www.revistaft.com.br

Revista FT | ISSN 1678-0817 | v.30, n.163, 2026 | DOI: 10.69849/42afg831

Repartição de competências na execução fiscal em Moçambique: Administração Tributária e Tribunal Fiscal

Allocation of powers in tax enforcement in Mozambique: Tax Administration and Tax Court

Adelino Mafunga Jano[1]

Resumo

O presente artigo analisa a repartição de competências no processo de execução fiscal moçambicano entre a Administração Tributária e o Tribunal Fiscal. O problema decorre da conjugação do artigo 179.º da Lei n.º 2/2006, de 22 de Março, que qualifica a execução fiscal como processo de natureza jurisdicional, com um modelo em que os órgãos da Administração Tributária instauram, impulsionam e materializam actos executivos com incidência directa sobre o património do executado. Pergunta-se se a atribuição à Administração Tributária de poderes de instauração, tramitação e realização coerciva é compatível com a natureza jurisdicional do processo e com a reserva da função jurisdicional. O objectivo geral é analisar a conformidade jurídico-processual dessa repartição. A pesquisa é básica, qualitativa, exploratória, bibliográfica e documental, recorrendo ao método jurídico e à interpretação sistemática da Constituição, da Lei do Ordenamento Jurídico Tributário, da Lei dos Tribunais Fiscais e do Código das Execuções Fiscais. Conclui-se que a intervenção administrativa é compatível com a natureza jurisdicional da execução quando se limita a actos de impulso, tramitação e execução material, ficando reservada ao Tribunal Fiscal a composição de conflitos e o controlo jurisdicional efectivo dos actos lesivos. O principal défice situa-se na fragmentação e desactualização do quadro processual executivo.

Palavras-chave: execução fiscal; competência; Administração Tributária; Tribunal Fiscal; função jurisdicional.

Abstract

This article analyses the allocation of powers in Mozambican tax enforcement proceedings between the Tax Administration and the Tax Court. The problem arises from the interaction between Article 179 of Law No. 2/2006 of 22 March, which classifies tax enforcement as a jurisdictional process, and a model in which Tax Administration bodies initiate, conduct and materially carry out enforcement acts directly affecting the debtor's assets. The research asks whether conferring powers of initiation, procedural management and coercive enforcement on the Tax Administration is compatible with the jurisdictional nature of the proceedings and with the reservation of the judicial function. The general objective is to assess the legal and procedural conformity of this allocation of powers. The study is basic, qualitative, exploratory, bibliographic and documentary, using legal methodology and systematic

[1] Mestrando em Direito Empresarial na Faculdade de Gestão de Recursos Naturais e Mineralogia da Universidade Católica de Moçambique (UCM), Tete.

interpretation of the Constitution, the General Tax Law, the Tax Courts Act and the Tax Enforcement Code. It concludes that administrative intervention is compatible with the jurisdictional nature of enforcement when confined to acts of initiation, procedural management and material enforcement, while the Tax Court retains the power to settle disputes and ensure effective judicial review of harmful acts. The main weakness lies in the fragmentation and obsolescence of the procedural framework.

Keywords: tax enforcement; jurisdiction; Tax Administration; Tax Court; judicial function.

Introdução

A execução fiscal constitui uma das manifestações mais intensas do poder tributário, porque permite a afectação coerciva do património do devedor para satisfação de créditos públicos. A necessidade de celeridade na arrecadação não elimina, porém, as garantias do executado nem a sujeição da cobrança coerciva à legalidade e ao controlo jurisdicional.[2]

No ordenamento moçambicano, os artigos 156.º e 157.º da Lei n.º 2/2006, de 22 de Março, Lei do Ordenamento Jurídico Tributário (LGT), enquadram a execução fiscal como meio de cobrança coerciva e fazem da certidão de dívida a base da sua instauração. O artigo 158.º atribui competência à Administração Tributária e aos tribunais fiscais e aduaneiros, reservando ao tribunal a decisão dos incidentes, embargos, oposição, questões relativas à responsabilidade subsidiária e verificação e graduação de créditos. O artigo 179.º acrescenta o elemento decisivo: os processos de execução fiscal e aduaneira têm natureza jurisdicional, sem prejuízo da participação dos órgãos da Administração Tributária nos actos que não revistam essa natureza.

A dificuldade surge porque o Código das Execuções Fiscais (CEF), de matriz histórica anterior à LGT e à actual organização dos Tribunais Fiscais, atribui aos órgãos de execução poderes relevantes sobre a citação, o título executivo, a penhora, a intervenção dos credores e a realização coerciva dos bens. Em paralelo, a Lei n.º 9/2018, de 27 de Agosto, reforça a competência dos Tribunais Fiscais para apreciar recursos de actos praticados na execução e para decidir incidentes, embargos de terceiro, oposição, anulação de venda, graduação de créditos e questões respeitantes aos responsáveis subsidiários. A Administração Tributária surge, assim, numa posição institucional peculiar: integra a estrutura do sujeito activo do crédito fiscal e, simultaneamente, exerce poderes processuais capazes de restringir a disponibilidade patrimonial do executado. O Tribunal Fiscal, por sua vez, é chamado a

[2] Rui Duarte Morais, *A Execução Fiscal*, 2.ª ed., Almedina, Coimbra, 2006, p. 39; Carlos Paiva, *O Processo de Execução Fiscal*, Almedina, Coimbra, 2013, p. 137.

resolver as controvérsias produzidas pela própria dinâmica executiva. A questão não consiste, portanto, apenas em saber se a execução fiscal é judicial ou administrativa, mas em determinar **quais actos podem ser confiados à Administração e quais integram materialmente a função jurisdicional**.[3]

A actualidade do problema é reforçada pela persistência de legislação processual de origem histórica muito anterior ao quadro constitucional e institucional vigente. A Procuradoria-Geral da República assinalou, na sua Informação Anual de 2023, a desactualização da legislação processual utilizada na jurisdição fiscal e a necessidade de instrumentos processuais adequados à tutela jurisdicional efectiva.[4] O tema possui, por isso, alcance simultaneamente dogmático e prático: exige compatibilizar a eficiência da cobrança coerciva com a independência do tribunal e com a possibilidade de reacção útil do executado contra actos lesivos.

Formula-se, assim, a seguinte pergunta de partida: **a atribuição à Administração Tributária de poderes de instauração, tramitação e realização coerciva no processo de execução fiscal é compatível com a natureza jurisdicional deste processo e com a reserva da função jurisdicional no ordenamento jurídico moçambicano?**

O objectivo geral consiste em analisar a repartição de competências entre a Administração Tributária e o Tribunal Fiscal no processo de execução fiscal moçambicano, aferindo a sua compatibilidade com a natureza jurisdicional do processo e com a reserva da função jurisdicional. Especificamente, pretende-se caracterizar a natureza e função da execução fiscal; identificar as competências da Administração Tributária e do Tribunal Fiscal; distinguir actos de trâmite, actos executivos e actos materialmente jurisdicionais; e avaliar se o modelo assegura equilíbrio entre eficácia da cobrança e tutela jurisdicional do executado.

Contextualização Teórica

Processo tributário e execução fiscal

O processo tributário constitui o conjunto de meios destinados à tutela jurisdicional das posições jurídicas emergentes das relações tributárias. Glória Teixeira salienta que a justiça

---

[3] José Casalta Nabais, *Direito Fiscal*, 4.ª ed., Almedina, Coimbra, 2006, pp. 336-337; António Lima Guerreiro, *Lei Geral Tributária Anotada*, Rei dos Livros, Lisboa, 2000, pp. 421-422.

[4] República de Moçambique, Procuradoria-Geral da República, *Informação Anual do Procurador-Geral da República à Assembleia da República – 2023*, Maputo, 2023, p. 32.

fiscal não depende apenas da correcta aplicação das normas substantivas: as garantias procedimentais e processuais condicionam decisivamente a validade e o resultado da actuação tributária.[5] A execução fiscal insere-se na fase de realização coerciva da obrigação.

Rui Duarte Morais associa a sua especificidade à natureza do crédito tributário e ao interesse público na cobrança, ao passo que Carlos Paiva sublinha que a celeridade executiva não pode reduzir a defesa do contribuinte perante execução ilegal ou excessiva.[6]

António López Díaz distingue, em termos comparados, o modelo judicial de cobrança coerciva, no qual a realização patrimonial depende de instância jurisdicional, do modelo administrativo, fundado em poderes de autotutela executiva da Administração.[7] O sistema moçambicano apresenta uma configuração peculiar: o artigo 179.º da LGT qualifica formalmente a execução como jurisdicional, mas conserva uma intervenção operacional extensa da Administração Tributária.

A controvérsia sobre a natureza da execução fiscal

António Lima Guerreiro sustenta que a participação dos órgãos administrativos em actos sem natureza jurisdicional não altera a unidade judicial do processo executivo: a Administração pratica, dentro de um processo jurisdicional, actos materialmente não jurisdicionais.[8]

Rui Duarte Morais aproxima-se desta leitura ao enfatizar que a judicialidade da execução cumpre também uma função garantística, pois combina realização efectiva do crédito com protecção do executado contra a execução indevida.[9]

Casalta Nabais apresenta uma objecção funcional. Embora a lei qualifique a execução como judicial, muitos processos podem iniciar-se, desenvolver-se e terminar nos serviços fiscais sem intervenção concreta do juiz; por isso, a judicialidade revela-se apenas quando surge acto que exija exercício de função jurisdicional.[10] Esta crítica desloca o debate da classificação formal para a natureza material das competências efectivamente exercidas. A posição é particularmente útil no contexto moçambicano, onde a execução pode desenvolver-se largamente no âmbito dos serviços tributários.

---

[5] Glória Teixeira, *Manual de Direito Fiscal*, 2.ª ed., Almedina, Coimbra, 2010, p. 355.

[6] Rui Duarte Morais, *A Execução Fiscal*, cit., p. 39; Carlos Paiva, *O Processo de Execução Fiscal*, cit., p. 137.

[7] António López Díaz, *La recaudación de deudas tributarias en vía de apremio*, Instituto de Estudios Fiscales/Marcial Pons, Madrid, 1992, pp. 147-148.

[8] António Lima Guerreiro, *Lei Geral Tributária Anotada*, cit., pp. 421-422.

[9] Rui Duarte Morais, *A Execução Fiscal*, cit., p. 45.

[10] José Casalta Nabais, *Direito Fiscal*, cit., pp. 336-337.

Se a natureza jurisdicional fosse aferida apenas pela presença física do magistrado, a qualificação do artigo 179.º perderia grande parte do seu conteúdo; se, pelo contrário, se considerasse jurisdicional qualquer acto inserido no processo, apagar-se-ia a distinção que o próprio legislador faz entre actos jurisdicionais e actos que não revestem essa natureza.

Freitas da Rocha explica esta evolução pela **desjurisdicionalização**: o juiz deve concentrar-se nos actos que impliquem verdadeiro litígio, podendo os actos de condução, impulso e execução ser atribuídos a outros sujeitos processuais.[11] Não se trata de converter a execução em procedimento puramente administrativo, mas de racionalizar a intervenção jurisdicional, reservando o magistrado para as questões em que é necessário decidir pretensões contrapostas. Jorge Lopes de Sousa complementa este entendimento ao defender que a natureza judicial global da execução não transforma todos os actos em jurisdicionais. O critério decisivo reside na função desempenhada: actos de trâmite e execução podem ser praticados pelos serviços, enquanto a composição definitiva de interesses contrapostos pertence ao tribunal.[12]

Manuel Pinto chama a atenção para a tensão constitucional gerada quando actos de forte agressão patrimonial são praticados por órgão administrativo num processo legalmente qualificado como judicial.[13] Luísa Rodrigues sustenta, porém, que a desjurisdicionalização pode manter-se compatível com a reserva da função jurisdicional desde que o juiz conserve competência efectiva para conhecer das controvérsias e controlar, em tempo útil, os actos executivos lesivos.[14]

Estas leituras permitem formular uma distinção essencial: a intensidade patrimonial do acto é relevante para reforçar as garantias, mas não basta, isoladamente, para lhe conferir natureza jurisdicional; decisivo é saber se o acto executa uma solução legal previamente definida ou se resolve um conflito jurídico com autoridade própria.

---

[11] Joaquim Freitas da Rocha, *Lições de Procedimento e Processo Tributário*, 5.ª ed., Coimbra Editora, Coimbra, 2014, p. 332.

[12] Jorge Lopes de Sousa, *Código de Procedimento e de Processo Tributário Anotado e Comentado*, 6.ª ed., Áreas Editora, Lisboa, 2011, vol. III, p. 51.

[13] Manuel Filipe Pereira Martins Pinto, *A Natureza Judicial do Processo de Execução Fiscal: A Defesa da Jurisdicionalização da Execução*, Faculdade de Direito da Universidade do Porto, Porto, 2011, pp. 8-13.

[14] Luísa Maria Rodrigues, *Processo Executivo: da Execução Fiscal – Desjurisdicionalização*, Dissertação de Mestrado, Faculdade de Direito da Universidade do Porto, Porto, 2011, pp. 20-26.

Reserva da função jurisdicional e quadro legal moçambicano

A Constituição fornece o parâmetro superior do problema. O artigo 212.º atribui aos tribunais a função de garantir a legalidade, assegurar direitos e liberdades e decidir os litígios nos termos da lei; o artigo 217.º consagra a independência dos juízes e a imparcialidade da função jurisdicional. Daqui não resulta que todo acto executivo deva ser pessoalmente praticado pelo juiz, mas resulta que a decisão definitiva de conflitos juridicamente relevantes não pode ser entregue a uma entidade administrativa sem controlo judicial efectivo.

Esta lógica encontra correspondência directa na LGT. O artigo 5.º assegura tutela plena e efectiva através das jurisdições fiscal e aduaneira; os artigos 156.º e 157.º definem a cobrança coerciva e o suporte executivo; o artigo 158.º distribui a competência entre Administração e tribunais e reserva ao tribunal matérias litigiosas; os artigos 159.º e 160.º disciplinam a legitimidade e a reversão contra responsáveis subsidiários; o artigo 177.º admite recurso, no próprio processo, de actos praticados na execução fiscal; e o artigo 179.º simultaneamente autoriza e limita a participação administrativa, confinando-a aos actos não jurisdicionais. A arquitectura normativa revela uma separação funcional, e não uma divisão rígida em duas fases: Administração e Tribunal intervêm no mesmo processo, mas exercem competências de natureza diversa.

A Lei n.º 9/2018 densifica o núcleo judicial ao atribuir aos Tribunais Fiscais o conhecimento de recursos de actos executivos e a decisão de incidentes, embargos de terceiro, oposição, anulação da venda, graduação de créditos e questões relativas aos responsáveis subsidiários. Esta previsão é importante porque demonstra que os actos do órgão de execução não constituem um espaço imune ao juiz. A legitimidade do modelo depende precisamente da possibilidade de controlo jurisdicional, sobretudo quando o acto administrativo-executivo afecta direitos patrimoniais e o seu prosseguimento possa tornar inútil uma decisão judicial posterior.

Contextualização Metodológica

A presente pesquisa é, quanto à finalidade, básica, porque procura aprofundar um problema jurídico-dogmático relativo à repartição de competências na execução fiscal e não resolver empiricamente um caso individual. Quanto à abordagem, é qualitativa, na medida em que

trabalha essencialmente com normas, conceitos, argumentos doutrinários e decisões jurisdicionais.

Quanto aos objectivos, assume natureza exploratória e explicativa: exploratória porque sistematiza uma matéria ainda pouco densificada na produção jurídica moçambicana; explicativa porque procura identificar os fundamentos que legitimam, ou limitam, a intervenção administrativa num processo legalmente qualificado como jurisdicional.

Os procedimentos técnicos são bibliográfico e documental. A pesquisa bibliográfica incidiu sobre obras de Direito Fiscal e Processo Tributário, com particular atenção à execução fiscal, à tutela jurisdicional efectiva e à desjurisdicionalização.

A pesquisa documental centrou-se na Constituição da República de Moçambique, na Lei n.º 2/2006, de 22 de Março, na Lei n.º 9/2018, de 27 de Agosto, no Código das Execuções Fiscais e em documentos institucionais relativos ao funcionamento da jurisdição fiscal.

O método jurídico foi utilizado através da interpretação literal, sistemática e teleológica. A leitura literal permite identificar a opção do artigo 179.º da LGT pela natureza jurisdicional do processo. A interpretação sistemática permite relacionar essa norma com os artigos 5.º, 156.º a 160.º e 177.º da mesma Lei, com a Lei dos Tribunais Fiscais e com o CEF.

A interpretação teleológica procura determinar a finalidade da repartição: garantir eficiência na cobrança sem esvaziar a função jurisdicional nem as garantias do executado. Recorreu-se ainda ao direito comparado português como elemento auxiliar, não por identidade normativa, mas porque a estrutura do artigo 179.º da LGT moçambicana apresenta afinidade material com a solução portuguesa que originou significativa construção doutrinária e jurisprudencial.

Apresentação, análise e discussão dos resultados

A Administração Tributária como órgão de impulso e execução material

O quadro normativo demonstra que a Administração Tributária não intervém apenas como titular económico do crédito. A extracção da certidão de dívida, a instauração, a citação e a prática de actos destinados à apreensão e realização de bens revelam uma função processual de impulso e materialização da execução.

A sua posição é dual: prossegue a satisfação de um crédito público e, ao mesmo tempo, exerce competências processuais legalmente tipificadas. Esta dualidade exige cautela, mas

não permite concluir que todo acto por ela praticado seja necessariamente administrativo, nem que a natureza jurisdicional do processo transforme todos os actos em judiciais. O critério adequado é material e funcional.[15]

A natureza do acto deve ser aferida pela função que ele desempenha no processo. A emissão ou remessa do título e a citação fazem a execução avançar; não resolvem, em regra, um conflito entre pretensões contrapostas. Já a apreciação de uma oposição ou de uma controvérsia sobre titularidade de bens implica escolher, com autoridade, entre posições jurídicas incompatíveis.

A distinção evita dois equívocos: identificar jurisdição com a identidade orgânica do autor do acto e identificar acto judicial com qualquer diligência inserida num processo judicial.

Actos como instauração, comunicações e citação desenvolvem o processo sem resolver, por si mesmos, um conflito de pretensões. Mesmo a penhora pode ser entendida como acto de execução material quando se limita à aplicação dos critérios legais e permanece sujeita a controlo judicial quanto a excesso, impenhorabilidade, titularidade ou proporcionalidade. A desjurisdicionalização, neste sentido, retira ao juiz tarefas operacionais sem lhe retirar a decisão dos litígios.[16]

O Tribunal Fiscal e a reserva decisória

A competência do Tribunal Fiscal é qualitativa: a sua intervenção torna-se necessária quando a execução se converte em conflito juridicamente relevante. A oposição é o exemplo mais claro, porque a discussão sobre exigibilidade, legitimidade ou outros fundamentos de defesa não pode ser definitivamente resolvida pelo próprio órgão encarregado da cobrança.

O mesmo ocorre com embargos de terceiro, em que um sujeito estranho à relação tributária procura proteger bens atingidos; com a verificação e graduação de créditos, que exige estabelecer a posição jurídica relativa de credores concorrentes; com a anulação da venda; e com controvérsias sobre responsabilidade subsidiária.

Em todos esses casos, a actividade deixa de ser mera concretização executiva e passa a reclamar julgamento.

---

[15] Rui Duarte Morais, *A Execução Fiscal*, cit., p. 45; Jorge Lopes de Sousa, *Código de Procedimento e de Processo Tributário Anotado e Comentado*, cit., vol. III, p. 51.

[16] Joaquim Freitas da Rocha, *Lições de Procedimento e Processo Tributário*, cit., p. 332.

A Lei n.º 9/2018 confirma esta reserva decisória. A opção legislativa é coerente com a imparcialidade exigida pelo artigo 217.º da Constituição: quando o Estado pretende atingir coercivamente o património do contribuinte e surge controvérsia sobre direitos, a decisão final deve caber a órgão independente do interesse arrecadatório.

Assim, a Administração pode conduzir a execução, mas não pode funcionar como juiz do conflito produzido pela sua própria actuação.

Actos de fronteira: penhora, venda e reversão

A maior dificuldade da repartição não está nos casos evidentes, mas nos chamados actos de fronteira. Penhora, venda e reversão projectam efeitos muito intensos na esfera jurídica dos particulares e podem, por isso, suscitar dúvida quanto à sua natureza.

A penhora constitui uma apreensão jurídica de bens destinada a assegurar a realização do crédito. A sua prática envolve afectação directa do direito de propriedade e da disponibilidade patrimonial do executado. Manuel Pinto observa que os actos executivos de maior intensidade patrimonial colocam em evidência o problema da reserva de jurisdição, sobretudo quando praticados por uma entidade que prossegue o interesse na cobrança.[17] Todavia, a gravidade do efeito não basta, isoladamente, para converter o acto em jurisdicional. O elemento decisivo é saber se há composição de um conflito. Uma penhora realizada em execução de um título, segundo critérios legais objectivos, pode ser acto executivo.

A decisão sobre se o bem pertence a terceiro, é impenhorável ou foi apreendido em violação da proporcionalidade já reclama exercício jurisdicional. A venda coerciva apresenta raciocínio semelhante.

A actividade de organizar e realizar a venda pode ser operacional. Mas a anulação da venda, quando baseada em vícios, prejuízos ou colisões de direitos, pertence ao domínio jurisdicional, o que encontra confirmação expressa na alínea h) do n.º 1 do artigo 21.º da Lei n.º 9/2018.

A reversão contra responsáveis subsidiários é ainda mais delicada. Os artigos 159.º e 160.º da LGT condicionam o chamamento subsidiário à inexistência ou fundada insuficiência do património do devedor principal e asseguram ao responsável citado direitos de defesa. A

[17] Manuel Filipe Pereira Martins Pinto, *A Natureza Judicial do Processo de Execução Fiscal*, cit., pp. 8-13.

reversão amplia subjectivamente a execução, fazendo incidir a coerção sobre património de pessoa distinta do devedor originário.

A Administração pode desencadear o mecanismo dentro dos pressupostos legais, mas a controvérsia sobre a existência desses pressupostos pertence ao Tribunal Fiscal, como resulta expressamente do artigo 158.º, n.º 3, da LGT e da Lei n.º 9/2018.

Jorge Lopes de Sousa sublinha que, embora a execução possua natureza judicial, determinados actos do órgão de execução mantêm natureza de trâmite ou de acto administrativo em matéria tributária, consoante a função concretamente exercida. O regime aplicável deve, por isso, ser determinado pela natureza material do acto e pelas garantias que a lei lhe associa.[18] Esta perspectiva é especialmente útil para evitar classificações rígidas no contexto moçambicano.

A natureza jurisdicional não significa judicialização integral

A análise permite afastar dois extremos: considerar toda a execução administrativa porque grande parte dos actos é praticada pela Administração, ou considerar que todo acto é jurisdicional porque o artigo 179.º qualifica o processo como tal. A solução mais consistente é a de uma **execução jurisdicional funcionalmente repartida**.

A Administração pratica actos de impulso e execução material; o Tribunal mantém a competência para compor conflitos e controlar os actos lesivos. Como observa Rui Duarte Morais, a execução deve simultaneamente realizar o direito do credor e proteger o executado contra uma cobrança indevida.[19]

A desjurisdicionalização é, por isso, compatível com a reserva da função jurisdicional enquanto não transfira para o órgão executivo o poder de decidir definitivamente pretensões contrapostas. O juiz não precisa de estar presente em cada diligência; precisa, porém, de estar juridicamente disponível e temporalmente acessível quando se forme um litígio.[20]

---

[18] Jorge Lopes de Sousa, *Código de Procedimento e de Processo Tributário Anotado e Comentado*, cit., vol. III, pp. 51 e 67.

[19] Rui Duarte Morais, *A Execução Fiscal*, cit., p. 45.

[20] Luísa Maria Rodrigues, *Processo Executivo: da Execução Fiscal – Desjurisdicionalização*, Dissertação de Mestrado, Faculdade de Direito da Universidade do Porto, Porto, 2011, pp. 20-26.

A insuficiência do quadro normativo e o critério de repartição

O principal problema do modelo moçambicano reside na convivência entre um CEF de matriz histórica antiga e legislação posterior que reconstruiu a justiça tributária. Esta sobreposição torna menos nítida a natureza de certos actos, os meios de reacção e a articulação entre órgão de execução e tribunal. A Procuradoria-Geral da República já assinalou a desactualização da legislação processual utilizada pelos Tribunais Fiscais e a necessidade de novos instrumentos processuais adequados à actual configuração da jurisdição fiscal.[21]

O problema não é simplesmente a antiguidade formal do diploma: um regime antigo pode subsistir enquanto compatível com a Constituição e com legislação posterior. A fragilidade está na necessidade permanente de reconstruir, por interpretação, competências concebidas para uma organização institucional diferente da que resulta da LGT e da Lei n.º 9/2018.

Essa fragmentação repercute-se directamente na tutela efectiva. Não basta que exista, em abstracto, a possibilidade de levar a questão ao tribunal; o controlo deve ser acessível em tempo útil, especialmente quando a penhora ou a venda possa produzir efeitos de difícil reversão. A natureza jurisdicional do processo só cumpre função garantística se o sistema impedir que a decisão judicial chegue depois da consumação prática da lesão.

A conjugação da Constituição, da LGT, da Lei n.º 9/2018 e da doutrina permite propor um critério material em três níveis. **Primeiro**, actos de impulso e ordenação — extracção e remessa do título, instauração, citação, comunicações e diligências de localização — podem caber à Administração por não comporem conflitos. **Segundo**, actos de execução material — penhora, apreensão e actos preparatórios da venda — também podem ser administrativos, mas exigem legalidade estrita, proporcionalidade e controlo judicial célere. **Terceiro**, actos materialmente jurisdicionais — oposição, embargos, controvérsias sobre responsabilidade subsidiária ou titularidade dos bens, anulação da venda e graduação de créditos — integram a reserva do Tribunal Fiscal.

Este critério permite ainda lidar com actos híbridos. Um acto inserido na execução pode assumir natureza administrativa quando decide questão tributária autónoma; nesse caso, aplicam-se as garantias próprias da actividade administrativa, sem prejuízo de posterior controlo jurisdicional. Jorge Lopes de Sousa chama precisamente a atenção para a

---

[21] República de Moçambique, Procuradoria-Geral da República, *Informação Anual do Procurador-Geral da República à Assembleia da República – 2023*, Maputo, 2023, p. 32.

necessidade de distinguir actos de trâmite, actos administrativos e actos materialmente jurisdicionais segundo a função efectivamente exercida.[22]

Resposta ao problema de investigação

A pergunta de partida merece resposta afirmativa, porém condicionada. A atribuição à Administração Tributária de poderes de instauração, tramitação e realização coerciva é compatível com a natureza jurisdicional da execução fiscal desde que esses poderes permaneçam circunscritos a competências não jurisdicionais, ficando reservada ao Tribunal Fiscal a composição dos conflitos e assegurado controlo judicial efectivo dos actos lesivos.
O artigo 179.º da LGT deve, por isso, ser lido como norma de garantia e não apenas como qualificação formal.

A expressão "actos que não revistam natureza jurisdicional" constitui um limite material às competências administrativas; o artigo 158.º densifica esse limite ao reservar matérias litigiosas ao tribunal; e a Lei n.º 9/2018 reforça os mecanismos de controlo. O CEF deve ser aplicado em conformidade com este quadro normativo posterior.

Considerações Finais

O presente artigo analisou a repartição de competências na execução fiscal moçambicana entre a Administração Tributária e o Tribunal Fiscal, partindo da tensão criada pelo artigo 179.º da LGT: a execução fiscal é qualificada como processo de natureza jurisdicional, mas uma parte significativa da sua instauração, tramitação e realização material permanece confiada aos órgãos administrativos. A investigação demonstrou que esta configuração não é, por si só, contraditória. A doutrina contemporânea sobre execução fiscal permite distinguir a natureza global do processo da natureza concreta dos actos nele praticados. Lima Guerreiro enfatiza a unidade judicial do processo; Nabais evidencia a forte componente administrativa da sua tramitação; Freitas da Rocha explica o fenómeno através da desjurisdicionalização; Rui Duarte Morais e Jorge Lopes de Sousa salientam o papel do controlo judicial e a necessidade de reservar ao tribunal a composição dos conflitos. O entrecruzamento destas posições fornece um critério adequado ao ordenamento

[22] Jorge Lopes de Sousa, *Código de Procedimento e de Processo Tributário Anotado e Comentado*, cit., vol. I, p. 283; Joaquim Freitas da Rocha, *Lições de Procedimento e Processo Tributário*, cit., p. 332.

moçambicano: a Administração pode impulsionar e materializar a execução, mas não pode assumir o núcleo decisório da função jurisdicional.

A legislação moçambicana confirma essa leitura. Os artigos 156.º a 160.º da LGT estruturam a cobrança coerciva e repartem competências; o artigo 177.º assegura meios processuais de reacção; o artigo 179.º consagra a natureza jurisdicional e limita a Administração aos actos não jurisdicionais. A Lei n.º 9/2018 reserva aos Tribunais Fiscais a apreciação de recursos de actos da execução, incidentes, embargos, oposição, anulação da venda, graduação de créditos e questões relativas aos responsáveis subsidiários. A Constituição, através dos artigos 212.º e 217.º, fornece o parâmetro material da reserva jurisdicional e da imparcialidade. Assim, a pergunta de partida merece resposta **positiva, porém condicionada**. A atribuição de poderes executivos à Administração Tributária é compatível com a natureza jurisdicional do processo quando esses poderes correspondam a actos de impulso, tramitação ou execução material e quando qualquer conflito relevante possa ser submetido, em tempo útil, a um Tribunal Fiscal independente. Torna-se incompatível com a reserva jurisdicional se a Administração passar a resolver definitivamente controvérsias sobre direitos, legitimidade, titularidade patrimonial ou outros interesses juridicamente contrapostos. O principal défice identificado reside no quadro processual. A permanência do Código das Execuções Fiscais de matriz histórica antiga ao lado da LGT de 2006 e da Lei dos Tribunais Fiscais de 2018 cria dificuldades interpretativas e incerteza quanto ao regime dos actos executivos. A reforma legislativa deve, por isso, deixar de ser vista apenas como actualização terminológica. Deve servir para estabelecer, de forma sistemática, quais actos pertencem ao órgão de execução, quais pertencem ao juiz e quais mecanismos garantem controlo jurisdicional imediato das actuações potencialmente lesivas. Sugere-se, neste sentido, que a futura legislação processual fiscal: delimite expressamente as competências da Administração Tributária e do Tribunal Fiscal; classifique os principais actos de execução segundo a sua natureza jurídica; assegure recurso ou reclamação judicial célere contra actos executivos lesivos; discipline os efeitos suspensivos quando exista risco de dano patrimonial irreversível; reforce os deveres de fundamentação e proporcionalidade; e harmonize o regime da penhora, venda, reversão e garantias com a Constituição e a Lei n.º 9/2018. Uma repartição funcional clara permitirá conciliar dois valores que não são antagónicos: a eficácia da cobrança das receitas públicas e a tutela jurisdicional efectiva do contribuinte.

Referências

Obras

GUERREIRO, António Lima. *Lei Geral Tributária Anotada*. Lisboa: Editora Rei dos Livros, 2000.
LOPES DE SOUSA, Jorge. *Código de Procedimento e de Processo Tributário Anotado e Comentado*. 6.ª ed. Lisboa: Áreas Editora, 2011, vols. I e III.
MORAIS, Rui Duarte. *A Execução Fiscal*. 2.ª ed. Coimbra: Almedina, 2006; reimpressão de 2010.
NABAIS, José Casalta. *Direito Fiscal*. 4.ª ed. Coimbra: Almedina, 2006.
PAIVA, Carlos. *O Processo de Execução Fiscal*. Coimbra: Almedina, 2013.
ROCHA, Joaquim Freitas da. *Lições de Procedimento e Processo Tributário*. 5.ª ed. Coimbra: Coimbra Editora, 2014.
TEIXEIRA, Glória. *Manual de Direito Fiscal*. 2.ª ed. Coimbra: Almedina, 2010.
LÓPEZ DÍAZ, António. *La recaudación de deudas tributarias en vía de apremio*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales/Marcial Pons, 1992.

Artigos, dissertações e documentos institucionais

PINTO, Manuel Filipe Pereira Martins. *A Natureza Judicial do Processo de Execução Fiscal: A Defesa da Jurisdicionalização da Execução*. Trabalho de Pós-Graduação em Direito Fiscal. Faculdade de Direito da Universidade do Porto, 2011.
RODRIGUES, Luísa Maria. *Processo Executivo: da Execução Fiscal – Desjurisdicionalização*. Dissertação de Mestrado em Direito, Ciências Jurídico-Económicas. Faculdade de Direito da Universidade do Porto, 2011.
REPÚBLICA DE MOÇAMBIQUE. Procuradoria-Geral da República. *Informação Anual do Procurador-Geral da República à Assembleia da República – 2023*. Maputo, 2023.

Legislação

REPÚBLICA DE MOÇAMBIQUE. *Constituição da República de Moçambique*, de 22 de Dezembro de 2004, com as alterações subsequentes.
REPÚBLICA DE MOÇAMBIQUE. Lei n.º 2/2006, de 22 de Março. Lei do Ordenamento Jurídico Tributário. *Boletim da República*, I Série, n.º 12, de 22 de Março de 2006.
REPÚBLICA DE MOÇAMBIQUE. Lei n.º 9/2018, de 27 de Agosto. Define a organização, composição, funcionamento e competências dos Tribunais Fiscais. *Boletim da República*, I Série, n.º 168, de 27 de Agosto de 2018.
PORTUGAL. Decreto n.º 38.088, de 12 de Dezembro de 1950. Aprova o Código das Execuções Fiscais das Colónias, com as adaptações e alterações subsequentes aplicáveis em Moçambique.
PORTUGAL. Decreto n.º 38.295, de 12 de Junho de 1951. Altera o artigo 1.º do Código das Execuções Fiscais das Colónias.