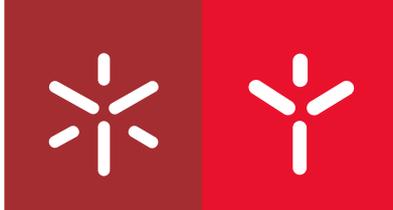


Universidade do Minho
Escola de Direito

Nidio Barros Pinto

A Tributação do rendimento das pessoas coletivas em Timor-Leste



Universidade do Minho

Escola de Direito

Nidio Barros Pinto

A Tributação do rendimento das pessoas coletivas em Timor-Leste

Dissertação de Mestrado
Mestrado em Direito Tributário

Trabalho efetuado sob a orientação do
Professor Doutor Joaquim Freitas da Rocha

outubro de 2019

DIREITOS DE AUTOR E CONDIÇÕES DE UTILIZAÇÃO DO TRABALHO POR TERCEIROS

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

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

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

Licença concedida aos utilizadores deste trabalho



**Atribuição
CC BY**

<https://creativecommons.org/licenses/by/4.0/>

Agradecimento

À minha família, em especial os meus pais, agradeço o apoio que deram durante a realização dos meus estudos em Portugal, amparando-me na conquista dos meus objetivos: aprofundar o conhecimento na área de Direito Tributário e na elaboração deste trabalho.

Ao Ministério do Ensino Superior, Ciência e Cultura de Timor-Leste agracio o apoio financeiro que me foi concedido, através da atribuição de uma bolsa do estudo.

Ao Professor Doutor Joaquim Freitas da Rocha, agradeço a sua orientação, a partilha de conhecimento, a experiência, a inteligência, e os conselhos que me transmitiu durante a elaboração deste trabalho. Agradeço-lhe também a paciência e disponibilidade. Apesar de muitas dificuldades, esteve sempre disposto a orientar-me.

Aos meus colegas, pelo apoio moral e material na elaboração deste trabalho, saúdo com um profundo obrigado pela amizade.

À Universidade do Minho, casa que me acolheu para que eu pudesse terminar este trabalho, agradeço a disponibilização dos seus serviços, nomeadamente, as suas bibliotecas.

DECLARAÇÃO DE INTEGRIDADE

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

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

RESUMO

O presente trabalho tem como objeto de estudo a tributação do rendimento das pessoas coletivas em Timor-Leste. Este tema, sob o ponto de vista do ordenamento jurídico timorense, é um problema, uma vez que a lei tributária de Timor-Leste, no que diz respeito ao imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas é muito genérica.

Dada a importância deste problema, importa analisar o rendimento das pessoas coletivas tal como consagrada na Lei n.º 8/2008 de 30 de junho, a qual aprovou a Lei Tributária, assim como os tipos das pessoas coletivas previstos na Lei n.º 10/2017, de 17 de maio, a qual aprovou um novo diploma que disciplina as sociedades comerciais, em Timor-Leste. Desde modo, na primeira parte do trabalho, tendo por base a pesquisa bibliográfica, vamos fazer um enquadramento geral da tributação no ordenamento jurídico de Timor-Leste, em especial, iremos estudar o dever fundamental de pagamento de impostos, o qual se encontra constitucionalmente consagrado. Na parte segunda do trabalho iremos analisar os princípios, as garantias fiscais e as fontes normativas tributárias do ordenamento jurídico Timorense. Na terceira parte do trabalho, pretendemos perceber quais os tipos de pessoas coletivas previstas na lei Timorense, distinguindo-as entre dois grupos: aquelas cujo fim é o lucro e aquelas cujo fim não é o lucro. Na quarta parte do estudo vamos analisar o conceito de rendimento, os seus tipos e forma como o mesmo é calculado, sob o ponto de vista da lei tributária. Além disso, iremos também abordar o procedimento de pagamento do imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas, o que nos obrigará a proceder a uma análise do código tributário timorense, bem como à doutrina que sobre ele tem sido produzida. Pretende-se ainda na parte quarta do estudo, analisar de forma comparativa o código do imposto sobre o rendimento das pessoas Coletivas (CIRC) português e a lei tributária de Timor-Leste, na qual se encontra prevista a matéria da tributação das pessoas coletivas. Por fim, propomos analisar os sujeitos da relação jurídica tributária do imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas. Este é um conceito que não está bem definido na lei tributária de Timor-Leste. A presente dissertação termina com a problematização de assunto, o qual enunciámos em forma de pergunta: a isenção do imposto leva à promoção do investimento?

Palavras-chave: Associação, Contribuinte, Rendimento, Sociedade, Tributação.

Taxation of corporate income in Timor-Leste

ABSTRACT

The present work has as object of study the taxation of corporate income in Timor-Leste. This issue, for the Timorese legal system, is a problem, as Timor-Leste's tax law with respect to corporate income tax is very generic.

Given the importance of this problem, it is important to analyse the income of legal persons as enshrined in Law No. 8/2008 of 30 June, which approved the Tax Law, as well as the types of legal persons provided for in Law No. 10. / 2017, of May 17, which approved a new law that regulates commercial companies in Timor-Leste. Thus, in the first part of the paper, based on bibliographic research, we will make a general framework of taxation in the legal system of Timor-Leste, in particular, we will study the fundamental duty to pay taxes, which is constitutionally established. In the second part of the paper, we will analyse the principles, tax guarantees, and tax normative sources of the Timorese legal system. In the third part of the paper, we intend to understand the types of legal persons provided for in the Timorese law, distinguishing them between two groups: those whose purpose is profit and those whose purpose is not profit.

In the fourth part of the study, we will investigate the concept of income, its types and how it is calculated, for tax law. Besides, we will also address the procedure for paying corporate income tax, which will require us to proceed with an analysis of the Timorese tax code, as well as the doctrine that has been produced about it. In the fourth part of the study, it is intended to compare the Portuguese Corporate Income Tax Code (CIRC) and the Timor-Leste tax law, which provides for the taxation of legal persons.

Finally, we propose to investigate the subjects of the tax legal relationship of corporate income tax. This is a concept that is not well defined in Timor-Leste's tax law. This dissertation ends with the problematization of the subject, which we formulate in the form of a question: does tax exemption lead to investment promotion?

Keywords: Association, Taxpayer, Income, Society, Taxation.

ÍNDICE

Direitos de autor e condições de utilização do trabalho por terceiro.....	ii
Agradecimento.....	iii
Declaração de integridade	iv
Resumo	v
Abstract.....	vi
Abreviaturas e siglas.....	x
1. Introdução	1
2. Enquadramento legal	4
2.1 Enquadramento legal da tributação do rendimento das pessoas coletivas em Timor-Leste	4
2.2 Moldura constitucional	6
2.3 A consagração expressa do dever de contribuir para as Despesas Públicas.....	7
3. Os princípios	11
3.1 Enquadramento Princípiológico	11
3.2 Princípio de legalidade fiscal.....	11
3.3 Princípio de capacidade contributiva.....	14
3.4 Princípio da proteção da confiança legítima.....	16
3.5 Princípio da proteção da propriedade privada (art.º 54.º CRDTL)	18
3.6 Princípio da proteção da família.....	22
3.7 Princípio da proteção do ambiente	23
4. As garantias, sistema fiscal e fontes de Direito	25
4.1 As regras de restrição de Direitos, Liberdades e Garantias (art.º 24.º da CRDTL)..	25
4.2 A estruturação constitucional do sistema fiscal do art.º 144.º (sistema fiscal).....	27
4.3 Fontes de direito tributário em particular a Lei Tributária	29
5. As pessoas coletivas e as sociedades comerciais	33

5.1 Pessoas coletivas existentes em Timor-Leste	33
5.2 As pessoas coletivas	33
5.3 A associação	34
5.4 A fundação.....	35
5.5 O enquadramento geral sobre as sociedades comerciais em Timor-Leste	36
5.6 Sociedade anónima	38
5.7 As sociedades comerciais por quotas	39
5.8 Órgão de fiscalização de sociedade anónima e por quotas.....	40
5.9 Serviço de registos e verificação empresarial, I.P, em Timor-Leste	41
6. A noção do rendimento e o cálculo do rendimento na lei tributária de Timor-Leste	43
6.1 Noção do rendimento.....	43
6.3 O rendimento das pessoas coletivas	44
6.4 Rendimento das sociedades comerciais.....	45
6.5 O rendimento da sociedade comercial no contexto do estabelecimento estável	49
6.6 O cálculo do rendimento	51
6.6.1 Rendimento dedutível	52
6.6.2 Rendimento não dedutível.....	54
6.6.3 Rendimento isento	55
6.6.4 O cálculo do rendimento coletável da atividade empresarial.....	57
6.6.1 Regra do método contabilístico.....	60
6.6.2 Valorimetria das existências.....	61
6.6.7 O cálculo do rendimento do estabelecimento estável	62
7. Estabelecimento estável, tributação internacional e os acordos de prevenção da dupla tributação.....	63
7.1 Estabelecimento estável.....	63
7.2 As pessoas não residentes de estabelecimento estável	65
7.3 Tributação internacional	66

7.4 O acordo de eliminação da dupla tributação	67
7.5 A Convenção de eliminação da dupla tributação e prevenção da evasão fiscal, celebrada entre Portugal e Timor-Leste.....	68
8. Procedimento, relação jurídica tributária e lei de investimento privado.....	72
8.1 O procedimento relativo ao imposto sobre o rendimento	72
8.2 Relação jurídica das pessoas coletivas no contexto de Timor-Leste.....	73
8.3 Os sujeitos da relação jurídica, em particular as pessoas coletivas em Timor-Leste	74
8.4 Responsabilidade tributária das pessoas coletivas.....	76
9. A isenção do imposto leva à promoção do investimento?	79
10. Conclusão	81
11. Bibliografia.....	84

Abreviaturas e siglas

Al – alínea

Art.º – artigo

ASEAN – Association of Southeast Asia Nation

AT – Administração Tributária

CC – Código Civil

CCTL – Código Civil de Timor-Leste

Cf. – conforme

Cit. – citado

Coord – Coordenador

CPLP – Comunidade dos Países de Língua Portuguesa

CRDTL – Constituição República Democrática de Timor-Leste

CRP – Constituição República Portuguesa

ENIN – empresário em nome individual

I.P – Instituto Público

IASB – International Accounting Standarts Board

IRC – imposto do rendimento das pessoas coletivas

IRS – Imposto do rendimento das pessoas singular

IVA – Imposto sobre o valor acrescentado

Lda. – limitada

LNSC – Lei nova das sociedades comerciais

LOGF – Lei orçamento e gestão financeira

LT – Lei tributária

ONG – Organização não Governamental

Pág – página

PN – Parlamento Nacional

Reg – Regimento

SA – Sociedade anónima

SERVE – Serviço Empresarial Registo Verificação Empresarias

UE – União Europeia

UNTAET – United Nations Transitory Administration East Timor

1. Introdução

O presente trabalho tem como intuito estudar a tributação do rendimento das pessoas coletivas em Timor-Leste.

Segundo a Lei n.º 8/2008, de 30 de junho, a qual aprovou a lei tributária timorense e na qual se encontra plasmado o regime de tributação do rendimento das pessoas coletivas em Timor-Leste, a tributação tem como fundamento a própria lei constitucional timorense, em consonância com o princípio da legalidade fiscal, também ele inscrito no artigo 144.º da Constituição da República Democrática de Timor-Leste.

A obrigação de pagamento de imposto é um dever fundamental quer estejamos a falar de um sujeito passivo singular ou de pessoas coletivas em Timor-Leste. Conforme nos diz K. STERN, citado por Casalta Nabais, “*os deveres fundamentais como deveres jurídicos do homem e do cidadão que, por determinarem a posição fundamental do indivíduo, têm especial significado para a comunidade e podem por este a ser exigido*”¹.

Nesta perspetiva, o princípio da legalidade, enquanto conjunto de normas emanadas pelo Parlamento Nacional, que é o órgão representativo do povo e que tem o poder de legislar em matéria fiscal, é um dos centros do nosso estudo. Pretendemos analisar o princípio da legalidade fiscal, e mais concretamente a sua vertente de legalidade de reserva de lei formal (criador normativo) e na vertente da reserva de lei material (aplicação), mas também o modo de pagamento do imposto e as garantias dos contribuintes.

Pretendemos abordar também no presente estudo o princípio da capacidade contributiva, previsto no artigo 55.º na Constituição timorense.

A Constituição de Timor-Leste prevê as regras para a restrição de direitos liberdade e garantias, no seu art.º 24.º. A restrição de direitos fundamentais do contribuinte só se pode através de lei, não se permitindo que a atuação da Administração tributária possa ofender o conteúdo desses direitos fundamentais.

O presente trabalho aborda ainda, os vários tipos de sociedades comerciais, tal como elas se encontram plasmadas no código comercial, em Timor-Leste. No âmbito do

¹ Cf. K. STERN, Das Statsrecht der Bundesrepublik Deutschland, III/2, pp. 999 in Nabais, José Casalta, *O Dever Fundamental de Pagar Imposto*, Coimbra, 1998, p. 64.

direito das sociedades comerciais timorenses foi revogada a lei anterior, a Lei n.º 4/2004, o que implicou alterações nos tipos de sociedades comerciais, isto é, deixaram de existir sociedades comerciais por quotas e anónimas com a entrada da nova lei da sociedade comercial, Lei n.º 7/2017. Não obstante isso, estas sociedades comerciais têm como objeto social um enorme leque de atividades, as quais podem ser agregadas em três sectores de atividade – comercial, industrial e agrícola. Independentemente do setor de atividade e da forma societária, a tributação das sociedades comerciais é realizada através do rendimento que esta obtém como fruto da sua laboração.

Neste contexto, abordamos o conceito de rendimento, tendo em conta a sua origem como rendimento real e rendimento progressivo. O primeiro incide no rendimento de uma atividade empresarial. Enquanto o segundo é considerado um rendimento de qualquer outra fonte, que pode provocar o aumento do património das pessoas coletivas. Portanto, na lei tributária de Timor-Leste, o pagamento do imposto sobre o rendimento é calculado com base no método contabilístico do rendimento bruto e das deduções, resultantes de uma atividade comercial, industrial ou agrícola. No cálculo do rendimento pretendemos ir mais longe nos artigos na lei tributária que define, o rendimento dedutível, não dedutível, isento, o cálculo do rendimento coletável de atividade empresarial, regra do método contabilístico, valorimetria das existências e o cálculo do rendimento de estabelecimento estável. Nesse sentido, para as pessoas coletivas de residentes que não exercem atividades, a tributação é calculada através do rendimento global. Quanto às pessoas coletivas não residentes, ou seja, que não disponham de sede e direção efetiva através de um estabelecimento estável, há a tributação com base no lucro imputável, nos termos da alínea a) do n.º 2 do art.º 52.º da lei tributária.

A primeira parte deste trabalho abordará o enquadramento legal tributário das pessoas coletivas em Timor-Leste, em dois períodos históricos: no momento da ocupação pela Indonésia; e durante a administração transitória das Nações Unidas.

Na segunda parte, serão estudados os princípios constitucionais a serem desenvolvidos neste trabalho, nomeadamente o princípio da legalidade tributária, o princípio da capacidade contributiva, o princípio da proteção da propriedade privada e o princípio da proteção do meio ambiente.

Na terceira parte, denominado as garantias, sistema fiscal e as fontes de direito, sobretudo as pesquisas irão focadas nas referências bibliográficas e as legislações.

Na quarta parte, atendendo ao tema central objeto da presente tese, deverá ser realizada uma análise da Lei n.º 10/2017, de 17 de maio, a qual estabelece uma nova lei das sociedades comerciais. Este diploma regula as relações das sociedades comerciais, a sua responsabilidade e a tipologia de sociedades comerciais existentes.

Na quinta parte do trabalho dará enfoque ao conceito de rendimento e os tipos de rendimentos, que o trabalho irá desenvolver através das pesquisas bibliográficas e as legislações no ordenamento jurídico timorenses.

Na sexta parte desenvolver-se-á o tema do estabelecimento estável. Este é um tema que precisa de ser desenvolvido no ordenamento jurídico-tributário de Timor-Leste. Desta forma, torna-se necessário entender e determinar se a tributação de um sujeito passivo deve ocorrer no local onde tem a sua atividade ou no local onde exerce a direção efetiva da sua atividade.

Torna-se também importante, para o âmbito do trabalho que desenvolveremos, estudar a forma como é imputado no rendimento de uma sociedade comercial, um pagamento realizado fora do território de Timor-Leste. Para o efeito, o aprofundamento do conhecimento sobre as convenções e acordos entre países para eliminar a dupla tributação é um elemento importante a abordar, em especial, a convenção entre Portugal e Timor-Leste, ratificada pelos dois países.

Na última parte da dissertação desenvolver-se-á o estudo do procedimento tributário, enquanto conjunto sequencial de atos tendentes à liquidação do imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas e, aprofundar-se-á, o estudo dos sujeitos passivos da relação jurídica tributária, no que diz respeito à tributação do rendimento das pessoas coletivas.

2. Enquadramento legal

2.1 Enquadramento legal da tributação do rendimento das pessoas coletivas em Timor-Leste

A tributação do rendimento das pessoas coletivas, atualmente, está consagrada na Lei n.º 8/2008, de 30 de julho. Antes da independência de Timor-Leste, em 2002, esta matéria era regulada por um regulamento emanado pela *United Nations Transitory Administration East Timor* (UNTAET, 1999) (Administração Transitória das Nações Unidas em Timor-Leste), o regulamento da UNTAET 18/2000.

A UNTAET foi responsável pelo ordenamento jurídico-tributário de Timor-Leste, tendo-o usado como instrumento de arrecadação de receita para fazer face às necessidades coletivas existentes, por forma a tornar o país independente na satisfação das suas necessidades.

Anteriormente à UNTAET o sistema tributário timorense tinha sido moldado por outros dois países, Portugal e Indonésia, que durante o tempo em que colonizaram Timor, influenciaram também o seu sistema tributário.

No tempo da colonização portuguesa foi criado um tipo um imposto denominado *finta*. “A *finta* ou imposto, remonta aos primeiros tempos da fixação dos frades e dos mercadores portugueses nas ilhas de Timor e Solar.”², enquanto que, no tempo da colonização pela Indonésia, existia uma lei sobre o imposto e a redistribuição na região da Indonésia, de número 18 de 1997³.

Contudo, toda a legislação indonésia que era aplicada e vigorava, “de facto” em Timor-Leste, antes do dia 25 de outubro de 1999, era considerada como a legislação vigente⁴, isto é, a legislação indonésia ainda era reconhecida, uma vez que durante o

² Cf. XIMENES, Dom Carlos Filipe Belo, SDB, *Os Antigos Reinos de Timor-Leste*, Porto Editora, 2ª Edição, 2013, pág. 67.

³ Timor-Leste era 27.ª província da Indonésia (no tempo da colonização por este país), era vinculado uma lei de imposto que regula o imposto na região, *Law Number 18 of 1997 concerning local taxation and charges, amendement by law 18/2009*, Disponível no site http://www.djpk.depkeu.go.id/attach/post-law-of-the-republic-indonesia-number-2008-year-2009-concerning-local-taxes-and-charges/UU-559-753-uu282009verE_Edited.pdf

⁴ Art.º 1 da Lei 10/2003, interpretação, “*Entende-se por legislação vigente em Timor-Leste em 19 de Maio de 2002, nos termos do disposto no artigo 1.º da Lei n.º 2/2002, de 7 de Agosto, toda a legislação indonésia que era aplicada e vigorava “de facto” em Timor-Leste, antes do dia 25 de Outubro de 1999, nos termos estatuídos no Regulamento n.º 1/1999 da UNTAET.*” Disponível em http://www.mj.gov.tl/jornal/public/docs/2002_2005/leis_parlamento_nacional/10_2003.pdf

período de 24 anos, que foi o tempo em que decorreu a ocupação, foi aplicado o direito indonésio.

Posteriormente, como dissemos, durante o governo transitório da UNTAET, o ordenamento jus tributário foi disciplinado por um regulamento, o regulamento 2000/18. Quando foi restaurada a independência de Timor, em 2002, o Parlamento Nacional aprovou a Lei Tribuária n.º 8/2008, de 30 de julho.

No que concerne à tributação do rendimento, na lei tribuária de Timor-Leste, a lei n.º 8/2008, de 30 de julho, não estabelece uma divisão clara entre o rendimento das pessoas coletivas e das pessoas singulares. A inexistência desta divisão clara leva-nos a colocar a seguinte questão: qual seria a forma de tributação do rendimento das pessoas coletivas em Timor-Leste?

Para responder a esta questão, devemos atender ao disposto nos artigos 28.º e 35.º da lei tribuária, a propósito do que deve ser considerado o rendimento de pessoas coletivas.

A temática da tributação do rendimento das pessoas coletivas é um problema que o Estado timorense enfrenta atualmente. Trata-se de uma problemática nova em Timor, que precisa de se desenvolver. Assim, as pessoas coletivas devem ser chamadas a contribuir, através do pagamento de impostos, para a satisfação das necessidades da coletividade, devendo esse contributo ser olhado como um dever. O dever dos cidadãos ou das pessoas coletivas de pagarem os seus impostos, é algo que caracteriza o Estado moderno, ou seja, segundo Sérgio Vasques, o dever de pagar imposto constitui, por isso, uma das marcas distintivas da moderna vida em sociedade, que se exprime através do mais grave e controverso acto ablativo praticado pelo poder público sobre o património particular⁵.

Com efeito, a principal fonte de receita do Estado vem da exploração do petróleo, a qual é integrada num fundo petrolífero, que serve para o Estado cobrir as despesas públicas essenciais na atualidade, assim como, garantir a sua satisfação no futuro⁶. Uma consulta da tabela I sobre a estimativa da receita na lei de orçamento geral do Estado para

⁵ Cf. VASQUES, Sérgio, Manual de Direito Fiscal, Coimbra 2ª Edição, 2018, pág. 17.

⁶ V. Artigo 11.º n.º 4 da LEI N.º 12 /2011 de 28 de setembro Primeira alteração à Lei n.º 9/2005, de 3 de agosto, Lei do Fundo Petrolífero, “O Fundo Petrolífero é gerido de forma prudente, em conformidade com os princípios da boa governação, para benefício da atual e das futuras gerações.” Disponível no site http://www.mj.gov.tl/jornal/public/docs/2011/serie_1/serie1_no36.pdf

o ano 2017 permite perceber que, a previsão de arrecadação de receita por via de impostos que incidam sobre o rendimento, é baixa⁷. Pelo que, a arrecadação de receita pelo Estado não pode ficar alicerçada no fundo petrolífero. O Estado deve criar um sistema tributário que permite cobrar impostos e por essa via, realizar receita, de modo a satisfazer as necessidades coletivas da população. Nesta perspetiva, o Governo pretende reformar, de forma compreensiva, a área das finanças públicas, com vista a aumentar a receita para o Estado, fortalecendo e promovendo a sustentabilidade, qualidade, transparência e responsabilidades na política fiscal e na gestão financeira⁸.

O rendimento auferido pelas pessoas coletivas, isto é, o resultado da sua atividade, deve ser objeto de incidência de imposto. Através do pagamento de impostos que incidam sobre o resultado das empresas, estas, passariam a contribuir para o desenvolvimento do país, para além, do papel importante que já desempenham no seio da comunidade, isto é, a criação de emprego. A Constituição da República de Timor-Leste não menciona claramente a tributação das empresas, mas vejamos o que dispõe o referido diploma a reste respeito.

2.2 Moldura constitucional

Timor-Leste aprovou, em 2002, a Constituição da República Democrática de Timor-Leste, a qual consagra os direitos e deveres dos cidadãos. A Constituição é a fonte normativa mais importante, sob o ponto de vista da hierarquia normativa. Como tal, todos os restantes atos normativos devem-lhe obediência, isto é, “são válidas as leis e os atos que não contrariam a Constituição”⁹.

Em termos da estrutura da Constituição, esta estabelece na parte IV, a respeito da organização económica e financeira do Estado, que este deve assegurar ao cidadão a base da criação da organização económica, ou seja, que garanta, como princípio fundamental, o seu desenvolvimento económico. A existência de outras entidades é necessária para o desenvolvimento de um país, tais como, outras entidades públicas e privadas, e a Constituição de Timor-Leste também prevê isso. Tal como refere nos termos do artigo

⁷ Disponível em http://www.mj.gov.tl/jornal/public/docs/2016/serie_1/SERIE_I_NO_50_A_pdf

⁸ Resolução do Governo, n.º 18/2019, de 8 de maio, sobre Comissão Interministerial para a Reforma Fiscal e a Gestão das Finanças Públicas. Disponível em: http://www.mj.gov.tl/jornal/public/docs/2019/serie_1/SERIE_I_NO_18.pdf

⁹ N.º 3 do artigo 2.º da CRDTL.

140.º da CRDTL, o Estado deve prover os investimentos nacionais e criar condições para atrair investimentos estrangeiro, tendo em conta os interesses nacionais, nos termos da lei.

Assim, em 30 de julho de 2008, o Parlamento Nacional de Timor-Leste, em uso da competência prevista no artigo 29.º, n.º 2 da CRDTL, aprovou uma lei geral tributária¹⁰.

2.3 A consagração expressa do dever de contribuir para as Despesas Públicas

A obrigação de pagar impostos é um dever fundamental para o contribuinte, consagrado constitucionalmente. José Casalta Nabais ensina que os deveres fundamentais, diferentemente do que se passa com os direitos fundamentais, obedecem ao princípio da tipicidade ou *numerus clausus*: apenas podem ser considerados como tais os que a Constituição expressa ou implicitamente prevê¹¹.

Assim, uma das formas de o cidadão cumprir os seus deveres fundamentais é através do pagamento de impostos, para que, o Estado possa arrecadar receita para fazer face à despesa pública. O pagamento de impostos por parte dos cidadãos é essencial para que o Estado possa prosseguir o seu fim: o interesse público em sentido mais amplo, ou seja, para que o Estado possa satisfazer as necessidades coletivas ao nível da saúde, da educação, da agricultura, das infraestruturas, etc. Contudo, nem sempre o Estado inclui nesta componente de fim a prosseguir a arrecadação de receita, tendo em vista assegurar um futuro melhor para os cidadãos das novas gerações. O Estado deve evitar os gastos desnecessários que oneram a gerações futuras. Como defende o Professor Joaquim Freitas Rocha, o Estado deve cumprir o princípio da equidade intergeracional, num duplo ponto de vista: por um lado, de um ponto de vista negativo deve procurar-se não onerar em demasia ou em desproporção as gerações futuras com os custos da despesa pública feita no presente, o que implica que esta deverá estar sujeita a uma planificação racional, rigorosa e equilibrada (transtemporal) – selecionadas de acordo com critérios de utilidade reais e efetivos -, e sem recurso excessivo ao crédito, principalmente ao crédito (mais vinte anos); por um lado, de um ponto de vista positivo, deve ser dada prevalência às despesas públicas de natureza produtiva e que projetam a sua utilidade em momentos

¹⁰ Publicação oficial da República Democrática de Timor-Leste, http://www.mj.gov.tl/jornal/public/docs/2008/serie_1/serie1_no26.pdf

¹¹ Cf. NABAIS, José Casalta, *O dever fundamental de pagar imposto*, Coimbra, 1998, p. 87.

futuros, de modo que, as gerações seguintes possam usufruir do produto da despesa em termos de plena utilidade¹².

Em termos de receita pública, no contexto do Estado de Timor-Leste, a classificação da receita está disciplinada na Lei de Gestão Financeira, Lei n.º 13/2009 de 21 de outubro.

Assim, no que diz respeito às receitas públicas, conforme anotação do Professor Joaquim Freitas da Rocha, uma receita será financeira se tiver na sua base uma finalidade de satisfação de necessidades de natureza coletiva e financeira (produção de bens públicos e semipúblicos) e será não financeira se tiver na sua base uma qualquer outra finalidade (v.g., preventiva, repressiva ou sancionatório)¹³.

Assim, nos termos n.º 2, do artigo 6.º, da Lei de Orçamento e Gestão Financeira (LOGF), o dinheiro público é composto por impostos, taxas, juros, dividendos ou outros pagamentos, provenientes de empresas públicas, nas quais o Estado tenha participação social, ou seja, rendimentos provenientes da locação de bens móveis ou imóveis, rendimentos de licenciamento ou venda de quaisquer direitos controlados pelo Estado, *royalties*, multas, taxas reguladoras, rendimentos de seguro, doações e ofertas.

Portanto, a arrecadação de receitas tributárias tem por finalidade o pagamento das despesas públicas, ou seja, para a criação das utilidades públicas, isto é, para a satisfação do cidadão, por exemplo, o pagamento dos salários dos funcionários públicos, o aumento da capacidade de produção do país e outros investimentos de Timor-Leste¹⁴.

Nesse contexto, podemos citar Soares Martinez, para quem, destinada a assegurar a satisfação das necessidades públicas, as atividades financeiras abrangem meios económicos, o emprego desses meios e a coordenação dos meios obtidos e das utilidades a realizar¹⁵.

Daqui resulta também o papel importantíssimo que a participação do cidadão tem no desenvolvimento do país, isto é, o cidadão que através dos impostos contribui para as

¹² Cf. ROCHA, Joaquim Freitas de, *Finanças Públicas e Pós-Modernidade. O Direito Financeiro como desvio à natureza principiológica e jurisprudencialista do Direito da União Europeia* <https://repositorium.sdum.uminho.pt/bitstream/1822/52644/1/FP's%20e%20pós-modernidade.pdf>

¹³ Cf. ROCHA, Joaquim Freitas de. *Direito Financeiro Local* (Finanças Locais), Braga, 2009, p. 111.

¹⁴ RESOLUÇÃO DO GOVERNO N.º 5 /2019 de 30 de janeiro, *Aprovação do contrato de aquisição de interesses participativos e direitos no campo do Greater Sunrise, participação de Timor-Leste em operações petrolíferas e transferência dos referidos interesses participativos e direitos a favor da Timor Gap, E.P. ou às suas subsidiárias para detenção e gestão dos mesmos em nome e representação do estado de Timor-Leste*. (Participação do Estado Timor-Leste, na compra de ações da Shell). http://www.mj.gov.tl/jornal/public/docs/2019/serie_1/SERIE_I_NO_4.pdf

¹⁵ Cf. SOARES, Martinez, *Direito Fiscal*, Coimbra, 1995, pág 3.

despesas públicas. Assim, nos termos do artigo 55.º da CDRTL, esclarece-se que “*todo o cidadão com comprovado rendimento tem o dever de contribuir para as receitas públicas*”, pelo que, o preceito da Constituição prevê o dever de contribuir para as receitas públicas, através de pagamento de tributos que o Estado impõe ao cidadão, tendo em vista a arrecadação de receita pública.

O dever fundamental consagrado na Constituição está alicerçado na capacidade contributiva do cidadão, tendo por incidência objetiva, os rendimentos estipulados na lei, ou seja, serão mais tributados, aqueles que têm maiores rendimentos e quem tem rendimentos mais baixos não tem a obrigação de cumprir esse dever, ou seja, fica isento quanto ao pagamento do imposto.

Por outro lado, no direito do imposto, respeita-se a liberdade de gestão fiscal, ou seja, cada um tem livre escolha sobre este pagamento. José Casalta Nabais ensina que “*Em sentido amplo, esta liberdade não exige a maior amplitude possível para a livre decisão dos indivíduos e empresas, inclusive para planificar a sua vida económica sem consideração das necessidades financeiras da comunidade estadual*”¹⁶.

O artigo 49.º da CRDTL determina que “*todo o cidadão tem o direito e o dever a contribuir para a defesa da independência*”. Assim, estamos de acordo com José Casalta Nabais, quanto aos deveres fundamentais do cidadão, uma vez que se percebe a situação de dependência dos indivíduos face ao Estado, revelando o aspeto passivo da relação jurídica fundamental entre os indivíduos e o Estado ou comunidade, lado este que, como veremos em breve, tem por titular o sujeito ou o indivíduo¹⁷.

O legislador constitucional utilizou um conceito restrito de cidadão, ou seja, o artigo referido, o dever de contribuir para a defesa da independência, refere-se ao “*cidadão*”, ou seja, a um sujeito passivo singular. No contexto do direito tributário, o dever de contribuir cabe também ao sujeito passivo coletivo (a pessoa coletiva), as empresas comerciais, as sociedades por quotas e anónimas, nos termos da legislação comercial.

No que concerne ao conceito de “*cidadão*”, somos do entendimento que o legislador utilizou um conceito indeterminado, sendo certo, que o interprete ou aplicador

¹⁶ V. NABAIS, José Casalta, Direito Fiscal, Coimbra, 2016, 9ª Edição, pág. 158.

¹⁷ V. NABAIS, José Casalta, O Dever Fundamental de Pagar Impostos, Coimbra, Coleção de Teses, 1998, pág. 65.

deve preencher esse conceito, convocando desde logo para a sua definição as pessoas singulares. Mas não será de convocar também para a definição as pessoas coletivas?

Estamos perante um conceito de *cidadão* amplo, uma vez que, no contexto do sistema tributário em Timor-Leste, não só existe o contribuinte singular, mas, por outro lado, existem também contribuintes com a forma de pessoas coletivas. Segundo a citação que consta da constituição anotada RDTL, sobre o referido conceito de *cidadão*, ou seja, em toda a frase do artigo ele é muito amplo.

Ana Paula Dourado, a propósito do artigo 3.º do Regulamento n.º 18/2000, diz-nos que “*No caso de incidência subjetivas (sujeitos passivos), a enumeração dos sujeitos não tem de ser taxativa, mas exemplificativa, de modo a evitar que determinadas entidades, pela forma jurídica que assumam, escapem no âmbito de incidência*”¹⁸.

¹⁸ Cf. DOURADO, Ana Paula, *Direito Fiscal*, Coimbra, 2017, 2.ª Edição, pág. 152 (a definição de pessoa coletiva, segundo «Regulamento de Imposto» (art.º 3.º do Reg. n.º 18/2000), em vigor na Indonésia e até final de 2004 em Timor-Leste, semelhante à legislação dos países anglo-saxónicos.

3. Os princípios

3.1 Enquadramento Princípiológico

Como sabemos, os princípios constituem os fundamentos que determinam uma norma jurídica. No âmbito do direito tributário e seguindo a doutrina de JOSÉ CASALTA NABAIS, citado por SANTOS e FERREIRA, os princípios jurídico-constitucionais-tributários podem distinguir-se entre aqueles que fixam limites de natureza formal (quem pode tributar, como tributar e quando tributar) e aqueles que fixam limites de natureza material (o que e quanto tributar)¹⁹.

Os princípios assumem, no contexto da tributação das pessoas coletivas em Timor-Leste, um papel ainda mais importante, atendendo à não existência de bases no ordenamento jurídico que permitam definir a tributação das pessoas coletivas, pelo que, a existência dos princípios é muito necessária, de maneira a harmonizar e procurar a melhor forma de interpretar a tributação do rendimento das pessoas coletivas.

No âmbito do sistema constitucional timorense, podemos identificar os seguintes princípios ligados ao sistema tributário: o princípio de legalidade, o princípio de capacidade contributiva, o princípio de proteção confiança e o princípio da proteção da propriedade privada. Daqui resulta desde logo que, a matriz do sistema fiscal, está escrita na Constituição de Timor-Leste no seu artigo 144.º.

3.2 Princípio de legalidade fiscal

O princípio da legalidade fiscal é um princípio fiscal formal, com origem nas monarquias constitucionais, assegurando que a interferência na vida privada resulta de discussão e aprovação parlamentar²⁰. O princípio da legalidade tributária exige que as leis que criam impostos sejam votadas pelo parlamento democraticamente eleito. E, exige também que essas leis, fixem os elementos essenciais dos impostos com a densidade bastante para garantir a segurança dos contribuintes²¹.

¹⁹ Cf. NABAIS, José Casalta, Direito Fiscal, p. 134, in: SANTOS, Rui Botica e FERREIRA, Hugo Pinheiro, Direito Fiscal Timorense, 2017, pág. 44.

²⁰ Cf. DOURADO, Ana Paula, Direito Fiscal, Coimbra, 2ª Edição, 2017, pág. 113.

²¹ Cf. VOSQUES, Sérgio, Manual de Direito Tributária, Coimbra, 2018, pág 326.

O princípio da legalidade fiscal divide-se em duas vertentes: a reserva de lei formal e a reserva de lei material. Na vertente formal, o imposto é da competência do Parlamento Nacional, nos termos do artigo 95.º alínea p) da CRDTL, ou seja, o Parlamento Nacional é o órgão com competência exclusiva para legislar sobre a política fiscal em Timor-Leste. Portanto, todas as leis de imposto são criadas pelo Parlamento Nacional, nos termos do n.º 2 do artigo 144.º, que diz “*Os impostos e as taxas são criados por lei*”.

O princípio da legalidade, na sua vertente formal, traduz-se na competência exclusiva do poder legislativo no que diz respeito à criação dos impostos e das taxas²². Sendo assim, podemos questionar qual é a base fundamental da criação da taxa. É atribuída ao poder executivo ou ao Governo, uma vez que, a taxa é criada a forma de decreto-lei que cria incidência da taxa. O n.º 1, do artigo 144.º da CRDTL, diz que é da competência do Estado a criação do sistema fiscal para a satisfação das necessidades coletivas. A Constituição não menciona expressamente a criação da taxa, refere a expressão “*sistema fiscal*”, a qual pode ser interpretada como referência à arrecadação de receita para satisfação das necessidades financeiras. Pelo que, abre-se margem para que a criação da taxa possa ser feita pelo poder executivo, através de Decreto-lei. Utilizamos a expressão da Constituição anotada quando diz “Assim, também a estas se aplica o princípio da reserva de lei e todo o enquadramento constitucional do “sistema fiscal”²³. O sistema fiscal é um agrupamento de impostos, sob o controlo do governo, para que seja o Estado a impor o poder de autoridade na criação da taxa, com destino à satisfação do interesse público.

A vertente material do princípio da legalidade tem aplicação, desde logo, no momento da aplicação do imposto e da taxa, isto é, quando o órgão da AT verifica e determina a taxa e a matéria coletável, bem como, inicia o procedimento de cobrança e o processo. Nesta perspetiva, nos termos da Constituição timorense, refere-se no artigo acima mencionado, isto é, os benefícios fiscais e garantias fiscais que são considerados nos termos do artigo 96.º, segundo qual cabe ao Parlamento Nacional autorizar o Governo, nos termos do n.º 1 da alínea a) sobre definição de crime, penas, medida de

²² Artigo 144.º n.º 2 da CRDTL.

²³ Cf. Pedro Carlos Bacelar de Vasconcelos (Coord.), Constituição Anotada República Democrática de Timor-Leste, Braga, 2011, pág. 453, “A referência às “taxas”, dada a sua inserção no texto constitucional, vem designar os tributos percebidos pelo Estado em compensação dos serviços que presta. Assim, também a estas se aplica o princípio da reserva de lei e todo o enquadramento constitucional do “sistema fiscal”.

segurança e respetivos pressupostos e da alínea b) sobre definição do processo civil e criminal.

Portanto, o princípio da legalidade na vertente material, para José Casalta Nabais, é “o princípio da reserva material (substancial ou contetudística) de lei (formal), geralmente referido com base na dogmática alemã por princípio da tipicidade (*Tatbestandsmässigkeit*), exige que a lei (lei da AR, decreto-lei autorizado, decreto legislativo regional ou regulamento autárquico) contenha a disciplina tão completa quanto possível da matéria da reserva”²⁴.

Neste contexto, olhando o nosso ordenamento jurídico, o preceito constitucional previsto no n.º 2 do artigo 144.º da CRDTL, diz-nos que “os impostos e as taxas são criados por lei, que fixa a sua incidência, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes”, ou seja, o legislador para além de os impostos e a taxas, deve ainda prever todas as situações jurídicas tributárias que dizem respeito à incidência do imposto, ou seja, quem deve pagar o imposto e as garantias dos contribuintes.

Por outro lado, podemos ainda perceber que, o princípio da legalidade fiscal, na sua vertente material, deveria ainda ter intervenção num outro momento, isto é, no âmbito do procedimento tributário, nas fases de liquidação e cobrança do imposto. Isto é, não integra a reserva da lei no âmbito constitucional da CRDTL.

Portanto, verificamos lacunas no âmbito da liquidação e da cobrança tributárias, no contexto de Timor-Leste, ou seja, há liquidação e há cobrança, fora do princípio da legalidade fiscal. Há reserva da lei material quando certos problemas normativos devem ser regulados por um diploma de carácter geral e abstrato, independentemente da forma que revista – lei, decreto-lei, decreto regulamentar ou, mesmo, portaria ou despacho genérico²⁵.

Mais ainda, o princípio de legalidade fiscal permite também aos agentes aplicadores da norma tributária atuar de forma a acautelar as interpretações das normas tributárias, tanto na administração tributária, como no tribunal de garantia dos contribuintes, respeitando princípio da legalidade fiscal. Por exemplo, nos termos do n.º 1 do art.º 26.º do imposto sobre o rendimento, que na sua aplicação permite ao aplicador

²⁴ V. NABAIS, José Casalta, Direito Fiscal, Coimbra, 4.ª Edição, 2006, pág. 140

²⁵ V. CAMPOS. Digo Leite de, CAMPOS, Mónica Horta Neves Leite de, Direito Tributário, Coimbra, 1996, p. 101.

da norma interpretar para a empresa singular e, por outro lado, para as sociedades comerciais coletivas. Neste caso, a garantia do contribuinte tem refletido os conceitos vagos e indeterminados, para que não seja violado o direito do contribuinte.

O princípio da reserva da lei material permite ao legislador tomar em consideração a garantia do contribuinte para criar uma lei baseada na Constituição. A forma de garantir ao contribuinte exercer o direito de reclamação pode ser recorrido ao processo tributário. Isto quer dizer que a reserva da lei formal é regulada pelo PN, um órgão criador da lei ou decreto-lei que abordam toda a matéria completa relativamente ao imposto, à taxa, à incidência fiscal e às garantias dos contribuintes. Nesta ocasião podemos utilizar a expressão do Joaquim Freitas da Rocha, as matérias a elas relativas apenas poderão ser objeto de disciplina jurídica mediante ato solene do órgão legiferante primário ou de órgão por este autorizado (o que, em termos práticos, vale por dizer que apenas poderão ser disciplinadas por lei ou por decreto-lei autorizado)²⁶.

3.3 Princípio de capacidade contributiva

No que diz respeito ao princípio de capacidade contributiva, este está ligado à capacidade económica do contribuinte, respeitando o princípio de igualdade fiscal. Nos termos do artigo 55.º da CRDTL, comprovado o rendimento das pessoas, quem tem mais rendimento deve pagar mais e os que tem o rendimento menor devem pagar menos impostos.

No caso concreto do rendimento das pessoas coletivas, nos termos da Lei Geral Tributária, é definido segundo o anexo seguinte. Assim, para efeitos do artigo 26.º, as taxas de imposto sobre o rendimento são as seguintes:

a) No caso de uma pessoa singular residente:

Montante do rendimento tributável	Taxa
US\$0 - US\$ 6.000	0%
Superior a US\$ 6.000	10%

b) No caso de uma pessoa singular não-residente 10%

c) No caso de uma pessoa coletiva 10%²⁷

²⁶ Cf. ROCHA, Joaquim Freitas da, Lições de Procedimento e Processo Tributário, Coimbra, 2014, 5.ª Edição, pág. 45.

²⁷ Anexo VI, Lei n.º 8/2008, de 30 de julho, Lei Tributária de Timor-Leste.

A contribuição para a riqueza por parte do contribuinte, neste contexto compete ao Estado atribuir de forma igual aos contribuintes. Conforme o artigo 16.º da CRDTL esclarece que todas as pessoas são iguais perante a lei. Por conseguinte, perante a lei, o tratamento do imposto deve ser de forma igual para os contribuintes. Utilizamos a expressão do Manuel Pires e Rita Pires, a igualdade será aplicada dentro da mesma categoria de contribuintes²⁸.

No caso do imposto sobre o rendimento, um sujeito passivo singular ou as pessoas coletivas que têm mais rendimentos deverão pagar mais, enquanto que os que recebem menos deverão pagar menos, ou não pagar o imposto, desde que o rendimento obtido não exceda o limite estabelecido pela lei.

O princípio da capacidade contributiva encontra-se previsto na Constituição no artigo 55.º. No âmbito deste artigo, a palavra “*cidadão*”, deve ser interpretada em sentido amplo, por forma a abranger quer uma pessoa ou um indivíduo, quer pessoas coletivas. Esta parece-nos, aliás, ser a melhor forma de interpretar a expressão “*cidadão*” presente no artigo. As pessoas coletivas têm, também, o dever de contribuir para a receita pública. Não descoramos o facto de o legislador ter pensado em não incluir as pessoas coletivas no âmbito de aplicação da norma, uma vez que na data da sua prolação, não existiam muitas empresas constituídas sobre a forma de “*pessoas coletivas*” com fins lucrativos. Este argumento deve ser atendido no momento em que estamos a interpretar a norma. Como supra tivemos oportunidade de dizer, estamos perante um conceito indeterminado, e que pode prejudicar a tarefa de interpretar, assim como prejudicar a tomada da decisão.

Portanto, é nossa convicção que o legislador timorense, ao utilizar a palavra “*cidadão*”, parece-nos que a sua intenção foi abranger, por um lado, a pessoa singular e por outro lado, as pessoas coletivas que fazem parte das empresas comerciais. Não interpretar a norma desta forma é excluir de tributar e consequentemente do dever de contribuir para as receitas públicas e para a justa repartição de riqueza e do rendimento.

Para Pedro Bacelar Vasconcelos, há de operar-se por duas vias: a da tributação de uma parcela de rendimento mais elevada para os detentores de mais elevados rendimentos; a tributação de bens sociais aos cidadãos deles carenciados, seja em prestações gratuitas do Estado (ou a baixo preço), seja mediante subvenções sociais, de que são exemplos as prestações de serviços de saúde e de educação, bem como os

²⁸ Cf. PIRES, Manuel e PIRES, Rita, *Direito Fiscal*, Coimbra, 2010, 4.ª edição, pág. 128.

subsídios aos agricultores ou aos produtores que praticamente vivem em troca²⁹. Mais uma vez, a referência tem por base o conceito de “*cidadão*”, ou seja, um conceito amplo que engloba tanto a pessoa singular como as pessoas coletivas, com base nos rendimentos obtidos.

O conceito de “*cidadão*” vem da palavra cidadania. Esta expressão é utilizada por Jorge Miranda, citado por Jorge Bacelar Gouveia, como traduzindo dois sentidos: o vínculo jurídico-político e como um conjunto de cidadãos de um Estado, por isso, é considerada substantivo coletivo de povo³⁰. Tendo isto em consideração, o legislador devia evitar a palavra ou o conceito indefinido para evitar o conflito na aplicação da norma. Para Joaquim Freitas da Rocha, “*Em certos casos, utilizando conceitos indeterminados e conceitos polissémicos, em outros, e em eventual violação de princípios estruturantes do Estado de Direito, remete mesmo para o aplicador (Administração ou Tribunal, na maior parte dos casos) a densificação necessária para que se afirme como enunciado normativo e possa conter um padrão de comportamentos que a permita qualificar-se como norma, mediante remissões e cláusulas de opção.*”³¹.

3.4 Princípio da proteção da confiança legítima

O princípio da proteção de confiança legítima dispõe que a lei só se aplica para o futuro, sendo que no caso do direito tributário, este princípio encontra expressão na proteção conferida aos cidadãos, da não retroatividade dos impostos. O princípio da proteção da confiança legítima encontra a sua definição num outro princípio denominado: princípio da não retroatividade da lei fiscal. Este princípio proíbe que a lei fiscal seja aplicada retroativamente, ou seja, a lei fiscal só pode regular situações futuras e não pode abranger ou aplicar-se a factos tributários que já ocorreram anteriormente. O princípio de não retroatividade da lei fiscal, constitucionalmente consagrado em Timor nos termos do artigo 24.º, n.º 2 da CRDTL, estabelece que “*As leis restritivas dos direitos, liberdades e garantias tem, necessariamente, carácter geral e abstrato, não podem diminuir a*

²⁹ Cf. Pedro Carlos Bacelar de Vasconcelos (Coord.), Constituição Anotada RDTL, Braga, 2011, pág. 206.

³⁰ V. MIRANDA, Jorge, sobre a nação de povo em Direito Constitucional, in GOUVIA, Jorge Bacelar, O Estado no Direito Constitucional, Coimbra, 2011, pág. 147.

³¹ V. ROCHA, Joaquim Freitas da, Direito pós-moderno, patologias normativas e proteção da confiança, pág. 11 disponível em:

<http://repositorium.sdum.uminho.pt/bitstream/1822/35602/3/Patologias%20normativas%20e%20proteção%20da%20confiança.pdf>

extensão e o alcance do conteúdo essencial dos dispositivos constitucionais e não podem ter efeito retroativo”. Portanto, se for criada uma norma que se aplica a factos passados, sujeitando-os ao pagamento de um imposto (efeito retroativo), essa norma será inconstitucional, pelo facto de a constituição da RDTL não prever essa cláusula específica. Relativamente à proibição da aplicação da retroatividade da norma fiscal podemos considerar o artigo anterior, supracitado, que o legislador criou uma norma geral para prevenir a retroatividade da lei fiscal.

No entendimento geral, podemos referir as situações que alteram a diminuição e o agravamento da taxa. Portanto o princípio de retroatividade da lei fiscal podemos considerar a aplicação de leis no tempo, ou seja, uma lei anterior vai ser aplicada no futuro. Imaginamos uma lei nova que entra em vigor em agosto de 2018 agravar a taxa para 20% do imposto sobre rendimento, considera-se a remuneração bruta em fevereiro de 2018, é de 6.000.000 USD baseado na tabela VI da Lei Tributária de 8/2008. Portanto será a aplicação de 20% relativamente a remuneração da lei anterior. Podemos utilizar a expressão do Jónatas E. M. Machado e Paulo Nogueira da Costa, “*as normas retrospectivas não incidem diretamente sobre a conduta pesada, mas apenas sobre aquela parte das suas consequências que ocorrerá no futuro.*”³².

A existência deste princípio radica na ideia de conferir segurança jurídica ao contribuinte. Para Américo Fernando Brás Carlos, “*sempre ancorados na conclusão de que a proibição da retroatividade é como uma exigência do princípio garantístico da segurança jurídica na relação com os contribuintes*”³³.

Mas o princípio da proteção da confiança legítima pode ser também visto como um princípio de garantia. Neste contexto, a proteção da confiança está ligada às exigências que Timor-Leste precisa de cumprir para que seja garantida aos cidadãos a proteção como uma garantia do Estado.

Em primeiro lugar, o criador normativo (legislador), na sua atuação, deve abster-se de utilizar conceitos vagos ou indeterminados. Em segundo lugar, como em Timor-Leste ainda não existem leis relativamente ao procedimento e ao processo tributário, será necessário criá-las, por forma a conferir aos cidadãos, o conhecimento, mas sobretudo criar meios para que possam reagir contra atuações ilegais.

³² Cf. MACHADO, Jónatas E. M. e COSTA, Paulo Nogueira Da, Manual de Direito Fiscal, Coimbra, 2016, pág. 87.

³³ Cf. CARLOS, Américo Fernando Brás, Imposto Teoria Geral, Coimbra, 2016, pág. 125.

A inexistência de uma lei de procedimento e processo, leva a que atuação da AT seja imprevisível. Por exemplo, após a decisão da direção do recurso, o contribuinte ainda tem direito de recorrer dessa decisão. No entanto, não só não sabe a que órgão hierárquico recorrer, como também ou dificilmente terá conhecimento da decisão.

Por último, e ainda nesta dimensão de garantia, seria importante que em Timor fosse criada uma jurisdição fiscal, isto é, que fossem criados tribunais tributários, compostos por um quadro de juízes com formação adequada na área³⁴. A inexistência de tribunais tributários e de juízes com formação adequada na matéria faz com que muitas vezes os litígios sejam sentenciados sem atender a uma justa composição do litígio, privilegiando-se muitas vezes decisões finais formais. Ou seja, segundo Joaquim Freitas da Rocha, “*no âmbito da tarefa judicatória de composição do litígio em concreto, o julgador deve privilegiar a justiça inerente à solução definitiva do conflito (a resolução do fundo da questão), dando-lhe prevalência sobre soluções meramente formais ou processuais*”³⁵.

3.5 Princípio da proteção da propriedade privada (art.º 54.º CRDTL)

O princípio da proteção da propriedade privada está consagrado no artigo 54.º, n.º 1 da CRDTL, aí se estabelecendo que “*Todo o indivíduo tem direito à propriedade privada, podendo transmiti-la em vida e por morte, nos termos da lei*”. Portanto, a Constituição garante que todo o indivíduo em Timor-Leste tem direito à propriedade privada.

No mesmo sentido, o artigo 1229.º do Código Civil de Timor, estabelece que, ninguém pode ser privado, no todo ou em parte do seu direito de propriedade senão nos casos fixados na lei.

O direito da propriedade privada é um direito que o Estado reconhece e protege. Contudo não é um direito absoluto, caso haja expropriação, o particular tem direito à justa indemnização, ou seja, nos termos do n.º 3 do artigo 54.º da CRDTL, “*a requisição e a expropriação por utilidade pública só têm lugar mediante justa indemnização, nos termos da lei*”.

³⁴ Em Timor não existe um Centro de Formação Judiciária, e também não existe, por isso, formação específica dos magistrados na área de tributária.

³⁵ Cf. ROCHA, Joaquim Freitas, Lições de Procedimento e Processo Tributária, Coimbra, 2014, 5 Edição, pág 225.

Por outro lado, o direito da propriedade é limitado no que diz respeito aos estrangeiros, ou seja, só os cidadãos nacionais é que têm o direito à propriedade privada, tal como definido nos termos do n.º 4 do artigo 54.º da CRDTL, que diz, “*só os cidadãos nacionais têm direito à propriedade privada na terra*”.

Assim podemos questionar: quais são as propriedades que estão protegidas? A propriedade privada refere-se “*só as coisas corpóreas, móveis ou imóveis, podem ser objeto do direito de propriedade regulado neste código*”³⁶.

No que concerne ao direito atribuído e garantido constitucionalmente, ou outra lei em vigor no ordenamento jurídico de Timor-Leste, visam garantir e proteger o direito do contribuinte à sua propriedade, tanto imóveis como móveis. Nesta respetiva, o Estado reconhece o direito da propriedade do cidadão sobre bens imóveis, por isso criou a Lei n.º 13/2017, de 5 de junho, relativamente o Regime Especial para a definição da Titularidade dos Bens Imóveis. Portanto, o direito da propriedade privada, nos termos da Constituição, é atribuído por um diploma próprio, criado pelo Parlamento Nacional, a fim de garantir ao cidadão o seu direito sobre bens imóveis. Mas quem pode ser titular do direito de propriedade sobre imóveis em Timor-Leste? A Lei reconhece esse direito aos cidadãos nacionais, nos termos do n.º 4 do artigo 54.º da CRDTL. Da mesma forma, nos termos do artigo 6.º da Lei n.º 13/2017, supracitada, esclarece que os cidadãos timorenses, as pessoas coletivas nacionais de direito timorense, constituídas exclusivamente por cidadãos nacionais e/ou cujo capital seja integralmente e exclusivamente detido por cidadãos nacionais, as comunidades locais, podem ser titulares do direito de propriedade de bens imóveis previstos na presente lei. Tal direito encontra-se também previsto para as pessoas coletivas sem fins lucrativos, contudo a sua atribuição fica dependente de previsão legislativa.

Portanto, no contexto dos direitos reais, o Estado reconhece que cada cidadão tem direito sobre os bens móveis e imóveis. Neste contexto, no direito tributário, o referido artigo constitui um princípio de garantia do contribuinte na proteção dos bens móveis e imóveis do mesmo.

Neste contexto, com base no mesmo artigo, podemos formular a seguinte questão: atendendo a que o legislador timorense utiliza a expressão “*o cidadão*” (ou seja, no nosso

³⁶ Art.º 1222º do CCTL.

entendimento refere-se uma pessoa singular, um indivíduo, um contribuinte ou um sujeito passivo), podemos dizer que essa expressão abrange as pessoas coletivas?

Em anotação da Constituição de Timor-Leste, realizada pelo Professor Pedro Bacelar Vasconcelos, o autor esclarece que, *o cidadão* que o artigo está a garantir não é só a pessoa individual, mas também o direito à propriedade na sua dimensão subjetiva, abrangendo também as pessoas coletivas³⁷. O imposto não deve ofender a propriedade privada das pessoas coletivas e a questão do conceito indeterminado, mais uma vez aqui presente, dá margem à existência de interpretações sem previsão na lei. Segundo, Ana Paula Dourado, “perante conceitos vagos e indeterminados na lei parlamentar, coloca-se a difícil questão de saber se os órgãos que vão aplicar a lei ainda exercem uma função de interpretação ou se exercem uma função de criação”³⁸.

Aqui chegados, importa, contudo, perceber, qual é a importância do princípio da preservação da propriedade privada em matéria de impostos?

A Constituição de Timor-Leste não estabelece nenhum artigo relativamente à tributação do património. Contudo, a questão/problema que se deve colocar é, tendo por base o n.º 1 do art.º 144.º, “o sistema fiscal”, e atendendo a uma justa repartição da riqueza e dos rendimentos nacionais, não seria de equacionar a tributação do património como uma das fontes de rendimento nacional?

Podemos utilizar a expressão do José Pires, “*é relevante que o legislador constitucional mantenha a especificidade dos fins do sistema de tributação do património. Esta autonomização deve ter consequências para a função dos impostos sobre o património, tornando clara a vontade do legislador na tributação do capital*”³⁹. Portanto, trata-se da igualdade entre contribuintes que está na base do princípio da igualdade entre os sujeitos passivos, nos termos do art.º 55.º da CRDTL.

³⁷ Cf. Pedro Carlos Bacelar de Vasconcelos (Coord.), Constituição Anotada RDTL, Braga, 2011, pág. 20

³⁸ V. DOURADO, Ana Paula, «The Delicate Balance: Revenue Authority Descriptions and The Balance Rule of Law – Some Thoughts in a Legal Theory and Comparative Perspective» *The Delicate Balance, Tax, Discretion and the Rule of Law*, Editors Chris Evans, Judith Freedman and Richard Krever, Amsterdam, 2011, pp. 20-37, in: DOURADO, Ana Paula, *Direito Fiscal*, Coimbra, 2017, 2.ª Edição, pág. 136.

³⁹ Cf. PIRES, José Maria Fernandes, *O Adicional ao IMI e a Tributação Pessoal do Património*, Coimbra, 2017, pág. 27.

O princípio da preservação da propriedade privada no contexto do direito tributário em Timor-Leste tem ainda uma outra dimensão: a função garantia do cumprimento das obrigações tributárias.

Atendendo a que a lei timorense nada diz sobre a cobrança do imposto, e seguindo de perto a anotação de Pedro Vasconcelos, a “*não previsão no preceito em apreço da liquidação e cobrança, temos que entender que estes escapam ao princípio de legalidade fiscal, além de fica vedado o recurso à analogia como instrumento de integração de lacunas da lei fiscal, no que concerne aos elementos essenciais dos impostos previstos no n.º 2 do art.º 144.*”⁴⁰.

No que diz respeito ao procedimento de cobrança tributária, no ordenamento jurídico tributário timorense, mantém-se em vigor, o regulamento da UNTAET, isto é, o Regulamento n.º 2000/18, por força do n.º 4, do artigo 93.º da Lei Tributária de Timor-Leste.

Nos termos do n.º 1 do art.º 55.º do regulamento UNTAET “*se a pessoa responsável pelo pagamento de imposto deixar de pagá-lo dentro do prazo, o montante devido e respectivos juros constituem um crédito a favor do comissário contra todo o património pertencente à pessoa e será privilegiado em relação a todos os outros direitos*”. Logo, o património do devedor é como um crédito, caso não cumpra a sua obrigação. Neste caso, o património do devedor é como uma alternativa para recuperar a dívida tributária.

Joaquim Freitas da Rocha e Hugo Flores, a propósito desta matérias dizem que: “*a garantia geral da obrigação tributária se materializa no património do devedor significa dizer que caso este último não cumpra a sua obrigação dentro do prazo de pagamento voluntário, pagando o tributo respetivo, o sujeito passivo ativo pode obter a quantia em causa por via alternativa, executando o seu património*”⁴¹. Não sendo a obrigação voluntariamente cumprida, tem o credor o direito de exigir judicialmente o seu cumprimento e de executar o património do devedor, nos termos declarados neste código e nas leis de processo⁴².

No contexto do direito timorense, a importância do princípio da preservação da propriedade privada, na vertente da tributação do património, não consta da Constituição,

⁴⁰ V. VASCONSELOS, Pedro (Coord), Constituição Anotada RDTL, Braga, 2011, pp. 453.

⁴¹ V. ROCHA, Joaquim Freitas da, SILVA, Hugo Flores da, Teoria Relação Jurídica Tributária, Braga, 2017, p. 160.

⁴² N.º 1 do art.º 751.º do CCTL.

que não o refere diretamente em nenhum artigo. Neste contexto, a preservação do património do devedor garante a recuperação da dívida tributária.

Nesta ocasião, a proteção da propriedade, tem que ser claramente definida de modo a evitar que a outra parte não está a ser prejudicada. Pretendemos utilizar a expressão de Manuel Pires e Rita Calçada Pires que define “*De contrário, estar-se-ia a actuar de modo não proporcional, estar-se-ia actuar em excesso, estar-se-ia a actuar não correspondente ao equilíbrio entre exigências do individual e do coletivo*”⁴³.

3.6 Princípio da proteção da família

O princípio de proteção da família tem como base a Constituição da RDTL. Nos termos do art.º 39.º n.º 1, o Estado protege a família, célula base da sociedade e é condição para o harmonioso desenvolvimento da pessoa. Este princípio constitui um direito do cidadão de criar a família, respeitando o princípio da dignidade da pessoa humana. Portanto, a Constituição timorense também prevê uma proteção especial para a mulher, nos termos do n.º 4 do presente artigo que diz que “*a maternidade é dignificada e protegida, assegurando-se a todas as mulheres trabalhadoras direito à despesa de trabalho por período aquando, antes e depois do parto, sem perda de retribuição e de quaisquer outras regalias nos termos da lei*”⁴⁴. Assim, nos termos do código civil, são fontes das relações jurídicas familiares o casamento, o parentesco, a afinidade e a adoção⁴⁵.

Neste caso, podemos colocar a questão, qual é a relevância da proteção da família no contexto do direito tributário em Timor-Leste?

Como vimos, a proteção do direito da família é da competência do Estado, nos termos do artigo 39.º da CRDTL. Não obstante isso, não consta do contexto do direito tributário nenhum artigo que tenha em consideração a proteção da família. Isto é, como vimos a capacidade contributiva é a pedra de toque do sistema tributária com a medição da capacidade de pagamento de imposto por parte dos contribuintes. Contudo, essa capacidade contributiva deverá ter em atenção também alguns aspetos do contribuinte, entre eles, o seu agregado familiar.

⁴³ V. PIRES, Manuel, PIRES, Rita Calçada, Direito Fiscal, Coimbra, 2010, 4.ª Edição, pág. 134-135.

⁴⁴ Art.º 39.º n.º 4.º da CRDTL.

⁴⁵ Art.º 1466.º do Código Civil de TL.

Segundo Manuel Pires e Rita Pires, o conceito de família— não é apenas o casal, mas também os dependentes, quando existem—, e consideram que esta não seja colocada em situação menos favorável do que as pessoas não vinculadas pelo laço do matrimónio e filiação⁴⁶. No entanto, o princípio da proteção da família no contexto do ordenamento jurídico em Timor-Leste não considera esta questão, uma vez que, os que têm rendimento mínimo e tem dependentes, também estão sujeitos ao imposto de igual forma que os têm mais rendimento e sem dependentes. Isto é uma violação jurídica com base na satisfação das necessidades públicas. Ou seja, é uma inconstitucionalidade, o estado diz que protege a família, mas depois, tendo como fito apenas uma ideia de cobrar impostos, não estabelece mecanismos para conferir materialmente essa proteção da família, em termos tributários.

3.7 Princípio da proteção do ambiente

O princípio da proteção do ambiente tem como objetivo prevenir a poluição do ambiente e a defesa do ambiente, contra o comportamento humano. A proteção do ambiente e a preservação dos recursos naturais constituem um objetivo essencial do Estado, atenta a dependência da vida de um ambiente são e ecologicamente equilibrado e o facto de recursos naturais do território timorense (art.º 4. º) serem a base vital da sobrevivência do povo⁴⁷.

Nos termos do n.º1 do art.º 61. º da CRDTL, todos têm direito a um ambiente de vida humana, sadio e ecologicamente equilibrado e o dever de o proteger e melhorar em prol das gerações vindouras. Este preceito diz claramente que o cidadão tem o dever preservar o ambiente. Por outro lado, tanto cidadão como o Estado tem o dever fundamental de preservar o ambiente, como consta do n.º 4 do art.º 61. º.

Se assim é, o Estado deve, então, promover ações de defesa do meio ambiente e de salvaguarda do desenvolvimento sustentável da economia⁴⁸.

Este princípio tem a sua gênese no princípio da responsabilidade comum e das medidas adotadas na Conferência das Nações Unidas sobre ambiente e o desenvolvimento de 1992, na qual se destacou o princípio da responsabilidade comum.

⁴⁶ Cf. PIRES, Manuel e PIRES, Rita Calçada, *Direito Fiscal*, Coimbra, 2012. 5.ª Edição, pág. 135.

⁴⁷ V. VASCONSELOS, Pedro (Coord.), *Constituição Anotada RDTL*, Braga, 2011, pp. 37.

⁴⁸ N.º 4 do art.º 61. º da CRDTL.

Este princípio possui uma natureza internacional, contendo uma grande relevância no diálogo entre países desenvolvidos e países em desenvolvimento⁴⁹.

O princípio da proteção do ambiente tem como outra medida, no contexto do direito fiscal, a preservação do meio ambiente. Mas será que o direito tributário terá alguma relevância no âmbito de proteção do ambiente?

Manuel Pires e Rita Pires, dizem-nos que sim, numa perspetiva de compensar o denominado custo social – é atingível que alteração quer pela alteração dos impostos existentes no sentido da proteção do ambiente (agravar os poluidores e favorecendo os que contribuem para o ambiente limpo) quer pela introdução de novos impostos visando o objetivo antipoluição e tendo em atenção, v.g., o princípio poluidor – pagador, segundo o qual este deve suportar as consequências da sua ação nefasta⁵⁰.

De acordo com a alínea h) do n.º 1 do art.º 96.º da CRDTL, o Parlamento Nacional pode autorizar o governo legislar sobre definição das bases de uma política para a defesa do meio ambiente e o desenvolvimento sustentável.

Por conseguinte, a norma constitucional, atribui desde logo competências ao Parlamento Nacional, e mediante autorização deste ao governo, para traçar uma política para a defesa do meio ambiente. No entanto, e sob o ponto de vista da adoção de políticas tributárias fomentadoras ou protetoras do ambiente, o legislador timorense nada diz a este respeito.

Ao abrigo da autorização legislativa prevista na Constituição, foi emanada a Lei n.º 3/2012, em matéria do ambiente, que permite ao Governo, consagrar medidas financeiras e instrumentos económicos, nomeadamente através da criação de um fundo ambiental e da previsão da possibilidade de criação de taxa para a prestação de serviço proporcionado pelo ambiente⁵¹.

⁴⁹ Idem., p. 223.

⁵⁰ Cf. PIRES, Manuel e PIRES, Rita Calçada, *Direito Fiscal*, Coimbra, 2012. 5.ª Edição, pág. 139.

⁵¹ Cf. Decreto-Lei n.º 3/2012, do n.º 2 do art.º 2.º da alínea yy), autorização legislativa em matéria do ambiente.

4. As garantias, sistema fiscal e fontes de Direito

4.1 As regras de restrição de Direitos, Liberdades e Garantias (art.º 24.º da CRDTL)

O Estado de Timor-Leste protege os seus cidadãos, reconhecendo-lhes desde logo os seus direitos consagrados na Constituição que a Assembleia Constituinte aprovou na sessão plenária de 22 de março de 2002.

O reconhecimento e garantia de direitos fundamentais aos indivíduos, correlato necessário do respeito pela dignidade da pessoa humana e característica imprescindível de qualquer Estado de Direito, assume inegável importância na ordem jurídica timorense⁵².

J.J Gomes Canotilho diz-nos que existe a possibilidade de limitação dos direitos fundamentais dos cidadãos, desde que tal limitação ocorra por via de lei, fala-se em direitos sujeitos a reserva de lei restritiva. Isto significa que a norma constitucional é simultaneamente:

- (1) Uma norma de garantia, porque reconhece e garante um determinado âmbito de proteção ao direito fundamental;
- (2) Uma norma de autorização de restrições, porque autoriza o legislador a estabelecer limites ao âmbito de proteção constitucionalmente garantido⁵³.

As regras de restrição de direitos e garantias do cidadão estão constitucionalmente consagradas, nos termos do artigo 24.º.

Estas regras têm como destinatários um indivíduo, um grupo ou órgão. O n.º 1 do artigo acima citado diz que “*A restrição dos direitos, liberdades e garantias só pode fazer-se por lei, para salvaguardar outros direitos ou interesses constitucionalmente protegidos e nos casos expressamente previstos na constituição.*”.

Os direitos, liberdades e garantias, estão previstos na parte II da Constituição República Democrática de Timor-Leste, do título I, “*princípio gerais*”. Estes direitos são da competência do Parlamento Nacional, nos termos da alínea e) do n.º 2 do artigo 95.º.

⁵² Cf. JERONIMO, Patrícia, Os Direitos Fundamentais na Jurisprudência Constitucional do Tribunal de Recurso de Timor-Leste, 2011, pág. 4. Disponível em: <http://repositorium.sdum.uminho.pt/bitstream/1822/21384/1/JERÓNIMO%2c%20P.%2c%20Os%20direitos%20fundamentais%20na%20jurisprudência%20constitucional%20do%20TRTL>

⁵³ V. CANOTILHO, J.J. Gomes, Direito Constitucional, Coimbra, 5.ª Edição, 1991, pág. 617.

Neste contexto, os direitos, liberdades e garantias só podem restringir-se com base na lei. As regras da restrição ou suspensão sobre os direitos, liberdades e garantia só podem ter lugar na declaração de estado do sítio, nos termos do artigo 25º. Por outro lado, a Constituição também estabelece um limite na sua revisão, no que toca aos direitos, liberdades e garantias, nos termos da alínea b) n.º 1 do artigo 156.º, esta regra que estabelece a limitação constitucional do poder político, para não se intrometer nos direitos, liberdades e as garantias, uma vez que, Timor-Leste é um Estado de direito democrático⁵⁴. Socorrendo-nos dos ensinamentos do Professor Pedro Bacelar Vasconcelos, é intenção do legislador constituinte timorense restringir as leis de direitos, liberdades e garantias para que todas as intervenções legislativas tenham sempre um parâmetro legal e sempre um controlo constitucionalmente ativo e exigente⁵⁵.

No contexto do direito fiscal, coloca-se a seguinte questão: será que o contribuinte tributário está abrangido por esta regra? No direito fiscal, principalmente no que se refere ao artigo 55.º, a regra geral é a da participação do cidadão, mediante pagamento de impostos, como forma de arrecadar receita pública. Esta regra, é um dever fundamental que o Estado impõe ao cidadão, para participar na criação da fonte de receita que tem por finalidade o bem público e que o mesmo cidadão poderá usufruir.

Abordámos a questão da garantia do artigo 24.º da CRDTL, que está relacionada com a garantia do contribuinte nos termos do n.º 2 do artigo 144.º, a qual, nos dois artigos, por um lado, estabelece a regra constitucional da restrição da garantia, por outro lado, esta é um direito do contribuinte nos termos da lei estabelecida.

A exigência constitucional de restringir a garantia no contexto tributário parece que não é muito influenciada no contexto tributário. Nesta questão, o dever fundamental do contribuinte é contribuir para o Estado, que está regulado no título III, de direitos e deveres económicos. A Constituição timorense nada diz sobre as garantias do contribuinte, nomeadamente na parte que menciona os direitos, liberdades e garantias. Pode-se considerar que a restrição no artigo 24.º dos direitos, liberdades e garantias não está cobrindo o contexto do direito tributário. De acordo com José Casalta Nabais, apresentando-se como limites imanentes ou limites máximos de conteúdo ou âmbito dos direitos, liberdades ou garantias fundamentais, os impostos não beneficiam, de acordo

⁵⁴ Art.º 1.º do n.º 1 da CRDTL.

⁵⁵ Cf. Pedro Carlos Bacelar de Vasconcelos (Coord.), Constituição Anotada RDTL, Braga, 2011, pág. 94.

com a doutrina e a jurisprudência constitucional, da aplicabilidade do regime jurídico constitucional das restrições (ou de outras afetações) jufundamentais⁵⁶.

4.2 A estruturação constitucional do sistema fiscal do art.º 144.º (sistema fiscal)

A base do sistema fiscal timorense é o imposto, artigo 144.º da CRDTL. Entende-se por estruturação constitucional do imposto, a criação de um sistema, bem organizado, que rege a competência e o dever de pagar impostos, respeitando toda a legislação. A finalidade da existência de impostos é a arrecadação de receita, por forma a garantir a satisfação das necessidades coletivas.

Em Timor-Leste, ligado ao problema da satisfação das necessidades coletivas, foi traçado um plano de desenvolvimento estratégico de 2011-2030. Este plano define três áreas fundamentais: Capital Social, Desenvolvimento de Infraestruturas e Desenvolvimento Económico⁵⁷.

Na arrumação Constitucional timorense, as normas que se dedicam à criação de impostos, fazem parte da Organização Económica e Financeira, ou seja, o poder de criar imposto compete ao PN, nos termos do artigo 95.º n.º 2 alínea p).

Por outro lado, quem são os detentores de capacidade contributiva? Nos termos do artigo 55.º, todo o indivíduo que tem capacidade contributiva tem o dever de pagar impostos. Por isso, o imposto representa um princípio da contribuição, que se traduz num dever fundamental do cidadão.

Os impostos e as taxas são criados pelo PN, conforme dispõe o n.º 2 do art.º 144.º, os quais são criados por lei

Em termos de direito comparado, a Constituição portuguesa estabelece como competência legislativa da Assembleia da República, sob sua reserva de competência relativa, a criação de impostos, sistema fiscal e regime geral das taxas e demais contribuições financeiras, nos termos do art.º 165.º, n.º 1 alínea i) da Constituição portuguesa. Isto quer dizer que, a competência exclusiva para legislar nesta matéria é da Assembleia da República, salvo autorização desta ao Governo para legislar na matéria do

⁵⁶ V. NABAIS, José Casalta, Direito Fiscal, Coimbra, 2016.9ª Edição, pág. 157.

⁵⁷ Plano Estratégico de Desenvolvimento, 2011-2030, pág. 13, de Timor-Leste. (O segundo capítulo centra-se no capital social do nosso País, na construção de uma sociedade saudável e na educação do nosso povo respondendo às necessidades sociais da população e promoção do desenvolvimento humano.) Disponível no *site*, http://timor-leste.gov.tl/wp-content/uploads/2012/02/Plano-Estrategico-de-Desenvolvimento_PT1.pdf

n.º 1 do artigo 165.º da Constituição portuguesa. A Constituição portuguesa acrescenta ainda, no artigo 103.º, no seu n.º2, “*os impostos são criados por lei, que determina a incidência, a taxa, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes*” e “*ninguém pode ser obrigado a pagar impostos que não hajam sido criados nos termos da Constituição, que tenham natureza retroactiva ou cuja liquidação e cobrança se não façam nos termos da lei*”⁵⁸.

A Constituição de Timor-Leste consagra sob reserva de lei a competência do PN para autorizar o Governo legislar sobre a taxa, contudo, não mencionado a Constituição a permissão para o Governo tratar a matéria do imposto e da taxa. Neste ponto, identificamos uma lacuna, no sentido de que a palavra não está bem clara ao referir-se à questão da competência, ou seja, não há autorização legislativa no contexto da taxa. Segundo Pedro Bacelar Vasconcelos, “*o princípio da legalidade*”, na qual se inclui “*o princípio da tipicidade fiscal, pelo não previsão no preceito em apreço a liquidação e cobrança, temos de entender que esses escapam ao princípio de legalidade fiscal, além de que fica vedado o recurso à analogia com instrumento de integração de lacunas fiscal, no que concerne aos elementos essenciais dos impostos previstos n.º 2 do art.º 144.*”⁵⁹. Neste contexto, a matéria da taxa, com o recurso à analogia para a integração das lacunas, no que diz respeito à palavra do “*sistema fiscal*”, ou seja, no momento da criação desta norma, o legislador deixou naquela norma um conceito geral para que seja mais clara a forma de interpretar para os agentes aplicadores. Tal como acabámos de mencionar na alínea anterior, o princípio da reserva da lei, na vertente formal, o poder de criação do imposto e taxa é o poder tributário. Neste caso, o Estado cria o sistema fiscal, pelo que o “*Estado*” representa um poder muito amplo, ou seja, o poder de criar o imposto, o poder de administrar ou implementar o imposto e o poder de interpretar a lei do imposto e tomar a decisão relativamente aos casos específicos do contencioso tributário.

Neste contexto, cabe ao Estado o dever de criar um sistema fiscal capaz de gerar receitas, tendo em vista a regular satisfação das necessidades públicas. Coloca-se, então a questão, o que é o *sistema fiscal*? O sistema fiscal é composto pelas normas fiscais, e a nível económico, tem a ver com a política económica do país e com as instituições, sendo, por isso, relevante sobretudo na implementação do sistema e na interpretação das normas fiscais. Portanto, o conjunto dos tipos de impostos e de taxas, que estão regulados na lei fundamental, segundo José Casalta Nabais, sistema fiscal (ou dos tributos que sejam

⁵⁸ Cf. VOSQUES, Sérgio, Manual de Direito Tributária, Coimbra, 2018, pág 327.

⁵⁹ V. VASCONCELOS, Pedro (Coord.), Constituição Anotada RDTL, Braga, 2011, p. 453.

considerados impostos de um ponto de vista jurídico-constitucional), ou seja, os impostos vistos como um conjunto dotado duma dada articulação ou estrutura interna⁶⁰. No caso concreto, em Timor-Leste a figura das taxas foi criada pelo governo através de um decreto-lei.

Neste contexto, podemos fazer a comparação com a Constituição portuguesa, nos termos do art.º 165.º n.º 1 alínea i) de CRP, que também refere as expressões “*criação do imposto*” e “*sistema fiscal*” as quais José Casalta Nabais rejeita-se assim a posição que, com base na contraposição das expressões “*criação de impostos*” e “*sistema fiscal*” constante do art.º 165.º, n.º 1, alínea i), da CRP, e com o manifesto intuito de subordinar a figura de taxa ao princípio de legalidade fiscal, equiparada ao sistema fiscal e ao sistema tributário⁶¹.

No nosso contexto, sobretudo nos termos do art.144.º, n.ºs 1 e 2 da CRDTL, também existem as expressões “*o sistema fiscal*” e “*a criação do imposto e da taxa*”, tendo em consideração o sistema, portanto, neste caso, cabe a competência de reserva absoluta ao PN.

Assim, tendo em consideração o sistema fiscal, podemos estruturar a tributação que existe no contexto das normas fiscais que regula os impostos, ou seja, o sistema fiscal que inclui todos os tipos de impostos que estão regulados no ordenamento jurídico de Timor-Leste.

4.3 Fontes de direito tributário em particular a Lei Tributária

No enquadramento jurídico de Timor-Leste, a Constituição da República Democrática de Timor-Leste ocupa o lugar cimeiro na hierarquia das fontes de direito em Timor-Leste. Partilhando o entendimento de Soares Martinez, “*as normas fundamentais em matéria de tributação, como nalgumas outras, chamam-se normalmente, nos sistemas de Direito modernos, reunidas nas leis constitucionais*”⁶².

A lei, na teoria das fontes de direito timorense, “*é a única fonte imediata de direito em Timor-Leste*”⁶³, nos termos do n.º 1 do artigo 1.º do Código Civil de Timor-Leste “*as leis são fontes imediatas*”.

⁶⁰ Cf. NABAIS, José Casalta, Direito Fiscal, Coimbra, 2016, pág. 53.

⁶¹ Idem, pág. 53.

⁶² V. MARTÍNEZ, Soares, Direito Fiscal, Coimbra, 1995, pág. 105.

⁶³ N.º 1 do art.º 2, da interpretação da lei n.º 2/2002, de 7 de agosto sobre as fontes do direito em Timor-Leste.

Para além disso, o decreto-lei é uma fonte de direito no ordenamento jurídico em Timor-Leste. É da competência exclusiva do Governo relativamente à arrecadação das receitas. Em Timor-Leste, não havia norma que definisse o valor entre a Lei e o Decreto-Lei, como acontece na Constituição da República Portuguesa, artigo 112.º do n.º 2 da CRP⁶⁴.

Outra fonte normativa que devemos ter em consideração é o costume. O costume é a prática de determinado comportamento com a convicção da sua obrigatoriedade. Segundo a constituição RDTL, n.º 4 do art.º 2, “*O Estado reconhece e valoriza as normas e os usos costumeiros de Timor-Leste que não contrariem a Constituição e a legislação que trata especialmente do direito costumeiro*”. Refere ainda o art.º 2.º do CCTL que “*as normas e os usos costumeiros que não contrariem a constituição e as leis são juridicamente atendíveis*”.

A jurisprudência é também uma fonte de direito no ordenamento jurídico-tributário de Timor-Leste. A jurisprudência, enquanto conjunto de decisões proferidas pelos tribunais, baseadas na lei, não tem força vinculativa, embora sejam consideradas uma fonte de direito⁶⁵. Refere o CRDTL que, “*As decisões dos tribunais são de cumprimento obrigatório e prevalecem sobre todas as decisões de quaisquer autoridades*”⁶⁶.

Apesar do cumprimento das decisões proferidas pelos tribunais ser obrigatório, essa obrigatoriedade não releva para conferir à jurisprudência um lugar superior nas fontes de direito. Aliás, nos termos do artigo 1.º do CCTL, só as Leis e os Decretos-Lei são fontes imediatas de direito.

O tratado internacional é um acordo celebrado entre Estados, de forma bilateral ou multilateral, para disciplinar matérias de interesse dos seus povos. Também as normas constantes dos tratados internacionais, constituem uma fonte de direito, nos termos do n.º 2 do art.º 9 da CRDTL, que estabelece que “*as normas constantes as convenções, tratados e acordos internacionais vigoram na ordem jurídica interna mediante aprovação, ratificação ou adesão pelos respetivos órgãos competentes e depois publicado no jornal*

⁶⁴ A redação dada em n.º 2 do art.º 112, CRP, “As leis e os decretos-leis têm igual valor, sem prejuízo da subordinação às correspondentes leis dos decretos-leis publicados no uso de autorização legislativa e dos que desenvolvam as bases gerais dos regimes jurídicos”.

⁶⁵ O precedente não tem decisão não vinculativa em Timor-Leste, tal como acontece nos países do sistema “*common law*”.

⁶⁶ N.º 3 do art.º 118.º da CRDTL.

oficial”. As normas constantes dos tratados ou convenções são automaticamente recebidas na ordem jurídica interna. A propósito dos tratados internacionais em matéria tributária, devemos referir que entre Portugal e Timor-Leste foi celebrado em 2011, um tratado para evitar a dupla tributação fiscal. Estes acordos internacionais visam eliminar a dupla tributação, prevenir a evasão fiscal, e estabelecer mecanismos de prestação de assistência mútua na execução das obrigações respeitante à tributação do rendimento⁶⁷.

Assim, as fontes de direito tributária são a Constituição da RDTL, as Leis emanadas pelo Parlamento Nacional e os Decreto-Lei emanados pelo Governo e outros diplomas legais, e ainda o Regulamento da UNTAET e demais legislações indonésias que não foram revogadas.⁶⁸

No que diz respeito às fontes do direito fiscal em Timor-Leste, sob a perspetiva da sua hierarquia, o lugar cimeiro é ocupado pela Constituição da República Democrática de Timor-Leste, como uma das fontes que está acima de todas as Leis, bem como a origem do Direito Fiscal. A Constituição timorense afirma, logo no n.º 1 do seu artigo 1.º, o respeito pela dignidade da pessoa humana como valor basilar da República, para depois identificar, na alínea b) do artigo 6.º, a garantia e promoção dos direitos e liberdades fundamentais dos cidadãos como um dos objetivos maiores do Estado e impor, no artigo 156.º n.º 1 alínea b), os direitos, liberdades e garantias como limites materiais da revisão constitucional⁶⁹.

Efetivamente, não há menor dúvida de que o direito dos impostos se apresenta fortemente moldado pela chamada “*constituição fiscal*”, isto é, por um conjunto de princípios jurídico-constitucionais disciplinadores, ao mais elevado nível, quer de quem, do modo e do quando pode tributar, quer do que (é que) e do quanto tributar, estabelecendo assim toda uma teia de limites à tributação – de carácter formal, os primeiros, e carácter material, os segundos⁷⁰. Nesta perspetiva, como defende Soares Martinez, citado por Manuel Henrique de Freitas, em termos de direito fiscal, princípios fundamentais como da legalidade e da capacidade contributiva sempre se imporiam ao

⁶⁷ Art.º 1.º parte introdutório da Lei n.º 8/2008 de 30 de julho da Lei Tributária de Timor-Leste.

⁶⁸ N.º 3 do art.º 2.º da lei n.º 10/2003, a interpretação do artigo 1.º lei n.º 2/2002, da Fonte de Direito, Timor-Leste.

⁶⁹ Idem., Patrícia Jerónimo, p. 4.

⁷⁰ Cf. NABAIS, José Casalta, Direito Fiscal, Coimbra, 2016, pág 129.

legislador ordinário em nome da Constituição material mesmo que não se encontrassem consagrados na Constituição formal⁷¹.

Para além disso, em matéria fiscal, não é possível recorrer ao referendo fiscal, nos termos do n.º 3 do artigo 66.º da CRDTL. A norma estabelece uma proibição de referendar as matérias cuja competência exclusiva são do Parlamento Nacional, do Governo e dos Tribunais.

A outra fonte do Direito Tributário são os acordos de prevenção da dupla tributação com os outros países, com quem Timor-Leste estabeleceu relações diplomáticas.

⁷¹ Cf. SOARES MARTINEZ, Pedro, ob. Cit., págs. 103 e segs. In PEREIRA, Manuel Henrique de Freitas, Fiscalidade, Coimbra, 2014-5.ª Edição, pág. 154.

5. As pessoas coletivas e as sociedades comerciais

5.1 Pessoas coletivas existentes em Timor-Leste

As pessoas coletivas são pessoas jurídicas que se dedicam ao exercício da atividade comercial, industrial e agrícola, com fim lucrativo. Paralelamente à existência destas entidades, com fins lucrativos, existem as pessoas que exercem atividades com fins sociais, como por exemplo as fundações, as associações, as organizações não governamentais (ONG), as cooperativas, as quais exercem a sua atividade sem fins lucrativos.

No ordenamento jurídico timorense, as pessoas coletivas cujo fins são lucrativos estão reguladas nos termos da Lei n.º 10/2017, de 17 de maio qual estabelece as regras disciplinadores sobre as sociedades comerciais com fins lucrativos. Por seu lado, as pessoas coletivas cuja fins não sejam lucrativos, têm a sua disciplina regulada no Código Civil de Timor-Leste.

As pessoas coletivas são entidades titulares dos direitos e obrigações que a Lei lhes atribui. O n.º 1 do art.º 153.º do Código Civil de Timor-Leste diz-nos que “*a capacidade das pessoas colectivas abrange todos os direitos e obrigações necessários ou convenientes à persecução dos seus fins.*”.

5.2 As pessoas coletivas

Antes de avançarmos para o estudo dos tipos societários com a finalidade lucrativa previstas na lei timorense, devemos primariamente estudar o conceito de pessoas coletivas.

Quando falamos em pessoas coletivas pensamos em empresas, contudo este não é uma associação correta, desde logo, porque enquanto as empresas, por norma procuram exercer uma atividade com fim de obter lucro, existem também outras pessoas coletivas cuja a atividade que exercem não tem com fim a obtenção de lucros. Estas pessoas coletivas são criadas para responder às preocupações sociais ou colaborar com o Estado na criação do bem-estar público. Referimos concretamente as organizações internacionais e nacionais (ONG).

Segundo Carlos Alberto da Mota Pinto e Paulo Mota Pinto, “*As pessoas coletivas são organizações constituídas por uma coletividade de pessoas ou por uma massa de bens, dirigidos à realização de interesses comuns ou colectivos, às quais a ordem jurídica atribui a personalidade jurídica.*”⁷² .

Importa, então, estudar quais as pessoas coletivas com fins lucrativos e, por outro lado, quais as pessoas coletivas sem fins lucrativos, que existem no ordenamento jurídico timorense.

No enquadramento legal de Timor-Leste, no que toca às pessoas coletivas sem fins lucrativos, o código civil de Timor-Leste define-as como pessoas coletivas que não têm por fim o lucro económico. São exemplos destas entidades as associações e as fundações de interesse social⁷³.

No entendimento do Pedro Pais de Vasconcelos, “*As pessoas coletivas têm de comum com as pessoas humanas aquilo em que correspondem ao exercício jurídico coletivo de pessoas humanas – associações e sociedade de pessoas – e à autonomização de massa patrimoniais ou à institucionalização de fins de pessoas humanas – sociedades de capitais e fundações.*”⁷⁴. No que diz respeito à capacidade jurídica das pessoas coletivas sem fins lucrativos, esta abrange todos os direitos e obrigações necessárias e convenientes à prossecução dos seus fins⁷⁵. No exercício das atividades, as pessoas coletivas são civilmente responsáveis pelos atos ou omissões dos seus representantes, agentes ou mandatários, nos mesmos termos em que os comitentes respondem pelos atos ou omissões dos seus comissários⁷⁶. No que se refere à pessoa coletiva, vamos, agora, distinguir a associação e a fundação conforme é referido no código civil de Timor-Leste.

5.3 A associação

O código civil timorense não contém um conceito de associação. O código apenas prevê o ato de constituição da associação, ou seja, “*O ato de constituição da associação*”

⁷² Cf. PINTO, Alberto da Mota, PINTO, Paulo Mota, Teoria Geral do Direito Civil, Coimbra, 2005, 4.ª, pág. 269.

⁷³ Cf. Artigo 149.º do Código Civil de Timor-Leste.

⁷⁴ Cf. VASCONCELOS, Pedro Pais de, Teoria Geral do Direito Civil, Coimbra, 3.ª Edição, 2005, pág. 135.

⁷⁵ N.º 1 do Art.º 153.º, CCTL..

⁷⁶ Art.º 157.º CCTL..

*especifica os bens ou serviços com que os associados concorrem para o património social, a denominação, fim e sede da pessoa coletiva, a forma do seu funcionamento.”*⁷⁷. Contudo, mesmo que o código civil não defina claramente o que é uma associação, podemos recorrer ao Decreto-lei n.º 5/2005, sobre as pessoas coletivas sem fins lucrativos. Este diploma diz-nos que a constituição de pessoas coletivas sem fins lucrativos ou ONG, em Timor-Leste, podem existir sob forma de associação ou fundações⁷⁸.

No que concerne à associação, no entendimento de Carlos Mota Pinto, “*as associações são pessoas coletivas de substrato pessoal que não tenham por fim a obtenção de lucros para distribuir pelos sócios.*”⁷⁹. Neste contexto, a existência jurídica de organizações não governamentais (ONG nacionais e internacionais) em Timor-Leste está regulada neste decreto-lei “*estejam em consonância com a lei, não ofendam os direitos dos terceiros, nem contrariem a moral e ordem pública.*”⁸⁰.

5.4 A fundação

A fundação constitui-se através de um ato entre vivos ou através de testamento, é o que dispõe o código civil timorense⁸¹.

As fundações são pessoas coletivas sem fins lucrativos, estando a sua disciplina jurídica, em Timor-Leste, regulada no código civil e no Decreto-lei n.º 5/2005, o qual define as fundações como “*uma pessoa coletiva sem fim lucrativo, de interesse social e com substrato patrimonial*”⁸². Por seu lado, o código civil define, nos termos do artigo 179.º, a fundação através dos fins que prosseguem, isto é, a fundação prossegue um fim social, ou seja, uma fundação que não é constituída com este fim é ilegal.

Para além disso, o reconhecimento da existência da fundação está ainda dependente da existência de um substrato patrimonial que a ela está afeto. O que quer dizer que, a existência ou a insuficiência patrimonial gera o não reconhecimento da

⁷⁷ Cf. Art.º 195.º n.º 1 do CCTL.

⁷⁸ Cf. Art.º 1 do n.º 2 do Decreto-Lei 5/2005, sobre pessoas coletivas sem fins lucrativos.

⁷⁹ Cf. PINTO, Carlos Mota, Teoria Geral do Direito Civil, Coimbra, 2005, pág. 292.

⁸⁰ Cf. Art.º 2 de Decreto-Lei n.º 5/2005.

⁸¹ Cf. Art.º 176º n.º do CCTL.

⁸² Cf. Artigo art.º 1 n.º 4, Decreto-lei 5/2005, sobre pessoas coletivas em fins lucrativas.

fundação⁸³. Nesta perspetiva, um dos requisitos do reconhecimento da fundação é o elemento património, a par do elemento pessoal. Na perspetiva de Heinrich Ewald Hörster, “*o elemento pessoal ou elemento patrimonial. O elemento pessoal (o conjunto de pessoas que são os membros fundadores) é decisivo nas corporações, o elemento patrimonial (a massa de bens) nas fundações*”⁸⁴.

5.5 O enquadramento geral sobre as sociedades comerciais em Timor-Leste

As sociedades comerciais em Timor-Leste são reguladas pela Lei n.º 10/2017, de 17 de maio. A nova lei das sociedades comerciais revogou a Lei n.º 4/2004, de 21 de abril,⁸⁵

A configuração política traçada pelo VI Governo Constitucional apresentou uma proposta da lei ao Parlamento Nacional, sobre o novo regime das sociedades comerciais sobretudo os artigos relativos às sociedades em nome coletivo e às sociedades em comandita.

Tendo em conta a política de criação das pequenas e médias empresas, baseadas na realidade de Timor-Leste, no ano de 2017 existiam cerca de 8 278 entidades registadas como ENIN (empresário em nome individual), 7 348 entidades registadas como sociedades unipessoais de responsabilidade limitada e 3 139 entidades registadas como sociedades por quotas de responsabilidade limitada⁸⁶. Os números mostram-nos que não existiam empresários em nome coletivo registados.

Assim, a iniciativa legislativa do Governo, pretendeu eliminar vários tipos de sociedades comerciais, tornando o rol de tipos de sociedades existentes mais restritivo. Desta forma, se a lei anterior nos termos do seu artigo 1.º definia os tipos de sociedades comerciais, designando-as por as sociedades em nome coletivo, em comandita, por quotas e anónimas. Com a entrada em vigor da nova lei, que revogou integralmente a lei anterior,

⁸³ Art.º 179.º n.º 3 do CCTL.

⁸⁴ Cf. HÖRSTER, Heinrich Ewald, A Parte Geral do Código Civil Português Teoria Geral do Direito Civil, Coimbra, pág. 367.

⁸⁵ O artigo 10.º da Lei n.º 10/2017, foi revogado: “*É revogada a Lei n.º 4/2004, de 21 de abril, sobre Sociedades Comerciais, sem prejuízo do disposto nas normas transitórias constantes dos artigos 2.º a 8.º desta lei.*”.

⁸⁶ Nas estatísticas de SERVE em Timor-Leste, (Serviço de Registo e Verificação Empresarial, Instituto Público) dados em 2017, <http://www.serve.gov.tl/pt/content/estatisticas>.

o artigo 1.º, que estabelece os tipos de sociedades comerciais existentes, diz-nos que são sociedades comerciais as sociedades por quotas e anónimas⁸⁷.

No enquadramento geral o “*tipo*” de sociedades comerciais, refere-se à distinção entre os vários modelos de sociedades existentes. No contexto de Timor-Leste, não há doutrina que distinga entre os vários tipos de sociedades comerciais. Desta forma, podemos questionar que tipo de sociedade(s) existem em Timor-Leste?

A palavra “*tipo*” em si, significa uma qualidade que separa algo, seja género, pessoas ou modelo, ou seja, o tipo de sociedade comercial referida na lei das sociedades comerciais. O criador normativo timorense utiliza aquela palavra para distinguir o modelo das sociedades que existem em Timor-Leste. Os tipos societários são modelos ou formas diferenciadas de regulação de relações (entre sócios, entre sócio (s) e a sociedade entre uns e outros e com terceiros)⁸⁸.

Portanto o vocábulo “*tipo*” serve para definir o modelo de sociedade comercial, para dar indicação da firma adotada pela sociedade, dar a conhecer o objeto social da sociedade e o contrato da sociedade.

No contexto do ordenamento jurídico timorense, define-se como o conjunto único que reúne a criação do tipo de sociedade, o ato constitutivo, o contrato, regulados pela nova lei das sociedades comerciais, a Lei n.º 10/2017, de 17 de maio.

A escolha do tipo de sociedade a constituir pelo sócio depende do número de sócios e da sua participação na sociedade, depende também do valor com que pretendem participar, da firma da sociedade, a localização da sociedade ou a sede, os direitos e deveres das sociedades, etc. O tipo que determina a diferenciação da sociedade, ou seja, cada sociedade tem a sua particularidade.

Para a identificação e diferenciação de cada tipo societário, os elementos da responsabilidade assumida pelos sócios, o regime transmissão das participações sociais e a estrutura organizatoria da sociedade assumem particular importância⁸⁹. António Pereira de Almeida diz-nos que “*Na verdade, se bem que a regulamentação de cada um dos tipos seja praticamente exaustiva, as normas que a compõem têm natureza diversa*”⁹⁰.

⁸⁷ Artigo 1.º n.º 2.º da Lei das Sociedades Comerciais Timorenses.

⁸⁸ Cf. ABREU, do Jorge Manuel Coutinho, Curso de Direito Comercial, Coimbra, 5ª edição, reimpressão, 2017, pág. 58.

⁸⁹ Cf. CARVALHO, Maria Miguel, com a colaboração da MOREIRA, Sónia, Direito das Sociedades comerciais, Sumário Desenvolvimento das aulas de Direito para economia e gestão, p. 28. <https://repositorium.sdum.uminho.pt/bitstream/1822/25669/1/Direito%20para%20a%20Economia%20e%20Gestao%20-%20Cap.pdf>.

⁹⁰ Cf. ALMEIDA, António Pereira de, Sociedades Comerciais, Coimbra, 5.ª Edição, 2008, p. 37.

O nascimento de uma sociedade comercial pressupõe a diferenciação da estrutura, do órgão e do funcionamento. Utilizando a doutrina de José Engrácia Antunes, “*tratando-se todos eles de modelos que visam enquadrar o nascimento, organização, administração, fiscalização, e extinção de entidade coletivas destinadas ao desenvolvimento empresarial de uma atividade económica de natureza comercial*”⁹¹ devem ter em conta as normas estipuladas.

5.6 Sociedade anónima

As sociedades anónimas encontram-se regulamentadas no capítulo III na secção I da Lei n.º 10/2017. Estas constituem um dos tipos de sociedades que ainda se mantêm segundo o quadro o novo quadro jurídico timorense, após a alteração da nova lei das sociedades comerciais.

As sociedades anónimas são constituídas por um mínimo de 3 sócios, sendo o próprio capital estipulado, isto é, o montante está definido, em termos da lei⁹².

Nos termos do artigo 202.º da Lei n.º 7/2017, de 17 de maio, as sociedades anónimas só podem ser constituídas por um mínimo de três acionistas, sem prejuízo disposto quanto às sociedades coligadas⁹³. O ato de constituição da sociedade anónima contém o nome ou firma de um ou de alguns dos sócios acionistas, que é sucedido pela abreviatura “SA”, n.º 6 do art.º 202 NLSC. Para além de o número de sócios, a NLSC impõe ainda que o capital social não pode ser inferior a 50.000 dólares norte-americanos, nos termos do n.º 3 do artigo 202.º da NLSC.

Perante os credores, os acionistas da SA têm a responsabilidade limitada pelo valor das ações de que dispõem, n.º 5 do art.º 202 NLSC. Jorge Manuel Coutinho de Abreu diz-nos que, “*nas sociedades anónimas responde cada sócio pela sua entrada (em dinheiro e/ou em espécie)*”⁹⁴. Isto quer dizer que, cada acionista responde na medida do

⁹¹ Cf. ANTUNES, José Engrácia, Direito das Sociedades Comerciais, perspectivas do seu ensino, Coimbra, 2000, p.91.

⁹² Na realidade, em comparação com os outros países, os sócios são cinco pessoas, no caso concreto, por exemplo, em Portugal é constituída por cinco sócios.

⁹³ N.º 1.º do artigo 202.º da Lei 10/2017, de 17 de maio Lei nova da sociedade Comerciais, timorenses.

⁹⁴ Cf. ABREU, do Jorge Manuel Coutinho, Curso de Direito Comercial, Coimbra, Volume II, 4ª edição, 2013, pág. 54.

valor das ações que detém, valor esse que também serve para aferir a proporção da divisão dos proveitos.

Ainda a propósito das SA, a lei da NLSC estabelece ainda os direitos e as obrigações destas sociedades, na subsecção IV. Sem prejuízo do disposto no artigo 43.º da NLSC, a sociedade ou todo sócio tem direito de consultar os livros e as atas da assembleia geral, consultar o livro de registo de ónus, encargos e garantias e outros direitos que estão regulados no ponto 1 até ao ponto 5 do mesmo artigo. Para além de outras obrigações, as SA devem respeitar o dever de comunicar todos os atos da sociedade aos sócios devendo-lhe ser dado conhecimento pessoal, por escrito ou por outro meio que permita a prova de receção, por exigência do n.º 1 do art.º 44.º NLSC.

Por outro lado, a NLSC exige que na criação da SA, sejam instituídos/designados os órgãos da sociedade, nomeadamente, um representante legal, a assembleia geral, o secretário da sociedade e o órgão de fiscalização, n.º 1 do art.º 46.º NLSC.

5.7 As sociedades comerciais por quotas

Uma das sociedades que ainda não foi eliminada no ordenamento jurídico timorense é a sociedade por quotas. Antes de entrada em vigor da nova lei das sociedades comerciais, a sociedade por quotas era regulada nos termos do artigo 185.º. Com revogação da Lei n.º 4/2004, a regulação passou a estar prevista no artigo 167.º da NLSC.

No que diz respeito às sociedades por quotas, o capital social é realizado pelos sócios na proporção das suas quotas, sendo que os sócios são solidariamente responsáveis pela realização das quotas, nos termos do n.º 1 do art.º 167.º da NLSC. Ou seja, nos termos do artigo 173.º *“se o sócio não realizar pontualmente a sua quota, os outros sócios são obrigados, proporcionalmente às suas quotas, mas solidariamente para a sociedade, a realizar a parte em mora”*⁹⁵.

Enquanto que as sociedades anónimas são constituídas por, pelo menos, três sócios, a sociedade por quotas é constituída por apenas uma sociedade por quotas e não pode ter mais de trinta sócios⁹⁶.

No que concerne ao valor do capital social, no caso da sociedade por quotas o seu valor é livremente fixado pelos sócios, nos termos do n.º 1 do artigo 170.º da NLSC. Esta

⁹⁵ N.º 1 do art.º 173.º Nova Lei das Sociedades comerciais timorenses.

⁹⁶ Cf. n.º 1 do art.º 169.º da NLSC.

liberdade de fixação do valor do capital social, no caso das sociedades por quotas, foi uma opção política do Governo, por forma, a flexibilizar as condições de criação deste tipo de sociedades comerciais e desta forma motivar os cidadãos a constituírem este tipo de sociedades.

A denominação de “*sociedade por quotas*”, é precedida da denominação adotada pela sociedade na constituição, nos termos do n.º 4, do artigo 167.º, que estabelece que “*deve ser formada, com ou sem sigla, pelo nome ou firma de todos, algum ou alguns dos sócios, ou por uma denominação particular, ou pela reunião de ambos os elementos, mas em qualquer caso concluirá com a palavra “Limitada” ou com a abreviatura “Lda.”*”.

Tal como nas sociedades anónimas, o n.º 1 do artigo 46.º da LNSC, exige que as sociedades por quotas constituam os seus órgãos, que no caso das sociedades por quotas são: o representante legal, a assembleia geral, o secretário e o órgão de fiscalização.

5.8 Órgão de fiscalização de sociedade anónima e por quotas

O órgão de fiscalização encontra-se arrumado, em termos sistemáticos, na subsecção V, da LNSC, nomeadamente nos artigos 71.º a 77.º.

Nas sociedades anónimas é obrigatória a existência de um fiscal único⁹⁷, ou seja, a lei exige a obrigatoriedade da sociedade anónima ter um fiscal único. Contudo, o fiscal único tem de cumprir o n.º 2 do art.º 72 da LNSC, que refere que “*Devem ter conselho fiscal as sociedades anónimas que ultrapassem em número de sócios, capital social, valor de balanço ou volume de receitas os limites fixados por decreto do Governo.*”. O valor a que se refere a norma é o valor que consta no decreto do Governo n.º 26/2017, de 12 de julho, sobre fixação dos critérios para a obrigatoriedade de o órgão de fiscalização ou auditor externo nas sociedades comerciais.

No caso das sociedades por quotas, ao que nos parece a intenção do legislador é a de não ser obrigatório terem o órgão fiscal único, ou seja, se o volume do valor da receita ultrapassar o que está fixado no decreto do Governo, este pode ser criado. Manuel António Pita esclarece que “*as sociedades por quotas típicas, para as quais está formatado o regime legal, não têm conselho fiscal*”⁹⁸, ou seja, as sociedades por quotas

⁹⁷ N.º 1 do artigo 71.º LNSC, timorenses.

⁹⁸ PITA, Manuel António, Curso Elementar de Direito Comercial, Lisboa, 3ª Edição, 2011, pág. 166.

que não ultrapassem o volume ou valor que está fixado no decreto do Governo n.º 26/2017, podem não ter fiscal único.

Nos termos do aludido decreto, as sociedades anónimas, serão obrigadas a ter fiscal único se o valor das receitas for igual ou superior \$ 2.000,000 (dois milhões de dólares norte-americanos). Caso este fato ocorra, é obrigatório escolher ou nomear um conselho fiscal, no prazo de 90 dias⁹⁹.

Por seu lado, no caso das sociedades por quotas, “*As sociedades anónimas que durante o exercício anual atinjam um volume de receitas igual ou superior a USD \$5,000,000 (cinco milhões de dólares norte americanos) estão obrigadas a nomear um conselho fiscal e alterar os respectivos estatutos no prazo de 90 dias a contar da data da aprovação das contas onde tal montante de faturação seja apurado.*”¹⁰⁰.

5.9 Serviço de registos e verificação empresarial, I.P, em Timor-Leste

A autorização da licença de atividade económica em Timor-Leste é da competência de SERVE, Serviço de Registo e Verificação Empresarial, I.P. O Governo, através do Ministério do Comércio, Indústria e Ambiente, atribui competência ao SERVE através do Decreto-lei n.º 7/2017, de 22 de março. Nos termos do diploma, mais concretamente do seu artigo 3.º “*O SERVE tem como missão executar e promover as políticas relativamente ao registo comercial tendo como vista assegurar a prestação serviços aos cidadãos e empresas no âmbito do registo comercial e atos acessórios, aumentar a segurança e a certeza jurídico no domínio comercial e empresarial, e assim facilitar o ambiente de negócios.*”.

O registo comercial dos atos societários é regulado pelo Decreto-lei n.º 16/2017, de 17 de maio.

Para além da nova Lei sobre as sociedades comerciais, o Governo timorense criou o decreto n.º 28/2017, de 12 de julho, que regula o modelo de atos constitutivos de sociedades comerciais. Isto é, modelos de contratos de sociedade, que ao serem usados, garantam que a sociedade cumpra as normas legais. A ideia do Governo para a criação

⁹⁹ Art.º 2.º n.º 1, decreto do governo, 27/2017, de 12 de julho, fixação do valor aos órgãos de fiscalização da sociedade anónimo e por quotas.

¹⁰⁰ N.º 2 do art.º 2 do decreto do governo n.º 27/2017.

deste decreto é facilitar a constituição das sociedades aos empresários comerciais e aos pequenos empresários. Estes modelos estão escritos em versão tétum, uma vez que a compreensão do português ainda é mínima.

Impõe e aprova ainda o aludido decreto do Governo, no seu artigo 1.º do presente decreto, os modelos de atos constitutivos de sociedades comerciais e respetivas traduções oficiais, nos termos e para os efeitos do disposto nos 7 e 8 do artigo 7.º da Lei n.º 10/2017, de 17 de maio¹⁰¹. Para além da língua tétum, o modelo de atos constitutivos foi traduzido para inglês, onde se diz *“aprovam-se as versões em tétum e traduções para inglês dos modelos de atos constitutivos de sociedades por quotas e sociedades anónimas aprovados no artigo anterior, que são reproduzidas nos Anexo II e III ao presente diploma, do qual faz parte.”*¹⁰².

¹⁰¹ Cf. decreto do governo n.º 28/2017, de 12 de julho, timorense, sobre o modelo de atos constitutivo de sociedade comerciais, http://www.mj.gov.tl/jornal/public/docs/2017/serie_1/SERIE_I_NO_27.pdf

¹⁰² N.º 1 art.º 3.º decreto do governo n.º 28/2017.

6. A noção do rendimento e o cálculo do rendimento na lei tributária de Timor-Leste

6.1 Noção do rendimento

O rendimento ilíquido é o rendimento de um sujeito passivo auferido durante o ano fiscal¹⁰³. Para Jónatas E. M. Machado e Paulo Nogueira da Costa, “*A tributação do rendimento incide sobre os acréscimos patrimoniais líquidos pelo contribuinte num determinado período do tempo, os quais podem resultar ou não do exercício de determinada atividade económica produtiva.*”¹⁰⁴.

No entendimento do autor, o rendimento acréscimo, ou seja, o rendimento em sentido lato, diz respeito ao aumento patrimonial de um sujeito passivo. Existe, porém, quem distinga rendimento-produto, isto é, o lucro em si.

Desta forma, no caso do rendimento acréscimo, ou seja, segundo Gustavo Lopes Courinha, *a dita a teoria vem definir a base tributável em termos muito amplos, a partir de todas as oscilações patrimoniais incorrida pelo sujeito passivo ao longo de um determinado período. Assim, qualquer variação patrimonial, positiva ou negativa, incorrida pela empresa deve ser revelada para efeitos fiscais, o que passa por englobar, nomeadamente, os resultados dos derivados das alienações dos próprios ativos de onde o rendimento flui para a sociedade.*¹⁰⁵ Consideramos quaisquer ganhos da empresa, por seu lado, no caso do rendimento-produto, apenas é contabilizado o lucro obtido, excluindo-se outro rendimento. Note-se que a lei tributária contém um artigo que isenta de tributação o aumento de capital proveniente de participação de ações. O conceito rendimento, no contexto da lei tributária, pode ser definido pelo rendimento obtido pelo exercício da atividade empresarial, o que significa, o rendimento ilíquido e os ganhos da alienação de elementos do ativo ou a extinção de uma dívida obtidos no exercício de uma atividade empresarial¹⁰⁶.

Segundo Américo Fernando Brás Carlos, a propósito do conceito de rendimento real, diz que “*Quase instintivamente ligamos este conceito ao lucro apurado num*

¹⁰³ N.º 1 do art.º 28.º.

¹⁰⁴ Cf. MACHADO, Jónatas E. M. e COSTA, Paulo Nogueira da, Curso de Direito Tributário, Coimbra, 2ª Edição, 2012 pág. 13.

¹⁰⁵ Cf. COURINHA, Gustavo Lopes, Manual do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas, Coimbra, 2019, pág. 12

¹⁰⁶ N.º 2 do art.º 28.º da LGT de Timor-Leste.

exercício, o qual assentaria na diferença entre os proveitos e custos verificados nesse período.”¹⁰⁷.

Podemos referenciar, segundo o Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas, que define o rendimento em termos diversas categorias, ou seja, no código IRC, o rendimento obtido, mesmo quando provenientes de atos ilícitos¹⁰⁸. O rendimento é um lucro obtido pela empresa, conforme a avaliação do lucro final apurado e que depois será sujeito a tributação.

6.3 O rendimento das pessoas coletivas

As pessoas coletivas, podem ser definidas, de forma imprópria, como um grupo de pessoas que formam uma sociedade para satisfazerem interesses comuns. Em Timor-Leste, existem duas formas das pessoas coletivas, as pessoas coletivas com fins lucrativos e as pessoas coletivas sem fins lucrativos.

O rendimento das pessoas coletivas resulta do exercício da atividade para a qual foram criadas. Nesse sentido, uma pessoa coletiva sem fins lucrativos (associação ou fundação), quando recebe uma ajuda ou um subsídio dado pelo governo, pode essa ajuda ou subsídio ser considerado rendimento?

O CCTL, sobretudo o art.º 149.º na parte final, estabelece que as associações não têm por fim o lucro económico e as fundações têm como fim um interesse social. Na lei geral tributária timorense não se encontra prevista nenhuma norma relativa aos rendimentos das associações e/ou fundações. Contudo, a lei tributária timorense contém uma norma que isenta toda e qualquer ajuda ou doação, desde que não exista uma relação comercial¹⁰⁹. Isto quer dizer que, a associação sem fins lucrativos e a fundação com carácter social, não estão sujeitos ao regime de tributação do imposto. Ideia equivalente encontra-se também prevista no n.º 2 do art.º 1 da Lei n.º 5/2005 sobre pessoas coletivas sem fins lucrativos, que determina que as pessoas coletivas que não têm como fim a obtenção do lucro, ou seja, as pessoas coletivas, constituídas sob a forma de associações ou fundações, não têm as finalidades de obtenção do rendimento.

¹⁰⁷ Cf. CARLOS, Américo Fernando Brás, imposto, Coimbra, 2006, pág. 162.

¹⁰⁸ Cf. Art.º 1.º do CIRC, português.

¹⁰⁹ Alínea a) art.º 29.º Lei Tributária de timorense.

6.4 Rendimento das sociedades comerciais

A tributação do rendimento das pessoas coletivas, é regulada na Lei Tributária de Timor-Leste. Mas, como já foi referido no capítulo anterior, apenas se encontra disciplinado na Lei Tributária de Timor-Leste o rendimento das sociedades comerciais, uma vez que só estas estão sujeitas a tributação.

A lei tributária, considera pessoas coletivas, o rendimento real, ou seja, aquele que é baseado no acréscimo da capacidade económica de uma pessoa coletiva, isto é, todo o proveito vindo de uma atividade empresarial é considerado como aumento da capacidade económica da pessoa coletiva. Conforme é entendimento de Rui Botica Santos e Hugo Pinheiro Ferreira “*o imposto sobre o rendimento pretende tributar o acréscimo à capacidade económica do sujeito passivo, que possa ser utilizado por este não só para efeito de consumo, mas também para incrementar a sua riqueza.*”¹¹⁰. O rendimento das sociedades comerciais em Timor-Leste é muito diversificado, o que implica o aumento da base da capacidade patrimonial da empresa, e por conseguinte, o rendimento líquido da empresa, propriedade e rendimento de prémios ou ganhos da lotaria.

Sob o ponto de vista do direito comparado, em Portugal, o rendimento empresarial pode ser categorizado nos termos da categoria B) do Código do Imposto sobre Pessoa Singular. Isto é, um rendimento empresarial da pessoa singular que exerce atividade em nome empresarial ou profissional. No caso de Timor, o rendimento empresarial ou profissional encontra-se consagrado no rendimento em geral, que regula o rendimento tanto da pessoa coletiva como da pessoa singular. Assim sendo, o conceito de rendimento subjacente à tributação de ambos é idêntico, ou seja, qualquer ganho de rendimento que obtém, como por exemplo um prémio do jogo, é considerado como aumento patrimonial do sujeito passivo, e, portanto, integrante do rendimento tributável.

Segundo Glória Teixeira, e no âmbito do IRC, consideram-se rendimentos os derivados de operações de qualquer natureza em consequência de uma ação normal ou ocasional, básica ou meramente acessória e gastos todos aqueles que comprovadamente foram indispensáveis para obter ou garantir os rendimentos sujeitos a IRC¹¹¹.

¹¹⁰ Cf. SANTOS, Rui Botica, FERREIRA, Hugo Pinheiro, Direito Fiscal Timorense, Timor-Leste, 2017, pág. 86.

¹¹¹ TEIXEIRA, Glória, Manual de Direito Fiscal, 2016, Coimbra, pág. 73.

No contexto da tributação do rendimento das pessoas coletivas ou sociedades empresariais uma coisa muito importante é o rendimento real da empresa. Podemos considerar a localização de uma empresa no território de um país estrangeiro que obtém o rendimento, ou seja, a tributação de rendimento do estabelecimento estável.

José Casalta Nabais diz-nos que *“na verdade, o próprio rendimento real não deixa de ser, em alguma medida, um rendimento norma, na medida em que o integram componente apuradas mais termos de normalidade do que em termos exatos e rigorosos da realidade.”*¹¹².

Aqui chegados, importa aferir quais são os tipos de rendimento no contexto de Timor-Leste? Desde logo, o lucro obtido pelo sujeito passivo no âmbito do exercício de uma atividade empresarial. A este propósito podemos também acrescentar, o rendimento proveniente da propriedade, ou seja, juros, royalties, o rendimento que é obtido por uma alienação de bens do sujeito passivo da sociedade empresarial.

Em Timor-Leste, o rendimento das sociedades empresariais é calculado através do rendimento ilíquido das sociedades empresariais, tal como se encontra previsto no artigo 28.º da Lei Tributária. Assim, o conceito de rendimento que é considerado no nosso sistema tributário, é um rendimento ilíquido constituído por fontes diversas de rendimentos, que constituem o incremento patrimonial. Na expressão do Rui Duarte Morais, que refere que *“a teoria do rendimento-acrécimo ou do incremento patrimonial, que faz corresponder rendimento ao acréscimo líquido do poder económico de um sujeito entre dois momentos temporais (de forma simples, entre o princípio e o fim de um dado exercício).”*¹¹³.

Esta expressão, no contexto de Timor-Leste, tem algumas limitações, ou seja, apesar da sociedade comercial ter por fim uma atividade comercial, pode acontecer que, esta tenha um rendimento que constitui um acréscimo patrimonial, ou seja, o aumento de capacidade económica da empresa, que não tenha proveniência na atividade comercial, por exemplo, caso receba uma herança. Neste caso, a lei tributária não reconhece este incremento patrimonial como rendimento. Como explica Manuel Henrique de Freitas Pereira, *“Numa aceção mais lata – a teoria de acréscimo patrimonial ou do rendimento acréscimo, desenvolvido por Haing e por Simons, mas tendo precursor em Von Schanz – o rendimento é soma do consumo e do incremento líquido do património, ou seja, o*

¹¹² Cf. NABAIS, José Casalta, Direito Fiscal, Coimbra, 2003, 2.ª edição, pág. 137.

¹¹³ Cf. MORAIS, Rui Duarte, Apontamento ao IRC, Coimbra, 2007, pág. 34.

*acréscimo de riqueza de um sujeito económico que pode ser gasto sem qualquer diminuição do património inicial.”*¹¹⁴.

Na lei tributária, o legislador distingue por um lado, o rendimento que está sujeito a tributação e o rendimento que não está. Assim, tudo que visa a obtenção do lucro e que, portanto, aumenta o património da empresa é considerado rendimento tributável, por outro lado, qualquer doação, que não constitui em ato do comércio é isento de tributação. Pelo que, o rendimento da sociedade comercial, no contexto de Timor-Leste, associa a teoria de acréscimo patrimonial, ou seja, o aumento da capacidade económica da empresa, considerando-o como rendimento.

No sistema de tributação do rendimento das pessoas coletivas devemos ter em atenção os tipos de rendimento que integram a categoria de rendimentos tributáveis. No caso da lei portuguesa, tributa-se o rendimento provindo de fatos ilícitos, o legislador português, no momento de criação da lei, prevê uma cláusula ou artigo para as atividades que são proibidas por lei. Neste contexto, o rendimento em Portugal é quase todo considerado como pertencendo à categoria do rendimento harmonizado com a teoria de rendimento do acréscimo – patrimonial, ou seja, tem em consideração a referida teoria capturando todos os proveitos de um sujeito passivo, mesmo que seja uma atividade ilícita.

No contexto de Timor-Leste, a lei tributária não prevê a tributação do rendimento provindo da atividade ilícita. O legislador do Parlamento Nacional apenas ajustou o que estava previsto no regulamento da UNTAET, pelo que, não previu esta realidade. Em Timor-Leste, a base da tributação foca-se no rendimento da sociedade comercial, relativamente ao ano em causa. Isto significa que o rendimento da sociedade comercial deve ser um rendimento bruto obtido no exercício da sua atividade comercial.

José Joaquim Teixeira Ribeiro descreve que *“Os rendimentos são criados na produção dos bens e distribuídos, a título de salários, rendas, juros e lucros, aos que nela participam ou para ela contribuem.”*¹¹⁵. João Ricardo Catarino acrescenta o seguinte *“São impostos sobre o rendimento aqueles que tributam o rendimento imputável ao exercício de uma atividade económico e bem assim os que não tendo essa natureza*

¹¹⁴ Cf. PEREIRA, Manuel Henrique de Freitas, Fiscalidade, Coimbra, 2005, pág. 76.

¹¹⁵ Cf. RIBEIRO, José Joaquim Teixeira, Lições de Finanças Públicas, Coimbra Editora, 2013, 5.ª Edição (reimpressão), pág. 399.

revelam qualquer outro aumento do poder aquisitivo, incluindo mais-valias, incremento patrimoniais e quaisquer outros ganhos irregulares ou meramente fortuitos.”¹¹⁶. A lei tributária timorense prevê a tributação de mais-valias, as quais são consideradas um rendimento que resulta de uma alienação de um ativo da sociedade comercial, porque o resultado de mais-valia causa aumento da capacidade económica. O resultado dessa alienação é participado no momento em que a empresa apresenta a declaração do rendimento no ano em causa. No entanto, a mais-valia, representa um ato de obtenção do rendimento da sociedade empresarial para além do lucro líquido da operação da atividade comercial. Os rendimentos provenientes de mais-valias, em Portugal, são tributados em sede de IRS. Pelo contrário, em Timor-Leste, o rendimento proveniente de mais-valias são rendimentos da categoria geral, ou seja, passíveis de ser obtidos por empresas singulares como coletivas, sendo englobados, com todos os rendimentos das outras categorias.

No que concerne ao rendimento, cabe à lei tributária regular todos os lucros do sujeito passivo singular ou coletivo. Outro rendimento que deve ser considerado no contexto da participação do lucro são os dividendos distribuídos. Dividendo, segundo o conceito previsto na lei tributária é qualquer distribuição de lucros por uma pessoa coletiva a um membro como o resultado de participação no capital social da pessoa coletiva¹¹⁷. O dividendo é considerado um lucro.

As sociedades empresariais têm o papel muito importante no país, sobretudo para contribuir para o desenvolvimento. Assim sendo, o Estado deve garantir a melhor forma da tributação do rendimento da sociedade empresarial respeitando as normas vigentes. Assim, segundo A. L. Franco, no seu entendimento em relação à administração pública e o setor público, considera que *“consoante se trate do setor público administrativo (atividade económica própria do Estado e outras entidades públicas não lucrativas que desempenham uma atividade pública segundo critérios não empresarias) ou empresarial (as atividades dominadas exclusivamente por critérios económicos: produção de bens e serviços com o fim de gerar excedentes – “lucros” dos proveitos sobre custo)*”¹¹⁸.

¹¹⁶ Cf. CATARINO, João Ricardo, Finanças Públicas e Direito Financeiro, Coimbra, 2012, pág. 408.

¹¹⁷ Cf. Art.º 1.º da LT de Timor-Leste.

¹¹⁸ Cf. FRANCO, A.L, Finanças do Sector Público Introdução aos subsectores Institucionais, Lisboa, 2003 reimpressão, pág. 8.

O rendimento da sociedade comercial em Timor-Leste é dividido pelo montante bruto que é determinado pela obtenção do lucro da sociedade comercial. O rendimento da sociedade no contexto jurídico de Timor-Leste pode ainda considerar, segundo o princípio de capacidade contributiva, que a sociedade comercial que tem o rendimento baixo, conforme o montante no anexo IV, fica sem pagar o imposto. Por outro lado, as empresas que ganham mais do que o montante acima estipulado no anexo IV, têm de pagar o imposto, calculado segundo a lei tributária, sobretudo o imposto sobre o rendimento.

Neste contexto, podemos citar Jónatas E. M. Machado e Paulo Nogueira da Costa, para quem “*A tributação do rendimento incide sobre os acréscimos patrimoniais líquidos auferidos pelo contribuinte num determinado período do tempo, os quais podem resultar ou não do exercício de determinada atividade económica produtiva.*”¹¹⁹.

6.5 O rendimento da sociedade comercial no contexto do estabelecimento estável

A forma de tributar o rendimento obtido por uma sociedade comercial que se encontra em Timor, ou uma empresa timorense no estrangeiro, é também objeto de estudo. Assim, torna-se necessário estudar o conceito de estabelecimento estável, uma vez que, quando falamos sobre o rendimento da sociedade comercial, não se pode esquecer da relação entre o rendimento relativamente ao estabelecimento estável de uma pessoa coletiva ou de um grupo da sociedade que exerça a sua atividade num determinado país, onde obtém o rendimento.

A tributação do rendimento de um estabelecimento estável, de um não residente, encontra-se prevista no artigo 52.º, n.º 1, que estabelece que o “*rendimento tributável de um não-residente que leva a cabo atividade empresarial em Timor-Leste, através de um estabelecimento estável deve ser calculado tendo como referência o rendimento imputável.*”¹²⁰.

Assim, a tributação do estabelecimento estável, nos termos da lei tributária de Timor-Leste, é feita tendo em consideração lucro do exercício da atividade. Na expressão do Alberto Xavier, “*se a empresa exercer a sua atividade deste modo, os seus lucros*

¹¹⁹ MACHADO, Jónatas E. M. e COSTA, Paulo Nogueira da, Curso de Direito Tributário, Coimbra, 2ª Edição, 2012 pág. 13.

¹²⁰ Art.º 52.º n.º 1.

podem ser tributados no outro Estado, mas unicamente na medida em que forem atribuíveis a esse estabelecimento estável.”¹²¹. A tributação do rendimento da sociedade empresarial, no que diz respeito ao estabelecimento estável, é feita através de um elemento de conexão, isto é, o território ou o país em que o rendimento seja obtido. Tal como refere José Casalta Nabais, “*o primeiro conduz, por via de regra, à tributação do rendimento global do contribuinte, não se distinguindo entre os rendimento provenientes de fonte nacional e os provenientes de fonte estrangeira e tendo por base o princípio da universalidade ou do rendimento mundial (world wide income principle), como acontece com os residentes em sede do imposto sobre o imposto pessoal.*”¹²².

Em relação à tributação do residente, isto acontece nos países vinculados por uma organização, no caso de Timor-Leste, que ainda não integra a organização de ASEAN¹²³.

Socorrendo-nos do direito comparado novamente, em Portugal, um país que faz parte da União Europeia (UE), a tributação baseia-se no rendimento obtido no território do Estado membro (EM). Concordando com a expressão da Paula Rosado Pereira, “*a generalidade dos EM aplica simultaneamente os elementos de conexão pessoal (residência) e real (fonte do rendimento), tributando as entidades não residentes em relação a todo rendimento obtido, mesmo que fora do seu território, e as entidades não residentes em relação ao rendimento com origem no EM em questão.*”¹²⁴.

Tal como é regulado no rendimento obtido por cada sociedade comercial, nos termos vinculado pela lei tributária, é determinado pelo rendimento bruto obtido por um estabelecimento estável e pelo outro estabelecimento estável, salvo os rendimentos provenientes do reembolso as despesas tais como, o royalties, compensação e juros de empréstimo, ou seja “*Na determinação do rendimento bruto de um estabelecimento estável não serão tidos em atenção os montantes cobrados pelo estabelecimento estável da pessoa não residente, salvo no caso de reembolso de despesas efetivas suportadas pelo estabelecimento estável face a terceiros.*”¹²⁵.

De realçar, sob o ponto de vista negativo, a excessiva utilização, em matéria tributária, de conceitos indeterminados, que nesta matéria se corporizam na expressão

¹²¹ Cf. XAVIER, Alberto, Direito Tributário Internacional, Coimbra, 2009, 2.ª Edição, pág. 608.

¹²² Cf. NABAIS, José, Casalta, Introdução ao Direito Fiscal das Empresas, Coimbra, 2018, 3.ª Edição, pág. 84

¹²³ (sigla em inglês Association of Southeast Asia Nation) (sigla em português a Associação de Nações do Sudeste Asiático).

¹²⁴ Cf. PEREIRA, Paula Rosado, A Tributação das Sociedades na EU, Coimbra, 2004, pág. 36

¹²⁵ Art.º 52.º, n.º 2, al. d) LT.

“*quaisquer ganhos*” no rendimento de outro estabelecimento estável, o qual necessita de ser interpretado pelo agente aplicador na implementação da referida lei.

No que concerne ao conceito indeterminado, utilizamos a expressão de Joaquim Freitas da Rocha que define que “*o criador normativo traça apenas a moldura geral de aplicação da norma ao caso em concreto, delineado os aspetos essenciais do respetivo regime jurídico, colocando das mãos do agente administrativo uma margem decisória no momento da aplicação, concedendo-lhe uma liberdade que, em termos amplos, se pode designar por discricionariedade (em sentido impróprio).*”¹²⁶.

O legislador precisa de ter em atenção a matéria de que vai tratar, ou seja, sobre a aplicação e interpretação da lei que a Autoridade Tributária fará, ao abrigo de uma amplitude interpretativa concedida. Contudo, sempre se dirá, que o contribuinte terá sempre do seu lado o recurso aos meios garantístico para defender os seus interesses.

6.6 O cálculo do rendimento

Trataremos agora de estudar o cálculo do rendimento das pessoas coletivas que exercem atividades com fins lucrativos em Timor-Leste. Considera-se atividade empresarial, nos termos do artigo 1.º da lei tributária, a atividade em si, ou seja, qualquer empreendimento comercial ou artesanal, o exercício de uma profissão e outros serviços, independentes ou com a locação de bens móveis e imóveis, com finalidade lucrativa.

O rendimento das pessoas coletivas em Timor-Leste, é calculado tendo por base as tabelas constantes do anexo constante da parte final da lei tributária. O imposto sobre rendimento é calculado segundo a taxa ou as taxas especificadas do anexo VI¹²⁷.

Por outro lado, com base no anexo VI, o cálculo do rendimento é considerado a partir da determinação do lucro de um sujeito passivo coletivo relativamente a um ano fiscal. Portanto, com base no n.º 3 do artigo 26.º, da LT, é calculado mediante a aplicação da taxa ou das taxas aplicáveis ao sujeito passivo ao rendimento tributável do mesmo sujeito respeitante a esse ano, nos termos do disposto no anexo VI, sendo deduzido do montante assim obtido os créditos de imposto concedidos ao sujeito passivo.

¹²⁶ Cf. ROCHA, Joaquim Freitas Da, Lições de Procedimento e Processo Tributário, Coimbra, 2014, 5.ª Edição, pág. 30.

¹²⁷ Art.26.º n.º 1 da Lei Tributária de Timor-Leste.

Conforme o n.º 4 do art.º 26.º da LT, diz-se que se um sujeito passivo de imposto sobre o rendimento beneficiar de mais de um crédito de imposto relativamente a um ano fiscal, os créditos são deduzidos pela seguinte ordem:

O crédito estrangeiro concedido, ao abrigo no artigo 50.º; os créditos de impostos concedido ao abrigo do n.º 4 do artigo 64.º ou do n.º 10 do artigo 82.º e os créditos de imposto concedido no artigo 60.º do n.º 3 da lei tributária.

O crédito no estrangeiro de uma pessoa coletiva é calculado tendo por base o artigo 26.º da LT. Isto é, a determinação do cálculo de rendimento de uma pessoa coletiva que exerce uma atividade prevista na lei, nos termos do artigo 28.º da LT.

Assim, o cálculo do rendimento, no contexto empresarial, é baseado no rendimento ilíquido de um resultado decorrente da atividade empresarial para fins de contabilidade financeira e do exercício elaborado, de acordo com Normas Internacionais de Contabilidade, conforme previsto no artigo 33.º.

Note-se, contudo, que, no âmbito do direito fiscal de Timor-Leste, o legislador não prevê nenhum artigo que trate especificamente do cálculo do rendimento das pessoas coletivas. Contudo, tendo em conta o rendimento ilíquido, nos termos do artigo 28.º, n.º 2, podemos considerar a forma do cálculo do rendimento de atividade empresarial.

6.6.1 Rendimento dedutível

O rendimento para efeitos de tributação não é apenas composto pelo somatório dos rendimentos aplicando-lhe a taxa estipulada no anexo VI. É também necessário, a esse rendimento, serem deduzidas as despesas que a empresa teve. Só posteriormente a esse momento é que se pode efetuar o cálculo do rendimento que será sujeito a imposto, através da aplicação das taxas previstas no anexo VI.

A lei tributária, como já referimos, consagra para efeito de tributação, de acordo com o artigo 28.º da LT, o rendimento ilíquido de uma atividade de um sujeito passivo ou empresa comercial, isto é, a soma global do montante relativamente a atividade empresarial, do rendimento da propriedade, dos prémios ou ganhos de lotarias, o reembolso de pagamento do imposto deduzindo a título das despesas e quaisquer outros montantes que constituem um acréscimo de capacidade económica.

Por um lado, o rendimento dedutível é considerado um rendimento suportado por uma atividade da empresa. O rendimento dedutível é considerado como um direito de

uma sociedade empresarial, sobretudo a redução de um lucro suportado no exercício da atividade. Logo, podemos considerar o pagamento do imposto da empresa como diminuição, uma vez que as deduções das despesas, suportadas para a finalidade de desenvolver atividade da empresa.

Por outro lado, qual será o rendimento que deve ser considerado como despesa dedutível? Uma pessoa coletiva, enquanto sujeito passivo, tem direito a deduzir as despesas contraídas no âmbito da atividade da empresa. Em Portugal, os impostos relativamente as pessoas coletivas estão reguladas no Código de Imposto do Rendimento das Pessoas Coletivas. Para efeito de dedução de despesas, conforme Ana Paula, os impostos suportados pelas empresas são gastos para efeitos de IRC e se não forem dedutíveis em imposto sobre os lucros (no nosso caso o IRC), tem de existir uma justificação: o próprio IRC não pode ser dedutível a si próprio por razões de lógica¹²⁸.

De acordo com o artigo 30.º da LT, as despesas que conferem direito a dedução são as despesas suportadas e os prejuízos sofridos em conexão com alienação de elementos do ativo ou extinção de uma dívida no exercício de uma atividade empresarial tributável, despesas suportadas com a realização de quaisquer outros montantes incluídos no rendimento ilíquido, quaisquer prejuízos sofridos em conexão com a alienação de um elemento do ativo contemplado pela alínea a) ou detido a título pessoal, contribuições para um fundo de pensões aprovado, dívidas de cobrança duvidosa e dívidas incobráveis.

Do rol que apresentamos, podemos concluir que as deduções são genéricas, pelo que, competia ao legislador clarificar tais conceitos, veja-se a título de exemplo a alínea b), “*as despesas suportadas com a realização de quaisquer outros montantes*”, isto é, o legislador devia especificar quais são as despesas que considera serem dedutíveis.

No entanto, de acordo com o guia do imposto sobre o rendimento, na parte respeitante às deduções gerais do rendimento, o valor do rendimento coletável para os não residentes e que tenham estabelecimento permanente, é calculado da seguinte forma: ao rendimento bruto são deduzidas as seguintes despesas (incluído despesas com juros relativos a todos os contribuintes excepto as instituições financeiras) e perdas verificadas com a alienação de património ou o perdão fiscal de dívidas na medida incorrida com a conduta da atividade empresarial tributável; despesas incorridas na produção dos quaisquer outros valores incluídos no outro rendimento bruto; perdas devidas a diferenças

¹²⁸ Cf. DOURADO, Ana, Paula, Direito Fiscal, Coimbra, 2ª Edição, 2018, pág. 206.

da taxa de câmbio de divisas estrangeiras; despesas com pesquisa e desenvolvimento levadas a cabo pelas empresas em Timor-Leste; e bolsas de estudo, estágios e custos de formação¹²⁹.

Em conclusão, no que diz respeito às deduções ao rendimento sujeito a imposto, no caso das sociedades comerciais, o legislador timorense não as prevê em nenhum artigo específico, estando a sua aplicação a ser realizada com base na lei geral tributária.

6.6.2 Rendimento não dedutível

Existem também despesas, que apesar de serem realizadas nas empresas, o legislador não admite que sejam passíveis de integrar deduções. O critério para esta não admissão tem a ver com a finalidade das mesmas.

O legislador timorense criou uma regra que não permite que determinadas despesas, apesar de contraídas no âmbito da empresa, não são passíveis de dedução. O legislador consagrou essas despesas no artigo 31.º, como um limite às deduções.

Este artigo, quanto a nós, pode ser uma forma de o legislador prevenir comportamentos abusivos por parte dos sujeitos passivos. Este entendimento é também partilhado por Paula Rosado Pereira, que diz que “*o expresse afastamento da dedutibilidade fiscal dos encargos aí elencados justifica-se, em grande parte dos casos, por motivos de prevenção de comportamentos abusivos pelo sujeito passivo*”¹³⁰.

Assim, nos termos do artigo 31.º, as atividades realizadas nas empresas, como a distribuição de lucros, independentemente de designação ou forma, incluindo os dividendos pagos por uma empresa de seguros a um titular de uma apólice, ou qualquer distribuição de lucros acumulados por uma cooperativa; as despesas suportadas ou contraídas em benefícios pessoais de acionistas - sócios ou membro; as reservas salvo nas disposições na lei; prémios de seguro de saúde, de acidentes, de vida ou de educação pagos por uma pessoa singular; uma compensação ou remuneração excessiva paga por uma pessoa coletiva a um membro das pessoas coletivas ou pago entre associados com remuneração por trabalho realizados; Os presentes, as ajudas, as doações e heranças deste que isentas de imposto sobre o rendimento nas mãos do beneficiário; impostos sobre o

¹²⁹ Guia do imposto sobre rendimento, pág. 8. disponível em: https://www.mof.gov.tl/wp-content/uploads/2010/07/G5_Income_Tax_Guide_2008_Final_pt.pdf

¹³⁰ Cf. PEREIRA, Paula Rosado, Tributação das Empresas em Moçambique, Coimbra, 2017, pág. 56.

rendimento em Timor-Leste ou no estrangeiro; as despesas contraídas em benefício pessoal de um sujeito passivo de imposto sobre o rendimento ou dos seus dependentes; os salários pagos a um sócio de uma sociedade de pessoas; juros de mora¹³¹; sanção pecuniárias e multas em virtude do incumprimento, encargos com juros - salvo se contraídos por uma instituição financeira; multa ou sanção pecuniária por violação de qualquer lei, regulamento ou norma, e suborno ou qualquer importância similar e as despesas ou prejuízos suportados na parte em que sejam recuperáveis em virtude de uma apólice de seguro ou um contrato de indemnização.

6.6.3 Rendimento isento

O legislador tributário consagrou também isenções de rendimento, as quais se encontram previstas, no artigo 29.º da lei tributária.

Em Portugal, as matérias de isenção de imposto são tratadas, em alguns casos, como um benefício fiscal concedido pelo Estado. Note-se ainda, que existe um diploma próprio que consagra o regime dos benefícios fiscais. Por seu lado, em Timor-Leste, não existe um regime de benefícios fiscais, existindo apenas um artigo, que consagra isenção de tributação, o artigo 29.º da LT.

No entendimento do Professor José Casalta Nabais, os benefícios fiscais são uma contrapartida, em sede fiscal, das diversas e multifacetadas contribuições que os beneficiados, que não podemos esquecer são empresas singulares ou societárias, realizam em sede económica e social a favor da comunidade nacional, entre os quais se conta a de proporcionarem futuras receitas fiscais¹³².

Note-se, contudo, que o artigo não isenta os rendimentos das pessoas coletivas sem fins lucrativos, para estas, aliás, deveria incluir no artigo 29.º da lei tributária as determinadas entidades que têm os benefícios fiscais, o Governo fez aprovar o Decreto-

¹³¹ No que diz respeito aos juros de mora, por exemplo, uma empresa que beneficia o empréstimo para financiar a sua atividade de produção da empresa que pode ser ajudado para o futuro da empresa. Neste contexto, o fim da empresa da atividade não é para a finalidade privada, ou seja, o objetivo da empresa. Podemos comparar com Portugal, segundo a expressão do Ana Paula, que diz, a dedutibilidade de juros pela obtenção de fundos por uma sociedade para financiar uma entidade com ela relacionada (por exemplo, uma sociedade afiliada) através de suprimentos gratuitos é questionável no nosso ordenamento, Cf. DOURADO, Ana Paula, Direito Fiscal, Coimbra, 2018, 2ª Edição, pág. 202

¹³² Cf. NABAIS, José Casalta, Introdução ao Direito Fiscal das Empresas, Coimbra, 2018.3ª, pág. 161.

Lei n.º 6/2007, sobre o Regime dos Benefícios na Importação de Automóveis por Missões Diplomáticas e Consulares e Respetivos Funcionários.

Os benefícios fiscais são criados através de uma Lei em sentido formal, nos termos do artigo 144.º do n.º 2da Constituição, pelo que, podemos considerar que existe uma inconstitucionalidade em sentido formal.

No aspeto fiscal não são tributáveis as atividades que não constituem benefícios financeiros para as empresas. Logo, a tributação tem sempre como base o benefício económico da empresa. No entanto, caso o fim da empresa, não seja o benefício económico, o rendimento é isento.

Assim, a legislação fiscal timorense estabelece, no seu artigo 29.º da Lei n.º 8/2008, que as seguintes atividades: toda e qualquer ajuda ou doação, desde que não exista uma relação comercial, da propriedade ou do controlo entre doador ou donatário; as doações recebidas com grau do parentesco direto até ao primeiro grau, ou por instituições religiosas, educativas ou de caridade, ou por uma cooperativa, desde que não existe uma relação comercial, de propriedade ou de controlo entre doador e o donatário; heranças; bens do ativo, incluído numerário, recebidos por uma pessoa coletiva em troca de ações ou de entrada de capital; dividendos; uma importância paga por uma empresa seguradora a uma pessoa singular em conexão com um seguro de saúde, de acidentes de vida ou de educação, dividendos, fundo de pensões aprovado; o rendimento realizado por um fundo de pensões aprovado e as remunerações isentas nos termos do art.º 67.º.

Note-se que, mais uma vez, o legislador timorense socorreu-se de conceitos amplíssimos para legislar. Neste caso, a expressão “*toda e qualquer*”, presta-se a interpretações amplíssimas, o que acaba por permitir criar-se uma margem para o abuso fiscal por parte dos contribuintes. Por outro lado, pode ainda permitir uma decisão da administração tributária com uma grande margem para conformar, ou seja, a discricionariedade presente na norma, permite uma larga margem de atuação da AT. A este propósito, subscrevemos por inteiro a posição de Joaquim Freitas da Rocha, “*Nestes casos, a Administração Tributária, mais do que se limitar a subsumir acriticamente, goza de verdadeiras prerrogativas de escolha e selecção, podendo conformar a conteúdo da decisão.*”¹³³.

¹³³ Cf. ROCHA, Joaquim Freitas Da, Lições de Procedimento e Processo Tributário, Coimbra, 2014, 5.ª Edição, pág. 31.

Veja-se que a alínea d) do artigo 29.º da lei tributária estabelece que a sociedade comercial, na troca de ações, está isenta de tributação. Mesmo que, esteja isento, a lei não regula especificamente as pessoas coletivas das sociedades comerciais, uma vez que, podemos considerar os outros aspetos.

Por último, importa também mencionar que a lei consagra limites às deduções por sujeito passivo de pessoas coletivas. No momento do cálculo do rendimento da empresa, existem limites às deduções previsto na lei, é o caso do artigo 32.º, n.º 1 da LT. Assim, as despesas contraídas por um sujeito passivo de imposto sobre o rendimento em conexão com a realização, cobrança ou garantia do rendimento, cuja vida útil é superior a um ano, não podem ser deduzidas diretamente no rendimento, mas mediante reintegração ou amortização ao abrigo do disposto nos artigos 36.º e 37.º¹³⁴.

6.6.4 O cálculo do rendimento coletável da atividade empresarial

Segundo o artigo 33.º, n.º 1 “*À determinação do rendimento bruto e das deduções de um sujeito passivo, resultante de exercício de atividades empresariais relativamente a um ano fiscal, devendo basear-se no lucro líquido do sujeito passivo para fins de contabilidade financeira desse exercício elaborado, de acordo com as Normas Internacionais em matéria da elaboração do relatório financeiros, e sujeitas às alterações introduzidas na presente lei.*”. A fórmula do cálculo do rendimento empresarial, nos termos do n.º 2 do artigo 33.º da LT, o lucro líquido do sujeito passivo deve incluir os resultados de todas as atividades empresariais exercidas pelo sujeito passivo.

Portanto, no que diz respeito à tributação das empresas, podemos utilizar a expressão do Freitas Pereira, que afirma que na tributação das empresas é possível também constatar uma tendência no sentido do alargamento da base tributável, sendo actualmente adoptada uma concepção lata de rendimento que faz repórter o lucro tributável à variação do activo da empresa durante certo período¹³⁵.

¹³⁴ Art.º 31.º, n.º 1 da LT.

¹³⁵ V. PEREIRA, Manuel Henrique de Freitas, Fiscalidade, Coimbra, 2014. 5.ª Edição, p. 86.

Logo, o cálculo do rendimento das sociedades comerciais em Timor-Leste, para efeito de lucro líquido do contribuinte deve incluir os resultados de todas as atividades empresariais levadas a cabo pelo contribuinte durante o despectivo exercício fiscal, incluindo a alienação ou baixa à carga de quaisquer ativos ou perdão de quaisquer dívidas no concurso no ano fiscal dessas atividades¹³⁶.

O lucro tributável das atividades empresarias é obtido tendo por base a contabilidade financeira, conforme a doutrina de José Casalta Nabais que afirma que “*o lucro tributável das empresas tem por base o resultado contabilístico, mas na se conduz a este, pois o lucro fiscal tem em conta também as variações patrimoniais positivas e negativas não reflectidas no resultado contabilístico.*”¹³⁷.

O cálculo do rendimento coletável da atividade empresarial, contém ainda as deduções a que o sujeito passivo tem direito, relativamente a inventário e a amortizações. Segundo o guia do imposto sobre rendimento, a propósito do inventário, estabelece que é permitido a dedução do custo do inventário incorrido no exercício fiscal, mesmo que o inventário esteja em existência no final do ano. Já por seu lado, e quanto à amortização, é permitido ao contribuinte de imposto de rendimento uma dedução para ativos amortizáveis e para os edifícios da empresa durante o exercício fiscal¹³⁸.

Para efeitos do art.º 37.º da lei tributária, a amortização divide-se em elementos do ativo imobilizado incorpóreo e despesas corpóreas. No que se refere a elementos do ativo imobilizado incorpóreo consideram-se os ativos intangíveis, isto é, quaisquer bens (que não sejam bens móveis tangíveis ou bens móveis) que tenham vida útil de um ano e sejam utilizados no todo ou em parte na condução de atividades empresarias tributáveis. Enquanto que as despesas intangíveis são aquelas em que incorrer o sujeito passivo, desde que não seja na aquisição de bens imóveis tangíveis ou bens intangíveis¹³⁹.

As despesas relativamente aos edifícios utilizados no todo ou em parte para a condução da atividade empresarial tributável é um dos “*ativos amortizável*”, sendo constituído por qualquer imóvel tangível de um contribuinte que tenha uma vida útil superior a um ano, que é suscetível de perder valor como resultado do gasto e pelo uso, ou obsolescência e é utilizado no todo ou em parte na condução de atividades empresarias

¹³⁶ Guia do imposto sobre rendimento, pág. 9. disponível em: https://www.mof.gov.tl/wp-content/uploads/2010/07/G5_Income_Tax_Guide_2008_Final_pt.pdf

¹³⁷ Cf. NABAIS, José Casalta, Direito Fiscal, Coimbra, 2016. 9ª Edição, pág. 526.

¹³⁸ Guia do imposto sobre rendimento, pág. 10. disponível em: https://www.mof.gov.tl/wp-content/uploads/2010/07/G5_Income_Tax_Guide_2008_Final_pt.pdf

¹³⁹ Idem p. 13.

tributáveis¹⁴⁰. Para José Casalta Nabais, as depreciações e amortizações, ao contrário do que acontecia no passado, são actualmente objecto de um entendimento dinâmico, como o exige a liberdade de gestão fiscal pautada pela eficiência¹⁴¹.

No cálculo do rendimento não é permitido as reservas e provisões, ou seja, o artigo 38.º, n.º 1 da LT determina que, não é permitida nenhuma dedução relativa a qualquer montante de lucros retidos pelo sujeito passivo para criar uma reserva e provisão de despesas ou prejuízos separados. Por outro lado, é permitida a um sujeito passivo uma dedução no ano fiscal por uma dívida incobrável se o montante da dívida tiver sido incluído no rendimento tributável da atividade do sujeito passivo¹⁴².

Para efeito do cálculo do rendimento, no caso dos contratos a longo prazo, segundo a expressão do Hugo Botica e Hugo Pinheiro, estes são os contratos para manufaturas, instalação, construção ou serviços relacionados com esse fim, que não terminam no ano fiscal em que o seu cumprimento tenha começado e não se preveja que estejam concluídos no prazo de seis meses a partir da mesma data¹⁴³. Nesta perspectiva, o cálculo do rendimento no âmbito dos contratos a longo prazo, aplica-se o método de percentagem-de-realização para determinar o lucro de um contrato de longo prazo¹⁴⁴.

No cálculo do rendimento, nos casos da locação financeira, prevista no n.º 1 do artigo 41.º, é tratada como venda de aquisição do bem ou activo alugado ou arrendado. Prevê ainda no n.º 2 do artigo, que o locador é considerado como tendo feito um empréstimo ao locatário igual ao preço de aquisição do bem ou ativo e o locatário é considerado como titular do bem ou ativo. Neste caso, no n.º 3, estabelece que a cada pagamento feito pelo locatário ao locador, deve ser tratado como parte do reembolso do capital e a outra parte como um pagamento de juros. Assim, na parte imputável a título de juro, deveser calculado sobre o capital devido no momento em que ocorre cada pagamento¹⁴⁵. Portanto nos termos do n.º 5 do art.º 41.º, uma locação é financeira se: a) o prazo de locação, incluindo qualquer período ao abrigo de uma opção de renovação, for de 75% da vida útil do bem o ativo para fim de reintegração.

Portanto, de acordo com o artigo 41.º da lei tributária, teremos uma locação financeira nos casos em que o locatário tiver uma opção de aquisição do bem ou ativo por

¹⁴⁰ Idem. p. 11.

¹⁴¹ Cf. NABAIS, José Casalta, *Direito Fiscal*, Coimbra, 2016. 9ª Edição, pág. 522.

¹⁴² Art.º 39.º, n.º1 da LT.

¹⁴³ Cf. SANTOS, Rui Botica, FERREIRA, Hugo Pinheiro, *Direito Fiscal Timorense*, Timor-Leste, 2017, pág. 98.

¹⁴⁴ N.º 1 do Art.º 40.º da LT.

¹⁴⁵ N.º 4 do art.º 40.º da LT.

um preço fixo ou determinável no termo do prazo de locação (alínea b) e c) do n.º 5, pelo valor residual estimado do bem ou ativo no termo do prazo ou de locação for inferior a 20% do seu valor do mercado no início da locação.

A locação financeira considera-se na alínea d), no caso de uma locação com início antes dos últimos 25% de vida útil do bem ou ativo, o valor atual dos pagamentos mínimos de locação igualar ou exceder 90% do valor de mercado do bem ou ativo no início do prazo da locação; ou. Finalmente, na alínea e) o bem ou ativo for concebido especificamente para o locatário e, após o termo do prazo da locação, o bem ou ativo não tiver utilidade prática para qualquer outra pessoa além do locatário.

Assim, o rendimento da actividade empresarial é composto pelo rendimento ilíquido e os ganhos de alienação de elementos do ativo ou a extinção de uma dívida, obtidos no exercício de uma actividade empresarial, em conformidade com o estipulado no artigo 33.^o¹⁴⁶. No contexto do artigo 33.º, o legislador timorense estabelece um artigo específico no que diz respeito ao cálculo do rendimento das actividades empresariais, de acordo com a organização internacional de normalização contabilístico (IASB, *International Accounting Standards Board*), com o intuito de harmonizar as normas de contabilidade, principalmente nas empresas multinacionais, e a criação de uma norma padrão internacional para tributar no âmbito da tributação internacional.

6.6.1 Regra do método contabilístico

A regra do método contabilístico para um sujeito passivo tem que ser determinada de acordo o critério da competência económica ou o critério de competência de caixa, previsto no artigo 34.º da LT. O sujeito passivo deve escolher o critério da competência económica se o volume de negócio anual ilíquido for inferior a 100.000 de dólares. Neste caso, o sujeito passivo pode determinar o imposto sobre o rendimento¹⁴⁷. Por outro lado, o sujeito passivo poderá escolher o critério da competência de caixa, consideram-se realizados os rendimentos quando os recebe, ou quando eles são postos à sua disposição, e considera suportadas as despesas quando elas são pagas¹⁴⁸.

O critério da competência económica considera rendimento do sujeito passivo, a partir do momento em que os rendimentos são suscetíveis de serem recebidos, e considera

¹⁴⁶ Art.º 28.º n.º 2 da LT.

¹⁴⁷ N.º 2 do art.34 da LT

¹⁴⁸ N.º 3 do art.34 da LT.

suportadas as despesas quando elas são suscetíveis de serem pagas¹⁴⁹. Portanto, para sabermos os montantes que são suscetíveis de serem recebidos de acordo com o artigo anterior, considera-se o montante suscetível de ser recebido por um sujeito passivo, nos termos do n.º 6 do artigo 34.º, que define que um sujeito passivo quando adquire o direito a recebê-lo, mesmo quando no momento da quitação ou exercício desse direito seja adiado ou o seu pagamento seja em prestações.

Por outro lado, a suscetibilidade de ser pago baseia-se no facto de determinarem a sua obrigação, ou seja, o facto tributável ocorre nos termos do n.º 8 do artigo 34.º, no caso de aquisição de serviços, de bens ou de ativos, no momento em que os serviços, os bens ou ativos são fornecidos. No caso de utilização de bens ou ativos, no momento em que os bens ou ativos são utilizados e em qualquer outro caso, no momento em que o sujeito passivo proceda ao pagamento integral da sua obrigação.

6.6.2 Valorimetria das existências

No que concerne à valorimetria das existências, encontra-se prevista no artigo 35.º, portanto, é permitida a dedução dos custos atinentes à valorimetria das existências, suportadas durante um ano fiscal, mesmo que as existências se encontrem disponíveis no fim do ano em causa. O valorimetria permite que um sujeito passivo empresarial possa deduzir o lucro suportado durante um ano fiscal.

O controlo contabilístico das existências permite ao sujeito passivo saber o custo da mercadoria em stock e o ganho que realizará ao vendê-la.

O controlo contabilístico a que um sujeito passivo está sujeito para que possa deduzir o custo do inventário acontecido no ano fiscal, está sujeita a uma fórmula própria para se calcular. Para Joaquim Miranda Sarmiento, Ricardo Nunes e Marta Morais Pinto, a identificação específica que se traduz na incorporação do custo específico de elementos identificados de inventário. Este método é aconselhável no uso de itens segregados para um projeto específico, a fórmula “*first in first out*” (FIFO), na qual se indica que o custo das mercadorias vendidas tem por base os primeiros itens dos inventários a serem comprados, de maneira a que os itens que permaneçam em armazém no fim do período

¹⁴⁹ N.º 4 do art.34 da LT.

sejam aqueles que foram comprados em último¹⁵⁰. É permitida a dedução para o custo do inventário incorrido no exercício fiscal, mesmo que o inventário esteja em existência no final do ano¹⁵¹.

6.6.7 O cálculo do rendimento do estabelecimento estável

O cálculo do rendimento, no caso das pessoas coletivas não residentes em Timor-Leste, é calculado tendo como base o estabelecimento estável, nos termos do artigo 52.º n.º 1, que diz, o rendimento tributável de um não-residente que leva a cabo atividade empresarial em Timor-Leste através de um estabelecimento estável deve ser calculado tendo como referência o rendimento imputável, do estabelecimento estável, a quaisquer vendas efetuadas em Timor-Leste de bens, de mercadorias vendidas iguais ou semelhantes aos bens e mercadorias vendidas através do estabelecimento estável e quaisquer atividades empresariais exercidas em Timor-Leste, iguais ou semelhantes às efetuadas através do estabelecimento estável.

Neste contexto, para determinar o cálculo do rendimento de um estabelecimento estável é necessário apurar o lucro pelo exercício de atividade idênticas ou semelhantes. Note-se que se trata de uma pessoa com absoluta independência da pessoa não residente e pode ter dedução por despesas contraídas para fins empresariais, incluindo as despesas de direção ou despesas gerais de administração suportadas quer em Timor-Leste, quer fora do território¹⁵².

No entanto, a lei também limita a dedução de despesas, que aqui se corporizam nos montantes pagos ou que devem ser pagos pelo estabelecimento estável à respetiva sede ou a outra o estabelecimento estável das pessoas não-residentes. São exemplos dessa limitação o *royalty*, os honorários ou outros pagamentos semelhantes pela utilização de elementos depreciables de ativo imobilizado corpóreo ou incorpóreo pelo estabelecimento estável, a compensação por quaisquer serviços, incluído serviço de gestão prestado ao estabelecimento estável e juros empréstimos concedidos ao estabelecimento estável¹⁵³.

¹⁵⁰ V. SARMENTO, Joaquim Miranda, NUNES, Ricardo e PINTO, Marta Morais, Manual Teórico-Prático de IRC, Coimbra, 2018, pág. 68.

¹⁵¹ Guia do imposto sobre rendimento, pág. 10. disponível em: https://www.mof.gov.tl/wp-content/uploads/2010/07/G5_Income_Tax_Guide_2008_Final_pt.pdf

¹⁵² Art.º 52. n.º 2 da LT.

¹⁵³ Art.52 do n.º 2, alínea c) da LT.

7. Estabelecimento estável, tributação internacional e os acordos de prevenção da dupla tributação

7.1 Estabelecimento estável

Para além do tipo do cálculo do rendimento, que já mencionamos, existe o tipo do cálculo do rendimento com base no estabelecimento estável. Neste aspeto, o estabelecimento estável considera-se uma instalação fixa, através da qual uma empresa exerce a sua atividade. Segundo a redação dada pelo artigo 1.º da lei tributária de Timor-Leste, este define o “*estabelecimento estável*” como a instalação fixa na qual a empresa exerce toda ou parte da sua atividade, designadamente: a) um local de direção; b) uma sucursal; c) um escritório de representação; d) um escritório; e) uma fábrica; f) uma oficina; g) uma mina, um poço de petróleo ou de gás natural, uma pedreira ou outro local de extração, (...).

O conceito do estabelecimento estável decorre do quadro de repartição de competências de tributação, estabelecido pelo direito internacional fiscal, em que o país da residência ou sede do sujeito passivo tem ganho primazia, de forma consensual, no direito exclusivo à tributação dos lucros¹⁵⁴.

Portanto, o lucro de um estabelecimento estável, pode ser tributado no Estado onde está situada a instalação fixa. Conforme explica João Sérgio Ribeiro, que defende que os lucros do estabelecimento estável devem ser sujeitos a imposto no Estado-Membro onde estiver situado, quer de acordo com direito interno desse Estado quer com o direito nos termos dos convenções celebrados por esse Estado¹⁵⁵.

Se uma empresa exercer a sua atividade no outro Estado, que não o da residência, através de um estabelecimento estável, serão imputados ao estabelecimento estável os lucros que esta teria realizado se tivesse constituído uma empresa distinta e independente, exercendo atividades idênticas e em idênticas condições¹⁵⁶.

¹⁵⁴ Cf. NUNES, Joaquim Miranda Sarmiento Ricardo e Pinto, Marta Morais, Manual Teórico-Prático de IRC, Coimbra, 2018, pág 14.

¹⁵⁵ Cf. RIBEIRO, João Sérgio, Direito Fiscal da União Europeia: tributação direta, Coimbra, 2018, p. 151.

¹⁵⁶ Cf. CARVALHO, M. ^a da Graça Simões, Aplicação das Convenções sobre a dupla tributação, Lisboa, 2000, pág. 120.

O conceito de “*instalação fixa*” é um conceito naturalístico que independentemente do título jurídico pelo qual tais instalações são da empresa (propriedade, locação, *leasing*, comodato, simples posse, etc.)¹⁵⁷.

Portanto, o legislador jurídico-tributário de Timor-Leste, na criação da lei, esclareceu vários exemplos relativamente às atividades estabelecidas no contexto do direito fiscal. No entanto, uma das coisas muito importantes que se define na lei é o conceito da “*instalação fixa*”, ou seja, podemos considerar a instalação como qualquer instalação da empresa, para além de outras que não foram citadas na definição da lei, acima mencionadas, tendo como base a instalação fixa. Portanto, o conceito confere uma margem de interpretação em sentido amplo, uma vez que existem algumas empresas que nem têm estabelecimento estável.

Neste caso, a noção do estabelecimento estável define, por um lado, uma instalação fixa e, por outro, um local de direção nos termos da alínea a). Parece-nos que o legislador, no que diz respeito a este conceito, não foi muito claro. Utilizando a expressão de José Casalta Nabais “*encontramos dois elementos de verificação cumulativa: um elemento estático, constituído pela organização através da qual é exercida uma actividade, e um elemento dinâmico, constituído pela actividade exercida considerada em si mesma*”¹⁵⁸. Portanto, neste contexto, (Diego Campos & Mônica Campos), define-se o conceito de estabelecimento estável, em duas teorias: por um lado, a teoria da realização e, por outro lado, a teoria da pertinência económica. A teoria da realização abarca as simples operações complexas indústrias; prestação de serviços; etc. Enquanto estabelecimentos, instalações fixas, que não constituírem uma fonte direta de rendimento não são considerados estabelecimentos estáveis. Na teoria da pertinência económica, é qualquer estrutura económica, estabelecimento num país, mesmo se ela só contribui indiretamente para a produção. Portanto a definição do estabelecimento estável é muitas vezes, um conceito com interpretações divergentes pelos juristas sobretudo na aplicação do imposto¹⁵⁹.

A empresa não tendo instalação fixa, só existe apenas uma representação, uma vez que a lei exige uma instalação fixa, através da qual a empresa exerce toda ou parte da

¹⁵⁷ Cf. XAVIER, Alberto, Direito Tributário Internacional, Coimbra, 2009, pág. 312.

¹⁵⁸ V. NABAIS, José Casalta, Direito Fiscal, Coimbra, 2016, p. 253.

¹⁵⁹ CAMPOS. Digo Leite de, CAMPOS, Mônica Horta Neves Leite de “Direito Tributário”, Coimbra, 1996, p. 269.

atividade. Parece que a exigência da lei refere a instalação fixa da empresa, ou seja, uma instalação física para o exercício de atividade da empresa.

7.2 As pessoas não residentes de estabelecimento estável

No contexto da lei tributária de TL, as pessoas coletivas não residentes que exercem atividades no território de Timor-Leste, isto é, uma sociedade que exerce a sua atividade e não tem o estabelecimento estável em Timor-Leste. Nesta perspetiva, a representação da empresa, conforme estabelece o artigo 1.º da lei tributária de Timor-Leste, define-se pela instalação fixa através da qual a empresa exerce toda ou parte da sua atividade. Segundo Rui Botica e Hugo Pinheiro Ferreira, a noção de estabelecimento, no contexto da Lei Tributária de Timor-Leste, tem como base o conceito que está consagrado na convenção de modelo da OCDE.¹⁶⁰ Portanto, o conceito em si, é um conceito que depende da instalação da empresa. Não se classifica, como por exemplo em Portugal, a direção efetiva que determina um residente, assim, a definição dada na lei tributária sobre o conceito do estabelecimento estável parece ser um pouco confusa para o interprete.

Desta forma e tendo como base o conceito de estabelecimento estável de um não residente (aliás o conceito não abrange os residente que têm estabelecimento estável em Timor-Leste), e segundo o entendimento de Diogo Leite de Campos e Mónica Horta Neves Leite de Campos, define-se estabelecimento estável, no âmbito da convenção modelo O.C.D.E., com as seguintes características: a existência de uma instalação de negócios (isto é, escritórios, máquinas, etc); esta instalação deve ser fixa (deve ser instalada num lugar preciso com carácter de permanência); deve levar a cabo atividades por conta da empresa, através de pessoas que dependem desta¹⁶¹.

A representação da empresa depende de uma instalação da empresa, objeto social da empresa e a sua atividade. Neste contexto, numa empresa não residente, a tributação é realizada no território de Timor-Leste. Nesta perspetiva, as sociedades não residentes com estabelecimento estável no país pagam imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas relativamente aos lucros imputados a esse mesmo estabelecimento estável¹⁶². Quem não residir em Timor-Leste nem estiver estabelecido ou domiciliado em Timor-Leste, e que, mesmo assim, conduza negócios ou esteja envolvido em atividades através de um

¹⁶⁰ Cf. BOTICA, Rui e FERREIRA, Hugo Pinheiro, *Direito Fiscal Timorense*, 2017, pág 106.

¹⁶¹ V. CAMPOS, Diogo Leite de e CAMPOS, Mónica Horta Neves Leite de, *Direito Tributária Coimbra*, 1996, pp. 269.

¹⁶² Cf. GLORIA, Teixeira, *A Tributação do Rendimento*, Coimbra, 2000, pág. 92.

estabelecimento permanente em Timor-Leste, está sujeito ao imposto sobre rendimentos em Timor-Leste¹⁶³.

Somos ainda da opinião que o lucro tributável do estabelecimento estável de pessoas residentes em Timor-Leste, seria melhor enquadrado sobre o conceito de estabelecimento estável de não residente.

7.3 Tributação internacional

A tributação internacional, disciplinada pelo direito tributário internacional, tem por base a consagração de elementos de conexão. Portanto, para Alberto Xavier, uma situação da vida que tem o contacto por qualquer dos seus elementos, com mais do que uma ordem jurídica dotada do poder de tributar¹⁶⁴.

A regulamentação da tributação internacional é importante, atendendo às situações de vida dos sujeitos passivos. Um sujeito passivo pode ter contacto com várias ordens jurídicas tributárias. Neste campo, um princípio importante, no que diz respeito à tributação internacional, é o princípio de territorialidade.

Este princípio considera que os rendimentos recebidos ou obtidos no estrangeiro por parte de um timorense aí residente, estão sujeitos de a tributação dos seus rendimentos recebidos ou obtidos nos estrangeiros. No entanto, para minimizar a dupla tributação, a lei assegura mecanismos aos contribuintes, que minimizam os efeitos, ou fazem desaparecer, a dupla tributação. No caso timorense, o sujeito passivo residente terá direito a um crédito no valor do imposto pago no estrangeiro sobre o rendimento auferido pelo sujeito passivo no estrangeiro. Esse crédito, designado por “*crédito de imposto estrangeiro*” é incluído no rendimento tributável do sujeito passivo do ano fiscal a que disser respeito¹⁶⁵.

Por um lado, no cálculo da dedução, nos termos do n.º 2 do artigo 50.º, o crédito do imposto no estrangeiro será calculado separadamente para cada país estrangeiro em que o sujeito passivo aufera rendimento. Por outro lado, o montante do crédito no estrangeiro, relativo ao rendimento, é limitado, nos termos do n.º 3 do artigo 50.º, uma vez que não se permite a dedução do excesso no estrangeiro. Assim, o montante pago no

¹⁶³ Guia do Imposto sobre o rendimento, pág. 17 https://www.mof.gov.tl/wp-content/uploads/2010/07/G5_Income_Tax_Guide_2008_Final_pt.pdf.

¹⁶⁴ Cf. XAVIER, Alberto, Direito Tributário Internacional, Coimbra, 1993, pág. 3

¹⁶⁵ Artigo 50.º n.º 1 da LT.

estrangeiro deve ser objeto de prova, nomeadamente, através da entrega de uma liquidação de imposto, na AT de Timor-Leste¹⁶⁶.

No que diz respeito às sociedades comerciais, a lei tributária nada diz claramente sobre este assunto. Pelo que, relativamente ao estabelecimento estável, podemos reconduzir o elemento de conexão ao local de direção.

7.4 O acordo de eliminação da dupla tributação

No que toca à prevenção da dupla tributação, o governo de Timor-Leste celebrou vários acordos, no que diz respeito à eliminação da dupla tributação. Ou seja, um tratado/ou acordo fiscal celebrado entre Timor-Leste e um país estrangeiro.

Segundo o artigo 1.º da lei tributária de Timor-Leste, um acordo entre Governo da República Democrática de Timor-Leste e o Governo de um país estrangeiro, visa a eliminação da dupla tributação e a prevenção da evasão fiscal.

De acordo com a opinião de Alberto Xavier, existe concurso de normas em Direito Tributário quando o mesmo facto se integra na hipótese de incidência de duas normas tributárias em matérias distintas, dando origem à constituição de mais do que uma obrigação de imposto¹⁶⁷.

Neste contexto, para prevenir este problema, o Estado estabelece, através de mecanismos de cooperação, convenções ou acordos, que visam prevenir os contribuintes da questão da dupla tributação.

Assim, no âmbito da tributação do rendimento, a celebração de um acordo entre o Governo da República Democrática de Timor-Leste e o Governo de um país estrangeiro, que visa a prestação de assistência mútua na execução das obrigações e direitos respeitantes à eliminação da tributação do rendimento auferido pelos sujeitos passivos, que têm contato com as normas de incidência subjetivo-tributárias desses países¹⁶⁸.

¹⁶⁶ Artigo 50.º n.º 4 da LT.

¹⁶⁷ Cf. XAVIER, Alberto, *Direito Tributário Internacional*, Coimbra, 1993, pág. 31.

¹⁶⁸ Definição do n.º 1 do art.º 1.º da LT.

7.5 A Convenção de eliminação da dupla tributação e prevenção da evasão fiscal, celebrada entre Portugal e Timor-Leste

Entre Timor-Leste e Portugal foi assinada uma convenção¹⁶⁹ e para evitar a dupla tributação e prevenir a evasão fiscal em matéria de imposto sobre rendimento. Para Ana Dourado, a dupla tributação (jurídica) internacional ocorre se verificarem os seguintes quatro elementos em dois ou mais Estados:

- 1) Impostos semelhantes;
- 2) Aplicáveis ao mesmo período de tempo;
- 3) Sobre o mesmo sujeito passivo;
- 4) E o mesmo facto tributário¹⁷⁰.

Esta convenção é um instrumento jurídico que regula os direitos e deveres de ambas as partes no que diz respeito ao poder de tributar do Estados, constituindo o seu principal objetivo eliminar a dupla tributação e combater a evasão fiscal.

Portanto, seguindo alguns métodos de eliminação da dupla tributação que está prevista nos termos do n.º 1 do art.º 24.º da Convenção que regula a posição de Portugal relativamente, a um residente de Portugal obtêm rendimentos que, de acordo com o disposto na presente Convenção, possam ser tributados em Timor-Leste. Portugal deduzirá do imposto sobre o rendimento desse residente uma importância idêntica ao imposto sobre o rendimento pago em Timor-Leste. A importância deduzida não poderá, contudo, exceder a fração do imposto sobre o rendimento, calculado antes da dedução, correspondente aos rendimentos que podem ser tributados em Timor-Leste¹⁷¹.

O mesmo também se encontra consagrado para Timor-Leste. Quando um residente de Timor-Leste obtêm rendimentos que, de acordo com o disposto na presente Convenção, possam ser tributados em Portugal, Timor-Leste deduzirá do imposto sobre o rendimento desse residente uma importância idêntica ao imposto sobre o rendimento pago em Portugal. A importância deduzida não poderá, contudo, exceder a fração do imposto sobre o rendimento, calculado antes da dedução, correspondente aos rendimentos que podem ser tributados em Portugal¹⁷².

¹⁶⁹ Disponível no site: <https://dre.pt/application/conteudo/602479>

¹⁷⁰ Cf. DOURADO, Ana Paula, Direito Fiscal, Coimbra, 2018, pp. 21.

¹⁷¹ N.º 1 do art.º 24.º da Convenção.

¹⁷² N.º 2 do art.º 24.º da Convenção.

No entendimento de João Sérgio Ribeiro, um dos principais instrumentos utilizados para combater a dupla tributação é através da celebração de convenções que, ao terem como efeito restringir o poder que cada um dos Estados envolvidos têm para tributar uma determinada situação, acaba por atenuar ou eliminar a dupla tributação¹⁷³.

Esta convenção celebrada entre Portugal e Timor-Leste tem como objeto, no caso português o imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas (IRC), enquanto que, em Timor-Leste, o imposto sobre rendimentos e os vencimentos nos termos do capítulo VI da Lei n.º 8/2008¹⁷⁴.

A convenção, no seu artigo 5.º, define o que entende por estabelecimento estável.

Enquanto que o residente, qualquer pessoa, por virtude de legislação desse Estado, está sujeita a imposto devido ao seu domicílio, à sua residência, ao local de direção ou a qualquer outro critério de natureza similar, e aplica-se igualmente a esse Estado e às suas subdivisões políticas ou administrativas ou autarquias locais. Todavia, esta expressão não inclui qualquer pessoa que esteja sujeita ao imposto nesse Estado apenas relativamente ao rendimento de fontes localizadas nesse Estado.¹⁷⁵

Segundo a convenção, a tributação das empresas, ou seja, os lucros de uma empresa só podem ser tributados nesse Estado, a não ser que a empresa exerça a sua atividade no outro Estado contratante, através de estabelecimento estável aí situado. Se a empresa exercer atividades deste modo, os seus lucros podem ser tributados no outro Estado, mas unicamente na medida em que sejam imputáveis e esse estabelecimento estável¹⁷⁶.

Assim, no contexto da tributação internacional, adotaram-se três regimes em relação às situações previstas: o regime da exclusividade; o regime da repartição e o regime da interdição total de tributação.

No regime da exclusividade atribui-se apenas a um dos Estados o direito de tributar; no regime de repartição divide-se o direito de tributar entre os dois Estados, em termos de percentagem; no regime de interdição as partes contratantes estabelecem a obrigação comum de certas situações ou elementos não serem tributados por nenhum dos Estados¹⁷⁷.

¹⁷³ Cf. RIBEIRO, João Sérgio, Teoria Geral do Imposto e das Normas Tributárias, AEDUM, 2014, p. 116.

¹⁷⁴ Artigo 2.º n.º 1 al. a), iii) e al. b), ii), da Convenção entre a República Portuguesa e a República Democrática de Timor-Leste para evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em matéria de imposto sobre o rendimento.

¹⁷⁵ Art.º 4.º n.º 1 da Convenção.

¹⁷⁶ Art.º 7.º n.º 1 da Convenção.

¹⁷⁷ Cf. CARVALHO, M.ª da Graça Simões, Aplicação das Convenções sobre a dupla tributação, Lisboa, 2000, pág. 31.

A convenção sobre a eliminação da dupla tributação celebrada entre Portugal e Timor-Leste é, segundo a classificação jurídica das fontes de direito, uma norma internacional, que regula e disciplina a tributação dos rendimentos dos sujeitos passivos, entre os dois Estados. No entendimento de Diogo Campos e Mónica Campos, as normas materialmente internacionais, destinadas a evitar a dupla tributação, fixam a taxa máxima aplicável pelo Estado da fonte dos rendimentos; ou as que estabelecem o procedimento de determinação do rendimento coletável de um estabelecimento estável¹⁷⁸.

Como já tivemos oportunidade de referir, em Timor-Leste foi implementado o mecanismo do “*crédito do imposto estrangeiro*”, que permite ao sujeito passivo residente direito à atribuição de crédito no montante de qualquer imposto pago no estrangeiro sobre o rendimento recebido pelo sujeito passivo¹⁷⁹. Conforme Glória Teixeira, o método de crédito, por um lado, permite que todos os impostos pagos no Estado de proveniência dos rendimentos sejam creditados contra impostos a pagar no Estado onde reside o contribuinte¹⁸⁰.

Em Portugal a dupla tributação, no âmbito da convenção, é eliminada, podendo os rendimentos ser tributados em Timor-Leste, deduzindo Portugal o imposto sobre o rendimento desse residente no valor idêntico ao imposto sobre rendimento pago em Timor-Leste. A importância deduzida não poderá, contudo, exceder a fração do imposto sobre o rendimento, calculado antes da dedução, correspondente ao rendimento que pode ser tributado em Timor-Leste¹⁸¹.

Por um lado, em Timor-Leste, a dupla tributação será eliminada, no caso de um residente em Portugal obtiver rendimentos que, de acordo com o disposto na presente convenção possam ser tributados em Portugal. Assim, Timor-Leste deduzirá do imposto sobre os rendimentos desse residente uma importância idêntica ao imposto sobre o rendimento pago em Portugal. A importância deduzida não poderá, contudo, exceder a fração do imposto sobre o rendimento, calculado antes da dedução, correspondente ao rendimento que podem ser tributados em Portugal¹⁸².

No caso de uma empresa associada, tal como definido nas alíneas a) e b) do art.º 9.º da Convenção, isto é, uma empresa de um Estado contratante que participa direta ou

¹⁷⁸ Cf. CAMPOS, Diogo Leite de, CAMPOS, Mónica Horta Neves Leite de, *Direito Tributário*, Coimbra, 1996, pág. 254.

¹⁷⁹ V. N.º 1 do art.º 50.º da LT.

¹⁸⁰ Cf. TEIXEIRA, Glória, *A Tributação do Rendimento perspectiva Nacional e Internacional*, Coimbra, 2000, p. 110.

¹⁸¹ N.º 1 do art.º 24.º da Convenção.

¹⁸² N.º 2 do art.º 24.º da Convenção.

indiretamente, na direção, no controlo ou no capital de uma empresa do outro Estado. Enquanto os rendimentos como por ex., o lucro respeitado, os dividendos, pagos por uma sociedade residente de um Estado contratante a um residente de outro Estado contratante podem ser tributados nesse Estado¹⁸³. Isto acontece também nos juros provenientes do Estado contratante e pagos a um residente de outro Estado contratante podem ser tributados nesse outro Estado. O mesmo acontece também aos *royalties* e mais valias, ou seja, os *royalties* provenientes de um Estado contratante e pagos a um residente de um Estado contratante podem ser tributados nesse outro Estado. Os ganhos que um residente de um Estado contratante aufera da alienação de bens imobiliários nos termos do artigo 6.º e situados no outro Estado contratante, podem ser tributados nesse outro Estado¹⁸⁴.

Podemos agrupar as convenções de eliminação da dupla tributação em dois tipos: as tradicionais convenções de eliminação da dupla tributação (CDT) que, apesar desta designação, têm também presente a luta contra a evasão e fraude fiscal, baseadas no Modelo de Convenção Fiscal sobre o Rendimento e o Património da OCDE, e os mais recentes acordos de troca de informação (ATI), assentes também num Modelo de Convenção da OCDE, de 2002, que conheceram um desenvolvimento extraordinário nos últimos anos¹⁸⁵.

¹⁸³ Art.º 10.º n.º 1 da Convenção.

¹⁸⁴ Artigos 12.º, n.º 1 e 13.º n.º 1, da Convenção.

¹⁸⁵ V. NABAIS, José Casalta, Direito Fiscal, Coimbra, 2016, p. 181.

8. Procedimento, relação jurídica tributária e lei de investimento privado

8.1 O procedimento relativo ao imposto sobre o rendimento

O procedimento do imposto sobre o rendimento está regulado nos artigos 62.º da lei tributária.

Procedimento tributário, na expressão de Joaquim Freitas da Rocha “*é um conjunto de atos, provenientes de órgãos administrativos tributários distintos, relativamente autónomos e organizados sequencialmente, direcionados à produção de um determinado resultado, do qual são instrumentais.*”¹⁸⁶.

Quanto ao contexto timorense, não existe código do procedimento tributário. Nos termos n.º 1 do artigo 62.º, as pessoas indicadas devem entregar à Autoridade Bancária e de Pagamentos (ou a outra entidade designada pela Administração Tributária) uma declaração de imposto sobre rendimento, preenchida devidamente conforme instruções. Nesse sentido, cabe à Autoridade Tributária, nos termos do n.º 1 do artigo 15.º, enquanto entidade responsável pela Direção Nacional de Gestão Declarativa, Liquidação e Cobrança, que tem como atribuição verificar as declarações dos contribuintes, bem como proceder à liquidação e à cobrança dos impostos e demais tributos e contribuições financeiras a favor do Estado, atribuídas à Autoridade Tributária (AT)¹⁸⁷.

Quanto ao prazo de entrega da declaração, estabelece o n.º 2 do artigo 62.º da lei tributária, que um sujeito passivo de imposto sobre o rendimento, a quem é exigida a entrega de uma declaração do imposto sobre rendimento, relativa a um ano fiscal, à Autoridade de Bancária e de pagamento ou a outra entidade designada pela Administração Tributária, deve fazer a entrega da declaração até o último dia do terceiro mês após o fim do ano fiscal. Não obstante, a data para entrega da declaração do rendimento de um sujeito passivo de imposto pode ser prorrogada, a pedido (mediante requerimento) do sujeito passivo, por escrito, dirigido à Administração Tributária¹⁸⁸.

A AT pode notificar por escrito a decisão de autorização da prorrogação do prazo de entrega da declaração do imposto sobre o rendimento, sendo que a autorização da

¹⁸⁶ Cf. ROCHA, Joaquim Freitas Da, Lições de Procedimento e Processo Tributário, Coimbra, 2014, 5.ª Edição, pág. 67.

¹⁸⁷ N.º 1 do art.º 15.º do Decreto-Lei 13/2017 de 5 de abril, sobre Estrutura Orgânica da Autoridade Tributária. http://www.mj.gov.tl/jornal/public/docs/2017/serie_1/SERIE_I_NO_13.pdf.

¹⁸⁸ N.º 4 do art.º 62.º, do Decreto Lei, 13/2017 da Lei Tributária da Estrutura de Autoridade Tributária.

prorrogação do prazo não altera a data de vencimento da obrigação de pagamento do imposto, nos termos do n.º 6 do art.º 62.º.

Já no que diz respeito à declaração de imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas, a declaração que deve ser entregue tem de ser instruída nos termos do n.º 3 do artigo 62.º, com os seguintes documentos: pela folha de balanço e pela declaração de *cash-flow* ou mapa do fluxo de tesouraria, para o ano fiscal vigente.

Portanto, para efeito do n.º 5 do art.º 62.º, o sujeito passivo deve acompanhar uma declaração em que é calculado o montante do imposto sobre o rendimento no ano fiscal e pelo documento comprovativo do devido apuramento.

A AT rege-se pelos princípios organizacionais previstos n.º 1 do art.º 4.º do Decreto da Lei n.º 13/2017, 5 de abril, nomeadamente: o princípio da legalidade, o princípio de desburocratização, desconcentração administrativa, flexibilidade organizativa e valorização dos recursos humanos.

No que diz respeito ao princípio da flexibilidade, este traduz-se na possibilidade de a AT, aprimorar permanentemente, através de normativos regulamentares e de decisões administrativas, a sua estrutura e organização. Contudo, o princípio da flexibilidade é complementado pelo princípio da legalidade, na medida em que este implica que a AT, na prossecução das suas atribuições, deve pautar-se pela rigorosa observância das disposições legais que regulam a sua atividade, incluindo aqui, as disposições regulamentares e decisões administrativas que ela própria emana para organizar a sua estrutura.¹⁸⁹

8.2 Relação jurídica das pessoas coletivas no contexto de Timor-Leste

A relação jurídica tributária é composta pelo conjunto das relações jurídicas do contribuinte e da administração tributária.

Na expressão de Joaquim Freitas da Rocha e Hugo Flores, o vocábulo “*relação jurídica tributária*” pode ser utilizado em aceções distintas, dependendo do respetivo contexto e enquadramento jurídico discursivo, designadamente: “(i) num sentido restrito – sinónimo de “obrigação”, “vinculação” ou “dever” (para significar isoladamente cada um dos vínculos que une os sujeitos em questão, vínculos esses que podem ser

¹⁸⁹ N.º 2 do art.º 4.º do Decreto-Lei n.º 13/2017, Estrutura da Autoridade Tributária.

diversificados e qualitativamente distintos, desde a entrega de declarações à sujeição a inspeções; da liquidação de determinado imposto à manutenção da contabilidade organizada; do pagamento de uma taxa à omissão de fatura ou recibo ou à prestação de informações)¹⁹⁰.

Sob o ponto de vista do direito comparado, em Portugal, a relação jurídica tributária está disciplinada num diploma próprio - Lei Geral Tributária que regula as relações jurídicas entre os sujeitos passivos e ativo. No contexto de Timor-Leste, o legislador não prevê nenhum diploma que regule a relação jurídica entre o contribuinte e o fisco.

8.3 Os sujeitos da relação jurídica, em particular as pessoas coletivas em Timor-Leste

A relação jurídica tributária, que se encontra regulada no “título II da LGT”, o qual tem como epígrafe a «*Relação Jurídica Tributária*», é composta por quatro elementos: sujeitos da relação jurídica tributária, objeto da relação jurídica tributária, constituição e alteração da relação jurídica tributária e extinção da relação jurídica tributária¹⁹¹.

Os sujeitos passivos da relação jurídica tributária, em Timor-Leste, são uma pessoa singular ou coletiva, o património ou a organização de facto ou de direito, nos termos da lei, que estão vinculados ao cumprimento da prestação tributária, aqui incluindo quer os substitutos ou responsáveis tributários. Assim, o conceito de sujeito passivo supracitado, abarca, para além de pessoas singulares, patrimónios, organizações de facto ou de direito, substituto ou responsável tributário e as pessoas coletivas. Segundo Casalta Nabais, “*aos diversos sujeitos (passivos) ou titularidades passivas, encontramos o contribuinte, os substitutos, os retentores, os responsáveis fiscais, os sucessores, os suportadores económicos do imposto (em caso de repercussão) e os sujeitos passivos das múltiplas e diversificadas obrigações ou deveres acessórios.*”¹⁹².

Como já vimos, os sujeitos passivos pessoas coletivas, podem ser residentes ou não residentes, em Timor-Leste. Os sujeitos passivos residentes, no caso das pessoas

¹⁹⁰ Cf. ROCHA, Joaquim Freitas da, FLORES, Hugo da Silva, Teoria Geral da Relação Jurídica Tributária, Coimbra, 2017, pág. 36.

¹⁹¹ Cf. DOURADO, Ana Paula, Direito Fiscal, Coimbra, 2.ª Edição, 2011, pág. 67

¹⁹² Cf. NABAIS, José Casalta, Direito Fiscal, Coimbra, 2016.9ª Edição, pág. 228.

coletivas, são aqueles que exercem atividades de natureza comercial, industrial ou agrícola em Timor-Leste. Os sujeitos passivos não residentes, no caso das pessoas coletivas, são as que têm um estabelecimento estável e um estabelecimento não estável. Isto é, a lei tributária em Timor-Leste não define os sujeitos passivos que integram as pessoas coletivas, como no caso português, em que os sujeitos passivos pessoa coletiva integra o código de rendimento das pessoas coletivas.

Ainda como sujeitos passivos da relação jurídica temos o substituto e o responsável tributário. Estas figuras jurídicas são também responsáveis pelo cumprimento das obrigações tributárias, mas no caso de obrigado principal não as cumprir. Conforme se encontra estabelecido¹⁹³.

Para além disso, existe ainda o sujeito ativo da relação jurídica tributária, ou seja, a entidade pública que exige dos sujeitos passivos o cumprimento a obrigação tributária. Neste caso, duas dimensões constitutivas, segundo, Joaquim Freitas da Rocha e Hugo Silva Flores, “(i) por um lado, é imperativo que se esteja em presença de uma entidade de Direito Público, designadamente o Estado, uma Autarquia Local, um instituto público, etc., nos termos serão melhor abordados adiante; (ii) Por outro lado, é fundamental que essa entidade de Direito Público tenha o direito, conferido por lei, de exigir a realização em concreto de prestações tributárias (e.g, pagamento, entrega de declarações, manutenção e demonstração de contabilidade organizada, etc.). Em termos rigorosos, quando tais prestações tributárias assumem natureza pecuniária, reserva-se a designação de credor.”¹⁹⁴.

Em Timor-Leste, as entidades de direito público titular do polo ativo da relação jurídica tributária são o Estado, os institutos públicos. Os municípios têm um poder limitado para criação de taxas, uma vez que, o poder está centralizado na administração central.

Em Portugal, o artigo 18.º da Lei Geral Tributária, define o sujeito ativo da relação jurídica tributária como “a entidade de direito público titular do direito de exigir o

¹⁹³ A título de exemplo da figura de substituto tributário, temos o mecanismo de retenção na fonte, previsto no artigo 53.º n.º 1.

¹⁹⁴ Cf. ROCHA, Joaquim Freitas da, FLORES, Hugo da Silva, *Teoria Geral da Relação Jurídica Tributária*, Coimbra, 2017, p. 68.

cumprimento das obrigações tributária, quer diretamente quer através de representante.”.

Assim, segundo Sérgio Vasques, define que, “*Esta é uma definição razoavelmente simples, que apela à titularidade do crédito tributário, remetendo para a tradicional compressão civilista do sujeito activo das relações obrigacionais como a pessoa, dita o credor, que tem o direito de exigir de outra pessoa, dita o devedor, a realização da determinada prestação.*”¹⁹⁵.

8.4 Responsabilidade tributária das pessoas coletivas

Haverá responsabilidade tributária quando alguém, por imposição legal, é chamado ao pagamento de dívidas tributárias de outra pessoa ou entidade, após o incumprimento desta¹⁹⁶.

No caso da responsabilidade tributária das pessoas coletivas, e segundo a doutrina do Professor Joaquim Freitas da Rocha, uma concepção transpersonalista, defende que tais grupos podem e devem ser chamados a prestar contas por algumas das suas atuações, exigindo-se *ab initio* que esse grupo tenha personalidade jurídica, como acontece com as pessoas coletivas de direito público, e mais especificamente com o Estado¹⁹⁷.

Neste caso, considera-se a lei geral tributária, ainda que não explique, em sua definição, algum conceito relativo à responsabilidade tributária. Porém, é sabido que uma obrigação tributária faz parte da teoria de relação jurídica tributária, sendo difícil de determinar a responsabilidade tributária por parte das pessoas coletivas em Timor-Leste. Não obstante, nos termos do n.º 4 do artigo de 93.º da Lei Tributária de Timor-Leste, que define o regime jurídico do procedimento tributário relativo à cobrança e recuperação do imposto mantém-se aplicável no regulamento UNTAET 2000/18 sobre o sistema tributário de Timor-Leste.

Por outro lado, não se pode esquecer que existiam também outras legislações que poderiam ser consideradas como responsabilidade das pessoas coletivas, que podem ser

¹⁹⁵ Cf. VASQUES, Sérgio, Manual de Direito Fiscal, 2011, 2.ª Edição, pág 381.

¹⁹⁶ *Ibidem* p. 94.

¹⁹⁷ Cf., ROCHA, Joaquim Freitas da, Breve reflexões sobre responsabilidade colectivas e Finanças públicas, pág. 6, disponível no site: <https://repositorium.sdum.uminho.pt/bitstream/1822/22403/4/Responsabilidade%20e%20Finanças%20públicas.pdf>

chamadas para responder pelas dívidas da sociedade comercial, por exemplo a lei comercial sobre a responsabilidade, assim como no código civil de Timor-Leste, que prevê também uma cláusula sobre a responsabilidade civil das pessoas coletivas.

Nesta perspetiva, conforme Ana Dourado, “*os gestores de direito ou de facto de pessoas coletivas e entes fiscalmente equiparados são subsidiariamente responsáveis em relação a estas e solidariamente entre si pelas dívidas tributárias cujo facto constitutivo se tenha verificado no período em que exerceram o cargo, ou pelas dívidas cujo prazo legal de pagamento ou entrega tenha terminado no período de exercício do cargo, consoante o caso, se tomaram a decisão de não pagamento da mesma ao fisco, ou participarem em tal decisão.*”¹⁹⁸.

Para além disso, não existe no procedimento previsto no Decreto-lei n.º 32/2008, nos termos do n.º 1 do art.º 65.º, que estabelece que “*quando por força de um acto administrativo devem ser pagas a uma pessoa pública, ou por ordem desta, prestações pecuniárias, segue-se, na falta de pagamento voluntário no prazo fixado, o processo de execução fiscal.*”, nenhum mecanismo que permita responsabilizar alguém por uma dívida tributária, antes de executar o património do devedor, ou seja, a responsabilidade tributária é uma coisa. A forma pela qual ela se exerce é outra. Isto é, pode existir responsabilidade tributária com solidariedade passiva, isto é, ambos são responsáveis pelo cumprimento no mesmo grau, podendo a AT atacar o património de ambos, ou em alternativa, pode existir responsabilidade tributária com benefício de excussão prévia, isto é, a AT antes de atacar o património do responsável tributário tem que provar que o património do obrigado principal é insuficiente para cumprir a obrigação tributária.

Portanto, de acordo com do número 57.2 do artigo 57.º do regulamento da UNTAET, o comissário pode recuperar de qualquer membro, gerente, diretor ou administrador de uma associação ou organização não constituída em sociedade em qualquer imposto adicional devido pela associação ou organização.

Desta forma, se o diretor, administrador ou gerente de uma companhia ou pessoa jurídica tiver causado a incapacidade da companhia ou pessoa jurídica para pagar qualquer imposto ou adicional devido pela companhia nos termos do presente regulamento, o comissário poderá recuperar os respetivos montantes do diretor,

¹⁹⁸ Cf. DOURADO, Ana Paula, *Direito Fiscal*, Coimbra, 2018, p. 78.

administrador ou gerente.¹⁹⁹. Sobre tal assunto, Sofia de Vasconcelos Casimiro assinala que “*Desta forma, a culpa terá de corresponder a um juízo de censura concretamente apurado e imputado ao gestor cuja responsabilidade estiver em causa.*”²⁰⁰.

Ainda a propósito da responsabilidade tributária das pessoas coletivas em Timor-Leste, importa estudar a questão dos não residentes. Realçamos desde já que, a lei tributária não previu nenhuma norma que atribua a responsabilidade tributária no caso das pessoas coletivas não residentes. Segundo Cláudio Miguel de Sousa Cardoso, em comparação com o sistema Português “*que visa a responsabilidade das pessoas que procedem à gestão de bens ou direitos de entidades não residentes, tendo por um escopo, por um lado, as funções que são cometidas a essas pessoas, e por outro a especial relação funcional que possuem com as entidades não residentes por si geridas em território português, uma vez que aqueles agem como verdadeiros intermediários destas perante a autoridade tributária.*”²⁰¹.

As responsabilidades tributárias das pessoas coletivas estão reguladas nos termos dos artigos. 22.º e 28.º da Lei Geral Tributária, que distingue, por um lado, a responsabilidade tributária subsidiária e a responsabilidade dos membros de corpos sociais. Ou seja, a responsabilidade pelos gestores, diretores que exercem funções nas pessoas coletivas e respondem por dívidas próprias quando há culpa de sua parte ou de responsabilidade por dívidas alheias que respondem no contexto de solidariedade tributária entre os sócios e a responsabilidade tributária que pode ser a solidária e a subsidiária.

Neste contexto, como define Soares Martinez, “*O órgão competente para manifestar a vontade de uma pessoa colectiva no desenvolvimento de outras relações de Direito será também aquele que a legislação tributária como tal reconhece no plano das relações jurídicas-fiscais. Serão órgãos de Direito Público os que as leis administrativas assim admitirem; serão órgãos das pessoas colectivas privadas os seus gerentes, diretores, administradores, gestores, consoante o que for determinado pelos respectivos pactos sociais ou outros instrumentos constitutivos.*”²⁰²

¹⁹⁹ N.º 57.3.º do art.º 57.º do Regulamento UNTAET, 2000/32.

²⁰⁰ Cf. CASIMIRO, Sofia de Vasconcelos, *A Responsabilidade dos Gerentes, Administradores e Directores pelas Dívidas Tributárias das Sociedades Comerciais*, Coimbra, 2000, Pág 75.

²⁰¹ Cf. CARDOSO, Cláudio Miguel de Sousa. *a Responsabilidade tributária dos gestores de bens ou direitos de entidades não residentes: um contributo para a sua compressão*, p. 112. Dissertação apresentada para a obtenção do grau de mestre em Direito Tributário. Disponível em: <https://repositorium.sdum.uminho.pt/bitstream/1822/60134/1/Cláudio%2bMiguel%2bde%2bSousa%2bCardoso.pdf>

²⁰² Cf. MARTINEZ, Soares, *Direito Fiscal*, Coimbra, 1995, pág. 255.

9. A isenção do imposto leva à promoção do investimento?

De acordo com o art.º 140.º da CRDTL “O Estado deve prover os investimentos nacionais e criar condições para atrair os investimentos estrangeiros, tendo em conta os interesses nacionais, nos termos da presente lei”.

A Lei n.º 15/2017, de 13 de agosto, no seu preâmbulo diz-nos que “*a ênfase da nova legislação do investimento privado deixa de ser apenas sobre os benefícios e incentivos fiscais e aduaneiros oferecidos e passa agora a acentuar também a promoção e facilitação do investimento privado, na proteção dos investimentos, bem como na atenção e qualidade de serviço destinado a prestar apoio ao investidor na fase pós-investimento.*”.

Nesta perspetiva, é notório que a política do Estado de promover o investimento privado é realizada através da atração do investimento, sendo que o mecanismo de atração é executado através das isenções de imposto.

Para José Casalta Nabais, “*entre as medidas de apoio ao investimento, contam-se, como um dos seus mais importantes segmentos, as integrantes da actual política fiscal externa do nosso país, a qual se vem concretizando sobretudo através da concessão de importantes benefícios fiscais às empresas tanto nacionais como estrangeiros.*”²⁰³.

No contexto de Timor-Leste, não existe uma legislação própria relativamente aos benefícios fiscais, e, quando comparada com a de Portugal, em que há uma legislação EBF (Estatuto dos Benefícios Fiscais), percebe-se que há muito a evoluir.

Em Timor-Leste, antigamente, o legislador tinha de aprovar os benefícios fiscais nos termos da lei do investimento privado, não tendo atenção aos tipos de benefícios fiscais que queriam aplicar aos investidores e quais as empresas que teriam esses benefícios. Assim, após a entrada em vigor na nova lei, e em especial, o n.º 1 do artigo 29.º da Lei n.º 15/2017, foi estabelecido que “*Uma empresa associada a um projeto de investimento ou reinvestimento, cuja atividade se encontra prevista no Anexo à presente lei, pode gozar de uma isenção de imposto sobre o rendimento, no valor de 100% pelo período previsto no artigo 31.º.*”.

Realçamos que, mais uma vez, o legislador permitiu uma ampla margem de discricionariedade à administração tributária, atendendo ao texto da norma. Veja-se que

²⁰³ Cf. NABAIS, José Casalta, *Introdução ao Direito Fiscal das Empresas*, Coimbra 2018-3ª Edição, pág. 159.

estamos a falar numa norma que permite a escolha: “*pode gozar de uma isenção do imposto*”. Estes situação são particularmente frequentes por via da previsão normativa de situações de “*pode*” (o órgão X autorizar “*pode autorizar*”, “*pode conceder*”, “*pode aplicar*”, etc, - logo, também o pode não fazer), ou quando se concede uma margem decisória dentro de determinadas balizas pré-estabelecidas (um mínimo e um máximo), em que o legislador autoriza a emanação de verdadeiros atos discricionários.

Para a Glória Teixeira, “*o legislador visa prosseguir determinados objetivos quando atribui benefícios fiscais, nomeadamente aumentar o investimento produtivo ou a investigação e desenvolvimento, proteger o ambiente, incentivar a poupança, fomentar o emprego e formação profissional, preservar a cultura e património cultura ou proteger mais carenciados.*”²⁰⁴.

Nesse sentido, a política do Estado de Timor-Leste na atribuição de benefícios fiscais tem como objetivo o desenvolvimento da indústria interna através do investimento estrangeiro²⁰⁵. Segundo José Casalta Nabais, “*a política concretizada na tributação de benefícios fiscais, que frequentemente vem sendo utilizada para desenvolver certos sectores produtivos ou actividades económicas, bem como para apoiar determinados grupos sociais, por razões que se pretendem como a transparência, a oportunidade e a eficácia, deve ser tendencialmente substituída pela política concretizada pelo gasto público.*”²⁰⁶.

Com efeito, o Governo, através do Decreto n.º 2/2018, de 21 de fevereiro, no seu artigo 6.º, estabeleceu critérios para o investimento. Assim: US 50.000.00 (cinquenta mil dólares americanos), um requisito para os investidores nacionais, e US 500.000.00 (quinhentos mil dólares americanos), no caso de tratar de investimento estrangeiro, e no valor de US 250.000.00 (duzentos e cinquenta mil dólares americanos), relativamente ao contrato de associação ou “*Joint venture*”.

²⁰⁴ Cf. TEXEIRA, Glória, Manual de Direito Fiscal, Coimbra, 2016-4ª Edição, pág. 233.

²⁰⁵ <https://www.investtimor-leste.com/?q=node/4>

²⁰⁶ Cf. NABAIS, José Casalta, Introdução ao Direito Fiscal das Empresas, Coimbra 2018-3ª Edição, pág. 161.

10. Conclusão

Tendo em consideração o longo trabalho de estudo, iremos extrair algumas conclusões desse percurso.

Procurou-se abordar o enquadramento legal da tributação do rendimento das pessoas coletivas, tendo sido analisada a legislação em matéria tributária, durante as ocupações e à administração transitória das Nações Unidas.

A obrigação do pagamento do imposto é um dever dos cidadãos, o que aliás já decorre da Constituição, nos termos do artigo 55.º, que refere “*todo o cidadão com comprovado rendimento tem o dever de contribuir para as receitas públicas*”. Nesse sentido, o dever de contribuir de um contribuinte, mediante a sua capacidade contributiva, deve ser imposto pelo Estado aos cidadãos, quanto ao pagamento de impostos. O dever fundamental consagrado na Constituição, está alicerçado, na capacidade contributiva do cidadão, tendo por incidência objetiva, os rendimentos estipulados na lei.

Ainda no dever fundamental como define José Casalta Nabais, nas posições jurídicas ou de carácter passivo, o dever fundamental, exprimindo a situação de dependência dos indivíduos face ao Estado, revela o aspeto ou lado passivo da relação jurídica fundamental entre os indivíduos e o estado ou comunidade, lado este que, como veremos em breve, tem por titular o sujeito individual.

O princípio da legalidade fiscal é um dos princípios da criação da lei fiscal nos termos da constituição RDTL, o qual confere ao órgão competente o poder legislativo para criar a lei que cria o imposto. O princípio da legalidade encerra em si uma necessidade de certeza e segurança jurídica que sai reforçada no âmbito tributário. Em Timor, fruto de uma legislação tributária onde abunda a utilização de conceitos indeterminados, essa segurança e certeza são melindradas. Por exemplo, a Constituição refere-se ao conceito de “*cidadão*” que podemos colocar em questão, podendo ser aplicado para as pessoas coletivas.

Ainda com base Constitucional, o princípio da capacidade contributiva determina a capacidade económica dos cidadãos para pagarem impostos.

A tributação do rendimento das pessoas coletivas, regulada nos termos da Lei n.º 8/2008, de junho de 2008, Lei Tributária de Timor-Leste. No entanto, na lei tributária, o termo pessoas coletivas define qualquer sociedade limitada, anónima ou por ações, sociedade comercial de pessoas ou de qualquer outra associação sem personalidade

jurídica, ou qualquer outro agrupamento de pessoas, constituído, organizado ou estabelecido em Timor-Leste ou em território estrangeiro.

O rendimento das pessoas coletivas, como rendimento de acréscimo, ou seja, o aumento do património de uma pessoa coletiva num determinado período. Nos termos do n.º 1 art.º 28.º, “*a tributação do rendimento incide sobre o acréscimo patrimonial líquido pelo contribuinte num determinado período do tempo, que podem resultar ou não do exercício de determinada atividade económica produtiva*”.

No caso das pessoas coletivas societárias, o rendimento, para efeitos da lei tributária, define-o com base no lucro líquido da empresa, da propriedade e de prémios ou ganhos por lotaria. Portanto, o tipo de rendimento implementado tem base no rendimento do acréscimo patrimonial de uma pessoa coletiva no exercício da atividade em certo período, ou seja, o aumento do bem patrimonial da sociedade comercial.

Assim, considera-se, nos termos do artigo 26.º, que o imposto sobre o rendimento incide, segundo a taxa ou taxas especificadas no anexo VI, sobre um sujeito passivo do imposto com rendimento tributável relativamente ao ano em causa e está vinculado à tributação do rendimento. Define ainda, o n.º 2 do mesmo artigo, o montante ilíquido do rendimento do sujeito passivo relativo a esse ano, deduzido o montante global das deduções concedidas.

Considera-se, também, a tributação do rendimento das pessoas coletivas baseada na territorialidade, ou seja, de acordo com o princípio da territorialidade. Isto é, Timor-Leste exerce o poder de tributar qualquer atividade de um contribuinte no território ou espaço da jurisdição de Timor-Leste.

A tributação com base nessa lei considera o estabelecimento estável. Na definição do artigo 1.º da lei tributária, considera “*estabelecimento estável*” como a instalação fixa, através da qual a empresa exerce toda ou parte da sua atividade, designadamente: um local de direção, um local sucursal, um escritório de representação, um escritório, uma fábrica ou uma oficina.

Com efeito, a tributação do rendimento das pessoas coletivas, com base no estabelecimento estável, é geral e abstrata, uma vez que, não há um artigo que trata especificamente sobre este assunto no caso de Timor-Leste. Pelo que, a tributação do rendimento no estabelecimento estável é realizada através do instituto do rendimento tributável de um não-residente que leva a cabo a atividade empresarial em Timor-Leste, e, através de um estabelecimento estável, deve ser calculado tendo como referência o rendimento imputável, nos termos do n.º 1 do art.º 52.º da lei tributaria.

No contexto de tributação internacional, o Estado celebrou acordos de eliminação da dupla tributação com outros Estados, ou seja, estes acordos têm como objetivo eliminar a dupla tributação e prevenir a evasão fiscal.

Por fim, concluímos o estudo com o procedimento e a relação jurídica tributária, O artigo 62.º da Lei Tributária refere-se a um sujeito passivo que é responsável pela autoridade bancária e de pagamento ou a outra entidade designada pela Administração Tributária.

Além desse aspeto, a lei não mencionou a especificidade dos sujeitos da relação jurídica tributária, assim, podemos utilizar um conceito na lei tributária com um dos requisitos para determinar os sujeitos na relação jurídica tributária das pessoas coletivas, ou seja, o sujeito passivo da relação jurídica tributária envolve toda a relação jurídica entre o contribuinte e a Administração tributária.

11. Bibliografia

ABREU, do Jorge Manuel Coutinho, “Curso de Direito Comercial”, Coimbra, 5ª Edição, reimpressão, 2017;

ABREU, do Jorge Manuel Coutinho, “Curso de Direito Comercial”, Coimbra, Volume II, 4ª edição, 2013;

ALMEIDA, António Pereira de “Sociedades Comerciais, Coimbra”, 5.ª Edição, 2008;

ANTUNES, José Engrácia, “Direito das Sociedades Comerciais”, perspectivas do seu ensino, Coimbra, 2000;

CAMPOS. Digo Leite de, CAMPOS, Mónica Horta Neves Leite de “Direito Tributário”, Coimbra, 1996

CANOTILHO, J.J. Gomes, “Direito Constitucional, Coimbra”, 5.ª Edição, 1991;

CARDOSO, Cláudio Miguel de Sousa, “Dissertação sobre a Responsabilidade tributária dos gestores de bens ou direitos de entidades não residentes”: um contributo para a sua compressão, pág 112. Disponível; em:<https://repositorium.sdum.uminho.pt/bitstream/1822/60134/1/Cláudio%2bMiguel%2bde%2bSousa%2bCardoso.pdf>;

CARLOS, Américo Fernando Brás, “Imposto Teoria Geral”, Coimbra, 2016;

CARLOS, Américo Fernando Brás, “Imposto”, Coimbra, 2006;

CARVALHO, M.ª da Graça Simões, “Aplicação das Convenções sobre a dupla tributação”, Lisboa, 2000;

CARVALHO, Maria Miguel, com a colaboração da MOREIRA, Sónia, “Direito das Sociedades comerciais, Sumário Desenvolvimento das aulas de Direito para economia e gestão”,<https://repositorium.sdum.uminho.pt/bitstream/1822/25669/1/Direito%20para%20a%20Economia%20e%20Gestão%20-%20Cap.pdf>;

CASIMIRO, Sofia de Vasconcelos, A Responsabilidade dos Gerentes, Administradores e Directores pelas Dívidas Tributárias das Sociedades Comerciais, Coimbra, 2000;

CATARINO, João Ricardo, Finanças Públicas e Direito Financeiro, Coimbra, 2012;

COURINHA, Gustavo Lopes, “Manual do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas”, Coimbra, 2019;

DOURADO, Ana Paula, «The Delicate Balance: Revenue Authority Descriptions and The Balance Rule of Law – Some Thoughts in a Legal Theory and Comparative

Perspective» The Delicate Balance, Tax, Discretion and the Rule of Law, Editors Chris Evans, Judith Freedman and Richard Krever, Amsterdam, 2011, pp. 20-37, in:

DOURADO, Ana Paula, Direito Fiscal, Coimbra, 2017, 2.^a Edição;

DOURADO, Ana, Paula, Direito Fiscal, Coimbra, 2.^a Edição, 2018;

HÖRSTER, Heinrich Ewald, A Parte Geral do Código Civil Português Teoria Geral do Direito Civil, Coimbra;

JERONIMO, Patrícia, Os Direitos Fundamentais na Jurisprudência Constitucional do Tribunal de Recurso de Timor-Leste, 2011, Disponível em <http://repositorium.sdum.uminho.pt/bitstream/1822/21384/1/JERÓNIMO%2c%20P.%2c%20Os%20direitos%20fundamentais%20na%20jurisprudência%20constitucional%20do%20TRTL> ;

MACHADO, Jónatas E. M. e COSTA, Paulo Nogueira da, Curso de Direito Tributário, Coimbra, 2.^a Edição, 2012;

MACHADO, Jónatas E. M. e COSTA, Paulo Nogueira Da, Manual de Direito Fiscal, Coimbra, 2016;

MARTÍNEZ, Soares, Direito Fiscal, Coimbra, 1995;

MIRANDA, Jorge, sobre a nação de povo em Direito Constitucional, in GOUVIA, Jorge Bacelar, O Estado no Direito Constitucional, Coimbra;

MORAIS, Rui Duarte, Apontamento ao IRC, Coimbra, 2007;

NABAIS, José Casalta, Direito Fiscal, Coimbra, 2003, 2.^a edição;

NABAIS, José Casalta, Direito Fiscal, Coimbra, 2016, 9.^a Edição;

NABAIS, José Casalta, Direito Fiscal, Coimbra, 4.^a Edição, 2006;

NABAIS, José Casalta, o dever fundamental de pagar imposto, Coimbra, 1998;

NABAIS, José, Casalta, Introdução ao Direito Fiscal das Empresas, Coimbra, 2018, 3.^a Edição;

NUNES, Joaquim Miranda Sarmiento Ricardo e PINTO, Marta Morais, Manual Teórico-Prático de IRC, Coimbra, 2018;

PEREIRA, Manuel Henrique de Freitas, Fiscalidade, Coimbra, 2005;

PEREIRA, Manuel Henrique de Freitas, Fiscalidade, Coimbra, 2014. 5.^a Edição;

PEREIRA, Paula Rosado, A Tributação das Sociedades na EU, Coimbra, 2004;

PEREIRA, Paula Rosado, Tributação das Empresas em Moçambique, Coimbra, 2017;

PINTO, Alberto da Mota, PINTO, Paulo Mota, Teoria Geral do Direito Civil, Coimbra, 2005, 4.^a;

PIRES, José Maria Fernandes, O Adicional ao IMI e a Tributação Pessoal do Património, Coimbra, 2017;

PIRES, Manuel, PIRES, Rita Calçada, Direito Fiscal, Coimbra, 2010, 4.ª Edição;

PITA, Manuel António, Curso Elementar de Direito Comercial, Lisboa, 3ª Edição;

RIBEIRO, João Sérgio, Direito Fiscal da União Europeia: tributação direta, Coimbra, 2018;

RIBEIRO, João Sérgio, Teoria Geral do Imposto e das Normas Tributárias, AEDUM, 2014;

RIBEIRO, José Joaquim Teixeira, Lições de Finanças Públicas, Coimbra Editora, 2013, 5.ª Edição (reimpressão);

ROCHA, Joaquim Freitas da, Direito pós-moderno, patologias normativas e protecção da confiança, pág. 11 disponível em <http://repositorium.sdum.uminho.pt/bitstream/1822/35602/3/Patologias%20normativas%20e%20proteção%20da%20confiança.pdf>;

ROCHA, Joaquim Freitas Da, Lições de Procedimento e Processo Tributário, Coimbra, 2014, 5.ª Edição;

ROCHA, Joaquim Freitas da, SILVA, Hugo Flores da, Teoria Relação Jurídica Tributária, Braga, 2017;

ROCHA, Joaquim Freitas de, Direito Financeiro Local (Finanças Locais), Braga, 2009;

SANTOS, Rui Botica e FERREIRA, Hugo Pinheiro, Direito Fiscal Timorense, 2017;

SARMENTO, Joaquim Miranda, NUNES, Ricardo e PINTO, Marta Morais, Manual Teórico-Prático de IRC, Coimbra, 2018;

TEIXEIRA, Glória, A Tributação do Rendimento, Coimbra, 2000;

TEIXEIRA, Glória, Manual de Direito Fiscal, Coimbra, 2016-4.ª Edição;

TEXEIRA, Glória, A Tributação do Rendimento perspectiva Nacional e Internacional, Coimbra, 2000;

VASCONCELOS Pedro Carlos Bacelar de (Coord), Constituição Anotada República Democrática de Timor-Leste, Braga, 2011;

VASCONCELOS, Pedro Pais de, Teoria Geral do Direito Civil, Coimbra, 3.ª Edição, 2005;

VASQUES, Sérgio, Manual de Direito Fiscal, 2011, 2.ª Edição;

XAVIER, Alberto, Direito Tributário Internacional, Coimbra, 2009, 2.ª Edição;

XIMENES, Dom Carlos Filipe Belo, SDB, Os Antigos Reinos de Timor-Leste, Porto Editora, 2ª Edição, 2013

Legislação citada

Código Civil de Timor-Leste, Aprovado pela Lei 10/2011, de 14 de setembro.

Código IRC, Portugal,

Constituição República Democrática de Timor-Leste

Constituição República Portuguesa

Convenção Entre a República Portuguesa e a República Democrática de Timor-Leste para Evitar a Dubla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Imposto Sobre Rendimento

Decreto do Governo n.º 28/2017, de 12 de julho, timorense, sobre o modelo de atos constitutivo de sociedade comerciais,
http://www.mj.gov.tl/jornal/public/docs/2017/serie_1/SERIE_I_NO_27.pdf.

Decreto do Governo, 27/2017, fixação do valor aos órgãos de fiscalização da sociedade anónimo e por quotas.

Decreto-Lei 5/2005, sobre Pessoas coletivas em fins lucrativas

Decreto-Lei, 3/2012, Disponível em
http://www.mj.gov.tl/jornal/public/docs/2016/serie_1/SERIE_I_NO_50_A_pdf

Disponível no site http://www.djpk.depkeu.go.id/attach/post-law-of-the-republic-indonesia-number-2008-year-2009-concerning-local-taxes-and-charges/UU-559-753-uu282009verE_Edited.pdf

Lei 10/2003, interpretação, “*Entende-se por legislação vigente em Timor-Leste em 19 de Maio de 2002*”, Disponível em
http://www.mj.gov.tl/jornal/public/docs/2002_2005/leis_parlamento_nacional/10_2003.pdf

Lei 10/2017, foi revogada “É revogada a Lei n.º 4/2004, de 21 de abril, sobre Sociedades Comerciais.

Lei 8/2008 de 30 de julho, Lei Tributária de Timor-Leste

Lei n.º 10/2003, a interpretação do artigo 1.º lei n.º 2/2002, da Fonte de Direito, Timor-Leste.

Lei n. ° 13/2009, Lei de Gestão Financeira de Timor-Leste

LEI N.º 12 /2011 de 28 de setembro Primeira alteração à Lei n.º 9/2005, de 3 de agosto, Lei do Fundo Petrolífero, “O Fundo Petrolífero é gerido de forma prudente, em conformidade com os princípios da boa governação, para benefício da atual e das futuras gerações. “Disponível no site

http://www.mj.gov.tl/jornal/public/docs/2011/serie_1/serie1_no36.pdf

Publicação oficial da República Democrática de Timor-Leste,
http://www.mj.gov.tl/jornal/public/docs/2008/serie_1/serie1_no26.pdf

Sites:

Decreto-Lei 13/2017 de 5 de abril, sobre Estrutura Orgânica da Autoridade Tributária.
http://www.mj.gov.tl/jornal/public/docs/2017/serie_1/SERIE_I_NO_13.pdf.

Guia do imposto sobre rendimento, pág. 8. disponível em: https://www.mof.gov.tl/wp-content/uploads/2010/07/G5_Income_Tax_Guide_2008_Final_pt.pdf;

Plano Estratégico de Desenvolvimento, 2011-2030, pág. 13, de Timor-Leste. Disponível no Site, http://timor-leste.gov.tl/wp-content/uploads/2012/02/Plano-Estrategico-de-Desenvolvimento_PT1.pdf

SERVE em Timor-Leste, (Serviço de Registo e Verificação Empresarial, Instituto Público) dados em 2017, <http://www.serve.gov.tl/pt/content/estatisticas>.