

## **As insuficiências do procedimento e a ausência de processo tributário em Timor-Leste**

Guido Lopes <sup>1</sup>

**Resumo:** A existência de um processo e de regras processuais é muito importante para obter um resultado justo. Quando não há processo, a solução de um conflito pode não ser justa. Este pressuposto justifica a escolha do tema, o qual assume grande relevância no ordenamento jurídico-fiscal timorense, uma vez que os direitos dos contribuintes no gozo de armas para a defesa dos seus direitos ao abrigo do princípio da igualdade e o elemento essencial do imposto - garantias dos contribuintes estão em questão, ou melhor dizendo, estão dificultadas no seu exercício efetivo. A presente análise é composta por quatro partes: a primeira parte inicia-se com uma abordagem sobre o imposto, os seus elementos essenciais e os princípios jurídico-constitucionais fiscais que permite para enquadrarmos o tema. Na segunda parte abordamos os processos atualmente existentes e em conceitos como a sua segurança jurídica. Por seguinte, traduzimos uma micro-comparação sobre o processo que existe em Portugal e que atualmente existe em Timor-Leste. No ponto seguinte adiantamos uma proposta de solução, que permite integrar as lacunas existentes no processo tributário timorense e por último, apresentamos uma conclusão.

**Palavras-chave:** (1) imposto; (2) processos tributários; (3) garantia dos contribuintes; (4) segurança jurídica fiscal.

---

<sup>1</sup> O autor é Licenciado em Direito pela Faculdade de Direito da Universidade Nacional de Timor Lorosa'e. Em 2019, foi Junior Legal Professional no Gabinete Jurídico do Ministério da Educação de Timor-Leste. Presentemente, é Oficial Jurídico no Instituto do Petróleo e Geologia, I. P. Colaborou, ainda, no segundo número da Revista da Faculdade de Direito da Universidade Nacional de Timor Lorosa'e.

## 1. Introdução

As receitas de um Estado cumprem diversos objetivos, seja para cobrir despesas, garantir o equilíbrio orçamental e evitar a existência *deficit* na previsão do orçamento, aos planos financeiros anuais.

Estamos conscientes que as receitas do Estado são compostas por: receitas patrimoniais, creditícias e tributária (MARTINS, 2018: 39). Não obstante, importa focar-nos nas receitas tributárias.

As receitas tributárias são consideradas uma receita que o Estado obtém através do seu poder de autoridade (*ius imperii*) estabelecido por lei, obrigando os contribuintes – particulares a afetarem o seu património financeiro, não por uma consequência de punição (coima), nem por um contrato e ainda menos por uma contraprestação, mas antes por um dever de solidariedade por intermédio da obrigação de contribuir e alinhado pelo princípio da capacidade contributiva (MARTINS, 2018: 61-62 e NABAIS, 2009: 18-19).

Portanto para garantir as receitas tributárias é preciso um quadro legal tão completo para não prejudicar os direitos dos contribuintes, assegurando-os, e também o exercício da igualdade de direitos face às leis, nomeadamente, o gozo de igualdade de armas, isto é, o princípio processual do contraditório nos litígios tributário perante o órgão judicial.

Nos primeiros anos de independência de Timor-Leste desde a administração transitória da UNTAET e até à lei tributária timorense, a Lei n.º 8/2008, de 30 de junho (adiante designada

LT), não estão contemplados claramente os processos necessários à defesa dos direitos dos contribuintes na tributação quando consideram ser prejudicados, mesmo sendo um dos elementos essenciais aquando da criação do imposto nos termos do n.º 2 do art. 144.º da Constituição da República, Democrática de Timor – Leste (doravante CRDTL)<sup>2</sup>.

Além disso, assegurar os direitos dos contribuintes é um dos princípios do Estado de Direito, como é Timor-Leste, particularmente atendendo ao princípio da certeza e da segurança jurídicas. Este princípio é a base fundamental de todo qualquer ramo de Direito, assegurar os direitos dos sujeitos e os meios de defesa quando uma decisão afeta os seus direitos. É um dos princípios jurídicos constitucionais-fiscais - princípio da não retroatividade e da segurança jurídica fiscal -, que se traduz no facto de as leis de matéria fiscal devam ser compreensíveis, razoáveis, determinadas, estáveis, certas e tanto quanto possível previsíveis (SANTOS e FERREIRA, 2017: 44). Não só este, mas também outro princípio jurídico constitucional-fiscal - o princípio da legalidade material fiscal - exige que a leis sobre matéria fiscal devam abarcar suficientemente o seu alcance, delimitando a sua incidência e, por arrastamento, eventuais benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes (SANTOS e FERREIRA, 2017: 46). Almeja ainda proteger as posições jurídicas subjetivas dos contribuintes de modo evitar que os seus direitos potencialmente restringidos e prejudicados de forma ilegal e/ou inconstitucionalmente pela entidade pública responsável pelas cobranças tributárias.

---

2 Onde se lê: “Os impostos e taxas são criados por lei, que fixa a sua incidência, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes”.

## **1. Imposto, elementos essenciais e princípios jurídicos constitucionais – fiscais**

O imposto compreende-se como uma prestação pecuniária, unilateral, definitiva e coativa (NABAIS, 2009:10). Uma prestação pecuniária que responde à ideia do dever de solidariedade, justa repartição dos recursos com base na obrigação de contribuir de acordo com a capacidade contributiva.

Imposto traduz-se num pagamento prestado por cidadãos com rendimentos económicos através do “*ius imperii*” do Estado - o poder do Estado através da sua entidade competente para impor aos cidadãos, que a lei considera que devem pagar esse imposto, esse pagamento. Não obstante o poder de impor, este faz-se juntamente com a autorização dos cidadãos ou contribuintes por intermédio dos seus representantes legítimos (o Parlamento Nacional) que tem a sua origem no princípio de consentimento dos cidadãos “*no taxation without representation*”, pelo que o seu significado tradicional, não há cobrança dos impostos quando não há autorização dos cidadãos.

O imposto difere da taxa porque esta tem o carácter próprio de reciprocidade, existem duas vontades que estribadas pela relação de contraprestação específica (e.g emissão de atestado médico pela entidade pública de saúde, onde o cidadão que pretenda obter o referido documento tem de pagar uma taxa de acordo com o valor fixo pela lei respetiva entidade). Contudo, no imposto não há vontades das partes, só existe uma - a do Estado. O poder atribuído por lei e a autorização dos próprios cidadãos impõe a obrigação de pagar o imposto num determinado tempo fixado por lei (NABAIS, 2009: 12-13). Assim, imposto traduz-se numa prestação definitiva em dinheiro

realizada pelos cidadãos com capacidade contributiva imperativamente definida por lei a favor do Estado. Para melhor entendimento, partimos para os seus elementos essenciais.

Doutrinariamente, os elementos essenciais são três: *i. Elemento objetivo* - que se refere a uma prestação pecuniária coativa, unilateral e definitiva por lei, sendo uma prestação de carácter obrigacional pela qual uma parte fica obrigada a realizar uma conduta perante outra; *ii. Elemento subjetivo*, que alude à identificação dos contribuintes ou cidadãos que detêm rendimentos financeiros/capacidade contributiva para pagar o imposto; e *iii. Elemento teleológico/finalista*, que assume que a prestação pecuniária feita pelos contribuintes tem a finalidade de obtenção receitas para financiar atividades da respetiva entidade, ou seja, sobretudo suportar as despesas das atividades do Estado na satisfação das necessidades públicas (SANTOS e FERREIRA, 2017: 38 - 40).

Juridicamente, o sistema fiscal timorense define no n.º 2 do art. 144.º da CRDTL os seguintes elementos essenciais do imposto: incidência, benefícios fiscais e garantias dos contribuintes.

A incidência refere-se ao primeiro *momento da vida* do imposto, dizendo respeito à identificação do sujeito e do facto tributários. A incidência é constituída por incidência subjetiva e objetiva; a subjetiva traduz-se no sujeito – a pessoa que a Administração Tributária identifica como a pessoa que tem capacidade contributiva determinada pela lei para pagar o imposto.

Já os benefícios fiscais traduzem-se numa forma adequada de exclusão do dever de pagar a obrigação fiscal que recai sobre

um determinado sujeito passivo, grupo de indivíduos ou atividades (AZEVEDO, 2019: 12). Por outras palavras “os benefícios fiscais correspondem à concessão de um desagravamento fiscal que pode assumir várias formas: isenção, redução de taxa, dedução à coleta, entre outras” (GONÇALVES, 2019). São considerados “incentivo[s] económico[s], social[is] e cultura[is] representando todas as vantagens atribuídas aos sujeitos tendo em vista a realização de um comportamento” (AZEVEDO, 2019: 13). Os benefícios fiscais encerram três requisitos: (i) constituem uma derrogação às regras gerais de tributação; (ii) pela prossecução de um objetivo social e económico relevante; (iii) desde que atribuam uma vantagem aos contribuintes” (AZEVEDO, 2019: 14).

O benefício fiscal é excepcional, o qual é concedido pelo Estado quando se verifica o interesse da comunidade prevalecente sobre o interesse de tributar ou aplicar o imposto como por exemplo, os interesses de apoio às artes, cultura, integração social, combate à pobreza e apoio à infância (GONÇALVES, 2019). Pode classificar-se em: benefício fiscal automático e benefício fiscal estruturalmente ou temporário. Automático aquele que depende do reconhecimento das autoridades competentes. É estrutural porque “existe a vontade política, que os mesmos continuem a vigorar em longo prazo favorecendo as atividades económicas e temporário porque abrange à criação de empregos, à poupança, ao sistema financeiro e aos bens imóveis e também nas situações de incentivos à reabilitação urbana, e as despesas relativas a equipamentos de energias renováveis” (GONÇALVES, 2019).

O último elemento essencial são as garantias dos contribuintes que, como sabemos, é um dos corolários do Estado de Direito garantir aos cidadãos a defesa dos seus direitos de qualquer ação das autoridades públicas (SOUSA, 2005: 5). As garantias dos contribuintes desdobram-se em garantias administrativas e garantias jurisdicionais. A garantia administrativa consiste na defesa por meio de reclamação e/ou recurso hierárquico perante a autoridade da Administração Tributária e entidade adjudicante; a garantia jurisdicional consiste no recurso ao órgão jurisdicional para garantir a certeza e segurança jurídica da relação jurídica e a defesa do contribuinte perante as ilegalidades e as violações da Administração (AMORIM, 2019: 3).

Partimos, então, para os princípios jurídicos constitucionais fiscais. O primeiro a relevar é o *princípio da legalidade fiscal*. Este princípio diz respeito ao facto de os impostos deverem ser definidos por leis. Este princípio é composto pelas reservas formal e material da lei. A reserva formal de lei compreende que a definição dos impostos, incluindo os seus elementos essenciais, seja imperativamente por lei, ou seja, lei ordinária, emanada pelos representantes legítimos dos contribuintes no Parlamento Nacional (NABAIS, 2009: 138). É a isto que se refere o n.º 2 do art. 144.º da CRDTL - os impostos e as taxas devem ser definidos por lei, apoiando-se na alínea p) do n.º 2 do art. 95.º da CRDTL<sup>3</sup>. De acordo com esta conjugação, tanto a criação de impostos como a política fiscal é da competência exclusiva do Parlamento Nacional, estando vedada a possibilidade de os

---

<sup>3</sup> Onde se lê: “Compete exclusivamente ao Parlamento Nacional, legislar sobre: p) política fiscal.”

impostos serem criados por Decreto-Lei, ou regulamentos do Governo, que seriam inconstitucionais.

A legalidade material trata que a definição do imposto deve ser completa e densa, preveja necessariamente as normas que digam respeito aos eventuais benefícios fiscais e às garantias dos contribuintes, isto é, as normas criadoras de impostos têm de prever suficientemente o momento da constituição da relação fiscal, os procedimentos necessários relativos a liquidação do imposto e os meios de defesa dos contribuintes (NABAIS, 2009: 138).

Seguidamente, o *princípio da igualdade fiscal*, originário na ideia de justiça fiscal, decorre também do princípio da igualdade perante a lei nos termos do art. 16.º da CRDTL. A igualdade fiscal não equivale ao direito de igualdade perante a lei, porque não existe uma igualdade plena ou igualitarismo, mas sim uma equidade baseada no rendimento financeiro – capacidade contributiva dos contribuintes, nos termos do art. 55.º da CRDTL<sup>4</sup>, que determina e concede a responsabilidade fiscal de acordo e na medida da capacidade do contribuinte. A doutrina defende que este princípio se divide em dois: *i.* igualdade vertical e *ii.* igualdade horizontal (NABAIS, 2009: 152).

A igualdade vertical obriga a que os contribuintes que auferem mais rendimentos paguem mais do que os que auferem menos, apesar que tal, sem limites, possa levar a comportamentos de evasão fiscal e ao efeito *downsizing* financeiro do Estado. Também na igualdade horizontal, como se refere na vertical, os contribuintes com menos rendimentos

---

<sup>4</sup> “Todo o cidadão com comprovado o rendimento tem o dever de contribuir para as receitas públicas, nos termos da lei”.

pagam menos, porque tem-se em consideração a situação económica, o bem-estar social dos contribuintes, como os encargos familiares e a habitação condigna.

O *princípio de proibição do referendo fiscal*, compreende que a matéria fiscal não pode ser objeto de referendo, pois é matéria da competência exclusiva do Parlamento Nacional. Consciente de que o referendo é uma arma popular da soberania, as questões das despesas e de receitas relacionadas com as atividades financeiras do Estado apenas podem ser fundamentadas na Constituição e nas leis (NABAIS, 2009: 150). Tal decorre do n.º 3 art. 66.º da CRDTL, que dispõe que as matérias de competência exclusiva do Parlamento Nacional não podem ser sujeitas a referendo<sup>5</sup>.

Por último, notamos o *princípio da não retroatividade e da segurança jurídica fiscal*. As leis sobre matéria fiscal não podem colocar em causar as expetativas dos contribuintes no decurso do tempo, nomeadamente quando se constitui as cobranças retroativas através de uma lei posterior, ou seja, uma lei nova. Ainda mais tendo em conta que as normas que criam impostos são uma restrição dos direitos e liberdades dos cidadãos, nos termos do n.º 2 art. 24.º da CRDTL<sup>6</sup> vedando a sua aplicação a agravamentos retroativos da situação económica, pondo em risco a proteção da confiança dos contribuintes.

---

<sup>5</sup> Onde se lê: “Não podem ser sujeitas a referendo as matérias da competência exclusiva do Parlamento Nacional, do Governo e dos Tribunais definidas constitucionalmente”.

<sup>6</sup> Onde se lê: “As leis restritivas dos direitos, liberdades e garantias têm, necessariamente, carácter geral e abstrato, não podem diminuir a extensão e o alcance do conteúdo essencial dos dispositivos constitucionais e não podem ter efeito retroativo”.

Este princípio exige ainda que as leis criadoras de impostos sejam compreensíveis, razoáveis, determináveis e estáveis e tanto quanto ao mais previsíveis para garantir sempre a proteção da confiança e segurança jurídica dos contribuintes (NABAIS, 2009: 146 - 149).

## **2. O processo tributário (in)existente e a segurança jurídica**

O processo tributário em Timor-Leste é, até hoje, ainda uma questão em aberto. A CRDTL, na alínea b) do n.º 1 do ar. 123.<sup>o7</sup>, estabelece uma categoria de tribunais que são os tribunais administrativos e fiscais. Contudo, tais tribunais ainda não foram criados e não existem regras processuais adjetivas em matéria fiscal.

Com a aprovação da Lei Tributária, o n.º 5 do art. 93.<sup>o</sup> remete para o Regulamento UNTAET n.º 2000/18, de 1 de julho (doravante Reg. UNTAET) para regular e disciplinar (exclusivamente) os procedimentos tributários de carácter administrativo. Para processos judiciais, são aplicáveis as regras do processo civil comum, de acordo com o n.º 2 do art. 50.<sup>o</sup> do Código Processo Civil<sup>8</sup> (adiante designado CPC) que prevê que os tribunais judiciais também assumam funções de resolução de questões em matéria administrativa, trabalho, cível, comercial e fiscal, enquanto não se estabelecerem os tribunais dessas

---

<sup>7</sup> Onde se lê: “Na República Democrática de Timor – Leste existem as seguintes categorias de Tribunais: b) Tribunal Superior Administrativo Fiscal e de Contas e tribunais administrativos e fiscais de primeira instância”.

<sup>8</sup> Onde se lê: “Enquanto 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”.

matérias. De acordo com os n.º 3 e 4 do art. 93.º da LT<sup>9</sup> e nos termos n.º 27.3 do art. 27.º<sup>10</sup> do Reg. UNTAET, o imposto que não foi prestado pelo contribuinte é objeto de uma ação judicial. Com este preceito, quando não há realização voluntária do pagamento dos impostos, os contribuintes podem ser sujeitos ao controlo judicial, pelo que a questão é, de que forma os contribuintes podem reagir contra a Administração Tributária quando os seus direitos e interesse legalmente protegidos sejam violados por inexistência de previsões normativas sobre as garantias dos contribuintes na lei tributaria e a inexistência de tribunal especializado em matéria fiscal?

Embora as garantias dos contribuintes sejam fundamentais e sejam uma exigência constitucional nos termos do n.º 2 artigo 144.º da CRDTL para que se possam assegurar os seus direitos de acordo com o princípio da certeza e segurança jurídica fiscal, como refere SANTOS E FERREIRA. Este princípio, não sendo um princípio específico do Direito Fiscal, toma todavia especial relevância nesse domínio, porque tem implicações sobre o património dos contribuintes. Para além disso, nos elementos essenciais dos impostos exige-se a certeza e a clareza da própria norma que define estes elementos para garantir a confiança e

---

<sup>9</sup> Onde se lê: “Não obstante o disposto nos n.ºs 1 e 2 do presente artigo, 30 de Junho de 2008, o Regulamento da UNTAET n.º 18/2000, de 1 de Julho, com as alterações introduzidas, a Directiva da UNTAET N.º 2/ 2001, de 31 de Março, com as alterações introduzidas, a Lei de Tributação do Petróleo e a Lei de Imposto sobre o Rendimento aplicável em Timor-Leste por força do Regulamento da UNTAET n.º 1/1999, de 27 de Novembro, continuam a aplicar-se a qualquer período de tempo anterior à entrada em vigor da presente lei; 4. 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”.

<sup>10</sup> Onde se lê: “O imposto que não tiver sido pago quando exigível pode ser objeto de ação judicial e recuperado em tribunal competente pelo Comissário agindo em carácter oficial em nome do Administrador Transitório”.

segurança dos contribuintes (RIBEIRO, 2020: 13 e SANTOS E FERREIRA, 2017: 46), para nunca frustrar de uma forma infundada as expectativas legítimas do contribuinte (VASQUES, 2011: 289). Isto visa permitir que os cidadãos possam arguir (ou não) o cumprimento das regras procedimentais estabelecidas pelo Reg. UNTAET. Acresce que, por não terem sido estabelecidas por uma lei ordinária, os cidadãos podem fazer valer o seu direito de resistência nos termos do art. 28.º CRDTL<sup>11</sup> porque as regras procedimentais existentes podem constituir uma violação dos direitos, liberdades e garantias fundamentais, padecendo de inconstitucionalidade.

A maioria dos impostos estabelecidos na lei tributária são de auto-liquidação, como o imposto sobre serviços, imposto seletivo de consumo e imposto sobre venda, e o imposto sobre o rendimento, em que os contribuintes prestam o pagamento até ao décimo quinto dia após o fim mês em causa. Veja-se como exemplo o imposto seletivo de consumo, como refere o n.º 1 do art. 13.º da LT<sup>12</sup>. Quando os contribuintes não realizam o pagamento na data que fixada, pode ser objeto da ação judicial como refere o art. 27.º do Reg. UNTAET.

Sendo assim, quando os contribuintes não conseguem realizar a prestação à Administração Tributária na data acima referida, a prestação exigível pode ser objeto de ação judicial, como consequência de não realização da prestação ou pelo atraso da prestação. Por não existirem regras processuais de

---

<sup>11</sup> Onde se lê: “Todos os cidadãos têm direito de não acatar e de resistir às ordens ilegais ou que ofendem os seus direitos, liberdades e garantias fundamentais”.

<sup>12</sup> Também no imposto sobre vendas a declaração e pagamento do imposto é até ao décimo quinto dia após o fim do mês civil em causa, art. 18.º da LT.

matéria tributária e tribunal administrativo fiscal e contas, os tribunais judiciais existentes assumem essa função e seguem as regras do processo civil.

Portanto, os princípios da segurança jurídica, legalidade e igualdade fiscal não são totalmente cumpridos por falta das regras processuais necessárias e especializadas, e pelo não estabelecimento dos tribunais competentes, ainda que subsidiariamente se recorra às regras processuais cíveis, como refere o art. 50.º do CPC. Pois é de imposição constitucional, nos termos do n.º 2 art. 144.º da CRDTL, que as garantias dos contribuintes, como elemento essencial, sejam estabelecidas por lei, ou seja, lei do Parlamento Nacional, o que não se verifica.

### **3. Uma comparação geral do processo tributário português e timorense**

O sistema jurídico timorense é inspirado no sistema romano-germânico, principalmente no sistema jurídico português, por isso mostramos algumas fases do processo no acesso aos tribunais de matéria tributária deste ordenamento jurídico.

Como refere o art. 9.º da Lei Geral Tributária Portuguesa (adiante designada por LGTP), é garantido o acesso à justiça tributária para a tutela plena e efetiva de todos os direitos ou interesses legalmente protegidos. O art. 96.º do Código Procedimento e Processo Tributário Português (doravante CPPTP) determina ainda que o processo judicial tributário tem como função principal a tutela plena, efetiva e em tempo útil dos direitos e interesses legalmente protegidos em matéria tributária.

O sistema português garante que todo o sujeito passivo tem igualdade de poderes e pode utilizar meios de defesa no processo judicial tributário, nos termos do art. 98.º da LGTP. Permite ainda que o sujeito passivo possa opor-se judicialmente à cobrança coerciva por atos materialmente administrativos da Administração Tributária com base do art. 103.º da LGTP.

O processo judicial tributário através da impugnação judicial nos termos da alínea a) do art. 101.º LGTP, abrange, de acordo com o n.º 1 do art. 97.º do CPPTP: “a) A impugnação da liquidação dos tributos, incluindo os parafiscais e os actos de auto-liquidação, retenção na fonte e pagamento por conta; b) A impugnação da fixação da matéria tributável, quando não dê origem à liquidação de qualquer tributo; c) A impugnação do indeferimento total ou parcial das reclamações gratuitas dos actos tributários; d) A impugnação dos actos administrativos em matéria tributária que comportem a apreciação da legalidade do acto de liquidação; e) A impugnação do agravamento à colecta aplicado, nos casos previstos na lei, em virtude da apresentação de reclamação ou recurso sem qualquer fundamento razoável; f) A impugnação dos actos de fixação de valores patrimoniais; g) A impugnação das providências cautelares adoptadas pela administração tributária; h) As acções para o reconhecimento de um direito ou interesse em matéria tributária; i) As providências cautelares de natureza judicial; j) Os meios acessórios de intimação para consulta de processos ou documentos administrativos e passagem de certidões; l) A produção antecipada de prova; m) A intimação para um comportamento; n) O recurso dos atos praticados na execução fiscal, no próprio processo ou, nos casos de subida imediata, por apenso; o) A

oposição, os embargos de terceiros e outros incidentes, bem como a reclamação da decisão da verificação e graduação de créditos; p) A ação administrativa, designadamente para a condenação à prática de ato administrativo legalmente devido relativamente a atos administrativos de indeferimento total ou parcial ou da revogação de isenções ou outros benefícios fiscais, quando dependentes de reconhecimento da administração tributária, bem como para a impugnação ou condenação à prática de ato administrativo legalmente devido relativamente a outros atos administrativos relativos a questões tributárias que não comportem apreciação da legalidade do ato de liquidação, e para a impugnação ou condenação à emissão de normas administrativas em matéria fiscal; q) Outros meios processuais previstos na lei”.

Este elenco permite ao sujeito passivo recorrer ao tribunal por qualquer insatisfação com as decisões tomadas ou atos tributários praticados pela Administração Tributária. Além disso, após o recurso hierárquico requerido pelo sujeito passivo, já decidido pela Administração Tributária, pode passar a recurso contencioso, ou seja, no Tribunal, desde que antes não seja deduzida impugnação judicial com o mesmo objeto, nos termos do n.º 2 do art.76.º do CPPTP.

Assim, o processo tributário português inicia-se com a submissão da petição inicial da reclamação, que o sujeito passivo ou a administração tributária requer. Em regra, a impugnação judicial é feita por petição inicial e tem de ser apresentada dentro do prazo de 3 meses a partir dos seguintes factos elencados no n.º 1 do art. 102.º CPPTP: “a) Termo do prazo para pagamento voluntário das prestações tributárias legalmente notificadas ao

contribuinte; b) Notificação dos restantes actos tributários, mesmo quando não dêem origem a qualquer liquidação; c) Citação dos responsáveis subsidiários em processo de execução fiscal; d) Formação da presunção de indeferimento tácito; e) Notificação dos restantes actos que possam ser objecto de impugnação autónoma nos termos deste Código; f) Conhecimento dos actos lesivos dos interesses legalmente protegidos não abrangidos nas alíneas anteriores”. Contudo a nulidade dos actos ou decisões é pode ser requerida a todo o tempo, de acordo o n.º 2 do mesmo artigo 102.º do CPPTP.

A petição deve ser apresentada no tribunal tributário competente ou no serviço periférico local onde haja sido ou deva legalmente considerar-se praticado o acto, e este remete ao tribunal competente no prazo de 5 dias após o pagamento de taxa judicial. Também pode ser apresentada através do correio, sob o registo, valendo a data do ato processual e efetivação do registo postal com base dos n.ºs 1, 3 e 6 do art. 103.º do CPPTP.

Nos termos do artigo 108.º do CPPTP, a petição apresentada deve ter a forma articulada, ser endereçada ao Tribunal tributário competente e deve identificar a decisão impugnada, a entidade que emitiu a decisão, e apresentar os factos e as razões que fundamentam o pedido. O requerente indica ainda o valor do processo ou a forma como se pretende que o mesmo seja determinado pelo serviço da Administração tributária. Por último, o requerente pode oferecer documentos de que dispuser, constituir testemunhas e outras provas necessárias que não dependam de ocorrências supervenientes.

Depois da submissão da petição no tribunal pelo sujeito passivo ou requerente, e caso não haja lugar a qualquer

indeferimento ou retificação, o juiz ordena à Administração tributária, através notificação do seu representante, para no prazo de 3 meses se opor e requerer a produção de prova adicional, caso pretenda. O juiz pode também notificar o sujeito passivo para completar qualquer deficiência ou irregularidade. O representante da entidade da Administração tributária, depois de receber a notificação pelo tribunal, deve solicitar ao órgão do periférico local no prazo de 3 dias, o processo administrativo. Contudo, a lei esclarece que este expediente não prejudica o prazo da contestação, nos termos dos n.ºs 1 a 3 do art. 110.º do CPPTP.

Contestação feita, o representante da entidade da Administração tributária remete ao Tribunal por via eletrónica, o processo enviado pelo serviço periférico. Ainda que tal não suceda e que não haja contestação, o juiz pode, a todo o tempo, ordenar o serviço periférico a remeter por via eletrónica o processo administrativo. Em caso de falta de contestação, caberá ao juiz a sua livre apreciação, não representando a confissão dos factos alegados pelo impugnante (v. n.º 4 a 7 do art. 110.º do CPPTP).

Depois da submissão da petição inicial e da contestação, e se o tribunal não conhecer logo o pedido, segue-se para a instrução ou diligência de prova, nos termos do art. 114.º do CPPTP, isto é, o tribunal ordena as diligências necessárias para produção de prova com a assistência do princípio da plenitude do juiz. A prova pode ser realizada através de prova pericial (art.116.º do CPPTP) e prova testemunhal (artigos 118.º e 119.º do CPPTP). Pode haver ainda prova pericial sobre os pareceres técnicos no processo de impugnação judicial quando o juiz s

considera necessária, e este é ordenado oficiosamente por solicitação dos impugnantes ou pelo representante da Administração tributária.

Na prova testemunhal, a inquirição não pode ser de mais do que 3 pessoas por cada facto e 10 pessoas por cada ato tributário impugnado. Os depoimentos devem apresentar-se em audiência contraditória e devem ser gravados quando haja meios para o efeito, cabendo ao juiz a sua redução a escrito. Durante a inquirição das testemunhas, o impugnante e o representante da Administração tributária podem interrogar diretamente as testemunhas.

Após a produção da prova pericial – a prova por pessoas que têm conhecimento técnicos e especializados para oferecer pareceres técnicos - e testemunhal, procede-se para as alegações e para a vista pelo Ministério Público de acordo com os artigos 120.º e 121.º do CPPTP. Quando tenha sido produzida a prova, o tribunal ordena a notificação das partes para apresentarem as alegações fixando entre 10 a 30 dias e remete ao Ministério Público para ter vista em apreciar se tivesse identificado as questões de legalidades requeridas ou outros fundamentos.

No fim deste processo, o juiz profere a sentença nos termos do art. 122.º do CPPTP. Quando a decisão decair em todo ou em parte ao impugnante, e este tenha dado origem à causa, fica o mesmo condenado a custas judiciais, podendo ser ainda responsável pelo pagamento de uma sanção pecuniária por litigância de má-fé (v. n.º 2 do art. 122.º do CPPTP). Quando já não couber recurso da decisão proferida, o processo termina,

porém se a decisão não for cumprida voluntariamente por parte do sujeito passivo segue-se o processo de execução fiscal.

De acordo com o artigo 103.º da LGTP, o processo de execução fiscal tem natureza judicial, sempre podendo a Administração Tributária participar nos atos que não tenham natureza judicial. Ainda no âmbito do processo executivo, é garantido ao sujeito passivo o direito de reclamar perante o juiz da execução dos atos daqueles mesmos atos de natureza administrativa praticados pela administração tributária, com base no n.º 2 do art. 103.º da LGTP.

O processo de execução fiscal, nos termos do n.º 1 do art. 148.º do CPPTP, abrange a cobrança coerciva de dívidas de tributos, incluindo os impostos aduaneiros, especiais e extra-fiscais, taxas e demais contribuições financeiras a favor do Estado, adicionais cumulativamente cobrados, juros ou outros encargos legais e outras coimas e sanções em sede das decisões dos tribunais tributários e as infrações tributárias. Abrange ainda, as dívidas do Estado das pessoas coletivas por força dos atos administrativos, reembolsos ou reposições, custas de multas que não tenham natureza penal e demais sanções pecuniárias que são fixados pelo tribunal no processo judicial. O órgão competente para a execução fiscal é o serviço da administração tributária onde deva correr a execução (v. art. 149.º CPPT). A realização da instauração e outros atos da execução depende da emissão de despacho do dirigente máximo do serviço, nos termos do art. 149.º e n.º 2 do CPPTP.

Em regra, a execução fiscal inicia-se com a submissão do título executivo. Os documentos que podem servir como título executivo, nos termos do art. 162.º do CPPTP, são: a certidão

extraída do título de cobrança relativa a tributos e as outras receitas do Estado; a certidão da decisão exequível proferida em processo de aplicação das coimas; a certidão do ato administrativo que determina a dívida a ser paga; e qualquer outro título a que, por lei especial, seja atribuída força executiva.

Depois da instauração do processo execução através do despacho lavrado sobre o título executivo, dentro de 24 horas, o órgão de execução fiscal ordena a citação do executado, ou seja, o sujeito passivo ou contribuinte nos termos do n.º 1 do art. 188.º do CPPTP. A citação pode ser pessoal, postal e edital de acordo com os artigos 191.º e 192.º do CPPTP. O executado, após receber a citação dentro dos prazos legais, pode opor-se, requerer a dação de pagamento e até pode pagar em prestação no momento à venda, nos termos do n.º 1 do art. 189.º do CPPTP.

O prazo para o executado deduzir oposição é de 30 dias da data da citação pessoal ou da primeira penhora, ou da data em que tenha ocorrido o facto superveniente ou do seu conhecimento pelo executado, nos termos das alíneas a) e b) do n.º 1 do art. 203.º do CPPTP. O executado pode deduzir a oposição até à venda dos bens, nos termos do n.ºs 4 do mesmo artigo.

A oposição deve ter um dos seguintes fundamentos, elencados pelo n.º 1 do artigo 204.º: “a) Inexistência do imposto, taxa ou contribuição nas leis em vigor à data dos factos a que respeita a obrigação ou, se for o caso, não estar autorizada a sua cobrança à data em que tiver ocorrido a respectiva liquidação; b) Ilegitimidade da pessoa citada por esta não ser o próprio devedor que figura no título ou seu sucessor ou, sendo o que nele figura,

não ter sido, durante o período a que respeita a dívida exequenda, o possuidor dos bens que a originaram, ou por não figurar no título e não ser responsável pelo pagamento da dívida;

c) Falsidade do título executivo, quando possa influir nos termos da execução; d) Prescrição da dívida exequenda; e) Falta da notificação da liquidação do tributo no prazo de caducidade; f) Pagamento ou anulação da dívida exequenda; g) Duplicação de colecta; h) Ilegalidade da liquidação da dívida exequenda, sempre que a lei não assegure meio judicial de impugnação ou recurso contra o acto de liquidação; i) Quaisquer fundamentos não referidos nas alíneas anteriores, a provar apenas por documento, desde que não envolvam apreciação da legalidade da liquidação da dívida exequenda, nem representem interferência em matéria de exclusiva competência da entidade que houver extraído o título”.

Inexistindo qualquer dos fundamentos de oposição enumerados, o Tribunal decide a favor da Administração tributária. De seguida, remete o processo ao órgão de execução para proceder a penhora dos bens do executado e até a sua venda de acordo com as regras e formalidades previstas nos artigos 215.º a 258.º do CPPTP. Mas permite ainda ao executado realizar o pagamento voluntário sem existir meios coercivos da execução fiscal, o que implica o fim do processo da execução baseado no art. 264.º do CPPTP.

Terminamos, assim, um breve resumo das fases do processo judicial tributário português desde o seu início e até à sua execução. Assim, seguimos para o processo judicial que os processos tributários seguem em Timor-Leste.

Como anteriormente referido, ainda não existem regras processuais tributárias próprias e especiais para regular estas questões e também ainda não houve estabelecimento dos tribunais especializados em matéria tributária. Só existem as regras procedimentais que constam do regime anterior da Administração transitória da ONU, a UNTAET no seu Regulamento n.º 2000/18 por força do n.º 3 e 4 do art. 93.º da LT.

Segundo o n.º 27.3 do art. 27.º do Regulamento referido, os contribuintes que não realizam o pagamento do imposto devido dentro do prazo pode ser objeto de ação judicial. Como as regras de processo tributário são inexistentes, seguem-se as regras do processo civil, segundo a remissão do art. 50.º do CPC.

Sendo assim, o processo tributário inicia-se com a ação pela Administração Tributária ou por recurso contencioso requerido pelo sujeito passivo. De acordo com o processo civil, a ação judicial tributária inicia-se com a submissão da petição inicial para a impugnar a decisão da Administração Tributária e do requerimento da execução requerido pela referida Administração nos tribunais judiciais.

De acordo com o Reg. UNTAET, nomeadamente nos termos do art. 42.º, pode o sujeito impugnar uma decisão da Administração Tributária junto do Gabinete dos Recursos “a quem compete rever a avaliação inicial da documentação e das reclamações submetidas pelos contribuintes, de forma a garantir uma resposta correta e atempada; receber pedidos de reclamação dos contribuintes; e analisar as reclamações em matéria fiscal, apresentadas nos termos da lei”. O sujeito passivo que pretende impugnar, deve fazê-lo dentro de 60 dias após receber o lançamento do imposto, competindo ao Comissário da

Autoridade Tributária estabelecer as regras necessárias de recursos, de acordo com os n.ºs 42.1 e 42.2 do art. 42.º do Reg. UNTAET. Subsidiariamente, aplica-se a lei do procedimento administrativo dos recursos administrativos, pois a relação tributária tem na sua base uma relação administrativa e os atos tributários, tais como os avisos de pagamento, de liquidação e a cobrança dos impostos são praticados ao abrigo de um ato administrativo. Também o Reg. UNTAET refere, nos n.ºs 39.1 e 39.2 do art. 39.º, que para proporcionar, orientar e obrigar os sujeitos passivos pagar o imposto nos termos da lei, o Comissário Autoridade Tributária pode emitir decisões administrativas públicas e serão posto à disposição público e levadas à atenção das pessoas afetadas.

O sujeito que recorrer ao Tribunal em defesa dos seus direitos e interesses legítimos, encontra-se no Tribunal uma segunda instância para apreciação deste recurso, de acordo com n.º 2 do art. 52.º do CPC. Encontra-se aqui um contraste face ao sistema português, em que a impugnação de uma decisão da Administração Tributária segue o CPPTP e o processo inicia-se com a submissão de uma petição inicial no tribunal tributária da 1.ª instância do órgão periférico local.

Quando a petição inicial do recurso contencioso realizado pelo sujeito passivo entrou na secretaria do Tribunal, considera-se a ação proposta – art. 223.º do CPC. Se não houver qualquer fundamento para indeferir liminarmente a ação, segue-se com a citação para a Administração Tributária se opor, nos termos do art. 359.º do CPC. Esta Administração deve contestar dentro de 30 após receber a citação de acordo com o art. 366.º do CPC, sob a pena de revelia quando não deduzir qualquer defesa dentro

do prazo e sem razões justificativas com base dos artigos 363.º e 364.º do CPC.

A Administração Tributária pode opor-se ou por impugnação contra os factos articulados pelo autor na petição, ou por exceção que visa a suspensão, a modificação e extinção total ou parcial do processo, obstando à apreciação do mérito da ação nos termos do art. 367.º do CPC.

Sendo assim, quando o processo segue com a oposição feita pelo réu, passa para a fase da instrução e saneamento, com base no art. 385.º do CPC, mas o tribunal pode permitir a tentativa de conciliação das partes para cessar o processo. Porém, quando não houver esta tentativa, o juiz prossegue para o saneamento, a fim de apreciar as exceções dilatórias ou peremptórias apresentadas pelo réu, ou o mérito da causa se o estado do processo permitir a apreciação do pedido sem mais provas, entre outras situações previstas no n.º 1 do art. 386.º do CPC.

Depois disto, o processo segue para instrução, fase processual de produção de provas de acordo com os artigos 389.º a 394.º do CPC, seguida do processo de audiência e discussão em julgamento. De acordo com o n.º 1 do art. 396.º do CPC, quando já se tenha realizado o processo de saneamento e instrução e recebidas as cartas precatórias e rogatórias e excluído a realização da prova antecipada, o tribunal ordena a designação da hora e dia do julgamento. Durante o julgamento, pode haver discussões sobre matéria de facto, depoimentos das testemunhas e a discussão dos aspetos jurídicos da causa, nos termos dos artigos 395.º a 405.º do CPC.

Concluído o julgamento, o tribunal profere a sentença. A sentença deve ser proferida dentro de 30 dias depois da fase de julgamento particularmente depois da discussão sobre os aspetos jurídicos da causa com base no art. 406.º do CPC. Quando as partes não ficam satisfeitas com a decisão, podem recorrer dentro de 10 dias após a notificação ou o proferimento da sentença, de acordo com os artigos 426.º e 436.º do CPC. Mas, caso concordem com a decisão o processo termina.

A interposição de recurso segue as formalidades e fins previstos pelos artigos 426.º a 499.º do CPC. Se, depois do recurso, o tribunal de recurso mantém a decisão do tribunal de primeira instância, dá-se por terminado o processo iniciado pelo sujeito passivo que recorreu da decisão da Administração sobre a liquidação e a cobrança dos impostos.

Em seguida, seguimos para o processo de execução fiscal quando o sujeito passivo não presta pagamento dentro do prazo devido.

A Administração tributária, para recuperar os valores dos impostos vencidos que ainda não pagos pelo sujeito passivo, requer a execução perante tribunal ao abrigo do CPC. Os documentos de não pagamento do imposto vencidos servem de base de execução. De acordo com o art. 669.º do CPC podem ser objeto de título executivo os documentos que por disposição especial a lei atribua força executiva. Não existindo uma disposição especial para o processo tributário, propõe-se uma aplicação analógica deste preceito, a fim de obter o crédito devido à Administração Tributária.

A Administração Tributária, para executar, inicia o processo com a submissão do requerimento da execução no tribunal

competente de acordo com o art. 687.º do CPC. Quando o tribunal não identifica qualquer insuficiência do título executivo segue com a citação do sujeito passivo ou executado que depois de receber a citação se opõe embargando a execução dentro de 20 dias, ou se não opõe, podendo identificar bens para serem sujeitos a penhora, nos termos do art. 689.º do CPC

Segundo o art. 693.º do CPC, a oposição à execução baseada em sentença pode fundar-se, entre outros, na não existência do título executivo, na falsidade do processo, na falta de pressupostos processuais, na falta ou nulidade de citação no processo declarativo, incerteza e não exequibilidade da obrigação exequenda, ou no caso julgado em processo anterior. Depois de receber a oposição, o processo segue com a penhora pois a oposição não suspenda a execução, salvo se o oponente prestar caução, de acordo com n.º 1 do art. 696.º do CPC.

A penhora começa pelo despacho prévio do tribunal que identifica os bens e/ou direitos a serem penhorados e outros elementos identificados. A penhora inicia-se pelos bens nomeados pelo executado cujo valor seja mais fácil de realizar. Se não os tiver nomeado, o exequente pode nomear os bens para serem penhorados e o tribunal vai estabelecer diligências necessárias na identificação dos bens suficientes para corresponder, de acordo com o pedido do exequente, nos termos do art. 697.º do CPC.

Os bens que podem ser penhorados são os bens imóveis (pelos artigos 712.º a 720.º do CPC) e bens móveis (pelos artigos 721.º a 730.º do CPC), e também direitos ou créditos dos executados (artigos 731.º a 740.º do CPC), segundo o processo e formalidades estabelecidos para cada tipo de bens. Depois da

penhora dos bens e direitos do executado, o processo segue para o concurso dos credores. É dada a oportunidade aos credores do executado para reclamarem os seus créditos relacionados com os bens penhorados com base dos processos e formalidades determinados pelos artigos 741.º até 747.º do CPC. Depois, passa-se à fase do pagamento.

O pagamento é feito com a entrega de dinheiro, a adjudicação dos bens penhorado, pelo produto da venda, podendo ainda ser requerido o pagamento em prestações de acordo com o previsto pelos artigos 748.º a 758.º do CPC. A venda pode ter forma judicial ou extrajudicial nos termos do n.º 1 do art. 759.º do CPC. A venda judicial pode ser feita em carta fechada ou por arrematação em hasta pública. Já a venda extrajudicial pode ser uma venda direta aos que têm direito de preferência sobre os bens penhorados e por negociação particular, quando o exequente, executado ou outro credor o requeiram e o juiz considere vantajoso, de acordo com o n.º 2 do mesmo artigo.

A venda segue as formalidades previstas nos artigos 759.º a 783.º do CPC. Mas o executado ou exequente podem fazer extinguir a instância da execução após a realização do pagamento voluntário da dívida, através de submissão de requerimento apenso com documento comprovativo de quitação e perdão ou renúncia pelo exequente, ao abrigo do art. 784.º do CPC.

Depois destes processos permite-se às partes recorrer através da apelação e do agravo sobre a liquidação não dependente de cálculos aritméticos, sobre a verificação e graduação de créditos, ou qualquer facto extintivo e modificativo

da obrigação, ou sentença homologatória da confissão ou transação e também, sobre o valor da execução seja superior a metade da alçada.

Este é uma demonstração geral das fases do processo civil de impugnação judicial pelo sujeito passivo e do processo executivo que, na ausência de regulamentação especial, são aplicáveis ao processo tributário.

#### **4. Necessidade de completar o quadro legal e estabelecer regras próprias do processo tributário em Timor-Leste**

Não existe um processo especial tributário em Timor-Leste, adequado às especificidades da matéria. A LT timorense não estabelece sequer a previsão sobre o acesso à justiça dos sujeitos passivos e remete para o Reg. UNTAET. Assim sendo, em primeiro é preciso alterar a lei tributária timorense para estabelecer uma previsão sobre acesso à justiça tributária, as regras processuais e o estabelecimento dos tribunais tributários, incluindo o seu estatuto.

Com a referência ao sistema português, a LGTP estabelece, “a todos é garantido o acesso à justiça tributária para a tutela plena e efectiva de todos os direitos ou interesses legalmente protegidos”. Seguidamente, devem estabelecer-se regras sobre o procedimento e processos tributários, dado que ainda há este vazio e que o Reg. UNTAET não estabelece as regras procedimentais completas e suficientes. É também necessário prever os princípios orientadores como o princípio do contraditório, da proporcionalidade, do duplo grau de decisão, da instauração, do reconhecimento dos benefícios fiscais e as

garantias como a reclamação graciosa e o recurso contencioso - a impugnação judicial.

Além disso, devem ser previstos legalmente os procedimentos desde o acto de liquidação até à decisão e execução. Em particular, o procedimento e processo tributários em Timor deve considerar incluir a previsão da designação do tribunal competente, regras para o valor do processo, o prazo para requerer provas adicionais, a previsão da contestação feita pelas partes do processo tributário e regras adequadas às diligências probatórias das questões tributárias. Deveria também prever a livre apreciação pelo juiz durante o processo.

É ainda importante incluir regras do processo da execução tributária particularmente, o processo de submissão do título executivo, o processo de citação do executado, o prazo para a oposição à execução, os fundamentos da defesa, a penhora dos bens do executado e até a sua venda para cobrir o valor da dívida tributária. Apesar das regras dos procedimentos e alguns processos estarem regulados subsidiariamente no Reg. UNTAET e pelo Código de Processo Civil, é fundamental criar as regras acima identificadas para dar pleno cumprimento ao desígnio constitucional de ter um sistema fiscal que garanta os direitos e interesses legítimos dos cidadãos, em particular os contribuintes.

## **Conclusão**

O imposto, de acordo com a CRDTL, é composto por três elementos essenciais. Primeiro, a incidência, nomeadamente a determinação do sujeito passivo e do facto tributário. Segundo, os benefícios fiscais, como derrogações ao dever de pagar

impostos por razões económicas e sociais. Por último, as garantias dos contribuintes, isto é, os meios que podem ser utilizados para defender quando os atos praticados violarem os seus direitos e interesses legítimos, quer administrativa, quer judicialmente.

Os princípios jurídicos constitucionais-fiscais são alicerces das normas jurídicas fiscais. O princípio da legalidade fiscal abrange todos os atos relacionados com a identificação dos sujeitos e objetos até à liquidação dos impostos, que devem ser praticados nos termos da lei. Este princípio divide-se em duas vertentes: a legalidade material, em que todos as matérias relacionadas com o imposto devem ser definidas e tão completas quanto possível, e a legalidade formal, ou seja, a reserva formal da lei que determina que os impostos devem ser definidos pela lei do Parlamento Nacional.

O princípio da igualdade ou justiça fiscal traduz-se em que os cidadãos que têm mais rendimentos pagam mais o imposto e os que ganham menos pagam menos. O princípio da proibição do referendo fiscal veda que as matérias sobre impostos sejam objeto de referendo. Com os princípios da não retroatividade e da segurança jurídica fiscal, o sistema fiscal garante a proteção de confiança dos cidadãos e que os contribuintes não vêm agravada a sua situação económica por imposição com efeitos retroativos.

O processo tributário em Timor-Leste é considerado quase inexistente, quer pelo não estabelecimento dos tribunais tributários competentes, que provisoriamente são assumidos pelos tribunais judiciais genéricos existentes, quer pela ausência das regras procedimentais e processuais tributárias específicas, sendo aplicadas subsidiariamente pelo Reg. UNTAET e as regras do

processo civil. Daí que se defenda que o atual regime esteja em tensão com os princípios da legalidade e da segurança jurídica. As regras neste momento não são completas, podendo até colocar-se a possibilidade de ser permitido aos contribuintes o não cumprimento das regras provisoriamente aplicáveis, através do recurso ao direito da resistência nos termos da Constituição.

A através da comparação entre o regime português e o de Timor-Leste, notamos que as regras do processo tributário português são muito completas, comparando com as de Timor-Leste. Têm o seu próprio regime, que está regulado no CPPTP, que estabelece desde início os procedimentos administrativos tributários, como a emissão das decisões da data de pagamento, a sua liquidação, os meios de impugnação como as garantias, as regras processuais quando o processo passa para os tribunais tributários, desde o início do requerimento e/ou recurso no tribunal, os meios de defesa das partes e a execução fiscal feita pela administração tributária contra o sujeito passivo, a oposição a execução e até à penhora e venda dos bens ou património do sujeito passivo. O processo tributário de Timor-Leste aplica subsidiariamente as regras do processo civil e o tribunal judicial que assume as funções de resolução dos litígios em matéria tributária, desde o início do recurso da decisão da Administração Tributária no tribunal, os meios da defesa das partes até à decisão. O processo de execução fiscal requerido pela Administração Tributária contra o sujeito, desde a submissão do requerimento executivo, a oposição à execução até à penhora e venda dos bens.

Concluimos, por isso, que é necessário criar um tribunal especializado, criar regras próprias do procedimento e processo

tributários para garantir a proteção da confiança dos cidadãos perante a lei em matéria de tributos e, assim, garantir constitucionalmente os direitos e interesses legítimos dos cidadãos, ultrapassando a incerteza que vigora no nosso Estado de Direito por inexistência das normas necessárias de acordo com a exigência constitucional e limitando a prática de actos *ad-hoc*.

### **Bibliografia**

AMORIM, José de Campos, 2018, A Cultura do Respeito Pelos Direitos e Interesses dos Contribuintes Na Sua Interação Com a Administração Tributária, E - Revista de Estudos Interculturais do Centro Estudos Culturais, ISCAP – Porto, N.º 6 maio, Disponível em : [https://www.iscap.pt/cei/e-rei/n6/artigos/Jose-Amorim\\_Defesa-dos-contribuintes.pdf](https://www.iscap.pt/cei/e-rei/n6/artigos/Jose-Amorim_Defesa-dos-contribuintes.pdf)

AZEVEDO, Rui Pedro Almeida, Estatuto dos Benefícios Fiscais, III Curso de Pós-Graduação em Direito Fiscal, Disponível em: <https://www.cije.up.pt/download-file/177>.

GONÇALVES, Joana, 2019, Benefícios Fiscais – Definição e Tipologia, Know. net Enciclopédia Temática, [Consulta em 16/11/2021], Disponível em : <https://know.net/cienceconemp/contabilidade/beneficios-fiscais/>

MARTINS, Maria d'Oliveira, 2018, Lições de Finanças Públicas e Direito Financeiro, 3ª edição, Coimbra: Almedina

NABAIS, José Casalta, 2009, Direito Fiscal, 5ª edição, Coimbra: Almedina

RIBEIRO, Mendes Angelito, 2020, Garantias dos Contribuintes no Âmbito da Legislação Tributária em Timor – Leste, e – boletim Lei & Justiça, ano 3, outubro n.o 4, Disponível em: [https://www.networktimor.org/uploads/1/1/9/7/119766361/\\_1\\_angelito\\_mendes\\_ribeiro\\_vprc\\_2.pdf](https://www.networktimor.org/uploads/1/1/9/7/119766361/_1_angelito_mendes_ribeiro_vprc_2.pdf)

SANTOS, Rui Botica e FERREIRA, Hugo Pinheiro, 2017, Direito Fiscal Timorense, Díli, Timor Editora

SOUSA, Raquel Sofia Quaresma Teixeira Campelo, 2005, As Garantias dos Contribuintes, Disponível em: <https://www.cije.up.pt/download-file/110>

VASQUES, Sergio, 2011, Manual de Direito Fiscal, Coimbra, Almedina