

## **Garantias dos contribuintes no âmbito da legislação tributária em Timor-Leste**

*Angelito Mendes Ribeiro<sup>1</sup>*

**Resumo:** Este texto constitui uma breve análise das garantias dos contribuintes primeiramente previstas no n.º 2 do artigo 144.º da Constituição da República Democrática de Timor-Leste, como elemento essencial dos impostos. Assim sendo, pretendemos aflorar o procedimento a seguir no sistema da administração fiscal de Timor-Leste e, em especial, apreciar as opções legislativas tributárias e administrativas no que toca à reclamação no âmbito do procedimento tributário. Pretende-se ainda clarificar os possíveis meios de impugnação dos contribuintes e os meios legais da atuação administrativa no âmbito do procedimento tributário.

**Palavras-chave:** (1) artigo 144.º da CRDTL; (2) Lei n.º 8/2008, de 30 de junho (3) atos impugnáveis da Administração Tributária; (4) impugnação tributária; (5) direito de reclamação.

### **1. Introdução**

Tradicionalmente, na maioria dos Estados de Direito, a garantia dos contribuintes tem consagração explícita na Constituição, traduzindo um elemento essencial do sistema fiscal nacional, obrigatoriamente a definir por lei. Assim, de acordo com

---

<sup>1</sup> O autor é Licenciado em Direito pela Faculdade de Direito da Universidade Nacional de Timor Lorosa'e. Desde a conclusão da Licenciatura, é Professor Assistente nas unidades curriculares de Direito Fiscal e Propedêutica de Direito na mesma instituição. Colaborou no primeiro número da Revista dessa Faculdade.

o princípio da legalidade fiscal, “os impostos devem ser criados e disciplinados nos seus elementos essenciais através da lei” (JUSTO, 2017: 350). Neste sentido, a Constituição da República Democrática de Timor-Leste (adiante designada por CRDTL) estipula expressamente no n.º 2 do artigo 144.º as garantias dos contribuintes como um dos elementos essenciais da fixação de impostos.

As garantias dos contribuintes não são apenas um elemento essencial do sistema fiscal, mas, numa perspetiva de interpretação extensiva, podemos também considerá-las como um direito reconhecido aos sujeitos passivos de impugnar os atos da administração fiscal para evitar ou prevenir a violação dos direitos e interesses legalmente protegidos pela CRDTL e pela lei. Porém, as garantias dos contribuintes são variáveis, conforme se utilizem para defesa de direitos e interesses legalmente protegidos, ante ou após a sua violação, meios impugnatórios ou meios não impugnatórios.

O artigo 144.º da CRDTL estabelece várias imposições ao legislador ordinário, nomeadamente no que concerne aos impostos, às taxas e à sua constituição, sendo esta uma competência exclusiva atribuída ao Parlamento Nacional “enquanto órgão soberano da representação do povo” (AA. VV., 2011: 452). Analisando, num outro ângulo, a legislação até agora criada, constata-se que a mesma não reflete inteiramente o que está previsto no artigo *supra*, pois o legislador ordinário não conseguiu ainda responder a todas as exigências do artigo 144.º da CRDTL. De facto, a redação do artigo prevê três elementos essenciais que são obrigatoriamente definidos por lei. No entanto, há diplomas oriundos do Parlamento Nacional que

disciplinam e definem as incidências e benefícios fiscais dos contribuintes<sup>2</sup>, mas não se encontram previstas nessas mesmas leis, ou numa lei geral tributária (ainda inexistente) as garantias dos contribuintes.

Neste sentido, o que interessa para o presente estudo é sublinhar que os atos dos contribuintes para a defesa dos seus interesses são obrigatoriamente definidos por Lei (do Parlamento Nacional) e devem ser elucidados, para que os sujeitos passivos possam atuar em conformidade com a lei, caso haja violação por parte da Administração Tributária perante os legítimos interesses e direitos dos contribuintes. O direito de impugnação tributária, por exemplo, deve ser protegido pela lei. As atuações da Administração Tributária devem também ser conformes à lei, uma vez que os direitos, liberdades e garantias dos cidadãos só são suscetíveis de serem restringidos por lei<sup>3</sup>. Ademais, deve-se legislar uma norma que discipline os contribuintes a exercer os seus direitos de impugnação ou reclamação tributária. Em suma, as impugnações e as reclamações dos contribuintes perante os atos da Administração Tributária são uma exigência constitucional que deve ser densificada por Lei, e só a Lei do Parlamento Nacional a pode definir, prevendo os respetivos meios de impugnação tributária, bem como, definindo os limites e direitos dos contribuintes a atuar contra os atos da Autoridade

---

<sup>2</sup> Cf. Lei n.º 8/2008 de 30 de junho - Lei Tributária.

<sup>3</sup> Cf. artigo 24.º da CRDTL - os possíveis pressupostos da restrição dos direitos, liberdades e garantias só podem ser estatuídos por lei, que deve ter a sua origem no Parlamento Nacional, pois este é o único órgão constitucionalmente competente relativo a esta matéria, segundo o n.º 2 do artigo 95.º da CRDTL. *Vide*, AA. VV., 2011, p. 95 e artigo 18.º da Constituição da República Portuguesa. Neste assunto *vide* também CANOTILHO & MOREIRA, 2007, p. 381 e ss.

Tributária violadores dos seus direitos e interesses legalmente protegidos.

## **2. Regime fiscal e administração tributária**

Numa visão panorâmica do sistema fiscal de Timor-Leste, temos como ponto de partida o Regulamento n.º 2000/18 da UNTAET, que teve como “base a Lei do Imposto sobre o Rendimento da Indonésia”<sup>4</sup>, o qual estabelece e define as bases do sistema fiscal de Timor-Leste e os seus respetivos regimes tributários. O diploma sofreu várias alterações ao longo da sua vigência, nomeadamente pela Lei n.º 5/2002, de 20 de setembro, encontrando-se hoje revogado, com algumas exceções indicadas no artigo 93.º da Lei n.º 8/2008, de 30 de junho (doravante designada por LT)<sup>5</sup>. Não obstante, observando a vigência do Regulamento n.º 2000/18 da UNTAET as suas respetivas alterações e modificações e até a sua revogação por início da vigência da Lei Tributária, constatamos que ainda não existe uma revogação total do Regulamento, nem o cumprimento integral das exigências do artigo 144.º da CRDTL.

O novo regime fiscal criado pela LT prevê um conjunto de impostos gerais — imposto sobre serviços, imposto seletivo de consumo, imposto sobre vendas, direito aduaneiro de importação, imposto sobre salários, imposto sobre rendimento e

---

<sup>4</sup> Preâmbulo da Lei n.º 5/2002, de 20 de setembro.

<sup>5</sup> A LT vem revogar as normas tributárias existentes anteriormente, isto é, o Regulamento da UNTAET e os demais diplomas disciplinadores dos tributos em Timor-Leste. Sendo assim, a LT não prevê inteiramente todo o sistema tributário e, apesar de revogar toda a legislação anterior, há exceções a essa revogação — vejamos os n.ºs 3 e ss. do artigo 93.º.

imposto sobre o petróleo. Não iremos aflorar neste artigo as disposições especiais sobre o petróleo.

Como referimos, anteriormente, a LT não cumpre todos os requisitos impostos pelo artigo 144.º da CRDTL, pois em nenhum momento são disciplinados os meios de reação do contribuinte, nomeadamente, a reclamação, ou o recurso hierárquico, caso existam (possíveis) violações de interesses e direitos dos sujeitos passivos por atos da Autoridade Tributária<sup>6</sup>. Não se deixa de sublinhar a necessidade de que a lei preveja mecanismos de controlo da boa administração e da legalidade administrativa:

[e]xistindo certos controlos por lei para a defesa da legalidade (...), a lei permite colocar esses controlos simultaneamente ao serviço do respeito pelos direitos ou interesses legítimos dos particulares. (AMARAL, 2017: p. 611).

Estando definidos no Regulamento da UNTAET os processos de impugnação por parte dos contribuintes, mesmo assim, os direitos e interesses destes não estão totalmente garantidos, uma vez que há insuficiência de normas do Regulamento que garantam o processo de recurso – o artigo 69.º do Regulamento n.º 2000/18 define as normas do processo de recuso e os respetivos prazos, mas alude a uma a Direção de Recursos Fiscais e Alfandegários, que tem por competência apreciar os pedidos dos contribuintes, sendo que *“não obstante previsto legalmente, este órgão nunca foi criado e não existe em Timor-Leste”* (SANTOS & FERREIRA 2017: p. 112). Mais, ainda que se entenda que o Regulamento define, embora

---

<sup>6</sup> Cfr. n.º 1 do artigo 95.º da Lei Geral Tributária portuguesa *“o interessado tem direito de impugnar ou recorrer de todo o ato lesivo dos seus direitos e interesses legalmente protegidos seguindo as formas de processo prescritas na lei”*.

insuficientemente, as normas de impugnação dos contribuintes, a verdade é que o mesmo poderá estar inquinado devido ao princípio da legalidade fiscal.

Os processos definidos no Regulamento n.º 2000/18 são assim insuficientes. Não há definição clara quanto à natureza do recurso hierárquico ali previsto, não se sabendo se terá natureza facultativa ou se será antes uma etapa obrigatória antes do recurso à via judicial. O Regulamento não parece impor tal procedimento, dado que a norma do Regulamento atribui uma margem de opção aos contribuintes de proceder, mas a doutrina entende que “*não é esclarecida pela lei e pode de facto levantar duas interpretações*” (SANTOS & FERREIRA, 2017: 114). É por esta e outras razões que é necessário que o legislador preveja de modo mais completo um sistema de garantias dos contribuintes na LT.

Os meios de impugnação dos atos da Administração Tributária estão igualmente definidos no Regulamento n.º 2000/18 da UNTAET, na parte G, artigos 42.º e seguintes. É apenas neste diploma que se definem algumas das garantias dos contribuintes, contrariamente aos restantes diplomas aprovados pelo órgão legiferante, onde não estão previstas quaisquer garantias dos contribuintes. Em bom rigor, as leis tributárias devem ser tão densas e claras quanto possível, devido à exigência do subprincípio do princípio da legalidade fiscal, isto é, o princípio de reserva material da lei<sup>7</sup>, segundo o qual “*a lei deve estar tão completa quanto possível, devendo contemplar relativamente a*

---

<sup>7</sup> Obviamente o princípio da reserva de lei tem por alcance excluir todos os atos normativos na determinação da “*disciplina jurídica inicial ou substancial das matérias a que a reserva respeita*” — cfr. COSTA, 1997.

*cada imposto toda a matéria reservada com densidade bastante para garantir a segurança dos contribuintes”* (SANTOS & FERREIRA, 2017: 44). Assim sendo, é para cumprir o princípio da segurança e da certeza jurídica que se impõe ao legislador criar normas tributárias claras e densas<sup>8</sup>, uma vez que o Estado de Timor é um Estado de Direito<sup>9</sup>, pelo que, se exige que se

[c]omporte sempre como uma pessoa de bem e que não frustre nunca de modo infundado as expectativas legítimas dos cidadãos, menos ainda as expectativas que assentem na própria lei (VASQUES, 2011: 289).

É assim necessário que o Estado defina as garantias dos contribuintes, através de normas e de um sistema jurídico tão denso e claro quanto possível, uma vez que, no Regulamento n.º 2000/18 da UNTAET, não estão garantidas a densidade e clareza necessárias, tendo o mesmo diploma sido revogado pelo n.º 1 do artigo 93.º, com as ressalvas expressas não só no n.º 3, mas também nos n.ºs 4 e 5<sup>10</sup> do mesmo preceito. Tais exceções não contemplam expressamente a não revogação das normas do Regulamento que prevêem as garantias dos contribuintes. Consideramos assim existir uma espécie de lacuna da LT, devido à ausência da definição das garantias dos

---

<sup>8</sup> O princípio da segurança e da certeza jurídica é um princípio que não é próprio do Direito Fiscal, mas assume a maior importância nesse campo, por as normas incidirem sobre o património dos contribuintes. Além de que nos elementos essenciais dos impostos exige-se a certeza e a clareza da própria norma que define estes elementos para garantir a confiança e segurança dos contribuintes, para nunca frustrar de uma forma infundada as expectativas legítimas do contribuinte – SANTOS & FERREIRA, 2017, p. 46 e também CANOTILHO, 1991, p. 377 e ss.

<sup>9</sup> Artigo 1.º da CRDTL.

<sup>10</sup> Cf. artigo 93.º da LT — a existência da LT revoga todas as normas tributárias vigentes anteriormente, exceto as disposições legais sobre as infrações e sanções, que se mantêm aplicáveis até aprovação de um novo regime.

contribuintes; a LT “*não contém nenhuma norma jurídica*” (Justo, 2017: 340) que discipline as garantias dos contribuintes.

O vazio jurídico dito *supra* é insuscetível de se suprir através das normas previstas no Regulamento da UNTAET, uma vez que, esta lacuna abrange a reserva da lei do princípio da legalidade fiscal. As regras da interpretação dizem-nos que “*o intérprete não deve cingir-se à letra da lei*” — artigo 8.º do Código Civil de Timor Leste<sup>11</sup>. Então, perguntamo-nos: como é que poderão ser aplicadas as normas das garantias do Regulamento? Pensamos que a resposta passará por uma interpretação sistemática das exceções de revogação dos n.ºs 4 e 5 do artigo 93.º da LT. Como estas normas se referem aos procedimentos tributários de cobrança e recuperação do imposto estará tudo incluído nas exceções à revogação. Por outras palavras, a exceção inclui o procedimento desde o “momento zero” até à reação dos contribuintes contra uma atuação da AT.

Não consideramos que as garantias dos contribuintes careçam da criação de um código específico para a sua disciplina, o mesmo é dizer, não sendo necessário criar uma lei em especial apenas para definir estas circunstâncias. E este não é um objeto de regulação leviana, pelo que, no mínimo, o legislador deve prevê-lo na lei tributária. Está latente uma necessidade de prever um conjunto de normas que regularize os atos dos contribuintes na defesa dos seus direitos, para que seja possível garantir o acesso a esses meios, a sua transparência e

---

<sup>11</sup> Todas as atividades de interpretação devem sujeitar-se ao referido artigo, uma vez que são regras gerais para todos os intérpretes aquando a interpretação das leis vigentes no território nacional.



quais os meios impugnatórios e os não impugnatórios e sua utilização adequada.

Sendo certo que, no que toca à atuação dos contribuintes face à Administração Tributária, estamos no âmbito da liberdade de atuação dos mesmos, a verdade é que, quanto ao modo de exercício dessa liberdade, “a previsão tem de constar de acto legislativo”<sup>12</sup> (ALMEIDA, 2017: 387). Só a lei (leia-se do Parlamento Nacional) é que pode definir os meios impugnatórios ou não impugnatórios e estabelecer as balizas de atuação dos sujeitos passivos na reclamação ou impugnação contra atos de Administração Tributária.

Consensualmente tida por inadmissível a *discricionariedade* tributária, as leis tributárias não devem ter a margem de liberdade administrativa, para concretizar as leis tributárias<sup>13</sup>. Estamos aqui no campo da “*exigência da tipicidade*” (VASQUES 2011: 288), relativamente às normas que definem os elementos essenciais, ou seja, a densidade e determinabilidade da lei restritiva deve “*oferece[r] uma medida capaz de: (...) constituir uma norma de actuação para a administração*” (CANOTILHO J. J., 1991: 376). Nos termos do n.º 2 do artigo 144.º da CRDTL, o elemento

---

<sup>12</sup> Cfr. artigo 24.º da CRDTL e sobre este item também AA. VV., 2011, p. 95.

<sup>13</sup> O princípio da legalidade é a base de todos os princípios da atividade administrativa — de gestão pública e de gestão privada, sendo a administração tributária uma atividade de gestão pública do Estado que tem como tarefas gerir as receitas coativas do Estado. No entanto, os atos da Administração Tributária devem também sujeitar-se ao princípio da legalidade, mais concretamente, ao princípio da legalidade administrativa em sentido restrito, que assume hoje uma dupla relevância como preferência da lei e como reserva de lei. No que diz respeito à reserva de lei, esta implica que todos os atos da administração devem ter fundamento no princípio da legalidade. A discricionariedade é inaplicável no âmbito na ausência de normas relativas às garantias dos contribuintes na LT, uma vez que estas estão a coberto do manto da reserva de lei. *Vide* SOUSA, 1994, pp. 81-89.

“*garantia dos contribuintes*” é um elemento essencial na determinação de um imposto e no sistema fiscal como um todo. A definição legal dos “*aspetos favoráveis do imposto impõe-se em nome do princípio da igualdade, da justiça e da transparência fiscal*” (CANOTILHO & MOREIRA, 2007: 1091), pelo que as normas destinadas a disciplinar esta matéria devem ser definidas por lei (do Parlamento Nacional). Tal lei não deve conter conceitos discricionários<sup>14</sup> e a existência desse sistema de garantias dos contribuintes é relevante para melhor salvaguarda da atuação dos mesmos face a atos potencialmente violadores dos seus direitos ou interesses legalmente protegidos, por parte da Administração Tributária. Por outro lado, esse sistema também garante que as atuações dos contribuintes não ultrapassem os limites dos atos previstos na lei.

### 3. Impugnação administrativa e judicial

Não conformado com um ato praticado pela Administração Tributária, o contribuinte dispõe de dois meios que pode utilizar para repor os direitos e interesses legalmente protegidos que considera terem sido violados<sup>15</sup>. Primeiramente, o ato pode ser impugnado junto do superior hierárquico do autor do ato, para

---

<sup>14</sup> Os conceitos discricionários e indeterminados são proibidos no discurso das normas que disciplinam os elementos essenciais dos impostos. Consequentemente, a Administração Tributária fica impedida de densificar tais conceitos indeterminados ou discricionários que incidam relativamente aos elementos essenciais dos impostos – VASQUES, 2011, pp. 288-289 e CANOTILHO & MOREIRA, 2007, p. 1090 e ss.

<sup>15</sup> O direito de impugnar administrativamente os atos da Administração que violam os direitos e interesses legalmente protegidos é um direito subjetivo protegido pelo princípio da legalidade “*a legitimidade para a invocação dos direitos de informação (...) a legitimidade para a interposição do recurso contencioso*” – SOUSA, 1994, p. 100.

que este o retifique administrativamente<sup>16</sup>. No que concerne a esta via que corre dentro da AT, a “*resolução destas questões é pedida à própria administração fiscal*” (NABAIS, 2016: 342) — é o primeiro meio de impugnação a tomar nota. Em determinadas situações este é um meio de impugnação contenciosa necessário, “*quando a lei especial imponha aos interessados o ónus da sua utilização como condição prévia de acesso à via contenciosa*” (ALMEIDA, 2017: 387). Por este lado, a impugnação contenciosa, é o meio de impugnação judicial aproveitado pelos contribuintes na defesa dos seus direitos e interesses legalmente protegidos que são violados pela Administração Tributária<sup>17</sup> “*com fundamento em ilegalidade, contra a liquidação do imposto, as multas aplicadas e demais atos definitivos e executórios*”, neste caso a resolução do litígio decorre junto dos tribunais (RAINHA, 1998: 229).

Na legislação portuguesa há normas que definem quais as garantias impugnatórias e não impugnatórias, face a “*actos em matéria tributária, actos administrativos em matéria tributária e actos administrativos relativos às questões tributárias*” (NABAIS, 2016: 344 e ss.), mais concretamente, na Lei Geral Tributária (LGT) e no Código de Procedimento e do Processo Tributário

---

<sup>16</sup> O direito de reclamação é concedido aos titulares do direito subjetivo, que assim, podem requerer a modificação ou a revogação de ato administrativo que lese certos direitos e interesses daquele titular. Tradicionalmente, este direito de reclamação tem natureza facultativa, não sendo a respetiva utilização prévia um pressuposto para o recurso contencioso — SOUSA, 1994, p. 100.

<sup>17</sup> A impugnação dita contenciosa, caso exista uma violação administrativa que incide sobre um direito, liberdade, ou garantia ou direito fundamental de natureza análoga do cidadão, depende se a lei especial impõe os interessados o ónus da utilização dos meios impugnatórios administrativo, como condição prévia de acesso a via contenciosa, ou não ALMEIDA, 2017, p. 387 e MARTINEZ, 1983, p. 403.

(CPPT). Os atos citados caso “*lesem os direitos ou interesses legalmente protegidos são impugnáveis ou recorríveis nos termos da Lei*”<sup>18</sup>, prevendo-se o recurso à via judicial, caso não se encontre nenhuma solução na reclamação ou no recurso hierárquico.

O que foi reportado nos parágrafos anteriores como idealmente existente não se encontra vertido na legislação timorense, quer na Lei Tributária, quer noutra legislação especial. Devido à sucessão de regulamentos e leis no ordenamento jurídico timorense, é difícil e pouco transparente para o contribuinte perceber qual o meio que deve adotar quando não se conforma com a atuação da máquina fiscal. Tal como é igualmente difícil para a AT apreciar eventuais reclamações ou recursos hierárquicos, desde logo por falta de clareza nos procedimentos a adotar pelo impugnante, que não sabe sequer se esta é ou não uma etapa necessária antes do recurso à impugnação judicial.

Sendo a existência de normas definidoras das garantias dos contribuintes indispensável, “*as próprias garantias devem ser interpretadas conforme a constituição segundo os princípios hermenêuticos geralmente aplicáveis a interpretação das leis*” (MACHADO & COSTA, 2009: 323). Cremos que podemos ter Portugal como referência e modelo para melhorar o sistema fiscal timorense atentas as omissões deste, no que toca à garantia dos contribuintes. Na verdade, não existe nenhuma legislação, em Timor-Leste, com a densidade e profundidade de tratamento de

---

<sup>18</sup> Artigo 9.º da LGT — todos os atos em matéria tributária que lesem os direitos ou interesses legalmente protegidos são impugnáveis ou recorríveis nos termos da lei.

que gozam o CPPT e a LGT. Por isso, consideramos que seria da maior importância qualificar quais os atos impugnáveis e quais os meios de atuação dos sujeitos passivos, definindo os procedimentos e as entidades competentes para responderem aos eventuais lesados<sup>19</sup>.

A LT nada refere quanto às garantias dos contribuintes, quer sejam impugnatórias, como a reclamação, ou o recurso hierárquico, quer sejam não impugnatórias, como os direitos à informação, à audiência prévia, à fundamentação, nem quanto à sua existência, ou quanto aos procedimentos a adotar, criando assim uma situação de incerteza para os contribuintes que sintam afetada a sua esfera de direitos e interesses legalmente protegidos. É urgente e necessário caminhar para um aperfeiçoamento do sistema fiscal e uma maior previsibilidade de situações na lei tributária ou legislações conexas, até para cumprimento dos imperativos constitucionais.

#### **4. Impugnação e reclamação no âmbito da administração tributária de Timor-Leste**

A administração tributária em Timor-Leste cabe à Autoridade Tributária, competindo, por força da lei, à AT

---

<sup>19</sup> Vejam-se a al. a) do n.º 2 do artigo 37.º e o artigo 46.º da lei n.º 13/2017, de 5 de abril, Estrutura Orgânica da Autoridade Tributária, que já prevêem a competência para a resolução de alguns meios de impugnação administrativa.

administrar os tributos cobrados e liquidados em Timor-Leste<sup>20</sup>. No Decreto-Lei n.º 13/2017, de 5 de abril, que estabelece a estrutura orgânica da Autoridade Tributária, há alguns artigos que dizem respeito às reclamações tributárias, mas os mesmos não definem os meios da atuação dos contribuintes, apenas dizem respeito às atuações da AT face às reclamações e às impugnações dos contribuintes. Ora, a alínea a) do n.º 2 do artigo 37.º do referido diploma contém uma referência a “*instruir e acompanhar os procedimentos de reclamação*” e o artigo 46.º do mesmo Decreto-Lei constitui o Gabinete de Recurso e Apoio Jurídico, o qual “*é responsável por apreciar os recursos apresentados pelos contribuintes*”. Ou seja, estes artigos regulam a atuação da AT perante o recebimento de reclamações e outras impugnações, ou mesmo a representação da AT, caso haja uma impugnação contenciosa por parte dos contribuintes, mas nunca é esboçado o procedimento de interposição destes meios de garantia dos contribuintes<sup>21</sup>. Desta forma, os próprios sujeitos passivos não têm certeza quanto aos meios que eles podem

---

<sup>20</sup> Cf. artigo 3.º do Decreto-Lei n.º 13/2017, de 5 de abril – n.º 1: “*a AT tem como missão administrar e cobrar os impostos, bem como os demais tributos e outras contribuições financeiras a favor do Estado, que lhe sejam atribuídos por lei (...). n.º 2 al. a) assegurar a liquidação, cobrança, e contabilidade dos impostos e outros tributos que a lei lhe incumbe administrar*”. Note-se que, esta missão é definida por Decreto-Lei, uma vez que a cobrança e liquidação não são um elemento essencial do imposto abrangido pelo princípio da reserva de lei – NABAIS, 2016, p. 137 e ss. e SANTOS & FERREIRA, 2017, p. 44.

<sup>21</sup> Vide os artigos 37.º e 46.º do Decreto-Lei n.º 13/2017, de 5 de abril. Este diploma só prevê os meios de atuação do sujeito ativo caso exista impugnação pelos contribuintes, mas nada diz de relevante sobre a atuação dos contribuintes. Também não será este o diploma correto para prever os meios de impugnação dos sujeitos passivos, pois este não provém do Parlamento Nacional. Note-se que, as normas dos artigos *supra* não podem funcionar devidamente para que os contribuintes atuem de acordo com procedimentos vigentes, atenta a inexistência das normas que definam os procedimentos de impugnação (garantias dos contribuintes).

utilizar quando há violação dos seus direitos e interesses e sobre qual o procedimento da reclamação a que devem sujeitar-se, uma vez que, tal procedimento não está tipificado na LT, nem na estrutura orgânica da AT.

Assim, deve haver procedimentos de recurso/reclamação definidos na lei geral tributária, para que a impugnação possa proceder segundo a lei<sup>22</sup>. Devido a esta lacuna, os contribuintes não estão garantidos na LT, podendo concluir-se que não há garantias dos contribuintes no regime fiscal de Timor-Leste, o que pode minar a confiança dos mesmos perante as leis que têm por intuito proteger e garantir os seus legítimos direitos e interesses. Este clima de incerteza pode levar à evasão fiscal, visto que os contribuintes tentam, por todos os meios possíveis, escapar ao pagamento dos impostos, não havendo norma que possa garantir-lhes direitos sobre o seu próprio património.

De facto, uma vez que o imposto incide sobre o património dos sujeitos passivos, em caso de irregularidades ou ilegalidades por parte da AT devem os contribuintes ter toda a liberdade de impugnar ou reclamar contra essa atuação e, em última análise, esta liberdade deve ser garantida pela LT. Ora, dado que as garantias devidas não estão previstas na TL, esse vazio jurídico tem influência na sinceridade e bondade na declaração de impostos, pois (também) por estes motivos os contribuintes

---

<sup>22</sup> Fazemos aqui uma referência à legislação portuguesa, que define claramente os meios de impugnação dos contribuintes, primeiramente com uma definição geral num artigo, depois especificamente para cada tipo dos impostos. Em Portugal, os contribuintes têm toda a liberdade de atuar contra atos administrativos lesivos dos seus direitos e interesses. Na legislação tributária timorense dever-se-á optar por uma solução idêntica à portuguesa, para não prejudicar e violar os direitos dos contribuintes – Cf. n.º 1 do artigo 95.º da LGT – os interessados têm direito de impugnar ou recorrer de todo o ato lesivo dos seus direitos e interesses legalmente protegidos seguindo as formas de processo prescritas na lei.

tentam esconder e escapar-se ao imposto. Não pode existir uma efetiva colaboração entre contribuinte e AT, enquanto inexisterem garantias, sendo certo que a AT faz parte da Administração Pública timorense, pelo que lhe cabe assegurar a participação dos administrados — n.º 2 do artigo 137.º da CRDT. cremos que, se vierem a existir essas garantias e meios efetivos de participação no procedimento tributário, através dos meios não impugnatórios referidos *supra*, os contribuintes serão mais sinceros na sua declaração de impostos e na determinação da matéria coletável, por estas garantias provocarem maior confiança e flexibilidade entre os dois sujeitos, daí podendo haver uma efetiva colaboração entre credor e devedor do imposto e, até mesmo, evitando-se casos de evasão fiscal.

Focando-nos na exigência do n.º 3 do artigo 137.º da CRDTL para que a Administração Pública encontre mecanismos que permitam a efetiva participação dos interessados e aproximar os seus serviços dos administrados, será de refletir que tal exigência é concretizada no Decreto-Lei n.º 32/2008 de 27 de agosto sobre o procedimento administrativo, onde encontramos, além das garantias impugnatórias — artigos 68.º e seguintes —, as etapas de interação entre a Administração Pública e o administrado — vejam-se, a título de exemplo, o artigo 21.º (consulta do processo e passagem de certidões) e o artigo 25.º (dever de notificação). Esta exigência abrange todos os setores da Administração Pública, incluindo a AT. A própria CRDTL compreende a importância da participação dos administrados no procedimento tributário, reforçando a exigência da previsão das garantias dos contribuintes, como elemento



essencial da composição do imposto — n.º 2 do artigo 144.º da CRDTL.

Segundo as regras dos conflitos de normas prevalecerá a norma especial sobre a norma geral e, no caso em que não existam normas especiais aplicam-se as regras gerais. Dado que não existem normas especiais na LT quanto às garantias dos contribuintes e, as que existem estão bastante limitadas na sua operacionalidade, tal como revelado *supra*, não será de aplicar as normas do Decreto-lei n.º 32/2008, de 27 de agosto? Dentro da categoria de “administrados” cabem também os contribuintes. Não será esta a forma possível de suprir tais lacunas?

Embora esta solução pareça bastante tentadora, a nossa resposta terá de ser negativa, uma vez que a legitimidade do Decreto-Lei n.º 32/2008, de 27 de agosto, é questionável juridicamente. Como já foi abundantemente referido, no que diz respeito ao princípio da legalidade fiscal, as normas que abrangem os elementos essenciais devem provir do Parlamento Nacional e as normas de garantias dos contribuintes são da sua competência reservada — vejam-se conjugados o n.º 2 do artigo

144.º e a alínea p) do n.º 2 do artigo 95.º todos da CRDTL<sup>23</sup>. A supressão da omissão não poderá, assim, ocorrer através da aplicação de normas oriundas de um legislador não competente para a matéria tributária (o Governo).

A solução encontrada, na prática, assenta na aplicação dos artigos 69.º e seguintes do Regulamento n.º 18/2000 da UNTAET (sucessivamente alterado) e padece exatamente da mesma enfermidade que o Decreto-Lei n.º 32/2008, de 27 de agosto, ou seja, a ausência de legitimidade do emissor das normas. Acrescenta-se até a aparente imitação emergente da referência explícita do n.º 4 do artigo 93.º da LT aos procedimentos relativos à cobrança e à recuperação do imposto, lido nos termos do artigo 8.º do CC. Apenas atendendo à exigência da definitividade vertical do ato tributário se consegue compreender a aplicação diária dos artigos 69.º e seguintes do Regulamento n.º 18/2000 da UNTAET.

Ultrapassar esta inconstitucionalidade por omissão, através da aplicação do Decreto-Lei n.º 32/08, de 27 de agosto, aplicável a toda a Administração Pública, redonda numa outra

---

<sup>23</sup> Neste tópico não é possível encetar uma comparação, sem olhar às especificidades de cada Constituição. No ordenamento jurídico português, onde são aplicadas subsidiariamente as normas do Código de Procedimento Administrativo às matérias que não estão exaustivamente reguladas na legislação tributária, o artigo 103.º da Constituição da República Portuguesa (CRP) dita que: “2. Os impostos são criados por lei, que determina a incidência, a taxa, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes”. Este artigo tem de ser conjugado com a 1.ª parte da alínea i) do n.º 1 do artigo 165.º e com a alínea i) do n.º 1 do artigo 227.º da CRP quanto à competência legislativa nesta matéria da Assembleia da República e das Regiões Autónomas. Para uma parte da doutrina, como Casalta Nabais (NABAIS, 2016, p. 138 e ss.) o princípio da reserva de lei *formal* tão só abrange a criação do imposto, enquanto o princípio da reserva de lei *material* alberga todos os outros elementos referidos no n.º 2 do artigo 103.º da CRP. Posição contrária encontramos nos escritos de Gomes Canotilho e Vital Moreira (CANOTILHO & MOREIRA, 2007, p. 1091 e ss.), que fazem uma leitura abarcante a todos os elementos do n.º 2 do artigo 103.º dos artigos 165.º e artigo 227.º da CRP.

inconstitucionalidade e ilegalidade: a falta de legitimidade do Governo para regular esta matéria, especialmente atendendo a que:

[s]egundo o princípio da legalidade fiscal os impostos devem ser criados e disciplinados nos seus elementos essenciais através da lei. E, em obediência a este princípio que a nossa constituição política consagra, as suas lacunas são inintegráveis absolutamente. (JUSTO, 2017: 350).

Estamos, portanto, perante uma lacuna quanto às garantias dos contribuintes, pois não há previsão do respetivo regime na LT, sendo, não obstante, tal previsão absolutamente necessária para garantir a liberdade de atuação dos contribuintes perante os atos da AT lesivos dos seus direitos e interesses, bem como para definir os limites que balizam esta liberdade. Para além disso, uma nova disciplina clara e precisa dar-nos-á a luz para conseguir distinguir os meios de impugnação e classificar os atos, tanto da AT, quanto dos contribuintes, seja uma simples reclamação ou um recurso hierárquico.

## **5. Recomendação: a reforma fiscal**

Através da Resolução do Governo n.º 26/2015, de 5 de agosto, o Estado de Timor-Leste estabeleceu uma comissão que teve por missão reformar as leis tributárias e o sistema fiscal do país, denominada por Comissão da Reforma Fiscal, tendo sido aprovados em Conselho de Ministros, no dia 21 de setembro de 2015, os planos da Comissão para a reforma fiscal no período de 2015 a 2017.

Sendo certo que no plano da reforma fiscal vêm elencadas muitas reformas necessárias, a verdade é que a definição da

política e plano da reforma, diz respeito só aos sujeitos ativos, ou seja, a política da reforma orienta-se apenas para o melhoramento dos sistemas fiscais, com o objetivo de

[a]umentar os impostos domésticos e receitas adicionais, sem efeitos da distorção e gerir as receitas e as despesas de modo eficiente para evitar vazamentos e gastos não produtivos (Mandato e Plano de Comissão de Reforma Fiscal, 2015 a 2017: 4).

A reforma nada diz sobre o melhoramento da legislação tributária em prol dos direitos e interesses dos contribuintes. Respeitosamente, parece-nos que será difícil atingir os objetivos da reforma quando só se procura beneficiar uma parte da relação, olvidando-se que os contribuintes são os embriões da produtividade das receitas tributárias. Contrariando os objetivos da reforma, se não houver melhorias no sistema para garantia dos contribuintes, as receitas tributárias nunca poderão atingir o patamar ideal, pois os contribuintes procurarão por todos os meios escapar-se à tributação que lhes é imposta por um sistema hostil, que não compreendem e no qual não confiam.

Assim, acreditamos que será de primacial importância, no âmbito de uma reforma fiscal totalizante, elevar e integrar as garantias dos contribuintes como objeto necessário, optando-se por reformular a legislação tributária nesse sentido. Se os contribuintes puderem acreditar que estão convenientemente salvaguardados nos seus direitos e interesses legítimos, tenderão a confiar mais no sistema, o que trará benefícios para a coleta da Fazenda, assim como para a boa realização dos comandos constitucionais.

## 6. Conclusão

A LT contém uma lacuna em matéria de garantias dos contribuintes, uma vez que não contém (designadamente) nenhum artigo que discipline os atos e os meios de impugnação por parte dos contribuintes. Tal lacuna só pode ser suprida mediante alteração ou reformulação da LT pelo Parlamento Nacional, pois esta matéria encontra-se submetida ao âmbito da reserva da lei, tanto material, como formal. Não obstante, a existência de normas disciplinadoras das garantias dos contribuintes é extremamente importante para um melhor funcionamento do sistema fiscal.

A quase impossível operacionalização das regras do Regulamento da UNTAET, combinadas com a nova estrutura orgânica da AT, leva a que o contribuinte se sinta perdido quando necessita de atuar. A própria AT está manietada na sua atuação, uma vez que não pode haver uma *“sujeição do contribuinte a deveres ou prestações não fixados por Lei”* (TEIXEIRA, 1979: 231).

Uma reforma do sistema fiscal é, assim, indispensável e resulta, desde logo, de uma exigência constitucional, conforme previsto no n.º 2 do artigo 144.º da CRDTL. Cumpre ao legislador ordinário executar cabalmente os preceitos da nossa Lei Fundamental, devendo, por isso, garantir e disciplinar a liberdade de impugnação de atos tributários por parte dos contribuintes. Por conseguinte, dever-se-ão distinguir os meios de impugnação administrativa e judicial facilitando o controlo e a apreciação dos atos de impugnação dos contribuintes, de acordo com os procedimentos definidos na lei.

Em suma, a previsão de um sistema tendente a disciplinar as garantias dos contribuintes na legislação tributária é de extrema importância para assegurar a melhoria do sistema fiscal, em especial para melhor legitimar as atuações da AT e para melhor orientar a sua potencial impugnação por parte dos contribuintes na defesa dos seus direitos e legítimos interesses.

### **Bibliografia**

- AA. VV. (2011). *Constituição Anotada da República Democrática de Timor-Leste*. (P. Bacelar Vasconcelos, Ed.) Braga: Direitos Humanos-Centro de Investigação Interdisciplinar da Escola de Direito da Universidade do Minho.
- ALMEIDA, Mário Aroso de (2017). *Teoria Geral do Direito Administrativo* (4.ª ed.). Coimbra: Almedina.
- AMARAL, Diogo Freitas do (2017). *Curso do Direito Administrativo* (4.ª ed.). Coimbra: Almedina.
- CANOTILHO, J. J. Gomes, & MOREIRA, Vital (2007). *Constituição da República Portuguesa Anotada*. Coimbra: Coimbra Editora.
- CANOTILHO, J. J. Gomes (1991). *Direito Constitucional*. Coimbra: Almedina.
- COSTA, J. (1997). «O enquadramento constitucional do direito dos impostos em Portugal : a jurisprudência do Tribunal Constitucional». In Jorge Miranda (org.) *Perspectivas constitucionais: nos 20 anos da Constituição de 1976* (Vol. 2, pp. 397- 427). Coimbra: Coimbra Editora.

- JUSTO, A. Santos (2017). *Introdução ao Estudo do Direito* (3.<sup>a</sup> ed.). Coimbra: Almedina.
- MACHADO, Jonatas E. M., & COSTA, Paulo Nogueira da (2009). *Curso de Direito Tributário*. Coimbra: Coimbra Editora.
- MARTINEZ, Pedro Soares (1983). *Manual de Direito Fiscal*. Coimbra: Almedina.
- NABAIS, José Casalta (2016). *Direito Fiscal* (9.<sup>a</sup> ed.). Coimbra: Almedina.
- RAINHA, José H. P. Rato (1998). *Impostos de Macau*. Macau: Fundação Macau - Universidade de Macau Faculdade de Direito.
- SANTOS, Rui Botica, & FERREIRA, Hugo Pinheiro (2017). *Direito Fiscal Timorense*. Díli: Timor Editora.
- SOUSA, Marcelo Rebelo de (1994). *Lições de Direito Administrativo*. Lisboa: Dislivro.
- TEIXEIRA, António Braz (1979). *Princípios de Direito Fiscal*. Coimbra: Almedina.
- VASQUES, Sérgio (2011). *Manual de Direito Fiscal*. Coimbra: Almedina.