



Universidade do Minho
Escola de Direito

Paulo Soares Martins

**As Garantias dos Contribuintes
no Ordenamento Jurídico Timorense**



Universidade do Minho
Escola de Direito

Paulo Soares Martins

**As Garantias dos Contribuintes
no Ordenamento Jurídico Timorense**

Dissertação de Mestrado
Mestrado em Direito Tributário

Trabalho efetuado sob a orientação do
Professor Doutor João Sérgio Feio Antunes Ribeiro

janeiro de 2020

DIREITOS DE AUTOR E CONDIÇÕES DE UTILIZAÇÃO DO TRABALHO POR TERCEIROS

Este é um trabalho académico que pode ser utilizado por terceiros desde que respeitadas as regras e boas práticas internacionalmente aceites, no que concerne aos direitos de autor e direitos conexos.

Assim, o presente trabalho pode ser utilizado nos termos previstos na licença abaixo indicada.

Caso o utilizador necessite de permissão para poder fazer um uso do trabalho em condições não previstas no licenciamento indicado, deverá contactar o autor, através do RepositóriUM da Universidade do Minho.



Atribuição-NãoComercial-SemDerivações
CC BY-NC-ND

<https://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/4.0/>

AGRADECIMENTO

Aos meus pais Augusto Martins e Francisca Soares que, incansavelmente, me apoiaram ao longo do meu estudo.

Aos meus irmãos, Martina Soares Martins, António Soares Martins, Leonela do Rosário Martins, Leonardo Soares Martins, Hermínio Soares Martins, Luís Soares Martins, Adelina Soares Martins e Merino Soares Martins.

Ao meu Governo timorense que, por intermédio do Ministério da Educação ou atual Ministério de Ensino Superior, Ciência e Cultura, me concedeu a bolsa de estudo para frequentar o curso de mestrado em Direito Tributário.

O meu profundo agradecimento ao meu orientador, Professor Doutor João Sérgio Ribeiro, pela disponibilidade e paciência, pelas sugestões formuladas com as leituras e comentários durante este trabalho, pelo seu apoio e rigor.

Á minha esposa Flaviana Aurora de Sá Ximenes pelo apoio para a conclusão deste trabalho.

Ao meu amigo Dr. Manuel António Gonçalves Rebelo que, com a sua paciência e dedicação, me apoiou sempre na revisão deste trabalho e continua me apoiar sempre que eu precisar.

Aos meus amigos que sempre me apoiaram ao longo do estudo em Portugal.

DECLARAÇÃO DE INTEGRIDADE

Declaro ter atuado com integridade na elaboração do presente trabalho académico e confirmo que não recorri à prática de plágio nem a qualquer forma de utilização indevida ou falsificação de informações ou resultados em nenhuma das etapas conducente à sua elaboração.

Mais declaro que conheço e que respeitei o Código de Conduta Ética da Universidade do Minho.

RESUMO

As Garantias dos Contribuintes no Ordenamento Jurídico Timorense

As garantias dos contribuintes consubstanciam-se em todos os instrumentos ou mecanismos disponibilizados pela ordem jurídica de forma compreensível, razoável e não arbitrária, determinável, estável e previsível ao dispor dos contribuintes em defesa dos seus legítimos direitos e interesses. Estas garantias não existiam no período antes do constitucionalismo. Porquanto, são firmadas com o nascimento do Estado de direito democrático em que a Constituição da República é a lei suprema que representa a expressão de uma vontade coletiva de todos os elementos que fazem parte do Estado. Por isso, a Autoridade Tributária em caso algum atua arbitrariamente e põe em causa os legítimos direitos e interesses dos cidadãos-contribuintes. A Autoridade deve, na sua atuação, zelar pelo interesse público e pelo respeito dos direitos e garantias dos contribuintes que estão consagrados na Constituição da República Democrática de Timor-Leste e nas outras legislações vigentes.

No ordenamento jurídico timorense, as garantias dos contribuintes dividem-se em dois grandes grupos: as garantias gerais e as garantias especiais. O primeiro grupo compreende as garantias de natureza jurídico-constitucional agregadas sob o poder tributário. Pois, o poder tributário em si é uma garantia dos contribuintes, na medida em que a atribuição deste poder decorre da Constituição da República apenas ao Estado – Parlamento Nacional. Estas garantias refletem-se nos fundamentos do poder tributário e, em particular, nos limites da sua atuação. O segundo grupo abrange as garantias que se materializam nos meios que possibilitam a suspensão da atuação da Autoridade Tributária (prestação de caução) e nos meios procedimentais e processuais (garantias administrativas e garantias contenciosas).

Estas garantias existentes devem ser melhoradas para melhor proteger a esfera jurídica dos contribuintes. Para tal: i) é necessário reforçar as garantias gerais dos contribuintes mediante adoção do princípio da legalidade fiscal sob forma de reserva absoluta da lei formal, concretizado pelo princípio da tipicidade fechada, principalmente nas matérias de incidências; aditamentos das normas que garantam o cumprimento do princípio da igualdade em matéria fiscal; e celebre mais acordos de dupla tributação com os países amigos ou vizinhos; ii) necessita de autonomização do direito tributário que se concretiza mediante a codificação do novo regime procedimento tributário, da lei processual tributária e fixação de tribunais administrativos e fiscais.

Palavras-chave: Contribuintes; Garantias; Ordenamento Jurídico; Timor-Leste; Tributário.

ABSTRACT

Taxpayers' Guarantees in the Timorese Legal System

The taxpayers' guarantees are embodied in all instruments or mechanisms available by the legal order in a manner that is comprehensible, reasonable and not arbitrary, determinable, stable and predictable at the taxpayers' disposal in defense of their legitimate rights and interests. These guarantees did not exist before constitutionalism. Therefore, they are affirmed with the appearance of the rule of democratic law in which the Constitution of the Republic is the supreme law that represents the expression of a collective will of all elements that are part of the state. Therefore, the Tax Authority is prohibited to act arbitrarily and undermines the legitimate rights and interests of the taxpayer. The Authority, in his actions, must ensure the public interest and respect for the rights and guarantees of taxpayers that are enshrined in the Constitution of the Democratic Republic of Timor-Leste and other applicable laws.

In the Timorese legal system, taxpayer guarantees are divided into two major groups: general guarantees and special guarantees. The first is the legal and constitutional guarantees aggregated under the tax power. For, the tax power itself is a guarantee of taxpayers, since the attribution of this power derives from the Constitution of the Republic only to the State - National Parliament. Nevertheless, these guarantees are reflected in the fundamentals of the tax power and, in particular, in the limits of its performance. The second is those that materialize in the means that make it possible to suspend the performance of the Tax Authority (rendering security) and in procedure and procedural means (administrative guarantees and contentious guarantees).

These existing guarantees should be improved to better protect the taxpayer's legal sphere. To this end: i) needs to strengthen the general guarantees of taxpayers by adopting the principle of tax legality in the form of an absolute reservation of formal law embodied by the principle of closed typicality, especially in matters of incidence; additions of rules that ensure the equality principle in tax matters; and conclude more double taxation agreements with friendly or neighboring countries; ii) needs the autonomy of the tax law that is achieved through the codification of the new tax procedure regime, the tax procedural law and the establishment of administrative and tax courts.

Keywords: Guarantees; Legal System; Tax; Taxpayers; Timor-Leste.

ÍNDICE

DIREITOS DE AUTOR E CONDIÇÕES DE UTILIZAÇÃO DO TRABALHO POR TERCEIROS.....	ii
AGRADECIMENTO.....	iii
DECLARAÇÃO DE INTEGRIDADE	iv
SIGLAS E ABREVIATURAS	x
INTRODUÇÃO	1
PARTE PRELIMINAR: CONTEXTUALIZAÇÃO E DELIMITAÇÃO DO CONCEITO DE GARANTIAS.....	4
I. Contextualização do tema no ordenamento jurídico timorense	4
1. Evolução histórica do princípio da legalidade fiscal partindo do constitucionalismo	7
1.1 Noção de constitucionalismo.....	7
1.2 Princípio da legalidade fiscal antes do constitucionalismo	9
1.3 Período antes do constitucionalismo em Timor-Leste	11
1.3.1 Na época da colonização portuguesa	11
1.3.2 Na época da ocupação da Indonésia	13
1.3.3 Na época da Administração Transitória das Nações Unidas em Timor-Leste.....	14
2. Princípio da legalidade fiscal com o constitucionalismo.....	16
II. Delimitação do conceito de garantias dos contribuintes	19
§ Noção de garantias dos contribuintes.....	19
1. Os contribuintes.....	19
2. As garantias	21
PARTE I: AS GARANTIAS GERAIS DOS CONTRIBUINTES AGREGADAS SOB O PODER TRIBUTÁRIO	24
I. Noção do poder tributário e a sua concretização no ordenamento jurídico.....	25
II. Poder tributário e outras figuras a fins	29
1. Poder tributário e a competência tributária.....	29
2. Poder tributário e a capacidade tributária ativa	31
3. Poder tributário e titularidade das receitas dos impostos	32

4. Poder tributária e Autoridade Tributária	32
III. Fundamentos do poder tributário	33
1. A exigência de cumprimento do interesse público aferida pelo princípio da prossecução do interesse público	35
2. A exigência de autorização dos contribuintes relativamente à contribuição para as receitas públicas.....	38
IV. Limites do poder tributário	38
1. Limitação imposta pelo princípio da legalidade fiscal	39
1.1 Enquadramento teórico e a posição adotada	39
1.2 Limitações impostas pelo princípio da legalidade fiscal no ordenamento jurídico timorense	43
1.2.1 A criação de impostos	44
1.2.2 A incidência.....	45
i) Incidência subjetiva ou pessoal.....	45
ii) Incidência objetiva ou real	46
1.2.3 Benefícios fiscais.....	48
1.2.4 Garantias dos contribuintes	48
1.2.5 A taxa.....	50
1.2.6 Liquidação e cobrança: Está sujeita ao princípio da legalidade fiscal?	50
2. Limitação imposta pelo princípio da anualidade	52
3. Limitação imposta pelo princípio da segurança jurídica aferido pela não retroatividade das leis fiscais.....	53
4. Limitação imposta pelo princípio da igualdade	57
5. Limitação imposta pela consideração fiscal da família	60
6. Limitação imposta pelo princípio da livre escolha de profissão.....	62
7. Limitação imposta pelo direito à propriedade privada	63
8. Limitação imposta pelo princípio da proteção do ambiente	64
9. Limitação imposta pelos fins do sistema fiscal	65
10. Limitação imposta pelo território	66

PARTE II: AS GARANTIAS ESPECIAIS DOS CONTRIBUINTES	69
I. As garantias como meios através dos quais se possibilitam a paralisação da atuação da AT	70
II. Garantias como meios preventivos e sindicatários da atuação da AT	71
1. As garantias administrativas	73
1.1 Garantias Administrativas Não impugnatórias	73
1.1.1 Direito à informação.....	73
1.1.2 Direito de participação	76
1.2 Garantias Administrativas impugnatórias	79
1.2.1 Reclamação tributária	81
1.2.2 Recurso Hierárquico	87
2. Garantias jurisdicionais.....	90
§ Lei aplicável no contencioso tributário	92
2.1 Direito de ação judicial	96
2.2 Direito de oposição	98
2.2.1 Contestação propriamente dita	99
2.2.2 Oposição à execução	100
2.2.3 Oposição à penhora.....	101
2.3 Direito de Recurso (jurisdicional)	101
Notas conclusivas	106
Referências.....	120

SIGLAS E ABREVIATURAS

Art/arts. – Artigo(s)

AT - Autoridade Tributária

CCTL – Código Civil de Timor-Leste

Cfr. – Confronto/a

CPC ou CPCTL – Código Processual Civil de Timor-Leste

CPPT – Código de Procedimento e de Processo Tributário

CRDTL - Constituição da República Democrática de Timor-Leste

CRP – Constituição da República Portuguesa

DL – Decreto-Lei

Ed. - Edição

E.P – Empresa Pública

GRAJ – Gabinete de Recurso e Apoio Jurídico

IVA – Imposto Sobre Valor Acrescentado

LGT – Lei Geral Tributária

Op. cit. – obra citada

PAT – Procedimento Administrativo Timorense

p. – página

PED – Plano Estratégico de Desenvolvimento

pp. – páginas

Prof. – Professor

STJ – Supremo Tribunal de Justiça

Sub. Nossa – Sublinha nossa

UUPAN – *Undang-Undang Peradilan Administrasi Negara* (Lei processual administrativo)

UNTAET – United Nation Transitional Administration in East Timor

TAF's – Tribunais Administrativos e Fiscais

TR – Tribunal de Recurso

Vol. – Volume

VAT – Value Added Tax

INTRODUÇÃO

O tema da presente dissertação é «AS GARANTIAS DOS CONTRIBUINTES NO ORDENAMENTO JURÍDICO TIMORENSE». Optámos por trabalhar com o tema escolhido, uma vez que o mesmo ainda não foi alvo de grande discussão no seio da comunidade de juristas em Timor. Trata-se de um tema bastante atual requerendo, por isso, uma reflexão partindo da Constituição da República Democrática de Timor-Leste (CRDTL), a lei tributária timorense cuja função disciplinar todos os impostos existentes e outras legislações que são subsidiariamente aplicáveis em matéria de direito tributário¹. Isto justifica-se porque o ordenamento jurídico timorense, desde a lei tributária até o Decreto-Lei (DL) n.º 13/2017, de 5 de abril que institucionaliza a Autoridade Tributária (AT), é omissivo quanto ao sentido das garantias dos contribuintes. Além disso, não nos fornece pistas para perceber o que se entende como garantias dos contribuintes, quais são as garantias existentes no ordenamento jurídico timorense ou como agrupá-las. Será que as garantias dos contribuintes existentes já estão suficientes e adequadas? Portanto, estas matérias encontram-se numa “zona cinzenta” para a AT, na qualidade de implementador da lei e, ao mesmo tempo, para os sujeitos passivos que suportam a carga fiscal.

No entanto, o DL de 13/2017, de 5 de abril, no seu artigo 51.º n.º 2 alínea b), faz apenas uma mera menção a respeito dos direitos e garantias dos contribuintes. Perante esta omissão, a reflexão relativa às garantias dos contribuintes no presente trabalho torna-se valiosa para clarificar aquelas matérias que se encontram na “zona cinzenta” e ver se estas garantias são suficientes ou adequadas para tutelar os legítimos direitos e interesses dos contribuintes. E as possíveis soluções alternativas para contornar as insuficiências encontradas.

Para o efeito, recorreremos à doutrina nacional disponível para fundamentar os nossos argumentos. Na ausência de doutrina nacional, recorreremos, sempre que possível, à doutrina estrangeira, particularmente, a portuguesa. O recurso à doutrina portuguesa não tem como objetivo realizar um estudo comparado propriamente dito. Parte-se daquela para fundamentar a matéria, por um lado, e para ver se está apta para se adaptar ou ajustar à realidade jurídica tributária timorense, por outro. Porquanto, a doutrina portuguesa constitui uma das doutrinas mais influentes na interpretação e aplicação da lei em Timor-Leste, uma vez que o ordenamento jurídico timorense apresenta uma tradição jurídica muito próxima à do português, para além da ligação emocional e histórica que os dois países têm.

Assim, o tratamento da matéria de garantias dos contribuintes no ordenamento jurídico timorense divide-se em três partes cuja composição é o seguinte: a parte preliminar, parte I e parte II.

¹ Todas as referências normativas citadas neste documento podem ser consultadas no site <http://www.mi.gov.tl/jornal/>

Na parte preliminar, a abordagem incide sobre a contextualização do tema escrutinado na realidade timorense, na importância do princípio da legalidade fiscal no Estado de direito e a sua evolução antes do constitucionalismo e com constitucionalismo. Aborda-se ainda a delimitação do conceito de garantias dos contribuintes, refletindo-se sobre o conceito de garantias e contribuintes, bem como sobre o sentido da formulação de garantias dos contribuintes propriamente dita. Pois, a partir da delimitação dos conceitos anteditos, oferecem-se-nos as vias para o nosso estudo. E daí que o estudo se divida em parte I e parte II.

A parte I refere-se às garantias gerais dos contribuintes. Estas garantias são as garantias jurídico-constitucionais agregadas sob a formulação *poder tributário*. Neste sentido, o conceito do poder tributário constitui o ponto de partida da nossa análise.

Ainda no âmbito da parte I que trata das garantias gerais dos contribuintes, incidindo a abordagem sobretudo nos fundamentos do poder tributário. A análise centra-se essencialmente nos limites da atuação do poder tributário impostos pelos preceitos axiológicos contidos na lei fundamental timorense e com grande relevância no princípio da legalidade fiscal. Pois, este princípio, assume um papel importantíssimo no Estado de direito atual, na medida em que funciona como princípio enformador das garantias dos contribuintes, impõe ainda os limites inultrapassáveis pelo poder tributário nas suas atuações.

Por último, a parte II incide sobre as garantias especiais dos contribuintes que se desdobram nas garantias enquanto meios através dos quais se possibilita a paralisação da atuação da AT, por um lado, e nas garantias preventivas e sindicatórias da atuação da AT, por outro.

Constatamos que as garantias enquanto meios que possibilitam a suspensão da atuação da AT ou dos atos recorridos são de um modo geral desconsideradas no ordenamento jurídico timorense. É precisamente por esta razão que optámos por fazer uma abordagem sintética onde se destaca a relevância na prestação de garantias como meios para paralisar a atuação da AT.

No que toca às garantias dos contribuintes enquanto meios preventivos e sindicatórios da atuação da AT, o enfoque é colocado nas garantias de natureza procedimental e processual existentes no ordenamento jurídico timorense vigente. Sendo que estas garantias desdobram-se em garantias administrativas e garantias contenciosas ou jurisdicionais.

Deste modo, fica excluído no nosso estudo: i) as garantias para o cumprimento das obrigações tributárias que integra o património do devedor, as garantias dos créditos tributários, a penhora, o direito de retenção de mercadoria; Estes tipos de garantias no nosso ordenamento jurídico devem ser objeto de um estudo autónomo; ii) as garantias políticas ou não jurisdicionais, na medida em que estas garantias,

por sua natureza e relevância, são menos eficazes no domínio do direito tributário; iii) as garantias de natureza penal, na medida em que esta matéria, por um lado, é capaz de ser objeto de uma investigação separada, por outro lado, está intimamente ligada ao crime, ao direito penal e à competência do Ministério Público.

PARTE PRELIMINAR: CONTEXTUALIZAÇÃO E DELIMITAÇÃO DO CONCEITO DE GARANTIAS

I. Contextualização do tema no ordenamento jurídico timorense

O tema da dissertação aqui tratado insere-se no contexto do ordenamento jurídico de Timor-Leste. E, sabemos que este país é um país jovem localizado no sudeste asiático, com uma população de aproximadamente 1.2 milhões de habitantes². Faz fronteira marítima na costa sul com a sua vizinha Austrália e restante com a República da Indonésia. Esta ex-colônia portuguesa conseguiu restaurar a sua independência no dia 20 de maio de 2002, independência que veio concretizar o sonho de um povo.

Depois de concretizar este sonho, o Estado timorense tem a vontade de concretizar a plenitude da independência a partir de políticas de erradicação da pobreza e da exclusão social, na medida em que o movimento de independência não se limita a libertar a pátria da ocupação estrangeira, mas também a libertar o povo de outros constrangimentos. Aquele sonho de libertação está bem refletido na CRDTL no seu artigo 6.º, que elenca objetivos primordiais de um Estado soberano e independente. Este artigo fornece-nos, como refere MARTA CHANTAL, uma ideia ou um princípio base de desenvolvimento sustentável em que se concretiza, sobretudo, na integração da proteção ambiental e do desenvolvimento económico, na utilização sustentável dos recursos naturais, na equidade intergeracional e na responsabilidade comum, mas diferenciada³.

Assim, o preceito constitucional citado consagra, nomeadamente, a garantia e promoção dos direitos e liberdades fundamentais dos cidadãos e o respeito pelos princípios do Estado de direito democrático; a garantia do desenvolvimento da economia e do progresso da ciência e da técnica, a promoção e a edificação de uma sociedade com base na justiça social; a procura do bem-estar material e espiritual dos cidadãos, a proteção do meio ambiente e a preservação dos recursos naturais; a valorização da identidade e do património cultural do povo timorense; a promoção do estabelecimento e do desenvolvimento de relações de amizade e de cooperação entre todos os povos e Estados. Ademais, a norma constitucional garante a promoção do desenvolvimento harmonioso e integrado dos setores e regiões e da justa repartição do produto nacional. Por último, garantia da efetiva igualdade de oportunidades entre a mulher e o homem⁴.

² Não temos dados atuais sobre a totalidade da população em Timor-Leste. Ao que temos acesso é ao resultado do último recenseamento geral da população e habitação em 2015, em que o resultado mostrou que a totalidade da população é de 1,167,242 habitantes. Sobre esta informação *vide* dados estatísticos disponíveis na página oficial da Direção Geral Estatística de Timor-Leste em <http://www.statistics.gov.tl/pt/> [13.12.2018].

³ *Vide* RIBEIRO, Marta Chantal, *Desenvolvimento sustentável e a construção do Estado Timor-Leste*, in *Revista da Faculdade de Direito da Universidade do Porto*, Vol. 6, Coimbra Editora, Coimbra, 2009, pp. 444 – 453.

⁴ *Vide* VASCONCELOS, Pedro Carlos Bacelar (Coordenador), *Constituição Anotada da República Democrática de Timor-Leste*, Direitos Humanos-Centro de Investigação Interdisciplinar Escola de Direito da Universidade do Minho Campus de Gualtar, Braga, 2011, pp. 35-38.

Para concretizar aqueles objetivos, foi estabelecido em 2011 o Plano Estratégico de Desenvolvimento (PED) para 2011-2030, que serve como guia para o desenvolvimento de curto médio e longo prazo. O PED fornece assim uma visão a vinte anos, que reflete as aspirações do povo timorense relativamente à criação de uma nação forte e próspera. Aquele PED foi desenvolvido para inspirar mudanças, apoiar ações coletivas ousadas e pensar num futuro melhor que reflita o desenvolvimento em três setores fundamentais, designadamente, o setor de capital social, o setor de desenvolvimento de infraestrutura e o setor de desenvolvimento económico⁵.

Em relação ao último setor, o PED visará atingir um patamar em que Timor-Leste se terá juntado às fileiras dos países de rendimento médio-alto, sendo erradicada a pobreza extrema e estabelecida uma economia não petrolífera sustentável e diversificada⁶. Para que estes planos sejam concretizados e, conseqüentemente, se cumpra o que está traçado no artigo 6.º da CRDTL, é preciso passar por dois pilares importantes: o da construção da paz e o do desenvolvimento. A construção da paz é um esforço político desenvolvido num período de tempo limitado em resposta a problemas de segurança, enquanto que desenvolvimento consiste numa estratégia de longo-prazo, normalmente realizada em condições pacíficas. Estes são dois pilares distintos, embora coexistam e reforcem mutuamente, pois não há desenvolvimento sustentável na ausência da paz e não há paz sem desenvolvimento sustentável⁷. Hodiernamente, observa-se um ambiente pacífico e o desenvolvimento a evoluir ao seu ritmo.

O desenvolvimento sustentável é uma tarefa principal do Estado em sentido amplo, que visa a satisfação do interesse público. Para que este interesse seja concretizado e prosseguido, é preciso que haja atividade financeira, isto é, as atividades desenvolvidas pelo Estado que geram receitas públicas.

A CRDTL determina que todo o cidadão com comprovado rendimento tem o dever de contribuir para as receitas públicas, nos termos da lei⁸. Neste sentido, o preceito constitucional está a consagrar um dever fundamental dos cidadãos de dar contribuição para as receitas públicas ou receitas do Estado, mediante o seu rendimento comprovado. Portanto, este dever fundamental tem na base, por um lado, a ideia de solidariedade social, apoiada pelo princípio constitucional da contribuição do sistema fiscal para a justa repartição da riqueza e dos rendimentos nacionais, e, por outro lado, a ideia de capacidade contributiva sustentada pelo princípio da igualdade em sentido material⁹.

⁵ Vide *Timor-Leste – Plano Estratégico de Desenvolvimento 2011 – 2030*, pp. 10-14. Este documento encontra-se disponível online na página oficial do Governo timorense http://timor-leste.gov.tl/wp-content/uploads/2012/02/Plano-Estrategico-de-Desenvolvimento_PT1.pdf [10.11.2018].

⁶ *Timor-Leste – Plano*, op. cit., p.276.

⁷ Vide LOPES, Paula Duarte, “Construção da Paz e desenvolvimento em Timor-Leste: Uma análise crítica”, in *Revista Universitas Relações Internacionais*, Brasília, Vol. II, n.º 2, pp. 53-60, Ed., jul/dez 2013, p. 54. Este documento encontra-se disponível online em <https://www.publicacoesacademicas.uniceub.br/relacoesinternacionais/article/viewFile/2532/2139> [13.12.2018].

⁸ Vide art.55.º da Constituição da República Democrática de Timor-Leste (CRDTL).

⁹ Vide VASCONCELOS, Pedro Carlos Bacelar (Coordenador), *Constituição Anotada ...*, op. cit., pp. 206 – 207.

Presentemente, as receitas públicas de Timor-Leste são classificadas como receitas petrolíferas e receitas não petrolíferas. Incluídas nestas últimas, estão as receitas tributárias, designadamente, as receitas provenientes dos impostos e das taxas, embora as receitas maioritárias dependam das receitas petrolíferas, provenientes duma fonte cuja duração é limitada e não é renovável. Para colmatar esta dependência, o Estado, através da Comissão de Reforma Fiscal criada pelo VI Governo Constitucional e integrada no Ministério das Finanças¹⁰, está a mover uma política de reforma fiscal que visará, para além de atingir o que foi dito anteriormente, combater a possibilidade de fraude e evasão fiscal e contribuir ainda para um aumento de receitas públicas¹¹.

O serviço de arrecadação de receitas tributárias, principalmente, as receitas vindas dos impostos, está a cargo da Autoridade Tributária (AT), que foi institucionalizada por força do Decreto-Lei (DL) n.º 13/2017 de 5 de abril, segundo o qual a AT é definida como um serviço da administração direta do Estado, dotado de autonomia administrativa e financeira, sem receitas próprias, e está sob dependência direta do Ministério das Finanças¹².

Como determina o artigo 51.º n.º 2, al. b) do DL n.º 13/2017, a AT, na sua atuação, tem de zelar pelo interesse público e pelo respeito dos direitos e garantias dos contribuintes tal como se encontram dispostos na CRDTL e na legislação tributária vigente. Neste sentido, a AT em caso algum atua arbitrariamente e põe em causa os direitos e interesses dos cidadãos contribuintes. Porquanto, o respeito pelos direitos e garantias dos contribuintes constitui um traço essencial que já emergia a partir da ideia constitucionalismo e, hoje em dia, reflete-se em grande parte no princípio da legalidade relativa aos impostos, ou seja, princípio da legalidade fiscal.

Na prática do Estado de direito atual, o princípio antedito assume um papel crucial, na medida em que este preceito axiológico é considerado tradicionalmente e hodiernamente como uma garantia incontornável dos contribuintes. Pois ele assume uma função enformadora na proteção da esfera jurídica dos contribuintes. Ou seja, ele que dá forma para a proteção dos contribuintes. Além disso, ele constitui o fundamento para a existência dos tributos de cariz unilateral não sinalagmático. Sem este fundamento axiológico-normativo, tais tributos serão ilegais e inconstitucionais, consubstanciando-se, mesmo, numa proibição absoluta à prática de atos conducentes à arrecadação das receitas tributárias, por parte da Autoridade Tributária. Embora, como veremos mais adiante, a presença do princípio da legalidade fiscal só é reconhecida a partir da entrada em vigor da CRDTL em 2002. Mesmo assim, ainda não sabemos

¹⁰ Vide na página oficial do Ministério das Finanças de Timor-Leste disponível em https://www.mof.gov.tl/frc_menu/about-fiscal-reform-comission/?lang=pt [25.11.2018].

¹¹ Vide <https://observador.pt/2017/10/16/governo-timorense-quer-avancar-na-reforma-fiscal-para-combater-defice/> [25.11.2018].

¹² Vide art. 2.º do DL n.º 13/2017, de 5 de abril, orgânica da Autoridade Tributária.

como é este princípio opera no Estado atual de Timor-Leste.

Com base no que foi dito, vale a pena fazer desde já uma referência à evolução histórica do princípio da legalidade fiscal a partir do período antes do constitucionalismo e com constitucionalismo para saber como é que ele evoluiu. Além disso, este exercício é igualmente importante para determinar o modo exato como se insere no ordenamento jurídico timorense.

1. Evolução histórica do princípio da legalidade fiscal partindo do constitucionalismo

1.1 Noção de constitucionalismo

A expressão “*constitucionalismo*”, no dicionário da língua portuguesa¹³, significa a doutrina ou regime constitucional. Esta expressão, mesmo do seu sentido semântico, quer com doutrina ou da ideologia, quer como regime constitucional, estão ligados nitidamente à Constituição como lei fundamental, através na qual a vida do Estado desabrocha.

O Dictionnaire Constitutionnel¹⁴ define a expressão de constitucionalismo como a aceitação jurídica e política da superioridade da Constituição perante qualquer norma. Politicamente, constitucionalismo significa que a lei fundamental é a manifestação do pacto social estabelecido entre todos os componentes que constituem um país¹⁵.

A partir daí e como refere no próprio dicionário, o termo é usado de forma comum em vários países. Seja no uso francês como no uso italiano ou até no uso americano refere-se sempre à lei fundamental como lei suprema e como expressão de uma vontade coletiva de todos os elementos que fazem parte do Estado¹⁶.

No plano de Direito Constitucional, o termo constitucionalismo pode ter dois sentidos. Por um lado, pode ser compreendido como uma certa tradição de pensamento ou a ideologia que se enquadra na história das ideias. Aqui pode referir-se, por exemplo, ao constitucionalismo depois da queda do poder absoluto, constitucionalismo moderno, etc. Por outro lado, o termo significa certos instrumentos de técnica ou prática jurídica. Este último, naturalmente, pertence à terminologia jurídica¹⁷.

No que tange ao constitucionalismo como ideologia ou tradição, J.J. GOMES CANOTILHO entende que o constitucionalismo pode ser compreendido em duas versões. Uma versão ligada à ideia de

¹³ Vide Dicionário da língua portuguesa 2009 – com acordo ortográfico, Porto Editora, Porto, 2009 p. 408.

¹⁴ Vide DUHAMEL O, et MÉNY Y, *Dictionnaire Constitutionnel*, 1.ª Ed., Presses Universitaires de France, Paris, 1992, pp. 212 – 213.

¹⁵ Tradução nossa. A versão original é “...l'acceptation à los fois juridique et politique de la supériorité de la constitution sur toute autre norme. Politiquement, le constitutionnalisme signifie que la loi fondamentale est la traduction du pacte social conclu entre toutes les composantes du pays”.

¹⁶ Vide DUHAMEL O, et MÉNY Y, *Dictionnaire Constitutionnel ...*, op. cit., pp. 212 – 213.

¹⁷ Vide AMARAL, Maria Lúcia, *A Forma da República: Uma introdução ao estudo do direito constitucional*, Coimbra Editora, Coimbra 2005, p. 40.

constitucionalismo da Monarquia Constitucional e outra intimamente ligada ao constitucionalismo moderno¹⁸.

Quanto à primeira, o conceito construiu-se com base na Monarquia Constitucional. Neste contexto, o constitucionalismo é percebido como o conjunto de princípios inscritos ou consuetudinários alicerçadores da existência de direitos estamentais perante o poder monárquico e mormente limitadores do seu poder. Trata-se da noção de constitucionalismo na sua primeira realização, antes do Estado moderno, e que se traduz pela ideia de *monarquia limitada*¹⁹.

Quanto à segunda versão, entende-se por constitucionalismo a teoria ou ideologia que ergue o princípio do Governo limitado, indispensável à garantia dos direitos em dimensão estruturante da organização político-social de uma comunidade. Fornece, assim, uma técnica específica de limitação do poder com fins garantísticos²⁰. Esta segunda versão apresenta uma das características do Estado moderno. Estado este que se reveste sobre a formulação de Estado de Direito Democrático²¹.

Posto isso, a ideia essencial do constitucionalismo assenta nos princípios estruturantes que servem para orientar as atuações do Governo, evitar a atuação arbitrária e providencia, garantindo deste modo, os direitos dos cidadãos. Estes princípios devem ser materializados na lei fundamental como lei suprema que representa a expressão de uma vontade coletiva de todos os elementos que fazem parte do Estado. E concretizados mediante lei (material ou formal) a qual fundamenta e limita a atuação do poder político, evitando assim, manobras abusivas sem respaldo na lei ou os abusos que não possuem espaço dentro do corredor legal. Deste forma, como entende MARIA LÚCIA AMARAL²² o constitucionalismo “... é sempre associada a ideia de limitar, equilibrar ou modelar o exercício do poder político, de forma a que este respeite a autonomia e a liberdade dos indivíduos”. Perante a nossa realidade atual, esta ideia é o ideal para concretizar a prática do governo limitado, com o intuito garantístico²³. Entretanto, como veremos nos termos *infra*, na matéria de direito fiscal, esta ideia traduz-se geralmente na imperatividade de estabelecer os impostos e os seus elementos essenciais nos termos da lei. Esta lei é objeto da competência exclusiva da Assembleia representativa do povo.

¹⁸ Vide CANOTILHO, J.J. Gomes, *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*, 7ª Ed., (3.ª reimpressão) Almedina, Coimbra, 2003, pp. 51-52.

¹⁹ *idem*, p. 52. Esta que remonta o primeiro embrião do princípio da legalidade embora naquela altura o poder executivo cabia ao rei e seus ministros que gozavam uma legitimidade hereditária – tradicional e consuetudinária, e o Parlamento provinha da legitimidade democrática. Sobre esta matéria vide AMARAL, Diego Freitas do, *Curso de Direito Administrativo*, Vol. II, Almedina, Coimbra, 2001, pp. 44 – 45.

²⁰ Vide CANOTILHO, J.J. Gomes, *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*, ..., op. cit., pp. 51-52.

²¹ Vide VASCONCELOS, Pedro Carlos Bacelar (Coord.), *Constituição Anotada da República Democrática de Timor-Leste*, Direitos Humanos-Centro de Investigação Interdisciplinar Escola de Direito da Universidade do Minho Campus de Gualtar, Braga, 2011, pp. 16 – 17; Ainda, MIRANDA, Jorge, *Manual de Direito Constitucional*, Tomo IV, Direitos Fundamentais, 4.ª Ed., Revista e Atualizada, Coimbra Editora, Coimbra, 2008, pp. 216 – 219.

²² Vide AMARAL, Maria Lúcia, ..., op. cit., pp. 40-41.

²³ Vide Maurizio Fioravanti, *Appunti di Storia delle Costituzioni Moderne, le libertà fondamentali*, G. Giappichelli Editore, Torino, 2.ª ed., 1995, p. 96 apud AMARAL, Maria Lúcia, op. cit., p. 40.

1.2 Princípio da legalidade fiscal antes do constitucionalismo

Para iniciar o estudo sobre este subtema, convém abordar de forma geral a ideia de como eram estabelecidos os tributos, numa época onde não se conhecia a noção de constitucionalismo. Esta ideia é ancestral, e foi evoluindo ao longo dos tempos, acompanhando o desenvolvimento do mundo e do ser humano²⁴.

A referência, quanto a ideia para instituir os impostos, antes do constitucionalismo, é a Sagrada Escritura²⁵, que prevê a existência de uma dízima bíblica. CASALTA NABAIS entende que em relação aos impostos, “*no princípio era dízima*”²⁶. Significa que a dízima constitui uma noção inicial de *impostos*, ou seja, a ideia de impostos, hodiernamente concebida, tem como ponto de partida a dízima.

A dízima era um tributo cobrada às famílias que tinham rendimentos ou património. Portanto, a dízima em si é “*[u]ma espécie de imposto sobre o conjunto de rendimento e do património a pagar por cada família, correspondente a 10% desse rendimento e património*”²⁷.

Tendo em conta que no início era a dízima, urge, pois, saber quem o estabeleceu. Ora, a dízima era considerada como um tributo de origem divina²⁸. Esta consideração vem da noção clássica que justifica o poder do rei como poder de origem divina. Portanto, tendo em conta que o poder absoluto dominava, na idade clássica (na altura da dízima bíblica), a dízima era estabelecida por vontade do rei. Pois, na ausência de constitucionalismo, o poder era dominado pela Monarquia Absoluta. Tal poder não estava limitado por nenhuma lei, nem pelos direitos subjetivos dos particulares e dos contribuintes²⁹.

A Monarquia Absoluta era detentora do poder de tributar e de tributos, ou seja, gozava um poder de tributar em sentido muito extenso que consistia, tanto no poder para instruir tributos, como na possibilidade de praticar atos administrativos em relação ao lançamento, liquidação e cobrança - bem como beneficiava do seu cumprimento.

No domínio do referido poder, os tributos eram exigidos, em muitos casos, aos adversários da guerra, vencidos em batalha. Deste modo, aqueles que saíram vitoriosos na guerra contra outro império detinham direitos, independentemente da vontade do rei, de exigir impostos periodicamente aos escravos vencidos—*rectius* tributos³⁰. Nesta situação, como entende JOÃO LUÍS GONÇALVES³¹ que o tributo

²⁴ Vide NABAIS, José Casalta, *Direito Fiscal*, 10.ª Ed., Almedina, Coimbra 2017, p. 441.

²⁵ Toda a referência feita em respeito ao imposto na passagem bíblica foi tirada com base na Bíblia, vide N.N., *Bíblia Sagrada – tradução em português corrente*, 1.ª Ed., difusora bíblica, Lisboa, 1993.

²⁶ Vide NABAIS, José Casalta, *Direito Fiscal*, 10.ª ..., op. cit., p. 441.

²⁷ *Idem*, 442.

²⁸ Vide GONÇALVES, João Luis, *Breve História do Imposto: O imposto não imposto e o não imposto imposto*, Edição Viera da Silva, Lisboa, 2013, pp. 11 – 20. Vide Levítico (Sagrada Escritura), capítulo 27, versículo 30.

²⁹ Vide AMARAL, Diego Freitas, *Curso de Direito Administrativo*, op. cit., p. 44.

³⁰ Vide GONÇALVES, João Luis, *Breve História ...*, op. cit., pp. 21-22. Vide NABAIS, José Casalta, *Direito Fiscal*, 10.ª Ed ..., p. 442.

³¹ Vide GONÇALVES, João Luis, *Breve História ...*, op. cit., p.21.

constitui uma conduta de vassalagem ou submissão de uma tribo ao Estado ou outra entidade. Portanto, as situações atrás descritas exemplificam como funcionavam os tributos na civilização clássica. Não havia distinção entre o que era verdadeiramente um imposto e o que não era³².

Um outro marco histórico relevante, no que tange à configuração e existência de tributos na civilização clássica, é a Era antes e depois de Cristo. Na antiga Mesopotâmia, por exemplo, na época antes de Cristo, foram encontradas provas de que já existia o pagamento de tributos, realizados pelos súbditos ao rei³³. Significa que estes tributos foram estabelecidos por vontade do rei. Enquanto que, depois de Cristo, os tributos criados a luz da vontade do rei, eram cobrados por entidades diferentes, em que o rei depositava a sua confiança, por exemplo os publicanos³⁴.

Sendo assim, o poder absoluto é caracterizado pela ausência de constitucionalismo, onde o poder não estava limitando por nenhuma lei, ou seja, como entende CASALTA NABAIS, a titularidade da soberania do rei era una e indivisível³⁵. Tal situação conduzia à arbitrariedade de atuações onde a possibilidade de lesar os direitos dos cidadãos era enorme e apresentava a ausência de qualquer tipo de tutela das garantias dos direitos dos cidadãos em geral e dos contribuintes em particular. Pois, os particulares, ou melhor dizendo os contribuintes, não estavam dotados de meios suficientes nem adequados para fazer valer os seus direitos. Em consequência disso, se os direitos dos cidadãos fossem lesados, não haveria forma de os remediar³⁶.

Há três elementos caracterizadores, que podemos apontar, os quais definem o domínio do poder absoluto. Primeiro, a vontade do rei era a lei suprema. Desta forma, a criação de impostos e a sua cobrança estavam totalmente vinculadas à vontade do rei. Por enquanto, não existia a legalidade quanto à criação e autorização de cobrança dos impostos. Segundo, não havia distinção entre o que eram verdadeiramente impostos e o que não eram. Terceiro, não havia garantia dos contribuintes para tutelar os direitos e interesses violados na criação e cobrança dos impostos.

Posto isso, em síntese, dir-se-á que o imposto “*no início era dízima*”³⁷. Na época do poder absoluto, a vontade dita do rei era a lei suprema, logo, a dízima era fruto da vontade do rei. E esta vontade do rei era interpretada como se fosse a vontade divina³⁸. Por isso, quanto à origem da criação do imposto, na ausência de constitucionalismo, no início, era a vontade do rei.

³² Vide MARTÍNEZ, Pedro Mário Soares, *Direito Fiscal*, 10.ª Ed., reimpressão, Almedina, Coimbra, 2000, p.505.

³³ Vide GONÇALVES, João Luís, *Breve História...*, op. cit. p. 17. De igual modo, vide o texto bíblico no primeiro livro do antigo testamento – Gênesis, 47, 24.

³⁴ Vide GONÇALVES, João Luís, *Breve História...*, op. cit., p. 23. Este exemplo foi tirado de acordo com a passagem bíblica constante no Evangelho de São Lucas (Lc, 1 e seguintes) e de São Marcus (Mc, 2, 14-16).

³⁵ Vide NABAIS, José Casalta, *O dever fundamental de pagar impostos: Contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*, (teses de doutoramento), Almedina, Coimbra, 2015, pp. 292 – 293.

³⁶ Vide AMARAL, Diego Freitas, *Curso de Direito Administrativo*, op. cit., pp. 44 e seguintes.

³⁷ Vide NABAIS, José Casalta, *Direito Fiscal*, 10.ª ..., op. cit., pp. 441- 442. Vide ainda GONÇALVES, João Luís, *Breve História...*, op., cit., p. 19.

³⁸ Vide GONÇALVES, João Luís, *Breve História...*, op. cit., p. 20.

1.3 Período antes do constitucionalismo em Timor-Leste

O período anterior ao nascimento do constitucionalismo em Timor-Leste analisa-se em três períodos: o período de colonização de Timor por Portugal, em que o território se chamava Timor-português³⁹; o período da ocupação da Indonésia, em que o território se designava como Timor-Timur; por último, o período da Administração Transitória das Nações Unidas em Timor-Leste.

1.3.1 Na época da colonização portuguesa

Como foi apontado pelos historiadores, Portugal chegou em Timor no século XVI, sendo mais preciso, em 1515 com a passagem da armada enviada por Afonso de Albuquerque às Molucas, sob o comando do capitão-mor António de Abreu⁴⁰. Na altura, encontrou a parte da ilha que, atualmente, conhecemos como Timor-Leste, antes chamada como reino dos *Belos*, a qual estava sob domínio de um régulo com dignidade de imperador *Wehale*. Entretanto, do outro lado da ilha que, atualmente, faz parte da República da Indonésia era chamado região dos *Servião*, a qual estava sob autoridade do outro régulo com a mesma dignidade que se chamava *Senobai*⁴¹.

Portugal fixou então o enclave Oecussi como primeiro centro de contacto com os timorenses. Posteriormente, foi, por razões geográficas, economia de subsistência e segurança no território, por decisão do Governador Teles Menezes, para Dili, em 11 de agosto de 1769⁴².

A presença de Portugal no território encontrou enormes dificuldades, principalmente na sujeição do território à soberania portuguesa, em particular a recusa, por parte dos liurais⁴³, na sujeição à soberania portuguesa.

Na época da monarquia portuguesa em Timor, a aceitação e a sujeição à soberania portuguesa pelos liurais⁴⁴ e os seus reinos, tinham lugar numa cerimónia pública, um ato concreto e simbólico que se concretizava mediante a deslocação dos liurais a Dili, para prestar vassalagem ao Governador, que

³⁹ A história de Timor feita com o recurso a documentos escritos, apenas começa com a chegada dos portugueses. No entanto, como os povos letrados que, atraídos pelo comércio do sândalo, visitaram a ilha deixaram alguns testemunhos escritos, há entre o período pré-histórico e o histórico uma zona de penumbra ou período proto-histórico, que se estende do século XIII ao XVI in MATOS, Arthur Teodoro de, *Tradição e Inovação na Administração das ilhas de Solor e Timor: 1650 – 1750*, p. 1 disponível em http://www.instituto-camoes.pt/images/stories/tecnicas_comunicacao_em_portugues/Historia/Historia%20-%20Tradicao%20e%20Inovacao%20na%20Administracao%20Das%20Ilhas%20de%20Solor%20e%20Timor%201650-1750.pdf [12.12.2018].

⁴⁰ FIGUEIREDO, Fernando Augusto de, *TIMOR. A presença portuguesa (1769-1945)*, tese de doutoramento em história, Universidade do Porto, Faculdade de Letras, Porto, 2004, p 113.

⁴¹ TELES, Miguel Galvão, *Timor Leste*, in AA. VV Dicionário Jurídico da Administração Pública, II Suplement, Coimbra Editora, Coimbra, 2001, p. 583.

⁴² FIGUEIREDO, Fernando Augusto de, *TIMOR. A presença portuguesa*, op.cit., pp. 115 – 120.

⁴³ Antes da administração portuguesa, Timor-Leste era composto por vários reinos, divididos por vários sucus e povoações. Estes reinos eram governados por régulos, designados por liurais. um liurai é eleito pelos seus iguais e descendentes, os principais. Perante a morte de um liurai, o seu sucessor é designado por eleição de entre os membros da linhagem régia, ou seja, eles possuíam uma legitimidade hereditária tradicional e costumeira.

⁴⁴ Os liurais (plural) Singular = liurai (singular). Os liurais ou os régulos. Eram autoridades locais que governavam os sucus ou povoações na civilização antiga.

os recebiam em nome do soberano de Portugal. E aos reinos vassalados competia pagar a *finta*⁴⁵ e outras obrigações que lhes fossem imputadas.

Na época da Monarquia Constitucional, que teve início no ano de 1822, a Constituição de 1822 dizia no seu artigo 94.^o e 103.^o que, cabia à Corte como representante da Nação fixar anualmente os impostos e as despesas públicas. Na altura, havia representantes de Timor no Parlamento, desde 1820, representado Macau e Timor. Só a partir do ano de 1878 é que Timor passou a ter o seu representante no Parlamento. Porém, nenhum destes deputados era timorense, todos eles eram portugueses. Por exemplo, em 1858, foi representado por Afonso de Castro, um militar nascido em Lamego⁴⁶.

A *finta*, que existia antes da Monarquia Constitucional, foi posteriormente substituída pelo *imposto de capitação*⁴⁷, por força do decreto de 13 de Setembro de 1906, emitido por Ministério dos Negócios da Marinha e Ultramar mediante a Inspeção Geral de Fazenda do Ultramar⁴⁸.

Com a implementação da República, não havia contribuição predial nem industrial no território. Ao lado do imposto aduaneiro, existia o imposto de capitação. E os contribuintes eram obrigados a pagá-los com o que tinham. Além disso, foram introduzidos outros meios para cumprimento dessas obrigações tributárias tais como, um certo número de serviços gratuitos ao Estado, na abertura de caminhos e no serviço de transportes, os quais não eram remunerados. Havia ainda as taxas e imposto de selo, embora estes tributos fossem de pouca relevância, quase não existindo⁴⁹.

Em 1934, ao lado do imposto de capitação, foram criados outros impostos, nomeadamente, o imposto de instrução, selo de instrução, o imposto de prestação de trabalho e imposto mineiro. Estes tributos foram estabelecidos pelo Governador da colónia, em 1934, por força do Diploma Legislativo n.^o 7⁵⁰. Portanto, estes tributos não foram estabelecidos ao abrigo das competências da Corte. Logo, o princípio da legalidade não foi observado⁵¹.

⁴⁵ A *finta* era um tributo que os reinos devem entregar ao soberano de Portugal mediante o Governador. Este tributo foi criado pelo o governo de D. Manuel Soto Maior (1710-1714) e permanecia até 1906. Incidia sobre os rendimentos (da família) provenientes das atividades agrícolas ou da criação de gados e etc. Na maior parte dos casos, esta contribuição era satisfeita com sândalo, ouro ou cera. Para esta matéria, *vide* FIGUEIREDO, Fernando Augusto de, *TIMOR*. op. cit., p. 150 – 151, p. 205.

⁴⁶ *Idem*, p. 156, 303 e seguintes.

⁴⁷ O imposto de capitação era um tributo parecido com a *finta*, embora, ao contrário desta, aquele imponha o cumprimento a cada pessoa/indivíduo. O cumprimento do imposto de capitação nem sempre realizado por dinheiro, em muitos casos, por bens materiais, como café, sândalo e etc. E o incumprimento de pagar este tributo implicava as sanções como a punição de forma exagerada, como por exemplo, trabalhar na abertura de estradas sem nenhuma remuneração. Este tipo de tributo, só começava a ser cobrado em 1908 e 1909. *Vide* FIGUEIREDO, Fernando Augusto de, *TIMOR...*, op. cit., pp. 475 e seguintes.

⁴⁸ *Vide* Boletim Oficial do Distrito Autónomo de Timor, n.^o. 44, 3 de Novembro de 1906, pp. 270-271, disponível na página <https://digitarg.ahu.archivos.pt/details?id=1119650> [01.12.2018]. De igual modo, *vide*, FIGUEIREDO, Fernando Augusto de, *TIMOR*. op. cit., p. 476.

⁴⁹ *Vide*, FIGUEIREDO, Fernando Augusto de, *TIMOR*. op. cit., pp. 572-573.

⁵⁰ *Idem*, p. 693. De igual modo *vide* Boletim Oficial da Colónia de Timor disponível em <https://digitarg.ahu.archivos.pt/viewer?id=1120177> [01.12.2018].

⁵¹ Entretanto, a Constituição da República Portuguesa de 1933 que entrou em vigor em 11 de abril de 1933 estabelecia no artigo 70.^o que a lei fixa os princípios gerais dos impostos (n.^o 1 do artigo 70.^o), as incidências, as taxas, as isenções, reclamações e recursos admitidos em favor dos contribuintes (primeiro parágrafo do n.^o3 do artigo 70.^o). E no artigo 91.^o da mesma Constituição refere a competência da Assembleia Nacional a autorizar o Governo a cobrar as receitas do Estado. Esta Constituição encontra-se disponível na coletânea de MIRANDA, Jorge, *As Constituições Portuguesas: 1822 – 1826 – 1838 – 1911 – 1933 – 1976*, Livraria Petrony, Lisboa, 1976, pp. 241, 250.

Tendo em conta o *supra* exposto, na época de colonização portuguesa, tanto no domínio da Monarquia Absoluta como na Monarquia Constitucional, a tributação era caracterizada pela ausência do constitucionalismo. Já no período da implantação da República, embora a lei previsse, no âmbito da criação de imposto e da autorização para sua cobrança, a observância do princípio da legalidade, o certo é que tal não foi concretizado, não se cumprindo a ideia de *no taxation without representation*, uma vez que não havia uma representação clara da vontade do povo. Por outro lado, os impostos eram criados e cobrados nos termos de diploma legislativo colonial.⁵²

1.3.2 Na época da ocupação da Indonésia

A independência de Timor-Leste foi proclamada unilateralmente pelo FRETILIN⁵³ no dia 28 de novembro de 1975⁵⁴. Esta proclamação, infelizmente, não foi reconhecida internacionalmente. No dia 7 de dezembro de 1975, o território foi brutalmente invadido pela República da Indonésia com a sua força militar e, conseqüentemente, fez dele, durante 24 anos, como se fosse parte integrante do território da Indonésia, como 27.^a província, com a designação de Timor-Timur.

Ao longo do período de ocupação da indonésia, vigoraram as leis indonésias. Relativamente aos impostos ou *pajak*⁵⁵, vigorava a Lei n.º 4/1952 (*Undang-Undang n.º 4 Tahun 1952*). Esta lei foi posteriormente revogada pela Lei n.º 6/1983 1983, instituindo a lei geral de imposto e procedimento e processo de tributação (*tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan*).

O imposto com maior relevância em Timor-Timur era *pajak penghasilan* (Imposto sobre rendimento). Este imposto era regulado pela *Undang-Undang nomor 7 tahun 1983* (a Lei n.º 7 de 1983), a qual foi alterada pela *Undang-Undang nomor 7 tahun 1991 e Undang-Undang nomor 10 tahun 1994* (Lei n.º 7 de 1991 e Lei n.º 10 de 1994)⁵⁶. Estas são as leis emanadas pelo *Dewan Perwakilan Rakyat*, ou seja, DPR (a Assembleia Nacional da Indonésia)⁵⁷, com competência para a criação de impostos, modifica-los e extingui-los, nos termos da lei⁵⁸. Este órgão colegial é eleito uma vez por cinco anos⁵⁹.

⁵² Trata-se do diploma legislativo colonial aqueles diplomas emanados por Governo colonial para estabelecer impostos, por exemplo, o imposto de prestação de trabalho e imposto mineiro que foram estabelecidos pelo Governador da colônia, em 1934, por força do Diploma Legislativo n.º 7. Por enquanto, este diploma não decorre de um órgão representativo.

⁵³ Um partido político surgiu na década de 70 que tinha como ideologia a independência imediata de Timor-português. FRETILIN quer dizer Frente Revolucionária do Timor-Leste Independente.

⁵⁴ Vide o preâmbulo da CRDTL de 2002.

⁵⁵ Vide UTARA, Agus Satrija, in *Modul Pengantar Hukum Pajak: Diklat Teknis Substantif Dasar Pajak I*, Kementerian Keuangan Republik Indonesia, Badan pendidikan dan pelatihan keuangan pusat pendidikan dan pelatihan pajak, Jakarta, 2011, pp. 4-9. Está disponível em <https://klc.kemenkeu.go.id/wp-content/uploads/2016/07/07.-MODUL-PHP-FINAL-19-08-2011-2.pdf> [15.11.2018].

⁵⁶ Sobre esta lei e a sua versão atual está disponível na página do Ministério das Finanças de Indonésia em <https://jdih.kemenkeu.go.id/fulltext/2008/36TAHUN2008UU.htm> [10.1.2019].

⁵⁷ Vide Artigo 19.º a 22-B da Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia tahun 1945 ou UUD 1945 (Constituição da República Indonésia de 1945) disponível em <http://www.dpr.go.id/jdih/uu1945> [1.03.2019].

⁵⁸ Vide artigo 20.º, n.º 1 e artigo 20.º - A, n.º 1 da UUD 1945.

⁵⁹ Vide artigo 22.º - E, n.º 1 da UUD 1945.

Ao longo de 24 anos, a legislação indonésia que vigorou no território era juridicamente inválida, devido a invasão ilegal do território timorense, impondo a sua soberania. Pois, esta invasão provocou graves consequência negativa, nomeadamente, pela violação ao direito de autodeterminação, direito à vida, à propriedade, direito à liberdade, à expressão. No plano de direito internacional, esta invasão transgrediu os princípios fundamentais consagrados na Declaração Universal de Direitos Humanos de 10 de dezembro de 1948 (DUDH).

Admitimos que, ao longo deste período, os timorenses participavam nas eleições presidenciais e legislativas da Indonésia. Uma participação motivada tão-só pelo receio aos indonésios. Com efeito, a ideia de constitucionalismo, que garante a execução do autoconsentimento na criação e cobrança de impostos nunca foi, na verdade, concretizada neste período, por seguintes razões:

- i) A ocupação do território timorense foi ilegal. Na sequência desta ocupação, a legislação indonésia vigorou, de facto, no território timorense;
- ii) Sabemos que a criação de impostos e os seus elementos essenciais devem ser objeto da reserva da lei, emanada pelo legislador ordinário como representante política do povo. E, dizem-se legítimos representantes quando tenham sido eleitos livremente pelo povo, em eleições gerais. Pois, a eleição é um dever cívico que se traduz na manifestação da vontade do povo - eleitor⁶⁰ - para eleger a quem deva ser confiado o poder de os representar. Desta forma, um povo subjugado pelo poder de um Estado invasor não tem garantida a tutela dos seus direitos fundamentais, em particular a liberdade, a vontade, a autodeterminação. Isto significa que, em Timor, durante este período, relativamente às eleições, dominava uma vontade aparente, porquanto não era aquilo que o povo ansiava;
- iii) O órgão representativo eleito não representava de forma séria os interesses dos povos subjugados ou colonizados. Mas sim, os interesses político-económicos do invasor ou do colonizador.

1.3.3 Na época da Administração Transitória das Nações Unidas em Timor-Leste

Depois da consulta popular, que teve lugar no dia 30 de agosto de 1999, Timor-Leste iniciou uma nova etapa, a qual se designa como o advento do renascimento de Estado de direito democrático. Esta etapa iniciou-se com a criação da UNTAET (sigla em inglês)⁶¹, em 25 de outubro de 1999 por força da Resolução n.º 1272 do Conselho de Segurança das Nações Unidas, de 25 de outubro de 1999⁶². Em

⁶⁰ Vide CANOTILHO, J.J. Gomes, MOREIRA, Vital, *Constituição da República Portuguesa Anotada*, 3.ª Ed., Revista, Coimbra Editora, Coimbra, 1993, p. 270.

⁶¹ United Nations Transitional Administration in East Timor.

⁶² Esta é uma resolução emitida por Conselho de Segurança das Nações Unidas através da qual se autoriza a criação da Administração Transitória das Nações Unidas em Timor-Leste.

abrigo da referida resolução, a UNTAET estabeleceu o seu primeiro Regulamento UNTAET n.º 1999/1, sobre os poderes da Administração Transitória em Timor-Leste⁶³.

A luz da mencionada Resolução do Conselho de Segurança, e artigo 1.º n.º 1.1 do Reg. UNTAET n.º 1999/1, a Administração Transitória emanou Reg. UNTAET n.º 18/2000, sobre o Sistema Tributário de Timor-Leste⁶⁴. Este Regulamento estabeleceu e definiu os impostos na altura, e possibilitou a sua cobrança. Os impostos estabelecidos por força do Regulamento citado foram: o Imposto sobre Serviços que consta no capítulo III; o Imposto Seletivo de Consumo no capítulo IV; o Imposto sobre Vendas no capítulo V; o capítulo VII regulava o Imposto sobre Salários; e capítulo VIII o Imposto sobre os Rendimentos.

Sucedo que, o mencionado Regulamento não foi, igualmente, emanado pela assembleia representativa do povo em geral e dos contribuintes em particular. Isto porque, após a consulta popular de 30 de agosto de 1999, até a entrada em vigor daquele Regulamento, nunca foram convocadas *eleições gerais* destinadas a eleger os representantes do povo, dotados de competências para legislar em matéria de impostos, conforme dispunha o antedito Regulamento. Contudo, a organização não governamental La'õ Hamutuk veiculou e fez crer aos timorenses que, a UNTAET tinha introduzido práticas de boa governação, transparência, responsabilidade, democracia e estado de direito, mas esta foi uma introdução incompleta e insuficiente. Tratou-se apenas da introdução das ideias bases. Na verdade, a governação e a gestão a cargo da UNTAET foram limitadas, desde logo porque não teve, de base, uma lei fundamental que definisse os contornos das várias funções que caracterizam um estado de direito democrático, em particular a separação de poderes. Todos os poderes foram centralizados numa única pessoa, Sergio Vieira de Mello⁶⁵.

O próprio SÉRGIO DE MELLO reconheceu este problema, dizendo que não havia uma separação entre a autoridade legislativa, judicial e executiva. Acrescentando que, com o exercício de tão amplos poderes⁶⁶, não se poderia retirar algo profícuo.

Posto isso, e tal como se verificou em épocas anteriores, também aqui se vislumbra a ausência do constitucionalismo, supedâneo ao autoconsentimento ou ao autoatribuição em matéria de impostos. Pese embora, existisse, de facto, alguns meios garantísticos de natureza administrativa para proteger os contribuintes, à luz do Reg. UNTAET - que prevê o recurso administrativo ou a reclamação e recurso

⁶³ Qualquer legislação que diz respeito ao serviço da Administração Transitória da ONU em Timor-Leste está disponível em <http://mj.gov.tl/jornal/lawsTL/UNTAET-Law/index-p.htm> [10.10.2018].

⁶⁴ É de realçar desde já que toda a referência feita a este Regulamento ao longo da tese será designada apenas por Reg. UNTAET.

⁶⁵ Vide *La'õ Hamutuk – East Timor faces – post UNTAET challenges: What is to be done? La'õ hamutuk buletin*, Vol. III, n.º. 4: May 2002 (Part 2 of 2) também está disponível em <https://www.etan.org/lh/bulletins/buletinv3n4a.html>, [05.12.12]. Vide ainda CIERCO, Teresa, *As Nações Unidas e o estado de direito em Timor-Leste*, pp. 228-229, disponível em <https://repositorio-aberto.up.pt/bitstream/10216/79990/2/104377.pdf> [05.12.12].

⁶⁶ Vide De MELLO, Sergio Vieira – *How Not to Run a Country: Lessons for the UN from Kosovo and East Timor. 2000. (unpublished manuscript)*, p. 4, apud CIERCO, Teresa, *As Nações Unidas e o estado de direito em Timor-Leste*, op. cit., p. 228.

hierárquico⁶⁷, isso não era suficiente para afirmar que se havia concretizado a ideia de constitucionalismo em matéria de impostos.

2. Princípio da legalidade fiscal com o constitucionalismo

O princípio da legalidade, no âmbito do Direito Tributário, é um legado dos Estados europeus, que teve a sua gênese consuetudinária a partir do século XI, com a ideia de que não podiam haver impostos sem que tivessem autorizados pelos que têm de os suportar ou pelo menos consentidos pela Assembleia Representativa do povo. A este respeito vale o princípio *“no taxation without representation”*. Significa que, a existência de impostos depende do consentimento dos contribuintes, que se traduz mediante a realização de atos pelos representantes do povo, eleitos por sufrágio⁶⁸. Note-se que, esta ideia está intimamente relacionada com fenómenos revolucionários, quer em Inglaterra, quer em França, quer em Portugal.

O princípio da legalidade remonta, de forma incipiente, à história da Inglaterra, em que houve controvérsia e até confrontos entre o poder absoluto e os poderes parlamentares, acabando num consenso, cujo poder para a criação de impostos deixou de integrar as competência do rei e passou a ser uma das competências parlamentares consagrada na *Magna Carta Libertatum* inglesa de 1215, posteriormente confirmada, em definitivo, ao *Bill of Right* de 1689⁶⁹.

Contudo, alguns historiadores, apontam que o sentido de Magna Carta não era a autotribuição, uma vez que foi apenas aos barões, excluindo o povo⁷⁰. Porém, vigorava, à data, a tese de que os barões eram, outrossim, parte dos cidadãos daquele reino. Essa ideia partia de uma tese em tudo idêntica ao silogismo, em qua a premissa maior diz (i) todos os cidadãos do Reino Unido que contribuíram para as receitas públicas eram contribuintes. A premissa menor diz (ii) os barões eram cidadãos. (iii) Logo, os barões eram contribuintes. Neste sentido, a ideia de autotribuição conseguiu estabelecer a sua base, a partir de uma noção ampla de contribuinte, abarcando todos aqueles que, com os rendimentos, contribuíssem para as receitas públicas.

Na França, em 1735, os Estados Gerais Franceses tinham reclamados, para si, a faculdade de criar impostos. Atuando como representantes dos que suportavam o encargo fiscal. Na sequência dessa

⁶⁷ Vide parte G e artigo 69.º e seguintes do Reg. UNTAET n.º 18/2000 sobre o sistema tributário de Timor-Leste.

⁶⁸ Vide TEIXEIRA, Glória (Coord.), SOUSA, Raquel Sofia Quaresma Teixeira Campelo, *As Garantias dos Contribuintes*, 2005, p. 18, disponível em <https://www.cje.up.pt/download-file/110>, [01.10.2018]. De igual modo, vide GOMES, Nuno Sá, *Manual de Direito Fiscal*, Vol. II, lições revistas, ampliadas e atualizadas, Centro de Estudos Fiscais de Direção-Geral das contribuições e Impostos Ministério das Finanças, Lisboa, 1996, p. 34; Vide NABAIS, José Casalta, *Contratos Fiscais (Reflexão a cerca da sua admissibilidade)* in *Stvdia ivridica* 5, Boletim da Faculdade de Direito Universidade Coimbra, Coimbra Editora, Coimbra, 1994, p. 215.

⁶⁹ Vide TEIXEIRA, Glória (Coord.), SOUSA, Raquel Sofia Quaresma Teixeira Campelo, *As Garantias...*, op. cit., p. 18; NABAIS, José Casalta, *Contratos Fiscais ...*, op. cit., pp. 215-216; NABAIS, José Casalta, *Direito Fiscal*, 10.ª Ed., ..., op. cit., pp. 141-142.

⁷⁰ Vide André Maurois, *História de Inglaterra, Época Antiga e Medieval*, Vol. I, 1976, p. 125 *apud* GOMES, Nuno Sá, *Manual de Direito Fiscal*, Vol. II ..., op. cit., p. 34.

insurgência, a Declaração dos Direitos de 1789, conferiu competência aos Estados Gerais para instituir os impostos e, tal como aconteceu na Inglaterra, posteriormente inserido na primeira Constituição Francesa de 1791⁷¹.

Em Portugal, a ideia de lançamento de impostos só era legítima se obtivesse o consentimento dos representantes do povo, a qual só foi sentida a partir das Cortes de Coimbra, em 1261.

A última vez que as Cortes foram chamadas para dar consentimento relativamente ao lançamento de impostos, foi no ano de 1668, tendo, posteriormente, sido dissolvidas, em 1674 por D. Pedro II e, a partir daí, nunca mais foram convocadas para o mesmo efeito até a revolução de 1820⁷². Mesmo assim, embora de forma iniciante, a ideia de autotributação em Portugal parte daquele momento. Desapareceu e voltou a aparecer a partir da Constituição de 23 de Setembro de 1822. Nesta Constituição, os deputados eleitos eram considerados como representantes de toda a Nação, na Corte, e cabia à Corte fixar anualmente os impostos e as despesas públicas⁷³. Esta realidade manteve-se mesmo a partir da implantação da República, com a Constituição de 21 de agosto de 1911, conforme se extraia do artigo 22.º, sobre Câmara dos Deputados, e artigo 23.º alínea a), o qual dispunha que a iniciativa sobre impostos era da competência exclusiva da Câmara dos Deputados⁷⁴. Esta realidade manteve-se nas ulteriores Constituições, bem como no primeiro texto Constitucional de 2 de abril de 1976, em que se destacava o artigo 106.º em conjugação com o artigo 167.º alínea o) relativos à criação de impostos e do sistema fiscal, cuja competência estava reservada à Assembleia da República, sem prejuízo da autorização legislativa, concedida ao Governo para legislar sobre estas matérias, nos termos do artigo 168.º e 201.º da mesma Constituição. Desde então, e mesmo com as várias revisões constitucionais, esta matéria manteve-se no texto da Constituição da República Portuguesa⁷⁵.

A Lei Fundamental Portuguesa regula a questão atinente à criação de impostos, assim como os seus elementos essenciais no artigo 103.º, n.º 2, e artigo 165.º, n.º 1, alínea i), dos quais decorre, de forma inequívoca, que esta matéria cabe à Assembleia da República, sem prejuízo da autorização ao Governo, nos termos do artigo 165.º n.º 1, alínea i), números 2, 3, 4 e 5, em conjugação com o artigo 198.º n.º 1, alínea b), todos da Constituição da República Portuguesa.

⁷¹ Vide TEIXEIRA, Glória (Coord.), SOUSA, Raquel Sofia Quaresma Teixeira Campelo de, *As Garantias...*, op. cit., p. 18; Vide também PÉREZ ROYO, Fernando, *DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO: Parte General*, 26.ª ed., Thomson Reuters, 2016, p. 75; RIBEIRO, João Sérgio, *Direito Fiscal I: Teoria Geral do Imposto e da Norma Tributária (Algumas Notas)*, AEDUM, Braga, 2012, p. 74-75. Além disso, vide história do constitucionalismo francês in DUHAMEL O, et MÉNY Y, op. cit., pp. 213 – 215.

⁷² Vide NABAIS, José Casalta, *Contratos Fiscais ...*, op. cit., p. 216; NABAIS, José Casalta, *Direito Fiscal*, 10.ª Ed. ..., op. cit., p. 142. Sobre a ideia de lançamento dos impostos só era legítimo se obtivesse o consentimento dos representantes em Portugal vide a obra de TEIXEIRA, Glória (Coord.), SOUSA, Raquel Sofia Quaresma Teixeira Campelo, *As Garantias...*, op. cit., pp. 19-21.

⁷³ Vide o artigo 94.º e 103.º número IX da Constituição de 23 de Setembro de 1822 in MIRANDA, Jorge, *As Constituições Portuguesas ...*, op. cit., pp. 33, 35 – 36.

⁷⁴ Vide MIRANDA, Jorge, *As Constituições Portuguesas ...*, op. cit., p. 195.

⁷⁵ Vide as revisões constitucionais da Constituição da República Portuguesa disponível em <http://www.cne.pt/content/constituicao-da-republica-portuguesa> [10.10.2018].

A ideia de constitucionalismo, atualmente vigente em Timor-Leste, decorre, indiretamente, de influências portuguesas, essencialmente por duas razões: i) a CRDTL, tem um conteúdo muito próximo ao da Constituição da República Portuguesa de 1976⁷⁶; ii) as doutrinas portuguesas têm sido as mais adotadas na interpretação das normas constitucionais⁷⁷.

Assim, em Timor-Leste, a ideia de constitucionalismo foi concretizada pela CRDTL, a partir de 20 de maio de 2002. Com efeito, a CRDTL prevê, *prima facie*, no seu artigo 1.º, n.º 1 que, “[A] *República Democrática de Timor-Leste é um Estado de direito*⁷⁸ *democrático soberano, independente e unitário, baseado na vontade popular e no respeito pela dignidade da pessoa humana*”. Como entende CASALTA NABAIS, com o qual concordamos, a expressão “Estado de direito” é uma versão para designar o constitucionalismo. Ou seja, as ideias básicas apresentadas no seio do constitucionalismo são repostas, embora esteja longe de uma reposição integral, dadas pelo Estado de direito⁷⁹. Assim, Estado de direito visa repor, basicamente, a antiga ideia de autotributação, embora se reconduza a dois institutos diferentes: “*a votação anual da cobrança dos impostos, através da aprovação anual do orçamento pelo Parlamento, e a exigência de os impostos serem criados e disciplinados nos seus elementos essenciais através de lei (do parlamento)*” – o princípio da legalidade fiscal⁸⁰.

O autor considera estes dois institutos diferentes, um em relação ao outro. Pois, notamos que estes dois diferem quer na ordem cronológica dos acontecimentos, quer na sua substância. Quanto a sua ordem cronológica, cremos que o instituto do princípio da legalidade é o primeiro a observar-se na criação de impostos e nos seus elementos essenciais. Por isso, este instituto deve passar-se para o primeiro em termos da ordem cronológica e o instituto de votação anual da cobrança dos impostos é já o segundo, depois de se verificar a existência do primeiro.

Quanto à substância, o primeiro instituto (do princípio da legalidade) trata-se do estabelecimento ou da criação, da modificação ou da extinção dos impostos e da normatização dos seus elementos essenciais, os quais devem ser objeto de lei formal do Parlamento Nacional. Já no que refere ao segundo instituto (Votação anual), trata-se da votação anual da cobrança dos impostos, autorizada pelo órgão representativo do povo, o Parlamento Nacional, ao Governo, para que este possa efetuar a cobrança de

⁷⁶ Vide VASCONCELOS, Pedro Carlos Bacelar (Coord.), *Constituição Anotada da República Democrática de Timor-Leste ...*, op. cit., p. 3.

⁷⁷ Veja por exemplo nas jurisprudências do Tribunal Recurso sobre matéria de (i) constitucional das normas, destaca por exemplo: 1) Acórdão do Tribunal de Recurso do ano de 2009 Proc. 01/Const/09/TR sobre a constitucionalidade do DL n.º 20/2008, de 19 de junho, que instituiu a Autoridade Nacional de Petróleo (ANP). Neste acórdão, o Tribunal fundamentou a sua razão com base na Constituição da República Portuguesa Anotada autoria de Gomes Canotilho e Vital Moreira (p.1993; p.495). 2) Acórdão do ano de 2018: a) Acórdão n.º 01/CONST/18/TR que versa sobre o pedido de fiscalização abstrata da constitucionalidade dos artigos 3.º e 5.º do Decreto do Governo n.º 4/2008, de 7 de março em que o Tribunal fundamentou as doutrinas portuguesas, nomeadamente doutrina do Diego Freitas do Amaral e doutrina apresentada por Carlos Blanco de Morais. b) Acórdão n.º 3/CONST/18/TR em que o Tribunal utilizou a referência doutrinária do Jorge Miranda e Rui Medeiros na Constituição Portuguesa Anotada, Tomo III, 2007, anotações do artigo 205.º e outros acórdãos do Tribunal Recurso que estão disponíveis em <https://www.tribunais.tl/?q=node/30> [26.12.2018].

⁷⁸ Sublinha nossa.

⁷⁹ Vide NABAIS, José Casalta, *Direito Fiscal*, 10.ª Ed. ..., op. cit., pp.142-143.

⁸⁰ *Idem, ibidem*.

imposto. Esta autorização é votada no Parlamento, através da aprovação da lei do Orçamento Geral do Estado (OGE), em cada ano.

Desta forma, tanto na ordem cronológica como na essência dos institutos, diríamos que primeiro instituto seria o princípio da legalidade e o segundo seria a votação anual da cobrança dos impostos, através da aprovação anual do orçamento pelo Parlamento Nacional. Isto porque, o princípio da legalidade é a base de garantia dos contribuintes e é o alicerce para a cobrança dos impostos, sem ele, não faz sentido falar da votação anual da cobrança dos impostos.

A reflexão relativamente ao princípio da legalidade fiscal e ao princípio da anualidade será enquadrada nas garantias gerais dos contribuintes agregadas sob o poder tributário que se trata na parte I do presente trabalho.

II. Delimitação do conceito de garantias dos contribuintes

Antes de proceder o nosso estudo sobre o tema escrutinado, é imprescindível fazer já uma delimitação do conceito de garantias dos contribuintes. Esta delimitação serve como ponto de partida e ponto esclarecedor para entrar na matéria de garantias dos contribuintes no ordenamento jurídico timorense.

§ Noção de garantias dos contribuintes

Falar das garantias dos contribuintes, obriga-nos a refletir sobre dois conceitos distintos, “*as garantias*”⁸¹ e “*os contribuintes*”. Assim, para um melhor enquadramento, analisaremos ao pormenor os dois temas apresentados.

1. Os contribuintes

As normas constantes do Reg. UNTAET n.º 18/2000, *ex vi* artigo 93.º, n.º 4 estipulam que todas as pessoas físicas ou coletivas devem obter ou solicitar a AT, o seu número de contribuinte⁸².

Sendo assim, perguntamo-nos: será que a pessoa ou entidade que tenha número de contribuinte é considerado como contribuinte para efeito de pagamento de imposto? Salvo no sentido passivo⁸³, a resposta parece-nos que é negativa, este número constitui apenas um elemento de identificação do contribuinte. E então, quem é ou quem são o(s) contribuinte(s)?

⁸¹ Para efeito do nosso trabalho, optamos por utilizar o termo na forma plural além de para refletir o tema que temos, versa ainda o sentido múltiplo deste conceito que averiguamos já a seguir.

⁸² *Vide* artigo 48.º a 50.º do Reg. UNTAET n.º 18/2000.

⁸³ Sentido passivo significa que a pessoa embora tenha o seu número de contribuinte apenas por outras razões que não tenham nítida ligação com pagamento de imposto. Cumprir apenas algumas formalidades num certo processo, por exemplo. Depois de obter o número, a pessoa passou a viver a sua vida no campo sem ter um rendimento comprovado legalmente para se dizer o contribuinte ativo porque paga regularmente imposto ou beneficia regularmente alguns benefícios fiscais.

Para CASALTA NABAIS, o contribuinte é “ a pessoa relativamente à qual se verifica o facto tributário, o pressuposto de facto ou facto gerador do imposto, isto é, o titular da manifestação da capacidade contributiva que a lei tem em vista atingir e que, por conseguinte, deve suportar a ablação ou corte patrimonial que o imposto acarreta”⁸⁴.

Por sua vez, JOAQUIM FREITAS DA ROCHA, entende que será “aquela pessoa ou entidade que será adstrita ao pagamento, em sentido económico, de um tributo”⁸⁵.

Significa isto que o contribuinte existe não pelo simples facto de ter número de contribuinte, mas pela verificação de factos através dos quais nasce, nos termos da lei, a obrigação de suportar a carga impositiva com o seu próprio património.

Todavia, não nos parece que o legislador utilizar o termo de *contribuinte* só para se referir a este tipo de pessoas ou entidades. Pois, se percebemos desta forma, significa que excluimos os contribuintes indiretos tais como os gerentes, diretores ou administradores numa pessoa coletiva a quem incumbe o cumprimento das obrigações fiscais. Consequentemente, possibilitaria a fuga do fisco e a violação do princípio da igualdade na tributação. Portanto, entendemos que *o contribuinte* “ é aquela pessoa ou entidade relativamente à qual se verifica, direta ou indiretamente, o facto tributário e será adstrita, nos termos da lei, ao cumprimento da carga fiscal com o seu património”.

Neste sentido, o contribuinte e o sujeito passivo⁸⁶ compõem enunciados linguísticos sinónimos que abrangem tanto a pessoa singular como a coletiva, o património, a organização de facto ou de direito⁸⁷. Basta verificar, em relação a eles, o pressuposto de facto gerador do imposto⁸⁸. Além disso, o conceito “contribuinte” estende-se ainda aos substitutos e responsáveis tributários⁸⁹. Quanto aos substitutos, trata-se dos casos em que o cumprimento da obrigação é feito mediante gerentes, diretores, ou administradores de facto ou de direito⁹⁰. No que se refere aos responsáveis tributários, refira-se, por exemplo, à situação de retenção na fonte do imposto⁹¹. Portanto, é a pessoa ou entidade que tem uma relação indireta com o facto tributário, mas é chamado para cumprir a carga impositiva na medida em

⁸⁴ Vide NABAIS, José Casalta, *Direito Fiscal*, op. cit., pp. 345.

⁸⁵ Vide ROCHA, Joaquim Freitas da, *Lições de Procedimento e Processo Tributário*, 6.ª Ed., Coimbra Editora, Coimbra, pp. 170-171.

⁸⁶ Vide a definição do sujeito passivo constante no artigo 1.º da atual lei tributária.

⁸⁷ Ao integrar o património, organização de facto na definição do sujeito passivo nos termos do artigo 1.º da lei tributária, o nosso legislador adopta a tese da desconsideração da personalidade jurídica civil para efeito do direito tributária. Integra nesta tese, as heranças jacentes, as pessoas coletivas em relações às quais seja declarada a invalidade (ilegal) por violação das disposições normativas que lhe são aplicáveis, as associações e sociedades civis sem personalidade jurídica (as comissões temporárias), as sociedades comerciais ou civis sob forma comercial anteriormente ao registo definitivo. Relativamente a esta tese, vide ROCHA, Joaquim Freitas, SILVA, Hugo Flores, *Teoria Geral da Relação Jurídica Tributária (manuais universitários)*, Almedina, Coimbra, 2017, pp. 64-67.

⁸⁸ Vide ROCHA, Joaquim Freitas, FLORES, Hugo, *Teoria Geral* ..., op. cit., p. 77.

⁸⁹ Ainda há outro contribuinte indireto que, no ordenamento jurídico português se chama os sucessores tributários. Isto é a pessoa ou entidade que recebe a herança ou património *de cujos* que era contribuinte direto e as obrigações tributárias originárias transmitem para o sucessor. Portanto, este ao aceitar a herança, deve cumprir as obrigações tributárias no limite dos bens herdados. Vide artigo 29.º, n.º 2 da LGT portuguesa. De igual modo, vide ROCHA, Joaquim Freitas, FLORES, Hugo, *Teoria Geral* ..., op. cit., pp. 90-94. Este tipo de contribuinte indireto não está previsto na nossa lei tributária e nem se quer admitir a transmissão das obrigações tributárias no caso da morte do contribuinte direto.

⁹⁰ Vide artigo 56.º, 57.º e 58.º do Reg. UNTAET 18/2000 *ex vi* artigo 93.º, n.º 4 da lei tributária.

⁹¹ Vide artigo 53.º a 61.º da lei tributária.

que se verifica em relação a ela uma conexão funcional entre a função por ela desempenhada e o contribuinte direito.

Ainda no contexto de contribuinte, vale a pena realçar aqui que há casos em que o contribuinte nem se quer tipificado na lei de incidência subjetiva. Mas na prática, ele aparece como um mero contribuinte de facto. Refere-se ao caso de IVA (Imposto sobre valor acrescentado) ou VAT (*Value Added Tax*)⁹². Neste imposto, o consumidor final vai suportar com o ónus financeiro de imposto que já está incluído no preço do produto. Nesta situação, embora de facto mas ele é o verdadeiro contribuinte⁹³.

2. As garantias

A expressão “*garantias*” no mundo de direito deve estar sempre ligada à norma jurídica. Sem esta vinculação, não vale a pena falar desta expressão. Pois a expressão em si representa algo acessório para acrescentar ou reforçar o sentido da norma na sua aplicação no caso concreto⁹⁴. Por esta razão, as garantias enquanto conceito não encontram definido em qualquer texto legal do ordenamento jurídico timorense⁹⁵. Além disso, trata-se de uma expressão da prática jurídica e não é um conceito verdadeiramente técnico-jurídico que necessite de ser definido no ordenamento jurídico para que se aplique ao caso concreto⁹⁶.

Entretanto, no domínio do direito administrativo, entende MARCELLO CAETANO que as garantias são “*todos os meios criados pela ordem jurídica com a finalidade imediata de prevenir ou remediar, quer as violações do direito objetivo (garantias da legalidade), quer as ofensas dos direitos subjetivos ou interesses legítimos dos particulares (garantias dos administrados)*”⁹⁷. Por sua vez, JOÃO CAUPERS numa forma sintética entende que as garantias são “*meios jurídicos de defesa dos particulares contra a administração pública*”⁹⁸.

Assim, perante estas definições, perguntamos, o que seria para nós as garantias dos contribuintes na relação jurídica tributária?

⁹² O nosso código de IVA ainda está na fase de codificação ao serviço da Comissão da Reforma Fiscal. Todavia, podemos entender esta matéria relativa ao contribuinte de facto a partir do IVA português no seu artigo 2.º do CIVA aprovado pelo Decreto-Lei n.º 394-B/84, de 26 de dezembro.

⁹³ Vide ROCHA, Joaquim Freitas, FLORES, Hugo, *Teoria Geral*..., op. cit., p. 78.

⁹⁴ Vide MIRANDA, Jorge, *Manual de Direito Constitucional*, Tomo VI (Inconstitucionalidade e Garantia da Constituição), 2.ª Ed., Coimbra Editora, Coimbra, 2005, p. 46.

⁹⁵ Esta realidade não se verifica apenas em relação ao nosso ordenamento jurídico, mas tal se verifica também noutros ordenamentos jurídicos com a tradição jurídica mais próxima a nossa, v.g., no caso de ordenamento português, Vide BARBOSA, Andreia Isabel Dias, *A prestação e constituição de garantias no procedimento e no processo tributário*, Almedina, Coimbra, 2017, p. 25.

⁹⁶ *Idem, ibidem*.

⁹⁷ Vide CAETANO, Marcello, *Manual de Direito Administrativo*, Vol. II, 10.ª Ed., (3.ª, reimpressão revista e atualizada pelo Prof. Doutor Diogo Freitas do Amaral, Almedina, Coimbra, 1990, p. 1202.

⁹⁸ Vide CAUPERS, João, *Introdução ao Direito Administrativo*, 9.ª Ed., Ancora Editora, Lisboa, 2007, p.262.

Pela grande parte das definições apresentadas, podemos entender que as garantias dos contribuintes também não se afastam muito daquelas definições. Embora se caracterizem pelos seguintes elementos provenientes da exigência do princípio da segurança jurídica⁹⁹:

- i. Elemento material: Neste caso, as garantias dos contribuintes consubstanciam-se no conjunto de instrumentos jurídicos. Porque assentam não apenas num instrumento, mas mais do que um.
- ii. Elemento formal: Estes instrumentos são de origem legal. Isto é, são dispostos por lei como exigência de cumprimento do princípio da legalidade. Além disso, estes instrumentos jurídicos devem cumprir a transparência exigida no quadro do princípio da segurança jurídica. Isto é, os meios devem ser compreensíveis, razoáveis e não arbitrários, determináveis, estáveis e previsíveis. Compreensíveis significa que as normas que regulam o meio ou mecanismo de garantia devem ser claras e perceptíveis mediante a utilização das expressões simples. Os meios são razoáveis quer dizer são adequados à proteção dos direitos e interesses legítimos dos contribuintes. Determináveis, isto é, fixar os motivos claros para que os contribuintes os possam utilizar para defender os seus interesses. Estáveis na permanência dos meios e da produção dos efeitos dos meios utilizados. Por último, previsível, isto é, através destes meios, os contribuintes são capazes de organizar as suas vidas¹⁰⁰.
- iii. Elemento subjetivo: Estes meios dispostos por leis são colocados ao dispor dos contribuintes como destinatários.
- iv. Elemento finalístico: estes meios devem ter como objetivo primário a ideia de prevenção da violação dos legítimos direitos e interesses dos contribuintes. Não só, pois, a prevenção aqui estende-se ainda na ideia de evitação da violação do direito objetivo ou violação da lei – garantias da legalidade na ideia de MARCELLO CAETANO. Além disso, estes meios também têm em vista remediar a violação dos direitos subjetivos dos contribuintes e estabilizar a confiança jurídica dos contribuintes.

Posto isso, num sentido lato, as garantias dos contribuintes consubstanciam-se em *todos os instrumentos ou mecanismos disponibilizados pela ordem jurídica de forma compreensível, razoável e não arbitrária, determinável, estável e previsível ao dispor dos contribuintes em defesa dos seus legítimos direitos e interesses.*

A partir da ideia *supra* apresentada, começamos por reconhecer a existência de vários tipos de garantias dos contribuintes que se desdobram em garantias gerais e garantias especiais. As garantias

⁹⁹ Vide MIRANDA, Jorge, *Manual de Direito Constitucional*, Tomo IV ..., op. cit., pp. 272-273.

¹⁰⁰ *Idem, ibidem.*

gerais são aquelas garantias de natureza jurídico-constitucional sobre que vamos refletir a partir do poder tributário. Por sua vez, as garantias especiais são aquelas que se materializam nos meios através dos quais se possibilita a suspensão da atuação da AT, por um lado, e nos meios preventivos e sindicatários da atuação da AT, por outro. Relativamente a estas garantias e as razões que as sustentam, teremos a oportunidade de discorrer de forma pormenorizadas na parte I e II do presente trabalho.

PARTE I: AS GARANTIAS GERAIS DOS CONTRIBUINTE AGREGADAS SOB O PODER TRIBUTÁRIO

Introdução¹⁰¹

As garantias gerais dos contribuintes, na verdade, são as garantias de natureza jurídico-constitucional, na medida em que elas decorrem diretamente da lei fundamental e dos princípios nela consignados.

É possível que estas garantias sejam uma decorrência do próprio poder tributário ou poder impositivo¹⁰² ou soberania fiscal¹⁰³. Isto porque o poder tributário, intrinsecamente, não é alheio às garantias dos contribuintes, mas constitui uma garantia essencial para os contribuintes, pelas seguintes razões:

- i) A expressão do poder tributário na sua essência manifesta a própria garantia dos contribuintes que assenta, como veremos nos termos *infra*, na atribuição do poder tributário por força da lei fundamental unicamente a uma pessoa coletiva de direito público por excelência – Estado em sentido amplo¹⁰⁴.
- ii) A expressão do poder tributário é uma forma de reafirmar a cultura do Estado de direito democrático que implica que haja fundamentos para a sua existência e limites perante as suas atuações. Os fundamentos servem como garantias para a solidificação da existência do poder tributário. Pois, sem eles, é difícil falar do poder tributário no nosso contexto atual. Entretanto, os limites funcionam como fronteiras entre atuações do poder tributário e os direitos e interesses dos contribuintes. Neste mesmo sentido que entende JOAQUIM FREITAS DA ROCHA que “*a proteção da esfera jurídica dos contribuintes, conseguida precisamente pela via da imposição de limites ao poder tributário*”¹⁰⁵. Significa isto que os limites da atuação do poder tributário constituem as verdadeiras garantias de natureza jurídico-constitucional para os contribuintes¹⁰⁶.

¹⁰¹ É de clarificar que há uma ausência significativa da doutrina interna relativa à matéria tributário e fiscal em geral e particularmente sobre o tema de poder tributário. Esta ausência tem na sua base a lacuna existente no quadro literário-jurídico timorense. Por enquanto, para efeito do nosso trabalho, fazemos sempre referência às doutrinas estrangeiras e maioritariamente doutrinas portuguesas.

¹⁰² Como veremos mais adiante, é uma terminologia dada pelo o alemão Albert Hensel para referir ao poder tributário.

¹⁰³ É a terminologia adotada pelo ilustre Professor Soares Martinez. Este autor adota esta terminologia para referir ao poder tributário. Entretanto, entre nós, como veremos mais adiante, optamos por seguir a terminologia adaptada por Professor Casalta Nabais e Professor Joaquim Freitas da Rocha, porque acreditamos que é a terminologia apropriada e adequada ao nosso ordenamento jurídico.

¹⁰⁴ Vide artigo 144.º da CRDTL.

¹⁰⁵ Vide ROCHA, Joaquim Freitas *Direito fiscal e autonomia. Do direito à livre planificação*, p. 3, disponível em <http://repositorium.sdum.uminho.pt/bitstream/1822/35871/1/Direito%20fiscal%20e%20autonomia%20da%20vontade.pdf> [21.11.2018]

¹⁰⁶ Vide NABAIS, José Casalta, *O dever fundamental de pagar impostos*: op., cit., pp. 315 e seguintes.

Assim sendo, do ponto de vista estrutural, abordamos aqui a noção do poder tributário e a sua possível integração no ordenamento jurídico timorense; poder tributário e outras figuras a fins; os fundamentos do poder tributário e, em fim, os limites do poder tributário.

I. Noção do poder tributário e a sua concretização no ordenamento jurídico

Literalmente, a palavra ‘poder’ significa a aptidão para realizar à vontade mediante qualquer meio, seja ele qual for. E, por sua vez, o vocábulo ‘tributário’¹⁰⁷ está relacionado com tributos – impostos, taxas ou contribuições especiais desde que a sua existência seja autorizada por diploma fundamental.

Com base nas noções apresentadas, podemos dizer que o poder tributário, em primeira linha, deveria ser entendido em lato senso, não como poder que se limita à criação de um tipo de tributo no seio do sistema fiscal consagrado na lei fundamental, mas como poder conferido pela CRDTL para estabelecer os tributos admitidos no nosso sistema fiscal.

Neste sentido, aderimos à definição de poder tributário apresentada por JOAQUIM FREITAS DA ROCHA e HUGO FLORES. Estes autores entendem que o poder tributário se consubstancia na “susceptibilidade de criar os tributos”¹⁰⁸. Mas, temos de entender que o poder tributário não é a simples susceptibilidade de criar tributos, é antes uma faculdade para criar os tributos dentro dos limites impostos por lei fundamental¹⁰⁹. Desta forma, está excluído neste poder, a faculdade para criar tributos que não estejam tipificados na Constituição.

Ora, a lei fundamental timorense estipula de forma inequívoca que a faculdade de criar tributos pertence ao Estado em sentido amplo. Tal faculdade decorre do próprio artigo 144.º, n.º 1 da CRDTL nos termos do qual “[O] Estado deve criar um sistema fiscal ...”. E por sua vez nos termos do n.º 2 do mesmo artigo, nos termos do qual “os impostos e taxas são criados por lei”.

Mediante a norma constitucional enunciada, o legislador constituinte, em respeito pelos direitos e interesses dos contribuintes, estabelece de forma expressa e categórica que o poder tributário, tal como

¹⁰⁷ Fazemos referência à distinção entre direito fiscal e direito tributário para percebermos melhor a distinção entre o termo tributário e fiscal. Sendo assim, o direito tributário consiste em conjunto de normas jurídicas disciplinadoras de tributos e enquanto o direito fiscal é conjunto de normas jurídicas disciplinadoras de impostos. Em bom rigor, o termo tributo associa-se a todos os tributos, entretanto, o termo fiscal é um termo específico que refere restritamente aos impostos. Sobre esta distinção, vide NABAIS, José Casalta, *Direito Fiscal*, 10.ª Ed., ..., op. cit., pp. 28-31; RIBEIRO, João Sérgio, *Direito Fiscal I: Teoria Geral...* op. cit., pp. 6-10; ROCHA, Joaquim Freitas da, *Lições de Procedimento e Processo Tributário*, 6.ª Ed., Coimbra Editora, Coimbra, 2018, pp. 13-24; ainda o mesmo autor no *Direito fiscal e autonomia ...*, op. cit., p. 1.

¹⁰⁸ Vide ROCHA, Joaquim Freitas, SILVA, Hugo Flores, *Teoria Geral ...*, op. cit., p. 68.

¹⁰⁹ Cfr. Saldanha Sanches apresenta sentido e alcance do poder tributário utilizando a expressão soberania fiscal num sentido muitíssimo amplo. Isto é, o conceito de soberania fiscal está inteiramente ligado ao conceito de Estado-Nação que exprime dimensão económica de um país perante as suas relações externas. Assim, a soberania fiscal abrange não apenas a criação de impostos, abarca ainda a soberania fiscal administrativa, judicial e a soberania fiscal quanto às receitas ou titularidade das receitas ou benefício do cumprimento do dever de pagar imposto. Portanto, não é uma posição por nós subscrita uma vez que as formas de soberanias apresentadas nesta posição, numa ótica conceitual, deixam-nos numa perceção indistinta em relação ao titular da soberania fiscal, da competência e titular das receitas tributárias. Sobre esta posição vide SANCHES, J.L., Saldanha, *Manual de Direito Fiscal*, 3.ª Ed. Coimbra Editora, Coimbra, 2007, pp. 75 – 77.

definido *supra*, não é concedido a outra entidade diferente do Estado. Trata-se de um *monopólio* absoluto do Estado.

Por sua vez, o Estado funciona através dos seus órgãos de soberania. Tanto no nosso caso como noutros Estados soberanos, com sistema de governo semipresidencialista, os órgãos de soberania de Estado são o Presidente da República, o Parlamento Nacional, o Governo e os Tribunais¹¹⁰. Significa que a separação do exercício do poder tributário entre estes órgãos de soberania é inevitável. Nesta matéria, destaca-se a importância de dois órgãos de soberania, nomeadamente, o Parlamento Nacional como Estado-legislador e o Governo como Estado-Administrador. Cabe ao primeiro a criação dos impostos e as taxas cabem ao segundo^{111, 112}.

Face à doutrina e às normas enunciadas, podemos retirar a ideia de que o poder tributário, em sentido amplo, pode-se definir da seguinte forma:

- i. Um poder de origem legal ou *ex legem*. Isto porque este poder não é atribuído por força de qualquer lei, mas antes de tudo, é uma atribuição direta e imediata da lei fundamental – artigo 144.º da CRDTL.
- ii. Um poder uno e indivisível, na medida em que se consubstancia num privilégio do Estado, como pessoa coletiva de direito público por excelência. Só pertence ao Estado e não pertence mais a nenhuma entidade pública diferente do Estado. Além disso, o Estado, de forma alguma pode partilhá-lo, com outra entidade diferente, sob pena de colocar em risco os direitos e interesses legítimos dos que suportam a carga impositiva. Embora o exercício deste poder é partilhado entre os órgãos de soberania de Estado, designadamente, entre Parlamento Nacional e Governo/Executivo.
- iii. Um poder em que o seu próprio titular é incapaz de renunciar-lo. Além disso, uma vez atribuído, por força da Constituição, é imprescritível. Desta forma, este poder é uma ordem de confiança popular depositada pelos cidadãos ao Estado para estabelecer os tributos em geral e os impostos em particular. Embora, este poder não limite a sua atuação à criação ou estabelecimento dos tributos, mas ainda na sua modificação ou extinção.

¹¹⁰ Vide artigo 67.º da CRDTL.

¹¹¹ Vide artigo 144.º, n.º 2 e artigo 95.º, n.º 2, alínea p) ambos da CRDTL. Num ponto de vista doutrinal vide ROCHA, Joaquim Freitas, SILVA, Hugo Flores, *Teoria Geral...*, *op. cit.*, pp. 68-69.

¹¹² O Tribunal de Recurso vem entender que a criação de taxas cabe ao Governo embora ainda não exista, até a data, um regime geral das taxas e não houve nenhuma autorização por parte do órgão legiferante primário em respeito a criação de taxas. Sendo que a posição deste tribunal é passível de criticar na medida em que o artigo 144.º, n.º 2 da CRDTL prevê no mesmo número a criação de impostos e taxas nos termos da lei. Vimos que a lei fundamental não está clara se esta matéria é da competência do Governo ou não. Entretanto, o Tribunal de Recurso entende que Governo estaria impedido de criar taxas se a Constituição dispusesse explicitamente no sentido de proibir a criação de taxas na ausência do regime geral de taxas. Se ela nada disser, não há impedimento para a previsão e criação de taxas nos termos do Decreto-Lei do Governo. Perante este entendimento, será que a criação de taxas sem autorização do Parlamento Nacional nem mediante um Regime Geral das Taxas não viola o artigo 144.º, n.º 2 da CRDTL? A resposta a esta questão só pode ser obtida mediante um tratamento aprofundado do princípio da legalidade em matéria de taxas. Sobre a posição do Tribunal Recurso, vide acórdão proc. 05/Constitucional/17/TR e Processo n.º 06/Constitucional/17/TR.

Sem prejuízo do sentido amplo do poder tributário por nós analisado, em função da delimitação do tema que abordamos, é necessário analisar aqui o poder tributário em *stricto sensu*, isto é, o poder de estabelecer impostos.

Para proceder esta análise, é imprescindível referir algumas doutrinas estrangeiras, em particular a alemã e a portuguesa.

A doutrina alemã defendida por ALBERT HENSEL entende que *“poder tributário designa, de acordo com a exigência do atual Estado, a soberania estatal geral aplicada a uma concreta matéria de atividade do Estado: a imposição”*¹¹³. O poder de imposição pertence ao Estado, no uso das suas competências soberanas, definidas por lei fundamental, com a finalidade de estabelecer impostos.

No domínio da doutrina portuguesa, a respeito do mote que nos ocupa, destaca-se, pela maior relevância, a posição do Professor SOARES MARTINEZ e a do professor JOSÉ CASALTA NABAIS, na definição do poder tributário em sentido estrito.

SOARES MARTINEZ, conceitualmente, reporta-se ao poder tributário ou poder de imposição¹¹⁴, designando-o como *soberania fiscal*. Na aceção do ilustre Professor a soberania fiscal é entendida como *“o poder de criar impostos, de extingui-los, de alargar ou restringir o seu âmbito, de estabelecer proibições de natureza fiscal”*¹¹⁵.

Por sua vez, JOSÉ CASALTA NABAIS define o poder tributário como poder atribuído ao legislador para a criação, instituição ou estabelecimento de impostos¹¹⁶. O autor utiliza o termo poder tributário e não soberania fiscal. Pois, o autor entende que o termo ‘soberania’ não é apropriado para designar o poder tributário. Isto porque a soberania fiscal é um aspecto da soberania estadual que exprime a qualidade jurídica do poder do Estado no plano interno e externo¹¹⁷.

Ora, como ficou dito, relativamente ao poder tributário em *lato senso*, a CRDTL dispõe claramente, no artigo 144.º, n.º 1 que, *“Estado deve criar um sistema fiscal ...”*. O n.º 2 do mesmo artigo determina que *“[O]s impostos [...] são criados por lei [...]”*. E por sua vez, o artigo 95.º, n.º 2, alínea p) atribui ao Parlamento Nacional a competência exclusiva para criar ou estabelecer impostos. Significa isto que, o

¹¹³ Vide HENSEL, Albert, *Derecho Tributario*, Traducción y Estudio Preliminar por Andrés Báez Moreno, María Luisa Gonzáles-Cuélar Serrano y Enrique Ortiz Calle, Marcial Pons Ediciones Jurídicas y Sociales, S.A, Madrid, 2005, p. 107.

¹¹⁴ Vide MARTINEZ, Pedro Soares, *Direito Fiscal*, 10.ª Ed., revista e atualizada, Almedina, Coimbra, 2000, pp. 70-71.

¹¹⁵ *Idem*, p. 71.

¹¹⁶ Vide NABAIS, José Casalta, *O dever fundamental de pagar impostos: ..., op. cit.* pp. 269.

¹¹⁷ Assim, entende José Casalta Nabais que no plano interno, implica a superioridade do poder do Estado perante outros poderes existentes. Neste sentido, o Estado não obedece a outro qualquer poder. Todavia, sujeita apenas à Constituição e às leis como guiadoras das atuações do Estado. No plano externo, a soberania do Estado implica a independência jurídica perante outros Estados, com exceção do direito internacional. Assim, a soberania é entendida “como poder jurídico supremo” refletido com base no princípio de Estado de direito democrático. E daí que a soberania “se exprime na função legislativa que, como função normativa primária do estado, traduz a mais importante manifestação do poder jurídico supremo ou do nível supremo do poder jurídico do estado”. Para uma ideia mais desenvolvida, *vide, idem*, pp. 269 – 299.

titular do poder tributário em *stricto sensu* ainda é o Estado em sentido amplo e é exercido constitucionalmente pelo Parlamento Nacional.

Perante as doutrinas e as normas fundamentais apresentadas, as ideias que podemos retirar são quase idênticas àquelas que por nós foram descritas na parte relativas ao poder tributário em sentido amplo. Desde logo porque o poder tributário em sentido estrito é um poder tributário de origem legal, uno e indivisível. Embora a unicidade e indivisibilidade aqui sigam uma linha reta até ao próprio órgão de soberania de Estado – Parlamento Nacional. Isto porque, cabe-lhe a competência exclusiva (artigo 95.º, n.º 2, alínea p) da CRDTL) para a criação de impostos, disciplinar as matérias essenciais dos impostos e a sua modificação ou extinção em momentos posteriores. Além disso, o poder tributário em sentido estrito também se caracteriza pela a irrenunciabilidade e imprescritibilidade.

Sendo assim, o poder tributário *stricto sensu*, seria uma faculdade de origem legal, uno, indivisível, irrenunciável e imprescritível atribuída ao Estado para criar, modificar ou extinguir os impostos bem como disciplinar os seus elementos essenciais nos termos da lei. Estado, para este efeito, monopoliza constitucionalmente o poder tributário.

É de realçar que esta monopolização decorre da não inclusão da matéria da política fiscal no artigo 96.º da CRDTL que prevê a possibilidade de autorização legislativa ao Governo. Esta não inclusão constitui, a nosso ver, um obstáculo jurídico-constitucional e a inviabilização do processo de reforma fiscal atual. Este obstáculo poderá ter consequências significativamente negativas perante o desenvolvimento da autonomização do direito tributário timorense. Além disso, provoca outras consequências possíveis tais como:

- i. Constrangimento no êxito das tarefas confiadas, nos termos da lei fundamental, ao Parlamento Nacional. Pois, as tarefas do órgão legislativo não se esgotam na elaboração de leis, mas estendem-se ainda a outros tipos de tarefas, por exemplo, deliberar sobre o relatório do Governo (artigo 95.º, n.º 3, alínea b) e fiscalizar a execução do Orçamento do Estado (artigo 95.º, n.º 3, alínea e) todos da CRDTL.
- ii. O impasse na política de reforma fiscal, contribuindo assim para o enfraquecimento da política de combate a evasão e fraude fiscal. Nota-se que a política de reforma fiscal lançada no âmbito da governação do VI Governo constitucional, com vista a evitar a dependência total às receitas petrolíferas e o contributo para o combate à fraude e à evasão fiscal encontra-se atualmente na Comissão de reforma fiscal e ainda não teve êxito.

Posto isso, propomos uma única via para contornar os referidos constrangimentos: a reforma constitucional. A melhor solução, cremos, seria incluir a matéria de política fiscal não no artigo 95.º, n.º,

2, alínea p), mas no artigo 96.º da CRDTL, que possibilita ao Parlamento delegar esta matéria no Governo, mediante lei de autorização.

II. Poder tributário e outras figuras a fins

Há outras figuras próximas do poder tributário, frequentemente utilizadas no domínio do direito tributário, designadamente, competência tributária, capacidade tributária ativa, a titularidade das receitas dos impostos¹¹⁸ e Administração Tributária ou Autoridade Tributária¹¹⁹. Apesar de próximas do referido poder, não se confundem. Isto porque o poder tributário manifesta em si seguramente, como foi descrito, uma garantia dos contribuintes e isso não se verifica em relação às figuras enunciadas.

1. Poder tributário e a competência tributária

Na verdade, falar da distinção entre competência tributária e poder tributária pode causar alguma confusão, desde logo porque a expressão '*competência*' é transversal. Na aceção literal, a competência é aptidão ou faculdade atribuída por lei, por regulamentos ou até por determinado estatuto a determinadas pessoas, tanto singulares, como coletivas – podendo, estas últimas, ser privadas ou públicas -, para o exercício das suas funções e persecução das suas atribuições e escopo.

Neste aspeto, a doutrina brasileira¹²⁰ opta por utilizar a competência tributária para referir a faculdade de estabelecer tributos. Esta definição foge à lógica subjacente ao nosso sistema jurídico-tributário. Pois, a nossa lei fundamental estabelece de forma inequívoca a competência exclusiva do Parlamento Nacional para legislar sobre a matéria de política fiscal¹²¹. A equiparação da competência tributária ao poder tributário, consubstancia-se num tratamento indiferenciado relativamente a qualquer '*competência*', independentemente da aceção, âmbito ou ramo do direito em que é utilizada. Por conseguinte, esta não é uma posição por nós sufragada. Optamos por utilizar o poder tributário, não apenas como uma simples distinção que visa diferenciar estas figuras, mas como algo que transcende a ideia de competência. Desde logo, porque o poder tributário, como foi supra exposto, é um poder uno e indivisível. Além disso, só reconhece este poder ao Estado, mediante a lei fundamental. Entretanto, a

¹¹⁸ Vide NABAIS, José Casalta, *Direito Fiscal*, op. cit., pp. 245 – 246; ainda o mesmo autor na sua obra *O dever fundamental de pagar impostos: ...*, op. cit., pp. 682 – 683; PEREIRA, Manuel Henrique de Freitas, *Fiscalidade*, op. cit., pp. 302 – 303.

¹¹⁹ Vide DL n.º 13/2017, de 5 de abril que estabelece a estrutura orgânica da Autoridade Tributária.

¹²⁰ *Cfr.*, a doutrina Brasileira, independentemente da forma do Estado que o Brasil tem, entende que o poder tributário como o poder político em geral. Este poder reside no Estado, embora seja partilhado entre várias entidades públicas, nomeadamente, a União, os Estados-membros, o Distrito federal e os municípios. Estas entidades possuem competência tributária na medida em que elas são dotadas de poder legislativo em matéria tributária. Assim o poder tributário é igual à competência tributária na medida em que a competência tributária resulta de partilha do poder tributário. Portanto, esta é apenas uma referência comparativa e não é uma doutrina suscetível de ser aplicada no tratamento do nosso tema na medida em que esta não está próxima da nossa realidade tributária. Para esta matéria vide, MACHADO, Hugo de Brito, *Curso de Direito Tributário*, 31ª Ed., Revista, atualizada e ampliada, Malheiros Editores, São Paulo, 2010, pp. 34 e seguintes.

¹²¹ Vide artigo 95.º da CRDTL.

competência é o poder ou faculdade concedida a qualquer órgão por força da lei, do regulamento até por força do estatuto.

No domínio de direito tributário, e para distinguir a competência tributária do poder tributário, pode dizer-se que aquela pertence ao órgão que faz a gestão dos impostos. Neste sentido, JOAQUIM FREITAS DA ROCHA define a competência como “o conjunto ou complexo de poderes funcionais legalmente afetos a um determinado órgão administrativo para este prosseguir as funções que lhe estão juridicamente atribuídas”¹²². Trata-se de um sentido amplo da competência que, não se repará apenas a um poder, mas a um conjunto de vários poderes funcionais conferidos por lei a um certo órgão que integra numa determinada pessoa coletiva.

Não obstante o sentido amplo supra apresentado, a competência ainda poderia ser encarada num sentido estrito, em que a competência se compreende como parcela do poder decisório que um determinado órgão, no seio da Autoridade Tributária, possui¹²³. Esta competência é relevante para o tratamento do tema relativo às garantias dos contribuintes, o qual veremos mais adiante, em particular na determinação de quem é competente para praticar certos atos e em que termos.

A competência, enquanto parcela do poder decisório, pertence a um determinado órgão, a qual pode aferir-se com base em quatro critérios: o critério de hierarquia; de território; de valor; e de matéria¹²⁴. Assim, por exemplo, hierarquicamente o/a diretor/a geral da Autoridade Tributária possui a competência para decidir no domínio de recurso hierárquico¹²⁵ que já vamos analisar nos termos *infra*.

É de realçar que a competência não se atribui aleatoriamente nem por forma arbitrária. A competência, em regra, é definida por lei¹²⁶. Todavia, a sua fixação é feita no início do procedimento¹²⁷ e a partir daí, o órgão competente mantém a sua competência até que se pronuncie ou decida sobre a questão que deu início ao procedimento. Sendo que uma eventual modificação do direito, no decurso do procedimento, não afetará esta competência, à luz do princípio aproveitabilidade dos atos¹²⁸.

¹²² Vide ROCHA, Joaquim Freitas, *Lições de procedimento...*, op., cit., p. 163. Esta definição não está longe da noção de competência formulada pelos autores de direito administrativo que definem a competência como “o conjunto de poderes funcionais que a lei confere para a prossecução das atribuições das pessoas coletivas”. (Atribuições são fins ou interesses que a lei incumbe as pessoas coletivas públicas de prosseguir ou realizar). Sobre esta definição vide DIAS, José Eduardo Figueiredo, OLIVEIRA, Fernanda Paula, *Noções Fundamentais de Direito Administrativo, 3.ª Reimpressão da Edição*, Almedina, Coimbra, 2005, p. 46; CAUPERS, João, *Direito Administrativo I – Guia de Estudo*, Editorial Notícias, Lisboa, 1995, p. 81; AMARAL, Diogo Freitas, (Com a colaboração de Luís Fábrica, Jorge Pereira da Silva e Tiago Macieirinha) *Curso de Direito Administrativo*, Vol. I, 4.ª Ed., Almedina, Coimbra, 2015, pp. 639-640

¹²³ Vide ROCHA, Joaquim Freitas, *Lições de procedimento...*, op. cit., p. 163. De igual modo, vide ROCHA, Joaquim Freitas, SILVA, Hugo Flores, *Teoria Geral...*, op. cit., p. 70.

¹²⁴ Vide ROCHA, Joaquim Freitas, SILVA, Hugo Flores, *Teoria Geral...*, op. cit., p. 70.

¹²⁵ Vide Artigo 51.º, n.º 1, alínea h) do DL n.º 13/2017 de 5 de abril que estabelece a Estrutura Orgânica da Autoridade Tributária.

¹²⁶ Vide artigo 10.º, n.º 1 do DL n.º 32/2008, de 27 de agosto, sobre Procedimento Administrativo

¹²⁷ Vide artigo 11.º, n.º 1 do DL n.º 32/2008.

¹²⁸ Vide artigo 11.º, n.º 2, *in fine*. Segundo este princípio, a anulação de um ato viciado não será pronunciada quando seja seguro que o novo ato a emitir, isento desse vício, não poderá deixar de ter o mesmo conteúdo decisório que tinha o ato impugnado. Ou seja, mesmo que haja modificações às formalidades legais no decurso do procedimento, esta modificação será irrelevante. Pois, o reinício do procedimento com base nas novas formalidades legais só poderia ser feito quando a sentença e conteúdo do ato não for exatamente o mesmo que tinha o ato impugnado. Para mais desenvolvimentos acerca deste princípio vide, RAMALHO, Inês *O Princípio do aproveitamento do acto administrativo* (tese de mestrado profissionalizante) pp. 16 e seguinte, disponível em <http://www.icjp.pt/sites/default/files/media/1004-2427.pdf> [26.03.2019].

Desta forma, o poder tributário distingue-se da competência tributária na medida em que incumbe ao primeiro fazer nascer os impostos e ao segundo administrar ou fazer gestão dos mesmos. Além disso, o poder tributário nasce por força da Constituição, enquanto a competência tributária nasce por força da lei (formal ou material) e a sua fixação é feita no início do procedimento.

Tradicionalmente a administração ou gestão dos impostos ficava inserida na competência exclusiva da Autoridade Tributária. Mas, esta realidade não se verifica hodiernamente nos vários ordenamentos jurídico-tributários. Pois, a gestão de impostos é partilhada entre os particulares e AT. Pensa-se por exemplo na autoliquidação ou *selfassessment* que pertence aos particulares – as empresas e outras pessoas coletivas, nomeadamente. A AT reserva apenas uma função de controlo sobre o que foi efetuada na autoliquidação. Verifica-se, neste caso, a privatização da administração ou gestão dos impostos¹²⁹.

2. Poder tributário e a capacidade tributária ativa

O poder tributário distingue-se da capacidade tributária ativa uma vez que esta última se consubstancia na suscetibilidade de ser sujeito ativo nas relações jurídicas tributárias.

O sujeito ativo normalmente faz parte da relação jurídica tributária. Ele está no lado oposto do sujeito passivo. Conquanto, a nossa lei tributária apenas faz referência à definição do sujeito passivo¹³⁰ e é omissa quanto à definição do sujeito ativo. Sendo assim, à luz do direito comparado, nomeadamente no direito português¹³¹ e angolano¹³², devemos entender que o sujeito ativo da relação jurídica tributária deveria ser a entidade do direito público que tem direito de exigir o cumprimento das obrigações tributárias. Aqui salientam-se duas características: por um lado, a entidade pública; e, por outro lado, o direito de exigir.

Quanto ao primeiro, em que o sujeito ativo é uma entidade de direito público, em regra refere-se ao Estado, salvo quando a disposição legal admite em sentido diverso. Desde logo, porque o Estado é a única entidade de direito público quem tem como tarefa fundamental de prossecução dos interesses

¹²⁹ A matéria mais desenvolvida relativa à privatização da gestão dos impostos *vide*, SILVA, Hugo Flores *Privatização do Sistema de Gestão Fiscal*, Coimbra Editora, Coimbra, 2014, pp. 114 e seguintes.

¹³⁰ *Vide* artigo 1.º da Lei Tributária.

¹³¹ Na Lei Geral Tributária Portuguesa, entende-se como sujeito ativo a entidade de direito público titular do direito de exigir o cumprimento das obrigações tributárias, quer diretamente quer através de representantes. Portanto, o sujeito ativo deve ser uma entidade de direito público, ou pode ser outra entidade quando for admitida por lei. Sobre esta definição, *vide* artigo 18.º, n.º 1 e 2 da Lei Geral Tributária aprovada pelo DL n.º 398/98, de 17 de dezembro.

¹³² No Código Geral Tributária Angolano, o sujeito ativo da relação jurídica tributária é a entidade que, ao abrigo de normas de direito público, seja titular do direito de exigir o cumprimento da obrigação tributária. Ainda segundo esta legislação, o direito de exigir pode ser exercido pelo o sujeito passivo diretamente ou indiretamente mediante a administração tributária. Sobre esta definição *vide* artigo 28.º, n.º 2 e 3 do Código Geral Tributário aprovado pela lei n.º 21/14, de 22 de outubro.

públicos. Se houver disposição legal a qual determina que o sujeito ativo seja outra entidade diferente do Estado, logo, este sujeito ativo deve ser devidamente indicado nos documentos por ele emitidos.

No que toca ao segundo - em que esta entidade seja dotada do direito de exigir - compreende a faculdade de exigir aos contribuintes o cumprimento das obrigações tributárias impostas nos termos da lei. Ao exigir o cumprimento das obrigações tributárias, esta entidade é titular de um direito de crédito e demais direitos tributários. Portanto, é este particular direito, de exigir, que diferencia a capacidade tributária ativa e poder tributário.

No nosso caso, o sujeito ativo é o Estado em sentido restrito, isto é, o Governo central. Pois, este, através da Autoridade Tributária, possui o direito de exigir o cumprimento das obrigações tributárias.

3. Poder tributário e titularidade das receitas dos impostos

A distinção entre estas duas figuras jurídicas verifica-se essencialmente na criação de impostos e no gozo do benefício do cumprimento de impostos. Sendo que a criação é do titular do poder tributário, que é o Estado-legislador. Porém, não é o titular das receitas. A titularidade das receitas provenientes do cumprimento do dever de pagar impostos, pode ser Estado-administrador central ou regional ou municipal.

Entre nós, a titularidade das receitas tributárias, vindas da cobrança dos impostos, reserva-se ao Governo central. Na verdade, não é alocada qualquer receita tributária para os municípios¹³³, como acontece noutros ordenamento jurídico, o caso de Portugal¹³⁴.

4. Poder tributária e Autoridade Tributária

A Autoridade Tributária¹³⁵ ou Administração Tributária (AT)¹³⁶ é parte da administração pública cuja função é fazer a gestão aos impostos, ou seja, é o gestor ou o administrador de impostos. Neste sentido, o poder tributário distingue-se da autoridade tributária na medida em que esta, numa forma negativa,

¹³³ O que se vê na nossa prática é um sistema centralizado em que todos os municípios estão a depender totalmente do orçamento geral do Estado central. Portanto, não existe nenhum imposto local e nem existe tipo de imposto através do qual alguma percentagem das receitas arrecadadas se reverte a favor dos municípios. Esta é realidade encontrada no nosso país que está sustentada pela ausência de autonomia financeira e receitas próprias dos nossos municípios.

¹³⁴ Em Portugal, alguns impostos são destinados parcialmente ou totalmente às entidades beneficiadoras. Trata-se por exemplo do IMI (Imposto Municipal sobre Imóveis) que é um imposto de cariz local que reverte totalmente as receitas arrecadadas aos municípios e o IRS (Imposto sobre Rendimento das Pessoas Singulares) em que uma percentagem das receitas arrecadadas se reverte a favor dos municípios a título de redistribuição financeira. Para este assunto, vide ROCHA, Joaquim Freias da, SILVA, Hugo Flores, *Teoria Geral ...*, op. cit., p. 69.

¹³⁵ É a denominação dada pelo DL n.º 13/2017, de 5 de abril que estabelece a orgânica da Autoridade Tributária.

¹³⁶ É o *nomen iuris* dado pela atual lei tributária nos termos do seu artigo 1.º que define a Administração Tributária (AT) como o conjunto dos serviços centrais e as demais entidades públicas incumbidas da liquidação e cobrança dos tributos. Este veio substituir o Serviço da Receita de Timor-Leste (SRTL) introduzido pelo Regulamento da UNTAET n.º 2000/32 que introduziu as alterações ao regulamento n.º 2000/12 e regulamento n.º 2000/18. Tanto a Autoridade Tributária, o SRTL, como Administração Tributária referem-se, substancialmente, à parte da Administração Pública que a lei lhe confere a competência para ser gestor dos impostos. Portanto, no nosso estudo, optamos por usar a expressão Autoridade Tributária como sinónima da Administração Tributária e assim vice-versa.

não possui poder de criar impostos, é-lhe apenas incumbida a função de administrar os impostos existentes nos termos da lei. Nos termos do DL n.º 13/2017, de 5 de abril, é atribuída à Administração Tributária a autonomia administrativa e financeira, sem receitas próprias e sob a tutela do Ministério das Finanças¹³⁷. Portanto, é diferente do poder tributário uma vez que este é um poder atribuído diretamente por força da Constituição da República para criar os impostos, modificá-los ou extingui-los.

III. Fundamentos do poder tributário

A abordagem sobre esta temática, tem como objetivo responder a seguinte questão: Porque é que existe o poder tributário no Estado? Muitas das vezes esta questão surge quase parecida com a razão de criar os impostos, ou seja, numa forma simplista, pergunta-se porque é que o Estado cria impostos? Estas questões exigem uma resposta a cerca dos fundamentos ou razões que sustentam a existência do poder tributário.

Perante esta questão, há várias posições doutrinárias a ser consideradas: primeira, a tese de negação dos fundamentos para a existência do poder tributário; segunda, é a tese que defende a existência de fundamentos do poder tributário.

Quanto à primeira tese que com a qual não podemos concordar, entende que o poder tributário não necessita de fundamentos para existir¹³⁸. Esta tese que defende maioritariamente pelos autores alemães assenta na ideia de que o Estado exerce os mais amplos poderes sobre os seus membros¹³⁹. Por isso o Estado na ideia de STAHL, HELFERICH, citada por SOARES MARTINEZ, *“a tributação encontraria o seu fundamento e a sua legitimidade na obediência do súbdito ao Estado em que se entrega”*¹⁴⁰.

Esta tese demonstra uma insuficiência dos fundamentos, sobretudo, relativamente aos cidadãos estrangeiros. Como é que eles podem ser sujeitos passivos de impostos se não são súbditos do Estado? Além disso, a ideia de Estado de direito na atualidade exige que haja transparência na governação mediante a imposição do princípio de segurança jurídica. Significa que deve haver fundamentos para o poder tributário.

Quanto à segunda tese, é a defesa da existência do poder tributário. Relativamente a esta posição, há vários fundamentos do poder tributário. Para abrir o nosso horizonte sobre a existência de fundamentos do poder tributário, a história nos diz que mesmo na antiga Roma, embora numa forma

¹³⁷ Vide artigo 2.º n.º, 1 e 2 do DL n.º 13/2017, de 5 de abril.

¹³⁸ Vide MARTINEZ, Pedro Mário Soares, *Direito Fiscal*, 10.ª Ed., ..., op. cit., pp.77-78.

¹³⁹ Vide MASBERNAT MUÑOZ, Patricio, *Garantías Constitucionales del Contribuyente: Crítica al Enfoque de la Doctrina Nacional in Revista Ius et Praxis*, vol. 8, núm. 2, 2002, Universidad de Talca, Talca, p. 302. Este documento encontra-se disponível em https://scielo.conicyt.cl/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0718-00122002000200010&lng=es&nrm=iso&tng=es, [29.03.2019].

¹⁴⁰ *Idem, ibidem.*

incipiente¹⁴¹, já existia fundamentos do poder tributário. Mesmo que, na altura o fundamento fosse muito limitado uma vez que se baseava no direito de propriedade do príncipe sobre todo o solo que componha o reino.

A tese moderna sobre os fundamentos do poder tributário é defendida por SOARES MARTINEZ¹⁴². Segundo este ilustre autor, o fundamento da soberania fiscal (poder tributário na nossa linguagem) traduz-se numa ideia de troca global. Esta tese baseia-se na ideia de equivalência de utilidades em relação à totalidade dos impostos e às vantagens colhidas do Estado por toda a comunidade¹⁴³. Acrescenta ainda que *“esta ideia de troca, de equivalência, funcionaria no sentido de a soberania fiscal (poder tributário) se limitar pelas exigências das necessidades públicas. Seriam essas necessidades e a insuficiências dos rendimentos do património e do domínio para as satisfazer que fundamentariam o poder de tributar”*¹⁴⁴.

Desta tese, não podemos concordar é a ideia de troca de utilidades ou equivalência de utilidades. Uma vez que este demonstra uma insuficiência substancial para ser considerada como fundamento do poder tributário. Esta insuficiência substancial manifesta-se através da desproporcionalidade na utilização dos bens públicos providenciados pelo Estado. Por um lado, porque nem todos os contribuintes que suportam a carga fiscal recebem em troca as utilidades públicas numa lógica igualitária. Há contribuintes que não suportam a carga impositiva por razão de isenção, seja qual for o tipo, e gozam ainda assim das mesmas facilidades públicas que os grandes contribuintes. Refira-se, por exemplo, serviço de policiamento, estradas públicas nacionais, pontes, semáforos e entre outros bens puramente públicos providenciados pelo Estado. Por outro lado, não se verifica uma bilateralidade no cumprimento da carga impositiva. Aliás, o contribuinte ao pagar impostos, não recebe em troca quaisquer bens a título de contraprestação, ou seja, verifica-se uma unilateralidade do imposto cujo pagamento não confere ao contribuinte qualquer benefício ou direito individualizado¹⁴⁵.

Todavia, podemos concordar com a ideia de exigências das necessidades públicas ou interesse público. Isto é, com esta exigência e nas insuficiências dos rendimentos do património e do domínio para as satisfazer que fundamentariam o poder de tributar.

Neste sentido, a nosso ver, os fundamentos do poder tributário assentam, por um lado, na exigência de cumprimento do interesse público aferida pelo princípio da prossecução do interesse público

¹⁴¹ Vide TEIXEIRA, Glória (Coord.), SOUSA, Raquel Sofia Quaresma Teixeira Campelo, *As Garantias...*, op. cit., p. 12.

¹⁴² Vide MARTINEZ, Pedro Mário Soares, *Direito Fiscal*, 10.ª Ed., ..., op. cit., pp.78.

¹⁴³ *Idem, ibidem*.

¹⁴⁴ *Idem*, p. 79.

¹⁴⁵ A este propósito, vide a distinção entre taxas e impostos no ensinamento do professor João Sérgio Ribeiro no manual de *Direito Fiscal I - Teoria Geral ...*, op. cit., pp. 15 e seguintes. De igual modo, vide NABAIS, José Casalta, *Direito Fiscal*, 10.ª Ed., ..., op. cit., pp. 36 e seguintes.

e, por outro lado, na exigência de autorização dos contribuintes na sua contribuição para as receitas públicas.

1. A exigência de cumprimento do interesse público aferida pelo princípio da prossecução do interesse público

A existência do poder tributário é movida, a nosso ver, pela exigência da prossecução do interesse público. O interesse público aqui é, como ensina DIOGO FREITAS DO AMARAL, o interesse geral de uma comunidade na sua totalidade que, segundo experiência comum da vida humana em sociedade, é um interesse vital em que as iniciativas privadas são insuficientes para sua satisfação¹⁴⁶. Significa que, o interesse público não é a soma dos interesses de caráter temporal dos indivíduos residentes numa dada comunidade. Mas é um interesse mais carenciado e por isso mais necessitado numa certa comunidade. E que a sua satisfação não se esgote a curto prazo, mas perdure num certo tempo com vista garantir a ideia de equidade entre gerações. Neste sentido, entende JOAQUIM FREITAS DA ROCHA que *“o interesse público não significa o resultado da soma algébrica de todos os interesses individuais, mas deverá consistir num plus em relação a este resultado”*¹⁴⁷.

O interesse público pode ser primário e secundário, conforme assuma a importância geral, mas essencial para a manutenção do Estado de direito democrático; ou assuma uma função especial e individualizada.

Neste sentido, optamos por seguir a divisão de interesse público apresentado por JOAQUIM FREITAS DA ROCHA^{148, 149} em que distingue o interesse público primário do secundário¹⁵⁰. O primário consubstancia-se na manutenção do edifício constitucionalmente desenhado do Estado de Direito do ponto de vista institucional, jurídico ou político. Refira-se, por exemplo, o Parlamento Nacional, os Tribunais, as autoridades locais (municípios e sucos), proteção dos direitos fundamentais dos cidadãos através das prestações jurídicas ou materiais e no cumprimento do dever do Estado no plano externo

¹⁴⁶ Vide AMARAL, Diogo Freitas, *Curso de Direito Administrativo* (com a colaboração de Lino Torgal) Vol. II, Almedina, Coimbra 2001, p. 35. De igual sentido, vide ROCHA, Joaquim Freitas, *Direito pós-moderno, patologias normativas e proteção da confiança*, p. 12 Esta obra encontra-se disponível em <https://repositorium.sdum.uminho.pt/handle/1822/35602> [29.04.2019].

¹⁴⁷ Vide ROCHA, Joaquim Freitas, *Direito pós-moderno*, op. cit., p. 12.

¹⁴⁸ Vide ROCHA, Joaquim Freitas, *Direito da Despesa Pública*, Almedina, Coimbra, 2019, pp.102-105.

¹⁴⁹ Embora esta posição doutrinária surja no âmbito do Direito da Despesa Pública, mas apresenta maior relevância para o fundamento do poder tributária na medida em que a despesa se realiza no âmbito da prossecução do interesse público e o autor desta despesa, em princípio, é sempre o próprio Estado em sentido amplo. Neste sentido que optamos por seguir esta posição doutrinária.

¹⁵⁰ Cfr. No domínio do Direito Administrativo, os autores como Rogério Soares e Diogo Freitas do Amaral entendam que o interesse público primário é o interesse cuja definição e satisfação compete ao Governo no desempenho das suas funções política e legislativa. Trata-se dos interesses prosseguidos por Governo sem dependência da autorização ou da definição por parte do Parlamento Nacional. Destaca-se a título exemplificativo, regulamentação da atividade económica e dos sectores sociais (artigo 115.º, n.º 1, alínea e) da CRDTL). Entretanto, o interesse público secundário é aquele cuja definição pertence ao órgão Parlamentar e a satisfação cabe ao Governo. Por exemplo, a segurança pública, a educação, a saúde pública e a política fiscal em particular (artigo 95.º, n.º 2 da CRDTL). Portanto, não é uma posição por nós acolhida uma vez que esta doutrina é mais adequada no ponto de vista dos administradores ou do executivo. Deve perspetivar o interesse público primário como interesse cuja função serve como condição prima para o funcionamento dos interesses secundários. Sobre esta posição, vide SOARES, Rogério, *Interesse Público, Legalidade e Mérito*, p. 99 e seguintes *apud* AMARAL, Diogo Freitas, *Curso de Direito Administrativo* (com a colaboração de Lino Torgal) Vol. II, Almedina, Coimbra 2001, p.36.

(acordos ou tratados bilaterais ou multilaterais). Por sua vez, o interesse público secundário materializa-se nos interesses coletivos objetivados e individualizados pelo legislador a partir do primeiro. Refira-se, por exemplo, a segurança, a educação, a defesa, as infraestruturas básicas, a saúde (hospitais, clínicas, medicamentos, pessoais de saúde).

Assim, o interesse público primário é aquele interesse que constitui uma *conditio sine qua non* para a prossecução do interesse público secundário. Por enquanto, podemos dizer que este interesse público primário, na sua essência, também constitui uma verdadeira garantia dos contribuintes.

Ora, o interesse público a que pretendemos chegar, é aquele que a maioria da doutrina entende como sendo os fins do sistema fiscal, os quais estão expressamente refletidos no artigo 144.º, n.º 1 da CRDTL. Nos termos do referido artigo, incumbe ao Estado a tarefa de criação do sistema fiscal que visa, por um lado, a satisfação das necessidades financeiras do Estado e, por outro, contribuição para a justa repartição da riqueza e dos rendimentos nacionais.

Na verdade, este preceito estabelece os fins do sistema fiscal, mas não podemos esquecer que estes fins constituam um interesse público fulcral ao qual o Estado pretende chegar por intermédio da criação do sistema fiscal. Este interesse público, num ponto de vista divisional, é um interesse primário que se materializa na satisfação das necessidades financeiras e na contribuição para a justa repartição de riqueza e do rendimento nacional. Um interesse público primário porque:

- i. Ele constitui uma condição indispensável para a prossecução do interesse secundário. Pois, o sistema fiscal, independentemente do imposto, é uma das fontes financeiras estatais essenciais para responder às despesas públicas inerentes ao interesse público.
- ii. Além disso, a tributação constitui um meio de reconhecimento da existência do direito à propriedade privada consagrado constitucionalmente¹⁵¹. Este direito é um direito fundamental de natureza análoga. Sem ele, é difícil falar da tributação.

Todavia, a ideia de satisfazer a necessidade financeira do Estado não significa que o sistema fiscal, independentemente do imposto, é a única fonte financeira do estado para financiamento do interesse público. Ele assume apenas um caráter contribuidor ou cooperador para completar ou satisfazer a necessidade financeira estatal¹⁵². Porque existe outras fontes financeiras tais como receitas petrolíferas e receitas patrimoniais e receitas creditícias do Estado.

Além disso, o interesse público que se materializa na justa repartição de riqueza e rendimento nacional, também não deve ser entendido de forma literal. Mas, antes de mais, podemos entendê-lo

¹⁵¹ Vide BENTLY, Duncan, «Taxpayers' Right: Theory, Origin and Implementation», *Kluwer Law International, Alphen aan den Rijn, 2017*, pp. 12 e seguintes.

¹⁵² Vide MARTINEZ, Pedro Mário Soares, *Direito Fiscal*, 10.ª Ed., ..., op. cit., pp. 79.

mediante a tributação com base no princípio da igualdade em sentido material, aferido pelo critério de capacidade contributiva¹⁵³. A partir deste critério, permite-se a justa repartição de riqueza e rendimento nacional, mediante a isenção de impostos para os que tenham rendimento mínimo e a tributação dos que auferam rendimentos tributáveis, assente na tributação progressiva de rendimentos¹⁵⁴.

Aqui chegados, poderemos asseverar que a exigência de cumprimento do interesse público, no âmbito do direito tributário, justifica a existência do poder tributário, isto porque:

- i) O fundamento baseado nesta imposição tem força legal, na medida em que ele resulta do próprio diploma fundamental, neste caso, no artigo 55.º e artigo 144.º n.º 1 ambos da CRDTL em que o primeiro chama atenção a todo cidadão que tenha rendimento comprovado nos termos da lei para contribuir nas receitas públicas e o segundo prevê os interesse públicos que visam atingir com a criação de sistema fiscal, independentemente do imposto.
- ii) A prossecução do interesse publico é uma tarefa inalienável e irrenunciável do Estado em sentido amplo. Neste sentido que cabe a ele criar mecanismo adequado com vista assegurar o bem-estar dos seus cidadãos. E, tem competência para tal na medida em que ele próprio é o titular do poder tributário.
- iii) Contribui na satisfação das necessidades financeiras é uma contribuição para o bem-estar de todos os cidadãos. Pois, Estado não é capaz satisfazer necessidade publica sem receitas suficientes para tal. Neste sentido, o imposto assume um papel incontornável para o bem-estar de todos os cidadãos. Pois, como defende JOAQUIM FREITAS DA ROCHA os impostos constituem um dos pilares essenciais da construção do um sistema de bem-estar constitucionalmente previsto e garantido¹⁵⁵.
- iv) Contribui na justa repartição de riqueza e de rendimento nacional é um desejo de todos os cidadãos e de todos os contribuintes. Trata-se de uma justiça na tributação que também um interesse público que imperativamente deve ser assegurado pelo Estado como titular do poder tributário.

¹⁵³ Vide VASCONCELOS, Pedro Carlos Bacelar (Coord.), *Constituição Anotada da República Democrática de Timor-Leste ...*, op. cit., pp. 451-452.

¹⁵⁴ *Idem, ibidem*.

¹⁵⁵ Vide ROCHA, Joaquim Freitas *Direito fiscal e autonomia ...*, op. cit., p. 2.

2. A exigência de autorização dos contribuintes relativamente à contribuição para as receitas públicas

Voltamos a recordar que conforme consagrado no diploma fundamental, todo o cidadão com comprovado rendimento deve contribuir para as receitas públicas, nos termos da lei¹⁵⁶. Esta contribuição, decorre da propriedade privada de cada cidadão. Com efeito, todos os bens que pertencem a propriedade privada de um individuo estão integrados no seu património. E aqui, o Estado deve adotar um comportamento de *non facere*, para não os espoliar arbitrariamente da esfera jurídica do seu titular. Significa isto que a contribuição para receitas públicas carece imperativamente de autorização ou consentimento dos cidadãos. E este consentimento é uma condição basilar na tributação.

No nosso Estado atual, a autorização, por parte do contribuinte em relação ao cumprimento da carga impositiva, é dada indiretamente, mediante os seus representantes políticos. Isto é, por intermédio do órgão representativo popular – Parlamento Nacional, eleito nas eleições gerais. Neste sentido, o poder tributário existe para concretizar a autorização dos cidadãos que vão suportar a carga fiscal. Além disso, deve haver uma outra autorização anual por parte órgão representativo, na cobrança de impostos - o princípio da anualidade - tema sobre o qual debruçamos nos termos *infra*.

Em síntese, a exigência de autorização dos contribuintes, que atualmente se concretiza através do órgão legislativo – Parlamento Nacional -, constitui um dos fundamentos indispensáveis à existência do poder tributário. Esta exigência surge como um meio jurídico-constitucional para viabilizar o primeiro fundamento supra exposto.

IV. Limites do poder tributário

O Estado, embora detenha a titularidade de poder tributário, não pode exercê-lo de forma absoluta. Se não houvesse limites ao poder tributário, poder-se-ia colocar em causa os direitos e garantias dos contribuintes. Estes limites, além de configuram como baliza inultrapassável pelo poder tributário, fornecem ainda as garantias aos contribuintes, na proteção dos seus legítimos direitos e interesses. Neste sentido, a sua salvaguarda, concretiza-se e materializa-se com a imposição de limites ao poder tributário.

Sendo assim, a luz do nosso ordenamento jurídico, podemos encontrar os limites do poder tributário que sirvam como meios para proteger os legítimos direitos e interesses dos contribuintes. Para este efeito, vejamos nos termos *infra*.

¹⁵⁶ Vide artigo 55.º da CRDTL.

1. Limitação imposta pelo princípio da legalidade fiscal

Tendo em conta a importância do princípio da legalidade fiscal na cultura do Estado de direito, uma abordagem relativa ao seu enquadramento teórico e a posição adotada sobre este preceito axiológico torna-se indispensável para chegar às limitações impostas pelo princípio enunciado.

1.1 Enquadramento teórico e a posição adotada

A doutrina do direito administrativo sustenta que o princípio da legalidade pressupõe que *“os órgãos e agentes da Administração Pública só podem agir com fundamento na lei e dentro dos limites por ela impostos”*¹⁵⁷. Esta definição abrange a dimensão negativa que se consubstancia na proibição da violação da lei¹⁵⁸. Além disso, abarca ainda a dimensão positiva, isto é, define o que a Administração deve ou pode fazer. Neste sentido, não visa unicamente proteger os direitos e interesses dos particulares, assegura também a prossecução dos interesses públicos como, por exemplo, os serviços de policiamento, as infraestruturas básicas e etc. Resumindo, a lei assume o duplo papel na atuação da Administração, isto é, como limite e fundamento da atuação da Administração.

Numa perspetiva genérica, ALBERTO XAVIER¹⁵⁹ entende que *“o princípio da legalidade da Administração (da função executiva) abrange dois princípios distintos: o princípio da preeminência da lei e o princípio da reserva da lei”*.

A preeminência da lei pressupõe que o ato da Administração (Executivo) só é válido quando não contraria uma lei material. Trata-se do princípio da legalidade em sentido negativo, que se materializa na proibição de violação da lei. Por sua vez, a reserva da lei exige que a atuação da Administração tenha na lei o seu pressuposto e fundamento. Significa que qualquer ato da Administração deve ser autorizado por qualquer norma geral e abstrata. Pode ser a lei constitucional, a lei do Parlamento Nacional ou Decreto-Lei do Governo ou um simples regulamento¹⁶⁰. Neste mesmo sentido, a CRDTL determina no seu artigo 3.º, n.º 2 que *“o Estado subordina-se à Constituição e às leis”*. E a expressão leis aqui, a nosso ver, reveste um sentido de lei material.

¹⁵⁷ Vide AMARAL, Diego Freitas, *Curso de Direito Administrativo*, op. cit., pp. 42-43. De igual modo, vide COUPERS, João, *Introdução ao Direito Administrativo*, 9.ª Ed., Áncora editora, Lisboa, 2007, pp. 49 – 52.

¹⁵⁸ Sendo que esta dimensão negativa do princípio da legalidade da Administração foi defendida tradicionalmente pelo Marcello Caetano na seguinte forma *“...nenhum órgão ou Agente da Administração Pública tem a faculdade de praticar actos que possam entender como interesses alheios se não em virtude de uma norma geral anterior”*. Sendo que é uma definição muito restrita, embora, a contribuição desta é imprescindível para a reformulação do princípio da legalidade da administração atual. A este respeito, vide CAETANO, Marcello, no *Manual de Direito Administrativo*, vol. I, 10.ª Ed., (reimpressão) revista e atualizada pelo Prof. Doutor Diego Freitas do Amaral, Almedina, Coimbra, 1980, p. 30.

¹⁵⁹ Vide XAVIER, Alberto, *Manual de Direito Fiscal*, I (Reimpressão), Lisboa, 1981, pp. 109 e seguintes. Esta posição é seguida por muitos fiscalistas ou tributaristas portugueses incluindo JOÃO SERGIO RIBEIRO, vide para este caso no manual *Direito Fiscal I - Teoria Geral ...*, op. cit., pp. 79 e seguintes.

¹⁶⁰ Vide XAVIER, Alberto, *Manual de Direito Fiscal ...*, op. cit., pp. 107-108.

Assim, o princípio da legalidade da Administração esgota-se na reserva da lei em sentido material. Todavia, isto não é assim com o direito fiscal ou no caso dos impostos¹⁶¹. Na matéria dos impostos, o princípio da reserva de lei apresenta um conteúdo mais restritivo e apertado. E, para compreender a dinâmica da reserva da lei, no âmbito do direito fiscal, socorremo-nos dos ensinamentos de ALBERTO XAVIER. Segundo o ilustre Professor, a reserva de lei analisa-se em dois critérios: primeiro, o critério da fonte de produção normativa; segundo, o critério do grau de determinação da conduta fornecida pela própria lei¹⁶².

No que se refere ao primeiro critério, a reserva de lei pode ser material ou formal. Quanto à reserva de lei material, tivemos já oportunidade de nos expressar, *supra*, para aí remetendo. Por sua vez, a reserva da lei formal, exige que a atuação da Administração deve estar sujeita à lei formal, isto é uma lei do Parlamento Nacional ou do Executivo munido de lei de autorização.

Quanto ao critério da determinação da conduta fornecido pela lei, este decorre da reserva relativa ou reserva absoluta. Diz-se que a reserva é relativa quando a atuação da Administração tem alguma margem de discricionariedade, contudo sempre fundamentada na lei. Por outro lado, a reserva é absoluta quando a lei, independentemente do seu tipo (se é a lei material ou formal) serve como fundamento à ação da Administração e como critério da decisão¹⁶³, não existindo qualquer margem de discricionariedade.

Assim, no que respeita aos impostos, a sua criação e os seus elementos essenciais são da competência exclusiva do *Parlamento Nacional*. A lei emanada por este órgão, relativamente aos impostos e às suas matérias essenciais, deve ser completa quanto aos seus elementos, para que efetivamente se verifiquem. Isto porque os tributos são uma das matérias que de forma mais direta e visível intervêm na propriedade e liberdade dos cidadãos, carecendo, por conseguinte, de uma votação, por parte da assembleia representativa, visando concretizar a ideia da autotributação¹⁶⁴.

Deste modo, não se admite ao Executivo, salvo quando este esteja munido de lei de autorização parlamentar, disciplinar as matérias de impostos, seja na sua criação, como na definição dos seus elementos essenciais.

Salienta-se ainda que, a reserva absoluta de lei formal concretiza o princípio da tipicidade em matéria fiscal – tipicidade fechada. Esta tipicidade fechada reflete-se, nomeadamente, na origem legal, objeto, seleção, *numerus clausus*, exclusivismo e determinação¹⁶⁵.

¹⁶¹ *Idem, ibidem*.

¹⁶² *Idem*, p. 110.

¹⁶³ *Idem, ibidem*.

¹⁶⁴ *Idem*, pp. 109, 111.

¹⁶⁵ *Idem*, p. 118.

Na origem legal, os impostos e os seus elementos essenciais devem ter origem legal – lei formal. O objeto e os factos jurídicos da relação jurídica tributária devem ser descritos de forma completa. Desde logo, a partir da previsão e estatuição, os elementos necessários à determinação da matéria coletável, devem ser contidos na reserva de lei parlamentar. Portanto, o legislador deve selecionar os elementos essenciais e concretos, não podendo recorrer a conceitos ou cláusulas gerais¹⁶⁶. Quanto à *numerus clausus*, a tipologia tributária é uma tipologia taxativa. Isto é, os elementos para efeito de tributação devem ser descritos taxativamente. O exclusivismo, os tipos legais de impostos devem conter uma descrição completa dos elementos necessários à tributação. A determinação, impõem que os elementos integrantes da norma tributária devem ser de tal modo precisos e determinados na sua formulação legal de modo a que o executivo não possa introduzir quaisquer critérios subjetivos de apreciação na aplicação das leis no caso concreto¹⁶⁷.

Por sua vez, CASALTA NABAIS entende que o princípio da legalidade, no domínio fiscal, se analisa, por um lado, numa reserva de lei formal (parlamentar) e por outro numa reserva material (lei) conteudística¹⁶⁸.

Assim, quanto à reserva de lei formal, exige que haja uma intervenção de lei parlamentar que se traduz, por um lado, numa intervenção material, fixando a própria disciplina dos impostos. Por outro lado, uma intervenção de caráter meramente formal, que se traduz na autorização concedida mediante uma lei de autorização legislativa ao Governo-legislador para fixar, dentro dos limites autorizados na lei de autorização, a disciplina dos impostos.

Quanto à reserva material (substancial ou conteudística), este autor entende que esta reserva está associada ao princípio da tipicidade. Isto é, que a lei parlamentar ou Decreto-lei autorizado do Governo-legislador contenha a disciplina tão completa quanto possível da matéria relativamente a cada imposto, as incidências, as taxas, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes.

Todavia, CASALTA NABAIS, entende que a reserva da lei formal não abrange a matéria de garantias dos contribuintes, principalmente quando estas forem objeto de ampliação ou alargamento e a matéria de liquidação e cobrança. No entanto, abrange apenas quando estas forem objetos de restrição.

Diferentemente de ALBERO XAVIER, este autor não defende a tipicidade fechada. Pois, entende que por razões de praticabilidade, deve deixar-se ao aplicador de lei uma margem de livre apreciação,

¹⁶⁶ Ana Paula Dourado, entende que a seleção é uma técnica legislativa, por isso não deve ser enquadrada na reserva absoluta da lei formal. Uma técnica legislativa, mas deveria ser uma técnica que concretiza a reserva absoluta de lei formal que contribua para uma tributação justa e equilibrada, ou seja, não se trata de uma técnica simples no desempenho da função legislativa. Desde logo, uma técnica para selecionar cuidadosamente os elementos necessários indispensáveis para a tributação. Sobre a posição da autora, vide DOURADO, Ana Paula, *O princípio da legalidade fiscal: tipicidade, conceitos jurídicos indeterminados e margem de livre apreciação (dissertação de doutoramento)*, Lisboa, 2005, pp. 91 e seguintes.

¹⁶⁷ *Idem*, pp. 119 – 124.

¹⁶⁸ Vide NABAIS, José Casalta, *Direito Fiscal*, 10.º Ed. ..., op. cit., pp. 142-143; *Contratos Fiscais...*, p. 236 e seguintes; *O dever fundamental de pagar impostos*: ..., op. cit., pp. 684 – 685.

seja através de utilização de conceitos indeterminados (*stricto sensu*), seja por via de conceção de verdadeiras faculdades discricionárias, seja mesmo através da edição de preceitos mistos ou copulativos. Concretizando, assim, a ideia de justiça tributária, travando em particular a evasão e fraude fiscal¹⁶⁹.

Atendendo a realidade timorense, pergunta-se: será que a tipicidade com margem de livre apreciação garante a maior segurança jurídica e oferece mais garantia em defesa dos legítimos direitos e interesses dos que vão suportar a carga impositiva?

Ora, a tipicidade com margem para a livre apreciação implica que haja um exercício hermenêutica-jurídico adequado para poder aplicar as leis no caso concreto. Este exercício deve ser feito por pessoas especializadas na área do direito tributário ou que tenha conexão funcional adequada com a competência da AT. Ainda assim, a interpretação das normas resultantes da tipicidade com margem para a livre apreciação nem sempre segura, atenta a subjetividade do intérprete e aplicador da lei. Com esta insegurança, colocaria em causa os legítimos direitos e interesses dos contribuintes e não garante a sua segurança jurídica.

Embora, é de reconhecer que a ilegalidade decorrente do exercício hermenêutica-jurídico que, normalmente, materializa num ato jurídico da AT suscetível de ser atacada administrativa ou judicialmente uma vez que a lei garante a tutela efetiva dos direitos e interesses dos contribuintes.¹⁷⁰ Mas isto significa que a tipicidade com margem de livre apreciação prioriza a ideia de reparação dos direitos violados e desconsidera a ideia de prevenção da violação dos direitos e interesses legalmente protegidos.

Pois, o alcance da ideia de tutela judicial efetiva não limita na reparação dos danos provocados aos contribuintes, mas ainda na possibilidade de prevenir que os contribuintes sofram danos¹⁷¹. Esta última que, a nosso ver, deve ser ponderada pelo legislador nas normas substantivas uma vez que está em causa um direito fundamental de natureza análoga – direito à propriedade privada. Neste sentido, cremos que a tipicidade fechada oferece mais uma ideia de prevenção e garante maior segurança jurídica na esfera jurídica dos contribuintes. Com o efeito, a tipicidade fechada constitui uma malha de normas rigorosas e apertadas na tributação e não admite nenhuma margem de livre apreciação à Administração. O que se verifica aqui é uma verdadeira garantia dos contribuintes, uma vez que se concretiza a ideia: *não há tributação se não estiver autorizada pelo órgão representativo do povo*. Deste modo, as garantias

¹⁶⁹ Vide NABAIS, José Casalta, *Direito Fiscal*, op. cit., pp. 145 e seguintes. De igual modo, vide DOURADO, Ana Paula, *O princípio da legalidade fiscal: tipicidade ... (dissertação de doutoramento) ...*, op. cit., pp. 91 e seguintes.

¹⁷⁰ Vide artigo 26.º e 137.º, n.º 3, ambos da CRDTL.

¹⁷¹ Vide BARBOSA, Andreia Isabel Dias, *A prestação e constituição de garantias no procedimento e no processo tributário*, Almedina, Coimbra, 2017, p. 30.

dos contribuintes¹⁷² e a importância de tributação para fins de interesse público, estão na mesma posição e em equilíbrio entre si.

Ademais, o princípio da tipicidade com a margem para a livre apreciação, poderá igualmente constituir, na nossa perspetiva, uma entorse ao princípio da tutela jurisdicional efetiva. Porquanto, é atribuída à administração certo poder discricionário na interpretação e aplicação das normas. Neste sentido, encontramos alguma resistência dos órgãos jurisdicionais para escrutinar a atividade da administração por se consubstanciar na eventual violação do princípio da separação dos poderes do Estado.

Posto isso, para nossa posição, seguimos de perto, e com adaptação ao ordenamento jurídico timorense, a reserva de lei formal e reserva absoluta como foi exposto nas ideias dos autores atrás citados uma vez que: i) os impostos constituem uma forma de restringir o direito à propriedade dos cidadãos (contribuintes). Significa isto que a restrição deve ser feita mediante a lei e com consentimento dos que vão suportar a carga fiscal. Este consentimento manifesta-se mediante o órgão representativo do povo – Parlamento Nacional; ii) exige a atuação dos representantes do povo (dos contribuintes) para que estes, em nome dos contribuintes, assegurem as garantias dos contribuintes. Neste sentido, a reserva absoluta deve ser concretizada através do princípio da tipicidade fechada. Por fim, o princípio da tipicidade fechada permite o escrutínio da atividade da AT salvaguardando a tutela jurisdicional efetiva dos contribuintes.

1.2 Limitações impostas pelo princípio da legalidade fiscal no ordenamento jurídico timorense

O princípio da legalidade fiscal está refletido no artigo 144.º, n.º 2 e artigo 95.º, n.º 2, alínea p) da CRDTL. Este princípio aparece tanto na vertente de reserva da lei formal como na reserva absoluta¹⁷³. Isto porque: i) o número 2 do artigo 144.º determina que os impostos são criados por lei, que fixa a sua incidência, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes. Este preceito constitucional delimita desde já que exige que os impostos não devem ser criados por lei material. Além disso, nem os elementos essenciais¹⁷⁴ dos impostos são objetos das leis materiais; ii) o artigo 95.º, no seu número 2 prevê as

¹⁷² Para efeito da presente dissertação, optamos por utilizar a expressão de garantias na sua forma plural e não na forma singular, por um lado, porque esta expressão apresenta, como veremos no capítulo que se segue, mais do que um significado, por outro lado, os obrigados tributários pode lançar mãos a uma ou mais garantias com vista a proteger os seus legítimos direitos e interesses.

¹⁷³ Para Professor João Sérgio Ribeiro, a reserva absoluta, na sua sugestão, deveria ser designada por intensidade máxima, em contraposição, a intensidade mínima, vide RIBEIRO, João Sérgio, *Direito Fiscal I: Teoria Geral...*, op. cit., p. 83. Portanto, optamos por utiliza a reserva absoluta para presente trabalho uma vez que esta é uma designação que está mais correta e corresponde com o sentido teleológico do artigo 95.º, n.º 2, alínea p) da CRDTL sobre a 'competência exclusiva' do Parlamento Nacional quanto à matéria de política fiscal.

¹⁷⁴ Para uma matéria mais desenvolvida sobre os elementos essências dos impostos, vide a obra de NABAIS, José Casalta, *O Dever Fundamental ...*, op. cit., pp. 362 e seguintes; DOURADO, Ana Paula, *O princípio da legalidade fiscal: ... (dissertação de doutoramento) ...*, op. cit., pp. 91 e seguintes.

competências exclusivas do Parlamento Nacional. Faz parte destas competências, a matéria da política fiscal, a qual está consagrada na alínea p). Deste modo, perante a expressão 'exclusiva' o Parlamento Nacional é único órgão soberania do Estado com competência para legislar sobre as matérias fiscais. Trata-se de uma competência indelegável e irrenunciável. É uma dignidade que a Constituição confere, em nome do povo, ao Parlamento Nacional como órgão representativo, eleito por sufrágio universal, livre, direto, secreto e pessoal.

Posto isso, veremos a concretização das limitações impostas pelo princípio da legalidade fiscal na criação de impostos e nos seus elementos essenciais:

1.2.1 A criação de impostos

A lei fundamental faz apenas referência expressa à “criação” dos impostos, contudo cremos que aí se deverá incluir, além da criação, ainda a modificação, a extinção ou a diminuição dos impostos. Pois, não se pode interpretar restritivamente a reserva de competência do Parlamento Nacional relativa às questões fiscais, de forma a não considerar abrangidas por ela as normas que beneficiem os contribuintes¹⁷⁵. Portanto a reserva da lei deve abranger as matérias de impostos, tanto na sua criação, na sua modificação, como na sua extinção.

A criação é o momento de nascimento do imposto ou estabelecimento do tipo de imposto, seja ele qual for. E por aí se estabelece, em relação ao contribuinte, o dever fundamental de pagar impostos. A sua modificação diz respeito ao momento posterior, em que a lei pretende modificar o tipo de imposto, aumentar ou diminuir as obrigações impostas por ele. As alterações introduzidas na modificação de impostos devem fundamentar-se, por exemplo, no princípio da equidade e da eficiência e visavam um aumento de receitas fiscais para financiar as despesas publicas¹⁷⁶.

Quanto à extinção, é acabar ou pôr termo a existência do tipo de imposto ou de certas obrigações. Pois, se a reserva de competência do Parlamento estiver apenas limitada à criação ou modificação de impostos seria uma atribuição de existência perpétua aos impostos. E, neste caso, não faria sentido algum, na medida em que Direito evolui em conformidade com a evolução socioeconómica. Neste sentido, defendemos que os impostos também devem ser modificados ou extinguidos quando forem inadequados à realidade social da vida humana. E a modificação ou a extinção dos impostos fazem parte da competência exclusiva do Parlamento Nacional. Pois, se a tributação deve observar o cumprimento

¹⁷⁵ Vide o AC do Tribunal Constitucional português ac. 48/84 (AcTC, 3, p. 7) *apud* NABAIS, José Casalta, *Direito Fiscal*, 10.ª Ed. ..., op. cit., p. 144.

¹⁷⁶ Em Setembro de 2002, Parlamento Nacional por via da lei n.º 5 /2002, de 20 de Setembro modificou em bloco, o sistema tributário que foi instituído a partir do Reg. da UNTAET n.º 18/2000, de 30 de Junho para sistema tributário timorense. Trata-se de uma modificação do Reg. UNTAET e transposição deste Regulamento no ordenamento jurídico timorense para valer como lei tributária com vista a responder as necessidades públicas na altura.

da ideia de não há tributação se não estiver autorizada pelo órgão representativo do povo para fim garantístico significa que pela mesma via a extinção de imposto deve ser objeto da competência do órgão que o criou.

Hodiernamente, a Lei Tributária, aprovada pela lei n.º 8/2008, de 30 de junho, vigora como uma lei tributária geral, na medida em que é a única lei que estabelece os impostos e disciplina todos os impostos integrantes no sistema fiscal timorense. Esta lei institui o imposto sobre serviço no capítulo II (artigo 5.º e seguintes), o imposto seletivo de consumo no capítulo III (artigo 10.º seguintes), imposto sobre vendas no capítulo IV (artigo 15.º e seguintes), Direitos aduaneiros de importação no capítulo V (artigo 19.º), imposto sobre salários no capítulo VI (artigo 20º e seguintes), imposto sobre rendimento no capítulo VII (artigo 26.º e seguintes) e fixa ainda as disposições especiais aplicáveis à tributação do petróleo e do gás no capítulo IX (artigo 68.º e seguintes).

1.2.2 A incidência

As matérias de incidência são consideradas matérias essenciais dos impostos. A lei fundamental, como vimos anteriormente, reserva só ao Parlamento Nacional a fixação das normas que disciplinam a matéria de incidência subjetiva ou pessoal e a incidência objetiva ou real. Isto é, determinar quem paga e com que paga os impostos.

i) Incidência subjetiva ou pessoal

A lei parlamentar deve determinar de forma o quanto mais completa possível as pessoas que podem ser consideradas como sujeitos passivos na relação jurídica tributária. Neste aspeto, não releva saber se a pessoa é nacional ou não, o que aqui importa é se é residente ou não é. Não é necessário saber se o sujeito tem personalidade jurídica ou não tem, o que importa é que o sujeito, através das suas atividades económicas, aufera um rendimento tributável no território de Timor-Leste¹⁷⁷.

Portanto, a lei parlamentar deve elencar de forma taxativa quais os sujeitos passivos obrigados ao pagamento de impostos, de forma clara e concisa. Com efeito, são considerados como sujeito passivo para os efeitos do artigo 1.º da Lei Tributária, a pessoa singular ou coletiva, o património

¹⁷⁷ Vide artigo 3.º da lei tributária sobre âmbito de aplicação e igualmente o artigo 4.º da CRDTL sobre o território de Timor-Leste. Portanto, como veremos mais adiante, o território constitui um limite do poder tributário. Veja por exemplo os limites de soberania fiscal no MARTINEZ, Pedro Soares, *Direito Fiscal*, ..., op. cit., pp. 81-83.

ou a organização de facto ou de direito que, nos termos da lei, está vinculado ao cumprimento da prestação tributária, seja como contribuinte direto, substituto ou responsável.

ii) Incidência objetiva ou real

A incidência real ou objetiva refere-se aos factos sobre os quais incidem os impostos. Não significa o simples facto, são antes os factos que sujeitam a verificação de dois elementos cumulativos, nomeadamente, a previsão ou *facti-species* e a estatuição ou injunção ou efeitos jurídicos.

A previsão ou *facti-species* pressupõe que os factos devam estar previstos na lei, independentemente dos seus elementos, de forma clara para que a sua verificação faça nascer a obrigação fiscal. A previsão clara dos factos implica a abstenção de conceitos vagos e indeterminados.

Neste sentido, a previsão dos factos na norma, constitui, *prima facie*, uma condição para a tributação. Sem ela não vale a pena falar dos factos tributários. Pois, os factos podem ocorrer. Porém, só serão relevantes se tiverem dignidade económica suficiente, em conformidade com o disposto na lei¹⁷⁸. Pensa-se, por exemplo, no rendimento a baixo de 500 dólares americanos¹⁷⁹. É um facto que ocorre na vida social, mas está isento de tributação.

Enquanto a estatuição confere aos sujeitos da relação jurídica tributária a obrigação fiscal, ou seja, determina a consequência jurídica vinda da verificação dos fatos na previsão. Significa isto que o preenchimento destes dois elementos analisados num facto tributário faz nascer a obrigação fiscal para os contribuintes.

A incidência real, atualmente, encontra-se dispersada na lei tributária timorense, por exemplo, no artigo 5.º a 9.º da Lei Tributária, os quais estipulam as regras de tributação sobre *os serviços*, sendo que o artigo 7.º especifica quais os serviços.

Todavia, conforme o antedito, a lei tributária atual é uma lei geral, abrangendo todos os impostos. Perante esta realidade, torna-se uma tarefa difícil, a aplicação das leis pela AT. Esta dificuldade decorre da insuficiência de normas constantes nessa lei, principalmente no que concerne aos elementos para a verificação da incidência real. Há normas em que os elementos necessários para a verificação de factos tributários não se encontram descritos de forma concisa e determinada. Trata-se, por exemplo, do artigo 6.º n.º 2 da referida Lei Tributária, que determina qual a remuneração bruta, para efeitos de imposto sobre o serviço. O referido artigo estabelece

¹⁷⁸ Vide princípio da capacidade contributiva plasmado no artigo 55.º da CRDTL.

¹⁷⁹ Artigo 20.º da lei tributária prevê que o imposto sobre salário incide sobre salário auferido com valor bruto acima de 500 US\$ cuja taxa é de 10%. Entretanto, se for até 500 US\$ a taxa é zero, ou seja, não é tributável.

que “[N]o caso de um pagamento único, recebido como remuneração pela prestação de serviços especificados¹⁸⁰ e pela prestação de outros serviços ou bens, o referido pagamento será tratado a título de remuneração pelos serviços especificados, na medida em que a Administração Tributária considera razoável, tendo em atenção todas as circunstâncias”.

Cremos que este preceito normativo contém um conceito indeterminado. Este conceito verifica-se na expressão de “todas as circunstâncias”. Esta expressão concede livre apreciação à AT. Pois, um simples exercício interpretativo torna-se insuficiente para contornar o conceito citado. Desta forma a apreciação da AT tem como vista apurar, no âmbito do Imposto sobre Serviços, os factos que suportem a ligação lógica, direta e inseparável entre a prestação de serviços específicos e outra prestação de serviço ou bens, para qualificar a remuneração auferida nestes últimos como remuneração para efeito daquela prestação de serviço.

Trata-se de uma livre apreciação na medida em que o legislador não densificou nem deixou as pistas claras para possibilitar a compreensão sobre tal conceito indeterminado. Portanto, o legislador deixa à mercê da AT, a determinação, casuística, das circunstâncias que compõem a previsão do número 2 do artigo 6.º.

A mesma situação verifica-se em relação ao artigo 28.º da Lei Tributária, sobre a determinação do rendimento bruto, relativa ao Imposto sobre Rendimento. O número 1 do citado artigo estabelece que o rendimento ilíquido é obtido mediante a soma global dos montantes auferidos pelo sujeito passivo, durante o ano em causa. Estes montantes devem ser provenientes de rendimentos elencados na alínea a) até a alínea d) do mesmo número. Estão ainda incluídos, para este efeito, quaisquer outros montantes, que constituam um acréscimo de capacidade económica, independentemente da sua designação ou forma, e que possam ser usados pelo sujeito passivo para fins de consumo ou para aumento do respetivo património, com exceção da realidade sujeita ao imposto de *salário* (alínea e.). Com efeito, esta alínea constitui uma cláusula demasiadamente aberta, deixando grande margem de apreciação à Administração. O legislador deveria descrever de forma completa, por exemplo, através de uma tabela anexa à referida alínea, os critérios para determinar os factos tributários para efeito da alínea e). Infelizmente não fez.

Estas duas situações são o claro exemplo de que o legislador ordinário não tem optado por uma tipicidade fechada, mas sim por uma tipicidade aberta conforme propõem CASALTA NABAIS e ANA PAULA DOURADO.

¹⁸⁰ Os serviços especificados para efeito de Imposto sobre Serviços são os serviços de hotelaria, de restaurante e bar, de telecomunicações, *vide* artigo. 7.º da lei tributária.

A técnica legislativa adotada pelo legislador timorense, a nosso ver, cria enormes constrangimentos à AT na subsunção dos factos nas normas legais, podendo consubstanciar-se em eventuais lesões nos direitos e interesses dos sujeitos passivos. Daqui, depreende-se, inequivocamente, que o escopo das normas é a arrecadação de receitas, mediante a tributação, preterindo a tutela e salvaguarda dos direitos e interesses dos contribuintes, em virtude daquelas cláusulas abertas. Assim, quanto mais for aberta a cláusula, maior será a arbitrariedade, aumentando o risco para os contribuintes. Por isso, defendemos que o princípio da tipicidade fechada, relativamente à determinação da incidência real ou objetiva, seria o desejável e o mais adequado.

1.2.3 Benefícios fiscais

Inserta no princípio da legalidade fiscal, esta matéria, com base na política fiscal, pretende conceder aos contribuintes, isenções ou reduções da carga fiscal.

Porquanto, atualmente temos, por exemplo, a lei de investimento privado aprovada pela Lei n.º 15/2017, de 23 de agosto que revogou a Lei n.º 14/2011, de 28 de setembro. Esta lei - Lei 15/2017 - pretende conceder benefícios fiscais às empresas¹⁸¹ que pretendem efetuar (re)investimentos. Os benefícios fiscais, nos termos da referida lei, revestem uma natureza de incentivação que se traduz na isenção de certos impostos¹⁸², no valor de 100% durante um determinado período de tempo, bem como o direito de dedução à coleta até 100% sobre todos os gastos efetuados em relação à instalação ou reinstalação dos equipamentos e reparações¹⁸³. A duração da concessão de benefícios fiscais, nos termos desta lei, depende da zona em que as empresas se instalem. Se for na área geográfica de município de Díli, a duração é de 5 anos, 10 anos para a zona do enclave de Oecússi e a ilha Atauro e 8 anos para as restantes¹⁸⁴.

1.2.4 Garantias dos contribuintes

Relativamente a este tema, a doutrina tem-se dividido, quanto à sua sujeição ao princípio da reserva formal.

¹⁸¹ Incluindo as empresas ou pessoas coletivas em que Estado ou outra pessoa coletiva pública detêm menos de 50% do seu capital social. *Vide* artigo 2.º, n.º 3 da Lei n.º 15/2017, de 23 de agosto.

¹⁸² Isenção de imposto sobre o rendimento, imposto sobre serviço, de direitos aduaneiros de importação e de imposto sobre vendas, *vide* artigo 29.º e 30.º da lei n.º 15/2017. Cabe a lei definir as categorias e quantidades de bens e equipamentos de capital isentos de pagamento de imposto sobre vendas face a cada setor de atividade económica, bem como as condições de revenda após o respetivo desalfandegamento (n.º 4, do artigo 29.º da lei citada).

¹⁸³ *Vide* n.º 2, do artigo 29.º da Lei n.º 15/2017.

¹⁸⁴ *Vide* artigo 31.º da Lei n.º 15/2017.

CASALTA NABAIS¹⁸⁵ entende que a sujeição das garantias dos contribuintes ao princípio da legalidade fiscal só se exige quando sejam objeto de restrições ou condicionamentos, não se exigindo a mesma sujeição no caso de ampliação e alargamento das garantias dos contribuintes.

Assim, perante uma restrição ou condicionamento das garantias, esta deve-se sujeitar ao princípio da legalidade, uma vez que se trata de uma matéria reservada ao Parlamento Nacional, nos termos do artigo 95.º, n.º 2, alínea b), sobre direitos, liberdades e garantias, em conjugação com o artigo 24.º da CRDTL sobre leis restritivas. Por outro lado, se estiver em causa a ampliação ou alargamento das garantias, segundo CASALTA NABAIS, esta está tão só sujeita ao princípio da legalidade da Administração Pública. À luz da opinião deste autor, se forem ampliadas ou alargadas as garantias dos contribuintes, mediante Decreto-Lei do Governo, este Decreto-Lei é constitucional, mesmo não revestindo a forma de um Decreto-lei autorizado.

Por seu turno, a posição defendida pela ANA PAULA DOURADO¹⁸⁶, é a de que tanto as garantias dos contribuintes com as garantias fundamentais implicam uma reserva da lei, mesmo no caso da sua ampliação. Quando as garantias dos contribuintes sejam politicamente controversas, deve optar-se por reserva da lei formal. Assim, as garantias dos contribuintes, seja qual for o tipo, desde que estejam ligadas às garantias dos contribuintes e decorram de matéria de natureza fiscal devem estar sujeitas à reserva da lei formal, como função garantista, por um lado, e ao princípio democrático expresso pelo legislativo parlamentar, na medida em que ele permite a publicitação da lei e o contributo da oposição.

Não obstante as posições doutrinárias apresentadas, a nossa lei fundamental, no artigo 144.º, n.º 2 refere que a matéria de garantias dos contribuintes também é uma das matérias que deve ser objeto da reserva formal da competência do Parlamento Nacional. A lei não faz nenhuma distinção quanto às garantias ampliadas ou restritivas. Isto significa que, a lei pretende tratar de forma igual todas as garantias. Logo, aderimos a tese da ANA PAULA DOURADO, por entender que este é o sentido apresentado pelo texto constitucional. Além disso, se estiver em causa matéria politicamente controversa, em particular as garantias dos contribuintes, é exigível a reserva de lei, mesmo que a afetação não seja desvantajosa¹⁸⁷.

¹⁸⁵ Vide NABAIS, José Casalta, *Direito Fiscal*, 10.º Ed., ..., op. cit., p. 143.

¹⁸⁶ Vide DOURADO, Ana Paula, O princípio da legalidade fiscal: ... (dissertação de doutoramento) ..., op. cit., pp.120 e seguintes.

¹⁸⁷ Vide NOVAIS, Jorge Reis, *As restrições aos direitos fundamentais não expressamente autorizadas pela constituição*, Coimbra, 2003, pp. 189 e ss. e 872-880 apud DOURADO, Ana Paula, *O princípio da legalidade fiscal: (Dissertação de doutoramento) ..., op. cit., p. 128.*

1.2.5 A taxa

A taxa, enquanto percentagem que deve ser cobrada num determinado imposto, deve ser considerada como parte essencial dos impostos, mesmo que a lei não faça qualquer referência, porque: i) a criação de um determinado imposto, pelo Parlamento, implica a determinação, para além da incidência como atrás descrita, das percentagens que os contribuintes devem pagar; ii) a taxa enquanto percentagem do imposto a pagar é uma parte integrante da matéria essencial do próprio imposto; iii) Se deixasse à Administração a competência de fixar as taxas, seria um perigo, absolutamente contrário ao princípio da legalidade fiscal.

Esta matéria, no quadro do direito comparado, por exemplo, em Portugal¹⁸⁸ e Angola¹⁸⁹, faz parte da matéria essencial e é objeto da lei parlamentar. No nosso ordenamento jurídico, a intenção do legislador vai no mesmo sentido. Desde logo, vê-se que as taxas do imposto estão integradas na atual lei tributária. Para o efeito, a taxa do imposto sobre serviços está prevista no anexo I do artigo 5.º. A taxa do imposto seletivo de consumo está no anexo II do artigo 10.º, a taxa de imposto sobre vendas está no anexo III do artigo 15.º, n.º 1. a taxa de direitos aduaneiras de importações está no anexo IV do artigo 19.º. Enquanto a taxa de imposto sobre salário está no anexo V do artigo 20.º e finalmente a taxa de imposto sobre rendimento está no anexo VI do artigo 26.º¹⁹⁰.

1.2.6 Liquidação e cobrança: Está sujeita ao princípio da legalidade fiscal?

A CRDTL não faz referência à liquidação e cobrança, como acontece em relação às taxas, enquanto percentagem a pagar. Por conseguinte, esta matéria escapa da reserva da lei parlamentar¹⁹¹. Cremos que não é só por esta razão que a matéria de liquidação e cobrança estão excluídos da reserva de lei formal, isto acontece porque:

- i. A matéria de liquidação em sentido amplo, consiste numa aplicação de normas, em que o aplicador verifica, em relação aos sujeitos passivos, as incidências subjetivas, objetivos e taxas aplicáveis para determinar o *quantum* a que o contribuinte deve pagar. Neste sentido, trata-se de uma operação, que em regra, pertence à Administração, enquanto aplicador das leis, mediante a subsunção dos factos às normas legais. Pois, a reserva absoluta de lei formal, somente diria

¹⁸⁸ Vide Artigo 103.º n.º 2 da Constituição da República Portuguesa,

¹⁸⁹ Vide Artigo 102.º, n.º 1 da Constituição da República Angolana,

¹⁹⁰ Vide, a parte final da lei tributária (Lei n.º 8/2008, de 30 de junho).

¹⁹¹ Vide VASCONCELOS, Pedro Carlos Bacelar (Coord.), Constituição da República Democrática de Timor-Leste anotada ..., op. cit., p. 453.

respeito à definição do imposto e não à regulação do procedimento-fiscal. Logo, esta matéria fica apenas sujeita ao princípio da legalidade da Administração Pública¹⁹².

- ii. Vimos que a tendência atual nesta matéria se concretiza por meio de *self-assessment* ou autoliquidação, sem prejuízo do controlo por parte da Autoridade Tributária em fiscalizar a verdade do montante de imposto declarado e pago, uma vez que Autoridade Tributária não está vinculada à declaração e à liquidação facultada pelo próprio contribuinte. Desta forma, basta o princípio da legalidade na atuação da Administração Pública para garantir a liquidação e cobrança dos impostos.
- iii. Atualmente, esta matéria está regulada por Reg. UNTAET n.º 18/2000 que não foi revogado por força dos artigos 92.º e 93.º da Lei Tributária n.º 8/2008, de 30 de junho. Pois, o artigo 92.º e n.º 4 do artigo 93.º da Lei tributária determinam que o regime jurídico do procedimento tributário, relativo à cobrança e recuperação do imposto, mantém-se aplicável até à entrada em vigor do Decreto-Lei (sublinhado nosso) que o define. Isto significa que, quando o legislador se refere à cobrança e recuperação, está-se a referir também à liquidação e cobrança. Na cobrança integra-se a recuperação. Recuperar significa cobrar o que ainda não foi devidamente coletado. Além disso, antes de cobrar ou recuperar, deve haver a liquidação. Segundo, a expressão do Decreto-Lei - atendendo ao preceito citado -, confirma-se a exclusão desta matéria no princípio da legalidade fiscal.

Posto isso, o princípio da legalidade fiscal exige, imperativamente, a existência de uma lei emanada pelo Parlamento Nacional, como órgão representativo dos contribuintes, para disciplinar a matéria de criação de impostos e autorizar a subsequente cobrança¹⁹³. Pois, a tributação é considerada como uma forma de restrição dos direitos subjetivos dos contribuintes. Desta forma, devem ser estes, que sofrem tal restrição, a avaliar, diretamente ou através dos seus representantes, o interesse público a prosseguir com o pagamento de impostos e a medida do sacrifício dele decorrente para cada um¹⁹⁴. Sendo assim, a limitação imposta pelo princípio da legalidade fiscal consubstancia-se, *prima facie*, numa forma negativa. Isto é, ninguém pode ser obrigado a pagar impostos que não hajam sido criados nos termos da lei, emanada pelo Parlamento Nacional. Esta lei deve conter a disciplina tão completa quanto possível das matérias essenciais dos impostos, conforme decorre do n.º 2 do artigo 144.º da CRDTL. Trata-se, portanto, de uma exigência vinda da reserva absoluta da lei formal concretizada no princípio da tipicidade

¹⁹² Vide NABAIS, José Casalta, *Contratos Fiscais, ...*, op. cit., pp. 223-224, *Direito Fiscal*, 10.ª Ed., ..., op. cit., p. 142-143.

¹⁹³ Vide SANCHES, Saldanha, *Manual de Direito Fiscal*, Lex Editora, Lisboa, 1998, p. 31.

¹⁹⁴ Vide PIRES, Manuel, PIRES, Rita Calçada, *Direito Fiscal*, 4.ª Ed., Almedina, Coimbra, 2010, p. 105.

fechada, que introduz uma defesa primária dos contribuintes, traduzindo-se numa verdadeira limitação ao exercício do poder tributário, o qual obriga o seu detentor a debater, votar e publicar a lei sobre a criação de impostos e das suas matérias essenciais, no Jornal da República¹⁹⁵.

2. Limitação imposta pelo princípio da anualidade

O princípio da anualidade segundo PROFESSOR CASALTA NABAIS constitui um dos institutos que repõem a ideia de constitucionalismos. Este instituto de votação anual da cobrança dos impostos, através da aprovação anual do orçamento pelo Parlamento Nacional, conforme proposto por ALBERTO XAVIER¹⁹⁶ e de JOÃO SÉRGIO RIBEIRO¹⁹⁷, e por nós acolhido, é denominado como princípio da anualidade, que concretiza anualmente o princípio da legalidade fiscal.

O princípio da anualidade está constitucionalmente consagrado no artigo 145.º, n.º 1 e 2 da CRDTL, o qual consiste na elaboração do Orçamento Geral do Estado (OGE) pelo Governo e submetido à aprovação do Parlamento Nacional.

Na prática, a proposta de Lei do Orçamento deve ser apresentada ao Parlamento, em regra, até ao dia 15 de outubro de cada ano. Esta regra não se aplica quando ocorra uma das seguintes situações: (i) ou o Governo em função se encontra demitido; (ii) ou a tomada de posse do novo Governo; (iii) ou o termo da legislatura¹⁹⁸. A Lei do Orçamento do Estado deve conter, para o que aqui importa, as tabelas orçamentais, das quais, entre outros, elencam as estimativas das receitas a serem cobradas ao longo do ano financeiro corrente¹⁹⁹. Esse ano financeiro coincide com o ano civil que termina no dia 31 de dezembro²⁰⁰.

Com a aprovação pelo Parlamento Nacional, o Governo fica autorizado e legitimado para a cobrança das receitas tributárias, sendo que a Lei do OGE consagra de forma inequívoca esta autorização. Neste sentido, o princípio da anualidade exige, essencialmente, que a cobrança de impostos seja devidamente autorizada mediante a lei do OGE. Sem a autorização do Parlamento Nacional, consideramos que ninguém pode pagar impostos não devidamente autorizados pelo representante dos contribuintes no Parlamento Nacional.

Vê-se por exemplo no OGE para o ano financeiro de 2007, aprovado pela Lei n.º 13/2016, de 29 de dezembro, no OGE de 2018, aprovado pela Lei n.º 2/2018, de 27 de setembro e no OGE de 2019,

¹⁹⁵ Jornal oficial do Estado RDTL *online* para publicar as leis, os decretos-leis, os diplomas ministeriais, resoluções e outros atos normativos ou regulamentares do Parlamento Nacional e do Governo.

¹⁹⁶ Vide XAVIER, Alberto, *Manual de Direito Fiscal*, I ..., op. cit., pp. 113-115.

¹⁹⁷ Vide, RIBEIRO, João Sérgio, *Direito Fiscal I - Teoria Geral* ..., op. cit., p. 99.

¹⁹⁸ Vide artigo 30.º da Lei sobre Orçamento e Gestão Financeira (LOGF) aprovada pela Lei n.º 13/2009, de 21 de outubro, alterada pelas Leis n.º 9/2009, de 17 de agosto e Lei n.º 4/2013, de 7 de agosto, disponível em <http://www.mj.gov.tl/jornal/?q=node/12> [20.02.2019].

¹⁹⁹ Vide artigo 24.º e 28 da LOGF.

²⁰⁰ Vide Artigo 3.º, n.º 6 da LOGF.

aprovado pela Lei n.º 2/2019, de 7 de fevereiro. Estas leis concretizam o princípio da anualidade no artigo 3.º. Segundo este artigo, “...durante o ano [...] o Governo está autorizado a cobrar os impostos e taxas constantes da legislação em vigor”²⁰¹. Logo, o princípio da anualidade constitui uma segunda condição para a cobrança das receitas constantes da lei em vigor.

3. Limitação imposta pelo princípio da segurança jurídica aferido pela não retroatividade das leis fiscais

No que concerne ao princípio enunciado, o objetivo é saber se a sua consagração decorre, ainda que implicitamente, da lei fundamental, como afloramento de um princípio transversal ao sistema normativo-fiscal. Em caso afirmativo, um outro aspeto a indagar, é saber se tal proibição, da retroativa, é absoluta? Ou pelo contrário, se não estiver, ainda que implicitamente consagrado, será que pode haver retroatividade das leis fiscais?

O texto Constitucional não prevê expressamente o princípio da não retroatividade do direito fiscal. Porém, acreditamos que o devia consagrar expressamente, tal como acontece na matéria de direito penal, na medida em que, tanto o primeiro como o segundo, ambos têm consequências imediatas na pessoa e no seu património. Além disso, uma consagração expressa pode facilitar tanto o legislador no desempenho das suas funções e como o executivo na subsunção dos factos à lei.

Em matéria penal, este princípio tem consagração expressa no artigo 31.º, n.º 2, 3 da CRDTL. O n.º 5 do mesmo artigo determina uma regra de não retroatividade, salvo quando as normas criminais forem mais favoráveis ao arguido. Pois, cremos que os verdadeiros pilares, dos modernos Estados de Direito, assentam na dignidade humana, cuja tutela e salvaguarda se concretiza mediante o princípio da legalidade, quer no plano substantivo, quer adjetivo (direito penal e processual penal), quer no direito à paz jurídica do arguido, quer no direito a indemnização por condenação injusta²⁰².

No plano de direito comparado, por exemplo em Portugal²⁰³, Angola²⁰⁴ Moçambique²⁰⁵ e Brasil²⁰⁶, as leis fundamentais destes países membros da CPLP, consagram claramente o princípio de irretroatividade das leis fiscais.

²⁰¹ Estas leis encontram-se disponíveis em <http://www.mj.gov.tl/jornal/> [10.10.2018].

²⁰² Vide VASCONCELOS, Pedro Carlos Bacelar (Coord.), *Constituição Anotada da República Democrática de Timor-Leste* ..., op. cit., p. 125.

²⁰³ Vide artigo 103.º, n.º 3 da CRP.

²⁰⁴ Vide artigo 102.º n.º 2 da Constituição da República Angolana.

²⁰⁵ A proibição de não retroatividade das leis que não tenham de conteúdo mais favorável aos cidadãos está clara na Constituição da República de Moçambique disponível em <http://www.cconstitucional.org.mz/Legislacao/Constituicao-da-Republica> [11.11.2018]. Esta Constituição consagra de modo geral no seu artigo 57.º sobre a retroatividade das leis só é admitida quando for de conteúdo mais favorável aos cidadãos. Mais para frente, esta Constituição prevê de modo específica quanto às leis fiscais no seu artigo 127.º, n.º 5 que admite apenas a aplicação retroativa das leis fiscais de conteúdo mais favoráveis aos contribuintes.

²⁰⁶ Vide Artigo 150.º, item III, letra “a), b) da Constituição da República Federativa do Brasil.

A doutrina divide-se quanto à não consagração explícita do princípio, aqui em escrutínio, na Lei Fundamental.

Para SÁ GOMES, mesmo que o princípio não esteja consagrado expressamente na lei fundamental, a irretroatividade das leis fiscais decorre indiretamente do princípio da legalidade, na vertente da reserva da lei formal e reserva absoluta²⁰⁷.

Todavia, se atentarmos ao artigo 144.º, n.º 2 da CRDTL, este refere-se exclusivamente à criação de impostos, nos termos da lei, bem como aos seus elementos essenciais, imprescindíveis à sua existência. Ademais, o princípio da legalidade fiscal, por si só, não é suficiente para dizer que na norma está plasmado, tacitamente, a não retroatividade das leis fiscais. Isto porque, pensa-se no seguinte, caso o legislador ordinário legislasse uma lei, em matéria fiscal, com carácter retroativo, significaria que a lei observaria o princípio da legalidade fiscal, além disso, garante a ideia de autoconsentimento na tributação, porém retroativo. Acreditamos que esta não é uma posição aconselhável para o nosso ordenamento.

Para outros autores, nomeadamente, OLIVEIRA SALAZAR, CABRAL DE MONCADA e outros²⁰⁸, entendem que perante a situação jurídico-constitucional, em que a própria Constituição não consagra expressamente o princípio de não retroatividade das leis fiscais, nada impede que, exceto quanto ao aludido caso das normas penais no artigo 31.º n.º 2 e 5 da CRDTL, o legislador ordinário possa criar impostos retroativos.

Esta tese rejeita em absoluto o princípio aqui analisado, consubstanciando-se numa posição que não se coaduna com a própria CRDTL, por isso, não é de acolher tal posição. Por um lado, o princípio de Estado de direito democrático, consagrado no artigo 1.º, n.º 1, visa para além de garantir a legalidade na tributação, garante a proteção da segurança jurídica e tutela da confiança dos contribuintes, depositados na lei. Assim, uma admissão ao legislador ordinário, na criação impostos retroativos, mesmo perante a ausência de consagração expressa do princípio, tornaria um meio que viabilizaria a violação da segurança jurídica – em particular na vertente subjetiva. Por outro lado, não corresponde ao escopo do artigo 2.º, n.º 2 da CRDTL. O disposto neste artigo, estabelece o princípio da constitucionalidade de atuações dos órgãos soberanos do Estado²⁰⁹. Neste sentido, parte de uma ideia de supremacia da Constituição, como lei fundamental de um Estado de direito e democrático. Ela própria é o comando.

²⁰⁷ Vide GOMES, Nuno Sá, *Manual de Direito Fiscal, Vol. II*..., op. cit., p. 427. Esta posição além de ser uma posição defendida fortemente pelo autor, ainda pelos vários autores citados junto da página citada da obra do autor.

²⁰⁸ *Idem*, pp. 420 e seg. De igual modo, vide PEREIRA, Manuel Henrique de Freitas, *Fiscalidade*, 6.ª Ed., Almedina, Coimbra, 2018, pp. 165 e 166. Vide ainda o Acórdão do Tribunal Constitucional Português n.º 11/83, disponível em <https://dre.pt/web/guest/pesquisa-avancada/-/asearch/441698/details/maximized?sort=whenSearchable&search=Pesquisar&sortOrder=ASC&emissor=Tribunal+Constitucional&types=JURISPRUDENCIA>, [15.11.2018].

²⁰⁹ Vide VASCONCELOS, Pedro Carlos Bacelar (Coord.), *Constituição Anotada da República Democrática de Timor-Leste*..., cit., pp. 22-23.

Uma outra posição, entende que a irretroatividade das leis fiscais deve considerar-se constitucionalmente consagrada, por analogia com o correspondente preceito de direito penal²¹⁰.

Admitimos que esta também não é uma posição correta para a nossa realidade jurídica. Desde logo, a analogia é admissível na aplicação da lei penal sobre aspetos fiscais, por exemplo do crime de fraude fiscal que está consagrado no art.314.º do Código Penal timorense.

Além disso, por um lado, os sacrifícios que os contribuintes têm de suportar com os impostos, não se podem equiparar às sanções penais. Logo, por natureza, este princípio de irretroatividade nas normas penais não se pode transferir e adaptar no campo do direito fiscal. Por outro lado, com o princípio da legalidade fiscal, no sentido de reserva da lei formal e absoluta, não admite a analogia relativamente às matérias essenciais consagradas no preceito constitucional – artigo 144.º, n.º 2.

Não obstante as posições doutrinárias, anteditas, o princípio supracitado não está, efetivamente, expressamente consagrado no texto constitucional. Todavia, decorre do princípio da segurança jurídica insito na ideia de Estado de direito democrático²¹¹ consagrado constitucionalmente no artigo 1.º, n.º 1. Deste modo, na senda de GOMES CANOTILHO, “ *a segurança jurídica está conexcionada com elementos objetivos da ordem jurídica – garantia da estabilidade jurídica, segurança de orientação e de realização do direito – enquanto a proteção da confiança se prende mais com as componentes subjetivas da segurança, designadamente a calculabilidade e previsibilidade dos indivíduos em relação aos efeitos jurídicos dos atos dos poderes públicos*”²¹².

Destarte, atendendo ao princípio da segurança jurídica, as leis devem assegurar a estabilidade jurídica na realização da ideia de justiça na tributação, numa perspetiva tripartida dos impostos – os que incidem sobre o património, sobre o rendimento e sobre o consumo²¹³ - evitando a frustração da confiança dos sujeitos passivos na lei – a confiança jurídica e evita a atuação arbitrária.

Ainda neste sentido, JOÃO SERGIO RIBEIRO²¹⁴ entende que, o princípio da segurança jurídica visa repudiar a arbitrariedade na tributação, garante a exigência de transparência e na possibilidade de saber, de antemão, a que tributação se está sujeito. Na senda destas ideias, encontram-se, atualmente, o direito à informação cuja abordagem consta na parte II do presente trabalho.

Sustentado nos pensamentos apresentados por dois últimos autores, cumprimos enunciar que o princípio da não irretroatividade no domínio fiscal decorre do princípio da segurança jurídica inserto na

²¹⁰ Esta posição encontra-se citada no acórdão do Tribunal Constitucional n.º 11/83. Também se encontra citada na obra de GOMES, Nuno Sá, *Manual de Direito Fiscal*, Vol. II, ..., op. cit., p. 428, 431, embora não é uma doutrina por ele defendida.

²¹¹ Vide SANTOS, Rui Botica, FERREIRA, Hugo Pinheiro, *Direito Fiscal timorense*, Timor Editora, Díli, 2017, p. 46.

²¹² Vide CANOTILHO, J.J. Gomes, *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*, 6.ª Ed., (3.ª reimpressão) Almedina, Coimbra, 2003, p. 259; Para uma matéria mais desenvolvida sobre o princípio da segurança jurídica vide MIRANDA, Jorge, *Manuel de Direito Constitucional*, Tomo IV ..., op. cit., pp. 272 – 279; MIRANDA, Jorge, MEDEIROS, Rui, *Constituição Portuguesa Anotada*, Tomo I, Coimbra Editora, Coimbra 2005, p. 102.

²¹³ Para um desenvolvimento mais completo, vide NABAIS, José Casalta, *Direito Fiscal*, 10.ª Ed. ..., op. cit., p. 79 e seguintes.

²¹⁴ Vide RIBEIRO, João Sérgio, *Direito Fiscal I: Teoria geral...*, op. cit., pp. 99 – 100.

ideia de Estado de direito democrático nos termos do artigo 1.º da CRDTL. Contudo, este não é um princípio absoluto, ou seja, não proíbe todos os tipos de retroatividade das leis fiscais. Isto porque, como entende Professor CASALTA NABAIS com o qual concordamos, o Estado de direito democrático impõe ao legislador a evitação de incluir nas leis fiscais normas retroativas desfavoráveis aos contribuintes e a liberdade de revogar ou alterar as leis fiscais quando forem mais favoráveis aos contribuintes²¹⁵. Porquanto, como sustente Professor GOMES CANOTILHO, não pelo facto de que os contribuintes confiem na não retroatividade, que a retroatividade é juridicamente inadmissível. Os contribuintes podem confiar na retroatividade quando esta não se revele, ostensivamente, inconstitucional, por violar normas ou princípio jurídico-constitucionais²¹⁶.

Portanto, a nosso ver, os contribuintes podem confiar na retroatividade, quando esta se mostra a favor dos contribuintes ou quando a retroatividade não agrava a carga fiscal dos contribuintes. Trata-se, por exemplo, na nova lei que, pela sua aplicação retroativa, faz diminuir o *quantum* que deve pagar pelo contribuinte. Entretanto, só estaria perante a frustração das expectativas, se a nova lei fizesse subir aquelas obrigações fiscais, violando o princípio da confiança jurídica.

Ora, como entende ANA PAULA DOURADO, a interpretação da lei fiscal deve ser conforme aos princípios constitucionais²¹⁷, para não os transgredir. Assim, as normas fiscais, oneradoras ou desfavoráveis aos contribuintes, que contribuam para o aumento de pagamento de impostos, não podem ser retroativas²¹⁸. Principalmente, não se podem aplicar as leis retroativamente em relação aos factos produzidos ao abrigo da lei antiga, incluindo aqueles que se encontrem na fase de liquidação e cobrança. Além disso, não é admitida a aplicação retroativas das leis em relação aos impostos de obrigação única, uma vez que a obrigação tributária nasceu e está concluída ao abrigo das leis antigas. Se o fizesse, traduzir-se-ia numa autêntica retroatividade²¹⁹ - por exemplo, imposto sobre salário, nos termos do artigo 20.º e seguintes da lei tributária.

Assim, a retroatividade das leis fiscais deve ser admitida quando:

- i) Estiver perante leis mais favoráveis aos contribuintes principalmente nos impostos periódicos. Porque esta retroatividade diz respeito à situação dos contribuintes e favorece-lhes uma carga fiscal menos pesada.

²¹⁵ Vide NABAIS, José Casalta, *Direito Fiscal*, 10. Ed., ..., op. cit., pp. 149 – 150.

²¹⁶ Vide CANOTILHO, J.J Gomes, *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*, 7.ª Ed., (3.ª reimpressão) Almedina, Coimbra, 2003, pp. 260. De igual modo, vide o acórdão do Tribunal Constitucional Português n.º 11/83 disponível em <https://dre.pt/web/guest/pesquisa-avancada/-/asearch/441698/details/maximized?sort=whenSearchable&search=Pesquisar&sortOrder=ASC&emissor=Tribunal+Constitucional&types=JURISPRUDENCIA> [12.11.2018].

²¹⁷ Vide DOURADO, Ana Paula, *Direito Fiscal: Lições*, 3.ª Ed., (Manuais universitários) Almedina, Coimbra, 2018, p. 272.

²¹⁸ *Idem, ibidem*

²¹⁹ *Idem*, pp. 168 e seguintes.

- ii) Quando estiver perante normas de natureza procedimental que a sua retroatividade visa atingir o cumprimento cabal das obrigações tributárias²²⁰. Por exemplo, na apresentação das declarações em falta ou na complementação dos documentos para efeitos do cumprimento do dever fundamental de pagar imposto em abrigo da lei anterior.

Em suma, o princípio de irretroatividade das leis fiscais decorre do princípio de segurança jurídica, que está refletido no princípio de Estado de direito democrático. Logo, em virtude da proteção de confiança, dos direitos e interesses dos contribuintes, as leis fiscais só dispõem para o futuro, como prevê no artigo 12.º do Código Civil de Timor-Leste. Sendo assim, a retroatividade é proibida na modalidade da retroatividade autêntica, isto é, aquelas leis novas que pretendem atingir factos produzidos e concluídos ao abrigo das leis antigas²²¹. Uma vez que, neste caso, a retroatividade apresenta uma situação intolerável, pois afeta de forma inaceitável as situações jurídicas-tributárias dos contribuintes, apresenta uma arbitrariedade e prejudica as legítimas expectativas dos contribuintes, fundadas nas leis anteriores.

Salienta-se ainda que, a eficácia retroativa na modalidade de retrospectiva ou a retroativa imprópria/inautêntica, torna-se uma solução legal de índole excecional, quando incida sobre factos passados, mas cujos efeitos ainda perduram no presente e quando for mais favorável ou quando a retroatividade, vinda das normas de natureza procedimental, visa atingir a verdade material dos impostos declarados. Nestas situações, cabe ao Tribunal de Recurso apreciar sobre a (in)constitucionalidades das normas retroativas mais favoráveis²²².

4. Limitação imposta pelo princípio da igualdade

O princípio da igualdade está consagrado, de forma genérica, no artigo 16.º da CRDTL. Este preceito axiológico estabelece a igualdade de todos os cidadãos perante a lei, garantindo o gozo dos mesmos direitos e a sujeição aos mesmos deveres. Todavia, admite um tratamento desigual devidamente justificado, nos termos da lei, com vista assegurar a dignidade das pessoas que se encontrem numa situação económica, social ou culturalmente distintas. Trata-se, portanto, de um princípio alicerçado no respeito pela dignidade da pessoa humana, enunciado no número 1 do artigo 1.º

²²⁰ *Idem*, p. 188.

²²¹ Aplica-se ainda às situações em que o facto tributário já se verificou em abrigo da lei antiga e resta unicamente a liquidação e cobrança. Se aplicasse a lei nova a estas situações, seria uma remessa nos factos passados, logo, consubstancia-se numa retroatividade autêntica, *vide* CASALTA NABAIS, *Direito Fiscal*, 10.ª, Ed. ..., op. cit., p. 151.

²²² A possibilidade de inconstitucionalidade da retroatividade inautêntica ou retrospectiva, o Tribunal Constitucional Português através do seu acórdão n.º 287/90, de 30, *apud* DOURADO, Ana Paula, *Direito Fiscal: Lições ...*, op. cit., p. 190-192 vem dizer que é necessário preencher dois requisitos essenciais e cumulativos, nomeadamente, i) a afetação de expectativas, em sentido desfavorável, a qual será inadmissível quando constitua uma mutação da ordem jurídica com que, razoavelmente, os destinatários das normas dela constantes não possam contar; ii) quando a alteração não for ditada pela necessidade de salvaguardar direitos ou interesses constitucionalmente protegidos que devam considerar-se prevalentes. Pensamos que estas requisitos também poderiam ser adaptados na nossa realidade jurídica principalmente na apreciação de (in)constitucionalidades das leis fiscais (des)favoráveis.

da Constituição da República, o qual impõe o reconhecimento do igual valor de todos os seres humanos, independentemente da sua situação económica, social, cultural e política²²³.

Este princípio vincula todas as funções estaduais. Desde o legislador, à Administração, ao executivo até aos Tribunais. Assim, ao legislador é proibido estabelecer discriminações que possam ferir a lei fundamental e é obrigado a eliminar as desigualdades de facto impeditivas dos particulares, principalmente no exercício dos seus direitos fundamentais. Quanto à Administração, ela está proibida de tomar providencias desnecessárias ou medidas que acarretem encargos ou sacrifícios desiguais na esfera jurídica dos cidadãos. Portanto, é obrigada a acolher as medidas que proporcionem iguais benefícios ou prestações. Em relação aos Tribunais, estes devem assegurar a igualdade de acesso para fazer valer os seus direitos e interesses legalmente protegidos,²²⁴ conforme consagra o artigo 26.º da CRDTL.

No plano de direito fiscal, o princípio de igualdade está consagrado nos termos do artigo 55.º da CRDTL, segundo o qual todo o cidadão com comprovado rendimento tem o dever de contribuir para as receitas públicas, nos termos da lei. À luz deste artigo, a ideia de igualdade no domínio fiscal tem inserta, por um lado, uma ideia de generalidade ou universalidade, que se reflete na expressão de 'todo o cidadão' está adstrito ao cumprimento do dever de pagar impostos nos termos estabelecidos por lei. Retrata uma igualdade em sentido formal que implica a proibição de tratamento diferente, com fundamento nos critérios subjetivos ou objetivos. Portanto, desde que a pessoa tenha rendimento comprovado nos termos da lei, esta pessoa está obrigada a pagar impostos para contribuir nas receitas públicas. Por outro lado, a igualdade também se retracta na ideia de uniformidade, que se consubstancia na uniformização dos critérios de tributação. Ou seja, que o mesmo critério de tributação seja aplicado para todos os contribuintes²²⁵.

Todavia, para que a igualdade seja aplicada de forma justa, conforme a exigência do respeito pela dignidade da pessoa humana, esta não deve ser encarada numa fórmula única - igualdade em sentido formal. Deve, outrossim, ser entendida na formulação de igualdade em sentido material. Isto é, na senda de JOÃO SÉRGIO RIBEIRO²²⁶ e CASALTA NABAIS²²⁷, a igualdade na lei. Pois, esta vertente material do princípio da igualdade é a base onde a uniformidade dos impostos assenta.

A igualdade material ou igualdade na lei, pode ser perspectivada em duas vertentes: por um lado, numa vertente horizontal, os sujeitos com idênticas capacidades contributivas, devem suportar a mesma

²²³ Vide VASCONCELOS, Pedro Carlos Bacelar (Coord.), *Constituição Anotada da República Democrática de Timor-Leste* ..., op. cit., pp. 68 – 69.

²²⁴ *Idem*, p.70.

²²⁵ Vide, RIBEIRO, João Sérgio, *Direito Fiscal I - Teoria Geral* ..., op. cit., pp. 93-94.

²²⁶ *Idem*, 94.

²²⁷ Vide NABAIS, José Casalta, *O dever Fundamental*, op. cit., pp. 435-436.

carga fiscal ou o mesmo imposto; e, por outro lado, numa vertente vertical, em que os sujeitos com capacidade contributiva distintas devem estar sujeitos a carga fiscal distinta, na medida dessa diferença²²⁸.

Sendo assim, o dever de pagar imposto com base na igualdade em sentido material, deve ser apreciado em conformidade com o critério de capacidade contributiva - princípio de capacidade contributiva. Este é o princípio que concretiza a igualdade material, na medida em que o pagamento de impostos decorra do rendimento de cada contribuinte. Deste modo, os contribuintes que detenham as mesmas condições de capacidade contributiva, devem suportar o mesmo montante de imposto. Por seu turno, os que possuam capacidade contributiva diferente daqueles, estando em condições diferentes, devem suportar uma carga fiscal diferente.

Quanto à igualdade na vertente vertical, concretiza-se mediante a criação de impostos de carácter progressivo. Isto é, quanto mais alto o nível de rendimento, maior seja a fração ou percentagem desse rendimento cobrado sob a forma de impostos²²⁹.

Infelizmente esta igualdade não está concretizada na fração de rendimento cobrado nos impostos existentes na lei tributária timorense. Veja por exemplo no caso do imposto sobre o salário. Neste tipo de imposto, a taxa aplicada é uma taxa única. Significa isto que a lei está a aplicar uma taxa não progressiva, mas sim, proporcional²³⁰. Portanto, a luz do princípio da igualdade em sentido vertical, estas taxas deveriam ser consideradas inconstitucionais por violação ao princípio da igualdade. Pois, como entende GOMES CANOTILHO e VITAL MOREIRA²³¹ a diminuição da desigualdade no imposto é conseguida mediante um imposto único²³² e progressivo.

Quanto à igualdade horizontal, admite que os que estejam nas mesmas condições devam suportar uma carga fiscal idêntica. Trata-se por exemplo, do imposto sobre serviço especificados no território nacional, que incide sobre serviço de hotelaria, restaurante e bar e serviços de telecomunicações. Neste imposto, a pessoa com volume de negócio mensal igual ou superior a 500 US\$ a taxa aplicada é 5%²³³. Portanto, os que estão nas mesmas condições de capacidade contributiva, devem suportar uma carga fiscal idêntica e com o mesmo critério de tributação.

²²⁸ *Idem, ibidem*. De igual modo, *vide* ROCHA, Joaquim Freitas, *Direito fiscal e autonomia ...*, op. cit., p. 3, *Vide* SANTOS, Rui Botica, FERREIRA, Hugo Pinheiro, *Direito Fiscal Timorense*, op. cit., p. 48.

²²⁹ *Vide* CANOTILHO, J.J. Gomes, MOREIRA, Vital, *Constituição da República Portuguesa Anotada*, (art.1º a 107.º), 4.ª Ed., Coimbra Editora, Coimbra, 2007, p. 1099.

²³⁰ *Vide* artigo 20.º da lei tributária e anexo V do referido artigo. A taxa prevista neste anexo é 10% quando o salário mensal for superior a 500 US\$ e quando o contribuinte for residente. Caso contrário a taxa é de 10% sobre o total do salário auferido por mês.

²³¹ *Vide* CANOTILHO, J.J. Gomes, MOREIRA, Vital, *Constituição da República Portuguesa Anotada*, (art.1º a 107.º), op. cit., pp. 1099-1100.

²³² Único ou a unicidade do imposto significa que todos os rendimentos pessoais devem ser englobados num único imposto, de forma a tomar em conta o seu montante global. *Idem, ibidem*.

²³³ *Vide* artigo 5.º da lei tributária e anexo I do referido artigo.

Em suma, a limitação imposta pelo presente princípio, consiste na proibição de inserção na lei ou na sua edição de normas de carácter discriminatório, passível de ferir o princípio da igualdade fiscal. Além disso, a lei deve pautar-se por um princípio da igualdade, não só na vertente formal - igualdade perante a lei -, mas também na formulação material. Só por esta via se garante a exequibilidade do princípio da capacidade contributiva plasmado no artigo 55.º da CRDTL e contribuir para a concretização de uma distribuição equitativa de encargos fiscais.

5. Limitação imposta pela consideração fiscal da família

A proteção da família, como célula base da sociedade e condição para o harmonioso desenvolvimento da pessoa, constitui uma das tarefas sagradas do Estado, constitucionalmente consagrado no artigo 39.º, n.º 1 da CRDTL. Devemos entender que esta proteção não se limita apenas à proteção do direito a constituir família e viver em família, na proteção da maternidade e entre outros. Mas, incluir a promoção à independência social e económica dos agregados familiares, bem como a regulação dos impostos e dos benefícios sociais, de harmonia com os encargos familiares.

Neste sentido, a tributação deve ter em conta os encargos familiares, para que não coloque em risco a subsistência e a harmoniosa da vida familiar. Para tal, o titular do poder tributário, na criação de leis fiscais, deve incluir normas que tenham em consideração a realidade fiscal da família e contribuam para a redução da carga impositiva familiar.

Estas normas devem ter em conta o critério subjetivo da família. Isto é, o estatuto social e económico da vida familiar. Assim, por exemplo, uma família numerosa²³⁴ ou monoparental deve suportar uma carga fiscal diferente, em consonância às condições económicas na sua vida familiar. Ou seja, no fundo trata-se do primado de princípio da igualdade, aferido com base no critério de capacidade contributiva que foi exposto nos termos *supra*.

As normas que devem ser incluídas na Lei fiscal são aquelas que possibilitem as isenções, as deduções específicas e opção pelo planeamento fiscal vantajoso atinente à família.

i. As isenções.

As isenções podem ser vistas como um dos mecanismos jurídicos que decorre a partir da lei tributária e contribui para aliviar a carga impositiva dos encarregados da família. Entretanto, as isenções contidas na atual lei tributária são as isenções concedidas no âmbito do imposto sobre

²³⁴ Tomamos como referência a experiência no ordenamento jurídico português, particularmente a lei n.º 68/2015, de 8 de julho, altera o Código do Imposto sobre Veículos, aprovado pela Lei n.º 22-A/2007, de 29 de junho, introduzindo uma isenção de 50 % em sede de imposto sobre veículos na aquisição de automóveis ligeiros de passageiros com lotação superior a cinco lugares por sujeitos passivos que comprovadamente tenham mais de três dependentes a seu cargo, ou, tendo três dependentes a seu cargo, pelo menos dois com idade inferior a 8 anos, disponível na página de Associação Portuguesa de Famílias Numerosas (APFN) no site https://www.apfn.com.pt/destaques_detalhe.php?id=180, [06.06.2019].

vendas (art.16.º e 17.º lei tributária), as isenções no imposto sobre o salário (art.21.º e 67.º)²³⁵ e as isenções no imposto sobre o rendimento (art.29.º)²³⁶. Perante estas isenções, é de questionar: será que estas isenções contribuam para aliviar a carga fiscal da família como forma de assegurar o cumprimento do princípio da igualdade fiscal? A resposta deve ser negativa. Porquanto, tratam-se das isenções destinadas para todos os sujeitos passivos. Por conseguinte, não podemos concordar que esta isenções garantem uma aliviação à carga fiscal da família com vista proteger esta célula base da sociedade. A razão subjacente desta discordância é o facto de que as normas que concedem as isenções são normas gerais. Gerais porque qualquer contribuinte pode beneficiar das mesmas. Pois, não estabelecem nenhuma vantagem individualizada relativamente às famílias. Portanto, verifica-se uma desconsideração fiscal da família, colocando em causa o princípio da igualdade, em relação às famílias.

ii. As deduções

As deduções, na lei tributária atual, estão previstas no artigo 30.º da lei tributária e tão-só em relação ao imposto sobre o rendimento²³⁷. Portanto, a atual lei tributária é pobre no que respeita às deduções específicas e, somenos, em relação às famílias.

Como acontece nas isenções, estas também aparecem numa forma genérica. Ou seja, não contemplam nenhum critério subjetivo que diz respeito a consideração fiscal da família. Desta forma, qualquer contribuinte pode daí retirar um benefício fiscal. Portanto, o ideal seria a inclusão de normas com critérios subjetivos em relação às famílias, para beneficiarem das deduções, que tenham em conta, por exemplo, às famílias numerosas ou às famílias monoparentais.

iii. Planeamento fiscal familiar

O planeamento fiscal, refere-se ao poder ou à liberdade de escolha dos contribuintes, na determinação das vias, fiscalmente menos onerosas, oferecidas pela lei, para os contribuintes cumprirem as suas obrigações tributárias. Neste mesmo sentido, sustenta o Senhor Professor JOAQUIM FREITAS DA ROCHA²³⁸ que, o planeamento fiscal é o conjunto de atos voluntários dos

²³⁵ Os salários isentos no âmbito do imposto sobre salário são salários auferidos por um oficial que a lei (outra lei, deve ser uma lei formal) determina que estão isentos, salário auferido no estrangeiro sujeito ao imposto daquele país, salário de um funcionário da ONU e sua agência (artigo 21.º da lei tributária) e salário auferido por serviço prestado por pessoa singular e financiada pelo fundo de garantia para Timor-Leste (art.67.º lei tributária).

²³⁶ Os rendimentos isentos para efeito do artigo 29.º da lei tributária são, todo e qualquer ajuda ou doação que não tenha relação comercial, de propriedade ou de controlo entre doador e donatário, heranças, dividendos, bens do ativo, numerário, recebida por uma pessoa coletiva em troca de ações ou entrada de capital, uma importância paga por uma empresa seguradora a uma pessoa singular em conexão com um seguro de saúde, de acidente, de vida ou de educação, pensões paga por uma entidade patronal ou por um trabalhador dependente para um fundo de pensões aprovado, rendimento realizado por um fundo de pensões aprovado e, por último, o rendimento auferido por serviço prestado por pessoa singular e financiada pelo fundo de garantia para Timor-Leste (artigo 67.º da lei tributária).

²³⁷ As deduções para efeito do artigo 30.º da lei tributária são as despesas suportadas e os prejuízos sofridos em conexão com a alienação de elementos do ativo ou extinção de uma dívida no exercício de uma atividade empresarial, as despesas suportadas com a realização de quaisquer outros montantes incluídos no montante ilíquido, as contribuições para um fundo de pensões aprovadas, dívidas de cobrança duvidosa e dívidas incobráveis.

²³⁸ Vide ROCHA, Joaquim Freitas *Direito fiscal e autonomia ...*, op. cit., p. 7.

sujeitos passivos tributários que, num quadro de licitude, tem por objetivo atingir um resultado de afastamento, desoneração ou deferimento fiscal. Portanto, refere-se às várias vias ou esquemas, oferecidos pela lei, dos quais, entre todos um será mais vantajoso ou útil do que outros, cabendo aos contribuintes a sua escolha.

Portanto, as leis tributárias devem dispor várias vias que possibilitem o cumprimento da carga impositiva das famílias, oferecendo formas mais vantajosa. Estas vias não deverão, apenas, apresentar vantagem na apresentação da declaração de rendimento ou operações matemática relativas à tributação, mas apresentar um caráter de benefício fiscal efetivo, por exemplo, contribuir para a redução do cumprimento da carga impositiva.

A nossa atual lei tributária não é feliz quanto a esta matéria. Com efeito, precisaremos de mais opções, dispostas por normas jurídico-tributárias, que concedam, às famílias, esquemas mais vantajosos.

Posto isso, perante os três mecanismos enunciados, podemos apontar como falha à atual lei tributária, a desconsideração destes mesmos mecanismos. Assim, numa futura reforma fiscal, será de prominente importância, aditar nas normas tributárias os mecanismos como as isenções específicas, as deduções específicas ou esquema de planeamento fiscal. Estes mecanismos serão meios para que Estado assume de forma integral a sua missão sagrada na proteção de família uma vez que, tal como expressa a nossa lei fundamental, ela é a célula base da sociedade e condição para o harmonioso desenvolvimento, merecendo proteção digna do Estado²³⁹. Além disso, por meio destes mecanismos, as leis fiscais assegurarão o respeito por um dos direitos fundamentais, constitucionalmente consagrados.

6. Limitação imposta pelo princípio da livre escolha de profissão

Quando se refere à livre escolha de profissão, está-se a direccionar o foco para o direito ao trabalho. Este direito está inserido no grupo de direitos e deveres, económicos e sociais, no título III da CRDTL, em particular no artigo 50.º.

O direito ao trabalho deve ser entendido como um direito de obter emprego ou de exercer uma atividade profissional, assim como a possibilidade de livre escolha²⁴⁰. Significa que a própria Constituição assegura a igualdade universal de acesso ao trabalho para todo cidadão e assegura o direito de escolha da profissão que pretende exercer.

²³⁹ Vide artigo 39.º, n.º 1 da CRDTL.

²⁴⁰ Vide VASCONCELOS, Pedro Carlos Bacelar (Coord.), *Constituição Anotada da República Democrática de Timor-Leste ...*, op. cit., p.186.

Faz parte do direito ao trabalho e de livre escolha de profissão, o direito à remuneração, constante no n.º 2 do artigo citado. Esta remuneração, que é considerada como uma contraprestação no trabalho, ingressa na propriedade do trabalhador.

Perante o direito ao trabalho e da livre escolha da profissão, o Estado na qualidade do poder tributário (Parlamento Nacional) não deve incluir na lei tributária normas impeditivas à livre escolha de profissão, como por exemplo, na introdução de normas que prevejam a tributação de rendimentos salariais de certas profissões desproporcionadamente. Porque tal introdução torna-se um embaraço na escolha livre de profissão e desincentiva os cidadãos ao exercício do direito ao trabalho.

7. Limitação imposta pelo direito à propriedade privada

A CRDTL consagra de forma inequívoca a proteção do direito à propriedade privada, nos termos artigo 54.º. No número um do referido disposto constitucional, determina que todo indivíduo tem direito à propriedade privada, podendo transmiti-la em vida ou por *mortis causa*, nos termos da lei. Constitui, então um dos direitos fundamentais de natureza análoga a luz do artigo 23.º da CRDTL²⁴¹.

Enquanto direito fundamental, ele goza de privilégios como outros direitos fundamentais. Estes privilégios encontram-se refletidos no princípio da primazia dos direitos fundamentais sobre todas as normas e atos do sistema jurídico²⁴². Além disso, os direitos fundamentais são diretamente aplicáveis pelos tribunais Administrativos e Fiscais bem como pelo Tribunal Superior²⁴³.

O direito à propriedade como direito fundamental de natureza análoga, detém duas dimensões principais. Por um lado, a dimensão subjetiva pela qual se garante aos cidadãos o direito de ser proprietário sobre bens móveis ou imóveis, materiais ou imateriais²⁴⁴, estando legalmente na sua posse. E de poder transmiti-los por vida ou por *mortis causae*. Por outro lado, a dimensão objetiva, que se afere de forma positiva e negativa. Na forma positiva, exige que o Estado defenda o direito de propriedade privada dos seus cidadãos, mediante a intervenção legislativa. Isto é, a intervenção mediante a emanação de leis que regulem a forma de aquisição ou transmissão da propriedade, a expropriação da propriedade por parte do Estado e o arsenal garantístico de defesa da propriedade privada. Enquanto a forma negativa, exprime-se mediante a proibição de intromissão arbitrária do Estado no direito à propriedade

²⁴¹ *Idem*, p.203. *Vide* ainda na CANOTILHO, J.J Gomes, MOREIRA, Vital, *Constituição da República Portuguesa Anotada*, 3.ª Ed., revista, op. cit., pp. 330 – 331.

²⁴² MACHADO, Jónatas E. M, COSTA, Paulo Nogueira, *Curso de Direito Fiscal*, 2.ª Ed., Coimbra Editora, Coimbra, 2012, pp. 55 -57.

²⁴³ *Idem*, *ibidem*.

²⁴⁴ J.J. Gomes Canotilho e Vital Moreira entendem que o direito à propriedade privada não apenas incide sobre as coisas moveis e imoveis, mas também abrange a propriedade científica, literária ou artística e outros direitos de valor patrimonial, tais como, direitos de autor, direito de crédito, direitos sociais, etc. Portanto, este segundo grupo está inserido no conceito materiais e imateriais. *Vide*, CANOTILHO, J.J Gomes, MOREIRA, Vital, *Constituição da República Portuguesa Anotada*, 3.ªEd., op. cit., p. 331.

privada. Nesta dimensão, exige-se ao Estado enquanto titular do poder tributário, o respeito pela ideia de consentimento dos contribuintes, refletido no princípio da legalidade *supra* explanado. Ou seja, pressupõe uma autorização prévia do representante dos contribuintes para a tributação da propriedade. Além disso, o lançamento de impostos sobre a propriedade amputa parte considerável do valor, absolutamente relevante à função social desta, por um lado, afirma a existência do direito sobre a propriedade que merece ser protegido²⁴⁵. De maneira que, o limite da tributação sobre a propriedade deve ser estabelecido e respeitado imperativamente, sob pena de se incorrer na violação do princípio constitucional, operando-se um confisco através do imposto.

Neste sentido, aquelas limitações impostas pelo princípio da legalidade fiscal constituem um verdadeiro limite a proteção do direito à propriedade privada.

8. Limitação imposta pelo princípio da proteção do ambiente

O ambiente e a qualidade da vida humana constituem uma das preocupações do Estado moderno e deve ter um foco acentuado para Timor Leste, que integra o grupo dos países pós-conflito e está na fase inicial de desenvolvimento. Esta preocupação leva a lei fundamental Timorense a determinar que *“todos têm direito a um ambiente de vida humano, sadio e ecologicamente equilibrado e o dever de o proteger e melhorar em prol das gerações vindouras”* (artigo 61.º, n.º 1 da CRDTL).

Entre as incumbências do Estado, cabe a este adotar mecanismos necessários para assegurar um ambiente de vida humano sadio e ecologicamente saudável, tal como refere no n.º 3 do mesmo artigo: *“[O] Estado deve promover acções de defesa do meio ambiente e salvaguardar o desenvolvimento sustentável da economia”*.

Na sequência do referido preceito constitucional, o Estado, como titular do poder tributário, deve assegurar a compatibilização do desenvolvimento com a política fiscal, com intuito de cumprir o comando dado pela Constituição. Esta compatibilização, no domínio da política fiscal, deve ser assegurada, por exemplo, mediante o mecanismo de alteração dos impostos existentes ou a criação de eco-impostos ou impostos verdes com intuito implementar a política antipoluição. Sendo que, a criação deste tipo de impostos deve ser norteadas pelo conhecido princípio poluidor – pagador, segundo o qual quem mais polui, deve suportar as consequências das suas ações nefastas através de uma taxa de imposto progressivo²⁴⁶.

²⁴⁵ Vide BENTLY, Duncan, «*Taxpayers' Right*: op. cit., p. 12

²⁴⁶ Vide PIRES, Manuel, PIRES, Rita Calçada, *Direito Fiscal*, 4.ª, Ed., Almedina, Coimbra, 2010, p. 135.

Infortunadamente, o legislador ordinário timorense ainda não adotou estes mecanismos para assegurar o cumprimento do preceito constitucional, atrás citado. Pois, não temos ainda qualquer imposto no nosso sistema fiscal que tenha refletidas as questões ecológicas e ambientais, com o escopo de salvaguardar o meio-ambiente. De facto, esta situação não tem merecido atenção especial da parte do nosso legislador, isto porque, segundo a ideia generalizada dos decisores políticos, se justifica mediante a concentração no desenvolvimento nacional e inexistência de grandes indústrias e fábricas que contribuem para a poluição.

Porém, cremos que, a criação de normas fiscais ou parafiscais disciplinadoras de comportamentos poluidores, sobretudo, em Estados em desenvolvimento, contribuiriam para a criação de hábitos ecológicos, evitando a disseminação e proliferação de ações poluidoras. Nestes Estados, salvaguardando um bem absolutamente importante para o bem-estar social e sobrevivência comunitária.

9. Limitação imposta pelos fins do sistema fiscal

Alguma doutrina estrangeira entende que um dos limites do poder tributário são os fins do Estado²⁴⁷. Se tentamos adaptá-la no nosso ordenamento jurídico, os fins de Estado são aqueles que estão refletidos de forma geral e abstrata nos objetivos do Estado, elencados no artigo 6.º da CRDTL.

A concretização destes objetivos, em grande parte, é conseguida concretamente mediante a satisfações do interesse público primário e secundário, quer na ótica dos administradores e quer na despesa pública²⁴⁸.

Como se sabe, as receitas são um fator essencial para a realização do interesse público, tanto primário como secundário. Uma das fontes de receitas publicas, que contribui para a necessidade financeira estatal, são as receitas tributárias provenientes da criação do sistema fiscal.

Neste sentido, no âmbito do direito tributário, o legislador constituinte dita que o sistema fiscal visa contribuir para a satisfação das necessidades financeiras do Estado. Além disso, visa ainda contribuir para a justa repartição de riqueza e do rendimento nacional (artigo 144.º da CRDTL). Estas são os fins do sistema fiscal e ao mesmo tempo, constituem um interesse público cuja prossecução cabe ao Estado.

Ora, o termo '*contribuir*' não significa que as receitas tributárias assumam de forma plena a responsabilidade por todas as receitas publicas, mas antes conjugada com outras fontes de receitas, para realizar a repartição de riqueza e de rendimentos nacionais.

²⁴⁷ Vide MARTINEZ, Pedro Mário Soares, *Direito Fiscal...*, op. cit., p. 80.

²⁴⁸ Estas versões são versões distintas quanto ao interesse público primário e secundário. Entendemos que a versão dos administradores é aquela que foi apresentada e defendida na doutrina de direito administrativo, principalmente pelo Rogério Soares e Diogo Freitas do Amaral. Entretanto, a versão da despesa pública é aquela que foi apresentada e defendida pelo Joaquim Freitas da Rocha no âmbito do Direito da Despesa Publica. Relativa a estas duas versões vide n.º 1 do III, da parte I que versa sobre o princípio da prossecução do interesse publico como fundamento do poder tributário.

Além disso, o que se pretende com a justa repartição de riqueza e de rendimento nacional, não é a transferência de riqueza entre os que tenham rendimentos e os que não tenham. Mas, a justa repartição de riqueza e de rendimentos significa, a nosso ver, a transferência de ‘*perequação*²⁴⁹ do Estado aos cidadãos com vista corrigir a desigualdade social. Esta transferência é feita indiretamente por várias formas, por exemplo, mediante as isenções²⁵⁰ e subsídio de idosos²⁵¹ e etc.

Posto isso, o Estado deve abster-se na criação de impostos com vista a satisfazer as necessidades alheias e contribuir para a desigualdade na repartição da riqueza e dos rendimentos nacionais. Ou seja, a atuação do poder tributária não deve opor-se aos fins do nosso sistema fiscal.

10. Limitação imposta pelo território

O território é um dos elementos indispensável para a constituição de um Estado soberano²⁵². E sobre ele, o Estado exerce plenamente o poder tributário, enquanto soberano fiscal. Assim, o território constitui um dos limites ao poder tributário. Este limite traduz-se na criação e cobrança de tributos dentro do território nacional do Estado²⁵³. Não pode transcender o território definido nos termos da Constituição, consubstanciando-se na aplicação da lei fiscal no espaço. Assim, em regra, podemos dizer que o poder tributário do nosso Estado acaba na fronteira onde começa o poder tributário do outro Estado, correspondendo ao que SOARES MARTINEZ designada como territorialidade do imposto ou princípio da territorialidade do imposto²⁵⁴. Este princípio está bem projetado na lei tributária, particularmente no artigo 3.º. Assim, compreende-se por território nacional a superfície terrestre, a zona marítima e o espaço aéreo delimitados pelas fronteiras nacionais, que historicamente integram a parte oriental da ilha de Timor, o enclave de Oe-Cusse Ambeno, a ilha de Ataúro e o ilhéu de Jaco, bem como o limite das águas territoriais, a zona económica exclusiva e os direitos de Timor-Leste na zona contigua e plataforma continental²⁵⁵.

Posto isso, o poder tributário também tem o seu limite dentro do espaço da soberania da República Democrática de Timor-Leste. Significa que a lei emanada pelo Parlamento Nacional vigora apenas no seu espaço territorial. Todavia, há que ter em consideração a questão relativa ao crédito fiscal, decorrente de impostos já pagos no estrangeiro e às questões relacionadas com a dupla tributação.

²⁴⁹ Perequação é termo utilizado pelo professor Joaquim Freitas da Rocha para aferir a transferência orçamental do Governo central ao Governo local com vista corrigir o sistema inicial de divisão de recursos financeiros entre entes públicos. Vide ROCHA, Joaquim Freitas, *Direito Financeiro Local*, op. cit., pp. 256 e seguintes. Portanto, optamos por adotar este termo para referir à questão de repartição de riquezas e de rendimentos nacionais.

²⁵⁰ Vide artigo 16.º, 17.º, 21.º, 29.º e 67.º todos da lei tributária.

²⁵¹ Vide DL n.º 19/2008, de 19 de junho sobre subsídio de apoio a idosos e inválidos.

²⁵² Vide GOUVEIA, Jorge Bacelar, *Manual de Direito Internacional*, Almedina, Coimbra, 2003, p. 390.

²⁵³ Vide HENSEL, Albert, *Derecho Tributario*, op. cit., p. 110.

²⁵⁴ Vide, MARTINEZ, Pedro Mário Soares, *Direito Fiscal ...*, op. cit., pp. 81-82.

²⁵⁵ Vide também no artigo 4.º da CRDTL

Quanto ao direito de crédito, a lei tributária timorense atribui este direito aos sujeitos passivos só em sede de imposto sobre rendimentos. Neste tipo de imposto, a lei determina que o sujeito passivo residente terá direito de crédito por qualquer imposto estrangeiro sobre o rendimento, que já tenha sido pago no estrangeiro, ao abrigo da legislação deste país estrangeiro, incluindo, para o efeito, o rendimento tributável do sujeito passivo ao longo do ano fiscal²⁵⁶. Para tal, o sujeito passivo deve apresentar prova adequada, tal como o pagamento decorrente da liquidação do imposto, de um certificado de retenção na fonte ou outro documento semelhante que seja aceite pela Autoridade Tributária²⁵⁷. Este crédito será utilizado para efeitos de dedução à coleta no ano fiscal corrente, não sendo admissível a dedução ou o reporte para exercício posterior²⁵⁸. No fundo, trata-se de um mecanismo disponibilizado pela lei tributária, para evitar a dupla tributação e protege os direitos e garantias dos contribuintes.

No que se refere aos tratados de dupla tributação, à luz das normas internas de Timor-Leste, é da competência do Governo²⁵⁹ preparar, negociar e celebrar os acordos de dupla tributação. Portanto, ao Parlamento Nacional é-lhe reserva a competência para os aprovar²⁶⁰, sendo se seguida remetidos ao Presidente da República para ordenar a publicação das resoluções do Parlamento Nacional, que aprovelem esses acordos²⁶¹.

Através destes acordos, como refere RUI BOTICA SANTOS e HUGO PINHEIRO FERREIRA, os Estados contraentes abdicam da sua soberania de forma recíproca e limitam, assim, o seu poder tributário para solucionar os conflitos tributários na tributação²⁶² internacional. É de salientar que até ao momento, só foram celebrados dois acordos de dupla tributação, um com a Austrália e outro com Portugal. No entanto, este último ainda não foi ratificado pelo Estado Timorense²⁶³.

Conclusão parcial:

Baseado na nossa análise, em síntese, encontram-se vários tipos de garantias gerais dos contribuintes que se encontrem refletidas sob o poder tributário. Estas garantias se verificam a partir do próprio conceito do poder tributário, bem como nos seus fundamentos e nos seus limites. Estes limites são aqueles que são impostos pelo princípio da legalidade até ao princípio da territorialidade. Importa salientar que só com estes limites é possível garantir a proteção da esfera jurídica dos contribuintes.

²⁵⁶ Vide artigo 50.º, n.º 1 da Lei Tributária.

²⁵⁷ Vide Artigo 50.º, n.º 4 da Lei Tributária.

²⁵⁸ Vide n.º 3 do artigo 50.º da Lei Tributária.

²⁵⁹ Vide alínea f) do n.º 1, do artigo 115.º da CRDTL.

²⁶⁰ Vide alínea p), do n.º 2, e alínea f) do n.º 3 do artigo 95.º da CRDTL.

²⁶¹ Vide artigo 85.º, alínea a) da CRDTL.

²⁶² Vide SANTOS, Rui Botica, FERREIRA, Hugo Pinheiro, *Direito Fiscal Timorense*, op. cit., pp. 48 – 50.

²⁶³ *Idem*, p. 50.

Creemos, todavia, estas garantías necesitan de ser reforzadas para melhor proteger os legítimos direitos e intereses dos contribuintes. Para tal, é necessário que o legislador:

- i) Adote o princípio da tipicidade fechada em matéria de criação de impostos dos seus elementos essenciais, particularmente na matéria de incidência real;
- ii) Adote um imposto único e progressivo, principalmente, nos impostos sobre rendimentos;
- iii) Adite as normas que garantam o cumprimento do princípio da igualdade e da proteção da família. Particularmente as normas que concretizam as isenções de impostos, deduções específicas e planeamento fiscal familiar;
- iv) Celebre mais acordos de dupla tributação com os países amigos ou vizinhos.

PARTE II: AS GARANTIAS ESPECIAIS DOS CONTRIBUENTES

Introdução

Diferentemente das garantias gerais agregadas ao poder tributário, que vimos anteriormente, as garantias especiais dos contribuintes são aquelas que foram identificadas por ANDREIA BARBOSA e por nós subscritas. Isto é, aquelas garantias que se configuram²⁶⁴, por um lado, nos meios através dos quais se possibilitam a paralisação da atuação da AT, ou melhor dizendo, as que visam suspender a atuação da AT e, por outro lado, nos meios preventivos e sindicatários da atuação da AT²⁶⁵. Neste último grupo, aludimos às garantias de natureza procedimental e processual disponibilizadas por lei a favor dos contribuintes.

Assim, no presente temático, pretendemos saber se as garantias especiais dos contribuintes disponíveis no ordenamento jurídico timorense são suficientes e adequadas para cumprir a função de tutela efetiva dos legítimos direitos e interesses dos contribuintes. Na sua inadequação ou insuficiência, pretendemos propor algumas soluções alternativas com vista a colmatar as lacunas existentes e contribuir para uma significativa melhoria na futura reforma fiscal timorense.

Para o efeito, o nosso estudo tem como ponto de partida a análise das garantias enquanto meio através do qual se possibilita a paralisação da atuação da AT e avança-se para os meios preventivos e sindicatários da atuação da AT.

²⁶⁴ Vide BARBOSA, Andreia Isabel Dias, *A prestação e constituição de garantias ...*, op. cit., pp. 26 -38. A autora divide as garantias em função dos sujeitos beneficiadores das garantias. Assim, segundo ela, existe dois grupos de garantias. O primeiro grupo seria as garantias que funcionam como meios que salvaguarda a esfera jurídica dos contribuintes, ou seja, os beneficiadores destas garantias são os próprios contribuintes. Neste grupo integra as garantias preventivas e sindicatárias da atuação administrativa e as garantias prestadas ou constituídas pelos contribuintes para paralisar as atuações da AT. Quanto ao segundo grupo, integra as garantias que os seus beneficiadores ou utilizadores são as entidades públicas de direito público – sujeito ativo da relação jurídica tributária, neste caso, fala-se das garantias enquanto meios de salvaguarda dos créditos tributários.

²⁶⁵ Cfr. Casalta Nabais entende que as garantias dos contribuintes se desdobram em meios não impugnatórios e os meios impugnatórios administrativos e judiciais. Portanto, trata-se de uma divisão que, até o mesmo autor se consentiu, não está longe dos autores que dividem as garantias dos contribuintes em garantias adjetivo-processuais e garantias materiais. Sendo que para Casalta Nabais, engloba-se no primeiro grupo, o direito à informação, o direito à fundamentação e notificação, o direito à audiência prévia, o direito à dedução, reembolso ou restituição de imposto, o direito a juros indemnizatórios e moratórios, o direito à redução de coimas, o direito à caducidade da liquidação e garantia prestada e à prescrição da obrigação tributária, o direito à prescrição dos procedimentos e das penas criminais e contra-ordenacionais, direito à confidencialidade. No segundo grupo, encontra-se, a impugnação de atos em matéria tributária (impugnação de decisões de determinação da matéria tributável, a impugnação de decisão de correção quantitativa de matéria tributável, correção de erros da administração fiscal), impugnação dos atos tributários (impugnação de atos administrativos relativos a questões tributárias, reclamação e recurso hierárquico contra atos da administração tributária, reclamação através do pedido de revisão, a impugnação dos actos de autoliquidação, substituição tributária e pagamentos por conta, a impugnação de atos da fase administrativa do processo contra-ordenacional fiscal, a impugnação de atos da administração tributária em sede da execução fiscal, a impugnação de normas jurídicas tributárias) e outros meios de garantias dos contribuintes – os meios jurisdicionais de garantias dos contribuintes, tais como, as ações, os meios processuais acessórios e outros meios processuais. Para uma matéria mais desenvolvida, vide NABAIS, José Casalta, *Direito Fiscal*, op. cit., pp. 347 e seguintes. A mesma posição é adotada pelo João Catarino, Professor da Universidade de Lisboa – ISCSP – Instituto Superior de Ciências Sociais. Sobre esta posição vide ainda CATARINO, João Ricardo, *Garantias essenciais dos contribuintes em Portugal e no Brasil – uma proposta para a sua proteção fundamentada*, in revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da UC, pp. 282-294. Disponível em http://repositorio.ufc.br/bitstream/riufc/12065/1/2013_art_jrcatarino.pdf [10.10.2019].

I. As garantias como meios através dos quais se possibilitam a paralisação da atuação da AT

A lei substantiva determina que haja ou não a reclamação tributária ou recurso hierárquico junto da AT, o imposto devido permanece exigível e pode ser recuperado a despeito dos meios recursivos²⁶⁶. Significa que não existe nenhum efeito suspensivo na impugnação dos atos administrativos que veremos já a seguir. O contribuinte fica obrigado a proceder o pagamento do imposto devido independentemente da reclamação ou recurso hierárquico.

Entretanto, a lei não dispõe mecanismo adequado para que possibilita a suspensão do ato recorrido. Esta realidade faz-nos entender que, infelizmente, o legislador está-se a preocupar mais na ideia de reparação do que propriamente de prevenção. Situação que pode, eventualmente, contribuir no enfraquecimento das garantias dos contribuintes.

Contudo, isto não sucede no processo de execução civil com relevância fiscal, na medida em que no decurso do processo de execução, o contribuinte pode utilizar mecanismo jurídico plasmado no CPC para paralisar ou suspender o processo de execução. Isto é, mediante a prestação de caução nos termos do art.696.º, n.º 1, do CPC e as regras relativamente a sua prestação constam no artigo 79.º, al. c) e artigos 817.º a 826.º todos do CPC.

Neste sentido, se o contribuinte entender que é necessário prestar uma caução para proteger os seus legítimos direitos e interesses, esta tornaria uma via vantajosa. Até porque, a caução em si constitui uma garantia especial das obrigações que garante o cumprimento da obrigação exequenda caso a oposição à execução improceda. Além disso, tem uma finalidade preventiva que se traduz na prevenção. Isto é, prevenir os riscos eventualmente resultantes da suspensão do processo executivo que coloquem em causa os direitos do exequente, por um lado, e prevenir os riscos provenientes do andamento do processo de execução que possam colocar em causa os legítimos direitos e interesses do executado, por outro. Embora, esta caução, para que seja eficaz, há-de ser idónea, ou seja, prestada por meio adequado e suficiente apta a cobrir a dívida exequenda e demais acréscimos que resultem da suspensão do processo executivo²⁶⁷. Por exemplo, prestada por meio de depósito de dinheiro, títulos de crédito, pedras ou metais preciosos, ou por penhor, hipoteca ou fiança bancária e cabe ao tribunal apreciar a idoneidade da caução.

²⁶⁶ Vide artigo 70.º, n.º 1 do Reg. UNTAET n.º 18/2000.

²⁶⁷ Vide Acórdão do Tribunal Português, Tribunal da Relação de Coimbra, Proc. 5211/15.1T8PBL-B.C1, Relator Fonte Ramos, disponível em <http://www.dgsi.pt/itrc.nsf/-/3A00C18A27FC6E2F802580BF003A4B78> [11.11.2019].

Posto isso, voltamos a reafirmar que as garantias para paralisar a atuação da AT são necessárias e indispensáveis para evitar a violação dos direitos e interesses legítimos dos contribuintes. Pois, como entende ANDREIA BARBOSA *“o alcance da tutela judicial efetiva não se limita à possibilidade de reparação dos prejuízos provocados por uma atuação ilegal, comissiva ou omissiva da Administração Tributária, exigindo antes que sejam evitados os próprios prejuízos sempre que possível”*²⁶⁸.

Todavia, notamos que o ordenamento jurídico timorense não deu muita importância às garantias para paralisação da atuação da AT, porque existe apenas a possibilidade de prestação da caução no decurso do processo execução civil com relevância fiscal. Esta realidade possa constituir um fator que enfraquece as garantias dos contribuintes. Pois, vimos que não existe a possibilidade de prestação de qualquer garantia ou prestação de caução no decurso da reclamação tributária ou no andamento do recurso hierárquico. Cremos que deveria haver meios jurídicos no procedimento tributário que possibilitem a paralisação da atuação da AT no decurso destes meios administrativos. Até porque, a prestação de uma garantia adequada aqui poderia ser útil para proteger os legítimos direitos e interesses dos contribuintes, não obstante o deferimento na reclamação tributária ou no recurso hierárquico implica uma restituição dos montantes que já tinham sido pagos e acresce os juros de mora, por exemplo. Acontece que esta restituição não é automática. Portanto, num ponto de vista temporal, poderia prejudicar a vida dos contribuintes.

Entretanto, para ultrapassar esta situação, é necessário que o legislador timorense introduza e enriqueça as normas disciplinadoras de meios impugnatórios administrativos e contenciosos, os mecanismos jurídicos adequados que possibilitem a suspensão da atuação da AT. Trata-se, por exemplo, da prestação de garantia para suspender a reclamação tributária ou recurso hierárquico quando estes tenham efeitos meramente devolutivo. Pois, a tutela efetiva dos direitos e interesses dos contribuintes não se realiza unicamente por meios ressarcitórios, mas antes de tudo, por vias de natureza preventiva. Com estas vias, cremos nós que a tutela efetiva dos direitos e interesses dos contribuintes será conseguida.

II. Garantias como meios preventivos e sindicatários da atuação da AT

As garantias enquanto meios preventivos e sindicatários da atuação da AT materializam-se no conjunto de esquemas procedimentais ou processuais que a lei coloca à disposição dos contribuintes com vista a prevenir a violação dos legítimos direitos e interesses dos contribuintes ou colocar em crise

²⁶⁸ Vide BARBOSA, Andreia Isabel Dias, *A prestação e constituição de garantias ...*, op. cit., p. 30.

quaisquer atos praticados pela AT suscetível de violar os direitos e interesses dos contribuintes ou obter a reparação quando estes forem afetados por uma determinada decisão tomada pela AT.

Neste sentido, entende JOAQUIM FREITAS DA ROCHA²⁶⁹ que as garantias dos contribuintes são “*esquemas, ordenações e instrumentos formais (ou seja, procedimento e processo) cujo objetivo poderá ser, em relação a um determinado acto, a sua declaração de inexistência, declaração de nulidade, anulação, revogação ou confirmação*”²⁷⁰.

Mediante a definição apresentada, podemos retirar as ideias de que as garantias dos contribuintes enquanto meios preventivos e sindicatórios da atuação da AT são, desde logo:

- i. São esquemas de natureza procedimentais ou processuais²⁷¹. Isto é, meios através dos quais os contribuintes podem efetivar junto de órgãos competentes para assegurar os seus direitos e interesse legalmente protegidos ou para prevenir a violação dos mesmos. Significa isto que, não fazem parte deste tipo de garantias os verdadeiros direitos dos contribuintes. Refere-se, por exemplo, ao direito à audição prévia ou à caducidade de liquidação²⁷², ao direito à remissão do imposto incobrável²⁷³ e etc. Estes são verdadeiros direitos dos contribuintes que devem ser mantidos intactos pela atuação da AT. Se estes estiverem em riscos ou forem violados, os contribuintes podem defende-los com recurso aos esquemas de natureza procedimentais ou processuais.
- ii. São meios de natureza preventiva e/ou reparatória para prevenir a violação dos direitos e interesses dos contribuintes ou para pedir a reparação quando estes estiverem violados em virtude da atuação da AT.
- iii. São meios de natureza jurídica garantida constitucionalmente por força do artigo 144.º, n.º 2, da CRDTL.

Tendo em conta o ordenamento jurídico timorense, os instrumentos formais como meios preventivos e sindicatórios da atuação da AT analisam-se, em meios administrativos ou garantias de natureza administrativa e em meios jurisdicionais ou garantias de natureza contenciosa²⁷⁴. Significa isto que não está incluído no nosso estudo, as garantias não jurisdicionais ou políticas que existem na CRDTL,

²⁶⁹ Vide ROCHA, Joaquim Freitas, *Lições de procedimento e processo ...*, op. cit., p. 55. Portanto seguimos muito perto a posição adotada por este autor por achamos que este é mais adequada relativamente à nossa dissertação.

²⁷⁰ Cfr. A ideia de Casalta Nabais que entende que as garantias dos contribuintes é conjunto de meios, instrumentos ou mecanismos criados pela ordem jurídica com o objetivo ou finalidade direta ou imediata de evitar ou sancionar a violação dos direitos ou interesses legalmente protegidos dos particulares face à administração tributária. Vide NABAIS, José Casalta, *Direito Fiscal*, op. cit., pp. 345 e seguintes.

²⁷¹ Vide ROCHA, Joaquim Freitas, *Lições de procedimento e processo ...*, op. cit., p. 55.

²⁷² É de 5 anos nos termos do artigo 52.º, n.º 1 do Reg. UNTAET n.º 18/2000.

²⁷³ Vide artigo 61.º, do Reg. UNTAET n.º 18/2000.

²⁷⁴ Optamos por seguir muito perto a posição doutrinária defendida por JOAQUIM FREITAS DA ROCHA na medida em que esta se adapta adequadamente à realidade jurídica timorense e facilmente perceptível pelos contribuintes. Sobre a posição do autor, vide ROCHA, Joaquim Freitas, *Lições de procedimento ...*, op. cit., pp. 55 e seguintes e 235 e seguintes.

como por exemplo, direito de petição (artigo 27.º da CRDTL) direito de resistência e de legítima defesa (artigo 28.º da CRDTL). Porque estas, por um lado, tratam-se como meios que não necessitam de formalidades na sua utilização e, por outro lado, são menos eficazes comparando com aqueles²⁷⁵.

As garantias administrativas são aqueles meios ou instrumentos jurídicos colocados por lei a disposição dos contribuintes que se efetivam mediante os órgãos de natureza administrativa. Inclui nestas, as garantias administrativas não impugnatórias e impugnatórias²⁷⁶. Por sua vez, as garantias jurisdicionais ou contenciosas, são aqueles meios jurídicos disponibilizados por força da lei à disposição dos contribuintes e que se efetivam mediante os órgãos jurisdicionais – tribunais²⁷⁷.

1. As garantias administrativas

As garantias administrativas são o conjunto de meios disponibilizados pela ordem jurídica ao dispor dos contribuintes para que se efetivam mediante os órgãos da Administração Pública, aproveitando as próprias estruturas administrativas e os controlos de mérito e de legalidade nelas utilizadas²⁷⁸. Trata-se, como entende JOAQUIM FREITAS DA ROCHA²⁷⁹ daqueles instrumentos que se efetivam perante órgão de natureza administrativa. Este tipo de garantias desdobra-se em garantias administrativas não impugnatórias e garantias administrativas impugnatórias.

1.1 Garantias administrativas não impugnatórias

As garantias administrativas não impugnatórias, como o próprio nome indica não se consubstanciam em nenhuma ação do contribuinte para atacar os atos praticados pela AT. Estas analisam-se em direito à informação e direito de participação.

1.1.1 Direito à informação

Na ótica da lei fundamental timorense, o direito à informação decorre diretamente nos termos do artigo 40.º da CRDTL em que prevê a liberdade de expressão e de informação.

O direito à informação desdobra-se, por um lado, em direito de informar ou de partilhar com terceiro às informações obtidas desde que não estão cobertas pela regra de confidencialidade e em

²⁷⁵ Vide CAETANO, Marcello, *Manual de Direito Administrativo*, Vol. II, 10.ª Ed., (3.ª, reimpressão revista e atualizada pelo Prof. Doutor Diogo Freitas do Amaral, Almedina, Coimbra, 1990, p. 1203 e seguintes.

²⁷⁶ Vide ROCHA, Joaquim Freitas, *Lições de procedimento ...*, op. cit., pp. 55 e seguintes.

²⁷⁷ *Idem, ibidem*.

²⁷⁸ Vide CAUPERS, João, *Introdução ...*, op. cit., p.262.

²⁷⁹ Vide ROCHA, Joaquim Freitas, *Lições de procedimento ...*, op. cit., pp. 56.

direito de ter acesso a conteúdos informativos ligados aos seus legítimos direitos e interesses, por outro lado²⁸⁰. E neste último que é mais relevante para o tratamento do direito à informação.

Este direito, por ordem da Constituição, constitui um direito subjetivo por estar inserido no título II sobre direitos, liberdades e garantias pessoais. O direito à informação não se concretiza apenas na mera prestação de informação aos contribuintes, mas antes de tudo, consubstancia-se num instrumento de cariz garantístico que visa tutelar os legítimos direitos e interesses dos contribuintes. Isto é, a informação útil sobre a situação jurídica dos contribuintes.

Neste mesmo sentido, a lei fundamental determina que *“a Administração Pública visa a prossecução do interesse público, no respeito pelos direitos e interesses legítimos dos cidadãos”*²⁸¹. Esta norma fundamental pretende confirmar que o direito à informação faz parte dos direitos e interesses que merecem ser respeitados. O respeito pelos direitos e interesses legítimos dos contribuintes é inviolável na atuação da Administração Pública, salvo quando haja fundamentação legal e adequada para recusa da prestação de informação solicitada.

Creemos que a concretização do direito à informação resulta da conjugação simultânea do disposto no artigo 2.º, n.º 1 do DL n.º 32/2008, de 27 de agosto sobre procedimento administrativo timorense (PAT²⁸²) e com o artigo 2.º do DL n.º 13/2017, de 5 de abril sobre orgânica da Autoridade Tributária.

O artigo 2.º, n.º 1 do PAT determina que as disposições constantes no referido diploma aplicam-se aos órgãos da Administração Pública Direta ou Indireta. Entretanto, conforme o que está estipulado no artigo 2.º do DL n.º 13/2017, a AT é uma Administração Direta do Estado. Significa isto que na ausência do regime especial relativa ao procedimento tributário, é aplicável as normas do PAT em vigor.

Assim sendo, o direito à informação para os contribuintes concretiza-se, designadamente:

- i. No direito a ser informados pela AT, sempre que o requeiram, sobre andamento dos procedimentos em que sejam diretamente interessados. Neste caso, a AT deve atender o requerimento dos contribuintes no prazo de 10 dias e passar-lhes as informações necessárias, tais como a indicação do serviço onde o processo se encontra, os atos e diligências praticadas, as diligências a suprir pelos contribuintes, as decisões adotadas e quaisquer outros elementos solicitados. Mesmo assim, este direito pode ser recusado desde que a recusa seja devidamente justificada quer por motivos de confidencialidade, quer por motivos relativos ao fim principal do procedimento bem como o efeito externo para com os direitos fundamentais de outras pessoas²⁸³.

²⁸⁰ Vide artigo 40.º da CRDTL. De igual modo, vide VASCONCELOS, Pedro Carlos Bacelar (Coord.), *Constituição Anotada da República Democrática de Timor-Leste* ..., op. cit., pp. 161-162.

²⁸¹ Vide artigo 137.º, n.º 1 da CRDTL.

²⁸² PAT é Procedimento Administrativo Timorense. Trata-se de uma abreviatura nossa para facilitar a nossa redação.

²⁸³ Vide artigos 20.º e 21.º do PAT.

- ii. O direito à informação também se concretiza mediante a imperatividade de utilizar línguas oficiais, principalmente, nos atos jurídicos praticados pela AT para garantir que os seus conteúdos estejam acessíveis aos contribuintes. Esta imperatividade resulta do princípio da constitucionalidade plasmado no artigo 2.º e 13.º ambos da CRDTL, ainda do princípio da utilização das línguas oficiais no exercício da atividade dos órgãos da Administração Pública plasmado nos termos do artigo 4.º do PAT. Significa isto que a AT deve promover a utilização das línguas oficiais – Tétum ou Portuguesa, na medida em que esta promoção constitui um cumprimento do princípio de Estado de direito, Estado soberano e independente. Além disso, garante a acessibilidade dos contribuintes à informação²⁸⁴.
- Notamos que na prática, a AT ainda utiliza outras línguas estrangeiras, como por exemplo, a língua inglesa como meio para exteriorizar a sua vontade. Seja na redação do conteúdo da decisão, seja na notificação da sua decisão. cremos que esta prática está totalmente alheada à lei em vigor e, conseqüentemente, viola o direito à informação. Trata-se, não só, de um ato de rebeldia perante a lei em vigor, como origina uma nulidade do ato tal como acontece na falta de fundamentação que veremos nos termos *infra*.
- iii. No direito de acesso aos arquivos e registos administrativos. Este direito de acesso não pode ser negado mesmo que não se encontre em curso qualquer procedimento que lhes diga respeito diretamente²⁸⁵. Embora, este direito de acesso possa ser recusado desde que os dados, arquivos e registos pretendidos dizem respeito à segurança pública, à investigação criminal e à intimidade das pessoas.
- iv. No direito de acesso aos documentos nominativos desde que os dados lhes digam respeito²⁸⁶. Este direito de acesso também pode ser restringido por escrito e fundamentado pela AT quando diz respeito à questão de confidencialidade ou outras questões atrás apontadas.
- v. Direito pela passagem de certidões ou pela reprodução ou das declarações autenticadas dos documentos que constem dos processos a que tenham acesso. Portanto, os contribuintes devem pagar uma certa quantia fixada pela AT para obter tais documentos. Trata-se de uma exceção à regra de isenção de custo quanto ao direito de informação plasmado no artigo 40.º, n.º 1 última parte da CRDTL.
- vi. Direito de ser notificado sobre qualquer ato ou decisão que lhes diga respeito diretamente. Assim, os contribuintes devem ser devidamente notificados quando os atos administrativos decidam sobre

²⁸⁴ Por exemplo na Ley General Tributaria Espanhola, a utilização da língua oficial é como uma garantia dos contribuintes. Vide artigo 34.º, n.º 1, alínea d) da Ley General Tributaria Espanhola disponível em Ley General Tributaria consultada online, disponível em <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2003-23186> [11.10.2019].

²⁸⁵ Vide artigo 24.º, n.º 1 do PAT.

²⁸⁶ Artigo 24.º, n.º 2 do DL n.º 32/2008.

quaisquer pretensões por eles formuladas ou quando imponham deveres, sujeições ou sanções ou causem prejuízos aos contribuintes ou criem, extingam, aumentam ou diminuem direitos ou interesses legalmente protegidos ou afetem as condições do seu exercício. Todavia, este direito de ser notificado pode ser dispensado quando os atos administrativos sejam praticados oralmente na presença dos interessados ou quando por qualquer intervenção dos contribuintes no procedimento revela perfeito conhecimento do conteúdo dos atos em causa²⁸⁷.

vii. Direito à fundamentação. A sua concretização é visível na indispensabilidade da fundamentação dos atos ou decisões praticadas pela AT que se relacionem com legítimos direitos e interesses dos contribuintes²⁸⁸. A fundamentação constitui um dos deveres imprescindíveis da AT que não limita no mero cumprimento da formalidade, mas apresenta uma dimensão garantística do direito à informação. Ela também garante o cumprimento do princípio da segurança jurídica na sua vertente subjetiva, uma vez que por meio dela se transmite ao conhecimento dos contribuintes os motivos ou razões porque se decide por determinado modo e não de outro. Por estas razões que a fundamentação deve ser expressa, através de sucinta exposição dos fundamentos de facto e de direito da decisão²⁸⁹. Mas não só, parece-nos que o dever da fundamentação da AT só é conseguido quando a fundamentação é clara e perceptível pelos seus destinatários. Desta forma, na falta de fundamentação num determinado ato da AT, o mesmo deveria ser considerado nulo. Esta nulidade na falta de fundamentação pode ser sustentada: i) por razão de ofensa ao conteúdo essencial de um direito fundamental. Neste caso, o direito à informação na sua estreita ligação com o direito à propriedade privada; ii) por razão de violação da formalidade legal ligada à formação e à exteriorização da vontade do órgão decisor²⁹⁰.

Dito isto, salvo nos casos em que a lei restringe o direito à informação relativamente a certos conteúdos de informação ou documentos, este direito enquanto direito subjetivo deve ser assegurado e protegido nas atuações da AT.

1.1.2 Direito de participação

A lei fundamental determina, embora de forma ambígua nos termos do artigo 137.º, n.º 2 que “*a Administração Pública [...] assegurar a participação dos interessados na sua gestão efectiva*”. Significa que a Administração Pública (AP) recebe uma ordem imperativa constitucional para que, na sua gestão

²⁸⁷ Vide alíneas a) e b) do artigo 26.º do PAT.

²⁸⁸ Tribunal de Recurso também chama atenção a imperatividade da fundamentação na decisão tomada por órgãos decisórios, vide Acórdão do Tribunal de Recurso de 31 de dezembro de 2008, pp. 19-20, disponível em <https://www.tribunais.tl/?q=node/30> [11.01.2019].

²⁸⁹ Vide artigo 44.º, n.º 1 do PAT.

²⁹⁰ Vide artigo 50.º, n.º 2, alíneas d) e f) do regime de procedimento administrativo.

efetiva em relação à prossecução dos interesses públicos, assegure a participação dos indivíduos como destinatários de interesses públicos prosseguidos.

É de reconhecer que a participação dos interessados concretiza o chamado princípio da gestão participada que deriva do princípio constitucional da democracia participativa. Assim sendo, é aceitável que o direito de participação possa ser consubstanciado na participação dos interessados na gestão das tarefas públicas incumbidas à AP que se concretiza, por exemplo, mediante a participação dos representantes das comunidades ou das associações no desenvolvimento das tarefas públicas ou mediante a transferência das tarefas estatais para as instituições públicas ou mediante a parceria público-privadas²⁹¹.

Assim, é de perguntar: será que a exclusão da possibilidade dos interessados de intervirem no procedimento ou processo conducente à exteriorização da vontade da AP que lhes digam respeito constitui a razão para cumprir plenamente o princípio supra enunciado? Parece que não.

A intervenção dos interessados (contribuintes) nos procedimentos e processos também concretiza uma democracia participativa onde exige a transparência do processo até à decisão final que introduz alteração na esfera jurídica dos contribuintes. Pois, a matéria de imposto constitui uma amputação legal e autorizada da propriedade privada dos contribuintes. Por isso, não se pode negligenciar que o direito de participação também se concretiza mediante a possibilidade de os particulares ou contribuintes intervirem nos procedimentos ou processos conducentes à exteriorização da vontade da AP que lhes digam respeito.

Sendo assim, a nosso ver, a luz da natureza do direito tributário, o direito de participação deve ser traduzido também na possibilidade de os contribuintes poderem intervir nos procedimentos e processos para a formação da decisão que diretamente lhes digam respeito. Neste sentido, alinhando a nossa ideia com o entendimento do PEDRO CARLOS BACELAR e outros, que entendem que *“o princípio da participação dos interessados na gestão efetiva dos serviços públicos aconselha a adoção de modelos*

²⁹¹ JORGE MIRANDA e RUI MEDEIROS entendem que a participação dos interessados na gestão efetiva da Administração Pública não significa uma participação pontual e indireta por via da eleição periódica dos titulares de muitos órgãos administrativos, mas de intervenção diversificadas na atuação quotidiana dos entes públicos pelos próprios cidadãos com vista a reforçar a legitimação democrática dos poderes exercidos. Além disso, não se entende como quaisquer formas de participação nos procedimentos e nas decisões administrativas, mas apenas modalidades que garantam a participação dos cidadãos no desenvolvimento das tarefas incumbidas à Administração. Para esta posição, vide MIRANDA, Jorge, MEDEIROS, Rui, *Constituição Portuguesa Anotada*, tomo III, Coimbra Editora, Coimbra, 2007, p. 583. Ainda no mesmo sentido, J.J GOMES CANOTILHO e VITAL MOREIRA entendem que a participação dos cidadãos concretiza o chamado princípio da gestão participada que deriva do princípio constitucional da democracia participativa. Esta participação traduz-se: i) na intervenção nos órgãos de gestão dos serviços não apenas os profissionais burocratas mas também representantes de comunidades em que os serviços estão inseridos; ii) na criação de estrutura de consulta e concertação que garante a participação do representante de delegados dos administrados ou das suas organizações representativas; iii) na ampliação de formas de autoadministração mediante a transferência das tarefas de administração direta do Estado para as instituições ou associações publicas. Sobre esta posição, vide CANOTILHO, J.J. Gomes, MOREIRA, Vital, *Constituição da República Portuguesa Anotada*, op. cit., p. 927.

*de administração participada, designadamente por via da abertura do procedimento à colaboração e participação dos interessados ...*²⁹².

Assim, cremos que o direito de participação na gestão efetiva da AP não se pode interpretar simplesmente como forma dos interessados (através dos seus representantes, institutos públicos ou privados) participar no processo de gestão das tarefas públicas incumbidas à AP, mas ele também se efetiva, como entende JOAQUIM FREITAS DA ROCHA, na “*possibilidade de os interessados terem faculdade de intervir no procedimento tributário [...] ou de participar na formação das decisões que lhes digam respeito*”²⁹³.

Tendo em conta o que foi dito, acreditamos que o direito de participação como garantia dos contribuintes decorre diretamente nos termos do artigo 137.º, n.º 2 da CRDTL que projeta a ideia do Estado de Direito Democrático que respeita pela dignidade da pessoa humana plasmado no número 1 do artigo primeiro da CRDTL e é concretizado:

- i. Mediante a possibilidade de os contribuintes poderem participar na melhor interpretação e aplicação das leis tributárias no caso concreto²⁹⁴.

O Reg. UNTAET determina que os contribuintes, se tiverem dúvidas quanto à interpretação e aplicação das normas constantes no Regulamento, possam solicitar à AT para que esta emita uma decisão administrativa sobre tais dúvidas. Por enquanto, a AT fica vinculada à decisão por ela emitida e aqui prevalece o princípio *venire contra factum proprium*, mas não vincule os Tribunais porque estes ficam vinculados apenas às leis²⁹⁵. E com base desta decisão administrativa, os contribuintes possam organizar a sua situação fiscal. Trata-se, portanto, de meio garantístico que visa assegurar a certeza jurídica dos contribuintes.

- ii. Na possibilidade de poder intervir pessoalmente no procedimento administrativo ou de nele se fazer representar ou assistir, incluindo por meio de procurador²⁹⁶.

Esta possibilidade materializa-se, na ótica do Tribunal de Recurso e por nós subscrita, refere-se ao direito de audiência prévia²⁹⁷. Neste sentido, o legislador timorense não deixa escapar o direito dos contribuintes para ser ouvidos antes de a AT proceda a uma decisão e fixa os seus efeitos na esfera jurídica dos contribuintes. Principalmente nos atos ou decisões desfavoráveis aos contribuintes em que estes não as podem contar.

²⁹² Vide VASCONCELOS, Pedro Carlos Bacelar (Coord.), *Constituição Anotada da República Democrática de Timor-Leste ...*, op. cit., p. 430.

²⁹³ Vide ROCHA, Joaquim Freitas, *Lições de Procedimento ...*, op. cit., p.57.

²⁹⁴ Vide artigo 66.º e 67.º do Reg. UNTAET 18/2000.

²⁹⁵ *Idem*.

²⁹⁶ Vide artigo 14.º do Decreto-lei n.º 32/2008, de 27 de agosto sobre procedimento administrativo que é aplicável por força do seu artigo 2.º n.º 1.

²⁹⁷ Vide acórdão do Tribunal de Recurso proc. n.º 01/RC/2009/TR, pp. 35-36, disponível em <https://www.tribunais.tl/?q=filebrowser/download/11347507> [10.10.2019].

Portanto, o direito de participação não pode ser violado nas atuações da Administração Pública, principalmente nas decisões desfavoráveis ou onerosa para os contribuintes. Porquanto, como entende MIGUAEL PRATA ROQUE como o qual concordamos, “[N]em é justificável que a Administração Pública instrumentaliza o particular, tomando decisões que afetam a sua esfera jurídica sem o trate enquanto verdadeiro sujeito da decisão administrativa, nem tão-pouco é admissível que o particular seja surpreendido em tal decisão”²⁹⁸.

Sendo assim, antes de exteriorizar uma vontade da AT através da decisão desfavorável em que os contribuintes não poderiam razoavelmente contar, é necessário ouvi-los. Por exemplo, num determinado deferimento total ou parcial de um pedido de reclamação ou recursos hierárquicos, no deferimento de pedido de reconhecimento do benefício fiscal ou mesmo antes de conclusão do relatório da inspeção tributária²⁹⁹ ou no caso de liquidação adicional.

A imperatividade do direito de participação, principalmente nas decisões desfavoráveis aos particulares é justificado pela razão de que este direito garante uma condição para a exequibilidade da decisão da AT. Além disso, promove a bilateralidade procedimental que assegura a participação dos interessados ou contribuintes³⁰⁰, afasta-se assim um procedimento inquisitivo e unilateral. Esta bilateralidade sustenta a manutenção de uma relação harmoniosa entre a AT e os contribuintes.

Posto isso, o direito de participação enquanto garantias dos contribuintes não deve dispensar ou negar. Deve assegurar o seu cumprimento para não enfraquecer a tutela efetiva dos legítimos direitos e interesses dos contribuintes debilitar a relação harmoniosa entre AT e os contribuintes.

1.2 Garantias administrativas impugnatórias

As garantias administrativas são meios que a lei coloca ao dispor dos contribuintes para atacar atos jurídicos praticados pela AT que coloquem em causa os legítimos direitos e interesses dos

²⁹⁸ Vide ROQUE, Miguel Prata, *Acto nulo ou acto anulável? – Consequências da jusfundamentalidade do direito de audiência prévia e direito à fundamentação*, in “*Cadernos de Justiça Administrativa*”, n.º 78, Braga, Novembro/Dezembro 2009, p. 20, *apud* Acórdão do Tribunal de Recurso proc- n.º 01/RC/2009/TR, p.36, disponível em <https://www.tribunais.tl/?q=filebrowser/download/11347507> [10.10.2019].

²⁹⁹ Na verdade, o artigo 69.º e 70.º ambos do Reg. UNTAET aplicável para reclamação ou recurso hierárquico não dispõem de nenhuma norma que garanta o direito de audição dos contribuintes na formação de decisão desfavorável que lhes digam respeito. Ainda no artigo 62.º a 64.º que regula os poderes de investigação da AT, não dispõe nenhuma norma que assegure a audição dos contribuintes antes da conclusão da investigação ou inspeção tributária. Entretanto, na orgânica da AT apenas está estipulada na alínea e) do n.º 2 do artigo 46.º sobre a possibilidade de Gabinete de Recurso e Apoio Jurídico de solicitar escurecimento ou documentação e informação adicional aos contribuintes, sempre que se revelar necessário. E, a nosso ver, esta norma não estatui a possibilidade de audição, mas a solicitação de documentação ou informação adicional. Mesmo assim, se olharmos para a competência do Diretor Geral (DG) da AT (art.51.º, n.º 2, alínea b da orgânica da AT), a lei atribui a DG a competência de zelar pelo interesse público, no respeito pelos direitos e garantias dos contribuintes e obrigações tributárias. Desta forma, é de dizer que, a AT deve assegurar o respeito pelos direitos dos contribuintes inclusivamente o direito de participação na formação das decisões desfavoráveis aos contribuintes. Pois, este direito, a nosso ver, está a decorrer no próprio diploma fundamental timorense.

³⁰⁰ Vide ROCHA, Joaquim Freitas, *Lições de Procedimento ...*, op. cit., p.57. pp. 139-141. Segundo este autor, o direito de participação aparece numa configuração positiva, negativa e bilateralidade. Positiva, exige do órgão decisor da AT, as atuações e medidas que promovam a execução das suas decisões. Negativa, exige que o órgão decisor não deve tomar uma decisão desfavorável aos contribuintes sem ouvi-los primeiro. A bilateralidade, exige que a estrutura do procedimento não seja uma estrutura unilateral e inquisitiva, mas bilateral.

contribuintes junto do órgão da Administração competente. Neste sentido, entende JOAQUIM FREITAS DA ROCHA³⁰¹ que *“através das garantias administrativas impugnatórias pretende-se colocar em crise, junto de órgãos administrativos, a conformidade de um determinado ato da AT com ordenamento jurídico”*.

Estas garantias exigem a existência de normas procedimentais de natureza tributária. Embora, provisoriamente o legislador timorense, por meio do artigo 93.º, n.º 4 da atual lei tributária determina que *“[O] regime jurídico do procedimento tributário relativo à cobrança e recuperação do imposto mantém-se aplicável até à entrada em vigor do decreto-lei que o define”*. Infelizmente, e até a data, o legislador ainda não legislou sobre tal matéria.

Por força do citado preceito, o legislador fez uma remissão ao Reg. UNTAET n.º 18/2000 sobre o sistema de receita pública de Timor-Leste. Embora, se analisarmos cuidadosamente o Regulamento citado, é difícil localizar onde está exatamente o regime do procedimento tributário relativo à cobrança e recuperação do imposto. Desta forma, é de dizer que o legislador cometeu um erro e introduziu a confusão para o órgão aplicador da lei que é a AT, bem como aos contribuintes, coloca em causa o princípio da legalidade e da segurança jurídica.

Perante esta situação, perguntamos: Será que com a norma citada, o legislador pretende manter em vigor apenas a parte C (Cobrança de impostos) do número X sobre a metodologia tributária? Ou será que o que se entende por regime do procedimento tributário relativo à cobrança e recuperação do imposto é o mesmo que está no número X (ponto A - G) que regula sobre a metodologia tributária?

Perante estas questões por nós suscitadas, é de dizer que, na verdade, algumas partes contantes no n.º X do Reg. UNTAET n.º 18/2000, pela natureza que estas partes têm, não são suscetíveis de ser substituídas por PAT, a não ser que pelo novo regime de procedimento tributário. Refira-se por exemplo, a parte relativa aos registos dos contribuintes (arts. 48.º-50.º do Regulamento), a matéria de lançamento de imposto (art.51.º), a matéria de caducidade de direito à liquidação (art.52.º), poderes de investigação – inspeção tributária (arts. 62.º-65.º) e a parte relativamente às decisões administrativas (arts. 66.º-68.º). Pois, estas partes e incluindo a parte C sobre cobrança de impostos que compõem a metodologia tributária constante no n.º X do Regulamento. Além disso, a AT ainda utiliza as normas constantes do Regulamento, por exemplo, regras de investigação, decisões públicas³⁰² nas suas atuações, bem como na contagem de prazo para reclamação e recursos hierárquicos.

³⁰¹ Vide ROCHA, Joaquim Freitas, *Lições de Procedimento e processo ...*, op. cit., p. 60.

³⁰² Vide SANTOS, Rui Botica, FERREIRA, Hugo Pinheiro, *Direito Fiscal Timorense*, op. cit., p. 56.

Neste sentido, cremos nós que o regime do procedimento tributário relativo à cobrança e recuperação do imposto referido no artigo 93.º, n.º 4, da atual lei tributária timorense refere-se a todas as partes no n.º X que refletem os procedimentos conducentes à cobrança e à recuperação de impostos, inclusivamente a parte relativa aos recursos. Neste sentido, o regime referido no artigo citado é o mesmo que está consagrado no n.º X sobre metodologia tributária. Isto é, os procedimentos conducentes à cobrança e recuperação de imposto.

Embora, seja reconhecer que algumas normas e conceitos³⁰³ e órgãos decisores³⁰⁴ constantes no n.º X estão desatualizados e são insuficientes. A nosso ver, para tutelar provisoriamente os legítimos direitos e interesses dos contribuintes até que haja um novo regime de procedimento tributário, esta situação deve ser suprida mediante a conjugação harmonizada entre o n.º X do Regulamento com a lei tributária atual e a lei orgânica da AT³⁰⁵. E na insuficiência das normas contidas nestes diplomas, são aplicáveis as normas contidas no PAT devidamente adaptadas à natureza do direito tributário.

Entretanto, o 69.º do Reg. UNTAET em conjugação com o artigo 46.º, n.º 1 e 2, alínea d), artigo 51.º, n.º 1, alínea h) ambos da lei orgânica da AT e ainda em harmonia com o PAT, particularmente, o artigo 68.º e seguintes prevê a existência de dois tipos de garantias administrativas impugnatórias: a reclamação tributária (na nossa linguagem)³⁰⁶ e o recurso hierárquico.

1.2.1 Reclamação tributária

Começamos por enunciar que a reclamação tributária constitui a primeira garantia dos contribuintes que se efetiva junto da Autoridade Tributária (AT) e encontra-se regulada no artigo 69.º, n.º 1 a 5 do Reg. da UNTAET n.º 18/2000 *ex vi* artigo 93.º, n.º 4 da lei tributária. A norma citada aplica-se em adaptação às normas constantes na Lei Orgânica da AT e, no caso de omissão, aplica-se o PAT devidamente adaptado à natureza do direito tributário.

Segundo o artigo citado, a reclamação deve ser apresentada pelo interessado junto do Gabinete de Recurso e Apoio Jurídico (GRAJ) no prazo de 60 dias, contando a partir da notificação da liquidação ou a partir do momento em que se conhece a ilegalidade dos atos praticados pela AT³⁰⁷.

³⁰³ Refira-se, por exemplo, ao conceito “comissário” que na atual lei orgânica da AT equiparado ao Diretor Geral da AT.

³⁰⁴ Retrata-se, por exemplo, do Conselho de Recursos Tributários e Alfandegários. É um Conselho que o diploma prevê para decidir os pedidos apresentados em sede do recurso hierárquico, embora, este conselho nunca foi estabelecido. Com a lei orgânica da AT, como veremos nas garantias de natureza administrativa, o Diretor Geral da AT sucedeu no lugar daquele Conselho.

³⁰⁵ A orgânica da AT atualmente aprovada por DL n.º 13/2017, de 5 de abril.

³⁰⁶ O artigo 69.º do Reg. UNTAET 18/2000, utiliza conceito recurso para referir às duas realidades distintas. Isto é, refere-se primeiro no número 1 a 5 sobre aquilo que se designa no direito administrativo como reclamação, entretanto, o n.º 6 a 7 do mesmo artigo trata-se do recurso hierárquico. A mesma situação se passa na orgânica da AT aprovada pelo DL n.º 13/2017 no seu artigo 46.º, n.º 1 e 2, alínea d) e artigo 51.º, n.º 1, alínea h). No entanto, utilizamos a designação constante no procedimento administrativo, artigo 68.º, e adaptá-la à realidade jurídica tributária para diferenciar a reclamação e recurso hierárquico. Assim, a nossa designação passa a ser Reclamação Tributária.

³⁰⁷ Vide o artigo 69.º, n.º 1 e 2 do Reg. UNTAET em conjugação com o artigo 46.º do Decreto-Lei n.º 13/2017, de 5 de abril sobre a estrutura orgânica da Autoridade Tributária.

Este GRAJ é serviço central da AT que funciona junto do Diretor Geral (DG), tem competência para ouvir e decidir as reclamações formuladas por contribuintes³⁰⁸. Trata-se de um serviço diferente da Direção Nacional de Gestão Declarativa, Liquidação e Cobrança. Pois esta última tem uma secção especializada que compete para emitir liquidações, nomeadamente, em casos de situações de falta de declaração ou de omissões nela verificada³⁰⁹.

Observamos que na prática, cabe ao GRAJ apreciar as reclamações tributárias e recomenda ao DG da AT para que este último profira a decisão. Cremos que esta prática é totalmente errada, na medida em que se o DG proferisse a decisão, seria uma decisão viciosa e nula por força do artigo 50.º do PAT. Porque a competência para decidir as reclamações tributárias pertence ao GRAJ.

Sendo assim, as liquidações suspeitas de ilegalidades praticadas pela Direção Nacional de Gestão Declarativa, Liquidação e Cobrança são suscetíveis de serem reclamadas junto do GRAJ. Além disso, pode reclamar quaisquer decisões ou atos praticados pela AT que coloquem em causa os legítimos direitos e interesses dos contribuintes.

Significa isto que a reclamação tributária não se traduz na faculdade de impugnar administrativamente junto do autor do ato³¹⁰ na medida em que a expressão “*junto do autor do ato*” exprime a ideia de que o autor que praticou o ato é o mesmo que volta a reapreciar a reclamação tributária. Se for junto do autor do ato, cremos que não existe garantias de isenção e imparcialidade e nem podem existir^{311 312}. Por enquanto, colocaria em risco os direitos e interesses dos contribuintes.

O que podemos notar no ordenamento jurídico timorense é que a reclamação tributária constitui um meio idóneo para atacar o ato da liquidação em *stricto sensu*³¹³ bem como outros atos ou decisões da AT que coloquem em causa os legítimos direitos e interesses dos contribuintes³¹⁴. Esta reclamação efetiva-se junto de uma entidade superior do autor do ato – GRAJ³¹⁵. Neste sentido, entende JOAQUIM FREITAS DA ROCHA que a reclamação tributária (nossa denominação) consubstancia-se “*num meio*

³⁰⁸ Vide artigo 69.º, n.º 1 e 4 do Reg. e em conjugação com o artigo 46.º, n.º 1 e 2, alínea d) do Decreto-Lei n.º 13/2017.

³⁰⁹ Vide artigo 9.º, n.º 2 alínea b) e artigo 19.º, n.º 2, alínea b) todos do Decreto-Lei n.º 13/2017.

³¹⁰ Cfr. Para MARCELLO CAETANO no âmbito do direito administrativo entende que a reclamação consiste na “*faculdade de impugnar [...] junto do autor do acto, [...], tem por objetivo a revogação, a modificação ou a suspensão do acto praticado*”. Vide CAETANO, Marcello, *Manual Direito Administrativo*, op. cit., p. 1207.

³¹¹ Vide AMARAL, Diogo Freitas, *Conceito e Natureza do Recurso Hierárquico*, Vol. I, 2.ª Ed., Almedina, Coimbra, 2005, p. 45.

³¹² A atual procedimento administrativo timorense impõe que a Administração deve assegurar o cumprimento do princípio da imparcialidade nas suas atuações. Este princípio encontra-se presente no artigo 5.º do PAT.

³¹³ Ato tributário em sentido restrito (liquidação em *stricto sensu*) difere-se dos atos tributários lato sensu. Quanto ao primeiro, é a determinação concreta do quantum em relação ao imposto que um determinado contribuinte deve pagar. No que refere ao segundo, são todos os atos administrativos em matéria tributária que não reflete o ato de liquidação, por exemplo, pedido de uma decisão pública referente ao esclarecimento de interpretação de certas normas 66.º e seguintes do Reg. UNTAET n.º 18/2000 *ex vi* artigo 93.º, n.º 4 da lei tributária, ou pedido de reconhecimento de benefício fiscal. Vide ROCHA, Joaquim Freitas, *Lições de Procedimento e processo*, op. cit., pp. 40-41.

³¹⁴ Vide artigo 69.º, n.º 1 do Reg. UNTAET n.º 18/2000.

³¹⁵ Vide artigo 69.º, n.º 1 e 5 do Reg. UNTAET n.º 18/2000.

*impugnatório mediante o qual o sujeito passivo solicita, junto de uma entidade superior, a anulação de um ato tributário, com fundamento em qualquer ilegalidade*³¹⁶.

A reclamação enquanto garantia dos contribuintes de primeiro grau assume dupla função: a função preventiva e a reparatória. A função preventiva da reclamação tributária visa prevenir a violação dos legítimos direitos e interesses dos contribuintes. Por sua vez, a função reparatória materializa-se na restituição do montante que foi pago indevidamente, acresce os juros calculados à taxa estabelecida pelo Diretor Geral da AT contados desde o dia do pagamento pelo contribuinte até ao dia da restituição³¹⁷. Com estas funções repõem a estabilidade dos direitos e interesses dos contribuintes.

Notamos que o n.º 1 do artigo 69.º determina apenas que “[...] Gabinete de Recursos, ao qual competirá ouvir recursos formulados por pessoas que impugnem a responsabilidade de pagar imposto ou adicional estabelecida num lançamento ou lançamento modificado, ou que considerem incorreta uma decisão ou lançamento”.

Se analisarmos o artigo citado, a expressão “incorreta” dita certas patologias que não devem ser interpretadas isoladamente, mas deve ser conjugada com o fundamento para a reclamação constante no artigo 69.º do PAT. Neste diploma, o fundamento para reclamação é a ilegalidade ou a inconveniência do ato praticado por um órgão da Administração Pública, neste caso, a AT.

Olhando para o artigo 69.º do Regulamento citado, prendemo-nos com duas questões que dificultam o exercício da reclamação aqui analisada. Por isso, poderia colocar em causa as garantias dos contribuintes. Estas questões são: a falta de densificação da questão de ilegalidade como motivo de atacar atos praticados pela AT; a falta de determinação da natureza da reclamação tributária. Pois, a norma citada não dispõe equivocadamente se a reclamação é ou não necessária e não expõe pistas para esclarecer o que se entende por ilegalidade de uma liquidação ou um ato praticado pela AT.

a) A falta de fundamentação para aferir a ilegalidade

Creemos que não é suficiente invocar a ilegalidade a sós sem nenhuma justificação clara para atacar o ato ou a decisão da AT. Porque a expressão “ilegalidade” apresenta em si um sentido muito amplo. Por isso, a nosso ver, o legislador devia expor de forma clara e concisa os fundamentos da ilegalidade de um ato ou de uma decisão sobre uma liquidação de imposto. Ou ao menos fornecer algumas pistas para perceber o que se entende por ilegalidade. Mas, infelizmente o legislador não o fez. A implicação que advém desta omissão é que a norma configura numa cláusula aberta, genérica e

³¹⁶ Vide ROCHA, Joaquim Freitas, *Lições de Procedimento e processo* ..., op. cit., p. 61.

³¹⁷ Vide artigo 70.º, n.º 1 e 2 do Reg. UNTAET n.º 18/2000.

inexequível. Neste sentido, podemos dizer que o legislador, por omissão, frustra a execução desta mesma norma e coloca em causa o princípio da legalidade, da segurança jurídica no Estado de direito democrático. E, não só, ainda coloca em causa as garantias dos contribuintes. Por conseguinte, a norma como esta deve ser declarada inconstitucional.

Dito isto, a norma supracitada pressupõe uma atividade hermenêutica-jurídica adequada e adaptada à realidade do direito tributário afim de entender o sentido e alcance do termo “ilegalidade”, que se utiliza como fundamentação da reclamação tributária.

O termo ilegalidade, literalmente, podemos dizer que é a oposição da legalidade. Significa isto que a ilegalidade de um ato ou decisão da AT materializa-se na inobservância da legalidade. Isto é, o incumprimento da lei ou dos requisitos legais impostos por lei. Entretanto, a doutrina de direito civil reserva, muitas vezes, o termo ilegalidade para significar a inobservância de um ónus³¹⁸ que a sua consequência se reveste numa desvantagem – nulidade do acto, por exemplo. Assim, no direito tributário, a duplicação de coleta por erro imputável à AT é um exemplo da ilegalidade que pode servir como fundamento para a reclamação tributária.

Neste sentido, é de admitir que há situações que são perceptíveis matematicamente pelo contribuinte mediano e que poderiam facilmente considerar como situação de ilegalidade de uma liquidação. Refira-se, por exemplo, na errónea da quantificação da matéria coletável ou no caso de duplicação de coleta que já ficou referido atrás ou inexistência do facto tributário.

Todavia, há outros erros que são difíceis de detetar que podem fundamentar a questão da ilegalidade de liquidação ou da qualquer atuação da AT. Refira-se por exemplo, nos seguintes casos: i) Caso de violação da norma de incidência objetiva. Isto é, quando há erro na subsunção de factos na norma tributária. ii) Caso de caducidade do direito à liquidação. Pois, a partir do momento em que o contribuinte entrega a declaração, a AT tem cinco anos para liquidar o imposto devido³¹⁹. Findo qual, a liquidação é caducada. Nesta situação, se houver a notificação da liquidação, o contribuinte pode defender-se por meio da reclamação tributária. iii) Caso relativa a questão de incompetência por parte do órgão que pratica o ato tributário aqui enunciado. Pois, a competência é determinada nos termos da lei. E, órgão que deve emitir a notificação da liquidação do imposto adicional, por exemplo, deve ser a Direção Nacional de Gestão Declarativa, Liquidação e Cobrança através da sua Secção de Liquidação³²⁰. iv) Caso de falta de fundamentação. A AT é obrigada fundamentar a decisão tomada como forma de garantir o direito à informação que pertence aos contribuintes. O dever de fundamentação decorre da

³¹⁸ Vide PRATA, ANA, *Dicionário Jurídico – Direito Civil, Direito Processual Civil, Organização Judiciária Vol. I, 5.ª Ed.*, Almedina, Coimbra, 2009, p. 724.

³¹⁹ Vide artigo 52.º, n.º 1 do Reg. UNTAET n.º 18/2000, *ex vi* artigo 93.º, n.º 4 da lei tributária.

³²⁰ Vide artigo 15.º e 19.º do DL n.º 13/2017, de 5 de abril sobre a estrutura orgânica da autoridade tributária

alínea c) do artigo 43.º do PAT que determina que a AT é obrigada a fundamentar nos atos administrativos que total ou parcialmente afetem por qualquer modo direitos ou interesses legítimos protegidos. A fundamentação deve ser clara, oficiosa, completa e expressa. Pois como entende GOMES CANOTILHO e VITAL MOREIRA o dever de fundamentação é uma garantia do próprio conceito de Estado de direito democrático. Pelo que se impõe a fundamentação ou a motivação fáctica dos atos decisórios através de exposição concisa e completa dos motivos de facto, bem como das razões de direito que justificam a decisão³²¹.

Posto isso, as situações descritas podem ser consideradas como fundamentos que justificam a ilegalidade de uma decisão ou ato jurídico praticado pela AT e que são suscetíveis de ser atacados por meio da reclamação tributária. Além disso, a reclamação ainda pode fundamentar-se no indeferimento infundado da decisão da AT sobre pedido de reconhecimento de benefícios fiscais concedidos nos termos da Lei n.º 15 /2017 de 23 de agosto, lei do investimento privado.

b) Falta de determinação da natureza da reclamação tributária

A interposição da reclamação junto à AT não produz nenhum efeito suspensivo³²², trata-se apenas de um efeito meramente devolutivo. Desta forma, deve o contribuinte proceder ao pagamento depois de receber a notificação sob pena de incorrer no imposto adicional determinado nos termos do artigo 73.º do Reg. UNTAET n.º 18/2000 *ex vi* artigo 93.º, n.º 4 da lei tributária³²³.

No entanto, o Reg. UNTAET aplicável para este caso é ambíguo quanto ao carácter necessário ou não da reclamação tributária. Perante esta ambiguidade, entendem RUI BOTICA SANTOS e HUGO PINHEIRO FERREIRA que a reclamação tributária (recurso administrativo) tem carácter meramente facultativo. Sustentado pela razão literal decorrente no n.º 2 do artigo 69.º do Regulamento, ou seja, a reclamação está dependente absolutamente da vontade dos contribuintes³²⁴.

³²¹ Vide CANOTILHO, J.J. Gomes, MOREIRA, Vital, *Constituição da República Portuguesa Anotada*, op. cit., pp.798-799.

³²² Vide Artigo 70.º do Reg. UNTAET *ex vi* artigo 93.º, n.º 4 da lei tributária.

³²³ Este imposto adicional, a nosso ver, por um lado, no ponto de vista de incumprimento temporal, constitui juros de mora quando o contribuinte não procede ao pagamento de imposto devido no prazo determinado, mas, por outro lado, estes juros de mora transformam-se numa sanção de natureza administrativa - uma coima, que acresce a medida da infração cometida por contribuinte. Pois, como se vê, o artigo prevê que se o contribuinte não realizar o pagamento do imposto liquidado dentro do prazo determinado, sujeita-se ao imposto adicional de 15% do valor de imposto que ainda não foi pago. Todavia, se o não pagamento resulta de omissão representa negligência grave por parte do contribuinte, o imposto adicional é de 25% do valor que falta para pagar ou sobre para 100% do valor que ainda não tinha pago quando a omissão representa tentativa deliberada de evitar pagamento de imposto. E esta percentagem será calculada em base diária. Situação como esta merece a nossa atenção na futura reforma fiscal em detrimento de separação entre o que é considerado como juros de mora e o que deve ser integrado na sanção administrativa - coima.

³²⁴ Vide SANTOS, Rui Botica, FERREIRA, Hugo Pinheiro, *Direito Fiscal Timorense*, op. cit., p. 144. Estes autores, no manual de Direito Fiscal Timorense, entendam que o recurso ou reclamação tributária na expressão nossa, é facultativo. Sustentando pela razão de interpretação literal constante no n.º 2 do artigo 69.º do Reg. UNTAET em que o recurso está dependendo da vontade ou disponibilidade do contribuinte, por um lado, e por outro lado, por um suspeito de falta de parcialidade dos órgãos que possuem a parcela do poder decisório em sede do primeiro e segundo grau de jurisdição administrativa. Entendam que, apesar de o segundo grau não chegar a ser criado - não existe, na prática, recurso hierárquico, se existisse o segundo grau, estes dois funcionam dentro do próprio Serviço de Receitas sob alçada do Comissário. Situação que, a nosso ver, já sofreu alteração em consonância com a entrada em vigor do novo orgânico da Autoridade Tributária.

Reconhecemos que este meio recursivo, em grande parte é facultativo. Refiram-se, por exemplo os casos em que a liquidação é feita pela AT na sequência de falta de declaração ou em casos falta de declaração ou de omissões nela verificadas³²⁵, os casos de imposto adicional resultante do incumprimento do prazo para pagamento voluntário ou os casos em que a liquidação feita por contribuinte com base numa decisão pública ou *public ruling*³²⁶. Nestas situações, não é necessário o esgotamento das vias administrativas para impugnar o ato de liquidação suspeito de qualquer ilegalidade junto do tribunal competente.

Conquanto, na nossa ótica, a regra facultativa da reclamação tributária tem exceção na situação de autoliquidação e na retenção na fonte a título definitivo nos termos do artigo 53.º e seguintes da lei tributária timorense.

Quanto à autoliquidação, esta consiste num conjunto de situações no âmbito das quais o próprio contribuinte procede à declaração, quantificação e entrega do montante devido junto da autoridade bancária³²⁷. Portanto, na operação de autoliquidação, por algum inconveniente, o contribuinte pode incorrer no erro. Seja porque avaliou mal as situações de facto em que estava integrado e seja por simples erro de fazer as contas. Se tal acontecer, é necessário recorrer primeiro à reclamação tributária. Não é admitido recorrer diretamente ao tribunal em virtude do seu próprio erro e, conseqüentemente, pagar menos impostos ou receber uma restituição do que tinha sido pago. Pois, aqui não se verifica ainda um conflito de pretensões entre o contribuinte e a AT. Por isso mesmo que a reclamação tributária torna-se necessária antes de chegar à via contenciosa³²⁸.

Por sua vez, a retenção na fonte a título definitivo materializa-se nas situações em que o tributo é entregue ao credor tributário por meio de outra pessoa ou substituto. Estas situações podem acontecer por motivo de sigilo ou anonimato do substituído ou porque o substituído é um estrangeiro que tem uma ligação ténue com o nosso ordenamento jurídico ou por razão de gestão de tesouraria do Estado³²⁹.

As retenções na fonte são disciplinadas apenas em relação ao imposto sobre rendimento nos termos do artigo 53.º, n.º 1, 54.º a 57.º, *ex vi* artigo 61.º, todos da lei tributária. E qualquer pessoa coletiva tenha retido imposto sobre um pagamento por si efetuado, deve proceder à entrega do imposto

³²⁵ Vide artigo 19.º, n.º 2, alínea b) do DL n.º 13/2017, de 5 de abril.

³²⁶ Trata-se das decisões administrativas emanadas pela AT relativa às interpretações das normas tributárias. Estas decisões têm efeito vinculativo para AT e poderiam servir como base para que os contribuintes determinem ou organizem as suas responsabilidades fiscais.

³²⁷ Vide na página do Ministério das Finanças de Timor-Leste em que se explica que o contribuinte deve completar 3 cópias do formulário mensal de imposto relevante ou formulário anual de imposto de renda, entregar estes formulários e o montante do imposto a ser pago em uma filial do Banco Nacional Ultramarino (BNU). Entretanto, o BNU deverá carimbar as declarações, uma cópia será retida para os Serviços de Receitas de Timor-Leste ou a AT e o outro será devolvido ao contribuinte para seus registros. Além disso, o contribuinte ainda pode pagar o imposto por via eletrónica usando a Transferência Eletrónica de Fundos (EFT) para as contas indicadas pela AT. Mas para tal, deve contactar primeiro a AT sobre a viabilização deste meio. Vide <https://www.mof.gov.tl/taxation/how-to-pay-taxes/?lang=pt> [10.10.2019]. Vide ainda a explicação sobre o conceito de autoliquidação na obra do professor JOAQUIM FREITAS DA ROCHA, *Lições de Procedimento e processo ...*, op. cit., p. 252.

³²⁸ Vide ROCHA, Joaquim Freitas, *Lições de Procedimento e processo ...*, op. cit. p. 251.

³²⁹ *Idem*, pp. 251-252.

retido à Autoridade Bancária e de Pagamento ou outra entidade designada pela AT no prazo de 15 dias após o fim do mês em que o pagamento foi efetuado³³⁰. Caso haja erro na entrega do montante retido, o substituto, dever recorrer primeiro por via administrativa como no caso de autoliquidação. Aqui as razões atrás invocadas são inteiramente aplicadas.

Assim sendo, a reclamação tributária constitui uma garantia administrativa idónea no ordenamento jurídico timorense para colocar em crise o ato de liquidação com fundamento em ilegalidades nos termos supra descritos. Além disso, é meio adequado para atacar qualquer ato praticado pela AT que coloquem em causa os legítimos direitos e interesses. Este meio, sem prejuízo dos casos de autoliquidação e retenção na fonte a título definitivo, em regra, é facultativo e não produz nenhum efeito suspensivo.

Podemos então dizer que é um meio administrativo adequado, mas é frágil. Por isso, para garantir a idoneidade deste meio, o legislador deve fortalecer as normas disciplinadoras deste tipo de garantias com a exposição clara de motivos para a utilizar. Além disso, deve determinar, nas normas reguladoras deste meio, as circunstâncias que justificam o carácter necessário deste meio e o carácter facultativo.

1.2.2 Recurso Hierárquico

O recurso hierárquico constitui uma das garantias administrativas impugnatórias que a lei, por força do princípio duplo grau de decisão³³¹, coloca à disposição dos contribuintes para impugnar certos atos praticados por um órgão subalterno. Este meio, como o próprio nome indica, efetiva-se junto do superior hierárquico do órgão que praticou o ato. Neste sentido, entende PAULO OTERO que a hierarquia administrativa consiste “*num modelo de organização vertical da Administração Pública, através do qual se estabelece um vínculo jurídico entre uma pluralidade de órgãos da mesma pessoa coletiva, conferindo-se a um deles competência para dispor da vontade decisória de todos os restantes órgãos, os quais se encontram adstritos a um dever legal de obediência*”³³². E por sua vez, DIOGO FREITAS DO AMARAL, define o recurso hierárquico como “*o recurso administrativo mediante o qual se impugne o ato de um órgão subalterno perante o seu superior hierárquico, a fim de obter respetiva revogação ou substituição*”³³³.

Significa que o recurso hierárquico exige, por um lado, a existência de uma organização vertical na Administração Pública que estabelece, indispensavelmente, uma relação hierárquica entre o órgão

³³⁰ Vide artigo 58.º, n.º 1 da atual lei tributária.

³³¹ Segundo o qual a mesma pretensão dos contribuintes não pode ser apreciada mais de duas vezes por mais de dois órgãos integrado a mesma AT.

³³² Vide OTERO, Paulo, *Conceito e Fundamento da hierarquia administrativa*, Coimbra editora, Coimbra, 1992, p. 76.

³³³ Vide AMARAL, Diogo Freitas, *Conceito e Natureza do Recurso ... op. cit.*, p. 34.

que praticou o ato e o órgão superior³³⁴. Neste sentido, a hierarquia é uma condição incontornável para o recurso hierárquico. Com esta condição, evita que o órgão competente não deve ser o mesmo que aprecia os pedidos formulados em sede da reclamação tributária. Assim sendo, cumpre o princípio da justiça e da imparcialidade na atuação da AT para não colocar em risco os legítimos direitos e interesses dos contribuintes. Estes princípios exigem que a AT nas suas atuações deva tratar de forma justa e imparcial todos os que com ela entrem em relação³³⁵. Por outro lado, exige que haja um ato jurídico. Pois, não se pode impugnar qualquer ato que não tenha autoridade ou força jurídica³³⁶.

Assim sendo, procedemos agora a análise para saber se a prática no recurso hierárquico no quadro do ordenamento jurídico timorense respeita o princípio da justiça e da imparcialidade. E se as normas reguladoras deste tipo de garantias são adequadas.

Ora, o recurso hierárquico encontra-se regulado no artigo 69.º n.º 6 e 7 do Reg. UNTAET n.º 18/2000 *ex vi* artigo 93.º, n.º 4 da lei tributária timorense. Como acontece na reclamação tributária, a norma citada aplica-se em adaptação às estruturas orgânicas da AT bem como às competências dos órgãos refletidas na lei orgânica da AT aprovada pelo DL n.º 13/2017, de 5 de abril. Além disso, no caso de omissão, aplica-se o PAT devidamente adaptado à natureza do direito tributário.

Segundo o Reg. UNTAET aplicável, o recurso hierárquico pode ser efetivado na sequência de duas circunstâncias: i) na sequência do indeferimento expresso da reclamação tributária. Isto é, a partir do momento em que o contribuinte recebe a notificação da decisão da reclamação tributária, ele tem 60 dias para recorrer (n.º 6 do art.69.º do Regulamento) à Direção Geral da AT (art.50.º da orgânica da AT); ii) na sequência do indeferimento tácito da reclamação tributária. Pois, o n.º 7 do artigo 69.º do Regulamento determina que o contribuinte pode imediatamente recorrer para o recurso hierárquico quando a reclamação tiver pendente durante 42 dias contados a partir do momento em que o pedido foi entregue.

No Reg. UNTAET aplicável, o recurso deve ser interposto junto do Conselho de Recurso. Infelizmente este Conselho não chegou a ser estabelecido. Por isso mesmo, à luz da estrutura vertical da organização administrativa, o recurso era apresentado junto do/a Ministro/a das Finanças como superior máximo.

Visto que esta situação já foi resolvida com a entrada em vigor da nova estrutura orgânica da AT aprovado pelo DL n.º 13/2017. Este diploma determina que cabe ao Diretor Geral (DG) da AT a

³³⁴ *Idem*, pp. 34 e 65. De igual modo, *vide* ROCHA, Joaquim Freitas, *Lições de Procedimento e processo ...*, op. cit., p. 62,

³³⁵ *Vide* artigo 5.º do PAT.

³³⁶ *Vide* ROCHA, Joaquim Freitas, *Lições de Procedimento e processo ...*, op. cit., p. 42.

competência para decidir nos recursos hierárquicos³³⁷. Neste sentido, entende-se que o recurso hierárquico ainda é sujeito à competência do Ministro/a das Finanças, este entendimento é totalmente errado. Porque o ato praticado será revestido num ato nulo por falta de competência nos termos do artigo 50.º do DL n.º 32/2008, de 27 de agosto.

O recurso hierárquico é sempre dirigido ao Diretor Geral da AT no prazo de 60 dias e com os fundamentos em ilegalidades, a injustiça ou a inconveniência do ato recorrido³³⁸. Mas, o princípio da imparcialidade aqui pode ser posto em causa. Pois, como foi dito atrás, o GRAJ que compete para decidir na reclamação tributária funciona junto do Diretor Geral da AT. Assim sendo, a nosso ver, para garantir o cumprimento do princípio da imparcialidade e assegurar as garantias dos contribuintes, a lei deve estabelecer um órgão separado da AT, seja qual for o seu *nomen iuris* adotado, funciona sob tutela do Ministro/a das Finanças e com competência própria para apreciar e decidir no recurso hierárquico.

Questionamos se o recurso é facultativo ou é necessário. Dado que a lei é omissa quanto a esta matéria, defendemos que, na falta da determinação legal, este recurso é sempre facultativo. Porque: i) o carácter facultativo deste meio oferece maior flexibilidade de escolha posta ao dispor dos contribuintes. Os contribuintes podem escolher a via que entendam mais vantajosa. Porquanto, se optasse diretamente pela via contenciosa seria uma opção vantajosa para resolver definitivamente as suas pretensões, embora implica um determinado custo. Por sua vez, se optasse pelo recurso hierárquico, se a decisão for mais favorável, seria uma via pacífica e vantajosa na medida em que esta via caracteriza-se pela gratuidade; ii) a natureza facultativa deste meio abre caminho ao exercício do direito de acesso ao tribunal consagrado constitucionalmente nos termos do artigo 26.º da CRDTL. Pois, a partir do momento em que o contribuinte tomou conhecimento à decisão tomada na reclamação tributária, o prazo para recorrer ao Tribunal também ocorre; iii) a natureza facultativa contribui para a manutenção da relação amizade entre os contribuintes e a AT na medida em que aqueles podem escolher entre seguir a via administrativa confiável ou via contenciosa para solucionar as suas pretensões.

Todavia, cremos que para a melhor tutela efetiva dos legítimos direitos e interesses dos contribuintes, a melhor solução seria recorrer administrativamente por via do recurso hierárquico e intentar uma ação judicial junto do tribunal competente. Assim, pela via administrativa que é caracterizada pela gratuidade e celeridade do processo, o contribuinte pode conseguir obter já uma solução relativamente às suas pretensões. Entretanto, se a solução for favorável nesta via, pode desistir da via

³³⁷ Vide artigo 51.º, n.º 1, alínea h) do DL n.º 13/2017.

³³⁸ Vide artigo 69.º do PAT.

contenciosa. Ou no indeferimento do pedido no recurso hierárquico, o contribuinte já tem processo aberto no tribunal competente como forma de exercer o seu direito de acesso ao tribunal.

Posto isso, à luz do princípio da celeridade do processo e da gratuidade o recurso hierárquico enquanto garantia do contribuinte, é um meio de defesa adequado para obter uma solução rápida junto do órgão superior hierárquico do órgão que praticou o ato. Tanto este meio como a reclamação tributária, em termos das tramitações, seguem-se as regras constantes no artigo 31.º e seguintes do PAT e os princípios gerais constantes no mesmo diploma.

2. Garantias jurisdicionais

Diferentemente do tipo de garantias que acabamos de analisar, as garantias jurisdicionais ou as garantias contenciosas são aqueles meios jurídicos colocados por lei à disposição dos contribuintes que se efetivam unicamente mediante um dos órgãos de soberania do Estado³³⁹ - os Tribunais³⁴⁰. E são garantias constitucionalmente permitidas por força do artigo 26.º da CRDTL, na medida em que o número n.º 1 do preceito citado determina que “[A] todos é assegurado o acesso aos tribunais para defesa dos seus direitos e interesses legalmente protegidos³⁴¹”.

Dum ponto de vista histórico, as garantias jurisdicionais emergiram da própria arqueologia do *due process* que concebia fundamentalmente como um direito de defesa perante os poderes públicos³⁴². Hodiernamente ainda se concebe como direito de defesa que se efetiva junto do tribunal competente contra atos dos poderes públicos, por um lado e como direito de proteção dos particulares através de tribunais do Estado no sentido de este o proteger perante a violação dos seus legítimos direitos e interesses por terceiros³⁴³.

Significa para isto que os tribunais como órgão de soberania do Estado monopolizam constitucionalmente a tarefa de administrar a justiça em nome do povo³⁴⁴. Esta monopolização surge como corolário da proibição de fazer justiça com “*as próprias mãos*”³⁴⁵.

Para cumprir a tarefa de administrar a justiça em nome do povo exige o cumprimento de dois critérios basilares – o critério material e formal. O critério material traduz-se na existência da organização

³³⁹ Vide artigo 67.º da CRDTL.

³⁴⁰ Vide ROCHA, Joaquim Freitas, *Lições de Procedimento e processo...*, op. cit., pp.62-63.

³⁴¹ Vide ainda os artigos 5.º, 6.º e 7.º do CPC.

³⁴² Vide CANOTILHO, J.J Gomes, *Direito Constitucional*, op. cit., p.496.

³⁴³ *Idem, ibidem*.

³⁴⁴ Vide artigo 118.º, n.º da CRDTL.

³⁴⁵ Significa a proibição de recurso à força com o fim de realizar ou assegurar o próprio direito, salvo nos casos admitidos por lei. Significa que o direito de legítima defesa garantido aos cidadãos não é uma porta à arbitrariedade de atuação, mas dentro do comando da lei. Vide o artigo 28.º, n.º 2 da CRDTL, de igual modo, vide o artigo 4.º do CPC. Portanto, para realizar a ideia de atuação de legítima de defesa nos termos da lei, o nosso Código Civil prevê alguns casos específicos, tais como defesa da posse (art.1197 do Código Civil) defesa da propriedade (art.1235.º Código Civil), defesa de outros direitos reais (art.1236.º Código Civil).

judiciária adequada³⁴⁶. Isto é, no estabelecimento de tribunais com competências especializadas e espalhadas adequadamente no território nacional. Por sua vez, o critério formal consubstancia-se na existência de um leque de processos garantidores da tutela judicial efetiva³⁴⁷. Integra neste, a exigência de existir meios certos e adequados à resolução de um determinado litígio. Ou seja, não basta existir de meios processuais, mas estes meios devem ser aptos de tutelar os legítimos direitos e interesses dos contribuintes em conflitos.

Além desses critérios basilares, para conseguir realizar com eficiência a missão de administrar a justiça em nome do povo, é imposto aos tribunais o dever de garantir um processo justo (*fair hearing*). Este processo justo concretiza-se mediante um julgamento equitativo que se reflete na ideia de imparcialidade do tribunal, na independência dos tribunais perante outros órgãos ou outras entidades, na igualdade das partes, no juiz legal ou natural e no proferimento de uma decisão num prazo razoável³⁴⁸. Não obstante a esta ideia, vale a pena realçar que a o julgamento equitativo também se reflete no dever de abdicar das normas inconstitucionais³⁴⁹ e de uma correta aplicação do direito³⁵⁰.

Ora, a lei fundamental prevê a existência de três categorias distintas de tribunais: primeira categoria encontra-se o Supremo Tribunal de Justiça (STJ) e outros tribunais judiciais; segunda categoria encontra-se o Tribunal Superior Administrativo, Fiscal e de Contas (TSAFC)³⁵¹, por um lado, e os tribunais administrativos e fiscais (TAF's³⁵²) de primeira instância³⁵³, por outro lado; integra-se na última categoria, os Tribunais militares³⁵⁴. Mesmo assim, até à data, ainda não foram estabelecidos vários tribunais, designadamente, o Tribunal de Justiça os Tribunais Militares e os TAF'S da primeira instância.

³⁴⁶ Vide MIRANDA, Jorge, MEDEIROS, Rui, *Constituição Portuguesa anotada*, op. cit., p. 185.

³⁴⁷ Vide CANOTILHO, J.J. Gomes, MOREIRA, Vital, *Constituição da República Portuguesa Anotada*, (art.1.º a 107.º), 4.ª Ed., Coimbra Editora, Coimbra, 2007, p. 408. Ainda segundo este autor, baseando a sua ideia no Código de Processos nos tribunais Administrativos e Fiscais portugueses, uma definição abrangente de tutela jurisdicional efetiva encontra-se na faculdade conferida nos termos da lei aos contribuintes “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 fazer executar e de obter as providências cautelares antecipatórias ou conservatórias destinadas a assegurar o efeito útil da decisão, vide CANOTILHO, J.J Gomes, *Direito Constitucional*, op. cit., p.495.

³⁴⁸ Vide artigo 119.º da CRDTL. Em termos da doutrina, vide SOUSA, Miguel Teixeira, *Estudos sobre o novo processo civil*, 2.ª ed., LEX editora, Lisboa, 1997, pp. 37-38.

³⁴⁹ Vide artigo 2.º e 120.º ambos da CRDTL

³⁵⁰ Artigo 121.º da CDTL. De igual modo, vide PENHA, Rui (Juiz formador no Centro de Formação Jurídica), *Direito Processual Civil (O Processo Civil Declaratório)*, 2012, p. 7. O documento disponível em <https://apoiocfjtimor.wordpress.com/apontamentos/> [04.09.2019].

³⁵¹ Esta estrutura do Tribunal superior apresenta uma particularidade timorense que não se verifica em relação aos outros países irmãos nossos no seio da CPLP, por exemplo, a Constituição Moçambicana no seu artigo 228, n.º 1, prevê a existência de um Tribunal Superior Administrativo com competência nas áreas administrativas, fiscais e aduaneiras. Em São Tomé não existe Tribunal Superior com competência específica na matéria administrativa, mas existe um Tribunal de Justiça e um Tribunal de Contas (art.109.º da Constituição são-tomense). Entretanto, em Portugal, a Constituição prevê no seu artigo 209.º, n.º 1, a existência de Tribunal de Contas separadamente do Supremo Tribunal Administrativo. Entretanto, o TSAFC, por força do artigo 129.º, n.º 4 da CRDTL, competem-lhe, em única instância, fiscalizar a legalidade das despesas públicas e efetuar o julgamento das contas do Estado. Além disso, cabe a esta instância superior a competência para julgar, em segunda instância, as ações que tenham por objeto litígios emergentes das relações jurídicas administrativas e fiscais, julgar os recursos contenciosos interpostos das decisões dos órgãos do Estado e dos seus agentes (por exemplo proveniente do Presidente da República, do Parlamento Nacional e seu Presidente, do Conselho de Ministros, do Primeiro-Ministro. Além disso, ainda dos recursos de atos administrativos respeitantes a questões fiscais praticados por membros do Governo, dos pedidos de declaração de ilegalidade de normas administrativas de âmbito nacional, emitidas em matéria fiscal) e exercer as demais competências atribuídas por lei.

³⁵² Esta forma de redação significa que a abreviatura se encontra em plural.

³⁵³ Visto que nos termos do artigo 129.º, n.º 4 da CRDTL, competem aos TAF's julgar em primeira instância as ações que tenham por objeto litígios emergentes das relações jurídicas administrativas e fiscais bem como outras competências atribuídas por lei.

³⁵⁴ Vide artigo 123.º, n.º 1 da CRDTL.

Para resolver esta ausência, a norma transitória da lei fundamental determina que “[A] organização judiciária existente em Timor-Leste no momento da entrada em vigor da Constituição mantém-se em funcionamento até à instalação e início em funções do novo sistema judiciário”³⁵⁵. Refere-se ao Reg. UNTAET n.º 11/2000, de 6 de março, alterado pelo Reg. UNTAET n.º 25/2001, de 14 de setembro, sobre a Organização dos Tribunais em Timor-Leste.

A organização judiciária regulada nos termos do Regulamento citado fixa a existência de quatro tribunais distritais e um tribunal superior – Tribunal de Recurso. Assim, em função do princípio duplo grau de jurisdição³⁵⁶, existe quatro tribunais distritais que funcionam na primeira instância (Díli, Baucau, Suai e Oecússi³⁵⁷) e um tribunal superior que é o Tribunal de Recurso com sede em Díli. No entanto, como foi dito anteriormente, não foram estabelecidos ainda os TAF’s da primeira instância. Perante esta ausência, o artigo 50.º n.º 2 do Código Processual Civil aprovado pelo DL n.º 1/2006, de 21 de fevereiro determina que “[E]nquanto não estiverem criados e instalados os tribunais de ordens jurisdicionais constitucionalmente previstos para o exercício de competência em matérias especializadas compete aos tribunais judiciais conhecer também dessas causas”.

Significa isto que a lei oferece uma solução alternativa para colmatar temporariamente a ausência dos TAF’s. Assim, atribui uma competência alargada aos tribunais judiciais para dirimir os litígios emergentes tanto na relação jurídica administrativa, bem como na relação jurídica tributária até que os TAF’s sejam estabelecidos e funcionem plenamente de acordo com o que estatuído na CRDTL. Enquanto não forem estabelecidos os TAF’s, consideramos que os elementos materiais que servem como bases para assegurar a tarefa sagrada de administrar a justiça em nome do povo ainda não foram plenamente cumpridos. E estes só serão cumpridos com o estabelecimento e autonomização dos Tribunais Administrativos e Fiscais.

§ Lei aplicável no contencioso tributário

Reconhecemos que o nosso ordenamento jurídico, até a data, não regula de forma autónoma tanto o contencioso administrativo como o contencioso tributário. Portanto, estes dois contenciosos estão numa situação análoga. Assim, esta ausência orienta-nos a questionar: qual é a lei aplicável no contencioso tributário?

³⁵⁵ Vide artigo 163.º, n.º 2 da CRDTL. Vide ainda, PENHA, Rui, *Direito Processual Civil* (Recursos em Processo Civil) - Sumário das aulas ministradas ao IV Curso de Formação para Magistrados e Defensores Públicos (Centro de Formação Jurídica 2012) p. 3, disponível em <https://apoiocfitimor.wordpress.com/apontamentos/> [04.09.2019].

³⁵⁶ Significa, numa forma negativa, que o mesmo litígio, no âmbito do mesmo processo, não pode, salvo casos excecionais, ser objeto de mais de duas decisões por parte de dois tribunais diferentes.

³⁵⁷ Vide artigo 7.º do Reg. UNTAET n.º 2000/11 sobre a organização dos tribunais em Timor-Leste que foi alterado pelo Reg. UNTAET n.º 2001/25 ex vi artigo 163.º n.º 2 da CRDTL e artigo 1.º do Decreto-Lei n.º 1/2002 sobre regime de transferência do sistema judiciário.

A nossa abordagem tem como ponto de partida a situação do contencioso administrativo. Dado que, por um lado, trata-se da situação análoga e, por outro lado, verifica-se uma escassez de referências doutrinárias e jurisprudenciais relativa à contenciosa tributária.

Ora, perante a ausência da lei processual administrativa, o Tribunal de Recurso, no acórdão pro.01/PD/2008/TR³⁵⁸ entende que “[O]rdenamento jurídico timorense não regula de forma autónoma o contencioso Administrativo, pelo que, supletivamente, são aplicáveis com devidas adaptações as normas do processual civil”. Ou seja, na ausência do código do processo nos Tribunais administrativos, o mesmo estará sujeito às regras do código de processo civil em vigor³⁵⁹. Trata-se de uma aplicação direta do CPC para colmatar aquela ausência³⁶⁰. Esta situação também se aplica ao contencioso tributário.

Sendo assim, é de questionar: será que a aplicação direta do CPC se traduz numa aplicação justa da lei em virtude do cumprimento do princípio Estado de direito no artigo 1.º da CRDTL em que este se encontra refletido na ideia de independência do tribunal e a sujeição deste à Constituição e à lei? A resposta às questões suscitadas parece-nos negativa. Vejamos porquê?

Primeiro, porque na ausência das leis processuais tanto para o contencioso administrativo como para o contencioso tributário, a CRDTL concede-nos uma solução alternativa. Esta solução alternativa materializa-se na pista constitucional constante nas disposições finais e transitórias da CRDTL, particularmente, o artigo 165.º sobre o direito anterior. Assim determina o artigo citado que “[S]ão aplicáveis, enquanto não forem alterados ou revogados, as leis e os regulamentos vigentes em Timor-Leste em tudo o que não se mostrar contrário à Constituição e aos princípios nela consignados”.

À luz da norma citada, o legislador constituinte pretende preencher transitoriamente a situação de *vacuum iuris* no seio do Estado novo para cumprir o princípio do Estado de direito como princípio alicerce que está consagrado no artigo 1.º da CRDTL, por um lado, e ordena para que os tribunais apliquem as leis antes da independência em tudo o que mostra coadunar com a própria Constituição da República e os princípios estruturantes do Estado de direito nela consignados, por outro.

A questão que temos de determinar é o que se entende com as Leis e Regulamento vigentes em Timor-Leste antes da independência. Relativamente a esta questão, o Tribunal de Recurso também exteriorizou a sua posição nos seus acórdãos n.º processo 11/01, processo n.º 20/01 e processo n.º 2/03. Entende o ilustre tribunal que a lei aplicável no sentido aferido pelo artigo 165.º da CRDTL não se

³⁵⁸ Vide Acórdão do Tribunal de Recurso, data 6 de agosto de 2008, pro.01/PD/2008/TR, pp. 6-7, disponível em <https://www.tribunais.tl/?q=node/29/11345482&sort=asc&order=Display%20name> [05.09.2019].

³⁵⁹ *Idem*, p. 13.

³⁶⁰ Considera-se a aplicação direta devido à desconsideração das leis que a própria Constituição manda aplicar em primeiro lugar.

refere às leis indonésias, mas às leis portuguesas que vigoravam em Timor-Leste antes da invasão da Indonésia no território. Sustentando ainda que não é aceitável aplicar uma lei que foi introduzida por força e por violência. Pois, esta introdução viola gravemente os princípios estruturantes do direito internacional³⁶¹. Todavia, ainda nos mesmos acórdãos supracitados, a juíza JACINTA CORREIA DA COSTA na sua declaração de voto entende que a disposição constitucional do artigo 165.º da CRDTL refere-se às legislações indonésias que vigoravam *de facto* em Timor-Leste antes de 25 de outubro de 1999.

Na sequência desta discussão, o legislador vem contornar esta dúvida através do artigo 1 da lei n.º 2/2002, de 7 de agosto e a lei n.º 10/2003, de 20 de novembro que o sentido do artigo 165.º da CRDTL refere-se à legislação indonésia que *de facto* estava em vigor antes de 25 de outubro de 1999 conforme estatuído pelo Reg. n.º 1/1999 da UNTAET³⁶². Assim, concluímos que é aplicável a lei indonésia em tudo que o que não se mostra contrária a CRDTL e os princípios nela consignados.

A lei indonésia aplicável para este caso deve ser a lei que regula processos nos tribunais administrativos. Refere-se à lei indonésia n.º 5/1986, de 29 de dezembro *Undang-Undang Peradilan Administrasi Negara* (UUPAN)³⁶³. Pois, antes de 2002, na Indonésia, não existia nenhuma lei processual tributária nem os tribunais fiscais (*pengadilan pajak*). As leis processuais e os tribunais fiscais foram estabelecidos e autonomizados a partir de 2002 com a entrada em vigor da lei n.º 14/2002 sobre *pengadilan pajak*. Isto significa para nós que os litígios emergentes da relação jurídica tributária eram integrados na matéria de direito administrativo ou *Tata Usaha Negara*. Este facto faz-nos entender que, na ausência da lei processual que regula processos nos tribunais fiscais, é aplicável a lei indonésia supracitada devidamente adaptada à natureza do direito tributário timorense. Esta aplicação é forma de garantir o cumprimento do princípio da segurança jurídica refletido na ideia de Estado de direito consagrado no artigo 1.º da CRDTL. Assim, a aplicação direta do CPC devidamente adaptada não é uma solução aceitável uma vez que está indo ao contrário da intenção do legislador transmitida no artigo 165.º da CRDTL.

Segundo, deve aceitar a aplicação da UUPAN com devidas adaptações à natureza do direito tributário timorense em tudo o que se mostra conformar com a CRDTL e aos princípios nela consignados. O afastamento da UUPAN só é possível por duas razões: (i) quando não existir comando constitucional

³⁶¹ Vide Acórdão do Tribunal Recurso de Timor-Leste, Acórdão processo n.º 11/01 e acórdão n.º 20/01 e acórdão processo n.º 2/03. Estes acórdãos encontram-se disponíveis em <https://www.tribunais.tl/?q=node/29/11337842&sort=asc&order=Display%20name> [11.11.2018]. No mesmo sentido, vide acórdão do Tribunal Americano, Caso Doe et al Vs Lumintang disponível em <http://www.etan.org/news/2001a/10lumijudg.htm#BACKGROUND> [25.10.2018].

³⁶² Vide VASCONCELOS, Pedro Carlos Bacelar (Coord.), *Constituição Anotada da República Democrática de Timor-Leste ...*, op. cit., pp. 517-519.

³⁶³ Vide OLIVEIRA, Bárbara Nazareth, GOMES, Carla de Marcelino, SANTOS, Rita Páscoa dos, *Os direitos fundamentais em Timor-Leste – Teoria e Prática*, lus Gentium Conimbrigae – centro de Direitos Humanos da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra; Provedoria dos Direitos Humanos e Justiça de Timor-Leste, Coimbra Editora, Coimbra, 2015. pp. 164, 470. De igual sentido, vide VIDE PENHA, Rui (Juiz formador no Centro de Formação Jurídica), *Direito Processual Civil*, op. cit., p. 6.

plasmado no artigo 165.º da CRDTL e quando não existir interpretação autêntica constante no artigo 1 da Lei n.º 2/2002, de 7 de agosto e a Lei n.º 10/2003, de 20 de novembro. Mas na verdade existem;

(ii) Quando existe a lei processual que regula os processos nos tribunais administrativos timorenses que, por sua natureza, poderia ser adaptada ao contencioso tributário. Na realidade não existe esta lei, o que significa que não é possível afastar a aplicação da UUPAN no contencioso tributário.

Quando não for possível afastar por razões *supra* apontadas, cremos que a opção pela aplicação direta do CPC infringe o princípio de Estado de direito consagrado no 1.º da CRDTL, na medida em que aquela aplicação se consubstancia numa desobediência à Constituição e às leis.

Ainda assim, não se pode negligenciar que a aplicação do CPC é aceitável unicamente para preencher as partes da UUPAN que estão opostas à CRDTL e aos princípios nela consignados. Trata-se de uma aplicação a título subsidiário³⁶⁴ para regular as matérias que não se encontram reguladas pela UUPAN. Além do CPC, aplica-se ainda a título subsidiário e com as devidas adaptações, as regras constantes no PAT e os princípios nele contidos³⁶⁵.

Perante o que foi exposto, acreditamos que o requisito formal para cumprir a tarefa fundamental de administrar a justiça em nome do povo ainda não foi cumprido. Este requisito só será conseguido mediante a disponibilização de um leque de processos garantidores da tutela judicial efetiva adequado à resolução dos litígios emergentes da relação jurídica tributária. Neste sentido, exige que a lei adjetiva disponibilize a cada direito uma determinada ação. Dito de outra forma, a cada direito deve corresponder adequadamente a um tipo de ação disponibilizada nos termos da lei para o fazer valer em juízo³⁶⁶.

Verifica-se que tanto critérios materiais como formais que suportam a realização cabal de administração da justiça em nome do povo levado a cabo pelos tribunais fiscais ainda não foram cumpridos. Sendo que este incumprimento deve ser recomendado ao Estado timorense³⁶⁷ para que se priorize nas suas atuações prestacionais com vista a assegurar as garantias jurisdicionais dos contribuintes.

Posto isso, tendo em conta as leis aplicáveis no contencioso tributário, geralmente³⁶⁸, podemos distinguir as garantias jurisdicionais em três meios: direito de ação judicial, direito de contestação ou de resposta e direito de recurso jurisdicional. Deste modo, passamos a analisar estes meios:

³⁶⁴ Um exemplo que podemos ver a aplicação a título subsidiário no ordenamento jurídico português é no Código Procedimento e Processo Tributário (CPPT). Esta lei, na sua disposição relativamente ao direito subsidiário, manda aplicar o Código do Procedimento Administrativo e o Código de Processo Civil de acordo com a natureza dos casos omissos. *Vide* artigo 2.º do CPPT aprovado pelo Decreto-Lei n.º 433/99, de 26 de outubro.

³⁶⁵ *Vide* acórdão do Tribunal Recurso de Timor-Leste, acórdão data 31 de dezembro de 2008, relatora juíza Maria Natércia Gusmão Pereira, pp.19-23, disponível em <https://www.tribunais.tl/?q=node/29/11345482&sort=asc&order=Display%20name> [11.11.2019].

³⁶⁶ *Vide* ROCHA, Joaquim Freitas, *Lições de Procedimento e processo...*, *op. cit.*, p. 268.

³⁶⁷ *Vide* artigo 96.º, n.º 1, alínea c) da CRDTL.

³⁶⁸ É de esclarecer que, com a limitação do conteúdo do nosso estudo, evitamos de debruçar muito pormenorizada todas as vias jurisdicionais. Portanto, limitamos falar numa forma geral e básica sobre tipos de garantias jurisdicionais sem prejuízo dos outros meios pormenorizados existentes na lei.

2.1 Direito de ação judicial

O direito de ação judicial é um direito pertencente a todos os cidadãos, incluindo aos contribuintes e é consagrado, numa forma geral, nos termos do artigo 26.º da lei fundamental timorense.

Este direito de ação judicial traduz-se na possibilidade colocada por lei à disposição do contribuinte para recorrer ao tribunal competente com vista a defender os seus legítimos direitos e interesses. Neste sentido, JOAQUIM FREITAS DA ROCHA³⁶⁹ entende que o direito de ação judicial num amplo sentido “consiste na possibilidade de propor, junto de um tribunal, uma ação destinada a proteger determinada situação emergente de normas substantivas”.

Entretanto, GOMES CANOTILHO e VITAL MOREIRA³⁷⁰ vão mais longe e entendem que o direito de ação judicial é concebido como “direito subjetivo de levar uma determinada pretensão ao conhecimento de um órgão jurisdicional, solicitando a abertura de um processo, com o consequente dever do mesmo órgão de sobre ela se pronunciar mediante uma decisão fundamentada”.

Significa isto que o direito de ação judicial, em primeiro lugar, constitui um direito subjetivo inalienável pertencente aos cidadãos, incluindo neste caso, os contribuintes. Segundo, este direito pressupõe a existência de um litígio entre duas partes. Terceiro, este direito efetiva-se mediante o órgão jurisdicional exclusivamente competente. Quarto, o exercício deste direito implica que haja um processo justo e com prazo razoável. Prazo razoável aqui refere, por um lado, ao período razoável para o exercício deste direito, por outro lado, um prazo razoável para obter uma solução. No entanto, se surgir uma lei que limita ou reduz significativamente estes prazos está-se a limitar o exercício do direito de acesso ao Tribunal e ao direito de ação judicial. Por enquanto, a lei em causa deveria ser declarada como inconstitucional. Quinto, este direito exige uma solução definitiva de forma justa com correta aplicação de direito e deve ser uma decisão expressa e fundamentada³⁷¹.

Ora, para exercer o direito de ação no âmbito do direito tributário, a nosso ver, há que distinguir as seguintes situações:

- a) Se o contribuinte estiver perante os casos em que as vias administrativas são facultativas, v.g., liquidação adicional feita pela AT, pode recorrer diretamente para via contenciosa a partir do momento em que ele toma conhecimento à notificação da decisão ou da liquidação, independentemente das vias administrativas. Além disso, na sequência do indeferimento tácito³⁷²

³⁶⁹ Vide ROCHA, Joaquim Freitas, Lições de Procedimento ..., *op. cit.*, pp.63, 304.

³⁷⁰ Vide CANOTILHO, J.J. Gomes, MOREIRA, Vital, *Constituição da República Portuguesa Anotada*, 3ª Ed., *op. cit.*, p. 163.

³⁷¹ Vide artigo 5.º do CPC.

³⁷² É de dizer que o Reg. UNTAET aplicável determina no seu artigo 69.º, n.º 7, se o Gabinete de Recurso não pronunciar dentro de 42 dias, o contribuinte pode recorrer hierarquicamente. Esta determinação, a nosso ver, constitui uma forma de deferimento tácito que possibilita o contribuinte lançar mãos aos outros meios adequados para fazer valer os seus legítimos direitos e interesses.

de uma reclamação tributária, o contribuinte pode recorrer por via de recurso hierárquico e/ou por via de contencioso.

- b) Se o contribuinte estiver perante situações em que a reclamação tributária é necessária, por exemplo, a autoliquidação, deve esgotar primeiro a reclamação. No indeferimento da reclamação tributária, ele pode optar entre seguir para recurso hierárquico ou diretamente para via contenciosa.
- c) No caso de dúvida, a nosso ver, deve priorizar as vias administrativas como primeira tentativa para solucionar os litígios na medida em que os meios administrativos geralmente são gratuitos³⁷³, acessíveis e a AT está vinculada ao dever de decisão³⁷⁴. No despeito dos meios administrativos, recorre-se sempre à via contenciosa.

Perante as situações supra expostas, o contribuinte pode exercer o seu direito de ação junto do tribunal judicial competente no prazo de 90 dias³⁷⁵ contando a partir do momento em que tomou conhecimento do facto praticado por AT ou a partir do momento em que se presume o indeferimento tácito relativamente ao pedido formulado³⁷⁶. A impugnação pode ser deduzida a todo o tempo se o fundamento for a nulidade³⁷⁷.

À luz do artigo 53.º da UUPAN, o contribuinte pode exercer o direito de ação no prazo supra exposto com os seguintes fundamentos: i) com fundamento em qualquer ilegalidade (n.º 2, alínea a) da UUPAN). Esta ilegalidade deve ser interpretada conforme o que foi exposta no fundamento para a reclamação tributária na medida em que o conceito da ilegalidade nos termos da UUPAN é um conceito amplo; ii) com fundamento em incompetência, em vícios de usurpação de poderes (n.º 2, alíneas b) e c) da UUPAN; iii) com fundamento em preterição de outras formalidades legais ou por ofender casos julgados³⁷⁸.

Posto isso, o direito de ação judicial é um direito inerente aos contribuintes constitucionalmente garantido e atualmente efetiva-se junto ao Tribunal judicial competente. Este direito implica a existência de outros direitos, daí advém designadamente: o direito ao patrocínio judiciário para tutelar o direito de defesa dos interessados. Pois este direito não constitui apenas um elemento essencial à administração

³⁷³ Princípio da gratuidade dos procedimentos administrativos no artigo 8.º do Procedimento Administrativo em vigor. O artigo 8.º lê-se “princípio da gratuidade”. 1. O procedimento administrativo é gratuito, salvo se norma específica determinar o pagamento de taxas ou de despesas efetuadas pela Administração. 2. Em caso de comprovada insuficiência económica, a Administração isenta o interessado do pagamento das taxas ou dos custos referidos no número anterior”.

³⁷⁴ Vide artigo 7.º do PAT.

³⁷⁵ Vide artigo 55.º da lei n.º 5/1986, de 29 de dezembro *ex vi* artigo 165.º da CRDTL.

³⁷⁶ Vide artigo 69.º n.º 7 do Reg. UNTAET *ex vi* artigo 93.º, n.º 4 da atual lei tributária timorense. Segundo este artigo, se passar 42 dias, a AT não disser nada, o contribuinte pode recorrer ao Recurso Hierárquico. Trata-se de uma situação de indeferimento tácito. Ora, na falta de determinação legal, o recurso hierárquico tem caráter meramente facultativo. Neste sentido, o contribuinte pode gozar daquela presunção de indeferimento tácito da decisão da AT e exerce o seu direito de ação junto do tribunal judicial competente para fazer valer os seus legítimos direitos e interesses.

³⁷⁷ Vide artigo 50.º e 51.º do Decreto-Lei n.º 32/2008, de 27 de agosto sobre Procedimento Administrativo.

³⁷⁸ Artigo 50.º do Decreto-Lei n.º 32/2008, de 27 de agosto com devida adaptação à natureza do direito tributária.

da justiça, mas a sua essencialidade assenta na garantia constitucional de acesso ao direito e aos tribunais³⁷⁹; O direito de informação e consulta jurídicas que se traduzam na consulta dos autos e na consulta jurídicas sobre os processos que lhes digam respeito³⁸⁰; o direito a prazos razoáveis como anteriormente dito; e etc.

2.2 Direito de oposição

O direito de oposição constitui uma garantia dos contribuintes para se defender perante uma ação movida pela AT. É uma arma ou um mecanismo de contra-ataque para responder ao ataque iniciada por AT no tribunal competente. Esta arma, normalmente, materializa-se na contestação de forma articulada, contendo as razões de facto, de direito e bem acompanhada pelas provas autênticas. Neste sentido entendem GOMES CANOTILHO e VITAL MOREIRA que o direito de oposição traduz-se fundamentalmente, *“na possibilidade de cada uma das partes invocar as razões de facto e de direito³⁸¹, oferecer provas, controlar as provas da outra parte, pronunciar-se sobre valor e resultado das provas³⁸²”*.

Além disso, o direito de oposição visa assegurar o cumprimento do princípio da igualdade de armas no tribunal perante um litígio emergente da relação jurídica tributária e esta igualdade só é conseguida mediante o direito de defesa e contradizer o que foi deduzido pelo requerente. Pois, como entendem BÁRBARA OLIVEIRA e outros³⁸³ *“um processo equitativo não basta assegurar ou conseguido mediante o princípio de igualdade das armas, mas mais concretamente nas garantias de defesa e contraditório”*.

Ora, o direito de oposição enquanto garantia jurisdicional colocada por lei à disposição do contribuinte materializa-se em: contestação propriamente dita, oposição à execução e oposição à penhora.

Todavia, antes de proceder à análise relativamente a estes três tipos do direito de oposição, é de realçar que as normas processuais constantes na UUPAN não se aplicam a estas três situações pelas seguintes razões: i) A UUPAN aplica-se unicamente nos casos em que a ação é interposta por contribuintes contra a AT. No lado da AT, se verifica uma inexistência de fundamentos através dos quais esta possa mover uma ação contra aqueles; ii) o Reg. UNTAET determina que a AT pode mover uma ação judicial no tribunal competente com vista cobrar as dívidas tributárias³⁸⁴. O Regulamento salienta

³⁷⁹ MIRANDA, Jorge, MEDEIROS, Rui, Constituição Portuguesa anotada, op. cit., p.177.

³⁸⁰ Idem, pp.176-177.

³⁸¹ Vide artigo 368.º do CPC.

³⁸² Vide CANOTILHO, J.J Gomes, MOREIRA, Vital, *CRP – Constituição da República Portuguesa anotada*, 4.ª Ed., op. cit., p. 415.

³⁸³ Vide OLIVEIRA, Bárbara Nazareth, et all, *Os Direitos Fundamentais em Timor-Leste*, op. cit., p. 456.

³⁸⁴ Vide artigo 54.º, n.º 3 do Reg. UNTAET n.º 18/2000.

ainda que em qualquer ação movida junto do tribunal competente, a AT apresentará certidão devidamente assinada que consta o nome, morada do demandado e o imposto devido³⁸⁵. Significa isto que, as certidões emitidas pela AT não revestem automaticamente num título executivo como acontece noutros ordenamentos jurídicos³⁸⁶. Necessita, portanto, de uma ação declarativa de simples apreciação positiva ou ação declarativa de condenação para que tais certidões se convertam em títulos executivos³⁸⁷. Entretanto, as regras relativas ao processo declarativo e executivo com relevância fiscal não constam na UUPAN. Pelo que, as ações declarativas e executivas propositadas pela AT bem como as oposições dos contribuintes devem ser sujeitas às regras do CPC devidamente adaptadas à natureza de direito tributário.

2.2.1 Contestação propriamente dita

O artigo 54.º, n.º 3 e 4 do Reg. da UNTAET 18/2000 aplicado por força do artigo 93.º, n.º 4 da lei tributária determina que a AT pode mover uma ação judicial competente com vista a recuperar as dívidas tributárias quando os contribuintes não cumprirem o seu dever fiscal voluntariamente³⁸⁸. Como ficou dito anteriormente, a AT deve mover, em primeiro lugar, uma ação declarativa. Na sequência desta ação, o contribuinte é citado para exercer o seu direito de contestar como forma de responder à petição inicial do autor³⁸⁹ - contestação propriamente dita. Esta resposta contém articulação da matéria de facto e de direito, acompanhando com as contraprovas – provas documental, testemunhal e pericial.

Ainda assim, o réu tem toda a liberdade para contestar ou não. Se não contestar a ação, entra em revelia e tem como consequência a confissão dos factos articulados pelo autor (art.363.º e 364.º ambos do CPC). A revelia implica o encurtamento da ação ao considerarem-se confessados os factos, termina a fase dos articulados e não há lugar às fases de saneamento, instrução e discussão da matéria de facto.

Se contestar, o contribuinte está a exercer o seu direito de oposição como forma de acesso ao tribunal. Esta contestação configura-se numa arma letal do contribuinte. Arma letal porque: (i) a possibilidade do êxito do contra-ataque do contribuinte faz desmoronar a ação declarativa e, ao mesmo tempo, impossibilita a ação executiva; (ii) a contestação configura-se numa pré-oposição à execução,

³⁸⁵ Vide artigo 54.º, n.º 4 do Reg. UNTAET n.º 18/2000.

³⁸⁶ Por exemplo, no caso de ordenamento jurídico português em que as certidões de dívidas fiscais emitidas pela AT tem valor do título executivo. Vide artigo 162.º, alínea a) do CPPT.

³⁸⁷ Vide REIS, Alberto, *Código de Processo Civil anotado*, Vol. I, 3.ª Ed., reimpressão, Coimbra Editora, Coimbra, 1982, p.152. De igual modo, vide SOUSA, Miguel Teixeira, *Estudos sobre o novo processo civil*, op. cit., p. 602.

³⁸⁸ Vide artigo 54.º, n.º 3 e artigo 55.º, n.º 1 ambos do Reg. UNTAET n.º 2000/18, ex vi artigo 93.º da lei tributária. Visto que o artigo 55.º, n.º 1 determina no sentido em que o património do contribuinte constitui a garantia comum da obrigação tributária. Trata-se de uma situação paralela àquela que está prevista no Código Civil timorense relativamente ao princípio geral das obrigações constante no artigo 535.º do CC (Este código aprovado pela lei n.º 10/2011, de 14 de setembro).

³⁸⁹ Vide ALVES, João, *Apontamentos sobre a contestação de ações cíveis*, p. 3. Disponível em <https://apoiocfitimor.wordpress.com/apontamentos/> [4.09.2019]

sendo que os factos que podem questionar na execução, já podem questionar já aqui. Trata-se, por exemplo, no caso em que a dívida tributária, foi por engano, calculada com base no caso julgado anterior à sentença que se executa.

A contestação é feita de acordo com as regras constantes no artigo 366.º e seguintes do CPC, na medida em que esta contestação é um contra-ataque à ação movida pela AT junto do tribunal judicial competente. E como foi exposto atrás, as normas aplicáveis às ações movidas pela AT contra os contribuintes são do Código Processual Civil, logo, as normas do mesmo código que se aplicam na contestação dos contribuintes.

2.2.2 Oposição à execução

O processo de execução é um processo executivo de natureza civil, mas com relevância fiscal, na medida em que, por um lado, se adapta à natureza do direito tributário e, acentua-se sempre na entrega de uma importância pecuniária, por outro.

A ação executiva interposta pela AT sucede, normalmente, por motivo de incumprimento do devedor tributário. Perante este incumprimento, a AT interpõe uma ação executiva com vista a cobrar coercivamente o crédito tributário³⁹⁰. O contribuinte é sempre citado para, em 20 dias, deduzir a oposição à execução ou nomear os bens à penhora³⁹¹. Além disso, durante o prazo citado, o contribuinte pode proceder ao pagamento da quantia exequenda acrescida de juros e custos. Com este pagamento, extingue-se o processo de execução.

Não proceder o pagamento como foi dito, tem direito de opor-se à execução. Esta oposição constitui um direito do contribuinte de defender os seus legítimos direitos e interesses no tribunal. Além disso, a oposição pode ser considerada como segunda oportunidade para se defender após o insucesso na contestação propriamente dita. Pois a procedência da oposição faz extinguir a execução no todo ou em parte (artigo 695.º, n.º 4 do CPC).

A oposição pode ser feita com os fundamentos elencados no artigo 693.º do CPC devidamente adaptados à natureza do direito tributário. Estes fundamentos, são designadamente, a inexistência ou inexecutabilidade do título; a falsidade do processo ou do traslado ou infidelidade deste, quando uma ou outra influa nos termos da execução; a falta de qualquer pressuposto, processual de que dependa a regularidade da instância executiva, sem prejuízo do seu suprimento; a falta ou nulidade da citação para a ação declarativa quando o réu não tenha intervindo no processo; a incerteza, inexigibilidade ou iliquidez

³⁹⁰ Ação executiva nos termos do Código Processual Civil timorense encontra-se regulado a partir do artigo 666.º e seguintes. Esta ação segue uma forma única que é o processo comum da execução.

³⁹¹ Vide artigo 689.º do CPC.

da obrigação exequenda, não supridas na fase introdutória da execução; caso julgado anterior à sentença que se executa; qualquer facto extinto ou modificativo da obrigação, desde que seja posterior ao encerramento da discussão no processo de declaração e se prove por documento; a prescrição do direito ou da obrigação pode ser provada por qualquer meio; ou tratando-se de sentença homologatória de confissão ou transação, qualquer causa de nulidade ou anulabilidade desses atos.

Oposição à execução, em regra, tem efeito meramente devolutivo, salvo se o contribuinte prestar uma garantia – caução (art.696.º do CPC). Neste sentido, se o contribuinte entenda que é necessário prestar uma caução para proteger os seus legítimos direitos e interesse, esta tornaria uma via vantajosa. Até porque, como foi dito, a caução tem um papel preventivo para evitar que o andamento do processo de execução possa causar prejuízo sério aos legítimos direitos e interesses dos contribuintes.

2.2.3 Oposição à penhora

Quando a execução não suspende devidamente a inexistência da prestação de caução, segue-se a penhora. Pois, a partir da citação do executado, ele pode opor-se ou nomear os bens penhoráveis, sob pena de tal direito ser devolvido ao exequente (artigo 689.º, n.º 1 do CPC).

Na penhora, o exequente pode defender-se por meio da oposição à penhora. Sendo que a procedência da oposição à penhora determina o levantamento desta penhora (art.711.º, n.º 4 do CPC) sobre certos bens ou património do contribuinte, uma vez que há certos bens que são insuscetíveis de ser penhorados parcial ou totalmente. Trata-se, por exemplo, da casa moradia da família, dois terços de salários ou vencimentos e alguma quantia em dinheiro ou o depósito bancário resultante da satisfação de crédito impenhorável³⁹². Porque a luz do princípio da dignidade da pessoa humana, não se pode aceitar que todos os patrimónios do contribuinte sejam suscetíveis de ser penhorados sem nenhuma exceção.

Posto isso, a oposição à penhora é um meio de defesa de natureza jurisdicional que a lei coloca ao dispor do contribuinte em defesa dos seus direitos e interesses legalmente protegidos.

2.3 Direito de Recurso (jurisdicional)

Antes de proceder à análise sobre esta temática cumpre-nos dizer que as normas aplicáveis no recurso jurisdicional não são provenientes da UUPAN, mas aplicam-se as normas do CPC devidamente adaptadas por razão da incompatibilidade estrutural (hierarquia) do órgão jurisdicional timorense e indonésio.

³⁹² Vide artigo 700.º a 703.º todos do CPC. Em termos da posição doutrinária, Vide ROCHA, Joaquim Freitas, *Lições de procedimento e processo ...* op. cit., p.382.

Na Indonésia, a UUPAN prevê a existência de três tipos tribunais administrativos: *tigkat pertama* ou da Primeira Instância, *tigkat banding* que, na nossa ótica, são equiparados aos Tribunais Centrais e *Mahkama Agung* ou Supremo Tribunal Administrativo. Esta estrutura que não existe em Timor-Leste. Existe apenas o Tribunal de Recurso como única instância superior que, a luz do princípio duplo grau de jurisdição, julga os recursos jurisdicionais.

A incompatibilidade estrutural justifica o afastamento da aplicação da UUPAN. Consequentemente aplica-se as normas do CPC devidamente adaptadas à natureza do direito tributário.

Os recursos jurisdicionais encontram-se tipificados nos termos do artigo 426.º e seguintes do CPC. Sendo que não é admissível recurso de despachos de mero expediente, de decisões que ordenem atos dependentes da livre resolução do tribunal e outros casos legalmente previstos na lei³⁹³.

Os contribuintes que sejam partes principais na causa, tenham ficado vencidos³⁹⁴ e desde que a decisão judicial não esteja acomodada nas decisões supra expostas, têm direito de interpor recurso judicial junto do tribunal competente com vista obter uma tutela efetiva dos seus direitos e interesses legalmente protegidos.

Neste sentido, o recurso jurisdicional constitui a última garantia jurisdicional disponibilizada por lei aos contribuintes como meios de tutela jurisdicional efetiva. Esta tutela jurisdicional, no entendimento de JORGE MIRANDA e RUI MEDEIROS³⁹⁵ com o qual concordamos, garante o cumprimento do direito de acesso aos tribunais e assegura o direito de recorrer até que se esgote todos os meios jurisdicionais, principalmente quando os contribuintes estiverem perante uma decisão injusta proferida pelos tribunais. Assim, sempre que estiver perante um meio que tenta impedir indevidamente o acesso aos instrumentos jurisdicionais da defesa dos legítimos direitos e interesses dos contribuintes, está-se a violar o direito fundamental de acesso aos tribunais³⁹⁶. Deste modo, o direito de recurso é parte integrante do direito à tutela jurisdicional efetiva. Por isso, é insuscetível de impedir por vontade humana ou por força da lei, salvo quando o recurso não preenche alguns critérios estipulados por lei.

Este recurso jurisdicional, à luz do princípio duplo grau de decisão, efetiva-se junto do tribunal superior competente - Tribunal Superior Administrativo, Fiscal e de Contas (TSAFC) que atualmente funciona junto do Tribunal de Recurso. Neste sentido entende JOAQUIM FREITAS DA ROCHA³⁹⁷ que *“este recurso se configura como meio de impugnação das decisões dos Tribunais inferiores (Tribunais distritais) e visa modificar a decisão recorrida”*.

³⁹³ Vide artigo 429.º do CPC.

³⁹⁴ Vide artigo 430.º do CPC.

³⁹⁵ Vide MIRANDA, Jorge, MEDEIROS, Rui, *Constituição da República Portuguesa anotada*, Tomo I, op. cit., p. 186.

³⁹⁶ *Idem, ibidem*.

³⁹⁷ Vide ROCHA, Joaquim Freitas, *Lições de procedimento e processo...*, op. cit., p. 65.

O exercício do direito de recurso pressupõe a existência de uma patologia na decisão proferida no tribunal de primeira instância. Trata-se, por exemplo, de uma aplicação incorreta da lei ou erros de julgamento. Sem patologia não vale a pena falar do recurso jurisdicional. Neste mesmo sentido entende ALBERTO DOS REIS³⁹⁸ que “[O]s recursos são meios de obter a reforma de sentença injusta, de sentença inquinada de vício substancial ou de erros de julgamento”. Parte destas patologias, o tribunal superior é chamado para decidir sobre a decisão recorrida com vista a corrigir a suposta patologia caso exista ou para confirmar a decisão do tribunal *a quo*.

O recurso jurisdicional divide-se em recurso ordinário ou extraordinário. Faz parte do primeiro recurso de apelação e de agravo, entretanto no segundo abrange o recurso de revisão e recurso para uniformização de jurisprudência (art. 426.º, n.º 2 do CPC). Portanto, a tipologia do recurso sujeita à regra da tipicidade fechada, ou seja, não há outros meios recursivos para além dos que estão tipificados na lei.

No entendimento de LEBRE DE FREITAS e ARMINDO MENDES³⁹⁹ com o qual concordamos, os recursos ordinários são recursos de “reponderação e não de reexame”. Significa isto que o tribunal superior é chamado para, perante as supostas patologias, fazer uma reavaliação sobre a decisão recorrida. Evidentemente, o tribunal superior não vai julgar a decisão recorrida como se fosse pela primeira vez ou como *ius novarum*, mas tentar controlar a correção da decisão proferida pelo tribunal *a quo* com intuito de confirmá-la ou revogá-la parcial ou totalmente⁴⁰⁰.

Por sua vez, o recurso extraordinário, como o próprio nome indica, é diferente do recurso ordinário. O recurso extraordinário na modalidade de revisão, é um recurso que se efetiva não no tribunal superior, mas no tribunal que proferiu a decisão (arts. 487.º e seguintes do CPC). Por sua vez, o recurso extraordinário para uniformização de jurisprudência é uma via judicial que se efetiva junto do plenário do Supremo Tribunal de Justiça ou atual Tribunal de Recurso (art. 494.º do CPC). Este recurso, exige a verificação de três condições: (i) que haja uma decisão proferida pelo próprio tribunal superior; (ii) que a decisão proferida no acórdão é oposta a outra decisão noutra acórdão do mesmo tribunal superior; (iii) que incida sobre a mesma matéria de direito e no domínio da mesma legislação (art. 494.º, n.º 1, do CPC)⁴⁰¹.

No recurso extraordinário para a uniformização da jurisprudência, o interesse do contribuinte ultrapassa o seu próprio direito e interesse, na medida em que a pretensão dele visa tutelar ainda um

³⁹⁸ Vide REIS, Alberto dos, *Código de Processo Civil Anotado*, volume V, 3.ª edição, Reimpressão, Coimbra Editora, Coimbra, 2012, p. 212.

³⁹⁹ Vide FREITAS, José Lebre de, e MENDES, Armindo Ribeiro, *Código de Processo Civil Anotado*, volume III, 2.º Ed., Coimbra Editora, Coimbra, 2008, p. 8.

⁴⁰⁰ *Idem, ibidem*.

⁴⁰¹ Vide PENHA, Rui, *DIREITO PROCESSUAL CIVIL (Recursos em Processo Civil)* op. cit., p. 73.

interesse superior – a estabilização da jurisprudência⁴⁰². Não só, a nosso ver, este recurso ainda tem por objetivo repor a confiança dos contribuintes no administrador de justiça – os tribunais, por um lado, e retificar a justa aplicação de direito para que a justiça seja realizada e, em consequência, repor a paz social, por outro.

Conclusão parcial:

Depois do nosso percurso, analítico, sobre às garantias especiais dos contribuintes aqui tratadas, chegamos ao fim e reconhecemos que algumas das garantias existentes no ordenamento jurídico timorense são insuficientes. Desde as garantias dos contribuintes como meios que possibilitem a paralização da atuação da AT, até as garantias de natureza procedimental e processual.

No primeiro grupo de garantias especiais, verifica-se uma insuficiência substancial que se materializa nos meios que possam suspender a atuação da AT. Pois, existe tão-só a possibilidade de prestação de caução no decurso do processo de execução com relevância fiscal.

Entretanto nas garantias administrativas e contenciosas, como se vê, por exemplo, as leis procedimentais e processuais são lacunosas e é necessário articula-las com outras leis. Portanto, trata-se de uma situação complexa de aplicação da lei, a qual deveria visar a tutela dos legítimos direitos e interesses dos contribuintes. Destarte, estas situações são consideradas como fatores de enfraquecimento da proteção da esfera jurídica dos contribuintes.

Sendo assim, as garantias dos contribuintes, no ordenamento jurídico timorense, requerem uma reforma significativa para que cumpram a missão do Estado de direito e garantam a proteção dos legítimos direitos e interesses dos contribuintes. Para tal, é absolutamente necessário e imprescindível a autonomização do direito tributário timorense, bem como o estabelecimento do tribunal de competência especializada - os tribunais administrativos e fiscais - para conhecer os litígios emergentes na relação jurídica tributária.

Além disso, a codificação do procedimento e do processual tributário torna-se uma condição indispensável para a tutela dos direitos e interesses dos contribuintes. Assim sendo, esperemos que o regime do procedimento tributário seja completo, sanado de lacunas, em particular na temática das garantias dos contribuintes, de natureza administrativa. Esperemos ainda que, o Estado-legislador crie uma lei processual tributário, a qual disponibilize a cada direito uma determinada ação, ou dito de outra forma, a cada direito deve corresponder adequadamente a um tipo de ação, disponibilizada nos termos

⁴⁰² Vide REIS, Alberto, *Código de Processo Civil Anotado*, op. cit., 216. De igual modo, vide PENHA, RUI, *Direito Processual Civil (Recursos em Processo Civil)*, op. cit., 73.

da lei, para o fazer valer em juízo. E que esta lei não seja uma lei lacunosa, mas uma lei simples, acessível, clara, concisa e completa. Somente assim, e num primeiro passo, poderão os direitos e os legítimos interesses dos contribuintes ficar salvaguardados. Por conseguinte, é premente disciplinar, devidamente, o procedimento e o processo tributário.

Notas conclusivas

Depois de efetuar o nosso estudo relativamente à nossa temática de dissertação, chegamos às seguintes notas conclusivas:

Parte preliminar:

Contextualização:

1. O tema da dissertação escrutinado reflete-se sobre as garantias dos contribuintes no ordenamento jurídico de Timor-Leste. É um país jovem com novo ordenamento jurídico. Entretanto, as receitas públicas de Timor-Leste são classificadas em receitas petrolíferas e receitas não petrolíferas. Incluídas nesta última, estão as receitas tributárias, designadamente, as receitas provenientes dos impostos e das taxas, embora as receitas maioritárias dependam das receitas petrolíferas, provenientes duma fonte cuja duração é limitada e não é renovável.
2. O serviço de arrecadação de receitas tributárias, principalmente, as receitas vindas dos impostos, está a cargo da Autoridade Tributária (AT), que foi institucionalizada por força do Decreto-Lei (DL) n.º 13/2017 de 5 de abril, segundo o qual a AT é definida como um serviço da administração direta do Estado, dotado de autonomia administrativa e financeira, sem receitas próprias, e está sob dependência direta do Ministério das Finanças. Portanto, sobre esta arrecadação de impostos que o tema se insere, na medida em que os contribuintes, embora têm dever constitucional para pagar impostos, mas devem haver garantias para eles.

Evolução histórica do princípio da legalidade fiscal:

3. A ideia de constitucionalismo pressupõe, por um lado, a existência de princípios estruturantes que servem para orientar as atuações do Governo, evitar a atuação arbitrária e garantir os direitos dos cidadãos. Por outro lado, estes princípios devem ser materializados na lei fundamental como lei suprema, que representa a expressão de uma vontade coletiva de todos os elementos que fazem parte do Estado. Ademais, devem ser concretizados mediante lei (material ou formal), a qual fundamenta e limita a atuação do poder político, evitando assim manobras abusivas sem respaldo na lei ou abusos que não possuem espaço dentro do corredor legal.

4. Antes do constitucionalismo, a vontade do rei era a lei suprema. É com base nesta vontade que se cria o imposto e se autoriza a sua cobrança. Neste sentido, não existia princípio da legalidade e, conseqüentemente, não se observam garantias para tutelar os legítimos direitos e interesses dos contribuintes.
5. O período antes do constitucionalismo em Timor-Leste é marcado por três momentos: o período de colonização de Timor por Portugal; o período da ocupação de Timor por parte da Indonésia; o período transitório à independência, sob Administração Transitória das Nações Unidas em Timor-Leste. Em nenhum dos períodos referidos se verifica a existência do princípio da legalidade, pois não se verifica o cumprimento da ideia de *no taxation without representation*.
6. A ideia de constitucionalismo, atualmente vigente em Timor-Leste, decorre, indiretamente, de influências portuguesas, essencialmente por duas razões: a proximidade da CRDTL com a Constituição da República Portuguesa de 1976; a influência das doutrinas portuguesas, uma vez que estas têm sido as mais adotadas na interpretação das normas constitucionais.
7. A ideia de constitucionalismo encontra-se presente na CRDTL, a partir da ideia do Estado de Direito no artigo 1.º, n.º 1 da CRDTL. Esta ideia constitui um princípio basilar do Estado de direito para assegurar a ideia de limitar, equilibrar ou modelar o exercício do poder político, de forma a que este respeite a autonomia e a liberdade dos indivíduos.
8. A reposição da ideia de constitucionalismo mediante o princípio do Estado de Direito (re)conduz a dois institutos diferentes, tanto na ordem cronológica como na substância. Refere-se ao instituto do princípio da legalidade fiscal e ao princípio da votação, aprovação e autorização da cobrança dos impostos no Parlamento Nacional como órgão representativo do povo.

Delimitação do conceito de garantias tributárias:

9. “Garantias”, no mundo do Direito, é uma expressão que está sempre ligada à norma jurídica para acrescentar ou reforçar o sentido da norma na sua aplicação num caso concreto. Portanto, não se trata de uma expressão técnica jurídica que necessita de definir isoladamente na lei.

10. “Contribuintes” são *a pessoa ou entidade relativamente à qual se verifica, direta ou indiretamente, o facto tributário, pelo que será adstrito, nos termos da lei, ao cumprimento da carga fiscal com o seu património*. Neste sentido, o contribuinte é sinónimo de sujeito passivo, que abrange tanto a pessoa singular como a coletiva, o património, a organização de facto ou de direito.
11. Num sentido lato, as garantias dos contribuintes consubstanciam-se em *todos os instrumentos ou mecanismos disponibilizados pela ordem jurídica de forma compreensível, razoável e não arbitrária, determinável, estável e previsível ao dispor dos contribuintes em defesa dos seus legítimos direitos e interesses*.
12. As garantias dos contribuintes desdobram-se em garantias gerais e em garantias especiais. As garantias gerais são aquelas garantias de natureza jurídico-constitucional agregadas sobre o poder tributário. Por sua vez, as garantias especiais são aquelas que se materializam nos meios através dos quais se possibilita a suspensão da atuação da AT, por um lado, e nos meios preventivos e sindicatários da atuação da AT, por outro.

Parte I

13. As garantias gerais dos contribuintes, na verdade, são as garantias de natureza jurídico-constitucional, na medida em que elas decorrem diretamente das normas constantes na lei fundamental e os princípios nele consignados. Estas garantias estão agregadas sob o poder tributário na medida em que este poder manifesta em si a própria garantia dos contribuintes. Além disso, as garantias gerais dos contribuintes estão atinadas nos fundamentos do poder tributário e mais concretamente nos limites da atuação do poder tributário.
14. O poder tributário é a faculdade atribuída por Constituição ao Estado em sentido amplo para a criação, modificação e extinção de impostos, bem como para a normatização das suas matérias essenciais. Este poder tributário é exercido pelo Parlamento Nacional como órgão monopolizador de tal poder, por força do artigo 144.º, n.º 1 e artigo 95.º, n.º 2, alínea p), todos da CRDTL.
15. A monopolização do poder tributário pelo Estado configura uma garantia aos contribuintes, na medida em que este poder é atribuído diretamente por força da lei fundamental, enquanto lei suprema que manifesta a vontade coletiva de todos os elementos que fazem parte do Estado.

16. A não inclusão da matéria de política fiscal no artigo 96.º da CRDTL, que prevê a possibilidade de autorização legislativa ao Governo, constitui um mal ou um obstáculo jurídico-constitucional que contribui para a inviabilização da reforma fiscal timorense. A única via para contornar este obstáculo é a revisão constitucional. Porquanto, a melhor solução, cremos, seria incluir a matéria de política fiscal não no artigo 95.º, n.º, 2, mas no artigo 96.º da CRDTL, que possibilita ao Parlamento delegar esta matéria no Governo, mediante uma lei de autorização.
17. O poder tributário é diferente de outras figuras próximas, frequentemente utilizadas no domínio do direito tributário, designadamente, a competência tributária, a capacidade tributária ativa, a titularidade das receitas dos impostos e a Administração Tributária ou Autoridade Tributária (AT). Isto porque o poder tributário manifesta em si seguramente uma garantia dos contribuintes e isso não se verifica em relação aquelas figuras enunciadas.
18. Os fundamentos do poder tributário consubstanciam-se: i) na exigência de cumprimento do princípio da prossecução do interesse público. Este interesse público nasce a partir da estatuição constitucional: o sistema fiscal visa, por um lado, a satisfação das necessidades financeiras do Estado e, por outro, a contribuição para a justa repartição da riqueza e dos rendimentos nacionais; ii) na exigência de autorização dos contribuintes relativamente à contribuição para as receitas financeiras estatais. Porquanto, não há contribuição sem prévia autorização dos contribuintes.
19. O poder tributário manifesta em si uma garantia dos contribuintes (*vide* ponto 17). Todavia, esta só é conseguida mediante os limites do poder tributário ou os limites da atuação do poder tributário.
20. Os limites do poder tributário manifestam-se: no princípio da legalidade fiscal, no princípio da anualidade, no princípio da segurança jurídica aferido pela não retroatividade das leis fiscais, no princípio da igualdade, no princípio da consideração fiscal da família, no princípio da livre escolha de profissão, no direito à propriedade privada, no princípio da proteção do ambiente, nos fins do sistema fiscal e no princípio da territorialidade.
21. O princípio da legalidade fiscal deve entender-se na modalidade de reserva formal e reserva absoluta. A reserva formal exige que a criação de impostos deve ser objeto da lei formal do Parlamento Nacional enquanto representante do povo. A reserva absoluta exige que a lei, emanada por este órgão sirva como fundamento e critério da decisão da AT, não existindo qualquer margem

de discricionariedade. Significa que a lei emanada do Parlamento Nacional contenha a disciplina tão completa quanto possível da matéria relativamente a cada imposto, as incidências, as taxas, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes.

22. A reserva absoluta da lei formal concretiza-se mediante o princípio da tipicidade fechada, que se reflete, nomeadamente, na origem legal, objeto, seleção, *numerus clausus*, exclusivismo e determinação.
23. A tipicidade fechada oferece mais uma ideia de prevenção e garante maior segurança jurídica na esfera jurídica dos contribuintes. Com o efeito, a tipicidade fechada constitui uma malha de normas rigorosas e apertadas na tributação e não admite nenhuma margem de livre apreciação à Administração. O que se verifica aqui é uma verdadeira garantia dos contribuintes, uma vez que se concretiza a ideia de que não há tributação se não estiver autorizada pelo órgão representativo do povo. Deste modo, as garantias dos contribuintes e a importância de tributação para fins de interesse público estão na mesma posição e em equilíbrio entre si. Ademais, o princípio da tipicidade com a margem para a livre apreciação, poderá igualmente constituir, na nossa perspectiva, um desvio ao princípio da tutela jurisdicional efetiva. Porquanto, é atribuída à administração certo poder discricionário na interpretação e aplicação das normas. Neste sentido, encontramos alguma resistência dos órgãos jurisdicionais para escrutinar a atividade da administração, por se consubstanciar na eventual violação do princípio da separação dos poderes do Estado.
24. A incidência subjetiva ou pessoal refere-se aos sujeitos ou quem deve suportar a carga impositiva. Refere-se à consideração jurídica dos sujeitos passivos na relação jurídica tributária. No quadro da incidência subjetiva de impostos encontra-se a pessoa singular ou coletiva, 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 direto, substituto ou responsável.
25. Incidência objetiva refere-se aos factos sobre os quais incidem os impostos. Entretanto, a estatuição e previsão dos factos na norma jurídica deve observar o chamado princípio da tipicidade fechada. É o princípio ideal que fomenta a proteção dos legítimos direitos e interesses dos obrigados tributários.

26. O legislador timorense segue a tipicidade com margem de livre apreciação por parte da AT. Com esta cria enormes constrangimentos à AT na subsunção dos factos nas normas legais, podendo consubstanciar-se em eventuais prejuízos nos direitos e interesses dos sujeitos passivos. Daqui se depreende inequivocamente que o escopo das normas é a arrecadação de receitas, mediante a tributação, preterindo-se a tutela e salvaguarda dos direitos e interesses dos contribuintes. Trata-se de uma adoção inapropriada à realidade timorense e insuficiente para fim garantístico.
27. O princípio da legalidade fiscal é imperativo na matéria de criação de impostos, de modificação e de extinção dos impostos. Além disso, é igualmente obrigatório nas matérias essenciais dos impostos, isto é, nas incidências (subjéctiva e objectiva), nos benefícios fiscais, nas garantias dos contribuintes, nas taxas enquanto o *quantum* a pagar.
28. Não está abrangida por princípio da legalidade fiscal a matéria relativa a liquidação e cobrança de impostos, uma vez que se trata de uma operação que, em regra, pertence à Administração, enquanto aplicador das leis, mediante a subsunção dos factos nas normas legais. Além disso, com a existência de autoliquidação, muitas vezes, esta operação é exercida pelo próprio contribuinte.
29. O Princípio da anualidade concretiza o princípio da legalidade fiscal. Este princípio exige que a cobrança de impostos em cada ano deva ser autorizada pelo Parlamento Nacional, mediante a norma constante na Lei do Orçamento Geral do Estado.
30. O Princípio da não retroatividade das leis fiscais não está expressamente previsto na CRDTL, mas este decorre do princípio de segurança jurídica, que está refletido no princípio de Estado de direito democrático plasmado no artigo 1.º, n.º 1 da CRDTL. A regra de não retroatividade das leis fiscais não é absoluta. Porquanto, há exceções que consistem: i) nas leis mais favoráveis aos contribuintes, principalmente nos impostos periódicos, em que estas favorecem uma carga fiscal menos pesada; ii) nas normas de natureza procedimental, em que a sua retroatividade visa atingir o cumprimento cabal das obrigações tributárias.
31. O princípio da igualdade fiscal só é conseguido mediante um imposto único e progressivo. Além disso, tendo em conta a realidade da vida familiar timorense, o princípio da igualdade também deve ser cumprido em respeito à proteção da família. O cumprimento deste princípio apenas é

conseguido mediante o aditamento dos mecanismos jurídicos que visam tutelar a vida dos contribuintes que estejam numa situação desigual. Traduzem-se em deduções específicas, isenções de certas percentagens de impostos para famílias numerosas e planeamento fiscal que garanta um carácter de benefício fiscal efetivo.

32. O limite imposto pelo princípio da livre escolha de profissão impõe que o legislador não deva instrumentalizar o imposto como meio de impedir o exercício de direito de livre escolha de profissão.
33. A Limitação imposta pelo direito à propriedade privada só é conseguida mediante aquelas limitações impostas pelo princípio da legalidade fiscal em matéria de incidências.
34. A limitação imposta pelo princípio da proteção do ambiente configura-se numa dimensão negativa e numa positiva. Na negativa, exige que o poder tributário deve abster-se de criar imposto em detrimento do meio ambiente. Na dimensão positiva, impõe-se ao poder tributário a adoção de um comportamento adequado que assegure a compatibilização do desenvolvimento com a política fiscal. Neste sentido, com a criação de eco-impostos, ou impostos verdes, com o intuito implementar a política antipoluição.
35. A Limitação imposta pelos fins do sistema fiscal exige que o Estado deva abster-se na criação de impostos com vista a satisfazer as necessidades alheias e contribuir para a desigualdade na repartição da riqueza e dos rendimentos nacionais.
36. A limitação imposta pelo princípio da territorialidade é uma afirmação da soberania do Estado perante outros países ou no meio da comunidade internacional. Além disso, esta limitação concede aos contribuintes que auferem rendimentos no estrangeiro um direito de crédito sobre os impostos que já tinham sido pagos.
37. Verificam-se vários tipos de garantias gerais dos contribuintes agregadas sob o poder tributário. Desde a definição do poder tributário, os seus fundamentos e os seus limites. Embora, necessitam de ser reforçadas para melhor proteger os legítimos direitos e interesses dos contribuintes. Este melhoramento, que esperamos, será uma tarefa do Estado-legislador. Assim, para que a esfera jurídica dos contribuintes se encontrem bem protegida no futuro, é necessário que o legislador: adote o princípio da tipicidade fechada em matéria de criação de impostos e dos seus elementos

essenciais, particularmente na matéria de incidência real; acolhe um imposto único e progressivo, principalmente, nos impostos sobre rendimentos; adicione as normas que garantam o cumprimento do princípio da igualdade e da proteção da família. Destaca-se com maior relevância as normas que concretizam as isenções e deduções específicas para as famílias numerosas ou monoparentais, e as normas que concedem opção de planeamento fiscal familiar; celebre mais acordos de dupla tributação com os países amigos ou vizinhos.

Parte II.

38. As garantias especiais dos contribuintes configuram-se em meios através dos quais se possibilitam a paralisação da atuação da AT ou, por outras palavras, interrompem a atuação da AT, por um lado, e os meios preventivos e sindicatários da atuação da AT, por outro.
39. Os meios jurídicos que possibilitam a suspensão da atuação da AT materializam-se tão-só na prestação de garantia especial – a caução. Só existe em sede do processo de execução civil com relevância fiscal. Portanto, verifica-se uma desconsideração desta garantia no ordenamento jurídico timorense. Para que esta desconsideração se resolva, é necessário que o legislador introduza nas normas procedimentais e processuais, os mecanismos jurídicos que possibilitem a suspensão da atuação da AT seja nas garantias administrativas e seja nas garantias contenciosas.
40. As garantias dos contribuintes enquanto meios preventivos e sindicatários da atuação da AT consubstanciam-se nos meios ou instrumentos que se materializam num conjunto de esquemas procedimentais ou processuais que a lei coloca à disposição dos contribuintes, com vista a prevenir a violação dos legítimos direitos e interesses dos contribuintes ou permitir obter a devida reparação quando estes forem violados em virtude de uma decisão tomada pela AT.
41. Os meios preventivos e sindicatários da atuação da AT desdobram-se em: (i) meios que se concretizam junto dos órgãos administrativos competentes – garantias administrativas não impugnatórias e impugnatórias; (ii) meios que se efetivam junto dos órgãos judiciais competentes – garantias contenciosas.
42. As garantias administrativas não impugnatórias surgem como meios para fortificar a certeza jurídica dos contribuintes em relação aos seus direitos e interesses legalmente tutelados. Além

disso, atuam como meios preventivos para que os contribuintes organizem as suas situações fiscais e não transgridam a lei. Estas concretizam-se mediante o direito à informação e direito de participação.

43. O direito à informação materializa-se, designadamente, no direito dos contribuintes de ser informados pela AT sobre o andamento dos procedimentos em que lhes sejam diretamente interessados; no direito de acesso aos arquivos e aos registos administrativos, desde que não estejam cobertos pela regra de confidencialidade; na imperatividade de utilizar línguas oficiais, principalmente, nos atos jurídicos praticados pela AT para garantir que os conteúdos dos atos praticados sejam acessíveis aos contribuintes; no direito à passagem ou reprodução de certidões ou às declarações autenticadas dos documentos que constem dos processos a que tenham acesso; no direito a ser notificado sobre qualquer ato ou decisão que lhes diga respeito diretamente aos contribuintes e no direito à fundamentação.
44. O direito à participação surge como uma garantia de transparência na gestão da administração, principalmente, nos procedimentos ou processos que dizem respeito diretamente aos legítimos direitos e interesses dos contribuintes.
45. O direito de participação dos contribuintes materializa-se no direito de solicitar esclarecimento por parte da AT relativamente a interpretação e aplicação de certas normas – decisão pública. Consubstancia-se, ainda, no direito de ser ouvido - audiência prévia, principalmente nas decisões desfavoráveis ou onerosas para os contribuintes.
46. As garantias administrativas impugnatórias são meios administrativos para colocar em crise qualquer ato jurídico praticado pela AT que se mostre desfavorável aos contribuintes. Estas garantias configuram-se na reclamação tributária e no recurso hierárquico.
47. A reclamação tributária constitui um meio idóneo para atacar o ato da liquidação em *stricto sensu*, bem como outros atos ou decisões da AT com fundamento em qualquer ilegalidade, e tem como objetivo obter a sua anulação total ou parcial. Esta reclamação efetiva-se junto de uma entidade superior do autor do ato – GRAJ. Sem prejuízo da situação de retenção na fonte a título definitivo e a autoliquidação, a reclamação tributária, por regra, é facultativa.

48. As normas disciplinadoras da reclamação tributária constam no artigo 69.º, n.º 1 a 5 do Reg. da UNTAET n.º 18/2000 *ex vi* artigo 93.º, n.º 4 da lei tributária. A norma citada aplica-se em adaptação às estruturas orgânicas da AT, bem como às competências dos órgãos refletidas na orgânica da AT aprovada pelo DL n.º 13/2017, de 5 de abril. Ademais, no caso de omissão, aplica-se o PAT devidamente adaptado à natureza do direito tributário.
49. As normas disciplinadoras da reclamação tributária são normas lacunosas. Refere-se, por exemplo, a falta de densificação do fundamento da ilegalidade da liquidação ou do ato jurídico praticado pela AT, na falta de determinação de natureza da própria reclamação. Portanto, as normas em si são manifestamente insuficientes. Estas insuficiências frustram a efetividade da garantia dos contribuintes em sede de reclamação tributária. Necessita, no entanto, de codificação do procedimento tributário que seja completa e compreensível.
50. O recurso hierárquico, ao abrigo do princípio duplo grau de decisão, surge como segundo meio de natureza preventiva ou reparatória que se efetiva junto do órgão superior hierárquico do autor que praticou o ato – Diretor Geral da AT (artigo 50.º do DL n.º 13/2017 de 5 de abril), a fim de obter respetiva revogação ou substituição do ato recorrido.
51. O recurso hierárquico encontra-se regulado no artigo 69.º n.º 6 e 7 do Reg. UNTAET n.º 18/2000 *ex vi* artigo 93.º, n.º 4 da lei tributária timorense. Como acontece na reclamação, a norma citada aplica-se em adaptação às estruturas orgânicas da AT bem como às competências dos órgãos refletidas na orgânica da AT aprovada pelo DL n.º 13/2017, de 5 de abril. Além disso, no caso de omissão, aplica-se o PAT devidamente adaptado à natureza do direito tributário.
52. A lei não expõe equivocadamente relativa à natureza do recurso hierárquico. Na falta de determinação legal, esta garantia administrativa impugnatória tem uma natureza facultativa. Significa isto que, na sequência de um indeferimento tácito ou expresso de uma reclamação tributária, os contribuintes são livres de escolher entre recurso hierárquico e/ou ação judicial. A facultatividade deste meio garante maior flexibilidade para recorrer aos meios jurídicos disponíveis, com vista tutelar os seus legítimos direitos e interesses.
53. O recurso hierárquico ainda não cumpre cabalmente o princípio da justiça e da imparcialidade, na medida em que o GRAJ opera junto do Diretor Geral. Esta realidade só deverá ser superada por nova lei de procedimento tributário, que regule completamente as matérias de garantias

administrativas. Espera-se que a nova lei descrimine claramente os órgãos competentes na reclamação tributária e no recurso hierárquico, de modo a não colocar em causa o princípio da justiça e da imparcialidade na atuação da AT.

54. Ao abrigo do princípio da celeridade do processo e da gratuidade, o recurso hierárquico, enquanto garantia do contribuinte, é um meio de defesa adequado para obter uma solução rápida junto do órgão superior hierárquico.
55. As garantias administrativas, enquanto meios ou instrumentos jurídicos, já são completos, mas são insuficientes relativamente às normas disciplinadoras daqueles meios. Estas insuficiências só podem ser ultrapassadas com a codificação de um procedimento tributário que seja simples, acessível, completo e não lacunoso para se tutelarem os direitos e interesses legalmente protegidos dos contribuintes.
56. As garantias jurisdicionais são garantias que se efetivam junto dos órgãos jurisdicionais competentes. A lei fundamental prevê a existência de TAF's e Tribunal Superior Administrativo, Fiscal e de Contas. Todavia, estes ainda não foram instalados. Na ausência destes, o artigo 50.º, n.º 2 do CPC atribui a competência alargada aos tribunais judiciais para dirimir os litígios emergentes da relação jurídica tributária.
57. Por força do artigo 165.º da CRDTL, a lei aplicável no contencioso tributário é a lei indonésia n.º 5/1986, de 29 de dezembro *Undang-Undang Peradilan Administrasi Negara* (UUPAN). Na insuficiência desta lei, aplica-se o CPC, devidamente adaptado à natureza do direito tributário e ainda se socorre a regras constantes no PAT e os princípios nele contidos.
58. As garantias jurisdicionais dividem-se em direito de ação judicial, direito de oposição e direito de recurso jurisdicional.
59. O direito de ação judicial é um direito constitucionalmente garantido aos contribuintes que se efetiva junto do Tribunal judicial competente, com fundamento em qualquer ilegalidade. Esta ilegalidade deve ser interpretada conforme o que for exposto no fundamento para a reclamação tributária, na medida em que o conceito da ilegalidade nos termos da UUPAN é um conceito amplo. A ação judicial pode ainda ser fundamentada na incompetência do órgão decisor, nos

vícios de usurpação de poderes, na preterição de outras formalidades legais ou por ofender casos julgados.

60. O direito de oposição constitui uma arma de contra-ataque para responder ao ataque iniciado pela AT no tribunal competente. É ainda um direito que concretiza a ideia da tutela jurisdicional efetiva dos legítimos direitos e interesses dos contribuintes.
61. O direito de oposição configura-se no direito de contestação propriamente dita, no direito de oposição à execução e no direito de oposição à penhora.
62. O direito de contestação é materializado em contestação de forma articulada, contendo as razões de facto, de direito e bem acompanhada pelas provas autênticas.
63. A execução fiscal no direito tributário timorense decorre nos termos do CPC. Portanto, trata-se de uma execução civil com relevância fiscal. Na sequência da execução movida pela AT, o contribuinte tem todo direito de se opor à execução em causa.
64. O direito de oposição à execução constitui um direito do contribuinte para defender os seus legítimos direitos e interesses no tribunal. Além disso, a oposição é considerada como segunda oportunidade de se defender após o insucesso na contestação, pois a procedência da oposição faz extinguir a execução no todo ou em parte (artigo 695.º, n.º 4 do CPC).
65. A oposição à penhora constitui um direito de contestar relativamente aos bens que, por razão da dignidade da pessoa humana ou outras razões, são impenhoráveis total ou parcialmente. Por exemplo, a casa moradia da família, dois terços de salários ou vencimentos, alguma quantia em dinheiro ou o depósito bancário resultante da satisfação de crédito impenhorável (artigo 700.º a 703.º todos do CPC). A procedência da oposição à penhora determina o levantamento da penhora sobre certos bens ou património do contribuinte (art.711.º, n.º 4 do CPC).
66. O recurso jurisdicional constitui a última garantia jurisdicional disponibilizada por lei aos contribuintes, que garante o direito de acesso aos tribunais. Esta garantia assegura ainda o direito de recorrer até que se esgotem todos os meios jurisdicionais, principalmente quando os contribuintes estiverem perante uma decisão injusta proferida pelos tribunais da primeira instância.

67. O recurso jurisdicional, independentemente do seu tipo, regula-se no artigo 426.º e seguintes do CPC. Estas normas aplicam-se com necessária adaptação à natureza do direito tributário. Desta feita, não se aplica a UUPAN, por motivos de incompatibilidade hierárquica dos órgãos jurisdicionais competentes em matéria de recursos jurisdicionais. Evidentemente que esta lei apresenta três tipos de tribunais (tribunal administrativo, Tribunal Central e Supremo Tribunal). Entretanto, em Timor-Leste, existe um único tribunal superior ao qual competem julgar, em segunda instância, os litígios emergentes da relação jurídica tributária.
68. Os recursos jurisdicionais nos termos do artigo 426.º, n.º 2 do CPC, consubstanciam-se em recursos ordinários (de apelação e de agravo) e extraordinários (de revisão e de uniformização de jurisprudência). Neste sentido, os tipos de recursos jurisdicionais sujeitam ao princípio da tipicidade fechada.
69. Os recursos ordinários são recursos de *“reponderação e não de reexame”*. Significa isto que o tribunal superior é chamado para, perante as supostas patologias contidas nas decisões proferidas pelo tribunal da primeira instância, fazer uma reponderação sobre a decisão recorrida.
70. Os recursos extraordinários de revisão são aqueles que procedem, não em tribunal superior, mas no tribunal que proferiu a decisão (artigos 487.º e seguintes do CPC) para se rever a decisão por ele proferida.
71. Os recursos extraordinários para a uniformização de jurisprudência são aqueles que se ocorrem junto do plenário do Tribunal de Recurso (494.º do CPC), com vista a uniformizar as decisões antagónicas proferidas pelo mesmo tribunal superior que incide sobre a aplicação da mesma matéria de direito e no domínio da mesma legislação. Neste recurso extraordinário para a uniformização da jurisprudência, o interesse do contribuinte ultrapassa o seu próprio direito e interesse, na medida em que a pretensão além de tutelar o seu próprio interesse ou direito, tutela um interesse superior da estabilização da jurisprudência. Não só, a nosso ver, este recurso visa repor a confiança dos contribuintes no administrador de justiça – os tribunais, como visa também retificar a justa aplicação do direito para que a justiça seja aplicada e, em consequência, se reponha a paz social.
72. A proteção da esfera jurídica dos contribuintes em Timor-Leste só será conseguida cabalmente com a autonomização do direito tributário timorense. Isto é, com a disponibilização por parte do

Estado-legislador o regime de procedimento tributário, a lei processual tributária e ainda no estabelecimento do tribunal com competência especializada dotado de recurso qualificados para conhecer os litígios emergentes da relação jurídica tributária.

Referências:

1. Referencias normativas:

Constituições:

- Constituição da República Democrática de Timor-Leste.
- Constituição da República de Angola.
- Constituição da República Portuguesa.
- As Constituições Portuguesas de *1822 – 1826 – 1838 – 1911 – 1933 – 1976* coletânea de Jorge Miranda, Livraria Petrony, Lisboa, 1976.
- A Constituição da República de Moçambique.
- Constituição da República Federal de Brasil.
- Constituição Espanhola.
- Constituição da República São-tomense.

Leis:

- Lei Tributária timorense aprovada pela lei n.º 8/2008, de 30 de junho e alterada pela lei n.º 5/2019, de 27 de agosto.
- Lei n.º 13/2009, de 21 de outubro, Lei do Orçamento e Gestão Financeira, alterada pela Lei n.º 9/2011, de 17 de agosto, pela Lei n.º 3/2013, de 11 de setembro e pela Lei n.º 13/2011, de 28 de setembro.
- Lei n.º 13/2016, de 29 de dezembro que aprova Orçamento Geral do Estado (OGE) para o ano financeiro de 2007.
- Lei n.º 9/2011, de 17 de agosto sobre Orgânica da Câmara de Contas do Tribunal Superior Administrativo, Fiscal e das Contas, alterada pela lei n.º 3/2013.
- Lei n.º 2/218, de 27 de setembro que aprova o OGE de 2018.
- Lei n.º 2/2019, de 7 de fevereiro, que aprova o OGE de 2019.
- Lei n.º 6/2006, de 28 de dezembro, que aprova o regime eleitoral para o Parlamento Nacional, alterada pelas leis n.º 6/2007, de 31 de maio, n.º 7/2011, de 22 de junho, lei n.º 1/2012, de 13 de janeiro e lei n.º 9/2017, de 5 de maio.
- Código Civil de Timor-Leste aprovado pela Lei 10/2011, de 14 de Setembro.
- Código Geral Tributário Angolano aprovado pela lei n.º 21/14, de 22 de outubro.

- Lei n.º 7/74, de 27 de julho, sobre direito das colónias portuguesas à independência disponível em <http://www1.ci.uc.pt/cd25a/wikka.php?wakka=descon03> [15.11.2018].
- Lei n.º 7/75, de 17 de julho sobre a descolonização de Timor, disponível em <http://www1.ci.uc.pt/cd25a/wikka.php?wakk=descolonizacao02> [15.11.2018].
- Ley General Tributaria Espanhola consultada *online*, disponível em <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2003-23186> [11.10.2019].
- Código Tributário Nacional Brasileiro disponível em <http://www2.planalto.gov.br/conheca-a-presidencia/acervo/legislacao> [05.11.2018].
- *Undang-undang nomor 10/1994* (lei n.º 7 de 1991 e lei n.º 10 de 1994, disponível em <https://jdih.kemenkeu.go.id/fulltext/2008/36TAHUN2008UU.htm> [10.1.2019].
- Undang-Undang nomor 5/1986, *Tentang Peradilan Tatausaha Negara* (lei sobre os tribunais administrativos e os processos decorrentes nestes tribunais na Indonésia).

Decretos-Leis:

- Decreto-Lei n.º 32/2008, de 27 de agosto, sobre Procedimento Administrativo.
- Decreto-Lei n.º 13/2017, de 5 de abril que estabelece a Estrutura Orgânica da Autoridade Tributária.
- Código Processual Civil de Timor-Leste aprovado pelo Decreto-Lei n.º 1/2006, de 21 de Fevereiro.
- Código de IVA português aprovado pelo Decreto-Lei n.º 394-B/84, de 26 de dezembro.
- Lei Geral Tributária Portuguesa a aprovada pelo Decreto-Lei n.º 398/98, de 17 de dezembro, *in* Fiscal (Códigos Tributários e legislação conexa), 16.ª Ed., Porto Editora, 2017.
- Código de Procedimento e de Processo Tributário aprovado pelo Decreto-Lei n.º 433/99, de 26 de outubro, *in* Fiscal (Códigos Tributários e legislação conexa), 16.ª Ed., Porto Editora, 2017.

Regulamentos aplicáveis:

- Regulamento no 2000/18 da UNTAET, de 30 de Junho de 2000, sobre o Sistema Tributário de Timor-Leste, modificado pelo Regulamento no 2000/32 da UNTAET, de 29 de Setembro de 2000, pelo Regulamento no 2000/35 da UNTAET, de 20 de Dezembro de 2000, pelo Regulamento no 2001/16 da UNTAET, de 21 de Julho de 2001, pelo Regulamento no 2001/17 da UNTAET, de 21 de Julho de 2001, e pelo Regulamento no 2001/20 da UNTAET, de 21 de Julho de 2001.
- Regulamento UNTAET n.º 2000/18 sobre o sistema tributário de Timor-Leste.

- Resolução no 1272 do Conselho de Segurança das Nações Unidas, de 25 de outubro de 1999 para estabelecimento de Administração Transitória das Nações Unidas em Timor-Leste.
- Regulamento UNTAET n.º 2000/11 sobre a organização dos tribunais em Timor-Leste que foi alterado pelo regulamento UNTAET n.º 2001/25 *ex vi* artigo 163.º n.º 2 da CRDTL e artigo 1.º do Decreto-Lei n.º 1/2002 sobre regime de transferência do sistema judiciário.

2. Bibliografias:

ALVES, João, *Apontamentos sobre a contestação de ações cíveis*, p. 3. Disponível em <https://apoiofjtimor.wordpress.com/apontamentos/> [4.09.2019].

AMARAL, Diogo Freitas, (Com a colaboração de Luís Fábria, Jorge Pereira da Silva e Tiago Macieirinha) *Curso de Direito Administrativo*, Vol. I, 4.ª Ed., Almedina, Coimbra, 2015;

_____, *Curso de Direito Administrativo*, Vol. II, Almedina, Coimbra, 2001;

_____, *Conceito e Natureza do Recurso Hierárquico*, Vol. I, 2.ª Ed., Almedina, Coimbra, 2005.

AMARAL, Maria Lúcia, *A Forma da República: Uma introdução ao estudo do direito constitucional*, Coimbra Editora, Coimbra 2005.

BARBOSA, Andreia Isabel Dias, *A prestação e constituição de garantias no procedimento e no processo tributário*, Almedina, Coimbra, 2017.

BELO, Carlos Filipe Ximenes, *História da Igreja em Timor-Leste: 450 anos de evangelização (1562 - 2012)*, 2.º Vol. (1940 – 2012), Fundação Eng. António de Almeida, Porto, 2016.

BENTLY, Duncan, «*Taxpayers' Right: Theory, Origin and Implementation*», Kluwer Law International, Alphen aan den Rijn, 2017.

Boletim Oficial do Distrito Autónomo de Timor, disponível na página <https://digitarq.ahu.arquivos.pt/details?id=1119650> [01.12.2018].

Boletim *La'ó Hamutuk – East Timor faces – post UNTAET challenges: What is to be done? La'ó hamutuk bulletin*, Vol. III, n.º. 4: May 2002 (Part 2 of 2) disponível em <https://www.etan.org/lh/bulletins/bulletinv3n4a.html> , [05.12.12].

CAETANO, Marcello, *Manual de Direito Administrativo*, vol. I, 10.ª Ed., (reimpressão) revista e atualizada pelo Prof. Doutor Diego Freitas do Amaral, Almedina, Coimbra, 1980;

_____, *Manual de Direito Administrativo*, Vol. II, 10.ª Ed., (3.ª, reimpressão revista e atualizada pelo Prof. Doutor Diogo Freitas do Amaral, Almedina, Coimbra, 1990.

CALVO ORTEGA, Rafael, *Curso de Derecho Financiero: I. Derecho Tributário – Parte general. II. Derecho Presupuestario*, Thomson Reuters, Navara, 2009.

- CANOTILHO, J.J. Gomes, *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*, 6.^a Ed., (3.^a reimpressão) Almedina, Coimbra, 2003;
- _____, *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*, 7.^a Ed., (3.^a Reimpressão), 2003, Almedina, Coimbra, 2003.
- CANOTILHO, J.J. Gomes, MOREIRA, Vital, *Constituição da República Portuguesa Anotada*, 3.^a Ed., Revista, Coimbra Editora, Coimbra, 1993;
- _____, *Constituição da República Portuguesa Anotada*, (art.1.º a 107.º), 4.^a Ed., Coimbra Editora, Coimbra, 2007.
- CATARINO, João Ricardo, Garantias essenciais dos contribuintes em Portugal e no Brasil – uma proposta para a sua proteção fundamentada, in revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da UC, Disponível em http://repositorio.ufc.br/bitstream/riufc/12065/1/2013_art_jrcatarino.pdf [10.10.2019].
- CIERCO, Teresa, *As Nações Unidas e o estado de direito em Timor-Leste*, pp. 228-229, disponível em <https://repositorio-aberto.up.pt/bitstream/10216/79990/2/104377.pdf> [05.12.12].
- Comissão de Acolhimento Verdade e Reconciliação (CAVR) in *Chega – Resumo executivo do Relatório da CAVR, Díli, 2005*.
- COUPERS, João, *Direito Administrativo I – Guia de Estudo*, Editorial Noticias, Lisboa, 1995;
- _____, *Introdução ao Direito Administrativo*, 9.^a Ed., Âncora editora, Lisboa, 2007.
- DIAS, José Eduardo Figueiredo, OLIVEIRA, Fernanda Paula, *Noções Fundamentais de Direito Administrativo*, 3.^a Reimpressão da Edição, Almedina, Coimbra, 2005.
- Dicionário da língua portuguesa 2009 – com acordo ortográfico, Porto Editora, Porto, 2009.
- DOURADO, Ana Paula, *O princípio da legalidade fiscal: tipicidade, conceitos jurídicos indeterminados e margem de livre apreciação* (dissertação de doutoramento), Lisboa, 2005;
- _____, *O princípio da legalidade fiscal na Constituição Portuguesa*, in *Perspetivas Constitucionais: Nos 20 anos da Constituição de 1976*, Separata do Volume II, Coimbra Editora, Coimbra, 1997;
- _____, *Direito Fiscal: Lições*, 3.^a Ed., (Manuais universitários), Almedina, Coimbra, 2018.
- DUHAMEL O, et MÉNY Y, «*Dictionnaire Constitutionnel*», 1.^a Ed., Presses Universitaires de France, Paris, 1992.
- FIGUEIREDO, Fernando Augusto de, *TIMOR. A presença portuguesa (1769-1945)*, tese de doutoramento em história, Universidade do Porto, Faculdade de Letras, Porto, 2004.
- FREITAS, José Lebre de, e MENDES, Armindo Ribeiro, *Código de Processo Civil Anotado*, volume III, 2.º Ed., Coimbra Editora, Coimbra, 2008.

- GOMES, Nuno de Sá, *Manual de Direito Fiscal*, Vol. I, 11.ª Ed., com adenda, Editora Rei dos Livros, Lisboa, 2000;
- _____, *Manual de Direito Fiscal*, Vol. II, lições revistas, ampliadas e atualizadas, Centro de Estudos Fiscais de Direção-Geral das contribuições e Impostos Ministério das Finanças, Lisboa, 1996.
- GONÇALVES, João Luís, *Breve História do Imposto: O imposto não imposto e o não imposto imposto*, Edição Viera da Silva, Lisboa, 2013.
- GOUVEIA, Jorge Bacelar, *Manual de Direito Internacional*, Almedina, Coimbra, 2003.
- HENSEL, Albert, «*Derecho Tributario, Traducción y Estudio Preliminar*», por Andrés Báez Moreno, María Luisa Gonzáles-Cuélar Serrano y Enrique Ortiz Calle, Marcial Pons Ediciones Jurídicas y Sociales, S.A, Madrid, 2005.
- LOPES, Paula Duarte, Construção da Paz e desenvolvimento em Timor-Leste: Uma análise crítica, in *Revista Universitas Relações Internacionais*, Brasília, Vol. II, n.º 2, pp. 53-60, Ed., jul/dez 2013, p. 54. Este documento encontra-se disponível online em <https://www.publicacoesacademicas.uniceub.br/relacoesinternacionais/article/viewFile/2532/2139> [13.12.2018].
- MACHADO, Hugo de Brito, *Curso de Direito Tributário*, 31ª Ed., Revista, atualizada e ampliada, Malheiros Editores, São Paulo, 2010.
- MATOS, Arthur Teodoro de, *Tradição e Inovação na Administração das ilhas de Solor e Timor: 1650 – 1750*, p. 1 disponível em http://www.instituto-camoes.pt/images/stories/tecnicas_comunicacao_em_portugues/Historia/Historia%20-%20Tradicao%20e%20Inovacao%20na%20Administracao%20Das%20Ilhas%20de%20Solor%20e%20Timor%201650-1750.pdf [12.12.2018].
- MARTÍNEZ, Pedro Mário Soares, *Direito Fiscal*, 10.ª Ed., revista e atualizada, Almedina, Coimbra, 2000.
- MASBERNAT MUÑOZ, Patricio, «Garantías Constitucionales del Contribuyente: Crítica al Enfoque de la Doctrina Nacional» in *Revista Ius et Praxis*, vol. 8, núm. 2, 2002, Universidad de Talca, Talca. Este documento encontra-se disponível em https://scielo.conicyt.cl/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0718-00122002000200010&lng=es&nrm=iso&tlng=es, [29.03.2019].
- MIRANDA, Jorge, *Manual de Direito Constitucional*, Tomo IV, Direitos Fundamentais, 4.ª Ed., Revista e Atualizada, Coimbra Editora, Coimbra, 2008;
- _____, *Manual de Direito Constitucional*, Tomo VI (Inconstitucionalidade e Garantia da Constituição), 2.ª Ed., Coimbra Editora, Coimbra, 2005.

- MIRANDA, Jorge, MEDEIROS, Rui, *Constituição Portuguesa Anotada*, Tomo I, Coimbra Editora, Coimbra 2005;
- _____, *Constituição Portuguesa Anotada*, tomo III, Coimbra Editora, Coimbra, 2007.
- NABAIS, José Casalta, *Direito Fiscal*, 10.^a Ed., Almedina, Coimbra, 2017;
- _____, Contratos Fiscais (Reflexão a cerca da sua admissibilidade) *in Studia iuridica* 5, Boletim da Faculdade de Direito Universidade Coimbra, Coimbra Editora, Coimbra, 1994;
- _____, *O dever fundamental de pagar impostos: Contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*, (teses de doutoramento), Almedina, Coimbra, 2015.
- N.N, *Bíblia Sagrada – tradução em português corrente*, 1.^a Ed., Difusora bíblica, Lisboa, 1993.
- PEREIRA, Manuel Henrique de Freitas, *Fiscalidade*, 6.^a Ed., Almedina, Coimbra, 2018.
- PÉREZ ROYO, Fernando, «*Derecho Financiero y Tributario: Parte General*», 26.^a ed., Thomson Reuters, 2016.
- OLIVEIRA, Nuno Manuel Pinto, *Princípios de Direito dos Contratos*, 1.^a Ed., Coimbra Editora, Coimbra, 2011.
- OLIVEIRA, Bárbara Nazareth, GOMES, Carla de Marcelino, SANTOS, Rita Páscoa dos, *Os direitos fundamentais em Timor-Leste – Teoria e Prática*, lus Gentium Conimbrigae – centro de Direitos Humanos da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra; Provedoria dos Direitos Humanos e Justiça de Timor-Leste, Coimbra Editora, Coimbra, 2015.
- OTERO, Paulo, *Conceito e Fundamento da hierarquia administrativa*, Coimbra editora, Coimbra, 1992.
- PENHA, Rui (Juiz formador no Centro de Formação Jurídica), Direito Processual Civil (O Processo Civil Declaratório), 2012. O documento disponível em <https://apoiocftimor.wordpress.com/apontamentos/> [04.09.2019];
- _____, *Direito Processual Civil (Recursos em Processo Civil)*- Sumário das aulas ministradas ao IV Curso de Formação para Magistrados e Defensores Públicos (Centro de Formação Jurídica 2012) disponível em <https://apoiocftimor.wordpress.com/apontamentos/> [04.09.2019].
- RAMALHO, Inês, *O Princípio do aproveitamento do acto administrativo* (tese de mestrado profissionalizante) disponível em <http://www.icjp.pt/sites/default/files/media/1004-2427.pdf> [26.03.2019].
- Revisões constitucionais da Constituição da República Portuguesa disponível em <http://www.cne.pt/content/constituicao-da-republica-portuguesa> [10.10.2018].
- REIS, Alberto dos, *Código de Processo Civil anotado*, Vol. I, 3.^a Ed., reimpressão, Coimbra Editora, Coimbra, 1982.

- _____, *Código de Processo Civil Anotado*, volume V, 3.^a edição, Reimpressão, Coimbra Editora, Coimbra, 2012.
- RIBEIRO, João Sérgio, *Teoria Geral do Imposto e da Norma Tributária (Algumas Notas)*, AEDUM, Braga, 2012.
- RIBEIRO, Marta Chantal, *Desenvolvimento sustentável e a construção do Estado Timor-Leste*, in Revista da Faculdade de Direito da Universidade do Porto, Vol. 6, Coimbra Editora, Coimbra, 2009.
- ROCHA, Joaquim Freitas da, *Lições de Procedimento e Processo Tributário*, 6.^a Ed., Coimbra Editora, Coimbra, 2018;
- _____, *Direito fiscal e autonomia da vontade. Do direito à livre planificação fiscal*, p. 1, disponível em <http://repositorium.sdum.uminho.pt/bitstream/1822/35871/1/Direito%20fiscal%20e%20autonomia%20da%20vontade.pdf> [21.11.2018];
- _____, *Constituição, Ordenamento e Conflitos Normativos: Esboço de uma Teoria Analítica da ordenação Normativa*, (Dissertação de doutoramento), Coimbra Editora, 2008;
- _____, *Direito pós-moderno, patologias normativas e proteção da confiança*, p. 12, esta obra encontra-se disponível em <https://repositorium.sdum.uminho.pt/handle/1822/35602> [29.04.2019].
- ROCHA, Joaquim Freias, SILVA, Hugo Flores, *Teoria Geral da Relação Jurídica Tributária* (manuais universitários), Almedina, Coimbra, 2017.
- SANTOS, Rui Botica, FERREIRA, Hugo Pinheiro, *Direito Fiscal timorense*, Timor Editora, Díli, 2017.
- SANCHES, J.L, Saldanha, *Manual de Direito Fiscal*, 3.^o Ed., Coimbra Editora, Coimbra, 2007.
- _____, *Manual de Direito Fiscal*, Lex, Lisboa, 1998.
- SILVA, Hugo Flores, *Privatização do Sistema de Gestão Fiscal*, Coimbra Editora, Coimbra, 2014.
- SOUSA, Miguel Teixeira, *Competência Declarativa dos Tribunais Comuns*, reimpressão, Lex Editora, Lisboa, 1994;
- _____, *Estudos sobre o novo processo civil*, 2.^a ed., LEX editora, Lisboa, 1997.
- TEIXEIRA, Glória (Coord.), SOUSA, Raquel Sofia Quaresma Teixeira Campelo de, *As Garantias dos Contribuintes*, 2005, p. 18, disponível em <https://www.cije.up.pt/download-file/110>, [01.10.2018].
- TELES, Miguel Galvão, Timor Leste, in AA. VV, *Dicionário Jurídico da Administração Pública, II Suplemento*, Coimbra Editora, Coimbra, 2001.
- Timor-Leste – Plano Estratégico de Desenvolvimento 2011 – 2030*, pp. 10-14. Este documento encontra-se disponível online na página oficial do Governo timorense http://timor-leste.gov.tl/wp-content/uploads/2012/02/Plano-Estrategico-de-Desenvolvimento_PT1.pdf [10.11.2018].

UTARA, Agus Satrija, in «*Modul Pengantar Hukum Pajak: Diklat Teknis Substantif Dasar Pajak I*», Kementerian Keuangan Republik Indonesia, Badan pendidikan dan pelatihan keuangan pusat pendidikan dan pelatihan pajak, Jakarta, 2011, disponível na página oficial do Ministério das Finanças do Governo da Indonésia em <https://klc.kemenkeu.go.id/wp-content/uploads/2016/07/07.-MODUL-PHP-FINAL-19-08-2011-2.pdf> [15.11.2018].

VASCONCELOS, Pedro Carlos Bacelar (Coordenador) *Constituição Anotada da Republica Democrática de Timor-Leste*, Direitos Humanos-Centro de Investigação Interdisciplinar Escola de Direito da Universidade do Minho Campus de Gualtar, Braga, 2011.

XAVIER, Alberto, *Manuel de Direito Fiscal*, I (Reimpressão), Lisboa, 1981.

3. Jurisprudência:

Nacionais:

⇒ Acórdão do Tribunal de Recurso AC-12-08-2003, Processo n.º 11/01 disponível em <https://www.tribunais.tl/?q=node/29&sort=asc&order=Display+name> [01.10.2018].

⇒ Acórdão do Tribunal de Recurso n.º 01/Const/09/TR, ano de 2009 sobre a constitucionalidade do Decreto-Lei n.º 20/2008, de 19 de junho, que instituiu a Autoridade Nacional de Petróleo (ANP), disponível em <https://www.tribunais.tl/?q=node/30> [26.12.2018].

⇒ Acórdão do Tribunal de Recurso n.º 01/CONST/18/TR sobre a fiscalização abstrata da constitucionalidade dos artigos 3.º e 5.º do Decreto do Governo n.º 4/2008, de 7 de março, disponível em <https://www.tribunais.tl/?q=node/30> [26.12.2018].

⇒ Acórdão do Tribunal de Recurso n.º 3/CONST/18/TR disponível em <https://www.tribunais.tl/?q=node/30> [26.12.2018].

⇒ Acórdão do Tribunal de Recurso proc. 05/Constitucional/17/TR, do Tribunal Recurso <https://www.tribunais.tl/?q=node/30> [11.01.2019].

⇒ Acórdão do Tribunal de Recurso proc. n.º 06/Constitucional/17/TR do Tribunal de Recurso <https://www.tribunais.tl/?q=node/30> [11.01.2019].

⇒ Acórdão do Tribunal de Recurso de 31 de dezembro de 2008, sobre dever de fundamentação disponível em <https://www.tribunais.tl/?q=node/30> [11.01.2019].

⇒ Acórdão do Tribunal de Recurso, data 6 de agosto de 2008, pro.01/PD/20008/TR, pp. 6-7, 13. disponível em <https://www.tribunais.tl/?q=node/29/11345482&sort=asc&order=Display%20name> [05.09.2019].

⇒ Acórdão do Tribunal de Recurso de 12-08-2003, Processo n.º 11/01 disponível em <https://www.tribunais.tl/?q=node/29&sort=asc&order=Display+name> [01.10.2018].

Estrangeiras:

⇒ Acórdão do Tribunal Constitucional Português n.º 11/83 disponível em <https://dre.pt/web/guest/pesquisa-avancada/-/asearch/441698/details/maximized?sort=whenSearchable&search=Pesquisar&sortOrder=ASC&emissor=Tribunal+Constitucional&types=JURISPRUDENCIA> [12.11.2018].

⇒ Acórdão do Tribunal da Relação de Coimbra - Portugal, Proc. 5211/15.1T8PBL-B.C1, Relator Fonte Ramos, disponível em <http://www.dgsi.pt/jtrc.nsf/-/3A00C18A27FC6E2F802580BF003A4B78> [11.11.2019].

⇒ Acórdão do Tribunal Americano, Caso Doe et all Vs Lumintang disponível em <http://www.etan.org/news/2001a/10lumjudg.htm#BACKGROUND> [25.10.2018].