



**UNIVERSIDADE CATÓLICA DE MOÇAMBIQUE
FACULDADE DE DIREITO**

Jordão Mário Maleane

**AS GARANTIAS INDIVIDUAIS DOS CONTRIBUINTES
NO ORDENAMENTO JURÍDICO MOÇAMBICANO**

Nampula, Janeiro de 2025

UNIVERSIDADE CATÓLICA DE MOÇAMBIQUE
FACULDADE DE DIREITO

Jordão Mário Maleane

**AS GARANTIAS INDIVIDUAIS DOS
CONTRIBUINTES NO ORDENAMENTO
JURÍDICO MOÇAMBICANO**

Dissertação apresentada à Faculdade de Direito da Universidade Católica de Moçambique, para a obtenção do grau de Mestrado em Direito Fiscal, sob orientação do Professor Catedrático Diogo José Paredes Leite de Campos.

Nampula, Janeiro de 2025

DECLARAÇÃO DE AUTENTICIDADE

Eu, Jordão Mário Maleane, declaro por minha honra que este trabalho de Dissertação para a obtenção de grau de Mestre em Direito Fiscal foi elaborado por mim, de acordo com as pesquisas realizadas e com o apoio de fontes bibliográficas cujas citações estão mencionadas ao longo do texto e na bibliografia, e que nunca foi apresentado nesta Faculdade ou noutra instituição para efeitos de obtenção de grau.

Nampula, Janeiro de 2025

O Declarante

UNIVERSIDADE CATÓLICA DE MOÇAMBIQUE
FACULDADE DE DIREITO

Jordão Mário Maleane

**AS GARANTIAS INDIVIDUAIS DOS CONTRIBUINTES NO ORDENAMENTO
JURÍDICO MOÇAMBICANO**

FOLHA DE AVALIAÇÃO

Nampula, 2025

Resultado _____ valores

Membros do Júri

O Presidente do Júri

O Supervisor

O Examinador

O Examinador

O Estudante

AGRADECIMENTOS

Ao Tribunal Fiscal da Província de Nampula, por me ter proporcionado a oportunidade de frequentar o curso, através da concessão da bolsa de estudo.

Ao Professor Catedrático Diogo Leite de Campos, pela gentileza ao aceder ao convite que lhe dirigi para ser o meu supervisor e por todos os conhecimentos que me transmitiu para que chegasse a bom porto.

À Ercília, minha companheira de vida, por estar sempre presente e pelo carinho que me tem proporcionado a cada dia.

DEDICATÓRIA

Aos meus pais, Mário Maleane e Otília Bazima, à minha esposa Ercília Adolfo Matico e aos meus filhos Wamy, Asher e Jordão Júnior.

LISTA DE ABREVIATURAS

Art. – Artigo

AT – Autoridade Tributária

CC – Código Civil

CRM - Constituição da República de Moçambique

Cfr - confrontar

DUDH – Declaração Universal dos Direitos Humanos

EGFAE – Estatuto dos Funcionários e Agentes do Estado

LOJT – Lei do Ordenamento Jurídico Tributário

N.º - número

P – página

PP - páginas

Prof.^a - Professora

Prof. – Professor

RCCI – Regulamento do Contencioso das Contribuições e Impostos

SS – seguintes

TEDH – Tribunal Europeu de Direitos Humanos

RESUMO

O presente trabalho versa sobre as garantias dos contribuintes no ordenamento jurídico moçambicano. Trata-se de um tema inserido no Direito Fiscal com o qual pretende-se saber que garantias constitucionais assistem ao contribuinte face à intromissão, cada vez crescente, do Estado na sua esfera patrimonial. Com efeito, todo o cidadão tem o dever de pagar as contribuições e impostos. Trata-se, pois de um dever fundamental de financiamento das actividades financeiras do Estado. Mas se o imposto procede da vontade geral, e tem como parâmetro as necessidades financeiras auto-declaradas pelo Governo, o contribuinte não pode ser visto como alguém que perdeu os atributos da sua individualidade. A pessoa é anterior e superior ao Estado e ao Direito. Portanto, os impostos devem assentar na dignidade da pessoa humana. Impõe-se ao Estado o dever de respeitar os direitos do contribuinte, como pessoa digna, garantindo-lhe um conjunto de meios de defesa que possa accionar perante as ilegalidades do próprio Estado, de modo a que a relação jurídica fiscal seja norteadada pelos valores da certeza, segurança e justiça. Para a realização deste trabalho, adoptou-se a pesquisa qualitativa, bibliográfica com recurso ao método hermenêutico e à técnica bibliográfica e documental.

Palavras-chave: Garantias; Contribuinte; Ordenamento Jurídico Moçambicano.

ABSTRACT

This work deals with taxpayer guarantees in the Mozambican legal system. This is a topic included in Tax Law with the aim of knowing which constitutional guarantees assist the taxpayer in the face of the State's ever-increasing intrusion into their patrimonial sphere. In fact, every citizen has the duty to pay contributions and taxes. It is, therefore, a fundamental duty to finance the State's financial activities. But if the tax comes from the general will, and has as a parameter the financial needs self-declared by the Government, the taxpayer cannot be seen as someone who has lost the attributes of their individuality. The person is prior and superior to the State and the Law. Therefore, taxes must be based on the dignity of the human person. The State has the duty to respect the rights of the taxpayer, as a dignified person, guaranteeing him a set of means of defense that he can use in the face of the illegalities of the State itself, so that the fiscal legal relationship is guided by the values of certainty, security and justice. To carry out this work, qualitative and bibliographic research was adopted using the hermeneutic method and bibliographic and documentary techniques.

Keywords: guarantees, taxpayer, Mozambican legal system

ÍNDICE

DECLARAÇÃO DE AUTENTICIDADE	iii
FOLHA DE AVALIAÇÃO.....	iv
AGRADECIMENTOS	v
DEDICATÓRIA.....	vi
LISTA DE ABREVIATURAS.....	vii
RESUMO	viii
ABSTRACT	ix
INTRODUÇÃO.....	12
1. Delimitação do tema.....	13
2. Justificativa.....	13
3. Contextualização do problema	13
4. Objectivos.....	14
4.1 Objectivo geral	14
CAPÍTULO I: METODOLOGIA	16
CAPITULO II: FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA.....	18
2.1 Conceito de Tributos	18
2.2 Conceito da relação jurídica fiscal.....	18
2.3 Sujeitos da relação jurídica tributária	18
2.3.1 Categorias dos sujeitos passivos.....	19
2.4 Aspectos gerais sobre a tributação.....	20
2.5 O dever fundamental de pagar tributos.....	22
2.6 Conceito de Garantias.....	23
2.7 Enquadramento jurídico-constitucional das garantias dos cidadãos	24
CAPÍTULO III: A EXIGÊNCIA DE O ESTADO E O DIREITO SEREM FUNDADOS NA DIGNIDADE DA PESSOA	26
3.1 Breves considerações históricas sobre a dignidade da pessoa humana.....	26
3.2 A dignidade da pessoa humana e o Direito	30
3.2.1 A pessoa e a sua dignidade	33
3.3 A dignidade da pessoa e o Direito Fiscal	35
CAPÍTULO IV: O PRINCÍPIO DA LEGALIDADE FISCAL E A TIPICIDADE DOS IMPOSTOS COMO GARANTIA CONSTITUCIONAL DOS CONTRIBUINTES.....	38
4.1 A justificação da reserva de lei fiscal	42
4.2 O princípio da reserva material ou princípio da tipicidade fiscal.....	43

4.3 Tipicidade aberta e tipicidade fechada	46
CAPÍTULO V: O ACESSO AO DIREITO, DIREITO FUNDAMENTAL EM TODOS OS ESTADOS DEMOCRÁTICOS	49
5. 1 Enquadramento constitucional do direito de acesso aos tribunais	51
5.2 O direito a uma decisão em prazo razoável.....	54
5.2.1 A complexidade da causa	56
5.2.2 O comportamento do demandante e do demandado.....	56
5.3 O princípio do duplo grau de jurisdição	58
CAPÍTULO VI: PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS	60
6.1 Considerações gerais sobre os princípios gerais de direito	60
6.2 Princípios constitucionais tributários.....	60
6.2.1 Princípio da proibição da retroactividade da lei fiscal	63
6.2.1.1 Leis procedimentais e processuais.....	64
6.2.1.2 Leis substantivas.....	64
6.2.1.3 Normas oneradoras	65
6.2.2 Princípio da igualdade fiscal.....	66
6.2.3 O princípio da capacidade contributiva	68
6.2.4 Princípio da equivalência	70
CAPÍTULO VII: EXIGÊNCIAS CONSTITUCIONAIS EM MATÉRIA DE PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO	72
7.1 Princípio da legalidade	73
7.2 Princípio da imparcialidade	74
7.3 Princípio da igualdade	75
7.4 Princípio da proporcionalidade.....	76
7.5 Princípio da celeridade	76
7.6 Princípio da verdade material	77
CAPITULO VIII: APRESENTAÇÃO E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS	78
8.1 O primado da pessoa e os seus direitos fundamentais.....	78
8.2 O princípio da legalidade tributária versus justiça fiscal.....	81
8.3 Acesso ao direito e à justiça	84
8.4 Procedimento tributário	85
CONSIDERAÇÕES FINAIS	87
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	90

INTRODUÇÃO

O poder tributário do Estado, entendido como a faculdade de criar, modificar e extinguir os impostos, tem o seu fundamento na Constituição, sendo esta a trave-mestra que disciplina toda a actuação dos poderes públicos. Com efeito, as garantias dos contribuintes, tema objecto do nosso estudo, constituem contrapartidas que a Constituição e a lei concedem a estes face ao excessivo poder da Administração Tributária.

Se é verdade que o Estado necessita da contribuição de cada membro da colectividade para realizar as suas actividades financeiras, também é facto assente que deve haver um justo equilíbrio entre o interesse geral da comunidade e o imperativo de protecção dos direitos fundamentais do indivíduo, designadamente da primeira geração (direito à vida, direito à liberdade, etc.) da segunda geração (direito à saúde, a educação, habitação, etc.) e da terceira geração (desenvolvimento económico e social). Sendo a pessoa titular de direitos naturais, estes merecem respeito por parte do Estado, o que é imposto pela dignidade da pessoa humana, ou seja, é necessário que o Estado atenda às suas necessidades financeiras, através dos tributos sem pôr em causa os direitos fundamentais da pessoa.

Moçambique é um Estado de Direito, conforme preconiza o artigo 3 da CRM. O Estado de Direito significa o primado da lei, sendo que o princípio da legalidade ganha especial relevância em sede dos impostos. O Estado deve servir-se da lei para realizar os seus fins (a segurança, a justiça e o bem-estar económico, social e cultural), cabendo, em exclusivo, à Assembleia da República criar e alterar os impostos, determinando os seus elementos essenciais (a incidência, a taxa, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes). Mas “o princípio de legalidade não é só o princípio da reserva da lei – é a reserva de lei justa, da justiça. O ordenamento jurídico é o reino da justiça, só sendo Direito o que é justo.”¹ Ademais, “os cidadãos não são sujeitos ao Estado, é antes este que é um Estado-dos – cidadãos, actuando por estes”², daí que os cidadãos devem sentir-se cada vez envolvidos no processo de produção das normas fiscais.

¹ CAMPOS, Diogo Leite de, *As Três Fases dos Princípios Fundamentais do Direito Tributário*, Revista da Ordem dos Advogados, Volume I, 2007, disponível em <https://portal.oa.pt/publicacoes/revista-da-ordem-dos-advogados/ano-2007/ano-67-vol-i-jan-2007/doutrina/diogo-leite-de-campos-as-tres-fases-de-principios-fundamentantes-do-direito-tributario/>

² *Ibidem*.

1. Delimitação do tema

O tema que nos propomos discutir tem a particularidade de fazer um cruzamento entre vários ramos de Direito, essencialmente, o Direito Fiscal, as Finanças Públicas e Direito Financeiro, o Direito Administrativo e o Direito Constitucional. Isto deve-se ao facto de o Direito Tributário lançar mão dos princípios, institutos e conceitos daqueles ramos de Direito, sendo certo que, muitas vezes, tais conceitos apresentam um sentido muito próximo do que lhes é dado nos ramos de origem. Neste sentido, não é possível conceber-se um Direito Tributário isolado. Falar da tributação e das garantias individuais dos contribuintes exige a compreensão do quadro jurídico tributário, à luz da Constituição, tendo sempre em vista a coerência do sistema jurídico como uno e indivisível.

2. Justificativa

O Direito Tributário constitui uma área de conhecimento menos explorada pelos cultores de Direito em Moçambique. Entretanto, o dever de pagar tributos constitui uma obrigação fundamental imposta a todos os membros da colectividade dotados de capacidade contributiva, com vista à realização do bem comum. Trata-se, pois de um dever de cidadania decorrente da vontade colectiva cujas noções elementares deveriam ser inculcadas aos cidadãos ainda na fase embrionária (tenra idade).

Infelizmente, a experiência mostra que, mesmo no Curso de Direito, o Direito Tributário é relegado para o último plano, para tanto basta observar a carga horária que lhe é atribuída no âmbito do curso de graduação em Direito.

O tema, que o pesquisador pretende abordar, mostra-se actual e pertinente em face da escassez de estudos doutrinários sobre o mesmo. Com efeito, verifica-se um défice de conhecimento sobre a tributação e as garantias dos contribuintes por parte destes.

3. Contextualização do problema

Moçambique é um Estado Fiscal³, na medida em que alimenta-se através da riqueza dos cidadãos, que absorve por meio da colecta dos tributos. Com efeito, “todo o cidadão tem o dever de pagar as contribuições e impostos”, conforme prevê a alínea c) do artigo 45 da Constituição da República de Moçambique. Destarte, pagar impostos constitui

³Neste sentido, vide VASQUES, Sérgio, *Manual de Direito Fiscal*, Almedina, Coimbra, 2011, p. 10.

um dever geral de financiamento da comunidade. “Mas se o imposto procede da vontade geral, o contribuinte não pode ser visto como alguém que perdeu os atributos da sua individualidade e se dissolveu no conjunto”⁴. O interesse primordial da Fazenda Nacional é, sem sombra de dúvidas, a arrecadação das receitas, todavia o alcance das metas de colecta dos tributos, anualmente fixadas pela Autoridade Tributária, tem entrado, muitas vezes, em colisão com os direitos dos contribuintes, daí que é importante que os contribuintes tenham conhecimento dos meios de tutela consagrados pela Constituição e pela lei. É facto notório, que o Estado encaixa nos seus cofres, anualmente, milhões de meticais de forma indevida, facto que gera revolta por parte dos contribuintes. Naturalmente, que a tributação constitui uma ingerência, indesejada, do poder público na esfera patrimonial do cidadão, devendo, por isso, ser exercida dentro de um quadro legal que crie uma harmonia entre os direitos do Estado (credor) e os direitos dos sujeitos passivos.

As questões que norteiam a presente pesquisa traduzem-se em saber que garantias assistem ao contribuinte face à intromissão cada vez crescente do Estado na sua esfera patrimonial? Será que o quadro jurídico moçambicano tutela eficazmente os direitos dos contribuintes?

4. Objectivos

4.1 Objectivo geral

Pretende-se, com a presente pesquisa, analisar as garantias individuais dos contribuintes à luz do quadro jurídico moçambicano.

Perceber a exigência de o Estado e o direito serem fundados na dignidade da pessoa humana; analisar a legalidade e a tipicidade dos impostos como garantia constitucional dos contribuintes. Discorrer em torno do acesso ao direito, que se mostra fundamental em todos os Estados democráticos; apresentar os princípios constitucionais tributários; e analisar as exigências constitucionais em matéria de procedimento administrativo.

Para a realização deste trabalho, adoptou-se a pesquisa qualitativa, bibliográfica com recurso ao método hermenêutico e a técnica de documentação.

⁴CAMPOS, Diogo Leite de, *in Jurisprudência do Tribunal Europeu dos Direitos Humanos e Impostos*, disponível em <https://www.cidp.pt/revista/rijlb/2015-03-0472.pdf>.

A presente dissertação desdobra-se em 8 capítulos: o primeiro capítulo é referente à metodologia adoptada; o segundo capítulo prende-se com a fundamentação teórica; o terceiro capítulo aborda a exigência de o Estado e o Direito serem fundados na dignidade da pessoa humana; o quarto capítulo discorre acerca do princípio da legalidade fiscal e da tipicidade do imposto como garantia constitucional dos contribuintes; o quinto capítulo versa sobre o acesso ao direito, fundamental em todos os Estados democráticos; o sexto capítulo aborda os princípios constitucionais tributários; o sétimo capítulo é atinente às exigências constitucionais em matéria de procedimento administrativo; e, por fim, o oitavo capítulo se refere à discussão dos resultados.

CAPÍTULO I: METODOLOGIA

Neste capítulo, propomo-nos a definir o percurso que pretendemos percorrer, com vista à elaboração do presente trabalho. A aquisição do conhecimento científico passa pela busca incessante de fontes, o que é imposto pela metodologia, sendo esta “o estudo dos métodos científicos, assim como dos procedimentos utilizados numa disciplina científica determinada.”⁵

Etimologicamente, “o método é uma sequência ordenada de meios com vista a atingir um objectivo, uma maneira ordenada de fazer as coisas.”⁶

A metodologia permite ao pesquisador “determinar o melhor processo para mobilizar os seus conhecimentos, de outro modo, um processo racional de exploração de conhecimentos.”⁷

O pesquisador, no presente trabalho, irá adoptar, quanto à abordagem, uma pesquisa qualitativa, na medida em que procura compreender as garantias dos contribuintes na ordem jurídica moçambicana, o que não é susceptível de quantificação. A pesquisa qualitativa está focada na compreensão do contexto do problema, ao passo que a pesquisa quantitativa funda-se na recolha de dados estatísticos. A pesquisa qualitativa procura captar não só a aparência do fenómeno como também suas essências, procurando explicar sua origem, relações e mudanças e tentando intuir consequências.⁸

Relativamente à natureza, trata-se de uma pesquisa básica, uma vez que a preocupação do pesquisador é gerar conhecimentos novos, sem a finalidade de criar soluções práticas para problemas específicos. Quanto aos objectivos, a pesquisa é explicativa, visto que o pesquisador não se limita a identificar o fenómeno mas também procura explica-lo.

Quanto aos procedimentos técnicos, a pesquisa é bibliográfica e documental. Segundo MARCONI e LAKATOS, “a pesquisa bibliográfica, ou de fontes secundárias, abrange toda a bibliografia já tornada pública em relação ao tema de estudo, desde

⁵CISTAC, Gilles, *Curso de Metodologia Jurídica*, Livraria Universitária, disponível em <https://www.kufunda.net/publicdocs/GILLES%20CISTAC%20-%20Metodologia.pdf>, consultado no dia 01/04/2024.

⁶ *Ibidem*. p.1

⁷ *Ibidem*. p.1

⁸ OLIVEIRA, Maxwell Ferreira de, *Metodologia Científica: um manual para a realização de pesquisas em administração*, Universidade Federal de Goiás, 2011, p. 24.

publicações avulsas, boletins, jornais, revistas, livros, pesquisas, monografias, teses, artigos científicos impressos ou electrónicos (...)⁹. Para GIL a pesquisa bibliográfica distingue-se da documental nos seguintes termos:

enquanto a pesquisa bibliográfica se utiliza fundamentalmente das contribuições dos diversos autores sobre determinado assunto, a pesquisa documental vale-se de materiais que não receberam ainda um tratamento analítico, ou que ainda podem ser reelaborados de acordo com os objectivos da pesquisa.¹⁰

Com efeito, aponta-se como documentos de primeira mão, que ainda não receberam tratamento analítico, os documentos oficiais, reportagens de jornal, cartas, contratos, diários, filmes, fotografias. Dentro dos documentos oficiais está incluída a legislação.

Quanto ao método, adoptamos o método hermenêutico e comparativo, já que procura-se descortinar o sentido e alcance das normas jurídicas aplicáveis às garantias dos contribuintes face ao poder tributário do Estado, mas fazemo-lo recorrendo não apenas ao nosso sistema jurídico, mas também comparando-o com outras realidades, a fim de verificar as diferenças e semelhanças. Por razões históricas, a nossa legislação inspira-se do sistema jurídico português.

Relativamente às técnicas de pesquisa, recorreremos por um lado, à técnica bibliográfica, visto que socorremo-nos de diversos materiais já publicados por diversos autores, nomeadamente livros, artigos científicos, dissertações, revistas, etc. e, por outro, à técnica documental¹¹, por meio de análise dos documentos que ainda não receberam qualquer tratamento analítico.

Com efeito, “o levantamento de dados, primeiro passo de qualquer pesquisa científica é feito de duas maneiras: pesquisa documental ou de fontes primárias e pesquisa bibliográfica (ou de fontes secundárias).”¹²

⁹ MARCONI, Marina de Andrade e LAKATOS, Eva Maria, *Fundamentos de Metodologia Científica*, 8ª Edição, Editora Atlas S.A., São Paulo, 2017, p. 200.

¹⁰ GIL, António Carlos, *Métodos e Técnicas de Pesquisa Social*, 6ª Edição, Editora Atlas S.A., São Paulo, 2008, p.51.

¹¹ Cfr. MARCONI, Marina de Andrade e LAKATOS, *Fundamentos de Metodologia Científica*, 5ª Edição, Editora ATLAS S.A., São Paulo, 2003, pp. 174 e ss.

¹² *Ibidem*, p. 174.

CAPITULO II: FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

2.1 Conceito de Tributos

De acordo com SANCHES¹³, “tributos são, em termos latos, as receitas cobradas pelo Estado ou por outros entes públicos para a satisfação das necessidades públicas, sem função sancionatória.” No mesmo sentido, WATY¹⁴ refere que “tributo é o género a que a espécie *Imposto* pertence.”

Embora, muitas vezes, se empregue a expressão tributo para referir o imposto, o certo é que estas duas expressões não significam a mesma coisa, sendo que o imposto é uma espécie de tributo.

A Lei do Ordenamento Jurídico Tributário (LOJT)¹⁵ prevê, no n.º 1 do artigo 3, que “são tributos os impostos nacionais e autárquicos, as taxas, nacionais e autárquicas, as contribuições especiais, nacionais e autárquicas as demais contribuições financeiras estabelecidas por lei a favor de entidades públicas (...)”.

Como se pode depreender, o legislador tributário utiliza o termo tributo como um conceito mais amplo que abarca uma série de receitas obrigatórias do Estado.

2.2 Conceito da relação jurídica fiscal

Soares Martinez define a relação jurídica fiscal, ou como ele prefere designar relação tributária ou relação de imposto, como sendo “o vínculo jurídico obrigacional ou creditício, constituído com o fim de obtenção de uma receita pública e autónoma, no sentido de não depender de situações jurídicas anteriores nem criar novos vínculos legais”¹⁶, ou seja, é “a relação de natureza obrigacional ou creditícia, que visa a obtenção de receitas, independentemente de qualquer outro vínculo jurídico e que não cria qualquer obrigação específica ou contraprestação para o sujeito passivo”¹⁷.

Daqui resulta que não se pode falar da tributação sem fazer menção ao núcleo fulcral do Direito Tributário, a relação jurídica tributária.

¹³ SANCHES, J. L. Saldanha, *Manual de Direito Fiscal*, 3ª Edição, Coimbra Editora, Coimbra, 2007. p. 21.

¹⁴ WATY, Teodoro Andrade, *Direito Tributário*, W & W Editora, Limitada, Maputo, 2013, p. 249.

¹⁵ Também designada por Lei Geral Tributária, Lei n.º 2/2006, de 22 de Março.

¹⁶ MARTÍNEZ, Soares, *Direito Fiscal*, Almedina, Coimbra, 2000, p. 161.

¹⁷ AMORIM, José de Campos e AZEVEDO, Patrícia Anjos, *Lições de Direito Fiscal*, 1ª Edição e Autores, Vila Nova de Gaia, 2020, p. 121.

2.3 Sujeitos da relação jurídica tributária

A relação jurídica tributária pressupõe a existência de dois sujeitos: sujeito activo e sujeito passivo.

“O sujeito activo da relação jurídico-tributária é a entidade de direito público, titular do direito de exigir o cumprimento das obrigações tributárias, quer directamente, quer através de representante”, conforme dispõe o artigo 13 da LOJT. Como se pode constatar, o sujeito activo tem de ser uma entidade pública detentora do poder tributário.

Por seu turno, “o sujeito passivo da relação tributária é a pessoa singular ou colectiva, o património ou a organização de facto ou de direito, que nos termos da lei, está vinculado ao cumprimento da prestação tributária, seja como contribuinte directo, substituto ou responsável.”¹⁸

Daqui resulta que dentro do conceito de sujeito passivo podemos retirar outras categorias de entidades, designadamente, o contribuinte directo, o substituto e o responsável. Neste contexto, segundo SANCHES¹⁹,

Se pode concluir que sujeito passivo da relação tributária é quem é devedor de um imposto, quem é responsável por um imposto, quem deve reter e entregar um imposto por conta de um terceiro, quem deve preencher uma declaração tributária, quem está obrigado a prestar uma caução ou ter livros de escrita comercial ou preencher qualquer outro dever exigido por uma norma fiscal.

Como se pode constatar do trecho acima citado, o conceito de sujeito passivo é mais amplo, abarcando várias categorias.

2.3.1 Categorias dos sujeitos passivos

Constituem categorias de sujeitos passivos, o contribuinte, o substituto e o responsável.

O contribuinte é o sujeito passivo vinculado ao cumprimento da obrigação de imposto, ou seja, aquele sobre quem recai esta obrigação. O contribuinte é também designado, por alguns autores, por “sujeito passivo puro ou sujeito passivo por

¹⁸ Cfr. o n.º 2 do artigo 8 Lei n.º 15/2002, de 26 de Junho (Lei de Bases do Sistema Tributário).

¹⁹ SANCHES, J. L. Saldanha, *Manual de Direito Fiscal*, 3ª Edição, Coimbra Editora, Coimbra, 2007 p. 253.

excelência”²⁰ aquele que suporta um imposto que por si é devido por motivo da sua capacidade contributiva.

Destarte, prevê o n.º 4 do artigo 14 da LOJT que “contribuinte é o sujeito passivo obrigado a pagar tributos ou outros encargos legais a estes associados.”

O substituto tributário “é um sujeito passivo que, por imposição da lei, está obrigado a cumprir prestações materiais e formais da obrigação tributária em lugar do contribuinte.”²¹

O n.º 2 do artigo 20 da LOJT estabelece que “a substituição tributária é efectivada, especialmente, através do dever de retenção na fonte do tributo devido pelo substituído, a título definitivo ou por conta, por ocasião de um pagamento a outra pessoa, e o dever de entrega dos montantes retidos ao tesouro público.”

O responsável tributário é o sujeito passivo a quem é exigido o pagamento de uma dívida tributária de outrem, que não foi atempadamente paga, nos termos do artigo 21 da LOJT. A responsabilidade tributária é, por via de regra, subsidiária.²²

2.4 Aspectos gerais sobre a tributação

Qualquer Estado, para prosseguir os seus fins (a justiça, a segurança e o bem-estar económico, social e cultural), tem de dispor de recursos financeiros. Com efeito, “a tributação é inerente ao Estado, seja totalitário ou democrático. Independentemente de o Estado servir de instrumento da sociedade ou servir-se dela, a busca de recursos privados para a manutenção do Estado é uma constante histórica.”²³

Moçambique é um Estado Fiscal²⁴, na medida em que alimenta-se através da riqueza dos cidadãos, que absorve por meio da colecta dos tributos. Ensina o Professor Diogo Leite de Campos que “se o Estado moderno é um Estado de finanças que tem necessidade do imposto, também é desde o fim do Século XIX um Estado social que necessita do imposto para se realizar.”²⁵

²⁰ SANCHES, J.L. Saldanha, op. cit. p. 253.

²¹ Cfr. o n.º 1 do artigo 20 da LOJT.

²² Cfr. o n.º 1 do artigo 22 da LOJT.

²³ PAULSEN, Leandro, *Curso de Direito Tributário*, 11ª Edição, Saraiva Educação, São Paulo, 2020, p. 22.

²⁴ Neste sentido, vide VASQUES, Sérgio, *Manual de Direito Fiscal*, Almedina, Coimbra, 2011, p. 10.

²⁵ CAMPOS, Diogo Leite, in *Jurisprudência do Tribunal Europeu dos Direitos Humanos e Impostos*, <https://www.cidp.pt/revista/rjlb/2015-03-0472.pdf>, consultado no dia 13 de Dezembro de 2023.

Destarte, “todo o cidadão tem o dever de pagar as contribuições e impostos”²⁶, sendo certo que, qualquer Estado, para prosseguir os seus fins (a justiça, a segurança e o bem-estar económico, social e cultural), tem de dispor de recursos financeiros.

Neste sentido, prevê o n.º 1 do artigo 127 da CRM que “o sistema fiscal é estruturado com vista a satisfazer as necessidades financeiras do Estado e das demais entidades públicas, realizar os objectivos da política económica do Estado e garantir uma justa repartição dos rendimentos e da riqueza.”

Da norma atrás mencionada destacam-se três finalidades do sistema fiscal: a satisfação das necessidades financeiras do Estado e das demais entidades públicas²⁷; a realização dos objectivos da política económica;²⁸ bem como a justa repartição dos rendimentos e da riqueza.²⁹ Para Klaus Tipke e Douglas Yamahita³⁰, “(...) o imposto não é meramente um sacrifício, mas sim, uma contribuição necessária para que o Estado possa cumprir suas tarefas no interesse do proveitoso convívio de todos os cidadãos.” Na mesma senda, ressalta José Casalta Nabais³¹ que “como dever fundamental, o imposto não pode ser encarado nem como um mero poder para o Estado, nem como um mero sacrifício para os cidadãos, constituindo antes o contributo indispensável a uma vida em comunidade organizada em Estado fiscal.”

No entanto, o Professor Diogo de Leite de Campos advoga que “parece ultrapassada na ciência jurídica a ideia de que o relevo constitucional dos impostos (...) se esgota na igualdade.”³² Para tanto, o mesmo autor esclarece que “o contribuinte é também, enquanto tal, titular de direitos individuais adequados a garantir-lhe liberdade e autonomia.

²⁶ Cfr. a alínea c) do artigo 45 da CRM.

²⁷ É o que se pode chamar o objectivo estritamente financeiro do sistema fiscal: obtenção de receitas para financiar as despesas públicas.

²⁸ Os objectivos em sede da política económica decorrem da subordinação da política fiscal à política económica, p.ex, os limites de cobrança de impostos anuais constam do Orçamento do Estado e, de igual modo, a regulação da economia cabe ao Governo. Portanto, podemos afirmar que a política fiscal está ao serviço da política económica.

²⁹ Trata-se de um objectivo social prosseguido pelo Estado de Direito que encerra a ideia de justiça social, visando eliminar os desequilíbrios, daí que quem tem mais rendimentos paga mais impostos e quem tem menos rendimentos paga menos impostos.

³⁰ *Apud* PAULSEN, Leandro, *op cit.*, p. 30.

³¹ *Apud* PAULSEN, Leandro, *op cit.*, p. 30.

³² CAMPOS, Diogo Leite de, *in Jurisprudência do Tribunal Europeu dos Direitos Humanos e Impostos*, <https://www.cidp.pt/revista/rjlb/2015-03-0472.pdf>, consultado no dia 13 de Dezembro de 2023.

A condição jurídica do contribuinte não pode reduzi-lo à categoria de um ser-membro.”³³ Rematando, o ilustre Professor supracitado refere ainda que “mas se o imposto procede da vontade geral, o contribuinte não pode ser visto como alguém que perdeu os atributos da sua individualidade e se dissolveu no conjunto.”³⁴

Nas palavras de PAULSEN, por envolver imposição, poder, autoridade, a tributação deu ensejo a muitos excessos e arbitrariedades ao longo da história. “(...) Não raramente, a cobrança de tributos envolveu violência, constrangimentos, restrição a direitos.”³⁵ O mesmo autor refere ainda que:

essa condição de demasiada sujeição em que se viam os contribuintes, associada à indignação com diferenças sociais e com o destino que era dado aos recursos, despertou movimentos pela preservação da propriedade e da liberdade, de um lado, e pela participação nas decisões públicas, de outro.³⁶

É nestes termos que se mostra pertinente estudar a garantias dos contribuintes em face do excessivo poder tributário do Estado.

2.5 O dever fundamental de pagar tributos

Estabelece a alínea c) do artigo 45 da CRM que “todo o cidadão tem o dever de pagar as contribuições e impostos.” Resulta da norma retro citada que pagar as contribuições e impostos constitui um dever geral de financiamento da comunidade.

Contribuir para as despesas públicas constitui obrigação de tal modo necessária no âmbito de um Estado de direito democrático, em que as receitas tributárias são a fonte primordial de custeio das actividades públicas, que se revela na Constituição enquanto dever fundamental de todos os integrantes da sociedade.³⁷

Neste contexto, todos os que dispõem de capacidade contributiva devem pagar os tributos. O princípio da capacidade contributiva exige que os contribuintes com igual capacidade contributiva (igualdade horizontal) paguem o mesmo montante de impostos; e que os contribuintes com diferente capacidade contributiva paguem um montante diferente de impostos (igualdade vertical).³⁸

³³ *Ibidem*, p. 22

³⁴ *Ibidem*, p. 22

³⁵ *Ibidem*, p. 22.

³⁶ *Ibidem*, pp. 22 e 23.

³⁷ PAULSEN, Leandro, op. cit., p. 29.

³⁸ DOURADO, Ana Paula, *Direito Fiscal*, 7ª Edição, Almedina, 2022, p. 230.

Com efeito, a capacidade contributiva, como medida de igualdade económica que rege a tributação dos impostos num Estado de Direito, tem de aplicar-se ao universo de sujeitos que manifestam essa capacidade e não apenas a alguns, sob pena de se criarem privilegiados e discriminados.“ A regra é a tributação de todos os sujeitos passivos segundo o princípio da igualdade (capacidade contributiva) e a excepção são a não incidência, sobre certas manifestações de riqueza, as isenções, ou uma tributação reduzida de uns poucos.”³⁹

2.6 Conceito de Garantias

Marcello Caetano⁴⁰ ensina que:

garantias são todos os meios criados pela ordem jurídica com a finalidade imediata de prevenir ou remediar, quer as violações do direito objectivo (garantias da legalidade), quer as ofensas dos direitos subjectivos ou interesses legítimos dos particulares (garantias dos administrados).

Por seu turno, Diogo Freitas do Amaral⁴¹ define garantias dos particulares “como meios criados pela ordem jurídica com a finalidade de evitar ou sancionar as violações do direito objectivo, as ofensas dos direitos subjectivos ou dos interesses legítimos dos particulares, ou o demérito da acção administrativa, por parte da Administração Pública.”

José Casalta Nabais⁴² concebe as garantias dos contribuintes como sendo

o conjunto de meios, instrumentos ou mecanismos criados pela ordem jurídica com o objectivo ou finalidade directa ou imediata de evitar ou sancionar a violação dos direitos ou interesses legalmente protegidos dos particulares face à administração tributária.

Do acima citado, pode-se considerar as garantias como sendo os mecanismos, previstos na lei, para, por um lado, obviar ou reprimir a violação da legalidade (direito objectivo) e, por outro, fazer valer os direitos subjectivos ou interesses legalmente protegidos do contribuinte perante a eventual violação pela administração tributária.

³⁹ DOURADO, Ana Paula, op. cit. p. 231.

⁴⁰ CAETANO, Marcello, *Manual de Direito Administrativo*, Vol. II, 10ª Edição, Almedina, Coimbra, 2008, p. 1202.

⁴¹ AMARAL, Diogo Freitas Do, *Curso de Direito Administrativo*, Vol. II, 4ª Edição, Almedina, Coimbra, 2021, p. 625.

⁴² NABAIS, José Casalta, *Direito Fiscal*, 11ª Edição, Almedina, Coimbra, 2021 p. 349.

2.7 Enquadramento jurídico-constitucional das garantias dos cidadãos

Nos termos do artigo 3 da CRM, “a República de Moçambique é um Estado de Direito, baseado no pluralismo de expressão, na organização política democrática, no respeito e garantia dos direitos e liberdades fundamentais.”

O Prof. Gomes Canotilho⁴³ ensina que:

o Estado de Direito é um Estado constitucional”, que pressupõe a existência de uma constituição normativa e estruturante de uma ordem jurídico-normativa fundamental vinculativa de todos os poderes públicos. A Constituição confere medida e forma à ordem estadual e aos actos dos poderes públicos.

O Prof. Bacelar Gouveia⁴⁴, por seu turno, concebe o Estado de Direito como uma realidade que:

assenta, numa pluralidade de elementos que concretizam a ideia geral de que o poder público está submetido a regras que disciplinam a sua actuação, não atrabiliária, mas limitada por padrões que não podem ser voluntaristicamente manipulados pelo próprio poder público.

Equivale dizer que “não há Estado de Direito se os poderes públicos não estiverem juridicamente limitados e vinculados pela necessidade da sua observância”⁴⁵.

Neste contexto, o Estado de Direito é “sobretudo conglobador e integrador de um amplo conjunto de regras e princípios dispersos pelo texto constitucional, que densificam a ideia de sujeição do poder a princípios e regras jurídicas, garantindo aos cidadãos liberdade, igualdade e segurança”⁴⁶. O Estado de Direito revela-se, através da previsão dos seguintes princípios: o princípio da constitucionalidade (artigo 2 da CRM); a fiscalização da constitucionalidade (artigo 244 da CRM); o acesso ao direito (artigo 62 da CRM); a protecção dos direitos, liberdades e garantias e o seu respectivo regime (artigo 56 da CRM); o princípio da legalidade da administração pública (artigo 248 da CRM); o direito à justiça administrativa (artigo 252 da CRM); a responsabilidade do Estado pelos danos causados aos cidadãos (artigo 58 da CRM); a reserva da função jurisdicional para os tribunais (artigo 211 da CRM); a independência e imparcialidade dos juízes (artigo 216 da CRM); a garantia de acesso aos tribunais (artigo 62 da CRM); a reserva da lei em matéria

⁴³ CANOTILHO, J. J. Gomes, *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*, 7ª Edição, Almedina, Coimbra, 2003, pp. 245-246.

⁴⁴ GOUVEIA, Jorge Bacelar, *Direito Constitucional de Moçambique*, IdiLP – Instituto do Direito de Língua Portuguesa, Lisboa/Maputo, 2015, p. 201.

⁴⁵ NOVAIS, Jorge Reis, *Princípios Estruturantes de Estado de Direito*, 2ª Edição, Almedina, Coimbra, 2022, p. 16.

⁴⁶ CANOTILHO, J. J. Gomes/MOREIRA, Vital, *Constituição da República Portuguesa Anotada*, Vol. I, Coimbra Editora, Coimbra, 2007, p. 205.

de restrição de direitos, liberdades e garantias (n.º 4 do artigo 56 da CRM); a reserva da lei em matéria de criação de impostos (artigo 127 e alínea o) do n.º 2 e n.º 3 do artigo 178 da CRM); as limitações à admissibilidade de leis retroactivas (n.º 4 do artigo 56 da CRM), sobretudo, em matéria criminal (artigo 60 da CRM) e em matéria fiscal (n.º 5 do artigo 127 da CRM).

As garantias tributárias são reflexo e manifestação da vigência do Estado de Direito, e constituem prerrogativas ao dispor dos cidadãos e dos contribuintes no domínio específico do Direito Tributário, para a salvaguarda dos seus direitos no relacionamento com a administração tributária, a serem exercidas perante esta ou perante órgãos de natureza jurisdicional (os tribunais da jurisdição fiscal e aduaneira). Daqui, pode-se afirmar legitimamente que é o Estado de Direito que viabiliza a existência e o exercício dos direitos pelos cidadãos em geral e pelos contribuintes em particular, de tal sorte que, sem o Estado de Direito não seria possível a existência das garantias tributárias e muito menos se poderia sonhar com o seu exercício. Por conseguinte, o Estado de Direito é pressuposto imprescindível para o exercício pleno das garantias pelos cidadãos e pelos contribuintes, em particular.

CAPÍTULO III: A EXIGÊNCIA DE O ESTADO E O DIREITO SEREM FUNDADOS NA DIGNIDADE DA PESSOA

3.1 Breves considerações históricas sobre a dignidade da pessoa humana

Ensina o Prof. Diogo Leite de Campos que “a sociedade antiga, nomeadamente a grega e a romana, não reconheciam os seres humanos como pessoas, com os atributos que lhes reconhecemos hoje.”⁴⁷ Segundo o mesmo autor, os seres humanos eram integrados numa hierarquia natural que os definia. A sua dignidade e os seus direitos dependiam dessa hierarquia.

Os homens não eram iguais e nem eram respeitados de igual forma. A razão e a liberdade eram qualidades que pertenciam a alguns. Se por um lado, existiam cidadãos com uma vida digna, por outro lado, existiam os escravos sem quaisquer direitos, os quais, nas palavras de Diogo Leite de Campos, “eram máquinas, embora convertíveis em pessoas se fossem libertados.”⁴⁸

Como anteriormente já se fez referência, a posição social do indivíduo é que determinava se este é ou não digno. Um ser humano comum não tinha dignidade.⁴⁹ O imperador/príncipe era o único ser livre e digno.

“A natureza era um conceito que exprimia uma ordem racional na qual se integrava a hierarquia dos seres.”⁵⁰ Com efeito, o ser humano era dominado pela natureza e esta actuava por meio de deuses que representavam todas as forças e elementos da natureza, nomeadamente o deus do mar, a deusa da terra, o deus do fogo, etc.

Os romanos e gregos tinham como parâmetro social o poder/utilidade.⁵¹ Note-se que nestas sociedades as pessoas viam-se como concorrentes ou subordinados. A hierarquia social fazia com que as pessoas não se reconhecessem mutuamente como seres iguais.

Mesmo no seio da família havia um chefe, pai da família, detentor de autoridade, a quem cabia definir o papel e o comportamento de cada membro.

⁴⁷ CAMPOS, Diogo Leite de, *A Felicidade Somos Nós, Pessoa, Contrato e Matrimónio*, Fundação Lusíada, Lisboa, 2019, p. 17.

⁴⁸ Ob. cit. p. 19.

⁴⁹ *Ibidem*, p. 20.

⁵⁰ *Ibidem*, p. 17.

⁵¹ Cfr. CAMPOS, Diogo Leite de, ob. cit. p. 21.

Diogo Leite de Campos, citando GUTHRIE, refere que “os estóicos consideravam o Cosmos dirigido por uma inteligência divina que dirigia todas as actividades através de uma lei natural racional.”⁵² Nesta perspectiva, para um estóico, a razão humana fazia parte da razão divina, sendo que os termos natureza e razão tinham o mesmo significado.

Com efeito, os estóicos foram pioneiros a se insurgir contra a concepção naturalista do homem defendida pelos gregos. Começam, então, a surgir os primeiros sinais rumo ao reconhecimento da pessoa. O estoicismo teve uma influência notável no pensamento ocidental, no que tange à ideia de dignidade da pessoa.

Cícero defendia que todos os homens eram iguais em dignidade e que pelo direito natural todos seres humanos nasceram livres desde o começo. Para aquele filósofo, o verdadeiro direito é a razão certa em harmonia com a natureza. Considerando que o direito natural terá implantado em nós uma certa força natural.⁵³

Ensina Diogo Leite de Campos, na sua obra a Felicidade Somos Nós, que a descoberta do eu, enquanto pessoa, categoria englobante da alma e do corpo indissociáveis, dotados de razão e perfectíveis, é recente, mesmo no pensamento ocidental.⁵⁴

A categoria de pessoa só foi alcançada com o cristianismo, que a tornou o centro das discussões a nível filosófico, ético, jurídico e social. Mas por que razão os estóicos não são considerados precursores da pessoa digna? É que à pessoa por eles concebida faltava-lhe um elemento fundamental: a liberdade e a sua capacidade de auto-criação e de modelação do mundo.⁵⁵

Parafraseando Diogo Leite de Campos:

até ao cristianismo, pessoas eram só, repito, os seres excepcionais que desempenhavam na sociedade os primeiros papéis; que alcançavam o universal; o ser comum não tinha qualidades, era desprovido de dignidade, vivia para si, para as suas paixões. A partir do cristianismo qualquer ser humano passou a ser pessoa (homens, mulheres, crianças, nascituros escravos, estrangeiros, inimigos ...) através das ideias do amor fraterno e da igualdade perante Deus.⁵⁶

⁵² Ob. cit. p. 34.

⁵³ *Apud* CAMPOS, Diogo Leite de, ob. cit. p. 34.

⁵⁴ Ob. cit. p. 20.

⁵⁵ Cfr. CAMPOS, Diogo Leite de, ob. cit. p. 34.

⁵⁶ Ob. cit. p. 23.

Neste contexto, coube ao cristianismo a concepção da pessoa digna dotada de liberdade e igualdade, que se mostra solidário para com o seu próximo. Verifica-se o reconhecimento, na pessoa, de um valor moral supremo e igual no qual reside a essência de todos os seres humanos.

O autor acima mencionado esclarece ainda que:

o cristianismo não representou uma luta ideológica com a sociedade antiga: abriu caminho, e foi decisivo para a criação de um novo ser humano, agora pessoa - livre, igual, racional, movida pelo amor, em movimento – de uma nova sociedade, constituída por pessoas livres e de um novo cosmos governado por Deus com amor, passando a ver -se este o paradigma das relações entre pessoas.⁵⁷

Extrai-se, do excerto acima citado, a ideia de liberdade, igualdade e racionalidade dos homens. Destarte, fica ultrapassada a tese que defendia que o ser humano não era pessoa, livre e digna, mas caracterizada pela sua função social: lavrador, guerreiro, filósofo, etc.⁵⁸ Nota-se, pois a superação da desigualdade e da hierarquia social.

Para o autor supracitado, o amor está na essência, na dignidade da pessoa. E é proposto como paradigma social em substituição da utilidade e do poder.⁵⁹ Neste sentido, o amor/ criação de Deus reconheceu à pessoa a sua dignidade de criatura à imagem e semelhança de Deus.⁶⁰ O homem é descrito como o centro do mundo.⁶¹

São Tomás de Aquino, influenciado pelo pensamento estóico e cristão, concebe a dignidade humana fundamentada na imagem e semelhança de Deus.

Com efeito, no pensamento de Tomás de Aquino, restou afirmada a noção de que a dignidade encontra seu fundamento na circunstância de que o ser humano foi feito à imagem e semelhança de Deus, mas também radica na capacidade de autodeterminação inerente à natureza humana, de tal sorte que, por força de sua dignidade, o ser humano, sendo livre por natureza, existe em função da sua própria vontade.⁶²

Para o cristianismo, o cristão é um indivíduo - em relação-com-Deus. Daqui resulta o valor infinito da pessoa, feita à imagem e semelhança de Deus (liberdade,

⁵⁷ Ob. cit. p. 37.

⁵⁸ CAMPOS, Diogo Leite Campos, ob. cit. p. 17.

⁵⁹ Ob. cit. p. 39.

⁶⁰ *Ibidem*, p. 39.

⁶¹ MIRANDOLA, Pico Della *apud* CAMPOS, Diogo Leite de, ob. cit. p. 40.

⁶² SARLET *apud* ALVES, Geovane Machado e FILHO, Ivan de Oliveira, *A Constituição Federal e a Defesa dos Direitos dos Contribuintes: Apontamentos sobre o Princípio da Dignidade da Pessoa Humana e suas implicações no Direito Tributário*, *Revista de Direitos Fundamentais e Democracia*, V. 17, n.º 17, Curitiba, 2015, p. 149.

racionalidade e amor): só é possível a comunicação entre iguais – daqui a dignidade da pessoa.⁶³

Este entendimento é corroborado por Geovane Machado Alves e Ivan de Oliveira Filho, ao afirmarem que coube ao cristianismo a construção de uma concepção de dignidade humana esboçada na valorização do homem, visto que a salvação prometida por sua doutrina seria passível de alcançada por todos.⁶⁴ Estes autores fazem alusão ao facto de que o pensamento de Immanuel Kant não pode ser omitido, ao estabelecer a distinção entre coisas e pessoas, bem como entre preço e dignidade. Para Kant, enquanto coisas têm preço, a pessoa humana é dotada de dignidade, razão pela qual o homem jamais deverá ser coisificado, usado como meio.⁶⁵

No encontro permanente do ser humano para com o seu Criador e para com os homens, o ser humano estabelece relações de solidariedade com os outros seres humanos, com toda criação imagem do amor de Deus.⁶⁶ Como escreve Diogo Leite de Campos, pessoa em si para si, mas com uma natureza racional que dá capacidade à pessoa humana de se transcender relacionando-se com os outros e visando tendencialmente a totalidade do ser.⁶⁷

Assim, a pessoa vive em relações recíprocas com o seu semelhante. O indivíduo, sem perder a sua singularidade, abre-se para com os outros.

Nesta medida, o ser por si, em vez de fechar a pessoa na sua interioridade, abre-a sobre os outros. Reconhecendo a dignidade pessoal insuperável do sujeito, reconhece-a também nos outros, comparáveis desde logo, através da exterioridade.⁶⁸ A comunicação com os outros torna-se experiência fundamental constitutiva da pessoa: a primeira experiência da pessoa é experiência da segunda pessoa: o tu e assim, o nós vem antes do eu ou pelo menos, acompanha-o.⁶⁹

⁶³ *Ibidem*, p. 41.

⁶⁴ ALVES, Geovane Machado e FILHO, Ivan de Oliveira, *A Constituição Federal e a Defesa dos Direitos dos Contribuintes: Apontamentos sobre o Princípio da Dignidade da Pessoa Humana e suas implicações no Direito Tributário*, *Revista de Direitos Fundamentais e Democracia*, V. 17, n.º 17, Curitiba, 2015, p. 149, disponível em <https://revistaeletronicardfd.unibrazil.com.br/index.php/rdfd/article/view/564>.

⁶⁵ *Apud* ALVES, Geovane Machado e FILHO, Ivan de Oliveira, *ob. cit.*, p. 150.

⁶⁶ CAMPOS, Diogo Leite de, *ob. cit.* p. 45.

⁶⁷ *Ob. cit.* p. 45.

⁶⁸ *Ibidem*, p. 46.

⁶⁹ *Ibidem*, p. 46.

Nesta linha de pensamento é inconcebível um ser humano isolado, mas antes este, porque dotado de liberdade, igualdade e racionalidade, reconhece-se noutro e, nesta relação recíproca, solidária e indispensável, surgem os direitos da pessoa.

Todavia, esclarece Diogo Leite de Campos que é certo que só há pessoas no plural. A relação recíproca de reconhecimento é constitutiva da pessoa. Mas o reconhecimento não precede a pessoa. É um acto devido.⁷⁰ Todos os seres humanos são pessoas, este um *nomen dignitatis*.⁷¹

3.2 A dignidade da pessoa humana e o Direito

A primeira e grande garantia dos contribuintes que se deve ter em conta é a exigência de o Estado e o Direito fundarem-se na dignidade da pessoa.

Não se pode conceber o Direito e o Estado sem ter em conta a pessoa. Sem a pessoa não há Direito nem Estado. A pessoa é anterior e superior ao Estado. É a dignidade da pessoa que constrói a sociedade, o Estado e o Direito.⁷² A pessoa não é parte de uma totalidade, mas a própria totalidade que não admite divisão. É o ser único da sua espécie – reconhecendo todas as outras como seres únicos da espécie.⁷³

Para o Prof. Diogo Leite de Campos a nova concepção de pessoa e da sua dignidade, o respeito e o amor de que é objecto, constituem quadro do nascimento e do florescimento dos direitos humanos, não como outorga da sociedade ou do poder, mas segregados pela pessoa.⁷⁴

O autor retro mencionado reconhece a supremacia da pessoa relativamente à sociedade e ao poder político, daí a considera jurisdicção.

Nas palavras dos Professores Diogo Leite de Campos e Hélio Sílvio Ourém Campos, “a pessoa é a primeira e última referência do Direito: este começa pela pessoa e termina com ela.”⁷⁵

⁷⁰ Ob. cit. p.47.

⁷¹ *Ibidem*. p. 47.

⁷² CAMPOS, Diogo Leite de e CAMPOS, Hélio Sílvio Ourém, *Dignidade da Pessoa e Impostos*, disponível no site <https://portal.oa.pt/media/133305/helio-silvio-campos.pdf>, consultado no dia 06 de Maio de 2024 pelas 19:00 horas, p. 58.

⁷³ *Ibidem*, p. 60. No mesmo sentido, cfr. CAMPOS, Diogo Leite de e RODRIGUES, Manuel, *Dignidade da Pessoa (e direitos e Economia)*, Almedina, Coimbra, 2024, p. 28.

⁷⁴ CAMPOS, Diogo Leite de, *A Felicidade Somos Nós, Pessoa, Contrato e Matrimónio*, Fundação Lusíada, Lisboa, 2019, p. 152.

⁷⁵ Ob. cit. p. 64.

Como sugere a epígrafe do capítulo em desenvolvimento, o Estado e o Direito fundam-se na pessoa, um ente imbuído de valores naturais. Esta “pessoa central à sociedade, ao Estado e ao Direito é titular de direitos originários. São estes direitos que devem mover e fundamentar o Direito, nomeadamente o Direito dos Impostos.”⁷⁶

Para Francisco de Vitória os direitos decorrem do princípio da sociedade e da comunicação natural, daqui resultando direitos como os da liberdade, da cidadania, da justiça universal, etc.⁷⁷ Os direitos atrás mencionados designam-se de direitos de primeira e de terceira geração. Os direitos de primeira geração constituem limites para o Estado e os outros e os direitos de terceira geração respeitam aos grupos, às colectividades e a outros Estados.⁷⁸

O reconhecimento da pessoa e dos seus direitos pelo Direito decorre da própria natureza e da dignidade do homem. Com efeito, a pessoa é o ponto de partida e de chegada do Direito. “O Direito persegue a satisfação dos direitos da pessoa, no quadro das políticas públicas possíveis e promovidas pelas pessoas, com as pessoas, para as pessoas.”⁷⁹

No mesmo sentido, ensina o Professor Jorge Miranda que “pelo menos, de modo directo e evidente, os direitos, liberdades e garantias pessoais e os direitos económicos, sociais e culturais comuns têm a sua fonte ética na dignidade da pessoa, de todas as pessoas.”⁸⁰ Mais adiante, o mesmo autor acresce que “quase todos os outros direitos, ainda quando projectados em instituições, remontam também à ideia de protecção e desenvolvimento das pessoas.”⁸¹ E chama a atenção para o facto de que a copiosa extensão do elenco não deve fazer perder de vista esse referencial.⁸²

Parafraseando Diogo Leite de Campos:

O Direito Civil tem vindo a radicar-se cada vez mais na pessoa humana, enquanto sede de valores a exigirem respeito pelos outros e pelo próprio. Afastada a “ganga” da hierarquia social, descoberta continuamente a igualdade do ser humano (do homem e da mulher, do nacional e do estrangeiro, etc.), chega-se ao necessário reconhecimento do outro, à certeza de que cada comportamento

⁷⁶ *Ibidem*, p. 63.

⁷⁷ *Apud*, CAMPOS, Diogo Leite de, ob. cit. p. 171.

⁷⁸ CAMPOS, Diogo Leite de, ob. cit. p. 171.

⁷⁹ CAMPOS, Diogo Leite de e CAMPOS, Hélio Sílvio Ourém, ob. cit. p. 64.

⁸⁰ MIRANDA, Jorge, *A Dignidade da Pessoa Humana e a Unidade Valorativa dos Sistema de Direitos Fundamentais*, texto publicado na Revista do Ministério Público do Rio de Janeiro: MPRJ, n.º 52, Abr./Jun. 2014, p. 73, disponível no site [https:// www.mprj.br](https://www.mprj.br).

⁸¹ Ob. cit. p. 73.

⁸² *Ibidem*, p. 73.

humano exerce uma natural acção sobre os outros. Permitindo-se que a relação eu-tu criadora da pessoa humana que sem o “tu” não existe, se transforme no nós solidário.⁸³

Este entendimento do autor acima citado é corroborado por outros cultores do Direito Civil. Ora vejamos:

Luís A. Carvalho Fernandes considera o princípio da personificação jurídica do Homem, com o inerente reconhecimento da qualidade de pessoa jurídica a todos os Homens, como o primeiro do Direito Civil.⁸⁴ Ensina o mesmo autor que nesta ordenação da matéria domina uma hierarquia de valores e, com a simples colocação deste princípio no topo de todos os demais, pretende-se afirmar a ideia de o Homem ser a figura central de todo o Direito (...) o mais imprescritível dos valores que o dominam.⁸⁵

Por seu turno, Carlos Alberto da Mota Pinto observa que o reconhecimento pelo Direito Civil – ou por qualquer outro – da ideia de pessoa ou de personalidade começa por ser, para além de um princípio normativo, a aceitação de uma estrutura lógica sem a qual a própria ideia de Direito não é possível.⁸⁶ Este ilustre professor vai mais longe ao afirmar que:

o Direito só pode ser concebido, tendo como destinatários os seres humanos em convivência, sendo que a aplicação do direito civil a essa convivência humana desencadeia uma teia de relações jurídicas entre os homens, relações traduzidas em poderes (direitos) e deveres jurídicos *lato sensu*. Num sentido puramente técnico, ser pessoa é precisamente ter aptidão para ser sujeito de direitos e obrigações; é ser um centro de imputação de poderes e deveres jurídicos, ser um centro de uma esfera jurídica.⁸⁷

O n.º 1 do artigo 66 do Código Civil estabelece que “a personalidade adquire-se no momento do nascimento completo e com vida.” Verifica-se, pois, o reconhecimento da personalidade jurídica a todo o ser humano a partir do seu nascimento completo e com vida, sendo que a personalidade é condição essencial para a pessoa humana adquirir os seus direitos e realizá-los na vida com os outros.

⁸³ Ob cit. pp. 209 a 210.

⁸⁴ FERNANDES, Luís A. Carvalho, *Teoria Geral do Direito Civil I*, 5ª Edição, Universidade Católica Editora, Lisboa 2009, p. 81.

⁸⁵ FERNANDES, Luís A. Carvalho, *Teoria Geral do Direito Civil I*, 5ª Edição, Universidade Católica Editora, Lisboa, 2009, p. 81.

⁸⁶ PINTO, Carlos Alberto da Mota, *Teoria Geral do Direito Civil*, 4ª Edição, Coimbra Editora, Coimbra, 2005, p. 98.

⁸⁷ Ob. cit. p. 98.

Nas palavras de Carlos Alberto da Mota Pinto, “a personalidade das pessoas singulares é assim uma qualidade jurídica ou um estatuto onde se vaza directamente a dignidade da pessoa humana, de todos e de cada ser humano.”⁸⁸

A pessoa é titular de direitos absolutos, que se impõem ao respeito de todos os outros, incidindo sobre os vários modos de ser físicos ou morais da sua personalidade. São os chamados direitos de personalidade (arts. 70 e ss do CC).⁸⁹

3.2.1 A pessoa e a sua dignidade

De acordo com os professores Diogo Leite de Campos e Hélio Sílvio Ourém Campos, “o nome da pessoa, o nome próprio designa um só indivíduo diverso de todos os outros da mesma espécie, dirigindo a precisar a sua identidade e a sua individualidade.”⁹⁰

“Pessoa é um *nomen dignitatis*. A pessoa é digna. O reconhecimento da pessoa envolve o reconhecimento de uma dignidade, de direitos próprios e de deveres específicos para com esse indivíduo.”⁹¹

Como ensina o Prof. Jorge Miranda, “a dignidade da pessoa é da pessoa concreta, na sua vida real e quotidiana; não é um ser ideal e abstracto. É o homem ou a mulher, tal como existe, que a ordem jurídica considera irredutível, insubstituível e irrepetível.”⁹² No mesmo sentido, refere Gomes da Silva citado por Jorge Miranda que:

Quando se afirma que o direito é inerente à personalidade e que o fim dele é salvaguardar a dignidade desta e concorrer para o realizar pelo cumprimento dos fins últimos, não pode ter-se em vista a pessoa humana como realidade abstracta, mas sim o homem como ser real e concreto.⁹³

Nesta linha de pensamento, afirmam os professores Hélio Sílvio Ourém Campos e Diogo Leite de Campos que “a dignidade da pessoa consubstancia-se em valores, sobretudo no amor, liberdade e razão que cada pessoa prossegue à sua maneira única e diversa.”⁹⁴

⁸⁸ Ob. cit. p. 100.

⁸⁹ PINTO, Carlos Alberto da Mota, ob. cit. pp. 100 e 101.

⁹⁰ Ob. cit. p. 65.

⁹¹ *Ibidem*, p. 65.

⁹² Ob. cit. p. 75.

⁹³ *Apud* MIRANDA, Jorge, ob. cit. p. 75.

⁹⁴ Ob. cit. p. 60.

Com efeito, os valores inerentes à dignidade da pessoa é que geram direitos da personalidade, os quais são naturais, portanto, não são criados pela pessoa muito menos pela sociedade, sendo parte integrante da dignidade da pessoa.

Como acertadamente ensina MORAES:⁹⁵

A dignidade é um valor espiritual e moral inerente à pessoa, que se manifesta singularmente na autodeterminação consciente e responsável da própria vida e que traz consigo a pretensão ao respeito por parte das demais pessoas, constituindo-se um mínimo invulnerável que todo estatuto jurídico deve assegurar, de modo que, somente excepcionalmente, possam ser feitas limitações ao exercício dos direitos fundamentais, mas sempre sem menosprezar a necessária estima que merecem todas as pessoas enquanto seres humanos.

A dignidade impõe respeito. A pessoa digna está antes da sociedade e do Estado que têm de se limitar a reconhecê-la, como acto devido.⁹⁶ Por seu turno, Ingo Wolfgang Sarlet concebe a dignidade da pessoa humana como:

sendo a qualidade intrínseca e distintiva reconhecida a cada ser humano que o faz merecedor do mesmo respeito e consideração por parte do Estado e da comunidade, implicando, neste sentido, um complexo de direitos e deveres que assegurem a pessoa tanto contra todo e qualquer acto de cunho degradante e desumano, como venham a lhe garantir as condições existenciais mínimas para uma vida saudável nos destinos da própria existência, além de propiciar e promover sua participação activa e corresponsável nos destinos da própria existência e da vida em comunhão com os demais seres humanos, mediante o devido respeito aos demais seres que integram a rede da vida.⁹⁷

Do acima exposto, constata-se que os autores são unânimes em afirmar que a dignidade é uma qualidade intrínseca à pessoa. Ela pertence a uma só pessoa, distinguindo-a das demais pessoas e que cria um conjunto de direitos e deveres para com a pessoa, com vista a salvaguardar o seu respeito e reconhecimento no seio da sociedade. A essência da pessoa reside na sua dignidade, que se traduz em valores (amor, liberdade, igualdade, racionalidade) conferindo-lhe o carácter único e diverso.

No entanto, a doutrina chama atenção para o facto de que “a dignidade não só se relaciona com a liberdade e valores do espírito, como também com as condições materiais de subsistência.”⁹⁸ É neste contexto que os professores Hélio Sílvio Ourém Campos e Diogo Leite Campos referem que:

⁹⁵ *Apud* ALVES, Geovane Machado e FILHO, Ivan de Oliveira, ob. cit. p. 152.

⁹⁶ CAMPOS, Diogo Leite de e CAMPOS, Hélio Sílvio Ourém, ob. cit. p. 61.

⁹⁷ *Apud* MOLINÁRIO, Carlos Alberto, *A Dignidade da Pessoa Humana na Visão de Ingo W. Sarlet: desde a problematização do conceito até o pensar fora do macro jurídico estabelecido*, *Revista de Argumentação e Hermenêutica Jurídica*, V. 4, n.º 1, Salvador, 2018, p. 97.

⁹⁸ BARROSO, Luís Roberto e BARCELLOS, Ana Paula de *apud* ALVES, Geovane Machado e FILHO, Ivan de Oliveira, ob. cit. p. 152.

os direitos da pessoa, numa primeira fase/geração, só têm de respeitados, no sentido de que não podem ser violados. Mas se já se depara com um conteúdo positivo: têm de ser activamente preservados pelo Estado, combatendo o crime, por exemplo. Logo a seguir, reenviam ao seu preenchimento activo: o direito à vida compreende não só a protecção contra a agressão, venham de onde vier, como os cuidados de saúde.

3.3 A dignidade da pessoa e o Direito Fiscal

O Direito Fiscal visa arrecadar receitas com vista à satisfação das despesas públicas. Neste sentido, o Direito Fiscal tem ignorado a pessoa, a sua dignidade e os seus direitos. No entanto, sendo a pessoa o centro da vida em sociedade, impõe-se que os impostos tenham em atenção a dignidade da pessoa humana. O dever fundamental de pagar tributos visa a realização do bem comum e este tem um conteúdo material de justiça. “O dever de contribuir é inerente e inato à qualidade da pessoa como ser social.”⁹⁹

Há que respeitar os seus direitos da pessoa, nomeadamente, de primeira, de segunda e de terceira gerações.

Ensina o Prof. Diogo Leite de Campos que:

(...) o Direito dos impostos, enquanto manifestação de comunidade com os outros; mas de uma comunidade livre, em que cada um e os seus bens não são propriedade dos outros ou do Estado, mas propriedade de cada um, do eu (-tu-nós). Em que a propriedade assume uma dimensão social na qual se integram os impostos. Impostos sim, mas respeitando — mais, promovendo — a liberdade da sociedade civil e de cada um, e contribuindo para assegurar a prossecução dos fins democraticamente assinalados ao Estado.¹⁰⁰

É neste contexto em que o Direito Fiscal orienta-se por um complexo de normas e princípios jurídico-fundamentais que permitem com que a colecta dos impostos seja feita em estrita observância dos direitos do cidadão. Desse conjunto de normas ressaltam-se as garantias dos contribuintes¹⁰¹ destinadas “a assegurar a certeza e segurança da relação jurídica e a defesa do contribuinte perante ilegalidades da Administração.”¹⁰²

A previsão do estatuto jurídico do contribuinte constitui um meio indispensável para a transformação do sentimento de repulsa que os tributos geram na

⁹⁹ ALVES, Geovane Machado e FILHO, Ivan de Oliveira, ob. cit. p. 157.

¹⁰⁰ CAMPOS, Diogo de Leite, *As Três Fases dos Princípios Fundamentais do Direito Tributário*, Revista da Ordem dos Advogados, Volume I, 2007, disponível em <https://portal.oa.pt/publicacoes/revista-da-ordem-dos-advogados/ano-2007/ano-67-vol-i-jan-2007/doutrina/diogo-leite-de-campos-as-tres-fases-de-principios-fundamentantes-do-direito-tributario/>, consultado no dia 3/04/2024.

¹⁰¹ Referimo-nos às garantias prescritas pela lei ordinária (garantias administrativas e garantias jurisdicionais).

¹⁰² CAMPOS, Diogo Leite de e CAMPOS, Mónica Horta Neves Leite de, *Direito Tributário*, Almedina, Coimbra, 2000, p. 84.

sociedade em instrumento para a consecução da justiça social. O sistema fiscal deve ter em vista os valores da justiça, certeza e segurança.

Com efeito, escreve Vítor Faveiro que:

No campo da fiscalidade, o carácter absoluto de dignidade tem a sua base na qualidade de pessoa humana, e começa, naturalmente, a produzir os seus efeitos logo no momento em que, no plano ético-social, se crie o sentido de igualdade, de proporcionalidade e de justiça quanto à distribuição, entre todos os componentes da sociedade organizada; logo aí se dispensando do dever ético-social de contribuir pecuniariamente aqueles que sendo, como são, titulares de dignidade absoluta porque são pessoas, não disponham todavia de quaisquer meios materiais para a satisfação de necessidades, ou possuam os meios indispensáveis à manutenção da própria existência em termos de pessoa humana. De onde se evidencia que a qualidade inata do contribuinte, inerente ou componente da pessoa, contém, em relação a esta, um direito estatutário natural de o seu dever de contribuir não afectar o mínimo de existência (...)¹⁰³

Neste sentido, o respeito pela dignidade da pessoa humana exige, em sede da tributação dos rendimentos e da riqueza, a não oneração daqueles rendimentos e daquela riqueza indispensáveis à sobrevivência do contribuinte e à manutenção das suas condições de vida elementares. Isto significa que o rendimento destinado para satisfazer as necessidades básicas de alimentação, saúde, educação, habitação, etc. deve ser excluído da tributação.

A ideia subjacente no imposto pessoal é que se isente o mínimo de existência, ou seja, “isenção do necessário a cada um para satisfazer as suas necessidades de estrita sobrevivência física: alimentação, vestuário e abrigo.”¹⁰⁴

No entanto, o Prof. Diogo Leite de Campos observa que:

Com o aprofundamento do Estado de Direito – assente na justiça, na referência à pessoa, na participação dos cidadãos na coisa pública – a isenção do mínimo de existência tende a tornar-se uma isenção do médio da existência. Ou seja: dos rendimentos e da riqueza de que o cidadão médio necessita para satisfazer as suas necessidades normais em matéria de saúde, alimentação, vestuário, cultura, educação, recreio, etc. Atenta a sociedade em causa e os seus fins.¹⁰⁵

Nos termos do n.º 1 do artigo 56 do CIRPS, “não é tributado o rendimento colectável anual inferior ou igual a 225.000,00MT.”¹⁰⁶ Com esta previsão legal, nota-se a

¹⁰³ FAVEIRO, Vítor, *O Estatuto do Contribuinte – a Pessoa do Contribuinte no Estado Social de Direito*, Coimbra Editora, Coimbra, 2002, p. 887.

¹⁰⁴ CAMPOS, Diogo de Leite, *As Três Fases dos Princípios Fundamentais do Direito Tributário*, Revista da Ordem dos Advogados, Volume I, 2007, disponível em <https://portal.oa.pt/publicacoes/revista-da-ordem-dos-advogados/ano-2007/ano-67-vol-i-jan-2007/doutrina/diogo-leite-de-campos-as-tres-fases-de-principios-fundamentantes-do-direito-tributario/>, consultado no dia 3/04/2024.

¹⁰⁵ *Ibidem*.

¹⁰⁶ Redacção introduzida pela Lei n.º 20/2013, de 23 de Setembro.

preocupação do legislador fiscal em garantir que a tributação, em sede do IRPS, tenha em consideração a necessidade da pessoa singular e do seu agregado familiar disporem de rendimentos necessários a uma existência digna, ou seja, o valor de 225.000,00MT foi concebido como o mínimo de existência em 2013.

Se noutros quadrantes do mundo a preocupação do Estado é garantir que o rendimento médio de existência não seja onerado pelo imposto como advoga o ilustre Prof. CAMPOS, em Moçambique, pelo contrário, a luta ainda está centrada em garantir a isenção do mínimo de existência, o que ainda está longe de ser alcançado.

Com efeito, o montante anual de 225.000,00MT isento do IRPS no nosso país mostra-se insuficiente para a aquisição dos bens essenciais para suprir as necessidades básicas do cidadão e do seu agregado familiar durante um ano. Já se passaram mais dez anos desde que o tal montante foi fixado e o custo de vida subiu de forma exponencial, mas verifica-se um silêncio por parte entidades que deveriam propor a sua alteração, sobretudo dos representantes do povo.

Pode-se concluir que ainda há um longo caminho por percorrer para atingirmos o pretense Estado de Direito dos cidadãos. As políticas financeiras estaduais têm de ser fundadas em valores do Estado, da sociedade e da pessoa para que sejam justas, por forma a que se possa alcançar um desenvolvimento económico e social.

CAPÍTULO IV: O PRINCÍPIO DA LEGALIDADE FISCAL E A TIPICIDADE DOS IMPOSTOS COMO GARANTIA CONSTITUCIONAL DOS CONTRIBUINTE

No leque das garantias constitucionais dos contribuintes temos o princípio da legalidade tributária, o qual centra-se na ideia do Estado de Direito. Neste sentido, o poder tributário¹⁰⁷ pertencente ao Estado encontra-se previsto na Constituição e deve ser exercido dentro dos limites nela estabelecidos. Cabe ao texto constitucional definir os órgãos competentes para legislar em matéria tributária, bem como fixar o conteúdo das obrigações fiscais.

O princípio da legalidade tributária impõe limites ao Estado na sua relação com os contribuintes, obviando actuações arbitrárias. Este princípio constitui garantia da segurança e certeza jurídicas dos contribuintes, visto que permite que estes tenham um conhecimento atempado dos elementos essenciais do imposto, assim como da aplicação das normas tributárias no tempo e no espaço.

Segundo a Prof.^a Ana Paula Dourado, “o princípio da legalidade fiscal é um princípio fiscal formal, com origem nas monarquias constitucionais, assegurando que a interferência na propriedade privada resulta de discussão e aprovação parlamentar.”¹⁰⁸ Com efeito, a criação dos impostos está ligada à ideia de auto-imposição, autotributação ou autoconsentimento dos impostos, segundo a qual os impostos devem ser consentidos pelos próprios contribuintes.¹⁰⁹

“Constituindo a imposição de tributos uma intromissão do Estado na esfera dos cidadãos, limitativa das suas liberdades patrimoniais e mesmo pessoais, a admissibilidade dos referidos limites deve depender do consentimento desses cidadãos.”¹¹⁰

O princípio da legalidade fiscal decorre do brocardo “*no taxation without representation*.”¹¹¹ A intervenção da Assembleia na criação, assim como na alteração dos regimes fiscais assegura a autotributação, uma vez que os deputados que compõem aquele

¹⁰⁷ Entende-se por poder tributário ou soberania fiscal o poder de criar impostos, de alargar ou restringir o seu âmbito, de estabelecer proibições de natureza fiscal. Cfr MARTINEZ, Soares *Direito Fiscal*, 7^a edição, Almedina, 2005, p. 70.

¹⁰⁸ Ob. cit. p. 144.

¹⁰⁹ TEVETE, Constâncio e THAIMO, Veromingos, *Direito Tributário - Teoria Geral*, vol. I, Escolar Editora, Maputo, 2023, p. 41.

¹¹⁰ CATARINO, João Ricardo e PEREIRA, Paula Rosado, citando o Prof. Diogo Leite de Campos, *Fiscalidade – Teoria Fiscal e Tributação Interna*, Almedina, Coimbra, 2024, p. 81.

¹¹¹ DOURADO, Ana Paula, ob cit. p. 144.

órgão são directamente eleitos pelos cidadãos. Neste sentido, os impostos só podem ser criados pelos representantes parlamentares, através de uma lei. A expressão lei atrás referida deve ser entendida no sentido formal, isto é, lei propriamente dita, ou lei em sentido restrito, a que é aprovada pela Assembleia da República obedecendo os formalismos previstos na Constituição da República.

Como referem João Ricardo Catarino e Vasco Branco Guimarães¹¹² o princípio da legalidade tributária pode ser compreendido nas seguintes vertentes:

- A lei determina a forma constitucional da criação dos impostos, a incidência, as taxas, os benefícios fiscais, as garantias dos contribuintes, a liquidação e cobrança;
 - a lei determina quais os órgãos com competência fiscal legislativa e de administração fiscal;
 - a lei determina as formas e processos de formação da vontade legal e da administração em matéria fiscal;
 - a lei regula as formas de relacionamento entre administração e os contribuintes;
- A lei regula o conteúdo da obrigação de imposto, seu nascimento, evolução e extinção, incluindo eventuais patologias.

O princípio da legalidade fiscal desdobra-se em dois subprincípios: o princípio da reserva de lei (formal) e o princípio da reserva material¹¹³ (princípio de legalidade substancial ou princípio da tipicidade fiscal).

O princípio da reserva da lei formal determina a competência exclusiva da Assembleia da República para legislar sobre os impostos, não havendo possibilidade de esta delegar, em relação a esta matéria, as suas competências ao Governo.

A Constituição da República de Moçambique estabelece na alínea o) do n.º 1 do artigo 178 que “é da competência exclusiva da Assembleia da República definir a política de impostos e o sistema fiscal.”

Por seu turno, a CRM veda a possibilidade de a Assembleia da República autorizar o Governo a legislar sobre a matéria dos impostos, ao dispor no n.º 3 do artigo 178 que “com excepção das competências enunciadas no número 2 do presente artigo, a Assembleia da República pode autorizar o Governo a legislar sobre outras matérias, sob forma de decreto-lei.”

Como se pode constatar, no nosso ordenamento jurídico vigora o princípio da reserva absoluta de lei formal da Assembleia da República sobre a disciplina dos

¹¹² *Apud* TEVETE, Constâncio e THAIMO, Veromíngos, ob. cit. p. 41.

¹¹³ NABAIS, José Casalta, *Estudos sobre o Estado de Direito e a Tributação*, Almedina, Coimbra, 2024, p. 147.

impostos, uma vez que em nenhuma circunstância a Assembleia da República pode delegar ao Governo a competência para definir as bases da política de impostos e do sistema fiscal.

No entanto, o princípio da reserva de lei não impede o Governo de exercer o seu poder regulamentar sobre os aspectos técnicos de desenvolvimento da legislação tributária, conforme preconiza o artigo 11 da LOJT/LGT.

Importa referir que o princípio da reserva de lei em matéria dos impostos começou a vincar a partir da entrada em vigor da CRM de 1990, que previa no artigo 50, cuja redacção coincide com a do artigo 100 do actual texto constitucional, que “os impostos são criados ou alterados por lei, que os fixa segundo critérios justiça social.”

O único dado novo introduzido pela CRM 2004 é o facto de o legislador constituinte ter feito menção expressa à reserva absoluta de lei, o que não se verifica na CRM de 1990.¹¹⁴

O legislador ordinário, por meio da Lei de Bases dos Sistema Tributário aprovada ainda na vigência da CRM de 1990, veio concretizar o princípio da legalidade tributária, ao prever no n.º 1 do artigo 3 da lei retro mencionada, que “não há lugar à cobrança de impostos que não tenham sido estabelecidos por lei.” Por seu turno, o n.º 2 do mesmo artigo é mais explícito, ao impor que os elementos essenciais do imposto passem pelo crivo da lei, ao prescrever que “estão sujeitos ao princípio da legalidade tributária a incidência, a taxa, os benefícios fiscais, as garantias e obrigações dos contribuintes e da administração tributária e o regime de infracções tributárias.”

Curiosamente, e contra todas as expectativas, verificam-se três situações que põem em causa o princípio da legalidade fiscal:

A primeira, tem que ver com o facto de os primeiros códigos de impostos (CIRPS, CIRPC, CIVA) terem sido aprovados pelo Conselho de Ministros, através de decretos.¹¹⁵

A segunda, a própria Lei n.º 15/2002, de 26 de Junho (LBST) conferiu, ao Conselho de Ministros, a competência para fixar um dos elementos essenciais do imposto: a taxa (alíquota).¹¹⁶

¹¹⁴ Cfr. o artigo 135 da CRM de 1990.

¹¹⁵ Cfr. o Decreto n.º 20/2002, de 30 de Julho, que aprova o Código do IRPS, o Decreto n.º 21/2002, de 30 de Julho, que aprova o Código do IRPC.

A terceira, o Conselho de Ministros aprovou o Regime Geral das Infracções Tributárias (RGIT), por meio de um decreto¹¹⁷, matéria de natureza penal cuja aprovação devia ser reservada à Assembleia da República. Mas nisto, o mais estranho é o facto de, volvidos vinte anos após a entrada em vigor da CRM de 2004, continua a vigorar o RGIT aprovado através de um Decreto, enfermando de vício de inconstitucionalidade superveniente.

O Prof. José Casalta Nabais¹¹⁸ refere que “o princípio da legalidade fiscal enfrenta hoje importantes limitações.” Ele aponta como um dos obstáculos que fragiliza a reserva de lei o crescente protagonismo do Governo. Para o autor, “a governamentalização fiscal traduz-se no facto de, muito embora formalmente ser o Parlamento que decide, o certo é que é o Governo o verdadeiro protagonista da legislação fiscal.”¹¹⁹ Concordamos com esta posição do autor, na medida em que no nosso ordenamento jurídico, todas as propostas de legislação fiscal são submetidas pelo Governo à Assembleia da República¹²⁰ e este órgão delibera sem fazer alterações de relevo, ou seja, o Governo é o real legislador material.

O Prof. VASQUES aponta como causa da menor intervenção parlamentar na produção legislativa em matéria fiscal a “falta de formação especializada e de formação técnica”¹²¹ por parte dos parlamentares e explica: “sucede o parlamento tomar decisões em matéria fiscal com alguma precipitação, sem inteiro conhecimento da causa, acolhendo soluções onde se escondem a discriminação e a incoerência.”¹²²

¹¹⁶ Cfr. O n.º 6 do artigo 58, o n.º 1 do artigo 64, a alínea b) do artigo 67, o n.º 2 do artigo 68 e o artigo 69, todos da LBST.

¹¹⁷ Decreto n.º 46/2002, de 26 de Dezembro.

¹¹⁸ No mesmo sentido, ensina a Professora Ana Paula Dourada que a função garantista da reserva de lei parlamentar está em crise desde a segunda metade do séc. XX, porque o aumento das intervenções do Estado na sociedade tem sido acompanhado pelo aumento das competências técnicas governamentais e por uma menor capacidade de discussão parlamentar das matérias a aprovar. Cfr. ob. cit. p. 147.

¹¹⁹ *Ibidem*, p. 148.

¹²⁰ Não há um único registo de alguma lei fiscal cuja iniciativa legislativa tenha sido dos deputados, o que leva-nos a crer que, embora não seja permitida a delegação de poderes em matéria de impostos, o legislador material é o Conselho de Ministros cujas propostas de lei são chanceladas pela AR sem alterações de vulto.

¹²¹ VASQUES, Sérgio, *Manual de Direito Fiscal*, 2ª Almedina, Coimbra, 2023, p. 228.

¹²² *Ibidem*, p. 329.

4.1 A justificação da reserva de lei fiscal

A reserva de lei parlamentar é justificada através de preocupações garantistas, da função parlamentar de orientação política e do princípio democrático.¹²³ A função garantista da reserva de lei está associada à previsibilidade e calculabilidade do imposto, tendo em conta a complexidade da obrigação de imposto e seus elementos essenciais e assim também à segurança jurídica.¹²⁴

Segundo Ana Paula Dourado¹²⁵, a função garantista da reserva de lei exige a discussão, desacordo e consentimento parlamentares em plenário, mesmo que o trabalho técnico tenha sido preparado fora do parlamento ou em comissões parlamentares especializadas.

Ainda sobre a reserva de lei, e na mesma linha do pensamento da autora acima citada, o Prof. Sérgio Vasques refere que “(...) o procedimento legislativo parlamentar é capaz de assegurar a participação das minorias e o contraditório político na formação de legislação tributária em medida maior que o procedimento legislativo governamental.”¹²⁶

Ademais, a reserva de lei prossegue outro fim, que é a legitimação democrática que se traduz na participação de todas as formações partidárias na definição das escolhas políticas do sistema fiscal. Sendo a Assembleia da República um órgão eleito, representativo de todos os cidadãos moçambicanos,¹²⁷ tem maior legitimidade popular para discutir e deliberar sobre os impostos, diferentemente do Governo.

Ao falarmos do princípio da legalidade tributária, devemos ter sempre presentes dois preceitos constitucionais: o n.º 3 do artigo 2 da CRM, segundo o qual “o Estado subordina-se à Constituição e funda-se na legalidade;” e o artigo 3, com a epígrafe, Estado de Direito Democrático, que descreve a República de Moçambique como sendo um Estado de Direito, baseado no pluralismo de expressão, na organização política democrática, no respeito e garantia dos direitos e liberdades fundamentais do Homem.

¹²³ DOURADO, Ana Paula, ob. cit. p. 146.

¹²⁴ *Ibidem*, p.147.

¹²⁵ Ob. cit. p. 147.

¹²⁶ VASQUES, Sérgio, ob. cit. p. 279.

¹²⁷ Cfr. o n.º 1 do artigo 167 da CRM.

4.2 O princípio da reserva material ou princípio da tipicidade fiscal

O princípio da tipicidade fiscal corresponde à vertente material do princípio da legalidade fiscal. Escrevem Glória Teixeira e Raquel Sofia Quaresma Teixeira Campelo de Sousa que:

A reserva de lei formal significa que à lei cumpre determinar quais as realidades de facto que poderão ser objecto de tributação e quais os sujeitos que hão-de ficar adstritos à obrigação de pagar o imposto. Mas porque gerais e abstractas, as leis não identificam os factos nem as pessoas a quem, em concreto, respeitam as normas nelas contidas. O que implica conceder à Administração uma certa margem de liberdade de acção, quer na descoberta e identificação dos factos, quer da sua qualificação de harmonia com a previsão normativa. Daí que, à semelhança do Direito Penal, se tenha estabelecido em Direito Fiscal, o princípio da necessária tipificação específica dos factos ou qualidades que dentro do tipo genérico previsto na norma de incidência, hão-de constituir o objecto do imposto.¹²⁸

O princípio da tipicidade fiscal traduz-se na exigência de densificação da lei fiscal quanto aos elementos essenciais de imposto. Este princípio exige que “a lei contenha a disciplina tão completa quanto possível da matéria reservada.”¹²⁹ A tipicidade do imposto traduz-se no brocardo *nullum tributum sine lege* ou *nullum vectigal sine lege*¹³⁰.¹³¹ Ou seja, não há imposto que não corresponda a um tipo legal.

O Prof. Sérgio Vasques, citando Klaus Tipke, escreve que “(...) a lei deve definir todos os elementos essenciais do imposto com rigor e deve defini-los em termos tais que se torne possível ao contribuinte prever com razoável segurança e precisão o montante de imposto que é chamado a pagar.”¹³²

¹²⁸ SOUSA, Raquel Sofia Quaresma Teixeira Campelo de e Teixeira, Glória, *As garantias dos Contribuintes*, 2005, p.63, disponível em <https://www.google.com/url?sa=t&source=web&rct=j&opi=89978449&url=https://www.cije.up.pt/download>

file/110&ved=2ahUKEwjqtLCS4pKKAxW5aEEAHTkLIS0QFnoECBYQAQ&usg=AOvVaw00MGKX6qg6X7oNNn6ZF0QD

¹²⁹ NABAIS, José Casalta, *Estudos sobre o Estado de Direito e a Tributação*, Almedina, Coimbra, 2024, p. 148.

¹³⁰ Cfr. MARTINEZ, Soares, Ob. cit. p. 108.

¹³¹ O *vectigal* era, originariamente, a quantia paga ao Estado pelos privados correspondente à concessão de terras pertencentes ao *ager publicus*. Com a concessão da possibilidade de alienação do *ager vectigalis* o *vectigal* confunde-se com o tributo provincial. Cfr. CATARINO, João Ricardo, GUIMARAES, Vasco Branco, *Lições de Fiscalidade – Princípios Gerais de Fiscalidade Interna*, 7ª Edição, Almedina, Coimbra, 2020, p. 91

¹³² VASQUES, Sérgio, ob. cit, p. 287.

O n.º 2 do artigo 127 da CRM prevê que “os impostos são criados ou alterados por lei, que determina a incidência, a taxa, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes.”

Como se pode notar, o legislador constitucional pátrio optou por indicar, de forma expressa, os elementos essenciais do imposto cuja aprovação é reservada, em absoluto, à Assembleia da República. Trata-se da materialização do princípio da legalidade material ou princípio da tipicidade dos impostos. Este princípio exige que o objecto do imposto, o sujeito passivo¹³³, a base tributável, a taxa do imposto, bem como os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes sejam definidos por lei em sentido restrito.

Como leccionam os Professores J.J. Gomes Canotilho e Vital Moreira, “isso implica a tipicidade legal, devendo o imposto ser desenhado na lei de forma suficientemente determinada, sem margem para desenvolvimento regulamentar quanto aos seus elementos essenciais.”¹³⁴

Como corolário da tipicidade, verifica-se a limitação da discricionariedade da administração tributária na concretização dos elementos essenciais do imposto, assim como o uso de conceitos indeterminados na legislação fiscal.

Deste modo, garante-se a segurança e previsibilidade ao dia-a-dia dos contribuintes.

A Prof.^a Ana Paula Dourado,¹³⁵ interpretando o n.º 2 do artigo 103 da CRP, cuja redacção coincide com o n.º 2 do artigo 127 da CRM, observa que o preceito em causa “não só contém o princípio da tipicidade dos impostos (...), inclui na reserva de lei os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes.”

Mais adiante, a autora retro mencionada sublinha que “os benefícios fiscais não fazem parte da incidência, porque prosseguem outras finalidades: as normas dos benefícios fiscais são normas extrafiscais (normas de orientação económica e normas de finalidade social).”¹³⁶ A mesma professora argumenta que:

Os benefícios fiscais não constituem, em bom rigor, elementos do tipo de imposto, relativos à determinação do *an* e do *quantum* (ao invés de deduções, isenções ou exclusões, relacionadas com objectivos de tributação do rendimento-

¹³³ A substituição e a responsabilidade tributária fazem parte das normas de incidência por isso estão sujeitas à reserva da lei fiscal, cfr. DOURADO, Ana Paula, ob. cit. p. 168.

¹³⁴ Ob. cit. p. 1091.

¹³⁵ *Ibidem*, p. 167.

¹³⁶ *Ibidem*, p. 167.

acrécimo ou da capacidade contributiva), tal como os subsídios directos (subvenções estaduais) o não são.¹³⁷

Quando comparados com as normas de incidência e da taxa de imposto, os benefícios fiscais constituem o reverso da medalha, determinando o afastamento daquelas normas, assim como a restrição dos princípios materiais constitucionais. Neste sentido, para que não haja subversão dos princípios materiais constitucionais fiscais, o legislador constituinte achou melhor que a restrição das normas de incidência seja reservada à lei no sentido formal.

A razão da previsão da reserva de lei para os benefícios fiscais está relacionada com o facto de estes corroerem as receitas fiscais e limitarem a aplicação de princípios materiais fiscais.¹³⁸ Sobre o assunto argumenta DOURADO que:

a consagração da reserva de lei para os benefícios fiscais justifica-se, não só no sentido em que a reserva de lei nos Estados sociais de Direito não se deve limitar à administração ablativa, como para se evitar equívocos ou dificuldades de interpretação, sobretudo se se tiver em conta que os benefícios fiscais são, por via de regra, medidas extrafiscais, às quais se recusa a aplicação pura e simples da constituição fiscal.¹³⁹

Ainda sobre a previsão da reserva de lei aos benefícios fiscais esclarece VASQUES que “(...) os benefícios fiscais podem infiltrar-se em qualquer elemento da estrutura dos impostos, tomando mais frequentemente a forma de normas de exclusão de incidência, de normas de isenção ou de redução de taxas.”¹⁴⁰

Por seu turno, J.J. Saldanha Sanches aponta duas razões para a sujeição dos benefícios fiscais à reserva de lei:

Primeiro, porque as normas que atribuem benefícios fiscais - criando regimes excepcionais de isenção de tributação -, ao reduzirem a base fiscal, são também elas uma decisão sobre a tributação dos contribuintes não isentos; Segundo, porque estes processos de decisão deverão ser dotados de alguma transparência, de forma a que possam ser sujeitos ao controlo tendencial da opinião pública.¹⁴¹

Na verdade, a concessão de benefícios fiscais (que é feita em prol da atracção dos investimentos) tem sido contestada pela sociedade, por favorecer as grandes empresas em prejuízo das pequenas e médias empresas e da comunidade em geral, que suportam a carga fiscal na sua totalidade.

¹³⁷ *Ibidem*, p.175.

¹³⁸ Como é o caso do princípio da igualdade.

¹³⁹ DOURADO, Ana Paula, ob. cit. pp. 174 e 175.

¹⁴⁰ VASQUES, Sérgio, Manual de Direito Fiscal, p. 334.

¹⁴¹ Ob. cit. pp. 122 e 123.

Prevê o n.º 1 do artigo 2 do Código dos Benefícios Fiscais (CBF)¹⁴² que “consideram-se benefícios fiscais, as medidas que impliquem a isenção ou redução do montante a pagar dos impostos em vigor com o fim de favorecer as actividades de reconhecido interesse público, bem como incentivar o desenvolvimento do país.”

Já a previsão das garantias dos contribuintes no leque das matérias reservadas à Assembleia da República decorre do princípio do Estado de Direito democrático, um Estado que, segundo NABAIS, “se encontra submetido ao reconhecimento prévio dos direitos fundamentais da pessoa humana em conformidade com o respectivo pacto ou contrato social inscrito e registado na Constituição.”¹⁴³ Neste sentido, é importante que as garantias dos contribuintes estejam sob alçada exclusiva dos representantes dos contribuintes, o que lhes confere maior protecção.

4.3 Tipicidade aberta e tipicidade fechada

Os tipos abertos admitem conceitos indeterminados e o uso de listas exemplificativas, são mais flexíveis nos seus limites. “No Direito Fiscal, quando os conceitos jurídicos são vagos e indeterminados, começa uma margem de livre apreciação do Governo-legislador ou eventualmente da administração e dos tribunais.”¹⁴⁴ Perante este cenário, receia-se que o aplicador da lei, ao preencher os conceitos indeterminados, ao invés de exercer a sua função de interpretação possa arvorar-se em legislador, exercendo a função de criação.

No ordenamento jurídico moçambicano, não obstante a consagração do princípio da reserva de lei, admite-se que os aspectos técnicos de desenvolvimento da legislação tributária sejam regulamentados pelo Conselho de Ministros.¹⁴⁵ Neste caso, não se verifica a violação do princípio da tipicidade fiscal, porquanto o Governo tem por obrigação agir dentro dos pressupostos fixados na lei.

¹⁴² Aprovado pela Lei n.º 4/2009, de 12 de Janeiro.

¹⁴³ NABAIS, José Casalta, ob. cit., p. 9. No mesmo sentido, ensinam Hélio Sílvio Ourem Campos e Diogo Leite de Campos que o Estado de Direito reveste duplo sentido. Em sentido material revela a finalidade essencial do Estado, a realização da justiça e da segurança. Em sentido formal, traduz a ideia de que a realização dos fins do Estado deve ser prosseguida unicamente através de formas jurídicas, sobretudo da lei em sentido formal; op. cit. pp. 77 a 78.

¹⁴⁴ DOURADO, Ana Paula, ob. cit. p. 166.

¹⁴⁵ Cfr. o artigo 11 da LOJT.

Hodiernamente, verifica-se o abandono de uma tipicidade absolutamente fechada, ao admitir que, dentro de certos limites, a administração tributária goze de poder discricionário e de uma margem de apreciação em relação aos conceitos indeterminados em prol da segurança jurídica e da igualdade.

A tipicidade aberta tende a ganhar espaço pelas seguintes razões: facilita ao intérprete-aplicador a tarefa de aplicar a lei fiscal a um conjunto heterogéneo de sujeitos passivos e de factos tributários, situados numa realidade económica, social e tecnológica em contínua evolução; permite que a lei fiscal assuma maior plasticidade, que seja mais adaptável perante a diversidade e complexidade das situações que lhe cabe enquadrar; é mais versátil no combate contra o abuso fiscal.¹⁴⁶

Saldanha Sanches adopta uma posição ecléctica ao afirmar que:

O recurso a conceitos com elevado grau de amplitude pode constituir uma prática aceitável quando apesar da aparente ambiguidade do texto, estamos situados numa zona em que certos princípios reitores permitem que seja respeitado o princípio da determinabilidade da lei fiscal. Já não serão admissíveis os conceitos indeterminados ou as vagas cláusulas gerais que pela sua não-inserção sistemática, possam conduzir à violação do princípio da determinabilidade.¹⁴⁷

O autor atrás mencionado advoga a utilização de conceitos menos precisos e rigorosos no Direito Fiscal, recorrendo-se a meros tipos suficientemente amplos¹⁴⁸ “para que a sua aplicação não possa conduzir a resultados inversos àqueles que devem ser pretendidos pelo legislador.”¹⁴⁹

Na mesma senda, observa o Prof. VASQUES que:

afinal o recurso a uma tipificação fechada dos elementos essenciais dos impostos facilmente produz resultado contrário ao que dela se espera, rigidificando as categorias legais a tal ponto que não custa encontrar práticas económicas que escapem ao seu alcance pelas mais superficiais razões de ordem formal, com isto se alimentando a incerteza entre os contribuintes, o tratamento desigual de situações idênticas e um estímulo permanente à evasão fiscal.¹⁵⁰

Como se pode depreender, a tipicidade fechada, por exigir conceitos mais precisos e o uso de listas taxativas, propicia comportamentos fraudulentos ou abusivos dos contribuintes, através do recurso a formas contratuais atípicas ou estruturas negociais mais complexas, que lhes permitem ficar fora da incidência.

¹⁴⁶ Cfr. CATARINO, João Ricardo e Pereira, Paula Rosado, ob. cit. p. 87.

¹⁴⁷ Ob. cit. p. 138.

¹⁴⁸ Uma vez que o objectivo da lei é evitar as situações de exclusão, conforme ensina o mesmo autor.

¹⁴⁹ Cfr. Ob. Cit. p. 139.

¹⁵⁰ Ob. cit. p. 339.

Com efeito, actualmente os contribuintes, através dos grandes escritórios de advogados especialistas em Direito Fiscal, estão focados no planeamento fiscal, identificando as fragilidades da legislação fiscal, de modo a reduzir ou eliminar o imposto a pagar.

Como ensina SANCHES “espera-se que todo o sujeito passivo, como agente económico racional, adopte actos e negócios jurídicos que reduzam ou mesmo eliminem o imposto a pagar.”¹⁵¹ Ainda na mesma linha do pensamento do autor atrás mencionado, refere DOURADO que “se um negócio jurídico puder ser concluído por duas ou mais formas com resultados económicos equivalentes, o agente económico racional adoptará aquele negócio jurídico que tenha um resultado fiscalmente menos oneroso.”¹⁵²

¹⁵¹ SANCHES, Saldanha J.L., ob. cit. pp. 157-159.

¹⁵² DOURADO, Ana Paula, ob. cit. p. 311.

CAPÍTULO V: O ACESSO AO DIREITO, DIREITO FUNDAMENTAL EM TODOS OS ESTADOS DEMOCRÁTICOS

Observam Joaquim Gomes Canotilho e Vital Moreira que: “o direito de acesso ao direito e à tutela jurisdicional efectiva é, ele mesmo, um direito fundamental constituindo uma garantia imprescindível da protecção de direitos fundamentais, por isso, inerente à ideia de Estado de Direito.”¹⁵³

Na mesma linha de pensamento dos autores retro mencionados, Jorge Miranda aponta alguns elementos que caracterizam o Estado de Direito no âmbito da tutela jurisdicional dos direitos fundamentais:

1º a reserva de jurisdição dos tribunais, órgãos independentes e imparciais, com igualdade entre as partes e que decidem segundo critérios jurídicos; 2º a possibilidade de os cidadãos se dirigirem a tribunal para a declaração e efectivação dos seus direitos não só perante outros particulares mas também perante o Estado e quaisquer entidades públicas.¹⁵⁴

Nesta medida, os direitos fundamentais¹⁵⁵ só valem como tais se tiverem tutela jurisdicional. Isto significa que não basta a consagração constitucional dos direitos fundamentais, é importante que, perante a violação ou ameaça de violação dos seus direitos fundamentais, os cidadãos estejam dotados de meios que lhes permitam reagir com vista à reparação efectiva dos danos causados.

Sobre este assunto, importa chamar à colação a lição do Prof. Jorge Miranda¹⁵⁶, segundo a qual “só quem tem consciência dos seus direitos consegue usufruir os bens a que eles correspondem e sabe avaliar as desvantagens e os prejuízos que sofre quando não os pode exercer ou efectivar ou quando eles são violados ou restringidos.”¹⁵⁷

Com efeito, se os cidadãos não tiverem conhecimento dos seus direitos consignados na Constituição e na Lei ficam impossibilitados de reagir em caso de violação dos mesmos direitos pelo Estado.

¹⁵³ Ob. cit. p. 408.

¹⁵⁴ MIRANDA, Jorge, *Manual de Direito Constitucional*, Tomo IV, 3ª Edição, Coimbra Editora, Coimbra, 2000, pp. 256 e 257.

¹⁵⁵ Segundo Jorge Miranda “por direitos fundamentais entende-se os direitos ou as posições jurídicas activas das pessoas enquanto tais, individual ou institucionalmente consideradas, assentes na Constituição, seja na Constituição formal, seja na Constituição material.”cfr. ob. cit. p. 07.

¹⁵⁶ Ob. cit. p. 254.

¹⁵⁷ No mesmo sentido, MIRANDA, Jorge e MEDEIROS, Rui, *Constituição Portuguesa Anotada*, Tomo I, 2ª Edição, Wolters Kluwer-Coimbra Editora, Coimbra, 2010, p.423.

Mário Raposo ensina que:

o acesso à justiça é o conjunto de meios a desenvolver para que o cidadão compreenda e conheça a lei. É também o acolhimento a quem careça de justiça, os conselhos que lhe deverão ser dispensados, quer para lhe permitir resolver os problemas jurídicos, quer para lhe permitir o encontro com a jurisdição competente na hipótese de litígio. É, por outro lado, sugerir os meios de suprimir as barreiras patrimoniais à actuação judiciária, não somente no quadro específico da assistência judiciária, mas ainda, em geral, face ao conjunto dos cidadãos. É, enfim, a necessidade de tornar consciente o cidadão das suas responsabilidades e obrigações, e das sanções que poderá suportar quando se afastar voluntariamente das leis que o regem. Formação, informação, acolhimento, consultas, conciliação, defesa, são, todos eles, aspectos e interferências múltiplas do acesso à justiça.¹⁵⁸

Como se pode depreender do excerto acima transcrito, o acesso ao direito e à justiça compreende uma série de meios que o Estado deve proporcionar aos cidadãos para que estes possam accionar de modo a fazer valer os seus direitos. Para tanto, é necessário garantir que os cidadãos tenham acesso à informação, à assistência jurídica e ao patrocínio judiciário.

Escreve ainda Mário Raposo que, “numa sociedade democrática, há um direito que condiciona e viabiliza o exercício de todos os outros: o direito aos direitos.”¹⁵⁹ Neste sentido, “o acesso aos direitos dá forma social à pessoa humana, torna-a mais capaz de se julgar e de julgar o mundo, impele-a a modificar-se e modificá-lo no círculo incessantemente renovado das leis legítimas, decide-a a escolher outros motivos e aspirações para além dos propostos pelo mundo.”¹⁶⁰

Jorge Miranda, citando Mário Raposo, advoga “a promoção do direito aos direitos ou a democratização do direito.”¹⁶¹ Isto significa tornar o direito conhecido por todos os cidadãos. É dever de cada um conhecer os seus direitos porque só assim é que pode exercer o seu estatuto de cidadão. No entanto, é facto assente que, a simples publicação das leis no Boletim da República não é suficiente, uma vez que o nível de escolaridade no nosso país continua baixo.¹⁶² É preciso que o Estado desencadeie outras acções com vista a divulgar as leis vigentes.

¹⁵⁸ RAPOSO, Mário, *O Acesso ao Direito e a Ordem dos Advogados*, disponível em <https://portal.oa.pt/upl/%7Bae44b3d4-7b4e-4a5e-8ef3-d37eb8995d47%7D.pdf>, consultado no dia 22/09/2024.

¹⁵⁹ *Ibidem*.

¹⁶⁰ *Ibidem*.

¹⁶¹ Ob. cit. 255.

¹⁶² Cfr. o Relatório do Instituto Nacional de Estatística sobre a Educação em Moçambique disponível em https://mozambique.unfpa.org/sites/default/files/pub-pdf/educacao_20-07.pdf, consultado no dia 26/09/2024.

5. 1 Enquadramento constitucional do direito de acesso aos tribunais

O legislador constituinte moçambicano enquadra o direito de acesso aos tribunais no Título III, com a epígrafe Direitos, Deveres e Liberdades Fundamentais. Com efeito, as normas relativas ao acesso ao direito e aos tribunais são “preceptivas, imediatamente invocáveis.”¹⁶³ Ou seja, a efectivação dos direitos e liberdades fundamentais não carece de intervenção do legislador ordinário, porquanto são directamente aplicáveis e exequíveis por si mesmas, não havendo necessidade de qualquer regulamentação. Qualquer pessoa pode invocar os seus direitos e liberdades plasmados na Constituição em quaisquer circunstâncias.

O texto constitucional moçambicano é peremptório ao dispor no n.º 1 do artigo 56 que “os direitos e liberdades individuais são directamente aplicáveis¹⁶⁴, vinculam as entidades públicas e privadas, são garantidos pelo Estado e devem ser exercidos no quadro da Constituição e das leis.”

Relativamente à aplicabilidade directa das normas de direitos, liberdades e garantias, José Joaquim Gomes Canotilho observa o seguinte:

a aplicabilidade directa significa a rejeição da ideia criacionista conducente ao desprezo dos direitos fundamentais enquanto não forem positivados a nível legal. Significa também que eles valem directamente contra a lei, quando esta estabelece restrições em desconformidade com a Constituição.¹⁶⁵

Quanto ao carácter vinculativo dos direitos, liberdades e garantias, Gomes Canotilho e Vital Moreira, interpretando o artigo 18 do texto constitucional português cujo teor coincide com a norma acima citada, referem que “a primeira das entidades públicas subordinadas aos direitos, liberdades e garantias é o Estado (em sentido restrito), quer enquanto legislador, quer enquanto administração, quer enquanto juiz.”¹⁶⁶

Neste contexto, o legislador não pode aprovar leis que ofendam os direitos fundamentais, sob pena de padecerem do vício de inconstitucionalidade; a administração

¹⁶³ Miranda, Jorge, ob. cit. p. 255.

¹⁶⁴ As razões apresentadas por Gomes Canotilho e Vital Moreira para justificar a aplicabilidade directa dos direitos, liberdades e garantias são as seguintes: concebem-se e valem constitucionalmente como norma concretamente definidora de posições jurídicas e não apenas como norma de produção de outras normas jurídicas; aplicam-se sem necessidade de interposição conformadora de outras entidades, designadamente do legislador; constituem direito actual eficaz e não apenas directivas jurídicas de aplicabilidade futura. Cfr. ob. cit. p. 382.

¹⁶⁵ CANOTILHO, José Joaquim, Gomes, *Direito Constitucional*, 6ª Edição, Livraria Almedina, Coimbra, 1993, p. 186.

¹⁶⁶ Ob. cit. p. 383.

deve respeitar os direitos fundamentais, assim como os tribunais devem aplicar o direito aos casos concretos, tendo em consideração as normas respeitantes aos direitos, liberdades e garantias.¹⁶⁷

O n.º 2 do artigo 56 da CRM esclarece, porém, que “o exercício dos direitos e liberdades pode ser limitado em razão da salvaguarda de outros direitos ou interesses protegidos pela Constituição.” No entanto, a limitação dos direitos, liberdades e garantias só pode ser feita através da lei e nos casos expressamente previstos na Constituição.¹⁶⁸

Parafraseando o Prof. Saldanha Sanches:

o poder tributário, recordemos, envolve uma extensíssima intromissão do Estado na esfera pessoal do contribuinte, pois implica alterações no seu património. Se toda a actividade pública deve ser submetida ao controlo jurisdicional possível, mester é, *a fortiori*, que a tributação seja um domínio onde a tutela dos direitos dos contribuintes seja tratada com particular relevo.¹⁶⁹

Dispõe o n.º 1 do artigo 5 da LOJT que “o exercício da justiça tributária é garantido através dos tribunais das jurisdições fiscal e aduaneira para tutela plena e efectiva de todos os direitos ou interesses legalmente protegidos em matéria tributária.”

O n.º 1 do artigo 62 da CRM dispõe que “o Estado garante o acesso dos cidadãos aos tribunais e garante aos arguidos o direito de defesa e o direito à assistência jurídica e patrocínio judiciário.”

Como se pode notar, a garantia do acesso aos tribunais não pode ser dissociada do direito de defesa, da assistência jurídica e do patrocínio judiciário, sendo certo que o Estado assegura a adequada assistência jurídica e o patrocínio judicial aos cidadãos que carecem de meios financeiros para o efeito.¹⁷⁰

Como ensina o Prof. Tomás Timbane:

o acesso à jurisdição não implica o direito de aceder aos tribunais para obter uma tutela jurisdicional. É necessário que haja uma garantia de acesso ao próprio direito, ou seja, uma garantia do conhecimento dos direitos que se podem defender através dos tribunais, através da informação, da consulta jurídica e do patrocínio judiciário.¹⁷¹

O artigo 10 da Declaração Universal dos Direitos Humanos estabelece que “todas as pessoas têm direito, em plena igualdade, a que a sua causa seja examinada,

¹⁶⁷ O artigo 213 da CRM estabelece que “nos feitos submetidos a julgamento os tribunais não podem aplicar leis ou princípios que ofendam a Constituição.”

¹⁶⁸ Cfr. o n.º 3 do art. 56 da CRM.

¹⁶⁹ Ob. cit. p. 481.

¹⁷⁰ Cfr. o n.º 2 do artigo 62 da CRM.

¹⁷¹ TIMBANE, Tomás, *Lições de Processo Civil I*, Escolar Editora, Maputo, 2010, p. 44.

equitativa e publicamente, por um tribunal independente e imparcial, que decidirá sobre os seus direitos e obrigações.”

Com efeito, incumbe ao Estado proporcionar a todos, sem qualquer restrição, o direito de aceder aos tribunais e de ter à disposição os meios processuais adequados para obter a tutela jurisdicional efectiva. Ninguém pode ser privado do devido processo legal. O acesso ao direito e à justiça constitui uma garantia fundamental para a protecção jurídica.

O direito de acesso aos tribunais está, de igual modo, previsto no artigo 14 do Pacto Internacional sobre os Direitos Cívicos e Políticos, adoptado pela Assembleia Geral das Nações Unidas, em 16 de Dezembro de 1966.¹⁷²

Importa, porém, referir que não obstante o direito de acesso à justiça ser um direito constitucionalmente reconhecido, é necessário que sejam respeitadas os pressupostos processuais para que o tribunal possa apreciar o mérito da causa lhe foi submetida.

Neste sentido, prevê o n.º 2 do artigo 5 da LOJT que “o exercício dos meios processuais da competência dos tribunais fiscais e aduaneiros depende dos pressupostos estabelecidos na legislação respectiva.”

Por outro lado, é preciso ter em conta o n.º 1 do artigo 177 da Lei n.º 2/2006, de 22 de Março, que dispõe que “a todo o direito ou interesse legalmente protegido corresponde um meio processual próprio destinado à sua tutela jurisdicional efectiva.”¹⁷³

Isto significa que o direito de acção ou direito de acesso a justiça plasmado nos artigos 62, 69, 70, 252, n.º 3, todos da CRM, não é exercido de forma arbitrária, mas sim, deve obedecer ao quadro legal estabelecido pelas leis processuais, sendo certo que o uso de um meio processual inadequado dá lugar à rejeição liminar da petição do demandante. Ou seja, é exigível que o demandante use a espécie de acção apropriada para obter o fim desejado. Para aferir da idoneidade do meio processual usado pelo demandante, o tribunal toma em consideração o efeito jurídico pretendido, isto é, o pedido ou a pretensão que se quer fazer valer em juízo. Se o efeito jurídico pretendido não puder ser

¹⁷² Ratificada pela Resolução n.º 5/91, de 12 de Dezembro, publicada no Suplemento ao Boletim da República n.º 50, I Série, de 12 de Dezembro de 1991.

¹⁷³ A mesma redacção encontramos-a no n.º 2 do artigo 4 da Lei n.º 7/2014, de 28 de Fevereiro, que regula os procedimentos atinentes ao processo administrativo contencioso, bem como no n.º 1 do artigo 2 do CPC.

obtido por meio da acção utilizada, mas de outra espécie de acção, então o meio processual usado não é adequado.

O n.º 2 do artigo 177 da Lei acima citada enumera os meios processuais fiscais de que os sujeitos passivos podem servir-se para fazer valer em juízo.

Como já anteriormente fizemos referência, o acesso a justiça obedece, de ponto de vista processual a determinados pressupostos, no entanto tais pressupostos em nada denegam a justiça.

5.2 O direito a uma decisão em prazo razoável

Prevê o n.º 1 do artigo 2 do CPC que “a protecção através dos tribunais implica o direito de, em prazo razoável, obter ou fazer executar uma decisão judicial com força de caso julgado.”¹⁷⁴

No mesmo sentido, o n.º 1 do artigo 4 da Lei n.º 7/2014, de 28 de Fevereiro, que regula os procedimentos atinentes ao processo administrativo contencioso, estabelece que:

o princípio da tutela jurisdicional efectiva compreende o direito de obter, em prazo razoável, uma decisão judicial que aprecie, com força de caso julgado, cada pretensão regularmente deduzida em juízo, bem como a possibilidade de a fazer executar e de obter as providencias cautelares, antecipatórias ou conservatórias, destinadas a assegurar o efeito útil da decisão.

A norma acima citada exige que a decisão judicial seja prolatada em tempo razoável, ou seja, pretende-se que a decisão seja proferida o mais breve possível, porém, a lei não fixa nenhum critério que sirva de base para o julgador poder entender o que seja prazo razoável.¹⁷⁵

Segundo o Prof. João Pedro, “este prazo razoável é a garantia necessária de que os tribunais asseguram o contraditório, produzem e apreciam as provas necessárias, respeitam e não violam os direitos humanos/direitos fundamentais (direitos individuais e colectivos) dos cidadãos/pessoas.”¹⁷⁶ Com efeito, os tribunais têm o dever de responder às solicitações de justiça dos cidadãos. Mas a resposta tem de ser célere.

¹⁷⁴ A alínea d) do n.º 1 do artigo 7 da Carta Africana dos Direitos do Homem e dos Povos prevê que “toda a pessoa tem o direito a que sua causa seja apreciada. Esse direito compreende: o direito de ser julgado em um prazo razoável por um tribunal.”

¹⁷⁵ De igual modo, a Declaração Universal dos Direitos Humanos e a Carta Africana dos Direitos do Homem e dos Povos não estabelecem critérios para aferir o sentido da expressão prazo razoável.

¹⁷⁶ PEDROSO, João, *O Tempo Justo do Processo: Causas e as Medidas para Reduzir a Morosidade Processual*, Centro de Estudos Sociais, Universidade de Coimbra, Portugal, 2020, disponível em <https://www.cfjj.gov.mz/wp-content/uploads/2019/07/Conversas-com-Prof-Dr-Joao-Pedroso-Morosidade-e-tempos-de-justi%C3%A7a.pdf>.

Segundo o Prof. Joaquim Pires de Lima, “o acesso ao direito e aos tribunais implica a eficácia do meio usado e a resposta em tempo útil por parte dos tribunais. Se a Justiça não responder em tempo útil será ineficaz e ficará frustrado o direito de acesso consagrado na Constituição.”¹⁷⁷

Todavia, observa o autor atrás mencionado que “a razoabilidade do prazo da justiça é uma noção vaga que só pode aferir-se por factores objectivos e em face do caso concreto.”¹⁷⁸

No mesmo sentido, ensina o Prof. Tomás Timbane que “há enormes dificuldades em definir e entender o que seja prazo razoável ou útil, e qualquer que seja a opção a ser tomada, não pode deixar de considerar as circunstâncias do caso concreto.”¹⁷⁹

TIMBANE¹⁸⁰ define prazo razoável:

como a inexistência de dilações indevidas no proferimento das decisões judiciais, não só cumprindo os prazos pré-estabelecidos ou, nos casos em que tais prazos não existem, respeitar um lapso de tempo proporcional e adequado à complexidade do objecto da causa, a qualidade das provas a analisar ou produzir.

O autor retro referido aponta alguns critérios adoptados pelo Tribunal Europeu dos Direitos do Homem¹⁸¹ no exame de reclamações oriundas de indivíduos dos países signatários da Convenção Europeia dos Direitos do Homem de 1950, designadamente, “a complexidade da causa, o comportamento do demandante e do demandado, a conduta das autoridades competentes, a actividade dos mandatários do processo e a importância do litígio para o demandante.”¹⁸²

¹⁷⁷ LIMA, Joaquim Pires de, *Considerações acerca do Direito à Justiça em prazo razoável*, *Revista da Ordem dos Advogados*, 1990, p. 673, disponível no site <https://portal.oa.pt/upl/%7Bd704c67c-deb6-4bc5-b858-7852d48ba894%7D.pdf>, consultado no dia 10/10/2024.

¹⁷⁸ LIMA, Joaquim Pires de, *Considerações acerca do Direito à Justiça em prazo razoável*, *Revista da Ordem dos Advogados*, 1990, p. 681, disponível no site <https://portal.oa.pt/upl/%7Bd704c67c-deb6-4bc5-b858-7852d48ba894%7D.pdf>, consultado no dia 10/10/2024.

¹⁷⁹ Ob. cit. p. 98.

¹⁸⁰ TIMBANE, TOMÁS, ob. cit. p. 100.

¹⁸¹ Este tribunal tem entendido que a razoabilidade da duração de um processo é avaliada segundo as circunstâncias da causa e tendo em atenção os critérios consagrados pela jurisprudência, em particular, a complexidade do processo, o comportamento das partes e aquele que é atribuído às autoridades competentes, bem como, a importância do caso para os interessados cfr. os arestos prolatados no caso Ferreira Araújo do Vale c. Portugal, disponível em https://dcjri.ministeriopublico.pt/sites/default/files/caso_ferreira_araujo_do_vale_queixa_6655-07.pdf e no caso Frydlender c. França [GC], n.º 30979/96, § 43, CEDH 2000-VII), disponível em <https://www.lexbase.fr/jurisprudence/1064636-cedh-27062000-req-3097996-frydlender-c-france>.

¹⁸² Ob. cit. pp. 98 e 99.

Em todo caso, “cabará ao juiz a análise casuística do que seja prazo útil ou razoável, considerando que se trata de um conceito indeterminado e aberto.”¹⁸³

5.2.1 A complexidade da causa

A complexidade da causa pendente no tribunal será determinante do juízo sobre a razoabilidade do prazo, visto que o que em primeiro lugar se deverá ter em conta é o tempo necessário às diligências processuais no caso concreto. Naturalmente que quanto mais complexo for a causa maior será o tempo exigível para a realização das diligências de prova e quanto menos complexo for a causa menor será o tempo necessário para a instrução e decisão.

Sobre a complexidade da causa, o Tribunal Central Administrativo Sul¹⁸⁴ refere no seu aresto proferido, a 05-05-2022, no processo n.º 1702/19.3BELSB CA, que:

na avaliação da complexidade do processo haverá que considerar, entre outras circunstâncias, que tipos de prova foram produzidos, destacando, em especial, a pericial ou a realização de prova com recurso a cartas precatórias/rogatórias, ou que envolvam investigações de âmbito ou dimensão internacional.¹⁸⁵

Do que acima se expôs, resulta que se a causa poder ser decidida apenas com base em documentos juntos pelas partes e que sejam de fácil compreensão, não se pode invocar a complexidade da mesma.

Importa, porém, referir que o grau de complexidade de um processo decorre dos termos da petição inicial e da contestação, ou seja, as questões suscitadas pelas partes nas suas peças processuais determinam o menor ou o maior grau de complexidade da causa.

5.2.2 O comportamento do demandante e do demandado

O comportamento das partes (demandante e demandado) pode contribuir para a delonga na tramitação do processo judicial. Muitas vezes, as partes apresentam extensos articulados e, por vezes, juntam documentos em língua estrangeira, para além de submeterem muitos requerimentos, facto que impacta negativamente na tramitação do processo.

A atitude das partes acima referida considera-se abusiva, pelo que quem assim procede não pode, mais tarde, queixar-se de demora na tramitação do processo

¹⁸³ *Ibidem* p. 100.

¹⁸⁴ Tribunal português.

¹⁸⁵ <http://www.gde.mj.pt/jtca.nsf/170589492546a7fb802575c3004c6d7d/fb4abe4546066db98025883a003ffc3d?OpenDocument>, consultado no dia 14/10/2024.

“quando o mesmo contribuiu decisivamente para isso com a sua conduta negligente ou intencional.”¹⁸⁶

O TEDH¹⁸⁷ exige que as partes, entre elas, o queixoso tenha tido uma diligência normal no decurso do processo, não lhe sendo imputável a demora decorrente do exercício de direitos ou poderes processuais, como o de recorrer ou de suscitar incidentes.

No mesmo sentido, advoga o Prof. Joaquim Pires de Lima que “(...) não é imputável ao queixoso a conduta de qualquer interveniente no processo, posto que o Tribunal, apesar do princípio dispositivo em matéria civil, tem sempre meios para impedir as manobras dilatórias das partes.”¹⁸⁸

O autor supracitado, mais adiante assevera que “não é justo imputar ao queixoso a demora do processo que resulta do exercício dos seus direitos, nomeadamente do direito de recorrer ou suscitar incidentes, mesmo quando se vem a verificar que não tinha razão.”¹⁸⁹

O mesmo autor conclui que “não é o requerimento ou o incidente do queixoso que determinam muitas vezes a demora do processo, mas servem de pretexto ao tribunal para pôr o processo de lado.”¹⁹⁰

Na nossa óptica, esta questão não colhe consenso, sendo certo que as partes processuais, apesar de, muitas vezes, fazerem o uso de manobras dilatórias protelando a decisão da causa, não reconhecem a sua culpa, imputando-a ao tribunal. Mas o facto é que só podemos ter uma justiça célere se todos os actores processuais cumprirem o seu papel de forma responsável para o alcance desse desiderato.

TROCKER¹⁹¹ refere que:

A justiça realizada morosamente é sobretudo um grave mal social; provoca danos económicos (imobilizando bens e capitais), favorece a especulação e a insolvência, acentua a discriminação entre os que têm a possibilidade de esperar e aqueles que, esperando, tudo têm a perder. Um processo que perdura por longo

¹⁸⁶ LIMA, Joaquim Pires de, *Considerações acerca do Direito à Justiça em prazo razoável*, *Revista da Ordem dos Advogados*, 1990, p. 683, disponível no site <https://portal.oa.pt/upl/%7Bd704c67c-deb6-4bc5-b858-7852d48ba894%7D.pdf>, consultado no dia 10/10/2024.

¹⁸⁷ *Apud* Tribunal Central Administrativo no aresto proferido, a 05-05-2022, no processo n.º 1702/19.3BELSB CA, disponível no site <http://www.gde.mj.pt/jtca.nsf/170589492546a7fb802575c3004c6d7d/fb4abe4546066db98025883a003ffc3d?OpenDocument>, consultado no dia 14/10/2024.

¹⁸⁸ *Ibidem*, p. 683.

¹⁸⁹ *Ibidem*, pp. 683 e 684.

¹⁹⁰ *Ibidem*, p. 684.

¹⁹¹ *Apud* TIMBANE, Tomás, ob. cit. p. 100.

tempo transforma-se também num cómodo instrumento de ameaça e pressão, uma arma formidável nas mãos dos mais fortes para ditar ao adversário as condições da redinção.

5.3 O princípio do duplo grau de jurisdição

“O princípio do duplo grau de jurisdição consiste em todos os litígios submetidos a um tribunal deverem ficar sujeitos sucessivamente, salvo os casos previstos na lei, ao julgamento pleno de dois tribunais.”¹⁹²

Conforme ensina o Prof. Tomás Timbane, “(...) a decisão proferida por um tribunal em primeira instância pode ser reexaminada, em toda a sua extensão, ou seja, em matéria de facto e de direito, por um outro tribunal, mas de segunda instância.”¹⁹³

“O princípio do duplo grau de jurisdição funda-se na possibilidade de a decisão de primeiro grau ser injusta ou errada, daí decorrendo a necessidade de permitir sua reforma em grau de recurso.”¹⁹⁴

O princípio de duplo grau de jurisdição não tem consagração expressa na Constituição moçambicana, no entanto, ao admitir-se a existência de tribunais de escalões diferentes na ordem jurídica moçambicana, implicitamente, reconhece-se o direito ao recurso.

Com efeito, o artigo 222 da CRM prevê, no seu n.º1, a existência do Tribunal Supremo, Tribunal Administrativo e tribunais judiciais.

Por seu turno, o n.º 2 do mesmo texto constitucional dispõe que “podem existir tribunais administrativos, de trabalho, fiscais, aduaneiros, marítimos, arbitrais e comunitários.”

O n.º 1 do artigo 224 da CRM define o Tribunal Supremo como sendo o órgão superior da hierarquia dos tribunais judiciais e o n.º 1 do artigo 227 do mesmo texto constitucional prevê que “o Tribunal Administrativo é o órgão superior da hierarquia dos tribunais administrativos, fiscais e aduaneiros.”

¹⁹² TIMBANE, Tomás, op. cit. p. 105; o mesmo conteúdo pode ser encontrado no artigo do mesmo autor disponível em <https://www.fd.ulisboa.pt/wp-content/uploads/2014/12/Timbane-Tomas-A-Reforma-do-Processo-Civil-Mocambicano-e-a-Lei-da-Organizacao-Judiciaria.pdf>.

¹⁹³ *Ibidem*, p. 105.

¹⁹⁴ CINTRA, António Carlos de Araújo, GRINOVER, Ada Pellegrini, DINAMARCO, Cândido Rangel, *Teoria Geral do Processo*, 25ª Edição, Malheiros Editores, Brazil, 2009, p. 80.

Como se pode perceber, se existe hierarquia na ordem dos tribunais judiciais, há um reconhecimento implícito da prerrogativa de as decisões proferidas pela primeira instância poderem ser recorridas para a segunda instância.

A nível do processo fiscal, o direito ao recurso encontra-se previsto no n.º 1 do artigo 9 da Lei n.º 9/2018, de 27 de Agosto, que estabelece que “das decisões dos tribunais fiscais cabe recurso para a Segunda Secção do Tribunal Administrativo, em matéria de facto e em matéria de direito.

Por seu turno, das decisões da Segunda Secção cabe recurso ao Plenário do Tribunal Administrativo em matéria de direito, nos termos do n.º 2 do artigo acima citado.

Do acima exposto, resulta que as decisões proferidas, em primeira instância, pelos tribunais fiscais são susceptíveis de impugnação, por meio de recursos, para a Segunda Secção do Tribunal Administrativo e para o Plenário do Tribunal Administrativo, sendo que a Segunda Secção do Tribunal Administrativo conhece, em segunda instância, da matéria de facto e de direito e o Plenário conhece, em última instância, apenas da matéria de direito. Isto equivale dizer que, em matéria de facto há um grau de recurso e em matéria de direito há dois graus de recurso.

Convém realçar que na jurisdição fiscal não há alçada¹⁹⁵, conforme prevê o artigo 7 da Lei n.º 9/2018, de 27 de Agosto. Isto significa que o direito ao recurso não está condicionado pelo valor da causa, ou seja, todas as decisões proferidas em primeira instância são recorríveis independentemente do valor da causa.¹⁹⁶

¹⁹⁵ A alçada é o valor até ao qual um tribunal decide sem possibilidade de recurso. Nos termos do n.º 1 do artigo 678 do CPC “só admitem recurso as decisões proferidas em causas de valor superior à alçada do tribunal de que se recorre.”

¹⁹⁶ De igual modo, na jurisdição administrativa não há alçada, cfr. o artigo 12 da Lei n.º 24/2013, de 1 de Novembro, alterada e republicada pela Lei n.º 7/2015, de 6 de Outubro. O mesmo sucede com a jurisdição aduaneira, nos termos do artigo 12 da Lei n.º 4/2018, de 9 de Julho.

CAPÍTULO VI: PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS

6.1 Considerações gerais sobre os princípios gerais de direito

Antes de falar especificamente dos princípios constitucionais tributários, importa referir que os princípios gerais do direito constituem “*standards* juridicamente vinculantes radicados nas exigências de justiça ou na ideia do direito.”¹⁹⁷ Com efeito, os princípios consagram valores fundamentadores da ordem jurídica, ou seja, os princípios são o fundamento de regras jurídicas.

Nas palavras de José Joaquim Gomes Canotilho, “os princípios são normas jurídicas impositivas de uma optimização, compatíveis com vários graus de concretização, consoante os condicionalismos fácticos e jurídicos.”¹⁹⁸ Neste contexto, os princípios caracterizam-se por um elevado grau de abstracção diverso do das regras jurídicas.

Podemos afirmar que os princípios traduzem-se em valores essenciais que inspiram as normas jurídicas, quer na fase da sua elaboração, quer na fase da sua aplicação. Portanto, os princípios jurídicos projectam-se na esfera do legislador e do aplicador da lei.¹⁹⁹

6.2 Princípios constitucionais tributários

Os princípios constitucionais tributários, como sugere a própria designação, têm consagração constitucional, fazem parte da “Constituição Fiscal ou Direito Fiscal Constitucional.”²⁰⁰

O Prof. Teodoro Andrade Waty ensina que:

Os princípios constitucionais são aqueles que guardam os valores fundamentais da ordem jurídica, na medida em que estes não objectivam regular situações específicas, mas sim, desejam lançar a sua força sobre todo o mundo jurídico e, em sede do estudo tributário, pode-se dizer que o conjunto de princípios demarca o campo, o modo, a forma e intensidade de actuação do poder de tributar.²⁰¹

¹⁹⁷ CANOTILHO, J.J. Gomes, ob. cit. p. 167.

¹⁹⁸ *Ibidem*, p. 167.

¹⁹⁹ No mesmo sentido, ensina o Prof. Teodoro Andrade Waty que “os princípios jurídicos são imprescindíveis para a formação teórica do Direito, bem como para a utilidade prática desta ciência, constituindo-se como fonte primária do direito, devendo ser observados e aplicados tanto na criação, ou na formação de uma norma jurídica positiva e abstracta, como na sua interpretação e aplicação ao caso concreto.” Cfr. ob. cit. pp. 80 e 81.

²⁰⁰ WATY, Teodoro Andrade, *Direito Tributário*, W&W Editora, Limitada, Maputo-Moçambique, 2013, p. 42.

²⁰¹ WATY, Teodoro Andrade, ob. cit. p. 86.

O estudo dos princípios constitucionais tributários assume um papel preponderante, na medida em que estes garantem a defesa dos direitos, liberdades dos contribuintes face à intromissão cada vez crescente do Estado na esfera patrimonial destes.

Como refere NABAIS, “o dever fundamental de pagar impostos tem uma ampla e densa conformação constitucional que impõe ao legislador fiscal importantes limitações, concretizadas numa rede de princípios constitucionais (...).”²⁰²

CANOTILHO, discorrendo em torno da tipologia dos princípios, destaca os princípios-garantia²⁰³, aqueles que “visam instituir directa e imediatamente uma garantia dos cidadãos. É-lhes atribuída uma densidade de autêntica norma jurídica e uma força determinante, positiva e negativa.”²⁰⁴

Num Estado de Direito, os contribuintes somente devem pagar o que a lei permite, em conformidade com os preceitos constitucionais, não podendo ser cobrado o tributo que não é devido nos termos da lei ou que ofenda a Constituição.

O n.º 3 do artigo 127 da CRM estabelece que “ninguém pode ser obrigado a pagar impostos que não tenham sido criados nos termos da Constituição e cuja liquidação e cobrança não se façam nos termos da lei.”

Decorre da norma acima que o contribuinte tem o direito de não pagar impostos que não tenham sido criados nos termos da Constituição e da lei. Trata-se, da consagração do direito de resistência à tributação que viole a Constituição ou a lei.

A norma acima citada concretiza o direito de resistência previsto no artigo 80 da CRM, o qual prevê que “o cidadão tem o direito de não acatar ordens ilegais ou que ofendam os seus direitos, liberdades e garantias.”

No entanto, o direito de resistência tem carácter “subsidiário e excepcional”,²⁰⁵ sendo que “o pressuposto é o de que o reconhecimento e afirmação dos direitos individuais é concretizado através do recurso aos tribunais.”²⁰⁶ Assim, o direito de resistência constitui a última alternativa do contribuinte em caso de ofensa dos seus

²⁰² NABAIS, José Casalta, ob. cit. p. 147.

²⁰³ A título de exemplo, o princípio *nullum tributum sine lege, nulla poena sine lege*, o princípio do juiz natural, os princípios *non bis in idem* e *in dubio pro reo*.

²⁰⁴ CANOTILHO, J.J. Gomes, ob. cit. p. 173.

²⁰⁵ DOURADO, Ana Paula, ob. cit. p. 145.

²⁰⁶ *Ibidem*, p. 145.

direitos, liberdades e garantias, ou seja, quando não seja possível recorrer às autoridades em tempo útil para evitar a lesão de direitos.²⁰⁷

“A protecção dos contribuintes e dos objectivos da justiça e da equidade dos impostos implica que estes tributos sejam norteados por princípios formais e materiais.²⁰⁸ Mas na tradição liberal, a protecção dos contribuintes tinha por base apenas as regras formais de produção da lei fiscal. É que, na óptica dos liberais, “a criação de um estrito procedimento, constitucionalmente definido, para a produção das normas fiscais pelos representantes dos contribuintes era considerada uma garantia bastante do cidadão na sua relação com o Estado.”²⁰⁹

Todavia, hoje “leva-se mais longe a protecção do contribuinte, num movimento de ampliação e aprofundamento de garantias que é o contraponto constitucional do aumento da intensidade da intromissão fiscal.”²¹⁰ Assim, impõe-se os limites materiais para que não haja “um afastamento da disciplina tributária dos valores essenciais que a devem caracterizar.”²¹¹ Trata-se, dos princípios constitucionais materiais, os quais norteiam o legislador na elaboração das leis, a fim de “assegurar que o conteúdo das leis fiscais seja justo e conduza à mais adequada distribuição entre os contribuintes dos encargos tributários.”²¹²

Nos princípios constitucionais formais, destacam-se o princípio da legalidade e o princípio da proibição da retroactividade da lei fiscal.

Segundo a Prof.^a Ana Paula Dourado, “os princípios constitucionais materiais clássicos estão associados ao Estado Fiscal e ao Estado Social de Direito e a um conceito de justiça equitativa ou redistributiva, consoante o caso.”²¹³

Nos princípios constitucionais materiais, destaca-se o princípio da igualdade que, em matéria fiscal, designa-se de princípio da capacidade contributiva, concretizado através de outros princípios constitucionais.²¹⁴

²⁰⁷ Sobre a autotutela podemos destacar o n.º 1 do artigo 336 do CC, que dispõe que “é lícito o recurso à força com o fim de realizar ou assegurar o próprio direito, quando a acção directa for indispensável, pela impossibilidade de recorrer em tempo útil aos meios coercivos normais, para evitar a inutilização prática desse direito, contanto que o agente não exceda o que for necessário para evitar o prejuízo.”

²⁰⁸ CATARINO, João Ricardo e PEREIRA, Paula Rosado, ob. cit., p. 79.

²⁰⁹ SANCHES, Saldanha J.L., ob. cit. p. 115.

²¹⁰ *Ibidem*, p.115.

²¹¹ CATARINO, João Ricardo e PEREIRA, Paula Rosado, ob. cit., p. 79.

²¹² *Ibidem*, p.79.

²¹³ Ob. cit. p. 138.

No capítulo anterior, tivemos a oportunidade de aflorar, de forma separada, o princípio da legalidade fiscal, nas suas vertentes formal e material, dada a sua relevância no Estado de Direito democrático, pelo que neste capítulo iremo-nos debruçar dos demais princípios.

6.2.1 Princípio da proibição da retroactividade da lei fiscal

O princípio da proibição da retroactividade fiscal decorre do princípio da segurança jurídica e este, por sua vez, resulta do Estado de Direito.²¹⁵

A certeza jurídica determina a estabilidade, cognoscibilidade e previsibilidade do Direito. Os contribuintes devem poder conhecer as normas jurídicas e o Direito que é dito pela Administração e pelos Tribunais. Em termos de pautarem a sua conduta consciente e livremente.²¹⁶

Em princípio, a lei só dispõe para o futuro.²¹⁷ O nosso legislador constituinte prevê o princípio da não retroactividade das leis no artigo 57 da CRM, o qual estabelece que “na República de Moçambique as leis só podem ter efeitos retroactivos quando beneficiam os cidadãos e as outras pessoas jurídicas.”

No Direito em geral, assim como no Direito Fiscal, as leis se aplicam para o futuro, sendo a aplicação retroactiva admitida apenas quando a lei for favorável aos cidadãos.

A proibição da aplicação retroactiva das leis visa conferir segurança jurídica às relações jurídicas estabelecidas entre o Estado e os particulares.

O legislador constitucional prevê, de forma expressa, o princípio da irretroactividade da lei fiscal, no n.º 5 do artigo 127 da CRM, que dispõe que “a lei fiscal não tem efeito retroactivo, salvo se for de conteúdo mais favorável ao contribuinte.”

²¹⁴ A Prof.^a Ana Paula Dourado elenca os seguintes os seguintes princípios concretizadores do princípio da capacidade contributiva: princípio da tributação pessoal, global, universal e progressiva, no caso do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares; princípio da tributação segundo as necessidades do agregado familiar, princípio da tributação do rendimento acréscimo e do rendimento líquido, no caso dos impostos sobre o rendimento, por contraposição ao rendimento fonte; princípio da tributação do rendimento real, no caso dos lucros e dos rendimentos profissionais e empresariais; princípio da neutralidade fiscal no caso do IVA. Cfr. Ob. cit. p. 138.

²¹⁵ Nesse sentido, DOURADO, Ana Paula, ob. cit. p. 207.

²¹⁶ CAMPOS, Diogo de Leite, *As Três Fases dos Princípios Fundamentais do Direito Tributário*, Revista da Ordem dos Advogados, Volume I, 2007, disponível em <https://portal.oa.pt/publicacoes/revista-da-ordem-dos-advogados/ano-2007/ano-67-vol-i-jan-2007/doutrina/diogo-leite-de-campos-as-tres-fases-de-principios-fundamentantes-do-direito-tributario/>, consultado no dia 3/04/2024.

²¹⁷ Cfr. o n.º 1 do artigo 12 do Código Civil.

Significa que a lei nova deve salvaguardar os direitos adquiridos, o caso julgado, ou seja, é proibida a cobrança de tributos em relação a factos geradores ocorridos antes da vigência da lei.

A aplicação no tempo da lei fiscal suscita a questão que se traduz em saber o que significam factos futuros e factos passados, para tanto é preciso aferir se estamos em face de leis procedimentais ou de leis substantivas e de factos tributários de obrigação única ou de factos tributários de formação sucessiva.

De igual modo, mostra-se pertinente saber o tipo de normas fiscais abrangidas pelo princípio da irretroactividade, já que nem todas as normas fiscais oneram o sujeito passivo.

6.2.1.1 Leis procedimentais e processuais

Relativamente às leis procedimentais e processuais, tal como sucede noutros ramos de Direito, no Direito Fiscal, estas são de aplicação imediata. Ou seja, “aplicam-se a procedimentos e processos em curso respeitantes a factos tributários já ocorridos, mas que ainda são objecto de investigação e que não foram atingidos pela caducidade da liquidação, nem pela prescrição da dívida fiscal.”²¹⁸

Com efeito, prevê o n.º 3 do artigo 12 da LOJT que “as normas sobre procedimento e processo são de aplicação imediata, sem prejuízo das garantias, direitos e interesses legítimos anteriormente constituídos pelos sujeitos passivos, a não ser que a legislação disponha em contrário.”

Para tanto, deve entender-se por “garantias, direitos e interesses legítimos já constituídos aqueles em relação aos quais já decorreu o prazo de caducidade e de prescrição, ou tenha havido caso julgado.”²¹⁹

6.2.1.2 Leis substantivas

No que diz respeito às leis substantivas, importa distinguir os impostos de obrigação única²²⁰, cujo facto tributário se constitui e conclui com um único acto ou contrato jurídico, dos impostos periódicos²²¹ cujo facto tributário tem normalmente início

²¹⁸ DOURADO, Ana Paula, ob. cit. p. 194.

²¹⁹ Neste sentido, cfr. DOURADO, Ana Paula, ob. cit. p. 195.

²²⁰ É o caso do IVA para o consumidor final.

²²¹ Os impostos sobre o rendimento (IRPS e IRPC).

no primeiro dia do ano ou período fiscal e que só está concluído no último dia desse ano ou período (facto tributários de formação sucessiva). No caso dos impostos de obrigação única, a proibição da retroactividade implica o respeito pelos factos passados, já que a obrigação tributária nasceu e concluiu-se.

Por seu turno, nos impostos periódicos, “a existência de factos tributários de formação sucessiva, que só estão concluídos quando termina o ano ou período fiscal, faz do ano ou período fiscal o parâmetro para aferirmos o próprio conceito de retroactividade.”²²²

Sobre esta questão, o Prof. VASQUES observa que:

a lei nova, entrada em vigor a meio do ano, pode projectar-se retroactivamente por um de dois modos essenciais: sujeitando a tributação acrescida os rendimentos do ano anterior, já plenamente formados, casos ditos por vezes de retroactividade forte, autêntica ou própria; ou sujeitando a tributação acrescida os rendimentos do ano em curso, ainda em formação, casos por vezes ditos de retroactividade fraca, inautêntica ou imprópria.²²³

O nosso legislador tributário, diferentemente do legislador português²²⁴, nada prevê sobre a aplicação da lei no tempo em relação aos factos tributários de formação sucessiva. Mas para não frustrar as expectativas dos sujeitos passivos, a lei nova só pode atingir o facto tributário a partir da sua entrada em vigor de acordo com o princípio da irretroactividade da lei fiscal.

6.2.1.3 Normas oneradoras

Prevê o n.º 1 do artigo 12 da LOJT que “as normas tributárias, oneradoras do sujeito passivo, aplicam-se, somente, a factos posteriores à sua entrada em vigor.”

A norma atrás citada deixa claro que as normas oneradoras aplicam-se para o futuro, uma vez que elas afectam negativamente a posição do sujeito passivo.

A proibição da retroactividade visa proteger a segurança jurídica e confiança do sujeito passivo, só as normas tributárias oneradoras²²⁵ é que não podem ser retroactivas

²²² *Ibidem*, p. 199.

²²³ Ob. cit. pp. 293 e 294.

²²⁴ O n.º 2 do artigo 12 da LGT portuguesa prevê que “se o facto tributário for de formação sucessiva, a lei nova só se aplica ao período a partir da sua entrada em vigor.”

²²⁵ As normas fiscais são oneradoras, quer quando impõem determinados comportamentos (deveres de cooperação), quer quando estabelecem deveres de prestação pecuniária. Cfr. SANCHES, Saldanha J.L., ob. cit. p. 171.

e as desoneradoras podem sê-lo porque favorecem os sujeitos passivos e a segurança jurídica não é afectada.²²⁶

O n.º 2 do artigo supracitado, determina as situações que não devem ser consideradas como oneradoras do sujeito passivo, nomeadamente a norma que:

corrija imprecisões ou erros formais da lei; elimine dúvidas de interpretação da legislação vigente; altere legislação vigente que favoreça comportamentos de abuso fiscal; no caso de infracção tributária, deixe de a qualificar como tal, bem como a que determine um regime punitivo penal, ou de contravenções ou transgressões, mais favorável do que o previsto na lei vigente ao tempo da sua prática, e não tenha sido proferida sentença condenatória transitada em julgado.²²⁷

Como se pode constatar, as situações descritas na norma retro citada não estão abrangidas pelo princípio da irretroactividade da lei fiscal, visto que o legislador não as considera oneradoras do sujeito passivo.

Sucedo, no entanto, que o legislador, ao admitir a aplicação retroactiva da norma que altera a legislação fiscal com fundamento no facto de esta favorecer comportamentos de abuso fiscal, cria uma válvula de escape para a administração tributária maximar as suas receitas. É que, no nosso ordenamento jurídico, não existe uma geral anti abuso²²⁸, o que pode dar lugar a interpretações subjectivas na distinção entre o comportamento legítimo e o comportamento abusivo.

Como ensina o Prof. Diogo Leite de Campos, “se houver uma apreciação subjectiva e quase divinatória, a Administração estaria quase sempre inclinada a considerar fraudulenta qualquer operação que lhe causasse um prejuízo fiscal.”²²⁹

6.2.2 Princípio da igualdade fiscal

A igualdade é um princípio jurídico fundamental consagrado no artigo 35 da CRM, sendo comum a todos os ramos de Direito, incluindo o Direito Fiscal.

Prevê o preceito constitucional acima referido que:

todos os cidadãos são iguais perante a lei, gozam dos mesmos direitos e estão sujeitos aos mesmos deveres, independentemente da cor, raça, sexo, origem étnica, lugar de nascimento, religião, grau de instrução, posição social, estado civil dos pais, profissão ou opção política.

²²⁶ DOURADA, Ana Paula, op. cit. p. 194.

²²⁷ Cfr. alíneas a) a d) do n.º 2 do artigo 12 da LOJT.

²²⁸ Diferentemente do ordenamento jurídico português que prevê a cláusula antiabuso no n.º 2 do artigo 38 da LGT.

²²⁹ *Apud* SANCHES, Saldanha J.L., ob. cit. p. 163.

O princípio constitucional da igualdade dos cidadãos perante a lei significa “tratar de modo igual o que é igual e de modo diferente o que é diferente”²³⁰, assim este princípio visa proibir o “arbitrio e a discriminação na imputação subjectiva de direitos e deveres.”²³¹

O princípio da igualdade dirige-se ao legislador. “Se o legislador está vinculado ao princípio da igualdade em toda a sua actividade, com certeza que o está também quando disciplina taxas, contribuições e impostos.”²³²

Observa Cláudio Pene que “a igualdade tributária é um dos vários aspectos integrantes da justiça fiscal e do princípio geral da igualdade.”²³³ O mesmo autor acrescenta que “o princípio da igualdade fiscal sempre se reconduziu ao princípio geral da igualdade no seu sentido material (igualdade da lei/na lei) e teve sempre ínsitas as ideias de generalidade ou universalidade.”²³⁴

Com efeito, os contribuintes que se encontram em situações idênticas devem ser sujeitos a um regime fiscal igual obviando-se a discriminação arbitrária.

Convém chamar à colação a lição do Prof. WATY segundo a qual “o conceito de igualdade não é de fácil determinação ou de demarcá-lo, encontrando acerbas dificuldades, pois os valores não podem ser objectivados.”²³⁵

Na mesma senda, ensina o Prof. VASQUES que:

(...) a igualdade constitui uma fórmula contextual, que só ganha sentido quando descemos ao longo das ramificações do sistema tributário (...). Assim sendo, o princípio da igualdade tributária há-de concretizar-se olhando aos contornos das diferentes espécies tributárias e identificando os critérios de repartição que melhor se lhes adequam, isto é, confrontando o objecto a repartir com o critério de repartição.²³⁶

Para tanto, o autor supracitado aponta dois critérios materialmente adequados

para a repartição dos tributos públicos, designadamente o critério da capacidade contributiva relativamente aos impostos e o critério da equivalência no que diz respeito às taxas e contribuições.

²³⁰ VASQUES, Sérgio, ob. cit. p. 248.

²³¹ WATY, Teodoro Andrade, ob. cit. p. 103.

²³² VASQUES, Sérgio, ob. cit. p. 247.

²³³ PENE, Cláudio, *Apontamentos de Direito Fiscal Moçambicano*, Escolar Editora, Maputo, p. 29.

²³⁴ *Ibidem*, p. 29.

²³⁵ WATY, Teodoro Andrade, ob. cit. p. 102.

²³⁶ VASQUES, Sérgio, ob. cit. p. 250.

Como se pode depreender, o princípio da igualdade fiscal traduz-se na igualdade de sacrifícios que, por sua vez, reconduz-se à ideia de justiça social: imposto igual para igual capacidade tributária.

6.2.3 O princípio da capacidade contributiva

Como ensina a Prof.^a DOURADO, “nos impostos, o princípio da igualdade é concretizado pelo princípio da capacidade contributiva, pressuposto e critério de tributação.”²³⁷ De acordo com a mesma autora, o princípio da capacidade contributiva é um princípio de justiça fiscal e contém a medida de comparabilidade entre o objecto de tributação, por um lado, e a medida de comparabilidade entre os sujeitos passivos, por outro lado.²³⁸

Segundo VASQUES:

o princípio da capacidade contributiva é o critério de repartição para o qual aponta inequivocamente o princípio da igualdade, logo que o projectamos sobre o domínio dos impostos, razão pela qual o princípio da capacidade contributiva não carece de consagração constitucional explícita, bastando para o fundamentar nesta área do sistema, o princípio geral da igualdade.²³⁹

Não obstante o legislador constitucional moçambicano não ter previsto o princípio da capacidade contributiva no texto constitucional, seguindo a linha de pensamento dos doutrinários supracitados, entende-se que aquele princípio constitui um critério básico da nossa Constituição Fiscal, estando subjacente no princípio da universalidade e igualdade consagrado no artigo 35 da CRM.

Por seu turno, o legislador ordinário concretiza o princípio da capacidade contributiva ao reconhecer que o facto tributário assenta em manifestações de capacidade contributiva.²⁴⁰ Isto significa que o imposto deve adequar-se à força económica do contribuinte e só deve começar onde comece esta força económica, operando a capacidade contributiva como pressuposto da tributação, e deve terminar aí onde essa força económica termine também operando a capacidade contributiva como seu limite.

Como acertadamente advoga o Prof. VASQUES:

o imposto deve possuir uma estrutura tal que reflecta cabalmente as condições de vida do contribuinte e da sua família, podendo dizer-se que, enquanto critério de

²³⁷ Op. cit. p. 229.

²³⁸ *Ibidem*, p. 229-230.

²³⁹ VASQUES, Sérgio, op. cit. p. 252.

²⁴⁰ Cfr. o n.º 2 do artigo 3 da LOJT.

igualdade, o princípio da capacidade contributiva se traduz essencialmente numa exigência de personificação do imposto.²⁴¹

Sucedee, no entanto, que o princípio da capacidade contributiva só “ganha concretização plena nos impostos sobre o rendimento mas que o seu alcance diminui quando passamos à tributação do património, mais ainda quando passamos à tributação do consumo, área resistente à personificação.”²⁴²

Para Klaus Tipke “ao Estado Social de Direito deve corresponder o princípio da capacidade contributiva, na medida em que exige o tributo somente daquele que pode pagá-lo, e somente na exacta proporção dessa possibilidade: somente pode ser tributado o que for além do mínimo existencial.”²⁴³

O princípio da capacidade contributiva exige que os contribuintes com igual capacidade contributiva (igualdade horizontal) paguem o mesmo montante de impostos; e que os contribuintes com diferente capacidade contributiva paguem um montante diferente de impostos (igualdade vertical).²⁴⁴

Com efeito, a capacidade contributiva, como medida de igualdade económica que rege a tributação dos impostos num Estado de Direito, tem de aplicar-se ao universo de sujeitos que manifestam essa capacidade e não apenas a alguns, sob pena de se criarem privilegiados e discriminados. “A regra é a tributação de todos os sujeitos passivos segundo o princípio da igualdade (capacidade contributiva) e a excepção são a não incidência, sobre certas manifestações de riqueza, as isenções, ou uma tributação reduzida de uns poucos.”²⁴⁵

O legislador constitucional moçambicano consagra a ideia de universalidade ou generalidade no âmbito do pagamento dos impostos, na alínea c) do artigo 45 da CRM²⁴⁶ ao prever que “todo o cidadão tem o dever de pagar as contribuições e impostos.”

²⁴¹ *Ibidem*, p. 253.

²⁴² *Ibidem*. P. 253.

²⁴³ *Apud* FARIA, Renato Vilela, *Noções de Justiça Fiscal e o Planeamento Tributário*, disponível em <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/download/1627/1118>, consultado no dia 1/11/2024.

²⁴⁴ DOURADO, Ana Paula, *op. cit.* p. 230.

²⁴⁵ DOURADO, Ana Paula, *op. cit.* p. 231.

²⁴⁶ REPÚBLICA DE MOÇAMBIQUE, Constituição da República, in Boletim da República, I Série n.º 163, de 23 de Agosto de 2023.

6.2.4 Princípio da equivalência

“O princípio da equivalência representa o critério material de igualdade adequado para as taxas e as contribuições.”²⁴⁷ As taxas e contribuições são tributos comutativos, visto que têm como fim a compensação das prestações administrativas de que o sujeito passivo é causador ou beneficiário, presumível ou efectivo.

Observa o Prof. VASQUES que:

se o propósito de taxas e contribuições está em fazer com que os membros de uma comunidade contribuam para as despesas de que são causadores ou beneficiários, a única solução que se afigura materialmente justa é a de fazer com que cada um contribua na medida do custo ou valor dessas prestações.²⁴⁸

O princípio de equivalência impõe que as contribuições e as taxas sejam adequadas ao custo ou valor real das prestações realizadas pelo Estado, pelo que “o legislador não pode limitar-se a invocar quaisquer custos administrativos ou sociais para lançar uma contribuição sobre um grupo limitado de contribuintes, necessário é que esses custos possam comprovar-se com razoável grau de certeza e precisão.”²⁴⁹

O princípio da equivalência, como anteriormente se fez referência, é o critério material de repartição de igualdade no que tange às taxas e contribuições, razão pela qual não está expresso na Constituição, decorrendo do princípio geral de igualdade estabelecido pelo artigo 35 da CRM.

Neste contexto, exige-se que os contribuintes que provoquem custos iguais ou aproveitem benefícios iguais paguem tributo igual e os que provoquem custo diferente ou aproveitem benefício diferente paguem tributo diferente também.

Considerando que as taxas e as contribuições visam compensar o custo ou valor das prestações administrativas que se destinam aos contribuintes, então é exigível que haja uma adequação desses tributos aos respectivos custos provocados ou benefícios aproveitados pelos contribuintes.

Enquanto o princípio da capacidade contributiva²⁵⁰ exige que cada um contribua na proporção das forças económicas de que dispõe, o princípio da equivalência

²⁴⁷ VASQUES, Sérgio, ob. cit. p. 260.

²⁴⁸ *Ibidem*, p.260.

²⁴⁹ *Ibidem*, p. 261.

²⁵⁰ O princípio da capacidade contributiva (conforme anteriormente se fez referência, concretiza-se na sua plenitude nos impostos sobre o rendimento) determina que os impostos devem adequar-se à força económica do contribuinte e por isso o seu alcance mais elementar está na exigência de que o imposto incida sobre

impõe uma contribuição particular (taxas ou contribuição) de quem se aproveita de determinadas actividades ou provoca determinadas prestações públicas.²⁵¹

manifestações de riqueza e que todas as manifestações de riqueza lhe sejam sujeitas. A ideia ínsita na capacidade contributiva prende-se com o facto de que os contribuintes pagam o imposto para suportar as despesas gerais da comunidade, em cumprimento de um dever de solidariedade e de cidadania. Este princípio tem dois corolários: o primeiro é a tributação do rendimento global, qualquer que seja a sua origem, natureza ou destino, afastando-se a tese do rendimento fonte; o segundo corolário é a tributação do rendimento líquido, no sentido de que a verdadeira capacidade que os contribuintes possuem para suportar o imposto não é o rendimento bruto, esta só pode ser apreendida quando se deduz as despesas necessárias à angariação do rendimento (deduções objectivas), bem como as despesas necessárias à sobrevivência do contribuinte e à manutenção das suas condições de vida elementares (a fracção do rendimento do contribuinte destinada à satisfação das necessidades básicas como a alimentação, a saúde, a educação, a habitação não pode ser onerada pelo imposto), trata-se das chamadas deduções subjectivas. Cfr. VASQUES, Sérgio, ob. cit. p. 251 e ss.

²⁵¹ Ao pagarmos as taxas e as contribuições não custeamos os encargos gerais da comunidade, como acontece com os impostos, mas custeamos prestações de que somos causadores ou beneficiários e cujo financiamento é justo, pelo que cada um deve contribuir na medida do custo ou valor da prestação pública.

CAPÍTULO VII: EXIGÊNCIAS CONSTITUCIONAIS EM MATÉRIA DE PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO

Ensina o Prof. Diogo Leite de Campos que “(...) os princípios fundamentais do procedimento e do processo têm adquirido categoria de direitos, liberdades e garantias constitucionais.”²⁵²

A Administração Pública, em geral, e a Administração Tributária, em especial, exercem um papel preponderante na interpretação e aplicação do Direito aos casos concretos que lhes são submetidos. O procedimento administrativo é o meio através do qual a Administração Pública realiza o Direito. Para tanto, a Administração Pública deve, na sua actuação, observar a Constituição e a lei.

Nos termos do n.º 1 do artigo 248 da CRM a Administração Pública serve o interesse público e na sua actuação respeita os direitos e liberdades dos cidadãos.

Com efeito, a prossecução do interesse público pela Administração Pública não pode coarctar os direitos e liberdades dos cidadãos consagrados na Constituição e na lei, sendo certo que “o exercício destes direitos e liberdades só pode ser limitado em razão da salvaguarda de outros direitos ou interesses protegidos pela Constituição.”²⁵³ Todavia, esta limitação só pode ser feita por lei²⁵⁴ nos casos expressamente previstos na Constituição.²⁵⁵

É necessário que haja um equilíbrio entre o interesse público e os direitos individuais, o que significa que a actividade administrativa, nas suas decisões, deve prosseguir o interesse comum sem pôr em causa (limitar ou extinguir) os direitos dos cidadãos. O artigo 5 da Lei n.º 14/2011, de 10 de Agosto, é peremptório ao estabelecer que “a Administração Pública prossegue o interesse público, sem prejuízo dos direitos e interesses dos administrados protegidos por lei.”

²⁵² CAMPOS, Diogo de Leite, *As Três Fases dos Princípios Fundamentais do Direito Tributário*, Revista da Ordem dos Advogados, Volume I, 2007, disponível em <https://portal.oa.pt/publicacoes/revista-da-ordem-dos-advogados/ano-2007/ano-67-vol-i-jan-2007/doutrina/diogo-leite-de-campos-as-tres-fases-de-principios-fundamentantes-do-direito-tributario/>, consultado no dia 3/04/2024.

²⁵³ Cfr. o n.º 2 do artigo 56 da CRM.

²⁵⁴ Lei formal ou lei propriamente dita.

²⁵⁵ Cfr. o n.º 3 do artigo 56 da CRM.

“Assim sendo, o interesse público causa exclusiva e determinante da actividade administrativa, é a prossecução desse interesse que justifica e limita os poderes e competências dos órgãos e serviços públicos.”²⁵⁶

Por seu turno, o n.º 2 do artigo 248 da CRM estabelece que “os órgãos da Administração Pública obedecem à Constituição e à lei e actuam com respeito pelos princípios da igualdade, da imparcialidade, da ética e da justiça.”

Como se pode depreender, os princípios fundamentais do procedimento administrativo têm consagração constitucional, mas também o legislador ordinário os densificou, através da Lei n.º 14/2011, de 10 de Agosto²⁵⁷ e da Lei n.º 2/2006, de 22 de Março.²⁵⁸

O art. 69 da LOJT, com a epígrafe, princípios do procedimento tributário, dispõe que “(...) a administração tributária exerce as suas atribuições na prossecução do interesse público, de acordo com os princípios da legalidade, da igualdade, da proporcionalidade, da justiça, da imparcialidade e da celeridade no respeito pelas garantias dos sujeitos passivos.”

Para além dos princípios enunciados nos artigos supramencionados, acresce-se outros princípios previstos na LOJT, nomeadamente, o princípio do contraditório, o princípio da verdade material, o princípio do inquisitório, o princípio da colaboração, etc.

7.1 Princípio da legalidade

O princípio da legalidade encontra-se plasmado no n.º 2 do artigo 248 da CRM, no artigo 69 da LOJT e é concretizado pelo artigo 4 da Lei n.º 14/2011, de 10 de Agosto.

De acordo com este princípio, “a Administração Pública deve actuar em obediência à lei e ao direito, dentro dos limites e fins dos poderes que lhe estejam atribuídos por lei.”²⁵⁹ O princípio da legalidade constitui o fundamento, o critério e o limite

²⁵⁶ ROCHA, Joaquim Freitas e CALDEIRA, João Damião, *Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária (RCPIT), Anotado e Comentado*, Braga e Setúbal, 2013, p. 19.

²⁵⁷ Regula a formação da Vontade da Administração Pública, estabelece as normas de defesa dos direitos e interesses dos particulares.

²⁵⁸ Lei do Ordenamento Jurídico Tributário.

²⁵⁹ Cfr. o n.º 1 do artigo 4 da Lei n.º 14/2011, de 10 de Agosto.

de toda a actuação administrativa.²⁶⁰ Neste sentido, este princípio habilita a Administração a actuar, conferindo-lhe poderes definidos, quer quanto à extensão, quer quanto ao conteúdo.²⁶¹

O princípio da legalidade tem por finalidade obviar arbitrariedades da Administração na sua actuação, portanto este princípio tem um sentido garantístico.

A lei não é apenas um limite à actuação da Administração: é também o fundamento da acção administrativa. Quer isto dizer que, hoje em dia, não há um poder livre de a Administração fazer o que bem entender, salvo quando a lei lhe proibir. Pelo contrário, vigora a regra de que a Administração só pode fazer aquilo que a lei lhe permitir que faça.²⁶²

7.2 Princípio da imparcialidade

O princípio da imparcialidade está previsto no n.º 2 do art. 248 da CRM, no artigo 69 da LOJT e está densificado no art. 7 da Lei n.º 14/2011, de 10 de Agosto. Este princípio “impõe que os titulares e os membros órgãos da Administração Pública se abstenham de praticar, ordenar ou participar na prática de actos ou contratos administrativos, designadamente de tomar decisões que visem interesse próprio (...)”²⁶³

A imparcialidade “visa assegurar que a Administração tenha uma actuação isenta, objectiva, neutral, independente, sem favoritismos nem privilégios, isto é, sem representação de factores de ponderação diferentes daqueles que formam o núcleo do interesse juridicamente protegido.”²⁶⁴

A imparcialidade dirige-se aos funcionários e agentes do Estado os quais devem, no exercício das suas funções, pautar por um comportamento que crie confiança do cidadão na Administração Pública. Trata-se, pois, de um dever geral do funcionário e

²⁶⁰ Cfr. CAUPERS, João *apud* ROCHA, Joaquim Freitas e CALDEIRA, João Damião, *Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária (RCPIT), Anotado e Comentado*, Braga e Setúbal, 2013, p. 20. No mesmo sentido, Amaral, Diogo Freitas do, CAUPERS, CLARO, João Martins, RAPOSO, Joao, VIERA, Pedro Siza e SILVA, Vasco Pereira da, citados por CAMPOS, Diogo Leite, RODRIGUES, Benjamim Silva e SOUSA, Jorge Lopes, *Lei Geral Tributária -Anotada e Comentada*, 4ª Edição, Encontro da Escrita Editora, Lisboa, 2012, p. 447.

²⁶¹ ROCHA, Joaquim Freitas e CALDEIRA, João Damião, citando Dominguez, Aitor Orena *in Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária (RCPIT), Anotado e Comentado*, Braga e Setúbal, 2013, p. 20.

²⁶² AMARAL, Diogo Freitas do, *Curso de Direito Administrativo*, 1999, Volume I, pp. 42-43.

²⁶³ Cfr. o n.º 2 do artigo 7 da Lei n.º 14/2011, de 10 de Agosto.

²⁶⁴ ROCHA, Joaquim Freitas e CALDEIRA, João Damião, *Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária (RCPIT), Anotado e Comentado*, Braga e Setúbal, 2013, p. 21.

agente do Estado previsto na alínea g) do artigo 61 do EGFAE,²⁶⁵ aprovado pela Lei n.º 4/2022, de 11 de Fevereiro.

O princípio da imparcialidade está intrinsecamente ligado aos princípios da justiça e da igualdade, ao impor que os funcionários e agentes do Estado, assim como como quaisquer titulares de órgãos públicos assumam uma posição isenta e equidistante nas relações que estabelecem com os particulares, devendo tratá-los de forma justa e imparcial.

No âmbito do procedimento tributário, os princípios da justiça e da imparcialidade obrigam a administração tributária a orientar-se por critérios de isenção na averiguação das situações fácticas, realizando todas as diligências que se afigurem necessárias para apurar a verdade material, independentemente de os factos a averiguar serem contrários aos interesses patrimoniais que à administração tributária compete defender, é o que decorre do artigo 70 da LOJT.

7.3 Princípio da igualdade

O princípio da igualdade está plasmado no artigo 35 e n.º 2 do artigo 248, ambos da CRM e é densificado no artigo 6 da Lei n.º 14/2011, de 10 de Agosto.

O princípio da igualdade impõe à Administração que, nas suas relações com os particulares, os trate de forma igualitária, não os privilegiando, beneficiando, prejudicando, privando de qualquer direito ou isentando de qualquer dever jurídico em razão de ascendência, sexo, cor, raça, origem étnica, lugar de nascimento, estado civil, religião, convicções políticas ou ideológicas, instrução, situação económica ou condição social.²⁶⁶

A administração Tributária deve tratar de forma idêntica os sujeitos passivos que estejam em situações semelhantes e tratar de forma desigual os que se encontrem em situações substancialmente diferentes. O princípio da igualdade proíbe o arbítrio e a discriminação dos contribuintes.

²⁶⁵ A disposição legal em referência preconiza que é dever geral do funcionário e agente do Estado: promover a confiança do cidadão na Administração Pública, na sua justiça, legalidade e imparcialidade.

²⁶⁶ Cfr. o n.º 1 do artigo 6 da da Lei n.º 14/2011, de 10 de Agosto.

7.4 Princípio da proporcionalidade

O princípio da proporcionalidade obriga a administração a não afectar os direitos subjectivos ou interesses legítimos dos particulares em termos não adequados e proporcionados aos objectivos a realizar.²⁶⁷

O n.º 3 do artigo 6 da Lei n.º 14/2011, de 10 de Agosto, dispõe que “a proporcionalidade implica que, de entre as medidas convenientes para a prossecução de qualquer fim legal, os agentes da Administração Pública devem adoptar as que acarretem consequências menos graves para a esfera jurídica do administrado.”

7.5 Princípio da celeridade

O princípio da celeridade está previsto no artigo 12 da Lei n.º 14/2011, de 10 de Agosto, o qual dispõe que:

a Administração Pública deve ser estruturada e funcionar de modo a aproximar os serviços as populações e de forma não burocratizada, com a finalidade de materializar a celeridade, a economia no uso de recursos disponíveis para maximizar os resultados e a eficácia das suas decisões.

Este princípio compreende, por um lado, uma vertente negativa, no sentido de exigir que a administração se abstenha de praticar actos inúteis para o procedimento ou que o retardem desnecessariamente. Por outro lado, a celeridade, numa vertente positiva, “impõe à administração que providencie pelo rápido andamento do procedimento e pela eficácia das diligências efectuadas.”²⁶⁸

Numa outra dimensão, este princípio encontra-se também ligado à ideia de eficiência e eficácia, na perspectiva de que quanto mais rápida for a actuação da Administração, mais vantagens trará para a própria administração, como para os contribuintes.²⁶⁹ Isto significa que a celeridade possibilitará de modo objectivo satisfazer o interesse colectivo, quer através da obtenção de receitas, quer através da concretização do princípio da igualdade e justiça fiscal.²⁷⁰

²⁶⁷ Cfr. o n.º 1 do artigo 6 da Lei n.º 14/2014, de 10 de Agosto.

²⁶⁸ CAMPOS, Diogo Leite, RODRIGUES, Benjamim Silva e SOUSA, Jorge Lopes, *Lei Geral Tributária - Anotada e Comentada*, 4ª Edição, Encontro da Escrita Editora, Lisboa, 2012, p. 478.

²⁶⁹ ROCHA, Joaquim Freitas e CALDEIRA, João Damião, *Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária (RCPIT), Anotado e Comentado*, Braga e Setúbal, 2013, p. 23.

²⁷⁰ Ou seja, para a Administração, a arrecadação da receita será célere, reduzindo-se as assimetrias entre os contribuintes cumpridores e os incumpridores, enquanto para os contribuintes essa celeridade permitirá a estes

7.6 Princípio da verdade material

O princípio da verdade material impõe que no âmbito do procedimento tributário deve prevalecer a substância sobre a forma.

A Administração Tributária não pode nem deve se limitar a questões meramente formais, burocráticas ou documentais, devendo antes apurar todos os factos, independentemente desses factos serem ou não favoráveis ao contribuinte.²⁷¹ Este entendimento decorre do n.º 3 do artigo 70 da LOJT, que prevê expressamente que “(...) a administração tributária deve considerar todas as circunstâncias relevantes para o caso concreto, incluindo as favoráveis ao sujeito passivo.”

Aos princípios acima mencionados, acresce-se outros previstos na LOJT, nomeadamente, o princípio do contraditório (art. 58), o princípio da cooperação/colaboração (art. 77), o dever de confidencialidade (art. 75), o princípio da decisão (art. 76), o dever de notificação e fundamentação dos actos (art. 53 LOJT).

verem a sua situação resolvida com maior rapidez, assegurando um menor incómodo e transtorno na sua esfera privada.

²⁷¹ Neste sentido, ROCHA, Joaquim Freitas e CALDEIRA, João Damião, ob. cit. p. 26.

CAPÍTULO VIII: APRESENTAÇÃO E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

Cumpra-nos, neste capítulo, trazer à colação os principais aspectos aflorados ao longo dos diversos capítulos e fazer uma subsunção no quadro legal moçambicano, bem como confrontar com a nossa realidade.

8.1 O primado da pessoa e os seus direitos fundamentais

Abordámos, em sede do terceiro capítulo da nossa pesquisa, a exigência de o Estado e o Direito fundarem-se na dignidade pessoa. Aqui importa ressaltar que a pessoa digna (indivíduo) é “a primeira e última referência do Direito: este começa pela pessoa e termina com ela.”²⁷² Não se pode conceber o Direito e o Estado sem ter em conta a pessoa, visto que esta “é anterior e superior à sociedade e ao Estado que têm de se limitar a reconhecê-la, como acto devido.”²⁷³ É a dignidade da pessoa que constrói a sociedade, o Estado e o Direito.²⁷⁴

Direito quer dizer justiça,²⁷⁵ ou ao menos deve ser justiça. De acordo com o Prof. Diogo Leite de Campos “o primeiro nível de exigência de justiça é o da pessoa (nome de dignidade) que gera direitos humanos, presentes na Constituição da República, mas existentes (vigentes) independentemente da sua consagração.”²⁷⁶

Por seu turno, a Prof.^a Maria Sylvia Zanella Di Pietro²⁷⁷ ensina que:

A dignidade da pessoa humana, por depender das garantias da igualdade, liberdade, bem-estar, segurança, justiça, constitui, sem dúvida, um valor supremo, um ideal a ser levado em consideração pelos três Poderes do Estado no exercício de suas funções institucionais. Mas não há dúvida de que a dignidade da pessoa humana tem a natureza de princípio, no sentido de origem, causa, génese do ordenamento jurídico de uma sociedade. Ele existe independentemente de existir o Estado. Ele não é criado pela Constituição ou pelas declarações de Direitos. Ele é apenas reconhecido ou declarado por esses instrumentos. Ele corresponde a um valor fundante da Constituição. Ele a precede.

²⁷² Ob. cit. p. 64.

²⁷³ CAMPOS, Diogo Leite de e CAMPOS, Hélio Sílvio Ourém, ob. cit. p. 61.

²⁷⁴ CAMPOS, Diogo Leite de e CAMPOS, Hélio Sílvio Ourém, *Dignidade da Pessoa e Impostos*, disponível no site <https://portal.oa.pt/media/133305/helio-silvio-campos.pdf>, consultado no dia 06 de Maio de 2024 pelas 19:00 horas, p. 58.

²⁷⁵ CAMPOS, Diogo de Leite, *As Três Fases dos Princípios Fundamentais do Direito Tributário*, Revista da Ordem dos Advogados, Volume I, 2007, disponível em <https://portal.oa.pt/publicacoes/revista-da-ordem-dos-advogados/ano-2007/ano-67-vol-i-jan-2007/doutrina/diogo-leite-de-campos-as-tres-fases-de-principios-fundamentantes-do-direito-tributario/>, consultado no dia 03/04/2024.

²⁷⁶ *Ibidem*.

²⁷⁷ *Apud* MAPILELE, Hugo do Rosário, *Suspensão de Eficácia de Acto Nulo*, 1ª Edição, Editora LiberArs, São Paulo, 2021, p. 19.

O reconhecimento da dignidade da pessoa humana está expresso no artigo 1 da DUDH e no artigo 5 da Carta Africana dos Direitos do Homem e dos Povos, sendo que estes instrumentos norteiam o processo de interpretação e integração dos preceitos constitucionais relativos aos direitos fundamentais na ordem jurídica moçambicana, à luz do artigo 43 da CRM.

Outrossim, prevê o artigo 42 da CRM que “os direitos fundamentais consagrados na Constituição não excluem quaisquer outros constantes das leis.” Este preceito constitucional fixa uma cláusula aberta de recepção de direitos fundamentais independentemente da sua consagração na Constituição.

A CRM, embora não consagre, de forma expressa, que o Estado se baseia na dignidade da pessoa humana²⁷⁸, implicitamente, verifica-se o reconhecimento da pessoa e da sua dignidade como um alicerce do Estado, para tanto a ordenação das matérias no texto constitucional, dá primazia à pessoa, colocando esta antes da sociedade e do Estado.

Destarte, temos a seguinte ordem na CRM: 1º o indivíduo (pessoa) – Título III- direitos, deveres e liberdades fundamentais²⁷⁹ (arts. 35 a 95); 2º a Sociedade - Título IV- organização económica, social, financeira e fiscal (arts. 96 a 132); e 3º o Estado – Título V – organização do poder político (arts. 133 e ss);

Conforme ensina o Prof. José Casalta Nabais²⁸⁰:

Sendo que a prioridade da constituição da pessoa, traduzida na primazia constitucional do reconhecimento prévio de direitos e deveres fundamentais da pessoa humana, tem concretização no reconhecimento de um significativo número de direitos fundamentais, na modalidade de direitos, liberdades e garantias fundamentais, ao indivíduo enquanto pessoa, enquanto membro da comunidade política e enquanto membro da comunidade económica livre ou de mercado, ou seja, de direitos pessoais, direitos políticos e de direitos de liberdade económica e social.

²⁷⁸ Diferentemente da Constituição da República Portuguesa que prevê no artigo 1 que “Portugal é uma República soberana, baseada na dignidade da pessoa humana e na vontade popular e empenhada na construção de uma sociedade livre, justa e solidária.” No mesmo sentido, a Constituição da República Federativa do Brasil prevê, como um dos seus fundamentos, a dignidade da pessoa humana.

²⁷⁹ Este título desdobra-se em 4 capítulos: Capítulo I – princípios gerais (arts. 35 a 47); Capítulo II – direitos, deveres e liberdades (arts. 48 a 55) e Capítulo III – direitos, liberdades e garantias individuais (arts. 56 a 72); Capítulo IV - direitos, liberdades e garantias de participação política (arts. 73 a 81); e Capítulo V – direitos e deveres económicos, sociais e culturais (arts. 82 a 95).

²⁸⁰ NABAIS, José Casalta, *Estudos sobre ao Estado de Direito e a Tributação*, Almedina, Coimbra, 2024, pp. 11 a 12.

Parafrazeando o Prof. Diogo Leite de Campos²⁸¹, a pessoa é anterior a todas as outras, à sociedade e ao Estado, e exige o respeito do que é “*em si mesma*”. Afirma um estatuto jurídico e impõe-no a todos os outros, reconhece-o em todos os outros, integrado por um núcleo de direitos da pessoa (naturais).

Neste contexto, “o Direito Tributário é, antes de mais, o discurso sobre o respeito pela pessoa e pelos direitos humanos.”²⁸²

Por consequência, a tributação tem de respeitar os direitos da pessoa, designadamente da primeira geração (direito à vida, direito à integridade física, direito à liberdade, etc.) da segunda geração (direito à habitação, direito à alimentação, direito ao trabalho, à saúde, à educação), assim como da terceira geração (relativos à fraternidade e à solidariedade: direito ao ambiente, direitos do consumidor, direitos dos grupos vulneráveis: da criança dos idosos, portadores de deficiência).

É inegável que os impostos limitam a liberdade da pessoa, ao interferir na sua propriedade privada, impactando na liberdade de formação da sua personalidade, razão por que deve haver um equilíbrio entre o dever fundamental de pagar tributos²⁸³ e o direito de não pagar impostos,²⁸⁴ porque a tributação deve incidir apenas sobre os rendimentos que não sejam indispensáveis para a digna sobrevivência da pessoa. A tributação não pode pôr em causa os direitos básicos da pessoa relacionados com a sua dignidade e que são indispensáveis para a sua sobrevivência/existência. A colecta de tributos, interesse primordial da Fazenda Nacional, tem de salvaguardar sempre os direitos e interesses dos contribuintes legalmente protegidos.

Se em relação aos direitos da primeira geração (direitos, liberdades e garantias) o Estado deve respeitá-los, abstando-se de violá-los, já quanto aos da segunda geração (direitos económicos, sociais e culturais) impõe-se uma prestação positiva por parte do Estado, no sentido de proporcioná-los aos cidadãos, de modo a que estes tenham uma vida digna.

²⁸¹ CAMPOS, Diogo Leite de, *As Três Fases dos Princípios Fundamentais do Direito Tributário*, Revista da Ordem dos Advogados, Volume I, 2007, disponível em <https://portal.oa.pt/publicacoes/revista-da-ordem-dos-advogados/ano-2007/ano-67-vol-i-jan-2007/doutrina/diogo-leite-de-campos-as-tres-fases-de-principios-fundamentantes-do-direito-tributario/>, consultado no dia 3/04/2024.

²⁸²

²⁸³ Cfr. al. c) do artigo 45 da CRM.

²⁸⁴ Cfr. o n.º 3 do artigo 127 da CRM.

Assim, é questionável o facto de o Estado moçambicano sujeitar à tributação as transmissões de bens de consumo essenciais necessários para o mínimo de existência (sabão, óleo, açúcar, etc.), as prestações de serviços médicos e sanitários efectuados por hospitais e clínicas privadas, bem como as prestações de serviço de ensino efectuadas por estabelecimentos privados.

Considerando que o Estado não dispõe de condições para, prover a todos os cidadãos, os serviços básicos de saúde e de educação, quer em termos de implantação de hospitais a nível de todo o território nacional, quer em termos de oferecer serviços de qualidade nos hospitais existentes, é paradoxal que o mesmo Estado, que se furta ao cumprimento das suas obrigações, tribute os cidadãos pelo simples facto de recorrem aos serviços prestados por entidades privadas.

Que mensagem o Estado pretende transmitir ao onerar o cidadão por este procurar alternativas para suprir as suas necessidades básicas que, em princípio, deveriam ser satisfeitas pelo próprio Estado?

Em conformidade com o princípio da dignidade da pessoa humana o Estado deve isentar o rendimento e a riqueza necessários para manter a sua vida, alimentação, saúde, educação, habitação, etc.

8.2 O princípio da legalidade tributária versus justiça fiscal

O princípio da legalidade tributária está constitucionalmente consagrado no artigo 100 e n.º 2 do artigo 127, ambos da CRM. A definição das bases da política de impostos e o sistema de impostos constitui reserva absoluta da Assembleia da República, nos termos da alínea o) do n.º 2 do artigo 178 da CRM, não havendo qualquer possibilidade de delegação deste poder ao Governo, à luz do n.º 3 do preceito atrás mencionado.

Por seu turno, o legislador ordinário concretiza o mesmo princípio no artigo 3 da LBST e no artigo 5 da LOJT. Com efeito, a reserva absoluta da lei formal abarca os elementos essenciais dos impostos – incidência, taxas, benefícios fiscais e garantias dos contribuintes.

O princípio da legalidade, enquanto produção dos impostos pelas assembleias representativas dos contribuintes é uma expressão do princípio da liberdade individual e colectiva e da democracia.²⁸⁵

Todavia, segundo ensina o Prof. Diogo Leite de Campos:

A realidade contemporânea tem desmentido esta auto-tributação; e a mais recente sociologia fez aparecer por detrás da vontade geral (“*justa e indiscutível*”) a rede de “*faces*”, de interesses individuais que falseiam os seus pressupostos. E que sujeitam os contribuintes a injustiças ao serviço dos interesses e da vontade de poder do “*Estado*”. Em termos de a manipulação dos impostos poder transformar-se em “*homeopatia da tirania*” - e de múltiplas tiranias individuais e de grupos.

O mesmo autor, atrás referido, chama atenção para o facto de que o princípio de legalidade não é só o princípio da reserva da lei – é a reserva de lei justa, da justiça. O ordenamento jurídico é o reino da justiça, só sendo Direito o que é justo.²⁸⁶

Propendemos a perfilhar a tese defendida pelo Prof. Campos, na medida em que a realidade que se vive em Moçambique demonstra que o cidadão já não se sente representado pelos deputados, estes não estão mais ao serviço dos interesses de quem lhes elegeu (o povo), mas sim, servem-se do poder que lhes foi confiado para servir os interesses individuais, grupais ou partidários.

O poder legislativo é usado como um meio para oprimir, em nome do Estado, os cidadãos, criando tributos com o fim único de satisfazer interesses pessoais.

Ora vejamos: o deputado já não é mais mandatário do povo, que o elegeu e outorgou poderes, mas sente-se como o mandante, patrão, chefe do representado. Como se pode confiar nesse deputado que somente está ao serviço dos interesses individuais e partidários? Temos deputados que, simultaneamente, são empresários e dirigentes de associações económicas (o mesmo também acontece com os membros do poder executivo). Há promiscuidade entre os políticos e empresários.

Quando se trata de discutir as questões básicas do interesse colectivo, nunca há consenso na Assembleia da República, mas quando o assunto tem que ver com os direitos e regalias dos deputados, há sempre unanimidade e estes últimos assuntos gozam de prioridade e, por vezes, são discutidos a porta fechada.

²⁸⁵ CAMPOS, Diogo Leite de, *As Três Fases dos Princípios Fundamentais do Direito Tributário*, Revista da Ordem dos Advogados, Volume I, 2007, disponível em <https://portal.oa.pt/publicacoes/revista-da-ordem-dos-advogados/ano-2007/ano-67-vol-i-jan-2007/doutrina/diogo-leite-de-campos-as-tres-fases-de-principios-fundamentantes-do-direito-tributario/>, consultado no dia 3/04/2024.

²⁸⁶ *Ibidem*.

Que garantias podem oferecer as leis fiscais aprovadas pelos deputados tiranos? Nenhumas. Quando existe um distanciamento entre os deputados e o povo, claramente que não se pode esperar pela humanização das leis e muito menos quando se trate de questões de índole fiscal. Uma lei aprovada sem a observância dos direitos elementares dos cidadãos não é mais do que imposição/força/opressão. A supremacia dos interesses individuais em relação aos colectivos põe em causa a dignidade da pessoa humana. Por conseguinte, são aprovadas leis injustas que estão ao serviço do poder do “Estado.”

Um dos factos que revela que os deputados não estão para servir os cidadãos, é que aqueles nunca apresentam projectos de leis, andam sempre a reboque do Governo, sendo que as propostas de lei submetidas por este são chanceladas pela Assembleia da República sem quaisquer alterações de vulto, até porque o órgão proponente tem maioria parlamentar com poderes bastantes para aprovar qualquer lei, até uma lei de revisão constitucional.

Com efeito, o nosso parlamento é um órgão legislativo meramente formal, porquanto o Governo é que exerce, materialmente, o poder legislativo. Todos os programas do executivo são viabilizados pela Assembleia sem quaisquer alterações. Note-se que, aqui, a questão não é apenas “a falta de informação, formação especializada e formação técnica” dos deputados, como ensina o Prof. Sérgio Vasques²⁸⁷, mas também prende-se com o jogo de interesses daqueles grupos que capturaram o Estado.

Neste contexto, concordamos com o Prof. Diogo Leite de Campos²⁸⁸ quando ensina que:

Mas em Direito tributário o procedimento legislativo (continua) desprovido da necessária democraticidade, da necessária aderência à vontade popular. O imposto encontra-se ainda revestido da aura que o acompanhou desde o século XIX, de nivelador social, de promotor de igualdade, de instrumento de redistribuição dos rendimentos e da riqueza. Ainda parece ser incorrecto associar-lhe o vício de poder ser instrumento de dominação de grupos políticos (e de pessoas) sobre a sociedade (ou certas pessoas); meio de extorsão em prejuízo dos mais desfavorecidos; obstáculo ao progresso económico-social; em resumo, contrário muitas vezes às reais necessidades e interesses da sociedade do século XXI, como já era, pelo menos, na sociedade de fins do século XIX.

²⁸⁷ VASQUES, Sérgio, *Manual de Direito Fiscal*, 2ª Almedina, Coimbra, 2023, p. 228.

²⁸⁸ CAMPOS, Diogo Leite de, *As Três Fases dos Princípios Fundamentais do Direito Tributário*, Revista da Ordem dos Advogados, Volume I, 2007, disponível em <https://portal.oa.pt/publicacoes/revista-da-ordem-dos-advogados/ano-2007/ano-67-vol-i-jan-2007/doutrina/diogo-leite-de-campos-as-tres-fases-de-principios-fundamentantes-do-direito-tributario/>, consultado no dia 3/04/2024.

Receia-se, assim, estar aberto o espaço para no Direito tributário se encontrar um discurso de raízes potencialmente anti-jurídicas (ao afastar-se o justo em homenagem ao “*eficaz*”) e antidemocráticas (o legislador apresenta-se como diferente e superior ao povo que quer mudar, alegadamente provido este de toda a espécie de vícios e de interesses contrários ao bem comum – leia-se, ao interesse dos grupos políticos ou das pessoas com poder).

Definem-se autoritariamente certos tipos de comportamentos devidos (obrigações de imposto) e garante-se também autoritariamente a legitimidade de se usar o grau de violência necessário para coagir o devedor a cumprir. Afirmando-se, sem limitações, o primado da “*ordem fiscal*” sobre a “*ética social*”.

Hodiernamente, o que se discute é o facto de o Estado mostrar-se capturado pelos grupos de interesses que, agindo em nome do povo, já não lutam pela protecção dos direitos dos cidadãos, mas, de forma oculta, viabilizam os seus interesses.

O outro aspecto que se coloca tem que ver com o destino dado aos tributos cobrados aos contribuintes. Um dos objectivos fundamentais do Estado moçambicano é “a edificação de uma sociedade de justiça social e a criação do bem-estar material, espiritual e de qualidade de vida dos cidadãos.”²⁸⁹ A realidade mostra que ainda estamos longe de alcançar um nível aceitável de bem-estar socioeconómico, o Estado não consegue criar as condições básicas necessárias para uma existência condigna dos cidadãos (escolas, hospitais, habitação, estradas, etc.).

8.3 Acesso ao direito e à justiça

Como já referimos em sede do Capítulo V, a CRM garante a todos os cidadãos o acesso ao direito e à justiça (arts. 69, 70 e 253, n.º 3). De igual modo, o legislador ordinário densifica este direito ao prever no n.º 1 do artigo 5 da LOJT que “o exercício da justiça é garantido através dos tribunais das jurisdições fiscal e aduaneira para a tutela plena e efectiva de todos os direitos ou interesses legalmente protegidos em matéria tributária.”

No entanto, o exercício dos meios processuais da competência dos tribunais fiscais e aduaneiros depende dos pressupostos estabelecidos na legislação respectiva²⁹⁰, isto é, da legislação processual. Sucede, porém que não existe, em Moçambique, um Código de Processo Tributário que permita aos tribunais a efectivação dos direitos ou interesses legalmente protegidos, em tempo razoável. A título de exemplo, o Regulamento do

²⁸⁹ Cfr. a alínea c) do artigo 11 da CRM.

²⁹⁰ Cfr. o n.º 2 do artigo 5 da LOJT.

Contencioso das Contribuições e Impostos foi aprovado em 1942²⁹¹ e mostra-se desajustado da realidade actual. No seu quotidiano, os juízes fiscais, socorrem-se, para além do antiquado RCCI, de legislação dispersa e de legislação processual subsidiária (CPC e CPP), facto que propicia a morosidade processual, denegando-se, assim, a justiça.

A ausência de um Código de Processo Tributário dá azo à tramitação processual distinta em cada tribunal fiscal. Não existe uma marcha processual definida por lei, entretanto, o juiz tem o dever de julgar, não podendo invocar a falta ou obscuridade da lei.²⁹²

8.4 Procedimento tributário

A CRM²⁹³ e as leis ordinárias²⁹⁴ fixam os princípios fundamentais que norteiam o procedimento administrativo tributário ou procedimento tributário. Tais princípios constituem garantias fundamentais dos contribuintes, que lhes permitem participar no procedimento como verdadeiros sujeitos da relação e não meros destinatários. A título de exemplo, impõe o n.º 1 do artigo 58 da LOJT que “o sujeito passivo titular de direitos ou interesses legalmente protegidos deve ser notificado para que possa exercer o direito de audição que lhe assiste, pronunciando-se sobre os factos relevantes para a decisão.”

O artigo 53 da LOJT²⁹⁵ fixa o dever de notificação e de fundamentação dos actos, ao dispor que: “(...) os actos do procedimento tributário, em qualquer fase do mesmo, que interfiram com direitos ou interesses legalmente protegidos, devem ser sempre notificados ao sujeito passivo ou ao seu representante legal, com a respectiva fundamentação.” Por seu turno, o n.º 2 do artigo retro mencionado esclarece que:

a fundamentação deve ser expressa, através de exposição, ainda que sucinta, das razões de facto e de direito da decisão, equivalendo à falta de fundamentação a adopção de fundamentos que, por obscuridade, contradição ou insuficiência, não esclareçam concretamente a motivação o que constitui vício de forma.

²⁹¹ Cfr. o Diploma Legislativo n.º 783, de 18/04/1942.

²⁹² Cfr. o n.º 1 do artigo 8 do CC.

²⁹³ Cfr. o artigo 48 do texto constitucional.

²⁹⁴ Cfr. os artigos 4 e ss da Lei n.º 14/2011, de 10 de Agosto e artigo

²⁹⁵ Este preceito, concretiza, no âmbito do Direito Tributário, o dever de fundamentação dos actos administrativos consagrado no n.º 2 do artigo 252 da CRM.

Com efeito, o dever legal e constitucional de fundamentação do acto tributário, ou em matéria tributária, constitui uma garantia específica do sujeito passivo e, como tal, visa responder às necessidades do seu esclarecimento, procurando-se informá-lo do itinerário cognoscitivo e valorativo do acto por forma a permitir-lhe conhecer as razões de facto e de direito que determinaram a sua prática e por que motivo se decidiu num sentido e não noutra.

O quadro jurídico-legal existente, em matéria de procedimento tributário, confere direitos e deveres recíprocos à Administração Tributária e aos contribuintes, para uma relação harmoniosa, mas é facto assente que nem sempre tem havido boa-fé e colaboração entre as partes. A premência de assegurar uma receita fiscal que supra as necessidades financeiras do Estado, cada vez crescentes, põe em causa os direitos dos contribuintes. Temos uma AT que usa a lei para oprimir os contribuintes, cobrando impostos cuja liquidação é ilegal; uma AT mais penalizadora e menos educadora; uma AT que está ao serviço de “interesses do Estado”, ainda que para tal tenha de colocar em causa os princípios da imparcialidade e da verdade material. Muitas vezes, as liquidações adicionais efectuadas pela AT são desprovidas de fundamentação.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Do acima exposto, cumpre-nos tirar as ilações seguintes:

Discorremos, ao longo da dissertação, em torno da dignidade da pessoa como fundamento do Estado e do Direito, facto que configura a primeira e a maior garantia dos contribuintes. Neste sentido, o Direito Fiscal deve assentar na pessoa digna, que gera direitos naturais. A pessoa é a primeira e última referência do Direito: este começa pela pessoa e termina com ela. Portanto, a pessoa, sendo anterior e superior ao Estado, à sociedade e à lei, então impõe-se a estas realidades. A dignidade da pessoa humana não é criada pelo Direito, existindo independentemente da consagração jurídico-formal. O Direito apenas limita-se a reconhecer a pessoa e os seus direitos. Mesmo no caso da nossa Constituição, que não consagra, expressamente, a dignidade da pessoa como fundamento do Estado moçambicano, não se mostra diminuída a pessoa digna, até porque o legislador constitucional admite, no artigo 43, que os preceitos constitucionais relativos aos direitos fundamentais sejam interpretados e integrados de harmonia com a DUDH e a Carta Africana dos Direitos do Homem e dos Povos.

A dignidade da pessoa humana exige que, a cada cidadão, seja garantido o mínimo para que possa viver condignamente, ou seja, o Estado não pode sujeitar à tributação os rendimentos indispensáveis para a sobrevivência da pessoa, razão pela qual a tributação assenta em manifestações de capacidade contributiva.

Outrossim, debruçámo-nos sobre o princípio da legalidade, o qual assenta na auto-tributação e que, na sua vertente formal (reserva de lei), exige que os impostos sejam criados ou alterados pela Assembleia da República, sendo esta a representante dos cidadãos, que exprime a vontade destes. Já, na sua vertente material (reserva material, tipicidade), a lei deve conter a descrição completa dos elementos essenciais do imposto, nomeadamente a incidência, a taxa, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes. Verificámos, porém, que, no âmbito da produção das leis fiscais, a Assembleia da República mais não faz, a não ser aceder às propostas submetidas pelo Governo.

Constatámos que a tributação tem como pressuposto, critério e limite o princípio da capacidade contributiva, no sentido de que só há lugar à tributação onde houver manifestação de rendimentos e riqueza acima do mínimo indispensável à sobrevivência da pessoa. O princípio da capacidade contributiva expressa a ideia de

igualdade, ao exigir que os contribuintes com igual capacidade contributiva (igualdade horizontal) paguem o mesmo montante de impostos; e que os contribuintes com diferente capacidade contributiva paguem um montante diferente de impostos (igualdade vertical).

Relativamente ao acesso ao direito e à tutela jurisdicional efectiva, constatámos que, em sede dos impostos, o exercício da justiça é garantido através dos tribunais fiscais e aduaneiros, sendo que os contribuintes, ao submeterem os seus pleitos aos tribunais atrás mencionados, têm a expectativa de obter, em tempo razoável, uma decisão que tutele de forma plena e eficaz os seus direitos, facto que, tem sido condicionado, não só pelo comportamento dos sujeitos processuais, como também pela ausência de um Código de Processo Tributário.

No âmbito do procedimento tributário, verificámos que a Constituição prevê um conjunto de princípios, integrados no âmbito dos direitos, liberdades e garantias fundamentais e densificados pela legislação ordinária, que orientam a actuação da AT e dos contribuintes, porém a maximização da cobrança de tributos por parte da AT tem entrado em colisão com os direitos dos contribuintes. Neste sentido, os cidadãos têm o direito de resistir perante as ilegalidades da AT, no âmbito da liquidação e cobrança de impostos, nos termos do n.º 3 do artigo 127 da CRM, conjugado com o artigo 80, ambos da CRM.

Sugestões

Em face do que se constatou na presente pesquisa, e como forma de aprimorar as garantias dos contribuintes sugere-se que:

A próxima revisão constitucional contemple a questão da dignidade da pessoa humana como fundamento do Estado, de modo a que fique expresso, no texto constitucional, o reconhecimento da dignidade como factor gerador de direitos da pessoa e a base do processo de criação e aplicação das normas jurídicas;

O processo legislativo de produção das leis fiscais seja mais abrangente e transparente, envolvendo todas as forças sociais (p. ex, as universidades e institutos, as associações profissionais, sociedade civil, etc.) de modo a que a lei fiscal seja mais amadurecida e confira mais segurança, certeza e justiça e que reflecta a real vontade popular;

O legislador ordinário aprove, o mais breve possível, um Código de Processo Tributário para permitir que os tribunais da jurisdição fiscal decidam os litígios de forma célere, obedecendo uma marcha processual uniforme.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

1. Legislação

REPÚBLICA DE MOÇAMBIQUE, *Constituição da República de Moçambique de 1990*, in Boletim da República, I Série n.º 44, de 2 Novembro de 1990.

REPÚBLICA DE MOÇAMBIQUE, *Constituição da República de Moçambique de 2004*, in Boletim da República, I Série n.º 163, de 23 de Agosto de 2023.

REPÚBLICA DE MOÇAMBIQUE, *Lei n.º 15/2002, de 26 de Junho*, in Boletim da República I Série n.º 28, 26 de Junho.

REPÚBLICA DE MOÇAMBIQUE, *Lei n.º 2/2006, de 22 de Março*, in Boletim da República I Série n.º 12, 22 de Março.

REPÚBLICA DE MOÇAMBIQUE, *Lei n.º 33/2007, de 31 de Dezembro, aprova o Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares*, in Boletim da República I Série n.º 12, 31 de Dezembro.

REPÚBLICA DE MOÇAMBIQUE, *Lei n.º 4/2009, de 12 de Janeiro, aprova o Código dos Benefícios Fiscais*, in Boletim da República I Série n.º 1, 12 de Janeiro.

REPÚBLICA DE MOÇAMBIQUE, *Lei n.º 20/2013, de 23 de Setembro, aprova as alterações ao Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares*, in Boletim da República I Série n.º 76, de 23 de Setembro.

REPÚBLICA DE MOÇAMBIQUE, *Lei n.º 7/2014, de 28 de Fevereiro, regula os procedimentos atinentes ao Processo Administrativo Contencioso*, in Boletim da República I Série n.º 18, de 28 de Fevereiro.

REPÚBLICA DE MOÇAMBIQUE, *Lei n.º 9/2018, de 27 de Agosto*, in Boletim da República I Série n.º 168, 27 de Agosto.

REPÚBLICA DE MOÇAMBIQUE, *Lei n.º 4/2022, de 11 de Fevereiro*, in Boletim da República I Série n.º 29, de 11 de Fevereiro.

REPÚBLICA DE MOÇAMBIQUE, *Decreto n.º 46/2002, de 26 de Dezembro*, in Boletim da República I Série n.º 52, de 26 de Dezembro.

REPÚBLICA DE MOÇAMBIQUE, *Resolução n.º 9/88, de 25 de Agosto, ratifica a Carta Africana do Direitos do Homem e dos Povos*; in Boletim da República I Série n.º 34, 25 de Agosto.

REPÚBLICA DE MOÇAMBIQUE, *Resolução n.º 5/91, de 12 de Dezembro*, publicada no Suplemento ao Boletim da República n.º 50, I Série, de 12 de Dezembro de 1991.

2. Livros impressos

AMARAL, Diogo Freitas Do, *Curso de Direito Administrativo*, Vol. II, 4ª Edição, Almedina, Coimbra, 2021.

AMORIM, José de Campos e AZEVEDO, Patrícia Anjos, *Lições de Direito Fiscal*, Primeira Edição e Autores, Vila Nova de Gaia, 2020 CAETANO, Marcello, *Manual de Direito Administrativo*, Vol. II, 10ª Edição, Almedina, Coimbra, 2008.

CHAMBULE, Alfredo, *As Garantias dos Particulares*, Imprensa Universitária, Maputo, 2002--

CANOTILHO, José Joaquim, Gomes, *Direito Constitucional*, 6ª Edição, Livraria Almedina, Coimbra, 1993.

_____, *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*, 7ª Edição, Almedina, Coimbra, 2003.

CANOTILHO, J. J. Gomes/MOREIRA, Vital, *Constituição da República Portuguesa Anotada*, Vol. I, Coimbra Editora, Coimbra, 2007.

CAUPERS, João, *Introdução ao Direito Administrativo*, Âncora Editora, Lisboa, 10ª Edição, 2009.

CAMPOS, Diogo Leite de, *A Felicidade Somos Nós, Pessoa, Contrato e Matrimónio*, Fundação Lusíada, Lisboa, 2019.

CAMPOS, Diogo Leite de e CAMPOS, Mónica Horta Neves Leite de, *Direito Tributário*, Almedina, Coimbra, 2000.

CAMPOS, Diogo Leite, RODRIGUES, Benjamim Silva e SOUSA, Jorge Lopes, *Lei Geral Tributária -Anotada e Comentada*, 4ª Edição, Encontro da Escrita Editora, Lisboa, 2012.

CAMPOS, Diogo Leite de e RODRIGUES, Manuel, *Dignidade da Pessoa (e direitos e Economia)*, Almedina, Coimbra, 2024.

CATARINO, João Ricardo e PEREIRA, Paula Rosado, *Fiscalidade - Teoria Fiscal e Tributação Interna*, Almedina, Coimbra, 2024.

CINTRA, António Carlos de Araújo, GRINOVER, Ada Pellegrini, DINAMARCO, Cândido Rangel, *Teoria Geral do Processo*, 25ª Edição, Malheiros Editores, Brazil, 2009.

DOURADO, Ana Paula, *Direito Fiscal*, 7ª Edição, Almedina, 2022.

FAVEIRO, Vítor, *O Estatuto do Contribuinte – a Pessoa do Contribuinte no Estado Social de Direito*, Coimbra Editora, Coimbra, 2002.

FERNANDES, Luís A. Carvalho, *Teoria Geral do Direito Civil I*, 5ª Edição, Universidade Católica Editora, Lisboa, 2009.

GIL, António Carlos, *Métodos e Técnicas de Pesquisa Social*, 6ª Edição, Editora Atlas S.A., São Paulo, 2008.

GOUVEIA, Jorge Bacelar, *Direito Constitucional de Moçambique*, IdiLP – Instituto do Direito de Língua Portuguesa, Lisboa/Maputo, 2015.

MAPILELE, Hugo do Rosário, *Suspensão de Eficácia de Acto Nulo*, 1ª Edição, Editora LiberArs, São Paulo, 2021.

MARCONI, Marina de Andrade e LAKATOS, *Fundamentos de Metodologia Científica*, 5ª Edição, Editora ATLAS S.A., São Paulo, 2003.

_____, *Fundamentos de Metodologia Científica*, 8ª Edição, Editora Atlas S.A., São Paulo, 2017.

MIRANDA, Jorge, *Manual de Direito Constitucional*, Tomo IV, 3ª Edição, Coimbra Editora, Coimbra, 2000.

MIRANDA, Jorge e MEDEIROS, Rui, *Constituição Portuguesa Anotada*, Tomo I, 2ª Edição, Wolters Kluwer-Coimbra Editora, Coimbra, 2010.

NABAIS, José Casalta, *Direito Fiscal*, 11ª Edição, Almedina, Coimbra, 2021.

_____, *Estudos sobre o Estado de Direito e a Tributação*, Almedina, Coimbra, 2024.

NOVAIS, Jorge Reis, *Princípios Estruturantes de Estado de Direito*, 2ª Edição, Almedina, Coimbra, 2022.

OLIVEIRA, Maxwell Ferreira de, *Metodologia Científica: um manual para a realização de pesquisas em administração*, Universidade Federal de Goiás, 2011.

PAULSEN, Leandro, *Curso de Direito Tributário*, 11ª Edição, Saraiva Educação, São Paulo, 2020.

PENE, Cláudio, *Apontamentos de Direito Fiscal Moçambicano*, Escolar Editora, Maputo.

PINTO, Carlos Alberto da Mota, *Teoria Geral do Direito Civil*, 4ª Edição, Coimbra Editora, Coimbra, 2005.

ROCHA, Joaquim Freitas Da, *Lições de Procedimento e Processo Tributário*, 4ª Edição, Coimbra Editora, Coimbra, 2011.

SANCHES, J. L. Saldanha, *Manual de Direito Fiscal*, 3ª Edição, Coimbra Editora, Coimbra, 2007.

SILVA, Suzana Tavares, *Direito Fiscal – Teoria Geral*, 2ª Edição, Imprensa da Universidade de Coimbra, Coimbra, 2015.

TIMBANE, Tomás, *Lições de Processo Civil I*, Escolar Editora, Maputo, 2010.

TEVETE, Constâncio e THAIMO, Veromíngos, *Direito Tributário - Teoria Geral*, vol. I, Escolar Editora, Maputo, 2023.

VASQUES, Sérgio, *Manual de Direito Fiscal*, Almedina, Coimbra, 2011.

_____, *Manual de Direito Fiscal*, 2ª Edição, Almedina, Coimbra, 2023.

WATY, Teodoro Andrade, *Direito Tributário*, W & W Editora, Limitada, Maputo, 2013.

3. Artigos científicos

Artigos científicos electrónicos

ALVES, Geovane Machado e FILHO, Ivan de Oliveira, *A Constituição Federal e a Defesa dos Direitos dos Contribuintes: Apontamentos sobre o Princípio da Dignidade da Pessoa Humana e suas implicações no Direito Tributário*, *Revista de Direitos Fundamentais e*

Democracia, V. 17, n.º 17, Curitiba, 2015, disponível em <https://revistaeletronicardfd.unibrazil.com.br/index.php/rdfd/article/view/564>.

CAMPOS, Diogo Leite de, *Jurisprudência do Tribunal Europeu dos Direitos Humanos e Impostos*, <https://www.cidp.pt/revista/rijlb/2015-03-0472.pdf>.

_____, *As Três Fases dos Princípios Fundamentais do Direito Tributário*, Revista da Ordem dos Advogados, Volume I, 2007, disponível em <https://portal.oa.pt/publicacoes/revista-da-ordem-dos-advogados/ano-2007/ano-67-vol-i-jan-2007/doutrina/diogo-leite-de-campos-as-tres-fases-de-principios-fundamentantes-do-direito-tributario/>.

CAMPOS, Diogo Leite de e CAMPOS, Hélio Sílvio Ourém, *Dignidade da Pessoa e Impostos*, disponível no site <https://portal.oa.pt/media/133305/helio-silvio-campos.pdf>.

CISTAC, Gilles, *Curso de Metodologia Jurídica*, Livraria Universitária, disponível em <https://www.kufunda.net/publicdocs/GILLES%20CISTAC%20-%20Metodologia.pdf>.

FARIA, Renato Vilela, *Noções de Justiça Fiscal e o Planejamento Tributário*, disponível em <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/download/1627/1118>.

LIMA, Joaquim Pires de, *Considerações acerca do Direito à Justiça em prazo razoável*, *Revista da Ordem dos Advogados*, 1990, p. 683, disponível no site <https://portal.oa.pt/upl/%7Bd704c67c-deb6-4bc5-b858-7852d48ba894%7D.pdf>.

MIRANDA, Jorge, *A Dignidade da Pessoa Humana e a Unidade Valorativa dos Sistema de Direitos Fundamentais*, texto publicado na Revista do Ministério Público do Rio de Janeiro: MPRJ, n.º 52, Abr./Jun. 2014, p. 73, consultado no site <https://www.mprj.br>.

PEDROSO, João, *O Tempo Justo do Processo: Causas e as Medidas para Reduzir a Morosidade Processual*, Centro de Estudos Sociais, Universidade de Coimbra, Portugal, 2020, disponível em <https://www.cfjj.gov.mz/wp-content/uploads/2019/07/Conversas-com-Prof-Dr-Joao-Pedroso-Morosidade-e-tempos-de-justi%C3%A7a.pdf>.

RAPOSO, Mário, *O Acesso ao Direito e a Ordem dos Advogados*, disponível em <https://portal.oa.pt/upl/%7Bae44b3d4-7b4e-4a5e-8ef3-d37eb8995d47%7D.pdf>.

SOUSA, Raquel Sofia Quaresma Teixeira Campelo de e Texeira, Glória, *As garantias dos Contribuintes*, 2005, disponível em <https://www.google.com/url?sa=t&source=web&rct=j&opi=89978449&url=https://www.ci-je.up.pt/download-file/110&ved=2ahUKEwjqtLCS4pKKAxW5aEEAHTkLIS0QFnoECBYQAQ&usg=AOvVaw00MGKX6qg6X7oNNn6ZF0QD>.

TIMBANE, Tomás, *A Reforma do Processo Civil Moçambicano e Lei da Organização Judiciária*, disponível em <https://www.fd.ulisboa.pt/wp-content/uploads/2014/12/Timbane-Tomas-A-Reforma-do-Processo-Civil-Mocambicano-e-a-Lei-da-Organizacao-Judiciaria.pdf>.