

UNIVERSIDADE DE LISBOA

FACULDADE DE DIREITO



FACULDADE DE DIREITO
Universidade de Lisboa

**A TRIBUTAÇÃO DAS SOCIEDADES NÃO RESIDENTES COM E
SEM ESTABELECIMENTO ESTÁVEL EM ANGOLA:
E A PROMOÇÃO DO INVESTIMENTO PRIVADO ESTRANGEIRO**

GETISÊMANE SEBASTIÃO MIGUEL

MESTRADO EM DIREITO E PRÁTICA JURÍDICA

ÁREA DE DIREITO FINANCEIRO E FISCAL

LISBOA, 5 DE JULHO DE 2018

UNIVERSIDADE DE LISBOA

FACULDADE DE DIREITO



FACULDADE DE DIREITO
Universidade de Lisboa

**A TRIBUTAÇÃO DAS SOCIEDADES NÃO RESIDENTES COM E
SEM ESTABELECIMENTO ESTÁVEL EM ANGOLA:
E A PROMOÇÃO DO INVESTIMENTO PRIVADO ESTRANGEIRO**

GETISÊMANE SEBASTIÃO MIGUEL

MESTRADO EM DIREITO E PRÁTICA JURÍDICA

ÁREA DE DIREITO FINANCEIRO E FISCAL

DISSERTAÇÃO ORIENTADA PELA:

PROFESSORA DOUTORA PAULA ROSADO PEREIRA

Lisboa, 5 de Julho de 2018

À minha mana e aos que me seguem,
À Guida e ao Lino, pelo que me foram,
pelo que me são, e pelo que me
serão.

O meu muito obrigado por tudo.

Agradecimentos

Começo por agradecer duplamente à Deus, primeiro pelo dom da vida, segundo pelos pais que me concedeu sem os quais nada disto seria possível.

Aos meus irmãos, à mana e aos mais novos, pelo sangue que nos une. À minha tia Miquelina e à mana Bela, pela preocupação que sempre demonstraram por mim, a Natasha, por tudo que fez e pelas horas de sono que lhe roubei, muitíssimo obrigado.

Aos companheiros de luta, Biscari Kassoma, Frederico Calei, Alegria Rodrigues, Macedo Cunha e ao Chimbiambulo, o meu muito obrigado.

À minha orientadora, cuja inteligência e humildade me marcam positivamente, o meu muito obrigado.

Por último uma palavra especial a minha amada mãe, cuja humildade, carisma e generosidade muito me inspiram, um beijinho do teu filho que muito te ama.

RESUMO

Com a presente dissertação estudamos o regime jurídico¹ da tributação aplicável às sociedades não residentes, com e sem estabelecimento estável em Angola, e o impacto do mesmo na promoção do investimento privado estrangeiro.

Aquilo que procuramos fazer foi abordar de forma breve os fundamentos que legitimam o Estado a tributar os rendimentos obtidos no território angolano, por sociedades não residentes, com e sem estabelecimento estável.

Uma vez que o conceito de estabelecimento estável possui especificidades que variam consoante estejamos a falar de um País desenvolvido ou de um País em vias de desenvolvimento, por imperativo de coerência, tivemos de analisar o conceito de estabelecimento estável adotado pelo legislador angolano. Contudo, para efeitos de consideração crítica, não deixamos de chamar à colação as novas formas de comerciar trazidas pela globalização que estão a pôr em causa o tradicional conceito de estabelecimento estável.

Seguidamente, debruçando-nos sobre o ponto nevrálgico da nossa dissertação, expusemos o regime jurídico aplicável aos sujeitos em causa e a aplicação de diferentes soluções, consoante sejam sociedades não residentes sem estabelecimento estável ou não residentes com estabelecimento estável. Neste âmbito, levantaram-se questões bastante específicas, muitas delas dúbias, que exigiram de nós apreciações, as quais obviamente limitadas pela nossa pequenez nas lides académicas.

Por último, esta dissertação nunca ficaria completa sem que se discutisse a necessidade de adoção de uma política fiscal externa. A “diversificação da economia”, que não se leva a cabo sem a existência de grandes empresas, a qual tem sido clamada em Angola, deverá, pois, ser acompanhada da eliminação da dupla tributação jurídica e económica, posto que são verdadeiros “calcanhar de Aquiles” para as multinacionais. Este é um aspeto ao qual damos ênfase ao longo do nosso estudo.

¹O conceito de regime jurídico é transversal a todas as áreas do Direito e, resume-se no conjunto de direitos, deveres, garantias, vantagens, proibições e penalidades aplicáveis a determinadas relações sociais qualificadas pelo Direito.

Palavras-chave: fundamentos do poder tributário, globalização, promoção do investimento privado estrangeiro, política fiscal externa, sociedades não residentes com e sem estabelecimento estável.

ABSTRACT

With this dissertation we have studied the legal regime of taxation applicable to non-resident companies with and without a permanent establishment in Angola, and its impact on the promotion of foreign private investment.

What we tried to do was to briefly discuss the grounds that legitimize the State to tax the income obtained in Angolan territory, either by non-resident companies with or without a permanent establishment.

Once the concept of a stable establishment has specificities that vary depending on whether we are talking about a developed country or a developing country, for reasons of coherency, we had to analyze the concept of a stable establishment adopted by the Angolan legislator. However, for the purposes of critical consideration, we do not fail calling into question the new forms of trade brought by globalization that are undermining the traditional concept of stable establishment.

Subsequently, dwell on the neuralgic point of our dissertation, we have explained the legal regime applicable to the subjects in question and the application of different solutions, depending on whether they are non-resident companies without a permanent establishment or non-residents with a permanent establishment. In this context, very specific questions arise. Many of them dubious that demanded of us appreciations, which are obviously limited by our smallness in the academic ones.

Finally, this dissertation would never be complete without discussing the necessity to adopt an external fiscal policy. The "diversification of the economy", which is not carried out without the existence of large companies, which has been called for in Angola, should, therefore, be accompanied by the elimination of legal and economic double taxation, since they are a true "heel of Achilles" for multinationals. This is an aspect that we emphasize throughout our study.

Key words: fundamentals of tax power, globalization, promotion of foreign private investment, foreign fiscal policy, non-resident companies with and without permanent establishment.

ÍNDICE

I – CONSIDERAÇÕES PRÉVIAS	8
1. Nota introdutória	8
1.1. Delimitação e âmbito do estudo	8
2. Importância do Estudo.....	11
3. Estrutura da dissertação	12
II – FUNDAMENTO DA TRIBUTAÇÃO DO RENDIMENTO DAS SOCIEDADES NÃO RESIDENTES COM E SEM ESTABELECIMENTO ESTÁVEL	14
1. Tributação do rendimento por parte dos Estados – fundamentos.....	14
2. Elementos de conexão – fonte <i>versus</i> residência.....	15
2.1. Enquadramento	15
2.2. Elemento de conexão – princípio da fonte	16
2.3. Elemento conexão – princípio da residência	17
3. Conceito de estabelecimento estável – importância	20
3.1. Enquadramento geral	20
3.2. Na legislação atual angolana	21
3.3. Elemento pessoal ou subjetivo	23
3.3.1. Agentes dependentes	24
3.3.2. Agente independente	25
3.4. Conceito de estabelecimento estável em face da legislação angolana <i>versus</i> OCDE 27	
3.5. Lucros imputáveis ao estabelecimento estável.....	30

3.6. Relações entre a sede e o estabelecimento estável	34
4. Conclusão	35
III – REGIME DA TRIBUTAÇÃO DOS LUCROS IMPUTÁVEIS AS SOCIEDADES NÃO RESIDENTES COM E SEM ESTABELECIMENTOS ESTAVEL EM ANGOLA	43
1. Enquadramento	43
2. A reforma fiscal de 2014	43
2.1. O que trouxe a reforma em sede do imposto industrial	45
3. Breve caracterização do sistema fiscal angolano	50
4. Regime jurídico-fiscal aplicável em função da qualidade de não residente em Angola	53
4.1. Sociedades não residentes sem estabelecimento estável em Angola	55
4.2. Sociedades não residentes com estabelecimento estável em Angola	57
5. Contribuintes do grupo A – obrigações acessórias.....	61
5.1. Obrigações declarativas	61
6. Período de tributação	62
6.1. Enquadramento	62
6.2. Período de tributação inferior a um ano	63
6.3. Período de tributação superior a um ano	64
7. Conceito fiscal de rendimento	66
7.1. Lucro tributável	67
8. Determinação da matéria coletável (Grupo A).....	68
8.1. Princípio da tributação do rendimento real.....	70
8.2. Dependência parcial do lucro tributável relativamente ao lucro contabilístico	72
8.3. Deduções ao lucro tributável	73

8.4.	Indispensabilidade do custo.....	77
8.5.	Prejuízos fiscais	79
8.6.	Benefícios fiscais.....	81
8.7.	Taxas, liquidação e pagamento.....	83
8.8.	Estatuto dos Grandes Contribuintes (EGC) – direitos e deveres.....	86
9.	Conclusão	88
IV – A NECESSIDADE DE UMA POLÍTICA FISCAL EXTERNA		96
1.	Enquadramento geral.....	96
1.1.	Acordos de dupla tributação (ADT/CDT).....	98
1.1.1.	Dupla tributação jurídica	100
1.1.2.	Dupla tributação económica	101
1.2.	Noção e objetivos – e – vantagens <i>versus</i> desvantagens.....	101
2.	Conclusão	106
Bibliografia.....		8

Abreviaturas e designações abreviadas utilizadas

CCTF – Caderno de Ciência e Técnica Fiscal

DTI – Direito Tributário Internacional

DIT- Direito Internacional Tributário

ADT – Acordos de Dupla Tributação

DNI – Direção Nacional dos Impostos

CII – Código do Imposto Industrial

CIRC – Código do Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas

DIP – Direito Internacional Público

CGT – Código Geral Tributário

AT – Administração Tributária

CIAC – Código do Imposto sobre a Aplicação de Capitais

MC-OCDE – Modelo de Convenção da OCDE (Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico)

MC-ONU – Modelo de Convenção da ONU (Organização das Nações Unidas)

E.E. – Estabelecimento Estável

CEF – Centro de Estudos Fiscais

Art. – Artigo

CJT- Cadernos de Justiça Tributária

V. – Ver / Veja-se

EGC – Estatuto dos Grandes Contribuintes

Consult. – Consultar

Al. – Alíneas

I – CONSIDERAÇÕES PRÉVIAS

1. Nota introdutória

1.1. Delimitação e âmbito do estudo

Parece ser maioritariamente aceite, por especialistas em negócios e economia, gestão e outras áreas ligadas à vida de uma empresa, que a Fiscalidade *maxime* sistema fiscal² desempenha uma influência de extrema importância na decisão de investimento seja em que território for, contanto que existam outros fatores cuja influência é igualmente inegável³.

Postas as coisas neste patamar, dois aspetos ressaltam evidentes: o primeiro envolve o Estado mais diretamente no sentido de que, como constitucionalmente lhe estão incumbidas tarefas, estas só podem ser percorridas quando existirem meios financeiros suficientes. Surge assim o Direito Fiscal na sua tradicional função de arrecadação de receitas – é o Estado soberano e, portanto, tem legitimidade para fazê-lo; segundo, encontram-se as empresas num mercado cada vez mais globalizado com o desejo “desenfreado” de maximização dos seus lucros. Porém, os impostos representam para estas, despesas legalmente obrigatórias e, portanto, inderrogáveis por vontade das partes, senão nos casos em que a lei assim o determina.

A nossa geração assiste a um frenético movimento de internacionalização das empresas, patrocinado pela indústria dos transportes e telecomunicações. Com isto, o acesso a outros mercados tornou-se mais fácil, porém, os riscos agudizaram-se.

Os agentes económicos quando pretendem internacionalizar os seus negócios além das suas fronteiras, efetuam combinações de fatores no sentido de minimizar o risco.

²Sobre a correlação existente entre o sistema fiscal e o processo de desenvolvimento socioeconómico, veja-se, A. Carlos dos Santos e Rui Cruz, *A Fiscalidade Angolana Entre os Constrangimento do Subdesenvolvimento e as Exigências do Desenvolvimento*, Revista Fisco, n.º. 61, ano 6, Pg. 24 e ss.

³A forma de tributar, taxas do imposto, acesso aos tribunais administrativos e fiscais, menor burocracia no acesso aos serviços públicos, formas alternativas de resolução de litígios, legislações onde a certeza e a segurança jurídicas são uma certeza, embora com imprevisões mínimas dado a natureza humana, etc. veja-se por ex., Tânia Meireles da Cunha, *O Investimento Direto Estrangeiro e a Fiscalidade* – Instituto de Direito das Empresas e do Trabalho (IDET), Cadernos | N° 4, Almedina, 2006, Pg. 91 e ss.

Primeiro, porque não se investe com a certeza de retorno do capital investido, ficando desde já claro que investimento e risco são irmãos siameses. Segundo, porque investir sem conhecer as especificidades do território em que se quer investir – estabilidade política, segurança interna e externa, infraestruturas públicas, sistema jurídico e judiciário etc. – significa arriscar duas vezes.

Assim, com o presente trabalho, o que pretendemos é, em rigor, responder à seguinte questão-problema, muito corrente, no mundo empresarial, a fim de reduzir o risco dos agentes económicos que pretendem expandir para Angola os seus negócios, ou seja, procuraremos com o presente trabalho responder ao seguinte caso: *A, empresário americano manifesta a intenção de expandir os seus negócios para Angola. Em conversa com B, advogado angolano, especialista em tributação das empresas, A questiona-o em relação à forma como seria tributado se em lá atuasse por intermédio de estabelecimento estável (E.E.), ou a título meramente accidental – sem E.E., questiona-o igualmente sobre a estrutura do sistema fiscal e, se o mesmo, possui uma política fiscal externa direcionada à celebração de convenções para eliminar a dupla tributação internacional.*

A tentativa de resposta à situação hipotética descrita, terá de ser feita em combinação com outros aspetos sem os quais não será possível, ainda que em termos mínimos, para atingir aquilo que constitui o nosso objetivo com o presente trabalho.

E, uma vez que nos referiremos a sociedades não residentes – com e sem E.E. – no território angolano, começaremos por responder ao caso expondo de forma breve os fundamentos que legitimam o Estado a tributar os rendimentos de empresas residentes noutros Estados.

Seguidamente e, não menos importante será abordar o conceito de E.E. vigente no Código Geral Tributário, os problemas que o mesmo apresenta quando comparado com o conceito consagrado no Modelo de Convenção Fiscal da OCDE (MC OCDE) e, se para o caso, faz ainda algum sentido mantê-lo nos termos em que está. Sendo certo que a nossa abordagem será feita *pari passu* as novas formas de comerciar trazidas pela globalização.

A seguir entraremos no ponto nuclear do nosso trabalho. Faremos uma exposição sobre o regime jurídico-fiscal aplicável às sociedades não residentes com e sem E.E. Neste ponto, começaremos por narrar de forma breve aquilo que resultou da última reforma tributária, faremos igualmente uma breve caracterização do sistema fiscal

angolano. Seguiremos ainda neste ponto com a análise da diferença de regimes e, indagar a existência dos problemas que o mesmo apresenta, sem pretensão nenhuma da nossa parte em esgotá-los.

Veremos ainda uma questão que entendemos ser bastante importante: a dupla tributação internacional é uma realidade que anda em sentido oposto ao forte movimento de internacionalização das empresas, porém, existem mecanismos tanto unilaterais, como bilaterais para evitá-la. Porque, se por um lado se quer dinamizar a economia, atrair investimento privado estrangeiro e diversificar a economia, por outro lado, deve-se ter em conta este aspeto, sob pena de não se conseguirem os objetivos que se pretendem.

Assim, o nó górdio do trabalho consistirá na análise de alguns aspetos do regime jurídico-fiscal aplicável às sociedades não residentes com e sem E.E. por um lado. Por outro lado, levantaremos e nos questionaremos sobre alguns aspetos ligados a estrutura do sistema fiscal angolano (Código do Imposto Industrial e Código Geral Tributário fundamentalmente) e, aos efeitos que dele advêm quando o objetivo for a promoção do investimento privado estrangeiro. Sempre de forma associada a outras matérias que, em nosso entender, não seria possível sem as mesmas alcançar o que traçamos. O trabalho cingir-se-á exclusivamente às pessoas coletivas sujeitas ao Imposto Industrial – contribuintes do Grupo A de tributação.

Faremos, sempre que necessário referência à legislação portuguesa por duas ordens de razão que importam reter adiantando desde já que a segunda vem por inerência da primeira. A primeira, pelo laço histórico que une os dois Estados, e a segunda, é que o Direito Fiscal angolano, tal como está ainda hoje, apresenta alguns traços estruturais acentuados da era colonial *maxime* o Direito Fiscal angolano é em grande parte uma *herança colonial*⁴ que em alguns aspetos ainda teima em persistir mesmo já não se adequando às novas exigências do comércio.

⁴Cfr. A. Carlos dos Santos Rui Cruz., op. cit., Pg. 24-36, veja-se também Carlos Costa Pina, *O Estabelecimento Estável em Face da Legislação Angolana*, Cadernos Africanos de Direito, 1996, Pg. 39-41.

Mediante as indagações que vamos formular ao longo do trabalho, apresentaremos a nossa visão, propondo algumas soluções que em nossa opinião se apresentam mais consentâneas com as exigências atuais do mercado.

2. Importância do Estudo

As empresas são instituições centrais nas economias de mercado, sem as quais não se pode falar, pelo menos atualmente, de troca de bens e serviços nos termos em que assistimos.

Hoje há um forte movimento de empresas. As economias liberalizaram-se e, os detentores de capitais ou agentes económicos têm disponível uma série de alternativas para expandir além das suas fronteiras as atividades económicas que desenvolvem. Estas, por sua vez, arrecadam somas avultadas de lucros que, para os Estados onde tais rendimentos são auferidos – Estado da fonte – constitui uma importante fonte de arrecadação de receita para financiamento das despesas públicas. Sendo estas grandes fontes de arrecadação de receitas para os cofres públicos, os Estados tendem a adotar políticas fiscais cada vez mais atrativas de formas a concentrar nos seus territórios o maior número de organizações empresariais possíveis. Estamos, assim, na chamada *concorrência fiscal*⁵, que é, sem dúvida, um dos problemas atuais do Direito Fiscal, e há quem diga que é o maior problema que os Estados fiscais enfrentam.

Trata-se, de resto, de dois aspetos, cuja importância dispensa comentários, na medida em que, por um lado os Estados precisam financiar-se à custa das empresas e, portanto, querem atraí-las em maior número possível, por outro lado, estas precisam saber até que ponto o nível de fiscalidade e a estrutura do sistema fiscal influencia ou não na taxa de retorno sobre o capital investido ou a investir.

⁵Sobre a concorrência fiscal e a concorrência fiscal prejudicial, veja-se Marcelo Rodrigues de Siqueira, Sustentabilidade Fiscal em Tempos de crise – *Os Desafios do Estado Fiscal Contemporâneo e a Transparência Fiscal* – Coord: José Casalta Nabais e Suzana Tavares da Silva, Almedina, 2011, Pg. 140-3. Na união Europeia (...), Luis Miguel Perdigão Borrego, *Auxílios de Estado e a Fiscalidade: Novos Desafios*, Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal, Almedina, 2017, Pg. 193-233. Veja-se ainda Jónatas E. M. Machado, Paulo Nogueira da Costa e Osvaldo Macaia, *Direito Fiscal Angolano – segundo a reforma fiscal de 2014*, Coimbra Editora, 2015. Pg. 132-34.

Assim, o estudo do regime fiscal aplicável às sociedades não residentes com e sem E.E., a necessidade de adoção de uma política fiscal externa, com o propósito de promover o investimento privado estrangeiro e internacionalizar as empresas nacionais, são, em nosso entender, dois aspetos cuja análise, para aquilo a que nos propusemos apresentar, não se dissociam dado a influência recíproca existente entre ambos, revestindo tais aspetos não só de importância teórica ou académica, mas sobretudo de muita importância prática.

3. Estrutura da dissertação

O trabalho por elaborar decompor-se-á em quatro capítulos.

Assim, começamos neste capítulo por fazer breves considerações sobre o trabalho, o objetivo do mesmo, a metodologia que utilizaremos e a importância de se abordar a forma como as sociedades não residentes com e sem E.E. são tributadas em Angola, sempre de forma associada à promoção do investimento estrangeiro privado.

No segundo capítulo, dois grandes aspetos por analisar destacam-se. O primeiro tem que ver com a soberania tributária estadual como fundamento primaz e legitimador do Estado em tributar os lucros das empresas residentes e, daquelas que não sendo suas residentes lá obtenham lucros – Estado da fonte – sujeitos ao Imposto Industrial. O segundo diz respeito ao conceito de E.E., a importância do mesmo, a forma como o legislador fiscal angolano o percebe. A sua adequação ou desadequação às novas formas de comerciar, os problemas que o mesmo apresenta, quando comparado com o conceito adotado pelo MC OCDE, sem, no entanto, olvidarmos a referência às fontes que inspiraram o legislador fiscal a adotar o conceito de E.E. nos termos em que está, e, consequentemente as vantagens e desvantagens que do conceito advêm na promoção ou atração do investimento privado estrangeiro. Terminaremos o segundo capítulo com uma conclusão onde propositadamente decidimos emitir as nossas opiniões respeitantes aos pontos chaves.

No terceiro capítulo trataremos do ponto nevrálgico do nosso trabalho que é o regime jurídico da tributação das sociedades não residentes com e sem estabelecimento estável em Angola. Começaremos por fazer uma retrospectiva daquilo que a última reforma fiscal trouxe (essencialmente) e, faremos de igual modo, porém, de forma

sintética, a caracterização do sistema fiscal angolano. Posteriormente, faremos então o enquadramento geral sobre a qualidade de não residente das sociedades com e sem E.E., repartindo o estudo em duas partes e analisar como são tributados cada um deles no território angolano. Neste estudo, através de uma análise do regime jurídico anterior, será feita uma comparação com a última reforma da legislação tributária (2014), o que nos permitirá verificar as novidades, que a mesma trouxe no campo da tributação das empresas.

Por fim, veremos em jeito de conclusão a importância e a necessidade de adoção de uma política fiscal externa como forma de melhor tratar tanto os investidores externos, como os investidores internos.

II – FUNDAMENTO DA TRIBUTAÇÃO DO RENDIMENTO DAS SOCIEDADES NÃO RESIDENTES COM E SEM ESTABELECIMENTO ESTÁVEL

1. Tributação do rendimento por parte dos Estados – fundamentos

A principal nota a reter, aqui e agora prende-se com a compreensão do Estado como uma entidade soberana⁶. Com efeito, a legitimidade do mesmo fundamenta-se na soberania fiscal que detém tanto a nível territorial como a nível pessoal. A soberania pessoal prende-se com o poder do legislador em relação a pessoas vinculadas ao Estado pela nacionalidade independentemente do território em que elas se encontrem. A soberania fiscal territorial consiste no poder que ao Estado assiste de legislar sobre pessoas, coisas ou factos localizados no seu território, sendo assim irrelevante o vínculo nacionalidade⁷.

Não menos importante, é a questão de saber sobre quem e como se processa na prática o exercício da soberania tributária, ou seja, quem são os reais destinatários da lei tributária interna. Dois aspetos fundamentais respondem à esta questão. Referimo-nos aos elementos de conexão – a fonte e a residência – cujo papel a eles atribuído consiste em ligar pessoas e coisas à determinado Estado. Seja ao Estado da fonte ou ao Estado da residência, com vista a conferir legitimidade tributária aos mesmos.

Neste sentido, PAULA ROSADO PEREIRA, alinhando no mesmo diapasão que ANA PAULA DOURADO, define a soberania tributária como “*uma manifestação específica da*

⁶Sobre o conceito da soberania tributária, Ana Paula Dourado reparte a compreensão do mesmo em duas dimensões: dimensão externa ou espacial; dimensão interna ou material. Ana Paula Dourado, *A Tributação dos Rendimentos de Capitais: A Harmoniza na Comunidade Europeia*, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal (175), Lisboa, 1996, Pg. 13-6. Saldanha Sanches, distingue entre a *soberania fiscal legislativa*, a *soberania fiscal administrativa*, a *soberania fiscal judicial* e a *soberania quanto às receitas*. A primeira diz respeito a produção legislativa em matéria fiscal – que se traduz na competência para produzir normas gerais e abstratas que criam na esfera jurídica do cidadão um dever de prestar; quanto a segunda, visa àquela a aplicação coativa das normas gerais e abstratas pela administração nos termos em que à constituição determina; quanto a terceira, sendo a constituição a medida e o limite da atuação da administração na aplicação das normas, a soberania judicial será chamada a atuar quando forem ultrapassados os limites impostos; quanto à última, visa-se legitimar como próprias as receitas cobradas nas regiões autónomas. Cfr. J. L. Saldanha Sanches, *Manual de Direito Fiscal*, 2.^a ed., Coimbra Editora, Coimbra, 2002, Pg. 57-8.

⁷Sobre o conceito de soberania tributária estadual, e de formas bem melhor detalhada, v. Ana Paula Dourado, *A Tributação dos Rendimentos de Capitais: A Harmonização Na Comunidade Europeia*, CCTF (175), Lisboa, Pg. 13 e ss.

*soberania do Estado, que lhe permite criar e implementar a sua própria política fiscal, exercendo os seus poderes tributários relativamente a situações internas e a situações tributárias internacionais com elementos de conexão relevantes com esse Estado, bem como negociando em matéria tributária com outros Estados*⁸.

2. Elementos de conexão – fonte versus residência

2.1. Enquadramento

Embora a soberania tributária dos Estados seja uma realidade inegável, devemos ter presente que o Estado angolano se relaciona com outros Estados, seja por intermédio de agentes individuais ou económicos, seja por intermédio de instituições. Daí que, quando confrontado com factos suscetíveis de gerar obrigação tributária, seja a nível interno seja a nível externo, deve verificar se existe alguma conexão suficientemente forte e, capaz de legitimar o poder tributário, visto que do contrário pode advir consequências como: violação de proibições impostas pelo Direito Internacional Público (DIP), ou desrespeito pela soberania de outros Estados. Sobretudo porque, o “Direito Tributário Internacional (DTI), tem por objeto situações internacionais, situações da vida que têm contacto, por qualquer dos seus elementos, com mais do que uma ordem jurídica dotada de poder de tributar”⁹, que o torna assim num “campo minado” e bastante fértil em termos de conflitos, isto por um lado.

Por outro lado, no âmbito do Direito Tributário, a nível interno, os Estados, munidos de prerrogativas constitucionais, servem-se delas para submeter à tributação os rendimentos daqueles que, em seu território, residam e que tenham como fonte de rendimento este território ou não. Submetem ainda à tributação, rendimentos que tenham fonte em seu território, quer sejam obtidos por residentes ou não residente. Mais adiante veremos que, em termos fiscais, o estatuto de residente é relevante, sobretudo para efeitos de regime jurídico-fiscal aplicável.

⁸Cfr. Paula Rosado Pereira, *Princípios do Direito Fiscal Internacional Do Paradigma Clássico ao Direito Fiscal Europeu*, Almedina, 2010, Pg. 55.

⁹Cfr. Alberto Xavier, *Direito Tributário Internacional*, Almedina, 2ª edição, 2017. Pg.3 e ss.

Contudo, cabe-nos delimitar espacialmente através de princípios a aplicação da legislação tributária angolana. Referimo-nos aos princípios da *fonte* e da *residência*¹⁰.

2.2. Elemento de conexão – princípio da fonte

A fonte, enquanto elemento de conexão legitimador do poder tributário, – Estado da fonte (no que concerne a tributação do rendimento e do capital das pessoas coletivas) – deriva desde logo das conclusões do Conselho Económico e Social da Organização das Nações Unidas ocorridos em 1951, reconhecendo, de forma irrefutável, o direito do Estado da fonte em tributar os rendimentos produzidos em seu território.

Resulta ainda da tributação na fonte, o *princípio do benefício*, do qual decorre que se para gerar os seus lucros as empresas recorrem aos bens disponibilizados pelo Estado¹¹, parece justo que as mesmas participem nas despesas por meio fiscal¹².

Em Angola, do art. 5.º, n.º 1 alínea c) do Código do Imposto Industrial¹³ (CII) infere-se de forma expressa a consagração do princípio da fonte quando o mesmo dispõe que, “as pessoas coletivas que não tenham sede ou direção efetiva em Angola, *mas que obtenham rendimentos no País*¹⁴ (...)”. Este princípio consiste em legitimar o Estado donde origina os rendimentos a tributar – *obrigação real do imposto*.

A fonte compreende-se de forma dual: *fonte produtora* ou *económica* e a *fonte pagadora* ou *financeira*. A fonte produtora ou económica diz respeito ao Estado onde se situam e são utilizados os fatores de produção, (exemplo: o País onde são fabricados ou montados os carros). E a fonte pagadora ou financeira, por sua vez, diz respeito ao Estado

¹⁰Para um estudo mais aprofundado e completo sobre os princípios da tributação, segundo a nacionalidade, residência e fonte, vejam-se, Manuel Pires, Lisboa, 1984, *Da Dupla Tributação Jurídica Internacional Sobre o Rendimento*, Pg. 254 e ss, e os autores aí citados; Paula Rosado Pereira, *Princípios...*, op. cit., Pg. 85 e ss, e os autores aí citados.

¹¹Bens como: infraestruturas; regulação económica e serviços públicos; segurança interna e externa, etc.

¹²Cfr. Paula Rosado Pereira, *Tributação das Empresas em Angola o Imposto Industrial e o Estatuto dos Grandes Contribuintes*, Cadernos do IDEFF | N.º 5, 2016, Pg. 17.

¹³O Código do Imposto Industrial foi aprovado pela Lei n.º 19/14 de 22 de outubro.

¹⁴Itálico nosso.

que efetua o pagamento onde tem lugar a realização da despesa¹⁵ (exemplo: o país que adquire os bens, ou o que contrata a mão de obra).

2.3. Elemento conexão – princípio da residência

A residência, enquanto elemento de conexão legitimador do poder tributário estadual, parte da premissa de que cabe ao Estado tributar os seus residentes – *obrigação pessoal do imposto*. Para as pessoas coletivas, o critério determinante é a existência no território nacional da sede ou direção efetiva da empresa.

Nas palavras de PAULA ROSADO PEREIRA, a existência de uma ligação de natureza socioeconómica entre o sujeito passivo e o Estado onde o mesmo reside fundamenta a tributação com base no *princípio da residência*. “O sujeito passivo beneficia neste Estado de um conjunto de direitos cujos custos deve ajudar a suportar através dos impostos que aí paga”¹⁶. Além disto, existem outras razões de ordem prática para sujeição à tributação dos mesmos, tais como: a facilidade que Estado tem de controlar os seus residentes, a força económica e a capacidade contributiva resultante das suas atividades.

A residência, enquanto elemento de conexão subjetivo relevante, encontra suporte legal no art. 5º, n.º 1, alíneas a) e b) do CII. Uma vez que a sede ou a direção efetiva consideram-se como elementos determinantes, a sua previsão legal consta do art. 38º, n.º 1 do Código Geral Tributário (CGT)¹⁷, que define como sendo “o lugar em que funciona normalmente a administração principal da pessoa coletiva”. É também, segundo a doutrina¹⁸, o local onde constam os estatutos da empresa e onde a mesma foi constituída. A esta respeita ainda, a gestão global da empresa onde se reúnem os órgãos da pessoa coletiva e não já a situação da atividade principal.

Contudo, importa salientar que atualmente é partilhado pela grande maioria dos Estados a igual legitimidade dos critérios supra analisados com os territórios, tanto o da fonte como o da residência, para legitimar a tributação.

¹⁵De formas mais pormenorizada, Cfr. Manuel Pires, *Da Dupla...*, op. cit., Pg. 234-239.

¹⁶Cfr. Paula Rosado Pereira, *Princípios...*, op. cit., Pg. 99.

¹⁷Aprovado pela Lei n.º 21/14 de 22 de outubro.

¹⁸Cfr. Manuel Pires..., op. cit., Pg. 224-226.

Daí ter Paula Rosado Pereira salientado que ambos “devem” aplicar-se de forma conjugada e, que existe entre os mesmos uma relação mútua de complementaridade – “*seria, portanto, considerável a perda de receitas fiscais para o Estado que tributasse apenas os seus residentes, prescindindo da tributação na fonte relativamente ao rendimento obtido no seu território por não residentes*”¹⁹.

Ainda no que respeita à repartição do poder de tributar entre os Estados – *fonte e residência* – o CII prevê no art. 4.º, o *princípio da força atrativa do estabelecimento estável* (E.E.). Sobre o mesmo abordaremos com mais pormenor quando nos debruçarmos a propósito do conceito de E.E. e, sobre o regime de tributação das sociedades não residentes com e sem E.E. em Angola, vantagens e desvantagens, sobretudo se associarmos a adoção deste princípio à promoção/atração do investimento privado estrangeiro.

Um aspeto distinto e importante na abordagem da legitimidade do poder tributário estadual prende-se com o estudo dos **princípios da universalidade** e da **territorialidade**²⁰, estes, dizendo respeito já não às conexões relevantes para fundamentar o poder tributário do Estado, mas sim, – até onde se estende o âmbito de incidência das leis tributárias internas – à extensão do respetivo poder.

Como a extensão da obrigação do poder tributário estadual pressupõe a verificação de um elemento de conexão, os sistemas fiscais atuais associam ao *elemento de conexão residência*, a obrigação tributária ilimitada. Ou seja, quando determinada pessoa, seja singular ou coletiva, for juridicamente qualificada como residente de um determinado Estado, fica submetida a tributação por todos os rendimentos que aufera tenham os mesmos, fonte interna ou externa. Temos assim a concretização do *princípio da universalidade* ou do *world-wide-income*, que encontra no ordenamento jurídico-fiscal angolano acolhimento no art. 3.º do CII, isto por um lado.

Por outro lado, ao elemento de conexão fonte associa-se a obrigação tributária limitada, onde os sujeitos passivos são as pessoas singulares ou coletivas não residentes

¹⁹Cfr. Paula Rosado Pereira, *Tributação...*, op. cit., Pg.18. Veja-se também, Manuel Pires, *Da Dupla Tributação...*, op. cit., Pg. 291-3.

²⁰Para maiores aprofundamentos destes princípios vejam-se, Alberto Xavier..., op. cit., Pg.231-2. Paula Rosado Pereira, *Princípios...*, op. cit., Pg. 89-90.

no território angolano. A obrigação tributária é limitada aos rendimentos de fonte localizada no respetivo território, conforme o disposto no art. 5.º, 1 al. c) do CII.

Contudo, e para que não haja equívocos, importa salientar em jeito de conclusão que, enquanto os princípios da *fonte* e *residência* visam identificar a conexão relevante que fundamenta o poder tributário do Estado, os princípios da *universalidade* e da *territorialidade* dizem respeito à extensão, ao alcance do âmbito de incidência da lei tributária interna.

3. Conceito de estabelecimento estável – importância

3.1. Enquadramento geral

Para ALBERTO XAVIER, o conceito de E.E.²¹ “é um dos conceitos fulcrais em torno do qual se articula todo o Direito Fiscal Internacional (DFI), revestindo neste domínio alcance comparável com o conceito de domicílio no Direito Internacional Privado”²².

MARIA CELESTE CARDONA refere que “o conceito de E.E. é nuclear e fundamental, quer no âmbito do direito interno para efeitos de tributação de entidades não residentes pelos seus rendimentos comerciais, industriais ou agrícolas, quer a nível internacional a propósito da regulamentação das normas de repartição do poder de tributar pelo Estado da fonte e pelo Estado da residência, com o fim de evitar a dupla tributação jurídica internacional”²³.

²¹Do ponto de vista histórico o conceito de E.E., teve a sua génese na segunda metade do século XIX, pretendia-se estabelecer regras quanto ao exercício de certas atividades comerciais e ao direito de livre estabelecimento das empresas, nos municípios existentes na Prússia. É também no código da contribuição industrial daquele Estado, onde supõe-se que o termo tenha aparecido pela primeira vez formulado, significando um espaço para a condução de uma atividade ou de um negócio.

Em relação à tributação, este conceito, visava evitar a dupla tributação que era originada pelas relações intermunicipais, uma vez que, o poder de tributar os rendimentos imputáveis ao E.E., cabia ao município onde o mesmo estava instalado, ainda que o proprietário estivesse sediado ou domiciliado noutro município. Naquela época, a instalação pressupunha, a permanência e afetação num espaço geográfico.

Internacionalmente, quanto à regulamentação das relações, foi em 1869 celebrado entre a Prússia e a Saxónia, um tratado de dupla tributação e, neste foi definido o conceito de E.E., como o elemento de conexão relevante para que um Estado tributasse um não residente, repita-se, desde que aí tivesse um E.E. Com o mesmo propósito, em 1909, surge na Alemanha o denominado *German Double Taxation Act*, referir que, neste Estado, as regras tributárias por eles adotadas davam primazia ao Estado da fonte sem limitações inerentes a existência de um E.E.

Com o virar do século, as empresas sentiram necessidade de expandirem-se para além das suas fronteiras, porém, tal necessidade, trazia consigo a “*vexata quaestio*”, que era a dupla tributação jurídica internacional, daí que, em 21 de Julho de 1899, como resposta a estes e outros problemas, é entendimento da doutrina, que tenha sido celebrado o primeiro tratado internacional entre o Império Áustro-Húngaro e a Prússia em matéria fiscal. Entre outras questões pertinentes, este acordo, repartia aos Estados, o poder de tributar, nele também constavam os requisitos do conceito de E.E., e uma lista de exemplos de E.E. Consta que, a partir daquela data, o conceito de E.E. viria a obter o verdadeiro reconhecimento a nível internacional. De formas mais pormenorizadamente, Cfr. Maria Celeste Cardona, *O Conceito de Estabelecimento Estável, algumas reflexões Em Torno deste conceito, in estudos em homenagem à Dr.ª. Maria de Lourdes Órfão de Matos Correia e Vale*, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, (171), Lisboa: Centro de Estudos Fiscais, Pg. 249 e ss.

²² Cfr. Alberto Xavier, *Direito Tributário Internacional*, cit., Pg.306-7.

²³ Cfr. Maria Celeste Cardona, *O Conceito de Estabelecimento Estável, algumas reflexões Em Torno deste conceito, in estudos em homenagem à Dr.ª. Maria de Lourdes Órfão de Matos Correia e Vale*, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, (171), Lisboa: Centro de Estudos Fiscais, Pg. 249.

Para SALDANHA SANCHES e JOÃO TABORDA DA GAMA²⁴, o conceito de E.E. desempenha um papel essencial na regulamentação fiscal do investimento estrangeiro. Acrescentando os autores que, “trata-se de um conceito criado para os casos em que uma empresa estrangeira atua, por exemplo, no território angolano, sem constituir dentro dele uma outra sociedade comercial de acordo com a lei angolana”.

Ora, de acordo com o nosso objeto de estudo, entendemos ser importante abordar esta questão por dois motivos. O primeiro motivo prende-se com o facto de assumir uma tónica bastante notável no nosso tema. No que diz respeito ao segundo motivo, este está intrinsecamente ligado às opiniões supra descritas pelos nossos interlocutores, pelo facto de nos remeter para o âmbito das sociedades não residentes, que adotam E.E., ou não, como forma de comerciar além das suas fronteiras.

3.2. Na legislação atual angolana

O conceito de E.E.²⁵ encontra-se legalmente consagrado no art. 39º do CGT e, será sobre o mesmo que doravante nos concentraremos.

Nos termos do n.º 1 daquele dispositivo legal existe um E.E. no território angolano, quando se está na presença de uma “instalação fixa, através da qual a empresa exerça toda ou parte da sua atividade”, alíneas a) a f) do n.º 1.

O n.º 2 daquele artigo acrescenta ainda o seguinte: “*a expressão estabelecimento estável compreende ainda: a) um estabelecimento de construção ou de montagem e as*

²⁴Cfr. Saldanha Sanches, João Taborda da Gama, *Manual de Direito Fiscal Angola*, Coimbra Editora, 2010, Pg. 304.

²⁵O conceito de estabelecimento estável em vigor na legislação fiscal angolana é entre outros aspetos uma herança colonial. Vejamos, até antes da entrada em vigor do Decreto-Lei n.º 579/70, de 24 de Novembro, o Código da Contribuição Industrial então vigente na metrópole na altura, não continha na sua versão original o conceito de estabelecimento estável “limitando-se a referir-se às filiais, sucursais, agências, delegações, ou qualquer outra forma de representações permanentes das empresas, ou instalações comerciais ou industriais de pessoas com domicílio ou sede em país estrangeiro”. Com a entrada em vigor daquele Decreto-Lei introduziu-se então o conceito de estabelecimento estável que, já na altura assemelhava-se ao conceito do MC OCDE e, que visava regular as relações fiscais entre os diferentes territórios do espaço português (...), veja-se Manuela Duro Teixeira, *A Determinação Do Lucro Tributável Dos Estabelecimentos Estáveis De Não Residentes*, Almedina, 2007, Pg. 22. Deve-se, porém, ressaltar o fato de que com o passar do tempo, o legislador fiscal angolano, teve de adequar o conceito de estabelecimento estável à realidade socioeconómica do país. Sobre o conceito de estabelecimento estável em Angola, (...). Veja-se, Carlos Costa Pina, *O Conceito de Estabelecimento Estável em Face da Legislação Fiscal Angolana*, Cadernos Africanos de Direito, Lisboa, 1996, Pg. 39-50.

atividades de coordenação, fiscalização e supervisão conexas com o seu funcionamento, se a sua duração ou a duração da obra ou atividade a que respeite for superior, incluindo os trabalhos preparatórios, a 90 (noventa) dias em qualquer período de 12 (doze) meses;
b) o fornecimento de serviços, compreendendo as funções de consulta, por uma empresa atuando por intermédio de assalariados ou outro pessoal contratado para esse fim, mas unicamente quando atividades desta natureza são prosseguidas em Angola durante um ou vários períodos representando no total mais de 90 dias, em qualquer período de 12 (doze) meses”.

Em relação às empresas de seguros, o atual CGT, no n.º 5 daquele artigo dispõe que o exercício da atividade seguradora no território nacional não pressupõe uma instalação física. Basta a mera receção de prémios ou segurar riscos que existam em Angola para que se dê pela existência de E.E. Em foco do exposto, terá de ser por intermédio de pessoa que, não sendo agente, goze de um estatuto independente, a que se aplica o n.º 6, ficando de fora os casos de resseguro, tendo como base inspiradora é o MC ONU, designadamente art. 5.º, n.º 6.

O n.º 6 do mesmo dispositivo legal faz referência aos casos em que não se verifica a existência de E.E. e, para tal, as pessoas ali mencionadas têm de atuar no âmbito normal da sua atividade, se, entretanto, tais atividades forem exercidas em regime de exclusividade, ou quase exclusividade, nestes casos, estar-se-á perante um E.E.²⁶. Em suma, não se poderá considerar existir um E.E. quando o agente não dispuser dos poderes previstos no n.º 3, al. a) e b) do acima referido art. 39º do CGT.

Retira-se por outro lado do art. 39º do CGT que o conceito de E.E. é composto por um elemento estático e por um elemento dinâmico. O **elemento estático** exprime a “organização” através da qual é exercida a atividade; e o **elemento dinâmico**, por sua vez, exprime a atividade em si mesma considerada. Ambos são de verificação cumulativa, no sentido de que têm uma relação de complementaridade indissociável²⁷.

Neste contexto, questionamo-nos a que tipo de atividade o código se refere. A *natureza da atividade* encontra-se prevista no art. 1.º, n.º 1 do CII, dispondo este que “o

²⁶Sobre o conceito de estabelecimento estável em Angola. Cfr. Paula Rosado Pereira, *Tributação das Empresas em Angola...*, Pg.23-25.

²⁷Cf. Alberto Xavier, *Direito Tributário Internacional...*, Pg. 311.

imposto industrial incide sobre os lucros imputáveis ao exercício de qualquer natureza *comercial ou industrial*²⁸, ainda que acidentais”. O n.º 2 densifica o número anterior²⁹.

Quanto ao elemento *organização*, o seu estudo pressupõe a divisão em duas partes: *estabelecimentos reais*, que dizem respeito a “instalações fixas”, e os *estabelecimentos pessoais*, que respeitam às representações (E.E. agência)³⁰.

Em seguida, tendo em consideração o n.º 3 do art. 39º do CGT, veremos que o conceito de E.E., tal como inicialmente concebido, passa-nos a falsa impressão de que o mesmo deve apenas compreender-se de forma objetiva, enraizado ao solo (ex., um escritório, um poço de petróleo, etc.). Daí que, a seguir abordaremos o conceito de E.E., já não numa perspectiva objetiva, mas sim pessoal ou subjetiva. Referimo-nos ao E.E. agência.

3.3. Elemento pessoal ou subjetivo

Dispõe o n.º 3 do art. 39.º do CGT, que “*quando uma pessoa singular ou coletiva que não seja um agente independente a que é aplicável o n.º 6 atue, no País para uma empresa e tenha ou exerça em território nacional, poderes para concluir contratos em nome desta empresa, é considerado que a mesma tem aqui um E.E. relativamente a qualquer atividade de que esta pessoa exerça ou possa exercer para à empresa, se a referida pessoa:*

- a) *dispuser de poderes para concluir habitualmente contratos no País em nome da empresa;*

²⁸Itálico nosso.

²⁹Cfr. artigo 1º, n.º 2 do CII: “2. *É considerado sempre de natureza comercial ou industrial para efeitos do presente Código.*

- a) *A actividade de exploração agrícola, aquícola, avícola, pecuária, piscatória e silvícola;*
- b) *A actividade de mediação, agência ou representação na realização de contratos de qualquer natureza;*
- c) *O exercício de atividades reguladas pela entidade de supervisão de seguros, entidade de supervisão de jogos, pelo Banco Nacional de Angola e pela Comissão do Mercado de Capitais;*
- d) *A actividade das sociedades cujo objecto consista na mera gestão de uma carteira de imóveis, de participações sociais ou títulos;*
- e) *A actividade das fundações, fundos autónomos, cooperativas e associações de beneficência”.*

³⁰Cf. Alberto Xavier..., *op. cit.*, Pg. 311.

b) *não dispondo de tais poderes, conserve habitualmente no País um «stock» de mercadorias para entrega por conta da empresa”.*

Não faz naturalmente sentido que, uma pessoa coletiva ou singular, residente num determinado Estado atue neste por intermédio de interposta pessoa, e ser esta mesma considerada como E.E., dado a verificação de características que a lei impõe, daí que nestas circunstâncias, nos estamos a referir especificamente à pessoas coletivas ou singulares não residentes.

3.3.1. Agentes dependentes

Os agentes dependentes³¹ atuam em nome e por conta de empresas não residentes em Angola. Os mesmos dispõem de autoridade para exercer habitualmente³² poderes de intermediar e celebrar contratos que vinculem a empresa em relação a atividades que ela desenvolve (v. o artigo supracitado). As características inerentes nesta figura, enquadram-se a figura do mandato com representação³³.

Quando estamos em presença de um estabelecimento *pessoal*, a estrutura física que se impõe assaz importante no *elemento real*, ou a “*instalação fixa*” perde a sua força, na medida em que assume preponderância o vínculo estabelecido entre a empresa não residente e a *pessoa*³⁴ – relação de dependência, poderes para agir por conta da empresa

³¹Assim, como explicado no artigo 5.º n.º 7 do MC ONU: “*An enterprise of a Contracting State shall not be deemed to have permanent establishment in the other Contracting State merely because it carries on business in that other State through a broker, general commission agent or any other agent of an independent status, provided that such persons are acting in the ordinary course of their business. However, when the activities of such an agent are devoted wholly or almost wholly on behalf of that enterprise, and conditions are made or imposed between that enterprise and the agent in their commercial and financial relations which differ from those which would have been made between independent enterprises, he will not be considered an agent of an independent status within the meaning of this paragraph*”.

³²O termo “habitualidade”, tem em nosso entender um papel de delimitar negativamente o conceito de E.E. em relação as pessoas, na medida em que, ficam de fora para a consideração da existência de E.E. à prática de atos isolados

³³Para maiores aprofundamentos nestas matérias, conferir entre outros, António Pinto Monteiro, *Contrato de Agência Anotação Ao Decreto-Lei N.º 187/86 de 3 de Julho, 2.ª Edição Atualizada*, Almedina, Coimbra, 1993, Pg. 33 e ss. V. também, Inocêncio Galvão Telles, *Manual Dos Contratos Em geral*, Coimbra Editora, 2002, Pg. 419 e ss. No âmbito do direito tributário, Alberto Xavier, *Direito Tributário Internacional...*, Pg. (317) 315-323. V. também Vítor António Duarte Faveiro, *Noções Fundamentais de Direito Fiscal Português*, Coimbra Editora, 1986, Pg. 513.

³⁴Cfr. Manuel Pires, *Da Dupla Tributação...*, op. cit., Pg. 747.

com autoridade para concluir contratos em nome da contratante e, de forma habitual. Não dispondo a *pessoa* de tais poderes, responde a alínea b), que poder-se-á considerar que a empresa tem ainda um estabelecimento estável desde que conserve “*habitualmente no País um «stock» de mercadorias para entrega por conta da empresa*”.

O conceito de E.E. agência é um conceito alternativo ao tradicional e funciona como uma figura fictícia, acabando conseqüentemente por quebrar a figura do conceito de E.E. tal como foi historicamente concebido.

Se do ponto de vista histórico, a figura preponderante para existência de E.E. é a “instalação fixa”, no E.E. agência, o busílis é o exercício da função com carácter de “habitualidade”, de modo a valorizar o elemento temporal clássico da permanência³⁵. A habitualidade no exercício das funções reflete a preocupação da presença no outro Estado de formas que não sejam meramente transitórias. Assim sendo, a análise deve ser feita casuisticamente, como solução viável para encontrar a presença da habitualidade, justificando-se a análise casuística pelas atividades e natureza dos contratos que não permitem um teste de frequência exato³⁶.

Na seqüência do que foi dito, podemos concluir que existindo um mandato de representação celebrado para este efeito, estamos perante a figura jurídica de E.E., como resultado das características que a lei atribui ao próprio contrato, sob condição de que se verifiquem os restantes requisitos que a lei exige para tal, tornando-se a *pessoa* num centro de imputação jurídica subjetiva e dispensando-se assim o elemento *fisicalidade*. A figura do agente dependente contrapõe-se o agente independente, que veremos já a seguir.

3.3.2. Agente independente

Em função do que ficou dito sobre o agente dependente, dispensar-nos-emos de efetuar divagações pormenorizadas, no sentido de que, bastará, para compreensão da figura

³⁵Cfr. Rita Calçada Pires, *Tributação Internacional do Rendimento Empresarial Gerado Através do Comércio Eletrónico...*, op. cit., Pg. 249.

³⁶Cfr. Rita Calçada Pires..., op. cit. Pg. 251.

jurídica do agente independente, fazermos uma leitura *a contrario* sobre o que dissemos em relação aos agentes dependentes.

Nos termos do art. 39.º, n.º 3 alíneas a) e b) do CGT, encontramos os elementos estruturais do E.E. agência no ordenamento jurídico-fiscal angolano. Todos aqueles elementos não se verificam em relação ao agente independente, não configurando, portanto, neste caso E.E. Neste sentido, salienta Rita Calçada Pires que, “*a base da caracterização do E.E. agência encontra-se na presença de um agente dependente, i.e., de pessoa(s) empregada(s) ou não da empresa que não é agente(s) independente(s)*”³⁷.

A que figuras é que nos estamos a referir concretamente, que não podem ser consideradas como E.E. agência?

Entre as figuras que a doutrina menciona, o legislador fiscal angolano, de forma não taxativa elenca-as no art. 39.º n.º 6 do CGT^{38 39}, sendo estas: os corretores; os comissários gerais; os mediadores ou qualquer outro agente independente, desde que atue no âmbito normal da sua atividade e nunca em regime de exclusividade ou quase exclusividade. Não podem ser consideradas E.E. porque, embora atuam em nome da empresa, exercem o mandato em nome próprio, suportam o risco da atividade que desempenham ou seja, atuam sem representação. Estar-se-ia perante a outra face da moeda, se as figuras elencadas tivessem poderes de contratar/celebrar contratos em nome da empresa, i.e., poderes de mandato com representação – representante permanente⁴⁰.

Com referência a esta situação, ALBERTO XAVIER salienta que o que distingue o *agente independente* do *agente dependente* é, para além do critério jurídico, o critério económico. Enquanto o estatuto do *agente independente* deriva de um mandato sem representação a partir do qual pratica atos em seu nome, porém, por conta doutrem e, de

³⁷Cfr. Rita Calçada Pires..., op. cit. Pg.249, citando o § 32, artigo 5, dos comentários do MC. OCDE.

³⁸Da nossa parte seguimos não só as figuras propostas pelo artigo, como também outras figuras propostas pela doutrina e que, também encontram acolhimento no artigo 39.º n.º 6 do CGT.

³⁹Para um estudo mais resumido sobre as figuras. Cfr. José Manuel Figueiredo, *A Tributação das Sociedades não Residentes Com Estabelecimento Estável em Portugal...*, op. cit. Pg.25-33.

⁴⁰ Para maiores aprofundamentos em relação as figuras que, pelas características que apresentam, não se podem configurar como sendo um E.E. agência, conferir entre outros, António Pinto Monteiro, *Contrato de Agência Anotação Ao Decreto-Lei N.º 187/86 de 3 de Julho, 2.ª Edição Atualizada*, Almedina, Coimbra, 1993, Pg. 33 e ss. V. também, Inocêncio Galvão Telles, *Manual Dos Contratos Em geral*, Coimbra Editora, 2002, Pg. 419 e ss. No âmbito do direito tributário, Alberto Xavier, *Direito Tributário Internacional...*, Pg. (318) 315-323. V. também Vítor António Duarte Faveiro, *Noções Fundamentais de Direito Fiscal Português II*, Coimbra Editora, 1986, Pg. 513.

forma livre, do ponto vista económico, organizacional tanto a nível de trabalho, como na escolha dos seus trabalhadores, clientelas, remuneração dos empregados, e a sua remuneração tem a forma de comissão correndo ele próprio os seus encargos, o *agente dependente* carece de uma investidura, um ato jurídico a *priori* que lhe concede poderes para vincular a empresa através de contratos que este for celebrando nesta qualidade. Assim, ao contrário do primeiro, este depende económica e juridicamente da empresa que representa, é remunerado com base num salário fixo e pré-determinado, sendo, porém, reembolsado de quaisquer encargos. Daí que, ao contrário do que acontece no primeiro caso, temos somente neste último a existência de um E.E.⁴¹.

3.4. Conceito de estabelecimento estável em face da legislação angolana versus OCDE

Importa antes de mais reter dois aspetos que são de suma importância para o caminho que percorreremos. O primeiro, prende-se com a génese do conceito⁴² e o segundo com a importância (supra. 3.) do mesmo no panorama do DTI. Resulta daí que fruto daqueles dois aspetos, serão naturalmente coincidentes em muitos pontos os conceitos que doravante estudaremos.

Mais de um século passou desde o “nascimento” do conceito de E.E.⁴³. É notória a importância do mesmo no panorama do Direito Tributário seja a nível interno seja a nível externo. A nível interno aquele conceito visa conferir legitimidade tributária em relação às entidades não residentes pelos rendimentos imputáveis ao E.E. A nível externo,

⁴¹Cfr. Alberto Xavier..., op. cit., Pg. 341-2. Sobre um caso decidido em Portugal, onde a questão de fato centrou-se na alegação por parte do Estado português pela existência de um estabelecimento estável, onde, a contraparte era um cidadão inglês que discordava de tal entendimento, veja-se, Tiago Brandão de Pinho, Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal – *Estabelecimento Estável Instalação Fixa Agente Dependente e Atividade Preparatória* – Ano 7, n.º 1, Pg. 86-104.

⁴²Sobre a evolução histórica do conceito de E.E. v. Maria Celeste Cardona, *O Conceito de Estabelecimento Estável, algumas reflexões Em Torno deste conceito, in estudos em homenagem à Dr.ª Maria de Lourdes Órfão de Matos Correia e Vale*, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, (171), Lisboa: Centro de Estudos Fiscais, Pg. 249 e ss. Paula Rosado Pereira, *Princípios...*, op. cit., Pg. 27 e ss.

⁴³Maria Celeste Cardona..., op. cit., Pg.249 e ss.

visa o conceito repartir (e não só) o poder tributário dos Estados – Estado da residência *versus* Estado da fonte.

No que respeita ainda à repartição do poder tributário estadual – vertente externa – hoje muito intensificado pelo forte movimento de internacionalização das empresas, dois grandes modelos existem e servem como base para a celebração de convenções de dupla tributação com vista a evitar a dupla tributação internacional⁴⁴ sendo estes: o Modelo de Convenção da OCDE e o Modelo de Convenção da ONU (MC OCDE e MC ONU).

A nota distintiva entre os modelos supracitados reside na propensão de cada um no que respeita a tributação do rendimento entre os Estados. Enquanto àquele primeiro prefere o Estado da residência (normalmente países desenvolvidos, exportadores de capitais, *know how*, etc.), o segundo, prefere o Estado da fonte (normalmente países em vias de desenvolvimento, importadores de capitais, *know how*, etc.).

Angola integra a categoria dos Estados em vias de desenvolvimento, naturalmente, tem como base do conceito o MC ONU⁴⁵, que nas palavras de Manuel Pires, “não se apresenta com carácter totalmente novo⁴⁶” face ao conceito de E.E. adotado pelo MC OCDE, na medida em que ambos os conceitos partilham os mesmos princípios e estrutura conceitual. Não obstante a isto, veremos de forma sintética algumas notas distintivas constantes do CGT, afastando-se do MC OCDE.

Estando historicamente registado que o conceito de E.E. previsto no MC ONU visou no essencial, formular soluções mais adequadas nas relações entre países

⁴⁴“O prestígio e a influência das Convenções Modelo, principalmente da OCDE, têm contribuído largamente para que a celebração de CDT continue a ser encarada, pelos Estados, como uma forma especialmente eficaz e adequada de regular as situações tributárias internacionais e de ultrapassar o problema da dupla tributação internacional (...)”. Cfr. Paula Rosado Pereira, *Princípios...*, op. cit., Pg. 33.

⁴⁵Do ponto de vista histórico, esteve na origem deste modelo, a discussão existente a época entre a regra da tributação no Estado da residência (preferida pelos países desenvolvidos e industrializados) e no Estado da fonte (preferida pelos Estados em vias de desenvolvimento). Verificava-se na altura que os princípios adotados nas convenções sobre dupla tributação adotados pelo MC OCDE não respondiam totalmente “às questões emergentes da regulamentação dos interesses entre países desenvolvidos e países em vias de desenvolvimento, concebidos estes, ao tempo, respetivamente como países exportadores e importadores de capitais (...)”, para maior aprofundamento, veja-se, Maria Celeste Cardona..., op. cit., Pg. 255-6.

⁴⁶“O MC OCDE, face ao MC ONU, não se apresenta com carácter totalmente novo (...)”. Manuel Pires, *Da Dupla Tributação Jurídica Internacional Sobre o Rendimento*, Dissertação de Doutoramento em Ciências Jurídico-Económicas na Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa, Lisboa, 1984, Pg. 750-2.

desenvolvidos e países em vias de desenvolvimento, e o reforço da tributação no Estado da fonte, não restam dúvidas qual terá sido a escolha do legislador fiscal angolano.

Destaca-se assim como primeira nota distintiva, a amplitude do conceito de E.E. adotado pelo legislador fiscal angolano, quando, à lista exemplificativa do n.º 3 art. 5.º do MC OCDE parágrafo 16, acresceu atividades como: coordenação; fiscalização e supervisão (...) art. 39, n.º 2 alínea a) e b) do CGT. Assim mais casos caem no conceito de E.E. legitimando o Estado da fonte a tributar, isto por lado. Por outro lado, constitui ainda nota distintiva dos conceitos, o facto de ter consagrado legalmente o legislador angolano, o *princípio da força atrativa do E.E.* Deduz-se deste princípio que, o E.E. será tributado não somente em relação aos lucros a si imputáveis, mas – resultantes da sua atividade – também quanto aos lucros cuja fonte seja um outro Estado desde que verificados os requisitos previstos no art. 4.º, n.º 1 al. b) e c) do CII, porém, e tal como já fizemos menção, a adoção deste princípio agrava a tributação dos E.E. das sociedades não residentes no território angolano.

Outro aspeto importante em termos distintivos prende-se com a delimitação do prazo para se poder aferir pela (in)existência de E.E. Enquanto o MC OCDE prevê 12 (meses), o legislador angolano estabelece um prazo de 90 (noventa) dias.

Contudo, o fato de o legislador fiscal angolano adotar o princípio da força atrativa do E.E. e, conseqüentemente, estender o seu poder tributário para mais casos, conforme dispõem as alíneas b) e c) do art. 4.º do CII, por um lado. Por outro lado, a previsão de atividades como as que constam no n.º 2 do art. 39.º do CGT, (coordenação, fiscalização e supervisão (...)). E por último, o período necessário para se poder considerar (in)existir um E.E. que são de 90 (noventa) dias na legislação angolana e, 12 (doze) meses nos termos do MC OCDE, fazem do conceito de E.E. previsto no CGT mais amplo.

Da nossa parte, concordamos com a opção do legislador fiscal angolano em adotar um conceito mais amplo em relação ao previsto pelo MC OCDE. Porém, aceitamo-lo desde que a amplitude do conceito seja levada em conta com base na adoção de uma política fiscal externa (*infra.* cap. IV.). Podendo desde já, adiantar-se que a adoção do conceito de E.E. em sentido amplo, sem reservas, pode constituir um elemento dissuasor na atração do investimento privado estrangeiro.

3.5. Lucros imputáveis ao estabelecimento estável

Ao estudarmos a matéria relativa aos lucros imputáveis ao E.E. visa-se, delimitar as competências tributárias do Estado da residência de determinada entidade jurídica e, do Estado em que tal E.E. se situa (fonte).

É ainda importante que se aborde esta questão pelo facto de o E.E. integrar uma entidade jurídica global que inclui outras partes. Caber-nos-á agora demarcar os lucros imputáveis ao E.E. e, num próximo momento a fixação do montante sobre o qual há de incidir o imposto.

Considerando o facto de que o E.E. integra uma entidade jurídica global, urge identificar na atividade daquela, a parte da atividade que, respeitando ao E.E., a ele deve ser afeta. Demarcado e imputado rendimento ao E.E., estar-se-á em condições de se determinar o rendimento sujeito a imposto e efetuar-se o respetivo cálculo. Entendemos assim, que existe uma ordem de precedência por se cumprir. Essa ordem consiste em primeiro saber se ao E.E. situado noutra Estado são imputáveis rendimentos e, se sim, passa-se para o segundo momento, caso contrário, fica-se logo no primeiro momento.

Daí que, não seja correto pensar-se que da mera existência de E.E. decorre necessariamente que haja lucros que lhe sejam imputáveis culminando com a tributação dos mesmos⁴⁷.

De acordo com o art. 4.º, n.º 1 do CII, são tributadas pelo Imposto Industrial as pessoas coletivas que possuam E.E. em Angola, alínea a) “pelos lucros imputáveis às vendas no país, de mercadorias da mesma natureza, ou de natureza similar, das vendidas pelo estabelecimento estável”; alínea b) “pelos lucros imputáveis a outras atividades comerciais no País, da mesma natureza, ou de natureza similar das exercidas pelo E.E.”.

Dispõe, por sua vez, o art. 12.º, n.º 3 do CII que, “o lucro tributável reporta-se ao saldo revelado pela conta de resultados do exercício elaborado em obediência aos princípios contabilísticos estabelecidos na legislação em vigor e consiste na diferença entre todos os proveitos ou ganhos realizados (art. 13º do CII) e os custos ou gastos (art.

⁴⁷Cfr. Manuela Duro Teixeira, *A Determinação Do Lucro Tributário Dos Estabelecimentos Estáveis De Não Residentes*, Almedina, 2007, Pg. 35.

14º do CII) incorridos no exercício, uns e outros, eventualmente corrigidos nos termos do presente Código”.

Em função disto e, conjugando com o disposto no art. 12.º, n.º 1 do CII, deduz-se que, o ponto de partida para a imputação de rendimentos ao E.E. é a contabilidade. Não obstante ser a contabilidade o ponto de partida para a imputação de lucros ao E.E., é necessário que diferenciemos o lucro contabilístico do lucro propriamente imputável ao E.E. sob pena de os confundirmos.

O lucro imputável ao E.E. é apurado com base no lucro contabilístico depois de deduzidos todos os custos e gastos previstos pelo CII no seu art. 14.º, ou seja, imputa-se ao E.E. o lucro contabilístico desonerado de todos os encargos (custos e gastos).

É em função desta relação existente entre lucro contabilístico e lucro imputável ao E.E. (se preferirmos lucro fiscal/tributável), que se fala de dependência parcial da fiscalidade quanto à contabilidade⁴⁸.

Integrado o grupo A de tributação, está o E.E. (art. 8.º, n.º 3 e 51º do CII) obrigado a possuir contabilidade (v.g. o art. 51º, n.º 5 do CII), de entre outras coisas, para efeitos de controlo do lucro tributável podendo-se inferir esta conclusão da leitura dos artigos supracitados.

⁴⁸“O custo em termos económicos, tratado segundo as regras contabilísticas em vigor, é o ponto de partida para determinação dos custos aceites para efeitos fiscais. Todavia, tal relevância fiscal pode ser modificada pela legislação tributária quando o legislador entenda que tal se justifica. A legislação tributária comporta regras que podem obstar, nas circunstâncias aí concretizadas, à dedutibilidade fiscal de vários tipos de custo contabilisticamente aceites”. Ora, é neste sentido de que se fala da aludida dependência que não é total, mas apenas parcial, do lucro tributável relativamente ao lucro contabilístico..., Cfr. Paula Rosado Pereira, *Tributação das Empresas em Angola...*, op. cit., Pg. 39-40. V. também o artigo 12.º n.º 1, 2 e 3 do CII. Ainda quanto à dependência parcial e não total de que se fala, salienta Saldanha Sanches e João Taborda da Gama “qualquer decréscimo patrimonial sofrido pela empresa, do ponto de vista do balanço comercial e do cálculo do lucro tributável, é um custo que tem de ser refletido pelo balanço comercial. O mesmo pode não suceder no balanço fiscal”. Cfr. Saldanha Sanches e João Taborda da Gama, *Manual de Direito Fiscal Angolano...*, op. cit., Pg. 329-330. No mesmo sentido Fala-se nesta dependência “parcial” porque só num primeiro passo, o lucro tributável se vai reportar ao lucro contabilístico. Daí que se fala também de uma extra contabilidade ou de correções fiscais podendo estas serem positivas, ou negativas. Seja esta por acréscimo seja por dedução, conforme sejam em favor ou desfavor do sujeito passivo. Citando José Casalta Nabais, acrescenta-se – “o lucro tributável das empresas tem por base o resultado contabilístico, mas não se reconduz a este, pois o lucro fiscal tem em conta também as variações patrimoniais positivas e negativas não refletidas no resultado contabilístico. O que significa que, na determinação ou apuramento do lucro tributável das empresas, não segue o CIRC nem o *modelo de dependência fiscal*, em que haveria coincidência do resultado contabilístico com o resultado fiscal nem o *modelo da autonomia*, em que o lucro tributável seria apurado de maneira totalmente autónoma face ao resultado contabilístico”. Cfr. Paulo Marques, Joaquim Miranda Sarmiento, Rui Marques, *IRC Problemas Atuais*, AAFL Editora, 2017, Pg.57-59.

O controlo dos lucros imputáveis ao E.E. merece especial atenção. Pese embora exista semelhança de regime entre as sociedades residentes e aquelas, não se deve olvidar o facto de o E.E. ser parte de uma empresa, uma entidade jurídica global que engloba outras partes.

Daí ALBERTO XAVIER⁴⁹ elucidar que “as sucursais, agências ou delegações de sociedades estrangeiras não têm, no plano do Direito Privado, personalidade jurídica⁵⁰ (...) distinta daquela de que são mero prolongamento, ao contrário do que sucede com as filiais, sociedades filiadas ou subsidiárias”. O E.E., por não possuir personalidade jurídica não pode figurar como parte em contratos. É parte, a pessoa titular dos interesses cuja regulamentação o contrato visa prosseguir. Não se fala também de relações com natureza jurídica entre a sede e a sua sucursal por carência de personalidade jurídica desta última, sendo que as relações entre ambas, se devem às necessidades económicas e disciplina interna das organizações, uma vez que a existência de relações jurídicas pressupõe a existência de dois sujeitos de direito⁵¹, coisa que não se afigura no presente caso.

No plano do Direito Tributário, as opiniões divergem quanto à verdadeira natureza jurídica do E.E. de sociedade estrangeira no sentido em que, determinados traços do regime inclinam para adaptar a teoria da unidade da pessoa coletiva. Já outros caracteres da disciplina normativa propendem o intérprete a reconhecer à sucursal/E.E. uma subjetividade distinta da sede⁵², ao menos para efeitos fiscais, como é o caso da tributação independente e contabilidade separada.

⁴⁹Sobre a natureza jurídica do E.E. no direito privado, ver a excelente exposição do Prof Alberto Xavier. Cfr. Alberto Xavier, *Direito Tributário Internacional...*, op. cit., Pg. 323-325.

⁵⁰Tendo em conta que os E.E. não têm personalidade jurídica distinta daquela de que são mero prolongamento, revestem a natureza de meros estabelecimentos comerciais é daí que, é a *empresa* entendida como uma pessoa coletiva, e o *estabelecimento* como simples conjunto de coisas corpóreas e incorpóreas, de bens e serviços, organizado pelo comerciante com vista ao exercício da sua atividade mercantil. Não havendo, no entanto, limitações quanto ao número de estabelecimento por possuir em cada empresa, constituindo cada um deles uma unidade económica. Cfr. Alberto Xavier..., op. cit., Pg. 324.

⁵¹Cfr. Alberto Xavier..., op. cit., Pg. 325.

⁵²Em sentido contrário, à Portugal e Angola, Cfr. Alberto Xavier, *Direito Tributário Internacional do Brasil*, Editora Forense, 6ª Edição, Rio de Janeiro, 2004, Pg. 644 e ss. Vejamos então, segundo o artigo 146 do RIR (regulamento do imposto de renda, aprovado pelo Decreto nº 3000, de 26. 3. 1999), “são contribuintes do imposto e terão seus lucros apurados de acordo com este regulamento: I – *as pessoas jurídicas*; II – as empresas individuais”. E, o artigo 147 do regulamento supracitado dispõe que, “*consideram-se* pessoas jurídicas, para efeitos do disposto no inciso I do artigo anterior: I – (...); II – *as filiais, sucursais, agências ou representações no País das pessoas jurídicas com sede no exterior*; III – (...)”. Infere-se daí que, ao se qualificar sucursais como pessoas jurídicas, estar-se-á a atribuir-lhes personalidade jurídica e como tal passam a ser partes nos contratos, vejamos o que dispõe o Código Tributário Nacional (Brasileiro) no seu artigo 121, § único, inciso I, diz-se “*contribuinte* o sujeito passivo

Da nossa parte, subscrevemos o que defende ALBERTO XAVIER (quando diz que, “*a sucursal é um típico caso de património autónomo (...)*”⁵³) acrescentando o autor que, se o conceito de património autónomo nasceu do direito civil, para caracterizar o conjunto de direitos e obrigações que, dentro do património geral de um sujeito de direito, se encontram vinculados à um regime especial de responsabilidade por dívidas, pode o mesmo aplicar-se noutros ramos de direito como no fiscal⁵⁴.

Neste sentido, à semelhança do legislador português (art. 3º, n.º 1 alínea c) do CIRC), entendemos que o legislador fiscal angolano seguiu o mesmo caminho, portanto, não atribuindo personalidade jurídica aos E.E. de sociedades não residentes.

O art. 4º, n.º 1 do CII, este por sua vez começa por referir-se a “pessoas coletivas” e, o art. 51º, n.º 3 do CII, quando se refere que, “deve igualmente acompanhar a declaração Modelo 1 (um)..., “*os gastos gerais de administração*””, admitindo com isto que o E.E. é parte integrante de uma entidade jurídica global e, portanto não possui personalidade jurídica própria, o que de certa forma acarreta consigo algumas dificuldades no controlo das operações que movimentam registos contabilísticos entre os diversos países e que pode permitir que as empresas manipulem esses registos.

Dissemos até então que, a contabilidade é o ponto de partida para a imputação de lucros ao E.E. Ela tem a função de “fotografar” a atividade da empresa em todos os aspetos, constitui a base a partir da qual os contribuintes se apoiam para determinar o valor do imposto devido e proceder a autoliquidação e é, também, a partir da contabilidade que a AGT determina se se devem efetuar correções ou ajustamentos aos lucros trazidos pela contabilidade (v.g. art. 51.º, n.º 3 do CII).

Por forma a protegerem-se melhor os interesses tanto do contribuinte (referimo-nos especialmente aos não residentes que atuam ao abrigo de um E.E.), como da AGT (quanto a esta última, é das eventuais manipulações de resultados que possam surgir nas

da obrigação principal “quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitui o respetivo facto gerador”. Consagrando-se aí como sujeito passivo do imposto as filiais de sociedades estrangeiras (...).

⁵³Cfr. Alberto Xavier..., op. cit., Pg. 326.

⁵⁴Quanto a natureza jurídica do E.E. no direito tributário, ver a excelente exposição do prof. Alberto Xavier. Cfr. Alberto Xavier..., op. cit., Pg. 325-332.

relações entre a sede e o E.E.), tendeu-se a tratar o E.E. como se de uma *entidade distinta e separada* se tratasse⁵⁵, isto é, apenas para efeitos fiscais e contabilísticos.

Com esta medida, acautelou-se a questão da falta de personalidade jurídica do E.E. nas relações com a sede/empresas não residentes, como também questões relativas à movimentação de resultados entre as várias partes da empresa como meio de atenuar a tributação das mesmas, reduzindo o número de situações de evasão fiscal⁵⁶ ou mesmo de dupla tributação.

Ora, tratando-se o E.E. como uma entidade distinta e separada para efeitos contabilístico e fiscais, traz à tona o princípio da *tributação independente*, que vem consagrado no art. 4.º, n.º 1 e, alínea c) n.º 1 do art. 5.º do CII.

O *princípio da tributação independente*⁵⁷ do E.E. resulta do que fomos afirmando até aqui. Não se distinguindo o mesmo da sociedade de que é mero prolongamento, individualiza-se o E.E. – ganha personalidade tributária – apenas para efeitos fiscais. Refletindo-se (tal individualização) posteriormente nas relações entre a sociedade matriz (pese embora tais relações sejam juridicamente consideradas com internas) e, até com terceiros que se relacionam com o E.E.

3.6. Relações entre a sede e o estabelecimento estável

Do princípio da tributação independente do E.E. resulta que os acordos ou transações entre o E.E. e a sociedade matriz respeitem os preços de transferência, sob pena de se pôr em causa o princípio da plena concorrência (*arm's length principle*). Estamos assim no âmbito das *relações especiais*. Estar-se-á perante relações do género quando existir entre duas entidades uma relação de subordinação, que justifique que uma empresa imponha a

⁵⁵Em Portugal tal solução adotou-se por recomendações da OCDE, e introduzida na reforma fiscal na Lei n.º 30-G/2000 de 29 de Dezembro. Quanto a Angola acreditamos, que manteve a velha tradição que se resume em herdar de Portugal o velho, quando muito em copiar o novo.

⁵⁶A evasão fiscal, é um conceito jurídico-fiscal que abrange todos os diferentes tipos de infrações, portanto, crimes e contraordenações. V. Ana Paula Dourado, *Lições de Direito Fiscal*, Almedina, 2017, Pg. 266 e ss; 287 e ss.

⁵⁷Dois grandes concepções sobre o princípio em análise estão no centro dos debates. há assim os defensores da *teoria da independência restrita do estabelecimento estável* e, os defensores da *teoria absoluta do estabelecimento estável*, para maiores aprofundamentos, veja-se, Paula Rosado Pereira, *Princípios...*, op. cit., Pg. 154 e ss.

outra ou com ela acorde condições diferentes das que decorreriam nas relações de mercado livre. Exige-se, também, que sejam efetivamente estabelecidas condições diferentes das que seriam normalmente acordadas entre as pessoas independentes e, nestes casos, o ónus da prova recai sobre AGT⁵⁸ e, torna-se outrossim necessário a demonstração de que o resultado apurado pela contabilidade é efetivamente diverso daquele que se apuraria na ausência de tais relações especiais e de tais condições⁵⁹.

O art. 11.º do EGC parágrafo único, define e procede à enumeração exemplificativa das situações em que presume existir *relações especiais*. Por um lado, por outro lado o art. 50.º, n.º 1 do CII dispõe de forma expressa que, existindo *relações especiais* a AGT dispõe de poderes discricionários para efetuar as *correções* que se afigurem necessárias para a determinação da matéria coletável (...).

Pese embora seja a contabilidade o ponto de partida (método direto) para a determinação da matéria coletável, poder-se-á desviar dela, quando for necessário v. artigos supra (método indireto) deve reafirmar-se, no entanto, que a regra para os contribuintes do grupo A de tributação é o método direito, art. 12.º, n.º 1 do CII.

Entendemos, no entanto, que a racionalidade subjacente ao princípio da plena concorrência, para além do que se abstrai da sua designação – evitar distorções ao mercado – é salvaguardar o princípio da igualdade tributária, o princípio da tributação pelo rendimento real e evitar situações de evasão fiscal.

4. Conclusão

Com o fim do segundo ponto da nossa dissertação, chega o momento de expormos o que de essencial vimos até aqui e tecermos as nossas considerações.

“A mobilidade dos cidadãos e das empresas “patrocinada” pelas indústrias⁶⁰ dos transportes e telecomunicações, o livre acesso e livre direito de estabelecimento e de

⁵⁸Cfr. Paula Rosado Pereira, *Tributação das Empresas em Angola...*, op. cit., Pg. 49.

⁵⁹Vitor António Duarte Faveiro, *Noções Fundamentais de Direito Fiscal Português*, Coimbra Editora, Volume II, 1986, Pg. 654.

⁶⁰Pese embora sejam inegáveis as vantagens trazidas pela globalização, tenha-se bem patente que, com à mesma surgiram múltiplos problemas a nível das Administrações Fiscais resultantes sobretudo, das estruturas fiscais montadas por grandes especialistas em Direito Tributário Internacional, encomendadas

domicílio noutros espaços geográficos, teve como consequência óbvia a necessidade de reformulação do poder de tributar e, do dever de pagar impostos. Hodiernamente não são apenas os nacionais de um dado país que estão sujeitos a tal dever, mas sim todos quantos em determinadas condições permanecem ou exercem com caráter de regularidade e habitualidade, certas atividades noutros Estados que não o da respetiva nacionalidade, aí estão, ou podem estar sujeitos ao respetivo poder tributário⁶¹”.

As indústrias supracitadas quebraram barreiras outrora intransponíveis, o comércio internacionalizou-se, ou seja, as empresas multinacionais viram-se livres e, portanto, aptas em se expandirem para outros territórios. Todavia, o conceito de E.E. ganhou neste meio um lugar de suma importância. É assim que o mesmo a nível do DTI visa repartir o poder tributário dos Estados, quando determinada empresa residente noutro Estado obtenha rendimento num outro Estado que não o seu.

Deste modo, quando existir um E.E., estamos em face de um critério essencial para concluir que existe ligação económica suficientemente forte entre a empresa e o Estado em que o rendimento é obtido (Estado da fonte).

Em Angola o conceito de E.E. em vigor resulta de uma herança colonial⁶², pese embora, já tenha o mesmo sido alvo de alterações de formas a torná-lo mais próximo da realidade económico-social do país. Como “fontes que inspiraram” o conceito temos a nível internacional: os Modelos do México 1943 e o Modelo de Londres 1943 e, a nível interno o DL. 579/70 de 24 de Novembro⁶³.

Atualmente, o conceito de E.E. consta do art. 39.º do CGT. Compreende-se o mesmo, numa vertente real, quando se refere a instalações fixas por intermédio das quais a empresa exerce toda ou parte da sua atividade, tenham elas uma natureza comercial ou industrial (...), ou pessoal, onde, a figura central já não é a instalação fixa, mas sim a pessoa. Aqui, derroga-se a instalação fixa e, passa a centro de imputação jurídica a pessoa.

pelas grandes empresas aproveitando-se estas de lacunas e, diferenças naturais dos vários ordenamentos jurídicos estaduais. Não que sejam legalmente proibidos, porém, deve ter-se em conta que tudo tem limites.

⁶¹Cfr. Maria Celeste Cardona, *Conceito...*, op. cit., Pg.247.

⁶²Sobre a nossa (sistema fiscal) herança colonial, veja-se, Rui Cruz/A. Carlos Dos Santos, *Revista Fisco, A Fiscalidade Angolana Entre os Constrangimentos do Subdesenvolvimento e as Exigências do Desenvolvimento*, Janeiro de 1994, ano 6, Pg. 28.

⁶³ Carlos Costa Pina, *O Estabelecimento Estável em Face da Legislação Angolana*, Cadernos Africanos de Direito, 1996, Pg. 39-41.

Estamos assim em face do E.E. agência – agente dependente – que se contrapõe à figura do agente independente.

Nos termos do art. 7.º da CM ONU os lucros de empresas serão apenas tributados no Estado da residência da sociedade. Porém, possuindo a mesma um E.E. noutra Estado contratante, os lucros ficam aí submetidos à tributação. Este artigo prevê, nos seus termos, a repartição do poder dos Estados em tributar.

Para o Estado da fonte no caso, somente existindo E.E. É assim que o CGT nos termos do art. 39.º, para além de fornecer o conceito e tipos suscetíveis de se assumirem como E.E., acresce outros requisitos tais como: ligação a um ponto geográfico; grau de estabilidade e o prazo, nos termos do n.º 2, por exemplo, sendo certo que a verificação dos mesmos deverá ser cumulativamente.

O conceito de E.E. é abordado de forma transversal, tal como vimos quando contrapusemos os conceitos propostos pelo MC OCDE e o conceito adotado pelo legislador fiscal angolano. Ambos partilham a mesma estrutura conceitual distanciando-se num ou noutra aspeto. Assim, é nos aspetos em que o “nosso” conceito se distancia do conceito proposto pelo MC OCDE que faremos uma vez mais algumas apreciações.

O princípio da força atrativa do estabelecimento estável; o prazo necessário para se poder aferir pela (in)existência dum E.E.; a consideração como E.E. de atividades como fiscalização e fornecimento de serviços, desde que verificada a duração legalmente exigida. Estas notas tornam o conceito de E.E. angolano mais amplo. A *ratio* não pode ser outra, senão a de abranger maior número de situações por tributar.

É penoso para o Estado no que diga respeito à atração do investimento privado estrangeiro, se tivermos em conta a forma como opera na prática o princípio supracitado.

Da nossa parte, não criticamos de todo a amplitude do conceito ou a opção do legislador angolano ao assim concebê-lo. Entendemos que foi bastante realista na medida em que, na qualidade de um Estado em vias de desenvolvimento, onde, maior parte dos bens e serviços consumidos internamente são importados, talvez seja mais consentâneo. Todavia, aquilo que nós propomos de formas que a amplitude do conceito não se constitua num elemento dissuasor ou retrativo do investimento privado estrangeiro, é que sejam celebrados ADT com vista a se evitar num primeiro momento duplas tributações, isto a

nível internacional. Ou que se adotem mecanismos internos com vista a eliminar ou atenuar a dupla tributação a nível interno, semelhante ao que consta do art. 68.º do CIRC.

Porque ao que nos parece, quer os investidores angolanos internacionais quer os investidores internacionais que investem em Angola, convivem com a dupla tributação dos seus rendimentos com a exceção dos investidores estrangeiros cujos respetivos Estados adotem regras semelhantes às do Estado português, o que é grave. Grave, porque segundo ALBERTO XAVIER, “*nenhum rendimento suporta ser tributado duas vezes*⁶⁴” por lado, por outro lado, a dupla tributação é contrária a lógica da maximização do rendimento e, por maioria de razão, é igualmente oposta à lógica da promoção das empresas a todos níveis.

Não menos importante na análise do conceito de E.E. em Angola – ao contrário do que acontece em Portugal em que há uma referência expressa em relação à delimitação negativa do conceito, art. 5.º, n.º 8 do IRC (exemplificadas nas alíneas a) a f), “com ressalva do disposto no n.º 3 (do mesmo artigo) – é o fato de o CGT não delimitar negativamente o conceito de E.E. – as atividades de carácter *preparatório* ou *auxiliar*⁶⁵” – o legislador fiscal angolano não acautelou no art. 39.º do CGT questão semelhante e que, leva a questionarmos sobre qual será no entanto, o tratamento a ser dado confrontados com esta problemática.

Estamos assim, em presença de uma omissão do legislador fiscal em relação à delimitação negativa do conceito de E.E. no tocante a espécies como: instalações para armazenar, expor ou efetuar entrega de mercadorias, depósitos de mercadorias destinadas à transformação e as instalações destinadas a atividades preparatórias e auxiliares da atividade da empresa⁶⁶. Tal, teve como inspiração o MC ONU de 1980, ou seja, tais espécies tinham previsão legal, mas que foram suprimidas com a reforma fiscal angolana que ocorreu em 1992⁶⁷.

⁶⁴Cfr. Alberto Xavier, *Direito Tributário Internacional – Tributação das Operações Internacionais*, Almedina, Coimbra, Pg. 345.

⁶⁵Itálico nosso.

⁶⁶Cfr. Carlos Costa Pina, *O Estabelecimento Estável em Face da Legislação Angolana*, Cadernos Africanos de Direito, Fim do Século Edições, 1, Lisboa, 1996, Pg. 41-2.

⁶⁷Cfr. Carlos Costa Pina..., op. cit., Pg. 41 e ss.

Urge saber se, estando na presença daquelas instalações estar-se-á diante de um E.E. Seguindo Carlos Costa Pina entendemos que não faz naturalmente sentido suprimir da lei para poder considerar de forma automática como sendo E.E. e fundamentar no vazio a existência de E.E. No mesmo sentido, se verifica quanto à relação entre as filiais e empresas-mãe (em que o código também nada diz), portanto, o que se recomenda, é uma análise casuística⁶⁸⁻⁶⁹ no sentido de em concreto indagar a sua submissão ao conceito de E.E. previsto no art. 39.º do CGT.

Segundo CARLOS COSTA PINA, o amplo conceito de E.E. que constava do antigo 17.º-A do então revogado CGT era apenas um ponto orientador, e não solucionador apesar da amplitude que o caracterizava. Sendo certo que se tal amplitude oferecesse em si mesmo à solução, excluir-se-iam as exemplificações e extensões do conceito. Quer-se com isto dizer que estariam dispensados os desenvolvimentos posteriores que o artigo prevê, o mesmo dizemos em relação ao atual art. 39.º, que substituiu o art. 17.º-A ambos do CGT.

Seguindo ainda o autor supracitado, *“a organização de uma empresa comporta vários elementos através dos quais se desenvolvem atividades ora de caráter nuclear, ora de caráter periférico ou secundário, consoante o fim que a empresa se propõe prosseguir”*. Acrescenta o autor que, em relação a *“cada um destes casos as atividades desenvolvidas podem ter uma dimensão interna ou externa consoante os seus resultados sejam «consumidos», ou não, pela própria empresa”*.

Vejamos então o que são atividades nucleares. São as que dizem respeito ao busílis da empresa, ao seu ponto mais importante. Relativamente às atividades de caráter periférico ou secundário, estas ocupam um lugar lateral, em relação às nucleares.

O art. 39.º, n.º 2, nas alíneas a) e b) exemplifica apenas atividades nucleares, independentemente de assumirem dimensão externa ou interna, sendo certo que estas não afetam o caráter nuclear ou periférico da atividade empresarial.

A bipartição caráter nuclear e periférico, visa no essencial conferir, em função da atividade pela (in)existência de E.E. Ou seja, a princípio e, em função do que dispõe o art. 39.º, n.º 1 e 2 do CGT depreende-se facilmente que o elemento determinante da

⁶⁸Cfr. Carlos Costa Pina..., op. cit., Pg.42.

⁶⁹Cfr. Carlos Costa Pina..., op. cit., Pg.42.

existência de E.E. é a atividade de caráter nuclear. Porém, temos de ter em conta o disposto no n.º 3 alínea b) “(...) não dispondo de tais poderes, conserve habitualmente no País um «stock» de mercadorias para entrega por conta da empresa”, o que abstraímos daí é que afinal, algumas vezes não serão só as atividades de caráter nuclear, mas também as de caráter periférico a fornecerem elementos determinantes da existência de E.E.

Tendo sido feita esta abordagem, questionar-nos-ão, se as atividades preparatórias e auxiliares, incluem-se no conceito de E.E.? Ora, se tivermos como fio condutor o CGT, tal como devemos tê-lo, no seu art. 39.º, n.º 1 e 2 diremos que não, isto porque o mesmo nada diz e, tal como já frisamos supra, a fundamentação não pode ser feita no vazio⁷⁰.

Já, se formos ao n.º 3 alínea a) do mesmo artigo, veremos que o elemento para se concluir pela existência de um E.E. é-nos fornecido por uma atividade preparatória e auxiliar e, que é de caráter periférico. Evidenciando-se uma vez mais a base “inspiradora” do conceito, art. 5.º, n.º 4 alíneas a) e b) do MC ONU.

Daí que, ainda que de forma reiterada, alertamos que, independentemente de ser necessário para a verificação de E.E. por natureza estarem previstas todas as características que a lei impõe tais como: a fisicalidade, a substância, a permanência, e o caráter nuclear da atividade, o nosso CGT, tal como concebe o conceito de E.E., implica uma análise casuística sendo certo que as características apontadas são flexíveis. A flexibilidade de que aqui se fala, referimo-la a propósito da noção de permanência de que depende o tipo e a natureza da atividade.

São as atividades preparatórias ou auxiliares que podem variar consoante a atividade principal ou a empresa em questão e, da perceção se uma atuação por parte de um agente da empresa é feita de forma habitual ou não, o que, uma vez mais depende do tipo da natureza da atividade exercida pela empresa.

A análise casuística constitui uma das formas de se poder determinar a existência de um E.E., ou não. Neste sentido, é também indispensável para tal uma análise conjunta dos elementos exigidos sempre dependentes ou associados a “fisicalidade”, e a conjugação dos elementos quantitativos e qualitativos.

⁷⁰Cfr. Carlos Costa Pina..., op. cit., Pg. 42.

Estando em causa o E.E. por natureza, este pressupõe a combinação de: uma instalação; a fixidez e por fim o exercício da atividade da empresa através da mesma. O mesmo vale para o E.E. por ficção, não obstante as condicionantes e exigências a ele inerentes.

Ainda na senda daquilo a que designaremos por dubiedades constantes no CGT concernente à (in)existência de E.E., não restam dúvidas que quando determinada pessoa seja ela singular ou coletiva, atuar no país para determinada empresa, tendo aquela pessoa poderes para concluir contratos em nome desta empresa, poder-se-á considerar existir E.E., desde que verificados os requisitos do art. 39.º, n.º 3 al, a) e b) do CGT. Referimo-nos assim ao agente não independente.

O nó górdio, vem especificamente na al. b), quando em 1963 sugeriu-se que se aditasse ao elenco exemplificativo de E.E., uma alínea prevendo situações de existência de «stock» de mercadorias geridos por um empregado ou agente da empresa.

CARLOS COSTA PINA, entende que tal aditamento fazia sentido devido, entre outros, ao fato de só se prever a atuação do agente em nome da empresa. Passando a prever-se qualquer atuação por conta, a exigência de «stock» deixa de ter relevo autónomo. Assim, o legislador fiscal angolano acabou por restringir o conceito, dado que nos termos daquela alínea, só existirá E.E. quando o agente dependente (...) também gerir «stocks» de mercadorias⁷¹.

Quanto a isto entendemos que o legislador tenha de fato confundido os dois planos (entre o restringir e ampliar o conceito), na medida em que seria um contrassenso restringi-lo de forma intencional. Seria um contrassenso porque iria contra a lógica e a *ratio* que subjaz o conceito de E.E. tal como o CGT o adota. Por outra, se fosse intenção do legislador restringi-lo, o mesmo, munido de prerrogativas que a soberania fiscal estadual o confere, tê-lo-ia feito de forma expressa começando pelas linhas estruturais do conceito.

⁷¹Cfr. Carlos Costa Pina..., op. cit., Pg. 44-5.

Por isso sugerimos que, aquela alínea deve sujeitar-se a uma interpretação corretiva, de formas a salvaguardar-se a unidade e a coerência do sistema fiscal⁷², conforme orienta o art. 5.º, n.º 1 do CGT.

⁷²(...)O princípio da coerência significa, que o legislador não deve pôr em causa a igualdade tributária e a legitimação material do sistema através de escolhas contraditórias, seja no plano interno da estruturação dos tributos públicos e da sua articulação recíproca, seja no plano externo da relação entre a lei fiscal e outros ramos do Direito (...). Sobre o princípio da coerência do sistema, veja-se, Sérgio Vasques, *Manual de Direito Fiscal*, 2.ª ed. Almedina, 2018, Pg. 357-360.

III – REGIME DA TRIBUTAÇÃO DOS LUCROS IMPUTÁVEIS AS SOCIEDADES NÃO RESIDENTES COM E SEM ESTABELECIMENTOS ESTAVEL EM ANGOLA

1. Enquadramento

O regime jurídico-fiscal angolano, a semelhança daquilo que tem sido prática noutros ordenamentos jurídicos, tem sido alvo de reformas.

De facto, toda reforma pressupõe um diagnóstico, – tudo acontece como nas ciências médicas em que ao médico cabe determinar a existência da doença de que padece o seu paciente pela observação de sintomas e mediante diversos exames (análises, radiografias, etc.), para posteriormente, solucionar com base nas técnicas médicas – sob pena de se reformar para pior.

2. A reforma fiscal de 2014

Foram aprovadas com o Decreto Presidencial n.º 50/11, de 15 de Março de 2011 as Linhas Gerais do Executivo para a Reforma Tributária (LGERT), com o objetivo de identificar os problemas existentes a altura no âmbito do sistema tributário a nível geral.

A reforma tributária que se perspectivava visava o alcance de determinados fins. Porém, para tal, necessário foi que se definissem princípios e estratégias a seguir. Pretendia-se dar nova forma ao sistema tributário, por já não se ajustar à realidade socioeconómica (...) da altura.

Os objetivos da reforma centraram-se fundamentalmente nos seguintes domínios: reforma da Administração tributária; alargamento da base tributária (...); diversificação das fontes das receitas, sendo certo que existe(ia) uma sobrecarga das receitas provenientes do petróleo; domínio da justiça tributária – sem o qual não se pode falar do princípio da tutela jurisdicional efetiva –; domínio do recrutamento e formação de quadro, com vista a capacitar tecnicamente os funcionários de formas a garantir

consequentemente maior eficiência na prestação dos serviços; atração do investimento estrangeiro, etc.⁷³.

De entre os domínios supracitados e, que constituíram o nó da reforma ocorrida em 2014, analisaremos o domínio referente à diversificação das receitas, que é, sem sombra de dúvidas, um dos maiores problemas com que se debate o Estado angolano.

JÓNATAS E. M. MACHADO, PAULO NOGUEIRA DA COSTA e OSVALDO MACAIA⁷⁴ salientam que, “*na generalidade, a razão de ser da reforma tributária em Angola encontra-se intimamente relacionada com o atual cenário de monocultura fiscal das finanças públicas angolanas, em que a estrutura das receitas do Estado inscritas no Orçamento Geral do Estado se encontram excessivamente dependentes dos rendimentos resultantes da exploração dos recursos minerais, em especial os rendimentos resultantes das operações de exploração do petróleo bruto*”.

A quase total dependência dos rendimentos resultantes das operações de exploração do petróleo, fizeram com que num relatório publicado pelo Fundo Monetário Internacional (FMI)⁷⁵, Angola fosse considerado como um país que apresentava riscos fiscais muito altos por uma multiplicidade de fontes, nomeadamente: volatilidade do preço de produção de petróleo; choques macroeconómicos; debilidade das previsões macroeconómicas; etc. Quanto aos riscos macroeconómicos, veja-se por ex., que nos anos de 2011 a 2012, o setor petrolífero angolano representou, em média, cerca de 45% do Produto Interno Bruto. As exportações do petróleo responderam a aproximadamente 95% do total das exportações e, a receita do petróleo correspondeu a cerca de 80% do total das receitas fiscais. Houve entre 2008 a 2009 uma oscilação do preço do barril de petróleo de

⁷³Para mais pormenores vejam-se, Paula Rosado Pereira, *Tributação...*, op. cit., Pg.7-12. Ver também, Jónatas E.M. Machado, Paulo Nogueira da Costa e Osvaldo Macaia, *Direito Fiscal Angolano*, Coimbra Editora, Coimbra, Pg.249-254. Veja-se aqui a lista dos grandes contribuintes <http://docs.deloitte.pt/Despacho-316-17-Lista-dos-Grandes-Contribuintes.pdf>.

⁷⁴Cfr. Jónatas E.M. Machado / Paulo Nogueira da Costa / Osvaldo Macaia..., op. cit., Pg.249.

⁷⁵Cfr. Fundo Monetário Internacional, Angola, Relatório do FMI n.º 15/302, [em linha], [consult. aos 27.04.2018], disponível em: https://www.imf.org/~media/Websites/IMF/imported-pucations/external/lang/portuguese/pubs/ft/scr/2015_cr15302p.ashx. Uma outra grande fonte e por sinal a mais fidedigna existente em Angola, onde podemos fazer um estudo mais pormenorizado sobre a influência das receitas provenientes do petróleo, são os relatórios anuais publicados pela Faculdade de Economia da Universidade Católica de Angola – Luanda – sob coordenação do Professor Alves da Rocha. [em linha], [consult. aos 27.04.2018], disponível em: http://www.ceic-ucan.org/?pag_id=167. (relatórios que datam desde o ano de 2007 até 2016).

USD 93,9 (2008) para 68,8 (...) para USD 60,8, causando um abrandamento no PIB não petrolífero de 15% para 8% em 2009 (...).

Por este motivo (excessiva dependência das receitas provenientes da exportação do petróleo) e, outros, o Estado angolano viu-se obrigado a alterar a legislação tributária aprovando uma série de diplomas legais, nomeadamente: Códigos de Imposto Industrial (Lei n.º 19/14, de 22 de Outubro) e do Imposto Sobre Rendimentos do Trabalho (Lei n.º 18/14, de 22 de Outubro); Código do Imposto Sobre a Aplicação de Capitais com vista à tributação dos lucros, dividendos, e royalties (Decreto Legislativo Presidencial n.º 2/2014, de 20 de Outubro), etc. Da nossa parte caber-nos-á por agora, tirar algumas notas que resultaram da reforma a nível do Imposto Industrial.

2.1. O que trouxe a reforma em sede do imposto industrial

Em sede do Imposto Industrial destacaremos alguns aspetos que achamos serem de suma importância para o nosso trabalho. E, para melhor compreensão revisitaremos caso se faça necessário os códigos revogados.

Assim, no âmbito do Imposto Industrial a principal nota recai na alteração verificada em relação às taxas de imposto que incidem sobre os rendimentos das pessoas coletivas, quer sejam residentes no território angolano, quer ainda para as que não residindo no território angolano, lá obtêm rendimentos a título accidental.

Em termos gerais, a taxa nominal do Imposto Industrial sofreu uma redução de 35% (trinta e cinco por cento) para 30% (trinta por cento) – uma redução significativa. Pese embora acharmos ser ainda insuficiente para a realidade económico-social angolana se comparada com portuguesa, onde a taxa nominal geral do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas é de 21% art. 87.º, n.º 1 do CIRC (vinte e um por cento).

Porém, para os rendimentos provenientes de atividades como explorações agrícolas, aquícolas, avícolas; pecuárias; piscatórias e silvícolas, o legislador fiscal fixou uma taxa especial de 15% (quinze por cento).

Ora, tendo em conta o princípio da neutralidade fiscal, quer as sociedades residentes em Angola, quer as sociedades não residentes em Angola, mas que lá obtenham rendimentos por intermédio de um de um E.E., sujeitam-se às mesmas taxas.

A taxa de retenção na fonte do Imposto Industrial aplicável aos serviços acidentais (sociedades não residentes sem E.E.) sofreu um acréscimo de 5,25%, (ou 3,5%, uma vez que entre 1997 e 2014 existiam duas taxas de retenção na fonte, diferenciando-se as mesmas em função da natureza do serviço em causa) para 6,5% (seis virgula cinco por cento). E introduziu-se também o regime de pagamento provisório de Imposto Industrial que incide sobre o rendimento de venda de bens, cuja taxa aplicável passou a ser de 2% (dois por cento).

Em termos gerais, as alterações verificadas em sede da taxa do Imposto Industrial vieram, dum lado flexibilizar a carga tributária para uns e, do outro lado, torná-la mais “pesada” para outros.

Para as sociedades residentes em Angola e, para as sociedades que não sendo residentes lá atuam mediante E.E. terão menos 5% (cinco por cento) na taxa do imposto a aplicar aos seus rendimentos. Para as sociedades não residentes sem E.E. a taxa de imposto aplicável fica agravada em mais 1,25% (um, vírgula vinte e cinco por cento). Fica claro que a reforma do Imposto Industrial veio agravar os custos fiscais das empresas que acidentalmente prestem serviços em Angola.

O agravamento das taxas de retenção na fonte, associado ao facto de não existir até ao presente momento em Angola nenhum acordo de dupla tributação, torna a tributação muito mais penosa para as empresas submetidas ao regime de tributação dos serviços acidentais, na medida em que, os respetivos rendimentos, para além da taxa agravada, ficam ainda duplamente tributados⁷⁶.

Ficam assim os mesmos rendimentos sujeitos à tributação primeiro em Angola, mediante retenção na fonte e, depois no Estado da residência quando os respetivos rendimentos forem transferidos para o Estado da sociedade matriz.

No âmbito do DIT existem duas formas de evitar a dupla tributação. A primeira e mais “famosa” é mediante a celebração de CDT/ADT com vista a evitar tais situações. A segunda é mediante mecanismos jurídico-fiscais internos – método do crédito de imposto

⁷⁶Sobre os conceitos de dupla tributação e, acordos de dupla tributação, faremos ainda que de forma breve, uma apreciação no último ponto da nossa dissertação, dada a importância que os mesmos desempenham no panorama do comércio internacional, sobretudo, quando estivermos a abordar também aspetos ligados a promoção ou atração do investimento privado estrangeiro.

ou da isenção – ou unilaterais. Salienta PAULA ROSADO PEREIRA⁷⁷ que as CDT/ADT “constituem mini sistemas fiscais que regulam as situações tributárias internacionais entre os Estados contratantes”. Posto que visam “para além de estabelecerem as regras de distribuição do poder tributário, regulam ainda na mesma fonte normativa um conjunto de questões relacionadas com a aplicação e bom funcionamento da coordenação fiscal entre os Estados”. Ressalta a autora que para resolução dos problemas de dupla tributação jurídica as CDT/ADT apresentam-se mais eficazes, sobrepondo-as aos mecanismos unilaterais de eliminação da dupla tributação jurídica.

Não obstante não existir por ex., nenhuma CDT/ADT entre Portugal e Angola –, sendo certo que se tal existisse, a tributação dos rendimentos com fonte em Angola sujeitos ao regime de tributação dos serviços acidentais e, não só, seria feita com base nos termos convencionados e, certamente não se verificariam possibilidades de dupla tributação –, a eliminação da dupla tributação para as sociedades portuguesas que atuam em Angola naqueles termos fica salvaguardada.

Ou seja, os rendimentos das sociedades portuguesas, mediante um mecanismo unilateral – *método do crédito de imposto* ou da *imputação normal* – vêm atenuada a dupla tributação dos seus rendimentos. Preferimos a expressão “atenuada” na medida em que, as empresas poderão efetuar a dedução no território português somente do que foi retido em Angola, com o limite do IRC que corresponde as respetivas operações⁷⁸. Do contrário estaria o Estado português a renunciar de forma deliberada de receitas em benefício daquelas empresas.

O *crédito do imposto* ou da *imputação normal*, aquando da sua implementação na legislação fiscal portuguesa foi alvo de duras críticas, sobretudo por parte de ALBERTO XAVIER⁷⁹ visto que, o âmbito do mesmo estava limitado até 1993 ao círculo dos países com os quais Portugal tinha celebrado ADT ficando todos os outros penalizados.

O entendimento que retiramos das críticas efetuadas pelo autor é o de que havia um contrassenso na altura e, que residia no seguinte: se por uma lado havia intenção de internacionalizar a economia portuguesa, em termos legais tal intenção não se lhe retirava,

⁷⁷Cfr. Paula Rosado Pereira, *Princípios...*, op. cit., Pg. 38-9.

⁷⁸Cfr. João Ricardo Catarino – Vasco Branco Guimarães, *Lições de Fiscalidade...*, op. cit., Pg. 358-9.

⁷⁹Cfr. Alberto Xavier, *Direito Tributário Internacional – Tributação das Operações Internacionais*, Almedina, Coimbra, 1993, Pg.344-5.

na medida em que todos quanto decidissem investir – ou vice-versa – num território com o qual Portugal não tinha celebrado uma CDT/ADT, seriam duplamente tributados e como “*difícilmente um rendimento suporta ser tributado duas vezes*⁸⁰”, estava-se a impedir a internacionalização da economia.

Muda-se o quadro com a entrada em vigor da Lei n.º 75/93 de 20 de Dezembro (Orçamento do Estado para 1994) que veio alterar a redação do então art. 58.º do CIRC e atual art. 68.º do CIRC. Foi a partir de 1994 que se alargou o âmbito do crédito do imposto por dupla tributação para os rendimentos cuja fonte não fosse a de um Estado com o qual Portugal tivesse celebrado um ADT. Reiteramos o fato de que, até antes da entrada em vigor daquele diploma os rendimentos de fonte angolana eram duplamente tributados (em Portugal e Angola).

Assim, com base neste método unilateral de eliminação (atenuação) da dupla tributação, ficam em parte salvaguardada as expectativas do sujeito passivo na recuperação (em parte) do valor retido em Angola.

Em relação aos investimentos angolanos no estrangeiro, colocamo-los no mesmo patamar das empresas portuguesas até finais de 1993 que decidissem investir num Estado com o qual Portugal não tinha até a data celebrado nenhum ADT. Ainda assim, entendemos que não é justo colocá-los no mesmo patamar, porque já na altura tinha o Estado português celebrado 13 (treze) CDT/ADT⁸¹. Assim, tinham já naquela altura a opção.

O mesmo não se coloca na realidade angolana. Algo que, em nosso ponto de vista, não encontra explicações suficientemente convincentes para fundamentar a inexistência de nenhuma CDT/ADT em pleno século XXI, século essencialmente marcado pela globalização – indústria dos transportes e telecomunicações – cujas vantagens que dela se pode retirar propiciam todas as condições para que as economias (empresas) se internacionalizem, desde que, as respetivas legislações fiscais internamente não constituam um entrave.

⁸⁰Cfr. Alberto Xavier, *Direito Tributário Internacional...*, op. cit., Pg.493-5.

⁸¹Cfr. Alberto Xavier, *Direito Tributário Internacional – Tributação das Operações Internacionais...*, op. cit., Pg. 345.

É por este motivo que os investimentos angolanos no estrangeiro ficam penalizados. Para além de não existir nenhum ADT em que o Estado angolano seja parte, não conseguimos, também ao nível do CII encontrar alguma norma que fizesse menção, seja ao método do crédito do imposto, ou da isenção de formas a atenuar ou eliminar a dupla tributação internacional.

Assim, todos os investimentos angolanos em Portugal sujeitos ao IRC serão tributados a uma taxa de retenção na fonte correspondente a 25%, (vinte cinco por cento) (art. 87.º, n.º 4 do CIRC), não podendo os mesmos serem abatidos à coleta do Imposto Industrial pagos em Portugal. Tenha-se presente que, a taxa de retenção na fonte de 25%, aplica-se somente às sociedades não residentes em Portugal e, que lá não atuam mediante um E.E. Ou as que lá possuindo E.E., tal rendimento sujeito à tributação não se lhes imputa.

Um outro aspeto trazido pela reforma de 2014 consiste na tributação autónoma⁸² de despesas não documentadas e despesas confidenciais, bem como donativos não previstos nos termos da Lei do Mecenato. A taxa de tributação autónoma a incidir é de 2% (dois por cento) do seu valor nos custos indevidamente justificados, 4% (quatro por cento) para os custos não documentados, 30% (trinta por cento) para as despesas confidenciais – tudo conforme o art. 17.º do CII. Tenha-se presente o n.º 5 do mesmo artigo em que, verificado o que o mesmo prevê, a taxa será de 50% (cinquenta por cento) quando as respetivas despesas originem um custo ou um proveito na esfera de um sujeito

⁸²“Do conceito de tributação do rendimento real, decorre a não dedutibilidade de despesas relativamente às quais não existe prova documental, não sendo possível conhecer da sua natureza, origem ou finalidade”. Entende Ana Paula Dourado que, não deduzir aquelas despesas significa responder positivamente ao princípio da tributação do rendimento real. Citando J. L. Saldanha Sanches, Ana Paula Dourado define a tributação autónoma “como um imposto cedular, de taxas proporcionais ou progressivas, incidindo sobre despesas do sujeito passivo”. Continua a autora afirmando que, trata-se de despesas que, “presumivelmente não conseguiram ser tributadas na esfera do contribuinte. Ou porque não se sabe quem é o contribuinte (no caso de despesas não documentadas, de despesas pagas a residentes em paraísos fiscais), ou porque existe dificuldade em diferenciar a esfera empresarial ou profissional da esfera privada do sujeito passivo (despesas de representação, encargos com viaturas ligeiras de passageiros, motos e motocicletas), existindo uma responsabilização tributária do sujeito passivo que paga os rendimentos”. Veja-se a forma pormenorizada como está esta matéria aí tratada e, a quantidade de jurisprudência aí citadas para melhor compreensão em, Ana Paula Dourado, *Lições de Direito Fiscal...*, op. cit., Pg.217-232.

Importa, todavia, referir que, a tributação autónoma não constitui um fim em si mesma, ela percorre fins, e, prende-se na generalidade dos casos em evitar ou inibir os sujeitos passivos a submeterem-se a práticas de evasão fiscal (o caso das despesas não documentadas e as relativas a pagamentos a não residentes e aí sujeitas a um regime fiscal mais favorável) ou com situações de risco em que é difícil aferir, com segurança, da dedutibilidade dos gastos nos termos do art.14.º do CII. Cfr. João Ricardo Catarino – Vasco Branco Guimarães, *Lições de Fiscalidade...*, op. cit., Pg.353-6.

passivo, por qualquer forma, isento, ou não sujeito, a tributação em sede do Imposto Industrial.

Em termos gerais aquilo que fizemos até ao presente momento, foi de forma breve descrever alguns aspetos em sede do Imposto Industrial que resultaram da reforma de que o mesmo foi alvo em 2014.

Assim, vimos que em alguns casos a taxa do imposto industrial agravou-se e, noutros, desagravou-se. Vimos por outro lado, a introdução no CII de regimes de tributação que até a data o Código não regulava. Referimo-nos ao regime da tributação autónoma e ao regime da liquidação provisória de imposto sobre as vendas de bens.

Contudo, embora não nos tenhamos referidos concretamente sobre cada um destes aspetos (eliminação de isenções subjetivas; eliminação do regime que permitia a tributação das pessoas singulares em sede do Imposto Industrial; a não dedutibilidade de juros de financiamento de sócios (art. 16.º, n.º 1 do CII); regime de neutralidade fiscal para operações de fusão e cisão de sociedades (art. 65.º do CII), etc.), não foi por desmerecimento, até porque estamos cientes da importância de cada um daqueles aspetos na dogmática jurídico-fiscal, mas por opção, decidimos não abordar pelo menos por agora. Poderemos eventualmente destacar de forma pontual um ou outro aspeto já em jeito de conclusão.

3. Breve caracterização do sistema fiscal angolano

O sistema fiscal angolano tem na sua génese uma forte ligação ao sistema fiscal português por razões sobejamente conhecidas e, que nos dispensaremos de abordá-las cá.

De todo modo, caracterizá-lo, pressupõe ter em conta a posição do Estado na pirâmide de estratificação dos mesmos. Assim, sendo Angola um *país em vias de desenvolvimento*, o seu sistema fiscal é fortemente marcado por esta nota – *país subdesenvolvido*, isto por um lado. Por outro lado, deve-se ter em conta a existência de um sistema fiscal herdado⁸³ do colono, fortemente marcado pela sobreposição de

⁸³Veja-se por ex., A. Carlos dos Santos, *Sistemas Fiscais: Conceitos e Tipologias à Luz das Experiências Angolana e Moçambicana*, Ciência e Técnica Fiscal, nº 356, DGCI, Lisboa, 1989, Pg. 51-3. Sobre o sistema

interesse da metrópole, o que denota claramente os problemas que teimam em persistir no sistema fiscal angolano. Conforme salientam A. CARLOS DOS SANTOS e RUI CRUZ⁸⁴ “*Sabe-se desde há muito que existe uma forte correlação entre processo de desenvolvimento (socioeconómico, político) e a estrutura e técnica dos sistemas fiscais*”.

O país é rico, porém, confronta-se com um sério problema – é o de combate à pobreza. Duas guerras neutralizaram a sua progressão: a primeira foi a guerra de libertação que culminou em 1975 com a proclamação da independência; e a segunda foi a guerra civil que conheceu o seu final em 2002. Consequentemente, perderam-se “*recursos humanos e técnicos e, no plano financeiro, acentuou tensões entre a necessidade sempre crescente de receitas, a desorganização da máquina fiscal e a diminuição das bases de tributação, deixando profundas sequelas até aos nossos dias difíceis de resolver a curto prazo*”⁸⁵. Estes aspetos sucintamente realçados, ainda denotam uma influência significativa na estrutura do sistema fiscal angolano o que faz com que o mesmo “*continue a partilhar dos traços típicos dos sistemas subdesenvolvidos*”⁸⁶.

Outro aspeto não menos importante na caracterização do sistema fiscal angolano também resultante da herança colonial⁸⁷ é a natureza cedular dos impostos que se aplicam

fiscal angolano, veja-se também, J. Belchior Nunes e Carlos Bernardes, *Sistema de Fiscal Angolano*, Fisco, nº 4, 1989, Pg. 9-10.

⁸⁴ Acrescentam os autores, “diversos constrangimentos derivados do subdesenvolvimento pesam assim sobre os sistemas fiscais. Entre eles pode enunciar-se a existência de diminutas e pouco diversificadas bases de tributação, as dificuldades em tributar rendimentos reais, com permanente recurso a métodos de presunção, a pouca fiabilidade dos sistemas contabilísticos, o peso quase sempre excessivo dos impostos sobre o comércio externo, as dificuldades de administração dos impostos por escassez de pessoal qualificado e de meios técnicos, informáticos e logísticos, com o conseqüente aumento da evasão fiscal, a incipiente consistência fiscal dos contribuintes e a deficiente juridificação do setor (...)”. Cfr. A. Carlos dos Santos e Rui Cruz. ..., op. cit., Pg. 24.

⁸⁵ Com vista a mudar o quadro que se verificava até a data, a reforma tributária que ocorreu em 2014, (baseada no Decreto Presidencial n.º 50/11 de 15 de Março de 2011 aprovou as Linhas Gerais do Executivo para a Reforma Tributária), identificou uma série de áreas que careciam de uma reforma, é ex., aposta na capacitação de recursos humanos com vista a dota-los de conhecimentos técnicos de formas a prestarem de formas cabal e eficiente os seus serviços; a modernização do sistema tributário, de formas a torna-lo mais eficiente, fácil e acessível aos contribuintes, etc. Para dizer que dentre outras preocupações que estiveram na base da reforma tributária, a capacitação de recursos humanos, dado a escassez de pessoal qualificado, mereceu uma atenção especial.

⁸⁶ Cfr. A. Carlos dos Santos e Rui Cruz. ..., op. cit., Pg. 25.

⁸⁷ A tributação direta do rendimento mediante os impostos cedulares já vigorou em Portugal nos anos 60, veja-se por ex., J. J. Teixeira Ribeiro, *Sistema Fiscal Português* – conferência feita no Porto em 17.10.1990, no ciclo de conferências *Portugal anos 60 – anos 90*, promovido pelo Instituto de Estudos Superiores Financeiros e Fiscais, publicada no Boletim de Ciências Económicas da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, Vol. XXXIV, 1991, Pg. 238-9, podendo ainda consultar-se em [consult. aos 22.05.2018]: https://digitalis-dsp.uc.pt/bitstream/10316.2/26068/1/BoletimXXXIV_Artigo6.pdf?In=Pt-pt,

à generalidade das empresas. A tributação direta do rendimento (Imposto Industrial, nosso objeto de estudo) mediante impostos cedulares supõe que a cada parcela do rendimento da pessoa coletiva – empresa – recaia um imposto distinto e um imposto complementar sobre o rendimento global. Daí advém a dupla tributação económica na medida em que, para além do Imposto Industrial a que ficam sujeitos os rendimentos, quando distribuídos aos sócios, ficam ainda submetidos à tributação nos termos do art. 26.º da LIP, tendo presente a ideia de que para as indústrias tanto mineiras como petrolíferas, existe um regime específico de tributação⁸⁸.

Tal situação cria – entre outros aspetos – constrangimentos a nível do investimento, seja a nível interno, seja a nível externo. Referimo-nos à promoção do investimento estrangeiro privado e a internacionalização das empresas nacionais, simplesmente porque a tributação torna-se mais agravada.

Do ponto de vista legal a CRA⁸⁹ estabelece o ponto de partida naquilo que é a conceção estrutural do próprio sistema fiscal: o respeito pelo Estado Democrático de Direito consagrado no art. 2.º, n.º 1 e 2; art. 101.º, dispondo sobre a finalidade do sistema fiscal, e no art. 102.º, n.º 1, a consagração do princípio da legalidade (...).

Quanto a este último, comporta o mesmo uma exceção, conforme dispõe o art. 165.º, n.º 1 al. o) – (matéria) reserva relativa de competência legislativa da Assembleia Nacional.

Não poderíamos deixar de ressaltar um princípio que é também sacrossanto na tributação do rendimento das empresas que, pese embora não esteja consagrado *ipsis verbis* na CRA⁹⁰ infere-se dos art.s. 38.º, 88.º e 89.º e, no CII. Referimo-nos assim ao princípio da tributação do rendimento real.

Victor António Duarte Faveiro, *Noções Fundamentais de Direito Fiscal Português*, II Vol., Coimbra Editora, 1986, Pg. 24-26.

⁸⁸Para a tributação das atividades petrolíferas, o regime jurídico fiscal tributário, conta da Lei n.º 13/04 de Dezembro. Quanto as atividades de reconhecimento, pesquisa, prospeção e de exploração de minerais, o regime tributário aplicável, consta da Lei n.º 31/11 de 23 de Setembro. Veja-se também sobre o regime fiscal angolano, Luís Marques, Paulo Mendonça, Carlos Lobo, João Sousa, António Neves e Nuno Bastos, *Estatuto dos Grandes Contribuintes – Angola*, Coimbra, Almedina / Ernst & Young, 2014, Pg. 18 e ss.

⁸⁹Aprovada a 21 de Janeiro de 2010.

⁹⁰Em sentido contrário, veja-se por ex., o art.104.º da CRP.

Para além da CRA, o CII e outros diplomas legais tal como a LIP⁹¹, existe o CGT cuja importância é igualmente indiscutível⁹².

Por último referir que, pese embora se tem notado algum esforço político na diversificação da economia através da criação e promulgação de leis com vista a diminuir a burocracia, a aposta na formação dos recursos humanos e, infraestruturas, – rodoviárias, ferroviárias, aeroportuárias, portuárias, marítimas, etc. – os impostos provenientes do setor petrolífero continuam até ao momento a ser o “salvador da Pátria”. Daí que disseram o que disseram Jónatas, Paulo e Osvaldo em relação a razão de ser da reforma tributária que teve lugar em 2014⁹³.

Tendo sido feito um enquadramento de forma sintética sobre as motivações da última reforma fiscal ocorrida em Angola, méritos e deméritos apontáveis à mesma e a caracterização do sistema fiscal, urge agora, entrarmos naquele que é um dos pontos nevrálgicos do nosso trabalho, que versará sobre o regime jurídico-fiscal aplicável as sociedades não residentes com e sem E.E. em Angola.

4. Regime jurídico-fiscal aplicável em função da qualidade de não residente em Angola

O estudo da dupla conceção – *sociedades não residentes com E.E. e sociedades não residentes sem E.E.*, – impõe-se assaz importante no âmbito do Direito Tributário Internacional para efeitos de determinação do regime jurídico-fiscal que se sujeitam as pessoas coletivas que adotem uma daquelas estruturas.

⁹¹A Lei do Investimento Privado foi aprovada pela Lei n.º 14/15 de 11 de Agosto, com o objetivo de ajustar o País a nova dinâmica económica. Atração do investimento direto estrangeiro (...), à diversificação de economia ao aumento da competitividade da economia, etc. Veja-se o preâmbulo da Lei.

⁹²O Código Geral Tributário foi aprovado pela Lei n.º 21/14 de 22 de Outubro, nele, constam os princípios fundamentais do sistema fiscal, em particular os que respeitam a tributação direta. Motivou a última alteração, a total desadequação a realidade política, económica e social do País, já não era compatível com os princípios fundamentais do Estado (...), sobretudo porque o código era oriundo do período colonial, veja-se o preâmbulo da lei (...).

⁹³Cfr. Jónatas E. M. Machado, Paulo Nogueira da Costa e Osvaldo Macaia..., op. cit., Pg.249-250.

A qualidade de residente num Estado implica um conjunto de direitos e deveres. Direitos e deveres esses que já são diferentes quando se trata da qualidade de não residente. A par do legislador fiscal português, o legislador fiscal angolano previu e legislou sobre três situações – sociedades residentes, sociedades não residentes com E.E., e por fim, sociedades não residentes sem E.E. – distintas, dentre as quais nos ateremos apenas àquelas em que as diferenças são dignas de realce e que constituem o centro do nosso trabalho.

Importa antes de entrarmos especificamente nos aspetos mais concretos deste subponto, trazer para o nosso trabalho o que do ponto de vista legal deve compreender-se por residente fiscal, para depois partirmos para outros contornos que a lei associa à qualidade de não residente com e sem E.E.

O art. 38.º, n.º 1 do CGT dispõe que “*o domicílio das pessoas coletivas ou entidades fiscalmente equiparadas é o fixado nos respetivos estatutos ou, na ausência de designação estatutária, o lugar da direção efetiva, considerando-se como tal o lugar em que funciona normalmente a sua administração principal; n.º 2 sempre que a direção efetiva seja exercida no território nacional, mas a sede estatutária se situe no exterior, considera-se domicílio o local dessa direção efetiva; n.º 3 a pessoa coletiva ou entidade fiscalmente equiparada que não tenha sede ou direção efetiva em território nacional, mas que possua no País qualquer forma de representação permanente ou instalações comerciais ou industriais, considera-se domiciliada no local dessas instalações ou do seu representante*”. Retenha-se, porém, que para as pessoas coletivas a residência é a que estiver prevista nos estatutos, ou quando o mesmo nada dispuser, o local onde funcionar a sua administração principal.

Assim, para não perdermos de vista aquilo que constitui o centro do nosso trabalho, importa reafirmar que hodiernamente o conceito de residência desempenha um papel de extrema importância no que respeita à tributação⁹⁴. Será, tal como veremos *infra*,

⁹⁴Gustavo Lopes Courinha – “A residência fiscal é um conceito basilar dos sistemas fiscais modernos, em face da pluralidade de efeitos jurídicos-fiscais que lhe estão associados. A residência tem, desde logo, um papel estrutural a desempenhar nos impostos sobre o rendimento”. O autor identifica duas funções essenciais associadas à qualidade de residente no quadro das transações internacionais. A primeira “menos óbvia”, que consistirá em submeter a tributação determinados rendimentos pelo facto de a entidade pagadora residir neste Estado – releva a qualidade de residente, entidade devedora ou pagadora dos rendimentos; quanto a segunda, “mais notória, respeita ao impacto da lei fiscal na esfera jurídica do sujeito passivo contribuinte

o elemento determinante para efeitos de aplicação de um ou de outro regime fiscal vigente em determinado Estado. Convém alertar que não falaremos das sociedades residentes no território angolano, sendo certo que para estas o regime jurídico-fiscal aplica-se na sua plenitude, limitado apenas pelos limites constitucionalmente impostos à Administração Geral Tributária (doravante “AGT”).

4.1. Sociedades não residentes sem estabelecimento estável em Angola

As pessoas coletivas sem sede, direção efetiva ou E.E. – *sociedades não residentes sem E.E.* – que de forma *acidental* exerçam atividades de prestação de serviços de qualquer natureza, ou prestem serviços a favor de entidades com sede, direção efetiva ou E.E. em Angola, independentemente do local, ficam sujeitas ao Imposto Industrial, nos termos em que o código prevê e, que em seguida analisaremos.

É neste sentido que o CII fala do *regime especial de tributação dos serviços acidentais*. Este regime foi introduzido no CII em 1997 – Decreto Lei n.º 7 de 10 de Outubro – e, veio substituir⁹⁵ algumas normas que estavam instituídas no então Decreto Executivo n.º 18/88, de 20 de Agosto.

Com a entrada em vigor daquele diploma pretendeu-se garantir que fossem submetidos à tributação todos os sujeitos passivos que pela natureza da atividade que desenvolviam em Angola, só muito *esporadicamente*, se encontravam ligados de forma normal àquele território.

Referia-se então aquele novo diploma às atividades como as que o mesmo elenca no seu art. 1º, n.º 1. Encontramos, porém, ainda no preâmbulo os motivos que fundamentaram a substituição de algumas normas do anterior decreto. Concluímos assim, ser a partir da entrada em vigor daquele diploma (conforme se lhe retira) que os serviços acidentais passaram a ser tributados, *maxime* sociedades não residentes sem E.E.

direto (...)”. Mais pormenorizadamente, veja-se Gustavo Lopes Courinha, *A Residência no Direito Internacional Fiscal do Abuso Subjetivo de Convenções*, Almedina Coimbra, Coimbra, 2015, Pg. 39-49.

⁹⁵Preferimos o termo usado no preâmbulo do diploma legal.

Hoje, o regime aplicável, começa por vir consagrado no art. 4.º, n.º 2 do CII, que dispõe o seguinte: “*as pessoas coletivas que tenham sede ou direção efetiva no estrangeiro, quando não possuam estabelecimento estável no País, são tributadas em imposto industrial, à taxa liberatória, através do regime de tributação de serviços acidentais, previstas no presente código*”⁹⁶ – art.s. 71.º a 73.º do CII – o n.º 1 do art. 71.º do CII estabelece o âmbito de sujeição do regime especial de tributação.

Em sentido contrário dispõe o n.º 3 do mesmo artigo quando delimita negativamente o âmbito de sujeição do respetivo regime. Nos termos dos art.s. 72.º e 73.º, n.º 1 do CII, a matéria coletável no âmbito deste regime de tributação é constituída pelo valor global do serviço prestado, incidindo sobre a matéria coletável apurada a taxa de 6,5% (seis vírgula cinco por cento).

Relativamente a outros rendimentos de fonte angolana, os mesmos ficam sujeitos ao Imposto sobre a Aplicação de Capitais⁹⁷ (v.g. lucros distribuídos, juros de diversos tipos ou *royalties*). A forma de tributação, será mediante retenção na fonte a título definitivo (art. 45.º, n.º 4 do CGT). É obrigada a efetuar tal retenção a entidade que realiza o pagamento dos respetivos rendimentos⁹⁸ (art. 28.º, n.º 2 a) e 29.º, n.º 1 do CIAC).

Ao conjugar os art.s. 4.º, n.º 2, 71.º a 73.º do CII, e o art. 45.º, CGT ficamos a conhecer o regime jurídico-fiscal aplicável. Torna-se assim importante trazer ao debate o art. 45.º. Este tem como epígrafe, “*substituição tributária*”. De acordo com o n.º 1 deste artigo “*dá-se a substituição tributária, quando o imposto é exigido à pessoa diversa do contribuinte efetivo*”⁹⁹. O n.º 2 dispõe sobre a forma como a mesma se efetiva na prática. Todavia, o n.º 4 do art. 45.º do CGT prevê os tipos de retenção na fonte que existem¹⁰⁰.

Em conclusão, os lucros do *E.E.* em Angola ficam sujeitos à retenção na fonte liberatória, ficando em seguida o substituído desonerado da obrigação principal e dos deveres acessórios desta, em relação à AGT. Assim, é o substituto, o único sujeito passivo

⁹⁶Itálico nosso.

⁹⁷O Código de Imposto sobre a Aplicação de Capitais foi aprovado pelo Decreto Legislativo Presidencial n.º 2/14, de 20 de Outubro de 2014.

⁹⁸Cfr. Paula Rosado Pereira, *Tributação das Empresas em Angola e o Estatuto dos Grandes Contribuintes*, Almedina Coimbra, 2016, Pg. 23.

⁹⁹Itálico nosso.

¹⁰⁰ “4. *A retenção na fonte pode ser liberatória ou não liberatória, conforme seja definitiva ou vise uma mera antecipação do pagamento do imposto devido a final*”.

de todos os vínculos obrigacionais que constituem a relação jurídica fiscal, chamando-se a isto substituição total¹⁰¹. Na eventualidade de terem sido retidos impostos e não entregues aos cofres do Estado, a responsabilidade é solidaria, conforme dispõe o art. 74.º, n.º 2 do CGT. Sendo certo que está em causa a retenção na fonte com carácter definitivo¹⁰².

Assim, em função da qualidade do sujeito e, conseqüentemente do regime aplicável, resulta que a tributação é de base territorial, na medida em que, apenas são considerados para efeitos de tributação os rendimentos obtidos no território nacional, assentando a mesma – tributação – num elenco taxativo de rendimentos, porque os rendimentos tributáveis são única e exclusivamente os que a lei elenca. Acresce-se ainda que a base tributária é bruta, na medida em que o rendimento é ilíquido. Ou seja, nestes não se efetuam deduções e, a liquidação efetiva-se por retenção na fonte, que tem a natureza definitiva resultante da aplicação da taxa liberatória; pressupondo a análise dos rendimentos obtidos. É a este conjunto de características, que ALBERTO XAVIER chama de tributação analítica¹⁰³, sendo certo que, a AGT, será sempre obrigada a analisar a natureza dos rendimentos.

4.2. Sociedades não residentes com estabelecimento estável em Angola

O regime aplicável às sociedades não residentes com estabelecimento estável em Angola vem previsto no art. 4.º, n.º 1 a), b) e c) do CII. Este regime aplica-se aos rendimentos imputáveis aos E.E. situados em Angola e, aos rendimentos com origem em Angola, mesmo que não lhes sejam imputáveis, desde que sejam da mesma natureza ou de natureza similar às vendas de mercadorias ou a outras atividades comerciais exercidas pelo E.E. situado em Angola. Temos assim a adoção legal do *princípio da força atrativa do estabelecimento estável*¹⁰⁴ (que se contrapõe ao princípio da conexão efetiva em que,

¹⁰¹Cfr. Manuel Henrique de Freitas Pereira, *Fiscalidade*, Almedina, 2015. 5.ª edição, Pg.298.

¹⁰² Sobre o conceito de “*responsabilidade tributária*” vide José Casalta Nabais, “*Direito Fiscal*”, Almedina, 2012, 7 Edição p.259-256

¹⁰³Cfr. Alberto Xavier, *Direito Tributário Internacional*, cit., Pg. 505-6.

¹⁰⁴Cfr. Paula Rosado Pereira, *Tributação das Empresas em Angola...*, op. cit., Pg. 22.

apenas se consideram para efeitos tributários, os rendimentos atribuídos ao E.E.). Vejamos então em que se traduz aquele princípio.

A alínea a) do artigo supracitado, “(...)pelos lucros imputáveis ao E.E. aqui situado”, consagra por sua vez, a conexão efetiva, na medida em que o foco recai ao E.E. situado em Angola. Quanto as alíneas b) e c) respetivamente, temos então a consagração do princípio da força atrativa do E.E., uma vez que ambas, e de forma reiterada, fazem menção as frases, “*mesma natureza ou de natureza similar*” como forma de legitimar a tributação em Angola de rendimentos que, mesmo não tendo como fonte o território angolano, são ali tributados, desde que enquadráveis nas previsões da normativas.

A legislação angolana tem em vista uma força atrativa compreendida de forma limitada, uma vez que a mesma se limita a tributar os rendimentos obtidos por intermédio do E.E., decorrentes de “*atividades idênticas ou similares*” às realizadas pelo mesmo situado em Angola. Em relação a outras questões tributárias e, de forma mais geral, o regime é semelhante ao das sociedades residentes em Angola.

A semelhança dos regimes – *entre sociedades residentes e sociedades não residentes com E.E.* – da leitura conjugada de vários artigos do CII. Confirmamos, no entanto, o n.º 2 do art. 4.º, onde numa leitura *a contrario* e com base na remissão que o mesmo faz para os art.s. 71.º a 73.º. Ficamos logo a saber que, o código estabelece um regime especial de tributação para as sociedades não residentes sem E.E. O mesmo não faz quanto aos E.E. de não residentes. Verificamos uma situação idêntica quanto as taxas, onde o n.º 7, do art. 64.º do CII dispõe que, “*a taxa de tributação liberatória incidente sobre serviços acidentais prestado por pessoas coletivas sem sede, E.E ou local de direção efetiva em Angola é de 6,5%*”. Uma vez mais, o código não faz menção aos E.E. de não residentes, referindo-se simplesmente a não residentes sem E.E. No mesmo sentido, e seguindo a mesma linha de raciocínio, vemos que, o art. 45.º, do CGT faz menção à substituição tributária e, vimos no ponto precedente a este que, tratando-se de não residentes sem E.E., a retenção na fonte tem a natureza definitiva, aplicando-se uma taxa liberatória (art. 64.º, n.º 7 do CII).

As previsões legais do CIAC fazem-nos crer com mais convicção sobre o que vimos a afirmar relativamente a semelhança dos regimes a que estão sujeitas as sociedades residentes e os E.E. de não residentes em Angola, onde a título de exemplo, chamamos o art. 7.º, n.º 1, que dispõe o seguinte: “*para que os rendimentos referidos nos*

artigos anteriores fiquem sujeitos a impostos é necessário que sejam gerados em Angola ou atribuídos a pessoas singulares ou coletivas, nacionais ou estrangeiras, que aqui tenham residência, sede, direção efetiva ou estabelecimento estável ao qual os rendimentos sejam imputáveis”.

Existe no ordenamento jurídico-fiscal angolano, quanto ao Imposto Industrial, dois grupos de tributação – A e B (art. 7.º, n.º 1, a) e b) do CII). O art. 8.º dispõe especificamente sobre o Grupo A, onde, no n.º 3 se constata a obrigação legal a que ficam sujeitas as sucursais de não residentes, relativamente ao grupo de tributação a que estas se inserem. Ademais, prevê o art. 51º, n.º 1 do CII, que “*os contribuintes do Grupo A apresentam anualmente, no mês de Maio, na repartição fiscal com competência sobre o contribuinte, uma declaração em duplicado Modelo 1, a regulamentar*”. Obrigação a que estão igualmente sujeitos os E.E. de sociedades não residentes no território angolano.

A leitura conjugada daqueles preceitos, fazem-nos entender de facto, que os E.E. de não residentes estão sujeitos ao mesmo regime em relação as sociedades residentes. Porém, compreendemos que esta igualdade de regime não pode ser vista de forma absoluta, pelo facto de estar-se diante de um sujeito sem personalidade jurídica autónoma que integra uma entidade mais ampla e exterior ao Estado da fonte. A tendencial equiparação de regime faz, no entanto, surgir os princípios da neutralidade na importação e exportação de capitais¹⁰⁵, tendo estes princípios uma elevada importância, na medida em que, dado o forte movimento da internacionalização de empresas, são os mesmos encarados como uma forma de melhor tratar os investidores, tanto nacionais como estrangeiros¹⁰⁶.

¹⁰⁵ Cfr. Paula Rosado Pereira, *Estudos em Homenagem ao Professor Doutor Alberto Xavier*, Almedina, Volume II, 2013, Pg. 580.

¹⁰⁶Cfr. Paula Rosado Pereira, *Estudos em Homenagem ao Professor Doutor Alberto Xavier*, Almedina, Volume II, 2013, Pg. 580. A consideração do princípio da neutralidade na importação e exportação de capitais são dois conceitos que foram introduzidos no campo da tributação internacional por Richard Musgrave, e que em nosso entender, dado ao forte movimento de internacionalização das empresas, e a necessidade que os Estados de têm hoje de atrair cada vez mais investidores externos, e internacionalizar as suas empresas, deve ser tido em conta, daí considerar-se hoje um sistema fiscal neutro, como um sistema eficiente. Que significado tem cada um destes conceitos? *A neutralidade na exportação de capitais* “*aferida na perspectiva do Estado da residência, os sujeitos passivos que obtenham rendimentos noutros Estados devem ficar abrangidos por tratamento fiscal similar ao aplicável àqueles cujos rendimentos sejam obtidos exclusivamente no Estado de residência. Quanto ao Princípio da neutralidade na importação de capitais, todos os investidores que desenvolvam a sua atividade num determinado Estado deverão estar sujeitos à mesma carga fiscal nesse Estado, independentemente da sua residência fiscal*”. Significando que os capitais tenham o mesmo tratamento independentemente da origem dos mesmos. Ao princípio da neutralidade na

Contudo, vimos o regime tributário aplicável às sociedades não residentes que atuam sem E.E., e sociedades não residentes que atuam ao abrigo de E.E. e, aprendemos que as diferenças variam consoante a estrutura jurídica – (...) E.E. ou sem E.E. – que se adote, o que é perfeitamente natural.

Assim, ALBERTO XAVIER¹⁰⁷ cujos ensinamentos seguimos, salienta que, “a linha divisória entre os dois regimes, reside em que, estando em causa a consideração dos rendimentos de forma sintética, para além do aspeto comum de a fonte do rendimento se encontrar no território de Portugal, há o *exercício* nesse mesmo território, de uma atividade, à qual são imputáveis os rendimentos através de uma *organização* de pessoas ou bens – o E.E. – e que permite afirmar que o residente no exterior está realizando negócios (*doing business*) em Portugal”. Conclui o autor dizendo que, “cabe ao direito positivo definir os casos em que o exercício de tal atividade, pela sua natureza ou pela sua intensidade, justifica a opção pelo regime sintético de equiparação, ao invés de pelo regime analítico, de simples retenção na fonte”. Pese embora esteja o Professor a referir-se concretamente à Portugal, em relação ao caso angolano, não se vislumbram diferenças. Assim, transpondo o raciocínio do nosso interlocutor para o caso angolano, diremos que quando se estiver diante de um E.E. de uma sociedade não residente em Angola em que os seus rendimentos tenham como fonte o Estado angolano e, concluir-se haver exercício em Angola de uma atividade à qual se imputam rendimentos por intermédio de uma organização de pessoas ou bens, permitirá afirmar-se que, por intermédio do E.E. está-se a realizar negócios em Angola.

importação de capitais o Estado da fonte, e ao princípio da neutralidade na exportação de capitais, associa-se o Estado da residência. De forma sintética o que se pretende com ambos os princípios, é não criar barreiras fiscais no que diz respeito ao desenvolvimento das empresas, seja a nível interno ou nível externo. Garantir que os nacionais que pretendam internacionalizar as suas atividades não serão mais ou menos tributados por isto e vice-versa. Porém devemos realçar que a compreensão destes princípios, não é unânime no seio de alguns renomados fiscalistas, deste modo, para maiores aprofundamentos, veja-se, Paula Rosado Pereira, *Princípios...*, op. cit., Pg. 70-6. Veja-se ainda, Rui Duarte Morais..., op. cit., Pg. 146-150.

¹⁰⁷Cfr. Alberto Xavier, *Direito Tributário Internacional*, op. cit., Pg. 506-7, refere-se especificamente ao Estado português. Porém, nada obsta análise semelhante com o Estado angolano, dada a semelhança de regimes.

5. Contribuintes do grupo A – obrigações acessórias

5.1. Obrigações declarativas

A relação jurídica tributária – vínculo jurídico estabelecido entre o Estado ou entes públicos equiparados, enquanto Administração Tributária, e as pessoas singulares ou coletivas e os entes fiscalmente equiparados a estes nos termos da lei (art. 2.º, n.º 1 al. r) do CGT) – surge com a verificação do facto tributário. É a partir deste momento que à contraparte da relação tributária – sujeito passivo – caberá cumprir a obrigação fiscal nos termos em que a lei estabelece. Diga-se, porém, que a obrigação fiscal, *maxime* prestação do imposto, não dá por terminado a relação que se estabelece entre os sujeitos, ativo e passivo.

É assim que ao sujeito passivo, para além da obrigação legal (art. 24.º do CGT) que a si impende do cumprimento da prestação do imposto, são-lhe impostos nos mesmos termos (outras relações de natureza obrigacional) obrigações acessórias que estão intrinsecamente ligadas ao cumprimento da obrigação principal – que é a obrigação fiscal.

Em termos gerais, as obrigações acessórias recaem quer sobre os contribuintes quer sobre terceiros, visa-se sobretudo controlar ou possibilitar a perceção da dívida de imposto¹⁰⁸. No Direito Fiscal o princípio da legalidade fiscal¹⁰⁹ é um princípio sacrossanto. Deste modo estas obrigações têm de estar previstas na lei, sobretudo porque o incumprimento delas acarreta consigo sanções e consequências suscetíveis de causar prejuízos irreparáveis ao sujeito passivo.

Como forma de fazer *jus* ao princípio da legalidade fiscal, o legislador fiscal angolano estabeleceu no art. 51.º do CII as obrigações a que estão sujeitos os contribuintes

¹⁰⁸Manuel Henrique de Freitas Pereira, *Fiscalidade*, Almedina, 2014, Pg. 278.

¹⁰⁹O princípio da legalidade fiscal, “traduz-se na submissão da atividade tributária à lei. Segundo ele, num sentido restrito, incumbe à lei formal – lei aprovada pela assembleia representativa do povo – o estabelecimento dos impostos (*nullum vectigal sine lege*)”. Resulta deste princípio que a criação de impostos é monopólio da assembleia, porém, em casos excecionais, com a subordinação da assembleia, podem os governos criar impostos. Tal subordinação aferir-se-á mediante uma ação anterior – autorização – ou posterior – ratificação. A bibliografia é vastíssima, porém, veja-se por todos, Manuel Pires e Rita Calçada Pires, *Direito Fiscal*, Almedina, 2017, Pg. 106 e ss. Ana Paula Dourado, *O Princípio da Legalidade Fiscal, Tipicidade, Conceitos Jurídicos Indeterminados e Margem de Livre apreciação*, Dissertação de Doutoramento apresentada na FDUL, 2005, Pg. 34 e ss. Jónatas E.M. Machado, Paulo Nogueira da Costa, Osvaldo Macaia, *Direito Fiscal Angolano Segundo a reforma Fiscal de 2014*, Coimbra Editora, 2015, Pg.64-6.

do grupo A de tributação e, como penalidade, usando a expressão que consta da epígrafe do artigo no caso de incumprimento das obrigações acessórias, a sujeição à multa nos termos do art. 75.º do CII.

Importa por último salientar que os contribuintes, no cumprimento das obrigações à que estão sujeitos, estão, no âmbito da relação jurídico-fiscal, a dar resposta ao correspondente dever que nasce da mútua correspondência – direitos e deveres – que se estabelece entre os sujeitos da relação jurídico-fiscal. Salienta, portanto, SALDANHA SANCHES¹¹⁰ que aquelas obrigações, constituem “*um corpo de normas com crescente importância no ordenamento jurídico-tributário e que são as que criam deveres de cooperação ou de colaboração*”. Acrescenta o autor, “*por deveres de cooperação ou deveres de colaboração, como o conjunto de deveres de comportamento resultantes de obrigações que têm por objeto prestações de facto, de conteúdo não diretamente pecuniário, com o objetivo de permitir à Administração a investigação e determinação dos factos fiscalmente relevantes*”.

Por outro lado, os contribuintes do grupo A de tributação, são ainda obrigados em caso de cessação de atividades a cumprirem com as suas obrigações acessórias, nos termos do n.º 1 do art. 53.º do CII.

6. Período de tributação

6.1. Enquadramento

De entre as notas que caracterizam o Imposto Industrial, ressaltaremos apenas uma, a periodicidade do mesmo. É *periódico*¹¹¹, porque o mesmo se vai renovando nos

¹¹⁰Cfr. J. L. Saldanha Sanches, *A Quantificação da Obrigação Tributária – Deveres de Cooperação, Autoavaliação e Avaliação Administrativa*, Lisboa, Centro de Estudos Fiscais (173), 1995, Pg. 70 e ss.

¹¹¹O Imposto Industrial (II) é equivalente ao Imposto das Pessoas Coletivas português (IRC), pese embora, tenhamos formas de os “chamar” diferentes, ambos têm a mesma finalidade, e mais, é uma “herança” que a aceitamos a quando da reforma tributária angolana de 1967-72, falamos “ironicamente” em “herança”, querendo, portanto, significar “influenciados” pela reforma tributária que correu em Portugal entre 1959-65. Cfr. Paula Rosado Pereira, *Tributação...*, op. cit., Pg.6. Assim sendo, e, como não podia deixar de ser, ambos possuem semelhantes características, sobre estas, Cfr. Manual de IRC, *Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas*, Autoridade Tributária e Aduaneira, Direção de Serviço de Formação, 2016, Pg. 8-9.

sucessivos períodos de tributação. Tais períodos são normalmente anuais, dando com isto, origem a sucessivas obrigações tributárias anuais, de forma independente.

Com a periodicidade não se pretende de forma alguma colocar em causa a continuidade da vida da empresa¹¹². Todavia, questões de praticidade na quantificação do resultado de um determinado período de tempo obrigaram o legislador fiscal/AGT a adotar uma especialização dos exercícios.

Assim, não fica prejudicada a possibilidade de os prejuízos fiscais apurados num período poderem ser reportados aos lucros tributáveis no futuro, conforme dispõe o art. 48.º, n.º 1 do CII.

O CII estabelece uma regra segundo a qual o Imposto Industrial é devido por cada exercício económico, que coincide com o ano civil, sem prejuízo das exceções que o artigo comporta (art. 77.º, n.º 1).

No mesmo sentido, dispõe o art. 80.º do CII, que, o exercício fiscal a que se refere o presente Código coincide com o ano fiscal que compreende o período de 1 de Janeiro a 31 de Dezembro.

Quanto à verificação do facto gerador do imposto, este considera-se por sua vez verificado no último dia do período de tributação, art. 78.º, n.º 5 do CII.

O art. 77.º, n.º 1 do CII, ao estabelecer a especialização dos exercícios, estabelece-as não de forma absoluta, mas, comportando exceções, tal como as veremos a seguir.

6.2. Período de tributação inferior a um ano

Nos termos do n.º 2 do art. 77º do CII, “*o período de tributação pode, no entanto, ser inferior à 1 (um) ano:*”

¹¹²Neste sentido, veja-se Paula Rosado Pereira, “o facto de os diferentes períodos de tributação serem objeto de liquidação e pagamento do imposto de modo independente relativamente aos outros anos, constitui um arranjo artificial, uma vez que a realidade económica e a atividade empresarial são pautadas por um carácter de continuidade e não por uma separação estanque de períodos anuais (...)”. Cfr. Paula Rosado Pereira, *Tributação das Empresas em Angola...*, op. cit., Pg. 27.

- a) *No exercício do início da tributação, que corresponde ao período decorrido entre a data de início da atividade ou da obtenção de rendimentos sujeitos a imposto e o fim do exercício;*
- b) *No exercício da cessação da atividade, que corresponde ao período decorrido entre o primeiro dia do exercício e a data da cessação da atividade;*
- c) *Quando as condições de sujeição ao imposto ocorram e deixem de verificar-se no mesmo exercício, caso em que este corresponde ao período efetivamente decorrido”.*

A título de exemplo, o período de tributação pode, no entanto, ser inferior a 1 (um) ano quando determinada sociedade manifestar a vontade de cessar a suas atividade, ou mediante declaração oficiosa de cessação da atividade, quando a AGT assim o entenda, desde que se baseie em critérios legalmente impostos (art. 78.º, n.º 2 do CII).

Tenha-se presente que, no momento em que se estabelece a data relevante para efeitos de tributação, teve o legislador fiscal em consideração os vários sujeitos passivos, sendo certo que estes podem ser: residentes e não residentes. Por agora, interessa os não residentes.

No que toca a cessação da atividade em relação às sociedades não residentes, considera-se, conforme o art. 78.º, n.º 1 alínea b), que a atividade cessa, (i) na data em que cessa totalmente o exercício da atividade através do E.E. ou; (ii) a partir do momento em que as mesmas deixam de obter rendimentos em território angolano. O CII regula ainda casos em que o período de tributação pode ser superior a um ano.

6.3. Período de tributação superior a um ano

Nos termos do n.º 4 do art. 78.º do CII, o período de tributação pode ser superior a 1 (um) ano, desde que estejamos diante de *sociedades e outras entidades em liquidação*¹¹³. Nestes casos, o período de tributação corresponde ao tempo da liquidação.

Tendo em conta que, tanto o início como a cessação de atividade dos sujeitos passivos do Imposto Industrial podem, no entanto, condicionar a duração do período de

¹¹³Sobre a tributação das sociedades em liquidação [Portugal], veja-se, Ana Cristina dos Santos Arromba Dinis e Cidália Maria da Mota Lopes, *A Fiscalidade das Sociedades Insolventes*, Almedina, 2015, Pg. 71-6.

tributação¹¹⁴, o CII fez questão de não deixar zonas “desencadeantes” de equívocos, regulando-as nos art.s. 11.º (início de atividade) e 78.º (cessação de atividade)¹¹⁵.

Qual será, entretanto, a razão do alargamento do período de tributação para as sociedades em liquidação? Entendemos que, o legislador fiscal considera-as como especiais. As mesmas estão em fim de atividades, “encerramento de portas” e, como os bens passam a ser liquidados/alienados, é preferível que neste período se leve em consideração o conjunto que resultar do processo de liquidação. Deve-se ter em conta, tanto os aspetos positivos como negativos do lucro tributável, não podendo separar o que ocorre tanto no 1.º como no 2.º ano. Nestes casos, o que se passa é que, se o período de liquidação for superior a 1 (um) ano, o período de tributação também o será, e vice-versa.

Vimos até então que o período de tributação, tal como o Código o previu, comporta consigo duas exceções, uma, prevendo situações em que o período de tributação pode exceder um ano e, outra, em que o período de tributação pode ser inferior a um ano. No entanto, o Código não regulou, entre outros aspetos, a questão relativa a períodos de tributação diferente do ano civil por opção do contribuinte, tal como o fez o legislador fiscal português no art. 8.º, n.º 2 do CIRC.

Pese embora Portugal e a maioria dos países Europeus efetuem o encerramento de contas no dia 31 de dezembro, com a exceção do Reino Unido, o legislador fiscal português, na reforma que efetuou ao CIRC (2014), fez questão de garantir que os sujeitos passivos do imposto escolhessem diferentes períodos de tributação, podendo os mesmos divergir com o ano civil, com o devido respeito às imposições inerentes à tal escolha¹¹⁶.

De acordo com o n.º 1 do art. 77.º do CII, o Imposto Industrial é devido por cada exercício económico, que coincide com o ano civil, que começa a 1 de Janeiro até 31 de Dezembro. Por sua vez, o legislador português disse, e muito bem, que o sujeito passivo em vez destes dias pode optar por outros.

¹¹⁴Cfr. Paula Rosado Pereira, *Tributação das Empresas em Angola...*, op. cit., Pg. 28.

¹¹⁵Quanto as entidades que não tenham sede nem direção efetiva em território angolano, Cfr. art.78.º, n.º 1 alínea b).

¹¹⁶Cfr. Manual de IRC, *Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas*, Autoridade Tributária e Aduaneira, Direção de Serviço de Formação, 2016, Pg.48.

Surge com isto uma questão: o que levaria o sujeito passivo a optar por um período diferente?

Estando-se em presença de sociedades não residentes que atuam ao abrigo de um E.E., é indubitável que tais empresas possuem nos respetivos países períodos de tributação próprios e contas próprias. Entretanto, faz naturalmente sentido que o E.E. no território angolano consiga readequar as suas contas e readequar também o período de tributação de formas a que coincidam com as contas do período de tributação do não residente (sobre os E.E. como entidades que integram uma entidade jurídica global, supra. 3.5.). O mesmo pode suceder com as filiais, quando integram um grupo que efetue consolidação de contas (contas globais do grupo).

Entendemos ser este aspeto deveras importante, sobretudo quando trazemos à mesa a discussão da tão “afamada” diversificação da economia que não se faz sem políticas fiscais suscetíveis de ajuste, tanto as necessidades do sujeito passivo, como as exigências da conjuntura económica hodierna. Na verdade, o que legislador português fez, foi “facilitar” /simplificar a consolidação de contas para as sociedades não residentes.

Tudo quanto dissemos até aqui não é aplicável às sociedades não residentes sem E.E. Os lucros por estes gerados estão sujeitos à um regime que é substancialmente diferente do que é aplicável aos rendimentos adquiridos pelos E.E. de sociedades não residentes.

Ao contrário do que se verifica com os rendimentos das sociedades residentes e dos E.E. de não residentes, em que os seus rendimentos são periódicos, nas sociedades não residentes sem E.E., os seus lucros são considerados de natureza instantânea ou de obrigação única.

7. Conceito fiscal de rendimento

A noção fiscal de rendimento é compreendida num duplo sentido. Pese embora, nos dias que correm um sobrepõe-se (adotada provavelmente pela maioria dos Estados) sobre o outro. No primeiro sentido, temos rendimento compreendido em sentido estrito e, no segundo sentido, rendimento em sentido amplo. No primeiro sentido estamos em presença da *teoria da fonte ou do rendimento-produto*. Este respeita por sua vez a

produtos obtidos periodicamente e, que resultam da exploração de uma fonte económica durável. Estamos assim, diante de uma conceção restrita do rendimento, tal como o capital ou o trabalho ou a combinação de dois fatores.

A conceção de rendimento é restrita na medida em que, as suas condições quanto à fonte e a periodicidade excluem do rendimento os ganhos e perdas de capital e os proveitos ocasionais, como subsídios ou prémios de lotaria, quando não deriva da participação do sujeito económico numa atividade produtiva.

Esta teoria – teoria do rendimento fonte ou do rendimento produto – consagrou-se intensamente em países como Angola, onde os impostos são cedulares¹¹⁷).

Atualmente esta teoria tende a ser abandonada, entre outros aspetos, por propensa a deixar de lado parcelas importantes para aferir da capacidade contributiva.

No segundo momento, sentido amplo, – teoria do rendimento acréscimo ou do acréscimo patrimonial – o rendimento consistirá na soma do consumo e do incremento líquido do património, acréscimo da riqueza de um sujeito económico que pode ser gasto sem qualquer diminuição do património inicial. Diferem-se pela alteração de valor na fonte que não são rendimentos no primeiro momento (restrita) e, são no segundo momento (ampla) e, por outro, nas receitas ocasionais. Em termos práticos nenhum dos sentidos tem sido adotado de forma absoluta, porém, destaca-se uma evolução no sentido de ser adotada uma noção lata, ainda que de forma limitada: restrições quanto à imputação de valor pela utilização de bens duráveis, que, quando feita, se limita, em regra, ao uso da habitação própria (...) ¹¹⁸.

7.1. Lucro tributável

Nos termos em que dispõe o art. 12 °, n.º 3 do CII, “*o lucro tributável reporta-se ao saldo revelado pela conta de resultados do exercício elaborada em obediência aos princípios contabilísticos estabelecidos na legislação em vigor e consiste na diferença entre todos*

¹¹⁷Sobre a caracterização do sistema fiscal angolano, supra 3.

¹¹⁸Cfr. Manuel Henriques de Freitas Pereira, *Fiscalidade...*, op. cit., Pg.83-5.

os proveitos ou ganhos realizados e os custos ou gastos incorridos no exercício, uns e outros, eventualmente corrigidos” conforme prevê o Código.

Retira-se da leitura daquele dispositivo legal que o legislador fiscal angolano (segundo a tradição colonial) baseou-se quanto ao conceito de lucro tributável na *teoria do incremento patrimonial*, donde, tributa-se tudo que acrescer ao património líquido inicial. Ou seja, se uma determinada empresa possuir no início do ano civil um património líquido avaliado em Kz 10.000,00 (dez mil Kwanzas), será tributado tudo que acrescer a este valor, conforme dispõe o n.º 3 do artigo citado, sob pena de se incorrer em inconstitucionalidade.

Em termos práticos, o conceito de resultado de acordo com a teoria adotada e, com base no disposto no n.º 3 do art. 12.º do CII, *rendimento da empresa será igual a variação* (patrimonial positiva e negativa) *ocorrida durante o exercício no capital investido na empresa*, retirando-se outrossim o entendimento segundo o qual terá o legislador fiscal adotado neste campo o princípio da dependência parcial do lucro tributável relativamente ao lucro contabilístico (*infra*.8.2.).

8. Determinação da matéria coletável (Grupo A)

O CII, quanto à incidência subjetiva, reparte os sujeitos passivos em dois grupos, A e B respetivamente.

Importa ressaltar que antes da reforma da legislação fiscal ocorrida em 2014 estavam previstos três grupos (A, B e C)¹¹⁹. Persistem hoje apenas dois, dos quais nos referiremos somente ao grupo A, por ser neste em que o legislador fiscal angolano enquadrado para efeitos fiscais os *E.E. das sociedades não residentes* no território angolano, conforme consta do art. 8.º, n.º 3.

¹¹⁹Segundo o art.9.º do Decreto Lei n.º 18/92, de 3 de Julho (então revogado), o grupo C, era constituído por pessoas singulares que exerciam atividades por conta própria (...), em suma, atividades cujo volume de negócios era bastante reduzido (...).

A *ratio* subjacente na existência de dois grupos¹²⁰ de tributação prende-se essencialmente com o *método* de tributação aplicável aos integrantes dos respetivos grupos¹²¹.

Os contribuintes do grupo A são tributados pelos rendimentos que constam efetivamente da contabilidade (art. 7.º alínea a) do CII). Resulta daí que, o método a eles aplicável será o método direto. Quanto aos contribuintes do grupo B, estes estão repartidos consoante os que possuem contabilidade organizada e os que não possuem.

Assim, para os contribuintes que possuem contabilidade organizada o método assemelha-se ao aplicável aos contribuintes do grupo A (art.s. 59.º, n.º 1 e 60.º, n.º 1 do CII). Deste modo, a determinação da matéria coletável destes contribuintes segue igualmente o princípio da tributação do rendimento real, sendo apurada com base na contabilidade do contribuinte e, objeto de correção em função das normas dispostas no código.

Quanto aos contribuintes que não possuem contabilidade organizada, verifica-se exatamente o oposto dos dois primeiros, na medida em que o ponto de partida para a determinação da matéria coletável não é a contabilidade. Por outra, lhes está vedada a possibilidade de efetuar qualquer dedução à matéria coletável e, portanto, a determinação da matéria coletável dos mesmos não obedece ao princípio da tributação do rendimento real¹²². Ver por ex., os art.s. 59.º, n.º 2 e 60.º, n.º 2 do CII.

Segundo o art. 12.º, n.º 1 do CII, para a determinação da matéria coletável dos contribuintes do grupo A de tributação, deve ter-se em conta a declaração fiscal e as demonstrações financeiras dos contribuintes.

Resulta ainda do mesmo artigo que a elaboração dos documentos supra são de carácter obrigatório nos termos do CII, do Plano Geral da Contabilidade e dos Planos de

¹²⁰Os grupos de tributação que ainda hoje constam no Código da Contribuição Industrial, correspondem a herança de Portugal, quando, na reforma ocorrida naquele país (1959-65), o legislador optou pela criação de três grupos na altura (A, B e C), com o objetivo de em função de cada grupo, serem aplicadas formas e métodos de tributação diferente (...). Motivou-os a criação de tais grupos, o facto de que as técnicas contabilísticas na altura, não se encontrarem efetivamente divulgadas em Portugal. V. J.L. Saldanha Sanches e João Taborda da Gama, *Manual de Direito Fiscal Angolano*, Coimbra Editora, 2010, Pg. 291.

¹²¹Cfr. J.L. Saldanha Sanches e João Taborda da Gama..., op. cit., Pg. 294.

¹²²Cfr. Paula Rosado Pereira, *Tributação...*, op. cit., Pg. 34-5.

Contas das Instituições Financeiras e Seguradoras. Ora, é neste sentido que se fala da *autoliquidação*¹²³ que se verifica em sede do Imposto Industrial¹²⁴.

Do n.º 2, do artigo supracitado depreende-se que, a determinação da matéria coletável para os contribuintes do grupo A se efetiva com base no *método direto*, donde o ponto de partida são os valores declarados pelo contribuinte e, tendo como suporte a contabilidade.

Pese embora o artigo não faça uma referência expressa ao método direto, do mesmo extrai-se que ela é a regra para os contribuintes do grupo A e, que o *método indireto* tem apenas lugar a título subsidiário.

Verificadas as circunstâncias que legitimam o recurso ao método indireto, poderá a AGT inclusivamente recorrer à informação contabilística e fiscal de contribuintes que se relacionem com o sujeito passivo nos termos do CGT (art. 12.º, n.º 2 do CII)¹²⁵. O que quer dizer que não estando verificadas as circunstâncias elencadas pelo n.º 2 do art. 12.º, o *iter* será o método direto.

De acordo com o n.º 3 do art. 12.º, “*o lucro tributável reporta-se ao saldo revelado pela conta de resultados do exercício elaborado em obediência aos princípios contabilísticos estabelecidos na legislação em vigor, e consiste na diferença entre todos os proveitos ou ganhos realizados e os custos ou gastos incorridos no exercício, uns e outros, eventualmente corrigidos nos termos do presente código*”.

8.1. Princípio da tributação do rendimento real

Ser tributado pelo rendimento real é em Angola uma garantia constitucional do sujeito passivo do imposto. Pese embora a Constituição não o diga de forma expressa, tal com o

¹²³Ocorre a autoliquidação, quando o imposto não é apurado pela Administração Tributária, tanto a nível da fixação quanto ao nível da quantificação da exata prestação tributária, ou seja, está-se, todavia, a dizer-se que, autoliquidação do imposto, pressupõe que seja o destinatário da norma jurídica tributária - o sujeito passivo, responsável pela prática de atos que *ab initio* cabem a Administração Tributária – sujeito ativo. Nestes termos, cabe ao sujeito passivo, atos como, cálculo e pagamento do imposto, apresentação do Modelo 1 (...) artigos 12.º, n.º 1, 51.º e 55.º do CII.

¹²⁴No mesmo sentido, artigos 16.º e 89.º do CIRC.

¹²⁵Cfr. Paula Rosado Pereira, *Tributação das Empresas em Angola...*, op. cit., Pg. 31.

faz a Constituição portuguesa (art. 104.º, n.º 2), facilmente deduzimos tal entendimento lendo de forma conjugada três artigos da CRA, designadamente, 38.º; 88.º e 89.º. Temos assim com base nestes artigos a previsão constitucional do princípio supracitado. No CII ser tributado pelo rendimento real resulta do disposto no art. 12.º, n.º 1 e 3.

Assim, só se poderá falar da concretização material daquele princípio, quando for possível aferir que na prática foram tidos em conta o disposto nos artigos citados supra, tanto os da CRA, como os do CII.

Refere PAULA ROSADO PEREIRA¹²⁶ que, ser tributado pelo rendimento real nada mais é, do que a concretização do princípio da capacidade contributiva (art. 88.º da CRA). Acrescenta a autora que “a capacidade contributiva constitui, simultaneamente, pressuposto da tributação e medida do imposto. Como pressuposto da tributação cabe salientar que o imposto incide sobre as manifestações da capacidade contributiva revelada pelos contribuintes – nos impostos sobre o rendimento, através da obtenção deste –, mas de formas a não violar os direitos de propriedade e de livre iniciativa económica. Quanto à medida do imposto, os contribuintes devem ser tributados na medida da sua força económica, da sua capacidade contributiva, maior ou menor. A capacidade contributiva constitui, assim, o critério adequado para alcançar a justa repartição dos encargos tributários entre os contribuintes, de modo a que cada um contribua para as despesas gerais da comunidade de acordo com a sua força económica”.

Em jeito de conclusão, subscrevemos ANA PAULA DOURADO¹²⁷, quando diz que *“a tributação do rendimento real e os deveres de declaração e cooperação são duas faces da mesma medalha. Os deveres de declaração e cooperação do sujeito são complementados pelo dever de fiscalização da administração e, segundo «ensina uma experiência centenária, as questões fiscais não conseguem ter sucesso sem fiscalização». «A verdadeira moral nos impostos, do ponto de vista da administração, encontra-se na aplicação igual da lei, o que corresponde à necessidade de controlo». Portanto, a tributação do rendimento real só pode ser assegurada com fiscalização adequada. O*

¹²⁶Cfr. Paula Rosado Pereira, *Tributação das Empresas em Angola...*, op. cit., Pg.32. Veja-se também sobre o princípio (...), Ana Paula Dourado, *Lições de Direito Fiscal...*, op. cit., Pg.196 e ss.

¹²⁷Cfr. Ana Paula Dourado, *Lições...*, op. cit., Pg. 197-8.

problema é que os meios da administração se tornam insuficientes para realizar cabalmente a fiscalização do universo dos sujeitos passivos”.

8.2. Dependência parcial do lucro tributável relativamente ao lucro contabilístico

Pese embora se possa afirmar que o Direito Fiscal das empresas e a Contabilidade sejam irmãos “siameses”, devemos também lembrar que para efeitos tributários ambos visam objetivos diferentes¹²⁸. SALIENTAM MANUEL PIRES / RITA CALÇADA PIRES¹²⁹ que “*um, é o ponto de partida do outro, – na medida em que, parte-se do resultado líquido contabilístico do período de tributação, obtido pela diferença entre rendimentos e gastos, tendo-se a preocupação de não hipertrofiar o dualismo fiscalidade / contabilidade*”.

A Contabilidade visa tutelar a imagem da empresa/sociedade perante os sócios e, aos que estejam interessados em adquiri-la, retratar fielmente a “saúde financeira” da empresa. O Direito Fiscal por sua vez, visa tributar o lucro destas. É partindo desta lógica da contabilidade, como registo fotográfico da saúde financeira da empresa, que se fala da dependência parcial do lucro tributável relativamente ao lucro contabilístico. Ou seja, entende o legislador fiscal que o custo em termos económicos, tratado segundo as regras contabilísticas em vigor, é o ponto de partida para a determinação dos custos aceites para efeitos fiscais é parcial, porque a AGT depois efetua as correções que se afigurem necessárias¹³⁰.

De acordo com o disposto no art. 12.º, n.º 1 do CII a determinação da matéria coletável tem como base a declaração fiscal e demonstrações financeiras do contribuinte, cuja elaboração é obrigatória nos termos do CII, do Plano Geral de Contabilidade e dos Planos de Contas das Instituições Financeiras e Seguradoras. Ademais, acrescenta o n.º 3

¹²⁸Cfr. João Ricardo Catarino/Vasco Branco Guimarães, *Lições de Fiscalidade – Princípios Gerais e Fiscalidade Interna*, Vol. I, 2017, 5ª Ed. Pg.302.

¹²⁹Cfr. Manuel Pires e Rita Calçada Pires, *Direito Fiscal*, Almedina, 5ª Edição, 2017, Pg.513.

¹³⁰Cfr. Paula Rosado Pereira..., op. cit., Pg. 39-40. Na página 40, a Autora, elenca alguns motivos que levariam a AGT a não dedutibilidade fiscal de custos (...).

do mesmo artigo que o lucro apurado nestes termos pode eventualmente ser corrigido pela AGT nos termos previstos pelo CII.

É com base neste entendimento que PAULA ROSADO PEREIRA¹³¹, citando ANA PAULA DOURADO, afirma que “*o lucro tributável é o lucro contabilístico adaptado aos princípios e finalidades jurídico-fiscais e, o Direito Fiscal não pode aceitar sem reservas o conceito de lucro contabilístico, porque a tributação do rendimento real das empresas é balizada por um critério de capacidade contributiva transversal a todos os sujeitos passivos. A lei fiscal tem por isso de encontrar forma de prevenir o abuso fiscal, estabelecendo limites às deduções de gastos (bem como limites a transmissões de prejuízos) e a todas as normas que reduzam a capacidade contributiva. Esses limites legais atingem uma igualdade possível de segundo ótimo*”.

Da nossa parte subscrevemos na íntegra estes ensinamentos tendo como base o já por nós dito supra. Ou seja, pese embora o lucro fiscal dependa parcialmente do lucro contabilístico, temos de admitir que têm ambos pontos de partida diferentes. Doutro modo, entendemos que o número 3 do art. 12.º, 14.º e 18.º, do CII (etc.) não teriam razão de existir.

Queremos assim dizer que na contabilidade da empresa tudo vale. Sejam estes pagamentos com finalidades ilegais, tais como deslocação de uma verba da caixa de uma empresa a título de suborno para uma individualidade do aparelho governativo do Estado, sejam as despesas sem nenhum nexos com o objeto da empresa, com exceção das previstas no art.15.º do CII e dos donativos e liberalidades reguladas pela Lei do Mecenato. Em suma, é a lógica contabilística aproveitada em alguns aspetos pelo Fiscal, mas não para todos os aspetos.

8.3. Deduções ao lucro tributável

O art. 14.º do CII trata da questão relativa a custos ou gastos. Este artigo tem parágrafo único, a partir do qual passamos a saber o que o legislador fiscal considera como custos

¹³¹Cfr. Paula Rosado Pereira, *Tributação...*, op. cit., Pg.33-4.

ou gastos fiscalmente relevantes e é posteriormente o artigo densificado pelas alíneas que o compõem.

Este preceito legal traz à tona uma das principais fontes de litigiosidade entre os sujeitos da relação jurídico-tributária. Basta ver, a título de exemplo, a quantidade de jurisprudência existente na ordem jurídica portuguesa sobre esta matéria¹³². Daí que entendemos abordá-lo.

Do ponto de vista fiscal, a consideração dos custos ou gastos por parte da AGT constitui para o sujeito passivo do imposto um “jogo” de fortes expectativas, sobretudo quando os mesmos agem em zonas de fronteira da lei. Não é a regra isto porque, a dedutibilidade dos custos ou gastos¹³³ é corolário do princípio da capacidade contributiva (art. 88.º da CRA), do rendimento real e do rendimento líquido¹³⁴. Todavia, o art. 14.º dá-nos uma enumeração exemplificativa¹³⁵ do que *a priori* tem relevância fiscal.

Salienta Paula Rosado Pereira¹³⁶ que a “*técnica de enumeração exemplificativa visa, por um lado, densificar melhor a norma, cumprir mais adequadamente o princípio da tipicidade, proporcionando ao sujeito passivo uma maior certeza e segurança jurídica. Por outro lado, é sabido que não é praticável neste tipo de normas, a inclusão de uma tipicidade taxativa. O nível de complexidade da realidade inviabiliza qualquer enumeração taxativa, neste tipo de circunstâncias*”.

Do ponto de vista fiscal, a AGT está em termos legais autorizada a deduzir do lucro do sujeito passivo trazido pela contabilidade todos os custos ou gastos a que o mesmo tenha incorrido para a obtenção do rendimento, sob pena de assistir-se a uma violação do princípio constitucional da tributação do rendimento real (supra.8.1.). Por outro lado, entendemos também que se o Estado (AGT), não tiver em conta este fato ou

¹³²Cfr. António Moura Portugal, *A Dedutibilidade dos Custos na Jurisprudência Fiscal Portuguesa*, Coimbra Editora, 2009, Pg. 214-226, veja-se também aí, uma série de casos que o autor trouxe para estudos.

¹³³Desde que corretamente contabilizados/documentados – nos termos do disposto no artigo 17.º n.º 1 do CII (...). Veja-se também, Rui Manuel Costa Bastos, *A Reforma do IRC e o objetivo da redução do grau de litigiosidade fiscal*, CJT, 03, Janeiro-Março, 2014. Pg. 25-9.

¹³⁴Cfr. António Moura Portugal..., op. cit., Pg. 215.

¹³⁵Cfr. J. A. R. Martins Barreiros, Manuel A. Costa Teixeira, Henrique Quintino Ferreira, *Código da Contribuição Industrial*, (art.26º, e seus comentários) 1986, 2ª Ed. Pg.224-257.

¹³⁶Cfr. Paula Rosado Pereira, *Tributação...*, op. cit., Pg. 39.

seja, aceitar sem reservas o lucro revelado pela contabilidade, estará neste sentido a violar o mesmo princípio¹³⁷.

É neste sentido que o legislador fiscal angolano previu no art. 14.º do CII os custos ou gastos que relevam para efeitos fiscais. Começa aquele artigo por dispor que, consideram-se custos ou gastos imputáveis ao exercício, aqueles que se revelem, comprovadamente pelo contribuinte, como indispensáveis à manutenção da fonte produtora ou a realização dos proveitos e ganhos sujeitos a imposto. As alíneas do artigo fazem uma enumeração exemplificativa dos gastos relevantes, porém, não nos inibe de afirmarmos que estamos assim diante de uma discriminação positiva (...).

O art. 18.º do CII discrimina negativamente – custos não aceites fiscalmente e, fã-lo de forma taxativa – ou seja delimita de forma expressa tudo o que não pode ser aceite como custos dedutíveis à matéria coletável do imposto.

Não obstante, devem estas despesas constar da contabilidade por ser ali irrelevante a natureza da despesa e, uma vez que a contabilidade visa retratar integralmente (fielmente) a situação económica e financeira da empresa (entendemos que a contabilidade por acompanhar a dinâmica da empresa, representa em si, uma espécie de “raio x” através do qual podemos aferir a qualquer momento a saúde financeira da empresa). Porém, no Direito Fiscal não é assim.

Outro aspeto – em relação à aceitação ou não na dedutibilidade dos custos fiscais – reside no fato de que mesmo para determinados custos que a princípio relevam fiscalmente, exigir o legislador fiscal requisitos adicionais para a respetiva aceitação fiscal. É assim que o art. 17.º, n.º 1 do CII dispõe que do ponto vista fiscal aceita-se somente, o custo devidamente documentado nos termos da lei, submetendo à tributação autónoma o custo indevidamente documentado (n.º 2 do mesmo artigo) com a possibilidade da taxa de tributação se ir agravando em função da natureza do custo. É o que prevê por ex., o n.º 4.

Um outro requisito exigido por lei pode retirar-se do corpo do art.14.º (...), na parte em que se refere aos gastos que se revelem comprovadamente pelo contribuinte e os tomados pela Direção Nacional dos Impostos como indispensáveis à manutenção da fonte

¹³⁷Sobre o princípio da igualdade tributária, Ana Paula Dourado, *Lições...*, op. cit., Pg.189-191.

produtora (...). Duas notas retiramos daí, a primeira é a de que, o sujeito passivo tem o ónus de provar que o custo incorrido foi no interesse da empresa –nexo de causalidade entre o custo incorrido e a atividade da empresa – desde que se verifique o disposto no art. 17.º e, a segunda, a Direção Nacional dos Impostos¹³⁸ tem ainda o poder de considerar tais custos como indispensáveis ou não à manutenção da fonte produtora (...).

Em nosso entender, discordamos em parte com o corpo do art. 14.º, a partir do ponto em que confere à Direção Nacional dos Impostos o poder discricionário de, mediante juízos de mérito poder tomar os custos como indispensáveis ou não à manutenção de fonte produtora ou à realização dos proveitos e ganhos sujeitos a impostos.

O corpo do art. 14.º, na 2ª parte confere poderes discricionários à Direção Nacional dos Impostos. Porém, o nó residirá em saber se mediante aqueles poderes não se estará a legalizar uma fonte de litigiosidade entre os sujeitos da relação jurídica fiscal? Entendemos que sim, na medida em que de uma leitura atenta da parte em questão poderemos abstrair que pese embora o sujeito passivo comprove documentalmente os gastos ou custos a que incorreu – conformação legal dos mesmos – mesmo assim, a Direção Nacional dos Impostos será ainda chamada de modo a aferir se de facto o custo ou gasto incorrido é ou não indispensável.

Assim, julgamos que o artigo entra em contradição com o art. 15.º, n.º 1 do CII pelo seguinte: segundo a leitura que retiramos do corpo do art. 14.º, fundamentalmente na segunda parte, para que o custo ou gasto releve fiscalmente necessário é que exista umnexo de causalidade entre o custo incorrido e os proveitos e ganhos sujeitos a imposto, porém, se virmos o que dispõe o art. 15.º, n.º 1, passamos a ter um entendimento diferente. Coisa contrária seria se o art. 15.º discriminasse positiva e negativamente as atividades e tipos de empresas abrangidas por ele.

Desta forma, entendemos que a princípio todos os custos ou gastos que o sujeito passivo incorra devem ser imputáveis ao exercício e considerados para efeitos fiscais, tendo presente a ideia de que, sendo a contabilidade o ponto de partida (dependência parcial do lucro tributável relativamente ao lucro contabilístico), a AGT não a pode

¹³⁸Para o nosso trabalho, de formas a evitarem-se confusões terminológicas, Direção Nacional dos Impostos e Administração Geral Tributaria (AGT), querem dizer a mesma coisa. Usaremos durante o trabalho a abreviatura AGT, e Direção Nacional dos Impostos somente quando estivermos a citar o artigo.

aceitar sem reservas. Admitir um entendimento contrário seria ir contra um princípio constitucionalmente imposto. Por outro lado, tais custos para que mereçam o devido tratamento fiscal, devem observar o disposto n.º 1 do art. 17.º do CII.

Verificados estes aspetos, a AGT deve deduzir os custos ou gastos, não devendo fazê-lo quando em concreto verificar que determinados custos incorridos pela empresa foram feitos com uma finalidade de não pagar imposto ou reduzir a carga fiscal (evasão fiscal). E não por conveniência da AGT.

Assim para salvaguarda da certeza e da segurança jurídica que se exige no Direito Fiscal, a dedutibilidade e a não dedutibilidade dos custos ou gastos devem apenas obedecer a critérios objetivos. Daí ter Ana Paula Dourado¹³⁹ afirmado que, “*das normas desoneradoras, cuja fiscalização individual é muito difícil de assegurar, é recomendada pelos princípios da praticabilidade e da igualdade*”.

8.4. Indispensabilidade do custo

De acordo com o art. 14.º, o seu parágrafo único expressamente diz que, para que custos ou gastos relevem fiscalmente, necessário é que, se revelem comprovadamente pelo contribuinte e tomados pela DNI como *indispensáveis*¹⁴⁰ à manutenção da fonte produtora (...). As alíneas do artigo, enumeram exemplificativamente os custos ou gastos dedutíveis para efeitos fiscais.

Da dependência parcial e da não dedutibilidade de alguns custos, mesmo que devidamente comprovados pela contabilidade, podemos enganosamente ser levados a pensar que existe uma diferença entre custo comercial e custo fiscal. Tal não é verdade (partilham ambos o mesmo conceito)¹⁴¹.

No conceito de indispensabilidade encontramos o estorvo da consideração fiscal dos custos empresariais e no qual repousa um dos principais pontos de distinção entre o custo efetivamente incorrido no interesse coletivo da empresa e aquele que pode resultar

¹³⁹Cfr. Ana Paula Dourado, *Lições...*, op. cit., Pg.240.

¹⁴⁰ Itálico nosso.

¹⁴¹Cfr. J. L. Saldanha Sanches /João Taborda Da Gama, *Manual de Direito Fiscal Angolano...*, op. cit., Pg.330.

apenas do interesse individual do sócio, de um grupo de sócios ou do seu conjunto, se o custo for manipulado para reduzir o imposto a pagar¹⁴². Resulta daí que, todo e qualquer custo que não vise o fim empresarial não preenche o requisito da *indispensabilidade*¹⁴³, finalidade empresarial, que não tem exclusivamente que ver com o lucro. Sendo certo que se não deve ignorar o facto de as empresas possuírem também um papel a desempenhar na comunidade, em termos económicos e sociais a favor dos seus trabalhadores ou ao envolvimento em iniciativas de mecenato cultural ou social¹⁴⁴.

Tenha-se também em conta que, quer ao Estado (AGT) quer ao juiz, não se lhes atribui o poder de realizar um juízo de mérito sobre uma certa opção de gestão empresarial¹⁴⁵. Visto que estaríamos perante uma ilícita imiscuição na autonomia da

¹⁴²Cfr. J. L. Saldanha Sanches /João Taborda Da Gama..., op. cit., Pg. 330.

¹⁴³Sobre a (...) *indispensabilidade*, de forma brilhante e muito clara, Paula Rosado Pereira, *Tributação...*, op. cit., Pg. 40-7. V. também, Ana Paula Dourado, *Lições...*, op. cit., Pg. 198-204.

¹⁴⁴Cfr. J. L. Saldanha Sanches /João Taborda Da Gama..., op. cit., Pg. 330. No mesmo sentido, V. Paula Rosado Pereira..., op. cit., Pg. 41-42.

¹⁴⁵Casalta Nabais. “Fala-se *da liberdade de gestão fiscal das empresas*. Tendo como ponto de partida o princípio do Estado fiscal por um lado, e das liberdades económicas fundamentais, sobretudo das liberdades de iniciativa económica e de empresa (...). A tributação das empresas se rege pelo princípio constitucional de liberdade de gestão fiscal. Liberdade que tem como consequência desencadear para os titulares passivos da mesma, mormente para o Estado, exigências de respeitar o princípio da neutralidade fiscal”. Continua o autor afirmando que, em “sentido lato, este princípio exige que se permita com a maior amplitude possível a livre decisão dos indivíduos em todos os domínios da vida, admitindo-se a limitação dessa liberdade de decisão apenas quando do seu exercício sem entraves resulte resultem danos para a coletividade ou quando o Estado tenha de tomar precauções para preservar a mesma liberdade individual. Isto requer, antes de mais, uma economia de mercado e a consequente ideia de subsidiariedade da ação económica e social do Estado e demais entes públicos. O que tem como consequência, em sede do sistema económico-social (global), que o suporte financeiro daqueles não decorra da sua atuação económica positivamente assumida como agente económico, mas do seu poder tributário ou impositivo, e, em sede do (sub)sistema fiscal, o reconhecimento da livre conformação fiscal por parte dos indivíduos e empresas, que assim podem planificar a sua vida económica sem considerações de necessidades financeiras da comunidade estadual e atuar de molde a obter o melhor planeamento fiscal (*tax planning*)”. Assim com base na autonomia privada e, com observância e respeito dos limites impostos legalmente (“ou não”) podem as empresas “verter a sua ação económica guiando-se até por critérios de elisão ou evitação dos impostos ou de aforro fiscal desde que não violem as leis fiscais, nem se abuse da (liberdade de) configuração jurídica dos fatos tributários, provocando evasão fiscal ou fuga aos impostos através de puras manobras ou disfarces jurídicos da realidade económica.

O que, no respeitante aos agentes económicos, às empresas, a quem cabe tomar as decisões que suportam o funcionamento de sistema económico, implica reconhecer que o comportamento fiscal do Estado não se pode constituir num risco inaceitável para as decisões empresariais, as quais são sempre tomadas tendo em conta a rentabilidade líquida esperada dos ativos mobilizados no exercício da atividade económica, ou seja, tendo em consideração o retorno económico esperado dos projetos de investimento realizados (...).” seguindo ainda o mesmo autor, o *princípio da neutralidade* de que aqui se fala, nada tem a ver com a “velha neutralidade absoluta” do século XIX, mas sim da atual – extra fiscalidade, como meio para se atingirem fins, apenas neste sentido, pode o Estado intervir para por via dos poderes que detém intervir penalizando, beneficiando ou incentivar comportamentos económicos, veja-se por ex., os art.s. 81.º, al. e) da CRP e 89.º da CRA, para maior aprofundamento, José Casalta Nabais, *Investir e Tributar – Estudos em Homenagem ao Professor Doutor Alberto Xavier*, Vol. I, Almedina, 2013, Pg. 744-6.

gestão da empresa¹⁴⁶, que encontra na CRA proibição expressa nos art.s. 38.º, n.º s 1 e 2, 89.º, n.º 1 alíneas b) e d). Entendemos também que é com base naqueles imperativos constitucionais onde se sustentou a exclusão do CII do requisito da razoabilidade.

Contudo, subscrevemos SALDANHA SANCHES e JOÃO TABORDA DA GAMA¹⁴⁷, quando afirmam que, “*o requisito da indispensabilidade dos custos para a formação dos proveitos deve ser aferido por critérios de racionalidade económica face aos objetivos estatutários, e atendendo, por isso, à razoabilidade e fundamentação das decisões de gestão no momento e nas circunstâncias em que são tomadas – e não, evidentemente, à adequação da decisão a um qualquer dever de boa, ou prudente, ou, ainda menos, eficiente administração da empresa que possa ser objeto de um juízo de uma autoridade pública*”.

8.5. Prejuízos fiscais

Do art. 12.º, n.º 1 do CII retira-se que o legislador fiscal angolano adota uma noção ampla de lucro tributável, a semelhança do que adotada o CIRC (art.s. 17.º, n.º 1 e 15.º).

Temos assim em ambos ordenamentos jurídicos a consagração do conceito de tributação do rendimento acréscimo. Por outra, mantém-se também salvaguardada a plenitude do princípio da tributação do rendimento real que entendemos ser no âmbito da tributação das empresas (“Imposto Industrial” em Angola e, “Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas” em Portugal) um princípio sacrossanto. Por conseguinte, sendo o Imposto Industrial um imposto periódico, – flui em continuidade¹⁴⁸ – segue a regra da anualidade, coincidindo o seu período de tributação normalmente com o ano civil.

Deste modo, por uma questão de praticabilidade, torna-se indispensável que se especializem os exercícios, ou seja, tornar independente cada período económico, não de

¹⁴⁶Cfr. T. Castro Tavares, *Da Relação de Dependência Parcial entre a Contabilidade e o Direito Fiscal na Determinação do Rendimento Tributável das Pessoas Coletivas: Algumas Reflexões ao Nível dos Custos*, CTF, 396 (1999), Pg. 167.

¹⁴⁷Cfr. J. L. Saldanha Sanches /João Taborda Da Gama..., op. cit., Pg. 331.

¹⁴⁸Cfr. Américo Brás Carlos, Irene Antunes Abreu, João Ribeiro Durão, Maria Emília Pimenta, *Guia dos Impostos em Portugal*, Quid Juris, 2017, Pg.274.

forma absoluta, não se pretendendo pôr em causa a continuidade da atividade empresarial¹⁴⁹. Resulta da relativização da independência de cada período económico o regime do reporte dos prejuízos fiscais, consagrando-se assim a regra da solidariedade dos exercícios.

Nos termos do art. 48.º, n.º 1 do CII, “*os prejuízos fiscais verificados em determinados exercícios são deduzidos à matéria coletável, havendo-os, de um, ou mais, dos 3 (três) anos posteriores*”.

O n.º 2 por sua vez dispõe que, “*os prejuízos sofridos em atividade que beneficie de isenções ou redução da taxa de Imposto Industrial, não podem ser deduzidos dos lucros de outras atividades sujeitas ao regime geral do mesmo imposto*”.

Por último, prevê o n.º 3 que, “*os prejuízos verificados no decorrer de períodos em que o contribuinte beneficiou de isenção ou de redução da taxa não podem ser deduzidos à matéria coletável, havendo-o, nos exercícios posteriores ao fim do período de isenção*”.

Qual será então a racionalidade que subjaz ao reporte dos prejuízos fiscais?

Embora não tenhamos afirmado nos mesmos termos, entendemos que o reporte dos prejuízos fiscais são uma consequência natural da periodização do lucro tributável. Assim, respondendo ao questionamento supra, diremos que a racionalidade que subjaz ao reporte dos prejuízos fiscais é a de tributar o rendimento das empresas de acordo com o seu rendimento real – *não se estaria a tributar uma empresa pelo seu lucro real se quando dá lucros paga imposto e quando dá prejuízo não os pode abater aos lucros dos anos seguintes* – fazendo-se *jus* a um princípio constitucionalmente garantido ao sujeito passivo (pessoa singular ou coletiva). Significa assim que, por osmose (relação biunívoca, solidariedade dos exercícios *versus* reporte dos prejuízos fiscais) os prejuízos fiscais apurados num ano deverão ser abatidos aos lucros do ano seguinte, porém, sempre dentro dos 3 (três) anos conforme dispõe o n.º 1.

¹⁴⁹Cfr. Paula Rosado Pereira, *Tributação...*, op. cit., Pg.82.

Em jeito de síntese, o reporte dos prejuízos fiscais não são benefícios fiscais. Ademais nem sequer se confundem, sobretudo porque visam objetivos diferentes tal como veremos mais adiante quando falarmos dos benefícios fiscais.

Assim, reportar prejuízos fiscais significa o reconhecimento por parte do Estado que as empresas ao investirem correm riscos, incorrem em custos ou gastos e, portanto, são perdas de capacidade contributiva acumuladas pelas empresas ao longo dos anos, daí que pelo menos em termos minimamente aceitáveis têm de ser de alguma forma recuperáveis num momento posterior.

8.6. Benefícios fiscais

Os benefícios fiscais¹⁵⁰ são no âmbito do Direito Fiscal compreendidos como instrumentos de política fiscal ou seja, a política fiscal supõem o uso dos impostos como instrumento para prossecução de objetivos económicos e sociais. Tais objetivos, são possíveis com base nas características inerentes aos impostos (incidência, isenções, taxas, etc.).

É partindo desta lógica que se afirma que a atual noção de imposto tem hoje uma dupla face. Para além de manter-se fiel a sua tradicional função – *arrecadação de receitas* – prossegue também objetivos económico-sociais. Ou seja, associa-se ao tradicional objetivo dos impostos, a sua noção moderna – *políticas fiscais*.

Os benefícios fiscais supõem a derrogação ou desvio às regras normais de tributação¹⁵¹ – princípio da capacidade contributiva. Deste modo, integram as despesas fiscais¹⁵² do Estado, e devem constar do Orçamento Geral do Estado, conforme prevê art.

¹⁵⁰O CGT define no art.2.º, n.º 1 al. b) benefícios fiscais “como medidas de carácter excepcional que implicam uma vantagem ou simplesmente um desagravamento fiscal perante o regime normal, assumindo-se como uma forma de isenção, redução de taxas, deduções a matéria coletável, amortizações aceleradas ou medidas de natureza semelhante”. Sobre os tipos de benefícios fiscais, de forma individualizada e analisada ao pormenor, veja-se, Manuel Henrique de Freitas Pereira, *Fiscalidade*, Almedina 5ª Edição, op. cit., Pg. 428-35.

¹⁵¹Cfr. Manuel Henrique de Freitas Pereira, *Fiscalidade...*, Pg. 412 e ss.

¹⁵²“A análise das despesas fiscais distingue entre normas fiscais estruturais, por um lado, e benefícios e penalidades fiscais por outro lado. As primeiras seriam elementos necessários da estrutura fiscal de arrecadação de receitas. Os segundos seriam desvios à estrutura, aliviando ou agravando a situação fiscal do contribuinte (...)”. De forma mais pormenorizada, veja-se, Jónatas E. M. Machado, Paulo Nogueira da Costa e Osvaldo Macaia..., op. cit., Pg. 24-5; veja-se também sobre o conceito de benefício fiscal e despesa

16.º, n.º 3 do CGT. Por outro lado, prevê o n.º 1 do mesmo artigo que os benefícios fiscais, para além de a sua criação ter de ser com base numa lei, (veja-se também o art. 102.º, n.º 1, da CRP) têm os mesmos, carácter transitório e excecional.

A natureza excecional dos benefícios fiscais resulta do facto de estes pressuporem a derrogação do regime normal de tributação¹⁵³, que se contrapõe ao sistema normal de tributação¹⁵⁴. Porém, a *ratio* que subjaz tal derrogação (...) é a constituição de uma vantagem em favor de certa entidade, atividade ou situação, por ex., atrair investimento privado estrangeiro através de redução de taxas, etc.

O CGT classifica os benefícios fiscais consoante a forma como os reconhece na esfera jurídica do sujeito passivo *maxime* pessoa coletiva – empresa, assumindo-se os mesmos como automáticos e não automáticos, conforme dispõe o art. 17º, n.º 1 do CGT.

Quanto ao regime jurídico, retenha-se, todavia, que os benefícios fiscais estão sujeitos ao princípio da legalidade, integrando a reserva relativa de competência da Assembleia Nacional (art. 102.º, n.º 1, al. o), da CRA).

Dispõe ainda o n.º 2 do art. 16.º do CGT que os benefícios fiscais obedecem ao princípio da igualdade na medida em que, verificados os requisitos objetivos e subjetivos que a lei impõe, devem os mesmos ser reconhecidos – princípio da generalidade. Não obstante, contempla o CGT uma exceção que se encontra prevista no art. 19.º do CGT, quando se refere aos contratos fiscais¹⁵⁵.

Quanto ao prazo de caducidade dispõe o art. 21.º do CGT que os mesmos caducam no termo do prazo por que forem concedidos.

Dispõe o art. 2.º, n.º 1 al. b) do CGT, que benefícios fiscais são “*medidas de carácter excecional que implicam uma vantagem ou simplesmente um desagravamento*”

fiscal, Nuno Sá Gomes, *Teoria Geral dos Benefícios Fiscais*, Caderno de Ciência e Técnica Fiscal (165), Lisboa, 1991, Pg. 93-101; José Casalta Nabais, *Introdução ao Direito Fiscal das Empresas*, Almedina, 2013, Pg.140-143; Manuel Henrique de Freitas Pereira, *Fiscalidade...*, op. cit., Pg. 412-420.

¹⁵³Segundo Freitas Pereira, “fala-se de um sistema normativo de imposto – que no caso sobre do imposto sobre o rendimento, inclui designadamente as regras de incidência real e pessoal, de determinação da matéria coletável, as taxas de tributação – sendo um benefício fiscal um afastamento desse quadro normativo”. Veja-se, Manuel Henrique de Freitas Pereira..., op. cit., Pg. 412.

¹⁵⁴Cfr. Manuel Henrique Freitas Pereira..., op. cit., Pg. 412-3.

¹⁵⁵Sobre os contratos fiscais em sentido estrito, veja-se por todos, José Casalta Nabais, *Investimento Estrangeiro e Contratos Fiscais – 15 Anos da Reforma Fiscal de 1988/89*, Jornadas de Homenagem ao Prof. Doutor Pitta e Cunha, Almedina, 2005, Pg. 380 e ss.

fiscal perante o regime normal, assumindo-se como uma forma de isenção, redução de taxas, deduções à matéria coletável, amortizações aceleradas ou outras medidas fiscais de natureza semelhante”.

Em suma, referir que os benefícios fiscais, por pressuporem a derrogação do sistema normal de tributação, para além da criação dos mesmos ter de obedecer ao princípio da legalidade, devem ter previamente identificados objetivos que se visarão atingir. Veja-se o disposto no n.º 1 do art. 16.º do CGT nos termos do qual também se visa com a criação de benefícios fiscais finalidades económicas, no sentido de atrair com base nos benefícios fiscais investidores¹⁵⁶ externos – extra fiscalidade dos impostos. Só assim será justificada a derrogação do sistema normal de tributação nos termos da lei.

8.7. Taxas, liquidação e pagamento

Com vista a dinamizar e promover o investimento privado, a taxa geral nominal do Imposto Industrial assistiu à uma redução de 35 % (trinta e cinco por cento) para 30% (trinta por cento) conforme dispõe o art. 64.º, n.º 1 do CII. Tal alteração resultou da última reforma tributária que ocorreu em 2014, tal como vimos.

O código fixa a taxa geral do imposto, posteriormente, discrimina a aplicação das mesmas em concreto em função da natureza das atividades. Veja-se a título de exemplo as atividades previstas no n.º 2 do art. 64.º do CII, onde a taxa é de 15% (quinze por cento).

O CGT prevê ainda no seu artigo 19º a consagração legal de contratos fiscais¹⁵⁷. Daí resulta que por este meio a taxa geral de imposto industrial pode ainda ser reduzida, como forma de equilibrar o nível económico e social do País, desenvolvimento local e, o incentivo ao investimento privado. Porém, para que determinados projetos de investimento privado beneficiem da redução da taxa de imposto, necessário é que estejam devidamente licenciados nos termos da LIP e do EGC.

¹⁵⁶Sobre a eficácia da concessão de benefícios fiscais ao investimento, veja-se, Manuel Henrique Freitas Pereira..., op. cit., Pg. 438-40.

¹⁵⁷Sobre os contratos fiscais, veja-se por todos, José Casalta Nabais, *15 Anos da Reforma Fiscal de 1988/89, Jornadas de Homenagem ao Professor Doutor Pitta e Cunha*, Almedina, 2015, Pg.380-394.

Tenha-se presente a ideia de que as sociedades residentes em território angolano e as sociedades que não sendo residentes lá possuem E.E., sujeitam-se às mesmas taxas, no caso, à geral.

Tratando-se de sociedade não residente sem E.E. aplica-se o disposto no n.º 7 do art. 64.º do CII (taxa de imposto – 6,5%).

O CII prevê de forma obrigatória uma autoliquidação provisória e pagamento do imposto devido por referência ao próprio exercício fiscal em que a atividade tem lugar. Segundo artigo 66.º do CII, a taxa é de 2% (dois por cento).

Tratando-se de prestações de serviço sujeitas ao regime previsto no art. 67º do CII (efetuadas por pessoas coletivas não residentes com EE em Angola), as mesmas não concorrem para o apuramento do imposto provisório sobre as vendas.

O CII prevê o pagamento *provisório* do imposto. Tal provisoriedade resulta do facto de se estar apenas diante de um adiantamento ou antecipação do imposto referente ao primeiro semestre do exercício. Posteriormente, é o mesmo deduzido à coleta final do contribuinte que vir a ser apurada na liquidação definitiva (art. 66.º, n.º 3). O pagamento provisório do imposto releva fiscalmente para efeitos de determinação da matéria coletável, nos termos do art. 14.º al. f) do CII.

Tudo quanto se disse vale tanto para os contribuintes do grupo A como para os contribuintes do grupo B.

Em jeito de conclusão, importa referir que nos dias em que vivemos é inegável o peso que a fiscalidade representa na economia. Fruto disto são as constantes deslocalizações empresariais que assistimos. No mesmo sentido temos o número elevado de casos de planeamento fiscal agressivo¹⁵⁸ perpetrado pelas multinacionais. Veja-se a título de exemplo, o caso Apple e a Irlanda *versus* União Europeia¹⁵⁹. Não estamos assim

¹⁵⁸O planeamento fiscal agressivo resulta de comportamentos levados a cabo por empresas multinacionais, com vista a minimizarem ou eliminar a carga tributária sobre os rendimentos por elas obtidos. Ana Paula Doura, define 'planeamento fiscal agressivo como "um conceito chapéu que abarca a elisão ou abuso fiscal e as lacunas causadas pela interação de mais do que um ordenamento jurídico". Para melhor compreensão, veja-se Ana Paula Dourado, *Governança...*, op. cit., Pg.55-60.

¹⁵⁹Cfr. Jornal Expresso, pub. 05. Setembro de 2016 [em linha], [consult. aos 26.04.18], disponível em: http://expresso.sapo.pt/blogues/bloguet_economia/blogue_econ_diogo_agostinho/2016-09-05-A-Apple-e-a-Irlanda#gs.viE6bXo. Retira-se de forma clarividente do artigo publicado neste jornal que, motivou a

a assumir que as altas ou baixas taxas do imposto sejam por si só fator 100% (cem por cento) determinante na atração ou retração do investimento privado estrangeiro, mas que é um elemento sempre tido em conta, é inegável¹⁶⁰.

Assim, subscrevemos na íntegra a defesa da existência de uma influência recíproca entre os impostos e a economia. Tal influência (positiva ou negativa) abrange todos os estratos estaduais. Por exemplo *nos países em vias de desenvolvimento* (caso angolano) o nível de fiscalidade é baixo e a estrutura fiscal assenta em grande medida nos impostos indiretos e sobretudo nos impostos relacionados com o comércio externo, em especial a exportação. Este desequilíbrio pode de algum modo ser explicado pelo diminuto rendimento *per capita*¹⁶¹ que impede qualquer significativa tributação do rendimento e que encontra igualmente dificuldades derivadas da escassa ou insuficiente monetarização da economia (o que associado às altas taxas de tributação, torna a situação de investimento duplamente agravada).

A organização administrativa que suporta o sistema fiscal é, pelo seu lado incipiente, e a legislação fiscal, muitas vezes herdada dos tempos coloniais, mostra-se na maioria das vezes inadequada¹⁶². Daí a ligação que se pode estabelecer entre desenvolvimento económico, nível e estrutura da fiscalidade. Assim entendemos que a taxa de imposto em Angola precisa ser revista e readequada à realidade atual do País, sob pena de potenciarmos casos de evasão e fraude fiscal, e retrairmos o investimento privado estrangeiro que o País tanto carece, diga-se a todos os níveis.

deslocalização da empresa para a Irlanda a taxa de imposto a que os rendimentos da empresa seriam tributados. Veja-se também Ana Paula Doura, *Governança Fiscal Global*, Almedina, 2017, Pg. 162-5.

¹⁶⁰Na reforma fiscal ocorrida em Portugal em 2014, a taxa efetiva de IRC tomou um lugar preponderante nas discussões que ocorreram. Não é consensual a compreensão de que a taxa do imposto a pagar sobre o rendimento das empresas seja ou não um elemento influenciador (positivo ou negativo) na atração do investimento privado estrangeiro. Porém, naquela reforma, chegou-se a conclusão com base em vários estudos que, para além de altas taxas de impostos retraírem o investimento privado estrangeiro, incentivam à fraude e evasão fiscais, por outro lado, menores taxas de imposto impulsionam a economia. Para maior aprofundamento. Cfr. *Anteprojeto De Reforma – Uma reforma do IRC Orientada Para a Competitividade, o Crescimento e o Emprego*, [em linha], [consult. aos 26.04.18], disponível em: <https://www.portugal.gov.pt/media/1157091/20130726%20f%20final%20anteprojeto%20reforma%20irc.pdf>. Pg.17-30.

¹⁶¹Cfr. Trading Economics, [em linha], [consult. aos 26.04.2018], disponível em: <https://pt.tradingeconomics.com/angola/indicators>. Ver também, Diário de Notícias, pub. 26 de Abril de 2018, [consult. aos 26.04.2018], disponível em: <https://www.dn.pt/lusa/interior/banco-mundial-desce-classificacao-de-angola-para-renda-media-baixa-8659086.html>.

¹⁶²Cfr. Manuel Henriques de Freitas Pereira..., op. cit., Pg.67-9. E os autores aí citados.

8.8. Estatuto dos Grandes Contribuintes (EGC) – direitos e deveres

Fizemos ao longo do nosso trabalho várias referências aos grandes contribuintes sem até ao presente momento dedicarmos aos mesmos um parágrafo sequer. De todo modo, ainda que de forma breve, será importante abordarmos sobre os mesmos, pelo fato de em regra os E.E. das sociedades não residentes no território angolano caírem no âmbito deste estatuto – o EGC.

O Estatuto dos Grandes Contribuintes consubstancia-se num regime especial de tributação do rendimento daqueles que, tal como o estatuto os designa são especiais dado ao volume de receitas que os mesmos arrecadam refletindo-se estas em maiores receitas fiscais para os cofres públicos. Por este motivo, bem como a necessidade de se “*imprimir um maior controlo e assistência a esta categoria de contribuintes*” foi aprovado pelo Decreto Presidencial n.º 147/13, de 1 de Outubro o estatuto que agora nos referimos.

Com o mesmo visa conferir-se um “tratamento diferenciado e personalizado¹⁶³” para os contribuintes cujo peso na economia do País é significativo. Porém, para tal uma série de *direitos e deveres* vieram plasmados no estatuto e que constam nos art.s. 4.º e 5.º do EGC¹⁶⁴.

Nos termos do EGC, os contribuintes estão sujeitos a um regime especial tendo por base o “princípio da equidade”, justificado por motivos económicos e o peso económico dos contribuintes em causa. Como aí se refere, “*por serem contribuintes mais*

¹⁶³Cfr. o preâmbulo do diploma.

¹⁶⁴O art. 4.º do EGC, elenca os direitos dos grandes contribuintes e são os seguintes:

- a) Proceder à liquidação e pagamento do imposto junto da Repartição Fiscal dos Grandes Contribuintes;
- b) Manter uma relação de proximidade com a administração fiscal, através da designação de dois técnicos da Repartição Fiscal dos Grandes Contribuintes, que sirvam de interlocutor privilegiado das suas relações com a Administração Tributária;
- c) Beneficiar de planos especiais para parcelamento de eventuais dívidas fiscais, a serem definidos pelo Diretor Nacional de Impostos, sempre se se reputar necessário.

Quanto aos deveres dos grandes contribuintes, dispõe o art. 5.º e, são os seguintes:

- a) Proceder à auditoria e a certificação da sua contabilidade, através de perito contabilista, ou de sociedade de peritos contabilistas, nos termos do Estatuto da Ordem dos Contabilistas e dos Peritos Contabilistas;
- b) Proceder à entrega da Declaração Modelo 1 do Imposto Industrial, acompanhada de relatório técnico do contabilista responsável pela preparação das suas demonstrações financeiras;
- c) Comunicar, por escrito, à administração fiscal, sempre que haja alterações na sua estrutura de participações sociais, gerência e/ou administração, ou da sua sede ou local de direção efetiva.

ativos na contribuição, que representam o maior peso na globalidade da atividade tributária, será expectável que a comunicação entre contribuinte e a Direção Nacional de Impostos seja célere e regular”. “A célere resolução de potenciais conflitos, através de interlocutores próximos de ambas as partes, introduz no sistema tributário uma componente de rapidez e eficácia. Rapidez e eficácia em matéria fiscal traduz-se numa tributação percebida como atempada, justa, equitativa e capaz”¹⁶⁵.

Em termos gerais aquilo que se pretendeu com a introdução deste regime foi conferir maior “*eficácia no controlo dos grandes contribuintes e na melhoria da assistência que lhes é prestada pela Administração Tributária, o que possibilitará evitar conflitos e, na sua ocorrência, solucioná-los de forma célere.*”¹⁶⁶. Ademais, foi também por razões de reciprocidade na relação que se tece entre o contribuinte e a Administração Tributária, bem como a procura de maior celeridade na resposta a eventuais litígios suscetíveis de nascerem daquela relação, bem como a transparência por parte da Administração em eventuais ações inspetivas por se realizar.

De facto, denota-se que a racionalidade subjacente na introdução deste regime foi essencialmente a “busca de equilíbrio” – entre a Administração Tributária e o contribuinte – e, como bem disseram PAULO MENDONÇA [*et al.*] “*a eficiência da máquina administrativa não pode, em momento algum, ser confundida com arrecadação máxima de impostos sem atender as regras assentes em políticas de boas práticas e de transparência*”. Não obstante, a racionalidade subjacente na introdução deste regime – quer do ponto de vista fiscal, quer do ponto de vista económico – o mesmo não está imune de críticas e associam-lhe igualmente riscos¹⁶⁷.

Em jeito de síntese, pode-se dizer que, pese embora este regime tenha sido introduzido em 2002 com o mesmo propósito, atualmente o mesmo subsiste e encontra-se aperfeiçoado na medida em que, “para além de conferir maiores poderes de controlo e fiscalização à Repartição Fiscal dos grandes contribuintes, o Decreto Presidencial em vigor introduziu dois regimes especiais (para os grandes contribuintes): o Regime de Tributação dos Grupos de sociedades e o Regime de Preços de transferência”. A opção

¹⁶⁵Cfr. Paulo Mendonça [*et al.*], *O Estatuto...*, op. cit., Pg. 24.

¹⁶⁶Cfr. Jónatas E. M. Machado [*et al.*] ..., op. cit., Pg. 277.

¹⁶⁷Cfr. Jónatas E. M. Machado [*et al.*] ..., op. cit., Pg. 277-8. Veja-se também, Paulo Mendonça [*et al.*] ..., op. cit., Pg. 26-8.

do legislador foi correta ao introduzir o regime. De entre outros aspetos positivos já invocados, sobressai o facto de as grandes empresas estarem mais propensas a incorrerem no planeamento fiscal agressivo, pelo que era necessário a previsão de um regime especial. Significa ainda a tomada de consciência de que quanto maior for a relação de reciprocidade *maxime* colaboração entre o contribuinte e a Administração Tributária, maior serão os ganhos para ambas as partes. O regime especial peca, porém, pelo facto de o legislador fiscal não prever no estatuto os requisitos objetivos para classificar determinada empresa como abrangida ou não pelo mesmo e, ao conferir a Administração Pública a definição de tais critérios mediante um juízo de razoabilidade, com base nos quais é ao Ministro das Finanças que caberá publicar a lista dos grandes contribuintes, o que segundo Jónatas [*at al.*] põe em causa o princípio da legalidade da Administração¹⁶⁸.

9. Conclusão

Aqui chegados, importará ver o que de essencial vimos em relação a dicotomia existente em termos do regime jurídico-fiscal aplicável às sociedades não residentes no território angolano, com e sem E.E.

Começaremos por relembrar «em jeito de síntese» que hodiernamente a qualidade de residente, não residente sem E.E. e não residente com E.E. ocupa entre outros aspetos, o topo da pirâmide nos debates sobre DTI, dado ao forte movimento de internacionalização das empresas que a nossa geração assiste.

Salientamos ainda que apesar de se tratar de um trabalho com um fim meramente académico, não queremos desconsiderar a importância prática do mesmo. Do ponto de vista prático, a qualidade de residente, não residente sem E.E. e não residente com E.E. está intrinsecamente ligada à estruturação e aplicação de qualquer sistema fiscal, em particular, na determinação da extensão da obrigação tributária, que como analisámos, em regra, varia consoante a qualidade do sujeito¹⁶⁹.

¹⁶⁸Para uma leitura mais pormenorizada sobre o Estatuto dos Grandes Contribuintes, vejam-se por todos, Jónatas E. M. Machado [*et al.*] ..., op. cit., Pg. 276-286. Paulo Mendonça [*et al.*] ..., op. cit., Pg. 23-33.

¹⁶⁹Salienta Gustavo Lopes Courinha que, “a ideia primaz a reter é a de que a residência desempenha, no Direito Fiscal Externo, um papel relevante na densificação do princípio da territorialidade e na delimitação

Assim, vimos que, diante de *sociedades não residentes sem E.E.* em Angola – pessoas coletivas – ficam apenas submetidas à tributação pelos rendimentos cuja fonte seja o território nacional¹⁷⁰. É o que dispõem os art.s. 4.º, n.º 2 do CII, e art. 5.º, n.º 1 al. c) do mesmo Código.

Por outro lado, e de suma importância na abordagem do regime jurídico-fiscal aplicável aos E.E. que obtenham rendimentos em Angola, é a retenção na fonte que para estes tem uma natureza definitiva – taxa liberatória – conforme dispõe o art. 4.º, n.º 2 *in fine* e, 71º a 73º do CII. Estamos assim, no âmbito dos sujeitos passivos que, em Angola prestam serviços a título meramente accidental. Um regime que tal como já fizemos questão de dizer, é em termos históricos recente.

Outro aspeto essencial do ponto que agora concluímos versou sobre o regime aplicável às sociedades não residentes, mas que em Angola atuam por intermédio de E.E. e, que neles são imputados rendimentos. A tônica marcante recai no princípio do E.E., conforme dispõe o art. 4.º, n.º 1 al. a) b) e c) do CII, segundo o qual, ficam apenas sujeitos a tributação os rendimentos imputáveis ao E.E. situado no território angolano.

Porém, importa realçar que o fato de existir um E.E. ao qual sejam imputáveis rendimentos, torna completamente distinta a forma como são os respetivos rendimentos tributados, quando comparados aos não residentes sujeitos ao regime de tributação dos serviços accidentais.

Todavia, o princípio do E.E., tal como já alertamos em sede própria, não foi acolhido pelo legislador fiscal angolano na sua pureza, na medida em que é posto em causa pelo *princípio da força atrativa do E.E.* Com este princípio, assiste-se a uma derrogação (parcial) do princípio do E.E. quando, nos termos do art. 4.º, n.º 1 al. b) e c) do CII, estabelece-se que, os E.E. são tributados pelos lucros imputáveis às vendas no país, de mercadorias da mesma natureza, ou de natureza similar, das vendidas pelo E.E.;

da incidência espacial dos impostos sobre o rendimento (...)”. Cfr. Gustavo Lopes Courinha, *A Residência no Direito Fiscal Internacional – Do Abuso Subjetivo de Convenções...*, op. cit., Pg. 47.

¹⁷⁰Alberto Xavier, reparte em dois aspetos, a compreensão do princípio geral da territorialidade, primeiro, numa vertente negativa, quando se refere a não incidência do imposto (...) quando os mesmos são produzidos no estrangeiro – fonte localizada no exterior do País; e numa vertente positiva, referente a tributação de rendimentos com fonte no País. Cfr. Alberto Xavier, *Direito Tributário Internacional...*, op. cit., Pg.505.

e pelos lucros imputáveis a outras atividades comerciais no país, da mesma natureza, ou de natureza similar das exercidas pelo E.E.

Contudo, já nas conclusões que a estas antecedem, apresentamos os malefícios que advêm da adoção daquele princípio nos termos em que está. Sobretudo, quando pelas exigências impostas pelas novas formas de comerciar se pretender celebrar ADT.

Ademais, importa realçar que, a tónica central na diferença do tratamento fiscal a que se sujeitam os não residentes sem E.E – sujeitos ao regime especial de tributação dos serviços acidentais – *versus* – não residentes com E.E., – que é a existência de um E.E. que, tal como está concebido na legislação fiscal angolana assume, este último para efeitos fiscais o “estatuto” de uma entidade distinta e separada – princípio da tributação independente – que o torna semelhantes em termos de regime fiscal, embora que não na sua plenitude as sociedades residentes no território angolano (supra.3.5.).

Assim, de acordo com aquilo que vimos até ao presente momento, retenha-se que, o E.E. de sociedades não residentes no território angolano serão apenas tributados pelos lucros a si imputáveis, como se estivessemos diante de uma entidade distinta e independente da sociedade matriz.

Os lucros imputáveis ao E.E. são a medida e o *limite* do poder tributário do Estado, – princípio da territorialidade – sob pena de se pôr em causa a soberania tributária de outros Estados, pese embora o *princípio da força atrativa do E.E.* trazer-nos outros contornos já por nós referidos.

Para as sociedades sujeitas ao regime especial de tributação dos serviços acidentais, a nota marcante na forma como os seus rendimentos são tributados recai no sistema de retenção na fonte, que tem carácter definitivo e natureza liberatória. Ao passo que para os outros já não terá a retenção na fonte carácter definitivo, mas sim pagamento por conta ou antecipação do imposto.

As características de cada um dos sujeitos passivos, e as notas distintivas em termos do regime jurídico fiscal fizeram com que ALBERTO XAVIER¹⁷¹ resumisse da seguinte forma os não residentes sem E.E., ao enunciar que “*os seus rendimentos são auferidos de forma isolada ou analiticamente*” e, para os não residentes com E.E. quando

¹⁷¹Cfr. Alberto Xavier..., op. cit., Pg. 506.

os rendimentos que auferirem o seja por via do E.E., tais rendimentos a lei os considera de forma “complexiva ou sinteticamente”. Seguindo ainda os ensinamentos de ALBERTO XAVIER, do primeiro caso resulta que, se estivermos diante de rendimentos de natureza diferentes, aplica-se de forma individual o devido tratamento (juro, *royalty*, dividendo, salário, etc.).

Assim, para os primeiros, a tributação dos seus rendimentos é de base territorial, assentando os mesmos num elenco taxativo de rendimentos. A tributação assenta numa base bruta. A liquidação é efetuada por retenção na fonte com natureza definitiva; pressupondo, por último, a qualificação dos rendimentos obtidos. Quanto aos segundos, a tributação dos seus rendimentos é feita a partir de uma base líquida e a retenção na fonte tem normalmente a natureza de pagamento por conta.

As diferenças de regime são óbvias e inquestionáveis, para além de que têm também uma razão histórica. Mas em nosso ponto de vista, alguns aspetos de grande importância não conseguimos compreender. Prende-se em saber o seguinte:

- (i) por que motivo são os não residentes sem E.E. em Angola tributados a uma taxa de 6,5% (seis vírgula cinco por cento), e os residentes e não residentes com E.E. tributados a uma taxa nominal geral do imposto de 30 % (trinta por cento)?
- (ii) Não estará o Estado angolano a abdicar de receitas fiscais necessárias para a realização de tarefas que lhe estão constitucionalmente atribuídas?
- (iii) Não haverá um tratamento discriminatório em relação aos residentes e E.E. de não residentes?

A incompreensão da nossa parte tem a sua génese:

- (i) primeiro, pelo fato de Angola ser um país que sobrevive maioritariamente da importação de bens e serviços (a todos os níveis, isto é, desde os mais básicos aos mais complexos). Assim, entendemos que, tendo em conta as especificidades do Estado angolano (Estado em vias de desenvolvimento), a nosso ver, seria nos sujeitos passivos abrangidos pelo regime especial de tributação de serviços acidentais onde o Estado teria a sua maior fonte de arrecadação de receitas fiscais, excluindo as provenientes do rendimento do petróleo;
- (ii) segundo, entendemos também que o tratamento diferenciado – entre não residentes sem E.E. e não residente com E.E. *maxime* residentes – é contrário a *ratio* que subjaz à LIP, na parte em que se refere aos benefícios e incentivos fiscais

com vista à atração do investimento privado estrangeiro, por um fator muito simples. Vejamos, se do ponto de vista fiscal somos menos tributados por estarmos abrangidos pelo regime especial de tributação de serviços acidentais (art.s. 71.º a 73.º do CII), convém continuar nesta qualidade (por uma questão de racionalidade económica) do que fixar residência ou exercer a atividade seja qual for a sua natureza por intermédio de um E.E. onde, a taxa aplicável a matéria coletável já não são 30%, mas sim 6,5% conforme dispõe o CII.

Assim, entendemos, que, se o objetivo for realmente atrair investimento privado estrangeiro sobretudo e, internacionalizar as empresas nacionais, *a lógica de tributação deve ser invertida, sob pena de o próprio sistema fiscal tal como concebido funcionar como entrave para as empresas que pretendam fixar residência ou comerciar por meio de E.E. no território angolano.*

Entendemos, contudo, que criar um sistema fiscal que incentive as empresas a fixar residência, ou a desenvolver atividade por intermédio de um E.E. no território nacional tem múltiplas vantagens, dentre as quais destacamos a criação de postos de trabalhos indiretos e diretos, resultando daí uma maior base de tributação, seja em sede do Imposto sobre o Rendimento do Trabalho (Lei n.º 18/14 de 22 de Outubro) – a tributação direta do rendimento, seja em sede do imposto de consumo *maxime* tributação indireta. Sendo que, as famílias quando remuneradas adquirem poder de compra e, como consequência, vê o Estado a sua base de tributação mais alargada.

Não queremos dizer que, os sujeitos passivos abrangidos pelo regime previsto nos art.s. 71.º a 73.º do CII não criam empregos. Mas se formos constatar o que já dissemos em relação à introdução do regime especial de tributação de serviços acidentais, veremos que, pese embora não contraste com a lógica da LIP, não é o que se pretende com esta lei.

Do preâmbulo da Lei n.º 7/97 de 10 de Outubro retira-se que este diploma foi instituído visando “*primordialmente garantir a operacionalidade e tributação de alguns sujeitos passivos que, por efeito da natureza das atividades que desenvolvem no território nacional, só muito esporadicamente se encontram ligadas de forma normal ao mesmo território*”. O termo “*esporadicamente*” tem um significado a partir do qual deduzimos que com a LIP não se quer o mesmo. Pelo contrário, o que se pretende é atrair empresas que se fixem, que criem empregos duradouros no território nacional e, assim, entendemos

que o tratamento diferenciado que o CII faz em relação aos rendimentos de cada um dos sujeitos em estudo caminha em sentido oposto, pondo uma vez mais em causa a lógica e a coerência do sistema fiscal. Sintetizando, em termos de tributação em sede do Imposto Industrial, daquilo que colhemos, entendemos ser mais vantajoso ser tributado pelo regime especial de tributação dos serviços acidentais – 71.º a 73.º do CII – do que pela qualidade de residente, com a agravante de a diferença das taxas aplicáveis sere substancialmente diferente. O que em nossa opinião carece de uma revisão de forma a inverter-se o *status quo*.

Assim, a principal desvantagem do regime nos termos em que está, reside sobretudo, no facto de desincentivar as empresas a estabelecer residência no território nacional que, para além de não oferecer nenhuma garantia a nível de política fiscal externa, o peso da taxa do Imposto Industrial aplicável aos lucros é mais do triplo daqueles que estão sujeitos ao regime especial de tributação de serviços acidentais, que, em nossa opinião, representa em grande medida uma violação do princípio da neutralidade em sentido negativo.

Também em jeito de conclusão, quando nos referimos à lógica e coerência do sistema fiscal, fazemo-lo por imperativo constitucional, tendo em conta que é a CRA que estabelece os princípios fundamentais do Estado de Direito. Porém, sendo a CRA a lei suprema, todas as outras leis devem andar em conformidade com a mesma. O que não se verifica em alguns aspetos com o CII. Vejamos por ex., o art. 12.º, n.º 3 na parte em que dispõe que “o lucro tributável consiste na diferença entre todos os proveitos ou ganhos realizados e os custos ou gastos incorridos (...)”. Porém, o art. 13.º, n.º 1 al. h) do CII considera como proveitos ou ganhos as mais-valias¹⁷² realizadas. O legislador fiscal

¹⁷²Pese embora o CII refira-se apenas as mais-valias realizadas, deve o estudo destas ser sempre feito pari passo com as menos-valias realizadas. A al. h), n.º 1 do art. 13.º do CII considera como proveitos ou ganhos as mais-valias realizadas que, para efeitos do Código se consideram os proveitos ou ganhos realizados, mediante transmissão onerosa, de quaisquer bens ou direitos, qualquer que seja o título por que se opere a sua transmissão. Justifica-se porque o legislador fiscal angolano, a semelhança do legislador fiscal português adotou uma noção alargada de lucro, sendo certo que em termos positivos ou negativos relevam somente as mais-valias realizadas, excluindo-se as mais-valias e menos-valias latentes. Em sentido contrário, no CIRC o conceito de mais-valias e menos-valias realizadas respeita aos ganhos obtidos e perdas sofridas resultantes da transmissão onerosa de bens e, bem assim, os decorrentes de sinistros ou os resultantes da afetação permanente a fins alheios à atividade exercida de certo tipo de ativos, quais sejam: (i) ativos fixos tangíveis, ativos fixos intangíveis, ativos biológicos não consumíveis e propriedades de investimento, ainda que qualquer destes ativos tenha sido reclassificado como ativo não corrente detido para venda; (ii) Instrumentos financeiros, com exceção dos reconhecidos, contabilística e fiscalmente, pelo justo valor através de resultados (art. 18.º, n.º 9 do CIRC).

angolano entende que as mais-valias realizadas concorrem para efeitos de determinação da matéria coletável, – relevância positiva. Todavia, por imperativo de coerência do sistema fiscal, seria mais consentâneo que as menos-valias tivessem também relevância fiscal. Ou seja, permitir que, quando elas se verificassem, tivesse o sujeito passivo a possibilidade de as considerar como custos ou gastos nos termos do art. 14.º do CII. Se vale positivamente para este caso em particular, valeria também pela negativa.

Em nossa opinião temos aqui uma clara violação do princípio da tributação do rendimento real conseqüentemente, uma demonstração da incoerência do sistema.

Dois outros aspetos no regime de tributação das sociedades comerciais que em nosso entender merecem ser revistos, – sociedades residentes e E.E. de não residentes – prendem-se com o prazo para o reporte dos prejuízos fiscais (art. 48.º CII) e o art. 14.º, relativamente aos custos ou gastos dedutíveis, na parte em que se refere (...) “*tomados pela Direção Nacional dos Impostos (...)*”.

No primeiro, 3 (três) anos para o reporte dos prejuízos fiscais já não se revelam adequados a conjuntura económica e financeira do país. A crise que o assola é inegável¹⁷³, e como consequência disto, tanto as pessoas – famílias – como as empresas perderam capacidade contributiva. No segundo, já em sede própria fizemos uma abordagem sobre o mesmo. Porém, propomos que a parte em questão seja revista pelos motivos que os elencaremos em jeito de indagação:

- (i) não se estará a conferir tanto a AGT como aos tribunais o poder de sindicar o mérito das opções dos gestores?
- (ii) não se estará naqueles termos a ignorar o risco que é inerente a qualquer atividade empresarial?
- (iii) estar-se-á a admitir que apenas relevam para efeitos fiscais os custos que tenham um nexó de causalidade com os proveitos e ganhos da empresa e, conseqüentemente ignorar todos os outros?

O regime das mais-valias e menos-valias realizadas, consta dos art.s. 46.º a 48.º do CIRC. Quanto a consideração das mesmas como rendimentos e ganhos e, como gastos e perdas para efeitos fiscais, art.s. 20.º, n.º 1 al. h) e 23.º, n.º 2 al. l) do CIRC. Mais pormenorizadamente veja-se, Manual do *Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas...*, op. cit., Pg. 214-6.

¹⁷³Veja-se a título de exemplo, uma notícia publicada no Diário de Notícias, [em Linha], [consult. aos 07.05.2018], disponível em: <https://www.dn.pt/lusa/interior/crise-angolana-ja-deixa-por-executar-quase-metade-do-orcamento-do-estado-9056740.html>.

- (iv) qual será o sentido interpretativo a se dar ao termo “indispensabilidade”? Entre outros aspetos achamos que não faz naturalmente sentido e, como aquele artigo (art. 14.º do CII), tal como está confere à AGT poderes discricionários¹⁷⁴, para em último caso decidir se relevam fiscalmente os gastos incorridos pela empresa, faz do mesmo uma fonte incessante de litígios que cremos ser indesejada.

¹⁷⁴Sobre conceitos discricionários (...), veja-se as conclusões de Ana Paula Dourado. Ana Paula Dourado, *Princípio da Legalidade Fiscal...*, op. cit., Pg. 502 e ss. Retira-se ainda do manual citado que, “a mera interpretação dos conceitos discricionários – isto é, se por interpretação da lei concluirmos que há uma autorização de discricionariedade administrativa – é bastante para sabermos que a última palavra é da administração, sem prejuízo do controlo judicial dos limites à discricionariedade”, (...) op. cit., Pg. 505.

IV – A NECESSIDADE DE UMA POLÍTICA FISCAL EXTERNA

1. Enquadramento geral

Em nosso ponto de vista, a necessidade de se adotar uma política fiscal externa prende-se primeiramente com a tomada de consciência por parte de qualquer Estado que ninguém “vive só”, seja qual for a dimensão da sua economia, – americana, chinesa, europeia ou japonesa – a dimensão populacional ou territorial. Acresça-se a estes fatores a quantidade de recursos, sejam humanos como naturais que cada um possa eventualmente possuir, arriscamo-nos em afirmar que a autossuficiência ainda não é uma realidade do nosso tempo.

A “tal” globalização¹⁷⁵ de que reiteradas vezes mencionamos ao longo do trabalho, encarregou-se de mudar até o modo de vida das criaturas Divinas. Máquinas feitas por homens funcionam no lugar do coração. Transplantam-se órgãos humanos a cada segundo que passa. As telecomunicações e os transportes assistem aos avanços significativos. Com isto, tornaram-se os mesmos menos custosos e mais acessíveis a todos. Tudo quanto possamos imaginar tem hoje um impulso da globalização. Por isto, é caso para dizer que vivemos na época do conhecimento.

A globalização nos vários campos a que está adstrita¹⁷⁶ afeta-nos a cada dia, hora, minuto ou segundo que passa de forma mais intensa. O setor financeiro e económico – que por agora interessa-nos – sobretudo, pese embora tenha este sido os mais beneficiados por um lado. Por outro lado, trouxe consigo uma série de problemas para os Estados. No setor financeiro, “o processo de integração dos mercados trouxe consigo não só a possibilidade de multiplicação dos lucros, através da facilitação dos investimentos nas bolsas de valores”. Com isto, os riscos internacionalizaram-se, “fazendo com que

¹⁷⁵“A globalização definida por Joseph Stiglitz como sendo um processo de integração mais estreito da economia mundial, que resultou dos menores custos dos transportes, dos menores custos das comunicações e da redução das barreiras artificiais erguidas pelos homens”. Cfr. Marcelo Rodrigues De Siqueira – Sustentabilidade Fiscal em Tempos de Crise – *Os desafios do estado Fiscal contemporâneo e a transparência fiscal* – Coord.: José Casalta Nabais e Suzana Tavares da Silva, Almedina, 2011, Pg. 134.

¹⁷⁶Cfr. Marcelo Rodrigues De Siqueira..., op. cit., Pg. 135.

*eventuais prejuízos se alastrem por toda sociedade global, como no caso das recentes crises financeiras*¹⁷⁷, que teve o seu início nos Estados Unidos da América.

A nossa intenção não é no “presente trabalho” efetuar divagações pormenorizadas sobre os problemas atuais que os Estados fiscais enfrentam. Tão somente porque o nosso contexto *máxime angolano* ainda não nos permite. Porém, não queremos ignorar que a informática, ligada à rede mundial de computadores, alterou substancialmente a forma de comerciar e não só, obrigando, portanto, as administrações fiscais a repensar sobre novas formas de tributar os rendimentos que daí advêm. Diga-se, porém que para os Países desenvolvidos os rendimentos que daí advêm, usando as palavras de GUSTAVO LOPES COURINHA, “*assumem proporções bíblicas*”.

Comercia-se hoje a qualquer hora do dia e em qualquer espaço do globo, desde que ligados à um computador, um telemóvel, etc. O elemento fisicalidade e os intermediários comerciais vão aos poucos sendo tirados do “palco”. O comércio eletrónico (*E-commerce*) vai tomando proporções alarmantes, sem contar que maior parte dos bens aí transacionados são intangíveis, é o caso dos filmes, músicas, software, etc.

Os transportes e as telecomunicações¹⁷⁸ proporcionaram as empresas “pernas e braços longos” com isto, internacionalizam-se de forma mais facilitada. Assiste-se hoje a um “entra e sai” de capitais oriundos dum território para o outro. As vantagens são enormes, sobretudo quando empresas de países desenvolvidos estendem os seus negócios para países menos desenvolvidos. Criam-se postos de trabalhos tanto diretos como indiretos, produzem-se e comercializam-se produtos a preços mais acessíveis, etc. E vê o Estado a sua base fiscal mais alargada.

É este um dos problemas a que nos propusemos abordar no presente trabalho. Ou seja, o que fazer em termos fiscais para atrair para Angola capital externo *maxime* investidores estrangeiros e internacionalizar as empresas nacionais? Temos um país vasto e com muitas potencialidades em termos de recursos naturais, será isto suficiente? A resposta a este último questionamento não nos cabe por agora, com exceção do primeiro. É assim que, ao longo do nosso trabalho, temos vindo a alvitrar que se adote uma política

¹⁷⁷Cfr. Marcelo Rodrigues De Siqueira..., op. cit., Pg. 135.

¹⁷⁸Cfr. Eduardo Paz Ferreira e João Atanásio, *Textos de Direito do Comércio Internacional e do Desenvolvimento Económico*, Almedina, Vol. I, 2004, Pg. 13.

fiscal externa, que tenha como base a celebração de CDT/ADT, como forma, primeiro, de salvaguardar a soberania tributária¹⁷⁹ dos Estados, pelo que, dado ao forte movimento de internacionalização da economia *maxime* abertura dos mercados, vem a mesma sendo posta em causa. Segundo, como forma de atrair capital externo e internacionalizar as empresas nacionais. É assim, que faremos agora, em jeito de conclusão – um breve percurso sobre o conceito e a importância dos mesmos, sobretudo a nível do DTI. Sendo certo que a nível interno os problemas da dupla tributação podem ser resolvidos de forma muito mais fácil.

1.1. Acordos de dupla tributação (ADT/CDT)

A dupla tributação internacional, sendo ela uma realidade inegável dos nossos tempos trazida à tona pela abertura dos mercados, é hoje uma “dor” que contrista os agentes económicos. Porém, as CDT/ADT são verdadeiros anódinos. Resulta ainda deste movimento de abertura dos mercados, a “crescente desmaterialização dos pressupostos de fato dos impostos e a tendência para a personalização da tributação do rendimento. O que “*conduziu a que quer as legislações internas quer as convenções internacionais egresses como elementos relevantes de conexão com o território já não aspetos objetivos ou reais, como no passado, mas elementos subjetivos diversos da nacionalidade, como a sede, o domicílio ou a residência do contribuinte*”¹⁸⁰.

Assim, como a nossa abordagem se circunscreve ao rendimento das pessoas coletivas (Imposto Industrial) os elementos de conexão legítimos são tanto a residência do beneficiário do rendimento que normalmente conduz a tributação do rendimento global, onde não se distingue a fonte donde provêm os rendimentos (*world wide income principle*) – art. 3.º do CII – e, os que conduzem a uma tributação limitada do rendimento cuja fonte é o território nacional – princípio da fonte (*source principle*), art.s. 4.º, n.º 1 al. a) b) e c) e 5.º, n.º 1 al. c) do CII.

¹⁷⁹O poder tributário estadual, hoje já não é um problema fundamentalmente interno, que respeitava exclusivamente à política interna dos Estados (...). Para maior aprofundamento, veja-se José Casalta Nabais, *Introdução ao Direito Fiscal das Empresas*, Almedina, 2013, Pg. 72 e ss.

¹⁸⁰Cfr, José Casalta Nabais..., op. cit., Pg. 73.

Referimo-nos somente aos elementos de conexão referentes ao Imposto Industrial, não devendo, porém, olvidarmos a existência de outros impostos, onde os elementos de conexão diferem destes. É o caso, por exemplo, dos elementos de conexão nos impostos sobre o consumo¹⁸¹.

A multiplicidade de elementos de conexão intensificada pela abertura dos mercados clama por uma harmonização fiscal dos Estados, que só é possível mediante a celebração de CDT/ADT – a nível internacional, ou a nível interno mediante a inserção de normas jurídico-fiscais nos ordenamentos jurídicos, tais como a isenção do rendimento tributado no estrangeiro, a concessão de um crédito relativo aos imposto pago no estrangeiro em regra com o limite do valor do seu próprio imposto correspondente ao rendimento tributado noutro Estado, tal como já nos referimos supra.

Assim, combater a dupla tributação internacional, atrair investimento estrangeiro e, promover a internacionalização das empresas nacionais são aspetos que estando na mesma pirâmide, cumprem uma ordem de precedência. Ou seja, todo e qualquer Estado que tenha uma política fiscal externa e interna preocupada com a eliminação, atenuação ou evitação da dupla tributação do rendimento, parte em vantagem na atração de investidores externos e, na internacionalização de empresas nacionais, em relação aos Estados que ignoram este aspeto¹⁸².

Não nos cansamos de frisar a frase de ALBERTO XAVIER – “*nenhum rendimento suporta ser tributado duas vezes*” – que para nós tornou-se célebre. Primeiro pela simplicidade das palavras que a formam e, segundo, pela profundidade e verdade que carrega. Ao longo deste trabalho e, sobretudo quando falamos sobre o regime-jurídico fiscal aplicável às sociedades não residentes com e sem E.E. em Angola, vimos de forma inequívoca que tanto os agentes económicos angolanos que investam além-fronteiras como os investidores estrangeiros que investem em Angola “coabitam” com este fenómeno na sua dupla conceção – *dupla tributação jurídica internacional e dupla tributação económica*. Com exceção das sociedades cujo regime jurídico-fiscal

¹⁸¹Cfr. Alberto Xavier, *Direito Tributário Internacional – Tributação das Operações Internacionais...*, op. cit., Pg. 208-222.

¹⁸²Veja-se por ex., Casalta Nabais. *Investir e Tributar: Uma relação Simbiótica, Estudos em Homenagem ao Professor Doutor Alberto Xavier*, Volume I, Almedina, 2013, Pg. 743-767.

assemelha-se ao português, tal como já mencionamos supra. Chegados aqui, importa saber quando é que se está perante a dupla tributação¹⁸³.

A dupla tributação é um conceito que no Direito Tributário designa os casos de *concurso de normas*¹⁸⁴ de incidência. Segundo ALBERTO XAVIER, “há concurso de norma quando o mesmo fato se integra na previsão de duas normas diferentes. Assim, há concurso de normas em Direito Tributário quando o mesmo fato se integra na hipótese de incidência de duas normas tributárias materiais distintas, dando origem à constituição de mais do que uma obrigação de imposto”¹⁸⁵. Não se estará, portanto, perante dupla tributação quando não existir *identidade do fato* e quando *normas distintas recaírem sobre fatos diversos*. Porém, existem duas formas de verificação do “fenómeno” da dupla tributação: *dupla tributação económica* e a *jurídica*, tal como veremos a seguir¹⁸⁶.

1.1.1. Dupla tributação jurídica

A dupla tributação jurídica¹⁸⁷, diferentemente da económica tal como veremos já a seguir, distingue-se pela identidade do sujeito passivo. Sintetizando, o sujeito passivo confronta-

¹⁸³Sobre o conceito de dupla tributação – jurídica e económica – veja-se por todos, Alberto Xavier..., op. cit., Pg. 31 e ss.

¹⁸⁴Cfr. Alberto Xavier..., op. cit., Pg. 31.

¹⁸⁵Cfr. Alberto Xavier..., op. cit., Pg. 31.

¹⁸⁶Em relação a dupla tributação não há unanimidade quanto ao seu conceito. Dois grandes autores divergem em alguns aspetos tal como veremos (Alberto Xavier e Manuel Pires). Ambos convergem no ponto de partida – requisitos: *da identidade do fato tributário* e *da pluralidade de normas tributárias*. Porém, não adota Manuel Pires para as suas abordagens referentes ao conceito de dupla tributação internacional a regra das quatro identidades conforme Alberto Xavier. Assim, para este autor o requisito respeitante a identidade do fato pressupõe que se verifique de forma cumulativa: identidade do sujeito; do período de tributação; do objeto; e do imposto. Já Manuel Pires por ex., prescinde na sua definição de dupla tributação jurídica a referência à identidade do fato e a referência à identidade do período de tributação, defende este autor que em relação a identidade do período de tributação o mesmo não é necessário para definir dupla tributação. Ao passo que para Alberto a identidade do período é exigível para os impostos periódicos, e já não para os impostos de obrigação única. De forma mais pormenorizada, vejamos-se, Alberto Xavier..., op. cit., Pg. 33-6; Manuel Pires..., op. cit., Pg. 73-6; Paula Rosado Pereira, *Princípios...*, op. cit., Pg. 22-5.

¹⁸⁷A coexistência dos elementos de conexão – fonte e residência – “constitui a principal causa da dupla tributação jurídica internacional”. Isto porque os Estados tributam tanto os rendimentos com origem no seu território como os rendimentos obtidos no estrangeiro pelos seus residentes (...). Cfr. Paula Rosado Pereira..., op. cit., Pg. 24-5. Maria Margarida Cordeiro Mesquita, na mesma senda do conceito de dupla tributação jurídica, elenca três situações (autónomas) suscetíveis de desencadear a dupla tributação jurídica, a primeira resulta da coexistência dos princípios da fonte e da residência; a segunda, versa sobre o conflito

se com a situação de ver o seu rendimento tributado através de normas tributárias distintas no mesmo período de tempo – cumulação de pretensões fiscais.

1.1.2. Dupla tributação económica

Estamos perante a dupla tributação económica, quando o mesmo rendimento for tributado em sujeitos passivos distintos. É o que ALBERTO XAVIER designa por identidade do objeto. Ou seja, assiste-se a uma sobreposição de normas sobre o mesmo rendimento contanto que aqui não coincidem os sujeitos passivos do imposto a ser pago.

A celebração de CDT /ADT, são uma das formas de concretização da política fiscal externa ou internacional de qualquer Estado, ao lado de medidas unilaterais ou internas. A nível do DIT percorrem os mesmos objetivos, dos quais destacamos, eliminação dos “fenómenos” supracitados, a evasão fiscal¹⁸⁸ e, conseqüentemente, a atração do investimento privado estrangeiro.

1.2. Noção e objetivos – e – vantagens *versus* desvantagens

MANUEL PIRES¹⁸⁹ define convenções¹⁹⁰ (...) como “*uma forma de produção jurídica entre sujeitos de direito internacional, agindo nesta qualidade, no domínio das duplas*

positivo de residência e por último, pelo fato de existirem Estados que adotam o princípio da tributação mundial dos seus cidadãos, qualquer que seja o Estado da sua residência (Estados Unidos da América, México ou Filipinas). Cfr. Maria Margarida Cordeiro Mesquita, *As Convenções Sobre Dupla Tributação*, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal (179), Lisboa, 1998, Pg.15-6.

¹⁸⁸Cfr. Alberto Xavier..., op. cit., Pg. 98; José Casalta Nabais..., op. cit., Pg.79.

¹⁸⁹Cfr, Manuel Pires..., op. cit., Pg. 418.

¹⁹⁰De formas a evitarem-se confusões, devemos ter em conta que, existem convenções ou acordos bilaterais e, convenções ou tratados coletivos. As convenções ou acordos bilaterais, são os que constituem o nosso objeto de estudo, já os tratados coletivos, pese embora não os podemos desassociar do nosso estudo – por estarem intrinsecamente ligados – são convenções tipo, limitam-se a traçar modelos que as partes deverão seguir quando decidirem convencionar com outro estado. Assim, para a celebração de tratados bilaterais destinados a evitar a dupla tributação (...) serve como modelo para os países desenvolvido, o MC OCDE e, para os países em vias de desenvolvimento serve como modelo, o MC ONU. Cfr. Alberto Xavier..., op. cit., Pg. 98-9. No mesmo sentido, acrescenta OTTOMAR BÜHLER que, os tratados coletivos desempenham no âmbito do DTI um papel muito secundário, são meras *recomendações* e, o princípio supremo dos tratados coletivos é o princípio “*pacta sunt servanda*”. Para maior aprofundamento, Cfr, OTTOMAR BÜHLER, *Princípios de Derecho Internacional Tributario*, Editorial de Derecho Financeiro Madrid, 1968, Pg.50-4.

tributações, um modo de resolver os problemas derivados desta categoria das plúrimas imposições, de disciplinar esse fenómeno, o único meio de lutar eficazmente contra ele ou, com maior precisão, o meio de lutar eficazmente do que as normas unilaterais”. Em termos gerais, convencionar pressupõe cedência mútua¹⁹¹ por parte dos intervenientes, ficando os mesmos juridicamente vinculados¹⁹².

No âmbito do DIT convencionar pressupõe o estabelecimento de objetivos. Os ADT/CDT são meios através dos quais se visam atingir determinados fins. Assim, no DIT convencionar visa-se evitar a concorrência de leis, e delimitar o poder tributário estadual¹⁹³. Por outra, quando se afirma que convenção é um acordo de vontades que visa produzir efeitos jurídicos, quer dizer-se que as partes ficam vinculadas aos termos em que convencionaram¹⁹⁴.

Seguindo ainda Manuel Pires, *“as convenções visam a adoção de critérios uniformes de tributação, prevenindo ou evitando as duplas tributações*¹⁹⁵ *com finalidades mediatas tais como:*

- *proteger o contribuinte;*
- *atrair investimentos para os países menos desenvolvidos, sendo importantes para consecução desta finalidade, a manutenção dos efeitos pretendidos por estes países mediante os benefícios fiscais por eles concedidos e a introdução de um elemento de*

¹⁹¹“As CDT prosseguem os seus objetivos fundamentais de prevenção e eliminação da dupla tributação internacional através de cedências mútuas de soberania fiscal acordadas pelos Estados contratantes, aquando da celebração das aludidas CDT”. Cfr. Paula Rosado Pereira, *Princípios...*, op. cit., Pg. 36.

¹⁹²Para um mais aprofundado sobre o funcionamento dos ADT / CDT e a importância que desempenham a nível do DTI, de forma melhor resumida, Paula Rosado Pereira, *Princípios...*, op. cit., Pg. 36-39.

¹⁹³“As CDT procedem a uma delimitação dos poderes de tributar dos Estados contratantes, no sentido de prevenir ou eliminar a dupla tributação internacional”. Veja-se. Paula Rosado Pereira, *Princípios...*, op. cit., Pg. 36.

¹⁹⁴Em termos sintéticos, os Estados – fonte e da residência – quando celebram ADT visam repartir entre si o poder de tributar. Decorre que, verificados fatos suscetíveis de gerar obrigação tributária, o Estado competente para tributar nunca o pode fazer contrariando as disposições constantes do ADT, veja-se Paula Rosado Pereira, *Princípios...*, op. cit., Pg. 37.

¹⁹⁵No mesmo sentido Paula Rosado Pereira, “o principal objetivo das CDT consiste em prevenir e eliminar a dupla tributação jurídica internacional nas situações conexas com mais de um Estado”. Cfr. Paula Rosado Pereira, *Princípios...*, op. cit., Pg. 37. Seguindo ainda a autora, atuação das CDT seguem com a autonomização de dois processos que se refletem na sua estrutura e, “começam por articular a distribuição do poder de tributar entre os Estados contratantes, de forma a prevenir a ocorrência de dupla tributação internacional. Este reconhecimento da competência tributária é efetuado tendo em conta a origem económica do rendimento e a residência do seu titular, sendo determinada a posição de cada Estado na concreta situação jurídico-tributária (com Estado da residência ou Estado da fonte) (...)”. Paula Rosado Pereira..., op. cit., Pg. 37.

tranquilidade e de confiança nas relações com os investidores estrangeiros, o que se obtém porquanto se estabelece o regime fiscal dos não residentes no Estado respetivo;

- *facilitar a expansão das empresas dos países desenvolvidos;*
- *lutar contra a evasão e fraude fiscais, estabelecendo a cooperação necessária para uma mais correta aplicação das leis (...)*¹⁹⁶.

De facto, são inúmeras as vantagens que podemos apontar as CDT/ADT. Para o Estado angolano, em particular. Sobretudo porque, estamos a falar de um Estado cujas potencialidades em termos de recursos naturais são inúmeras, isto por lado. Por outro lado, pese embora se vislumbre estabilidade política no país (16 anos de paz), outros aspetos de igual relevância “turvam” o ambiente económico. É o caso do nível exagerado de burocracia, a endémica corrupção instalada nas instituições públicas, falta da vontade ou oportunidade política, etc. Veja-se por ex., o relatório anual publicado pelo **Banco Mundial (Doing Business)**¹⁹⁷, onde os indicadores que se referem ao Estado angolano – *abertura de empresas, obtenção de alvarás de construção, eletricidade, registo de propriedades, obtenção de créditos, proteção dos investidores minoritários, pagamentos de impostos, comércio internacional, maxime, custos operacionais, etc.* – são bastante chocantes. Mesmo quando comparados com países da África Subariana.

Estamos cientes que os problemas relacionados com a atração do investimento privado estrangeiro e a internacionalização das empresas nacionais não se resolvem exclusivamente com a celebração de CDT/ADT. Sendo os problemas que vão em sentido contrário aqueles dois propósitos de variadas índoles, os mesmos, devem em nossa opinião ser resolvidos de acordo com o peso que representam para os seus destinatários mais diretos, assim sucessivamente, visto não existir nenhuma “varinha mágica” que solucione tais problemas de uma só vez.

Não precisamos ser duplamente tributados para saber que ser duplamente tributado é insuportável. Em nossa opinião, os agentes económicos estrangeiros que atuam em Angola – por intermédio de E.E. – e, os agentes económicos angolanos que

¹⁹⁶Sobre a noção e objetivos das convenções veja-se de formas mais pormenorizada, Manuel Pires..., op. cit., Pg. 418-421.

¹⁹⁷[Em linha] [consult: aos 22.06.2018] disponível em: <http://portugues.doingbusiness.org/data/exploreconomies/angola#trading-across-borders>.

atuam em outros territórios, têm de suportar esta realidade, para além de que por este fator (e não só) muitos investidores externos deixam de lá investir os seus capitais, por se poder conjecturar a não maximização dos mesmos.

Em síntese, são inúmeras as vantagens dos CDT/ADT. Veja-se por ex., Paula Rosado Pereira¹⁹⁸, “as *CDT* constituem mini sistemas fiscais que regulam as situações tributárias internacionais envolvendo os Estados” (...). Os Estados contratantes convencionam conforme os seus interesses, porém sempre de forma harmoniosa “as *CDT* permitem, assim, na maioria dos casos, uma resolução técnica da questão da dupla tributação mais eficaz que a obtida mediante a aplicação de medidas unilaterais”. Folheamos o CII. Surpreendentemente (pela negativa), não conseguimos encontrar no mesmo algum dispositivo normativo que regulasse a dupla tributação seja a económica, seja a jurídica. E, concluímos que o nosso sistema fiscal trata mal o investimento (investidor). Na prática, a celebração destes acordos para o caso angolano em particular, significaria dar ao agente económico a certeza e a segurança jurídica que para o Direito Fiscal são dois aspetos cuja importância dispensa comentários de qualquer natureza.

Não obstante o número de convenções celebradas¹⁹⁹, a par das vantagens que se lhes associam, alguns inconvenientes também se lhes apontam. Assim, MANUEL PIRES salienta que as “*vantagens e inconvenientes das convenções devem ser avaliadas numa perspetiva global e não apenas financeira*”. Neste sentido, aponta o autor como desvantagem a renúncia à tributação que de outro modo não se operaria²⁰⁰, etc.

Dentro daquilo que são os “males” que podem advir das convenções bilaterais (ou multilaterais) é o *abuso subjetivo das convenções*, conhecido na expressão inglesa como *treaty shopping*²⁰¹ ou elisão fiscal internacional de cariz subjetivo.

¹⁹⁸Paula Rosado Pereira, *Princípios...*, op. cit., Pg. 38-39.

¹⁹⁹Veja-se a título de ex. o número de convenções celebradas por Portugal, [em linha], [consult: aos 10.05.2018] disponível no site do Autoridade Tributária e Aduaneira Português, http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/convencoes_evitar_dupla_tributacao/convencoes_tabelas_doctlib/Pages/convencoes.aspx.

²⁰⁰Cfr. Manuel Pires..., op. cit., Pg. 421-4.

²⁰¹De bastante esquematizada, Menezes Leitão elenca as três formas através das quais se pode praticar o *treaty shopping*, uso abusivo das convenções ou caça aos tratados, como o autor prefere, e são as seguintes:

- a) esquema de passagem direta (*direct conduit scheme*).
- b) esquema de passagem em salto (*stepping stone conduit scheme*).
- c) relações bilaterais (*bilateral relations*).

As empresas multinacionais (e não só) estão no mercado com o propósito de maximizar cada vez mais os seus capitais. Porém, confrontam-se com o fato de os impostos constituírem despesas legalmente obrigatórias, sendo assim contrárias à lógica de maximização do capital (...). Correm ainda as multinacionais o risco de verem os seus rendimentos duplamente tributados, e, como disse ALBERTO XAVIER, os rendimentos não suportam ser duplamente tributados. No meio desta panóplia de situações, os Estados, com vista a não retrain o progresso das empresas, celebram acordos bilaterais, tendentes a evitar, atenuar ou eliminar a dupla tributação. Os agentes económicos, impregnados pela lógica da maximização dos capitais investidos aproveitam-se das convenções²⁰², com base no elemento de conexão subjetivo – a residência.

De acordo com as convenções modelo (MC OCDE e MC ONU²⁰³), os tratados para evitar a dupla tributação aplicam-se apenas às pessoas residentes num dos Estados contratante. Acontece, no entanto, que, muitas das vezes as multinacionais fixam residência num determinado Estado com vista a beneficiar de um tratado que doutro modo não beneficiariam. Estamos assim diante do que se designa por – *treaty shopping*²⁰⁴ – uso impróprio ou abuso das convenções²⁰⁵.

Ao *treaty shopping* – uso abusivo das convenções associa-se a perda avultada de receitas fiscais que, nas palavras de Gustavo Lopes Courinha assumem “*proporções bíblicas*”²⁰⁶.

O autor faz questão de, de formas bastante esclarecedora, descrever cada um dos esquemas, não se esquecendo de criar para cada um, casos práticos que facilitam em muito a compreensão do leitor, assim, para maior aprofundamento, veja-se Menezes Leitão..., op. cit., Pg. 135-138.

²⁰²Gustavo Lopes Courinha – “O Abuso Subjetivo das Convenções (ou elisão fiscal internacional de cariz subjetivo, consoante os autores) traduz-se por isso, com ligeiras *nuances* doutrinárias, na criação de situações jurídicas capazes de operar reduções indevidas de carga fiscal no universo convencional, por via da manipulação dos elementos de conexão subjetivos de cada ordenamento ou Convenção de Dupla tributação (v.g., a residência e a nacionalidade), que são criados ou deslocados no âmbito de estruturas pluriestaduais”. – Cfr. Gustavo Lopes Courinha..., op. cit., Pg. 294.

²⁰³Cfr. Maria Margarida Cordeiro Mesquita..., op. cit., Pg. 57 e ss.

²⁰⁴É uma expressão que foi criada nos Estados Unidos da América (...), Cfr. Gustavo Lopes Courinha, *A Residência...*, op. cit., Pg. 295. Em português, “ir às compras pelos tratados”; “ou caça aos tratados” como prefere, Menezes Leitão, *Estudos de Direito Fiscal*, Almedina, Coimbra, 1999, Pg. 135.

²⁰⁵Cfr. Alberto Xavier..., op. cit., Pg. 401. No mesmo sentido, veja-se a título de ex. Gustavo Lopes Courinha..., op. cit., Pg. 295.

²⁰⁶Cfr. Gustavo Lopes Courinha..., op. cit., Pg. 308. A perda de receitas fiscais não é o único efeito que deriva do uso abusivo das convenções ou do *treaty shopping*, a esta, associa-se o que a doutrina designa por “efeito boleia” que põe em causa a reciprocidade que se impõe assaz importante, quando dois Estados convencionam em matérias fiscais (...), veja-se o mesmo autor..., Pg. 308-313.

Neste sentido, com vista a erradicar tais atitudes – comportamentos abusivos – os Estados optam, a nível internacional, “*pela inclusão, em certos tratados, de cláusulas que limitam a sua aplicação à hipótese de a pessoa residente ser necessariamente o beneficiário efetivo do rendimento*”, ficando assim de fora do âmbito de aplicação da convenção quem não detenha tal qualidade. Fala-se neste sentido de agentes ou entidades que sejam meros canais – *conduit companies*”²⁰⁷.

2. Conclusão

Neste último ponto decidimos abordar em algumas notas a necessidade da adoção de uma política fiscal externa.

A abertura dos mercados alavancada pela globalização está nos variados setores em que se insere, sobretudo nas indústrias que reiteradas vezes trouxemos ao nosso trabalho, “levantou o véu”, pondo assim em causa a soberania tributaria dos Estados e as debilidades dos sistemas fiscais.

Os elementos de conexão deixaram de ser concebidos de forma absoluta e, os Estados tiveram de alterar a forma de tributar sob pena de assistirem passivamente a erosão das suas bases tributárias.

Em termos gerais, os efeitos que a globalização trouxe superam em grande medida os males que dela advêm²⁰⁸.

As administrações fiscais são vítimas constantes destes males, sobretudo quando estivermos a falar do comércio eletrónico – onde se comerciam fundamentalmente intangíveis – que atualmente supera já em muito a forma tradicional de comerciar – com maior enfoque nos países desenvolvidos pois, os Estados (administrações fiscais) debatem-se agora com o problema da soberania tributária – visto que as trocas comerciais

²⁰⁷A bibliografia só em Portugal que aborda esta questão em termos gerais e que nos serviram com interlocutores nesta brevíssima abordagem é vastíssima, veja-se por todos, Alberto Xavier..., op. cit., Pg. 401-407; Gustavo Lopes Courinha..., op. cit., Pg. 291-313; do mesmo autor, veja-se ainda, *A Cláusula Geral Anti-Abuso No Direito Tributário – Contributos para a Sua compreensão*, Almedina – Coimbra, 2004, Pg. 18-25; Menezes Leitão..., op. cit., Pg. 9-44.

²⁰⁸Com o devido respeito aos crimes do tráfico de seres humanos para efeitos de comercialização de órgãos, que em nossa opinião deve-se e cada vez mais aos avanços na indústria da saúde.

são intensas e já nada os pode parar – não no sentido de que há de desaparecer²⁰⁹, mas no sentido de que se deve tomar consciência que o mundo atual já não permite concepções absolutas²¹⁰.

As multinacionais contratam os melhores especialistas em Direito Fiscal com objetivo de montar estruturas fiscais – planeamento fiscal agressivo – capazes de reduzir ao máximo o imposto a pagar ou não pagamento na sua totalidade. Daí que uma das formas encontradas de minimizar este mal foi ou é a de tentar harmonizar os sistemas fiscais.

Tal harmonização é necessária, porque o planeamento fiscal agressivo é como “um vírus que se alimenta” das diferenças que existem entre os ordenamentos fiscais (lacunas), falta de coordenação entre os Estados que funcionam desfavoravelmente contra os mesmos e, a favor das multinacionais que, fruto da desarmonia fiscal que é natural (devido a soberania fiscal de cada Estado), aproveitam-se delas para maximizar os seus capitais *maxime* investimentos, com a redução ou mesmo eliminação – despesa legalmente obrigatória – da carga fiscal, etc.

Retenha-se também o fato de Angola ser um País que pertence à comunidade internacional, possui parceiros económicos com os quais diariamente efetua troca de bens e serviços. As empresas angolanas operam noutros mercados e vice-versa²¹¹e, o Direito Fiscal, seja a nível interno, como a nível externo, não pode alhear-se daquilo que lhe cabe por dois motivos. O primeiro prende-se com a sua função tradicional de arrecadação de receitas para a realização de tarefas que constitucionalmente cabem ao Estado. O segundo, pelo fato de ao Direito Fiscal atual não estar somente a si reservada a função tradicional, mas também o peso e importância que desempenha na economia – política fiscal.

²⁰⁹Se sim, não nos cabe afirmar aqui.

²¹⁰ Em sentido contrário à pureza das concepções Jónatas M. E. M. Machado, Paulo Nogueira da Costa e Osvaldo Macaia alertam no sentido de que há um grupo restrito de autores que sustenta inequivocamente a inexistência de qualquer pretensão tributária válida de poder tributário por parte do Estado da fonte, atribuindo tal poder de forma exclusiva ao Estado da residência (...). Cfr. Jónatas M. E. M. Machado, Paulo Nogueira da Costa e Osvaldo Macaia..., op. cit., Pg. 111.

²¹¹Veja-se a título de exemplo, um estudo publicado pela revista portuguesa de contabilidade, onde se retrata em termos numéricos o que acabamos de afirmar. Revista Portuguesa de Contabilidade, *Tributação do Rendimento das Sociedades: Comparação entre Angola e Portugal*, vol. III, n.º 011, 2013, Pg. 4-6. Podendo ainda consultar-se a revista em: https://ria.ua.pt/bitstream/10773/11328/1/RPC_11_TributaçãoSociedades_PT_ANG_12.pdf.

Por outro lado, o sistema fiscal também impõe que se olhe para o Direito Fiscal numa vertente interna (com repercussões externas), porque, se por um lado o CII estabelece para as sociedades residentes no território angolano o princípio da tributação mundial dos lucros conforme consta do art. 3.º, por outro lado, é regra, quase que generalizada que os Estados que consagram aquele princípio contenham disposições unilaterais tendentes a evitar, eliminar ou atenuar a dupla tributação²¹², que tem como fonte primaz não só o que já dissemos em sede própria, como também o forte movimento de internacionalização das empresas. Aspeto bastante pertinente, porém, tanto o CII como a LIP são omissos em relação a medidas unilaterais destinadas a combater a dupla tributação.

Temos vindo ao longo do nosso trabalho a alertar sobre a incoerência do sistema fiscal angolano e eis aqui uma vez mais uma demonstração. Vejamos o seguinte: se por um lado manifesta-se por intermédio da LIP vontade e necessidade de promover e dinamizar o comércio em Angola, atraindo investidores (capitais) externos e incentivar empresas nacionais a internacionalizarem-se, por outro lado, o CII não alinha no mesmo diapasão.

Isto porque, se duas leis no mesmo ordenamento jurídico, dispendo sobre o mesmo aspeto, divergem implicitamente, faz com que o sistema se torne incoerente. Incoerente, porque pensar em atrair investidores externos e incentivar o investidor nacional com vista à sua internacionalização, sem CDT/ADT ou mecanismos unilaterais de eliminação da dupla tributação, parece-nos ser uma “missão impossível”²¹³.

E como bem disse Casalta Nabais, “*os Estados não tratam bem o investimento apenas através do respeito dos princípios da liberdade de gestão fiscal e da correspondente neutralidade. Eles dispõem atualmente de uma verdadeira política fiscal externa orientada seja para o combate à dupla (ou múltipla) tributação internacional, que as atuais economias abertas favorecem extraordinariamente, quer para a beneficiação fiscal dirigida à atração de investimento ou internacionalização das*

²¹²Cfr. Alberto Xavier, *Direito Tributário Internacional – Tributação das Operações Internacionais...*, op. cit., 342.

²¹³Questão parcialmente semelhante teve lugar há uns anos em Portugal. Veja-se as críticas que subscrevemos na íntegra feitas por Alberto Xavier. Alberto Xavier, *Direito Tributário Internacional – Tributação das Operações Internacionais...*, op. cit., 345-6.

empresas nacionais”. Deduz-se então do texto supracitado que, o contrário seria tratar mal o investimento, que julgamos não ser esta a pretensão do Executivo angolano.

Bibliografia

- André Gonçalves Pereira, Fusto de Quadros. 2015. *Manual de Direito Internacional Público*. Coimbra, Coimbra: Almedina.
- Bastos, Rui Manuel Costa. 2014. “A Reforma do IRC e o objetivo da redução do grau de litigiosidade fiscal.” *CJT, Cadernos de Justiça Tributária* 25-29.
- Bernardes, J. Belchior Nunes / Carlos. 4. “Sistema Siscal Angolano .” *Fisco* 9-10.
- Brant, Leonardo Nemer Caldeira, Délber Andrade Lage, e Suzana Santi Cremasco. 2011. *Direito Internacional Contemporâneo*. Mina Gerais, Mina Gerais: Juruá Editora.
- Brito, Wladimir. 2014. *Direito Internacional Público*. 2ª. Coimbra, Coimbra: Coimbra.
- BUHLER, OTTOMAR. 1968. *Principios De Derecho Internacional Tributario*. Madrid: Editoeial De Derecho Financeiro Madrid.
- Caetano, Marcelo. 1983. *Manual de Ciência Política e Direito Constitucional* . 6ª. Vol. TOMO I. Coimbra, Coimbra: Almedina Coimbra.
- Caldas, Marta. 2017. *O Conceito de Planeamento Fiscal Agressivo: Novos Limites ao Planeamento Fiscal*. Editado por Cadernos do IDEFF. Coimbra, Coimbra: Almedina,.
- Carrazza, Roque Antonio. 2006. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. São Paulo-Brasil: Malheiros Editores.
- Courinha, Gustavo Lopes. 2004. *A Cláusula Geral Anti-Abuso No Direito Tributário Contributo Para A Sua Compreensão*. Coimbra, Coimbra: Almedina.
- . 2015. *A Residência no Direito Internacional Fiscal*. Coimbra, Coimbra: Almedina Coimbra.
- . 2015. *A Residência no Direito Internacional Fiscal do Abuso Subjetivo das Convenções*. Coimbra, Coimbra: Almedina.
- Courinha, Gustavo Lopes. 2000. “A Tributação Direta Das Pessoas Coletivas no Comércio Eletrónico.” Dissertação de Mestrado, Lisboa, FDUL.

- Cruz, Rui António Da. 1994. *A Problemática Dos Benefícios Fiscais Nos Países Subdesenvolvidos, No Quadro Do Incentivo Fiscal Ao Desenvolvimento* . Tese de Mestrado, Lisboa : Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa.
- Cunha, Tânia Meireles da. 2006. *Investimento Direto Estrangeiro e a Fiscalidade*. Coimbra: Almedina.
- Domingues, Paulo De Tarso. 2004. 2.^a Edição. *Do Capital Social Noção, Princípios e Funções* . Coimbra: Coimbra Editora.
- Dourado, Ana Paula. 1996. *A Tributação dos Rendimentos de Capitais A Harmonização na Comunidade Europeia*. Lisboa, Lisboa: Centro de Estudos Fiscais, CCTF (175).
- . 2017. 2.^a Edição. *Direito Fiscal*. Coimbra, Coimbra: Almedina.
- . 2017. *Governança Fiscal Global*. Coimbra, Coimbra: Almedina.
- Faveiro, Vítor António Duarte. 1986. *Noções Fundamentais de Direito Fiscal Estrutura Jurídica do Sistema Fiscal Português Imposto sobre o Rendimento* . Vol. II. Coimbra: Coimbra Editora.
- . 1986. *Noções Fundamentais de Direito Fiscal Português*. Vol. II. Coimbra, Coimbra: Coimbra Editora, Limitada.
- Ferreira, Eduardo Paz / Atanásio, João - *Textos de Direito do Comércio Internacional e do Desenvolvimento Económico*, Vol. I, Almedina Coimbra, 2004.
- Figueiredo, José Manuel. 1997. “A Tributação das Sociedades Não Residentes com Estabelecimento em Portugal.” Dissertação de Mestrado, Lisboa, FDUL.
- Gouveira, Jorge Bacelar. 2014. *Direito contitucional Angolano*. Lisboa, Lisboa: IDILP- Instituto do Direito de Lingua Portuguesa.
- Internacional, Camara de Comércio. 1968. *Dupla Tributação Internacional*. Lisboa: CCTF.
- Júnior, Onofre Alves Batista. 2015. *O Outro Leviatã e a Corrida ao Fundo do Poço*. Brasil: Almedina Brasil.

- José de Campos Amorim, Valter Nuno Dias Mendes. IX 1 2016. “O Regime Fiscal do Residente não Habitual (RNH) em Portugal e a sua comparação com outros países.” *Revista De Finanças Públicas E Direito Fiscal* 129-153.
- Leitão, Luís Manuel Teles De Menezes. 1999. *Estudos de Direito Fiscal*. Coimbra: Almedina - Coimbra.
- Leitão, Luís Manuel Teles de Menezes. 2007. *Estudos de Direito Fiscal*. Vol. II. Coimbra, Coimbra: Almedina.
- Lopes, Ana Cristina dos Santos Arroba Dinis / Cidália Maria da Mota. 2015. *A Fiscalidade das Sociedades Insolventes*. Coimbra: Almedina.
- Loureiro, Carlos. 1988. “A Tributação de não Residentes Impacto da Reforma Fiscal .” *Fisco* 3: 7-10.
- Loureiro, Carlos. 1, n.º 3. “A tributação de não residentes: impacte da reforma fiscal.” *Revista Fisco* 7-10.
- Luís Marques, Paula Mendonça, Carlos Lobo, António Neves, Nuno Bastos. 2014. *O Estatuto dos Grandes Contribuintes - Angola*. Coimbra: Almedina.
- Machado, Jónatas E. M. 2006. *Direito Internacional do Paradigma Clássico ao Pós-11 de Setembro* . 3ª. Coimbra, Coimbra: Coimbra Editora.
- Marques, Rui. X 1 2017. “Planeamento Fiscal Internacional, Erosão da Base Tributária, Desvio de Lucros, Dupla Tributação, Estabelecimento Estável.” *Revista De Finanças Públicas E Direito Fiscal* 155-188.
- Martinez, Pedro Romano. 1969. *Da Personalidade Tributária*. Lisboa.
- Martinez, Pedro Soares. 1983. *Manual de Direito Fiscal*. Coimbra, Coimbra: Almedina.
- Martins, Guilherme Waldemar D’Oliveira. 2002. *A Despesa Fiscal e o Orçamento Do Estado No Ordenamento Jurídico Fiscal Português* . Coimbra: Almedina.
- Mesquita, Maria Margarida Cordeiro. 1998. *As Convenções Sobre Dupla Tributação*. Lisboa: Centro de Estudos Fiscais.
- Monteiro, António Pinto. 1993. *Contrato De Agência, Anotação Ao Decreto-Lei N.º 178/86 De 3 de Julho* . 2ª Atualizada. Coimbra, Coimbra: Almedina.

- Moreira, Adriano. 2011. *Teoria das Relações Internacionais*. 7ª. Coimbra, Coimbra: Almedina.
- Nabais, José Casalta. 2006. “A Soberania Fiscal no Atual Quadro de Internacionalização, Integração e Globalização Económica.” Em *Homenagem ao Prof. André Gonçalves Pereira*, de Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa, 497-527. Lisboa: Coimbra Editora.
- . 2016. *Direito Fiscal*. 9ª.Edição, Coimbra, Coimbra: Almedina.
- . 2013. *Introdução ao Direito Fiscal das Empresas*. Coimbra: Almedina.
- Nabais, José Casalta. 2005. “Investimento Estrangeiro e Contratos Fiscais.” Em *15 Anos da Reforma Fiscal de 1988/89 Jornadas de Homenagem ao Professor Doutor Pitta e Cunha*, de Financeiro e Fiscal da Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa Associação Fiscal Portuguesa Instituto de Direito Económico, 369-394. Lisboa: Almedina.
- . 2005. *Por Um Estado Fiscal Suportável, Estudos de Direito Fiscal*. Coimbra, Coimbra: Almedina.
- Nabais, José Casalta. 2013. *Investir e Tributar: Uma Relação Simbiótica?* Estudos em Homenagem ao Professor Doutor Alberto Xavier, Volume I, Almedina, 743-767.
- Oliveira, Ana Perestrelo de. 2017. 2.ª Edição. *Manual de Corporate Finance*. Coimbra: Almedina.
- Pereira, Manuel Henrique de Freitas. 2014. *Fiscalidade*. 5ª. Edição, Coimbra, Coimbra: Almedina Coimbra.
- Pereira, Paula Rosado. 2010. *Princípios do Direito Fiscal Internacional Do paradigma Clássico ao Direito Fiscal Europeu*. Coimbra, Coimbra: Almedina Coimbra.
- . 2016. *Tributação das Empresas em Anngola o Imposto Industrial e o Estatuto dos Grandes Contribuintes*. Coimbra, Coimbra: Almedina Coimbra.
- Pina, Carlos Costa. 1996. “O Estabelecimento Estável em Face da Legislação Angolana.” *Cadernos Africanos de Direito* 39-50.

- Pinho, Tiago Brandão de. 7 n.º 1. “Estabelecimento Estável Instalação Fixa Agente dependente Atividade preparatória.” *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal* 86-104.
- Pinto, Alexandre Mota. 2002. *Do Contrato de Suprimento Financiamento da Sociedade Entre Capital Próprio e Capital Alheio*. Coimbra: Almedina - Coimbra.
- Pires, Manuel. 1984. *Da Dupla Tributação Jurídica Internacional Sobre o Rendimento*. Lisboa, Lisboa: Imprensa Nacional-Casa da Moeda.
- Pires, Manuel / Pires, Rita Calçada. 2017 - 5ª Edição. *Direito Fiscal*, Coimbra, Coimbra: Almedina.
- Pires, Rita Calçada. 2011. *Tributação Internacional do Rendimento Empresarial gerado através do Comércio Eletrónico*. Coimbra, Coimbra: Almedina.
- Pinheiro, Luís de Lima. 2006. *Direito Comercial Internacional - O Direito Privado da Globalização Económica*. Lisboa: Coimbra Editora.
- Porto, Manuel Carlos Lopes. 2007. “O Fundo Europeu de Ajustamento à Globalização (FEG).” Em *Homenagem da Faculdade de Direito de Lisboa ao Professor Inocêncio Galvão Telles*, de Faculdade de Direito de Lisboa, 837-839. Lisboa: Almedina.
- Portugal, António Moura. 2009. “A Dedutibilidade dos Custos na Recente Jurisprudência Fiscal.” Em *Reestruturação De Empresas e Limites do Planeamento Fiscal*, de Francisco De Sousa Da Câmara, João Taborda Da Gama J. L. Saldanha Sanches, 213-227. Lisboa: Coimbra Editora.
- Ribeiro, José Joaquim Teixeira. 2011. *Lições de Finanças Públicas*. Coimbra: Coimbra Editora.
- Sanches, J. L. Saldanha. 2007. *Manual de Direito Fiscal*. 3ª. Edição, Coimbra, Coimbra: Coimbra Editora.
- . 2002. *Manual de Direito Fiscal*, 2.ª. Edição, Coimbra: Coimbra Editora.
- Sanches, J. L. Saldanha. 1991. “Política Tributária e Investimento Estrangeiro: Alguns aspectos de Tributação de não Residentes.” *Fisco* 11-14.

- Sanches, J. L. Saldanha. 1991. “*Soberania Fiscal e Constrangimentos Externos.*” *Fisco* 19-23.
- Sanches, J. L. Saldanha / Gama, João Taborda da. 2010. *Manual de Direito fiscal Angolano*. 1.^a.Edição, Coimbra, Coimbra: Coimbra Editora.
- Sanches, J. L. Saldanha. 1995. *A Quantificação da Obrigação Tributária*, Caderno de Ciência e Técnica Fiscal. Lisboa: CCTF (173)
- Sanches, J.L. Saldanha. 1985. *A Segurança Jurídica No Estado Social De Direito*. Caderno de Ciência e Técnica Fiscal, Lisboa: CCTF, (140).
- . 2006. *Os Limites Do Planeamento Fiscal, Substância e Forma No Direito Fiscal Português, Comunitário e Internacional*. Coimbra, Coimbra: Coimbra Editora.
- Santos, António Carlos dos. 1989. “Sistemas Fiscais: Conceitos e Tipologias à Luz das Experiências Angolana e Moçambicana.” Em *Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 356, de Centro de Estudos Fiscais - Boletim da Direção-Geral Das Contribuições e Impostos Ministério das Finanças, 31-(50 e ss) 60. Lisboa: Ministério das Finanças - Lisboa.
- Santos, Rui Cruz / A. Carlos dos. 6. “A Fiscalidade Angolana entre os Constrangimentos do Subdesenvolvimento e as Exigências do Desenvolvimento.” *Revista Fisco* 24-36.
- Silva, A. de Melo e. 1967. “*O Conceito de Estabelecimento Estável.*” *CTF*, N.º, 107 (Ministerio das Finanças) 39.
- Silva, Suzana Tavares da. 2013. *Direito Fiscal*. Coimbra: Imprensa da Universidade de Coimbra.
- Tavares, Tomás Maria Cantista De Castro. 1999. *Da Relação de Dependência Parcial Entre a Contabilidade e o Direito Fiscal na Determinação do Rendimento Tributável das Pessoas Coletivas: Algumas Reflexões Ao Nível dos Custos*. Lisboa : CTF, 396.
- Telles, Inocêncio Galvão. 2002. *Manual Dos Contratos Em Geral*. 4.^a. Coimbra , Coimbra: Coimbra Editora.

Valadão, Marcos Aurélio Pereira. 2000. *Limitações Constitucionais ao Poder De Tributar e Tratados Internacionais*. Belo Horizonte: Del Rey.

Vale, Maria de Lourdes Correia. 1973. “Tributação das Empresas com Estabelecimento Estável no Estrangeiro.” *CTF, N.º189-180* (Ministerio das Finanças) 7-47.

Vasques, Sérgio. 2018. *Manual de Direito Fiscal 2.ª Edição*. Coimbra: Almedina.

Xavier, Alberto. 1993. *Direito Tributário Internacional - Tributação das Operações Internacionais*. Coimbra: Almedina.

—. 2017. *Direito Tributário Internacional*. Coimbra, Coimbra: Almedina.

—. 2004. *Direito Tributário Internacional do Brasil*. Rio de Janeiro : Editora Forense.

Sites e documentos consultados

http://expresso.sapo.pt/blogues/bloguet_economia/blogue_econ_diogo_agostinho/2016-09-05-A-Apple-e-a-Irlanda#gs.viE6bXo

<https://www.portugal.gov.pt/media/1157091/20130726%20f%20final%20anteprojecto%20reforma%20irc.pdf>.

<https://pt.tradingeconomics.com/angola/indicators>

<https://www.dn.pt/lusa/interior/banco-mundial-desce-classificacao-de-angola-para-renda-media-baixa-8659086.html>

<http://docs.deloitte.pt/Despacho-316-17-Lista-dos-Grandes-Contribuintes.pdf>.

https://www.imf.org/~media/Websites/IMF/imported-puplications/external/lang/portuguese/pubs/ft/scr/2015_cr15302p.ashx

http://www.ceic-ucan.org/?pag_id=167

https://digitalis-dsp.uc.pt/bitstream/10316.2/26068/1/BoletimXXXIV_Artigo6.pdf?In=Pt-pt

<https://www.dn.pt/lusa/interior/crise-angolana-ja-deixa-por-executar-quase-metade-do-orcamento-do-estado-9056740.html>

https://ria.ua.pt/bitstream/10773/11328/1/RPC_11_TributaçãoSociedades_PT_ANG_12.pdf.

<http://portugues.doingbusiness.org/data/exploreconomies/angola#trading-across-borders>