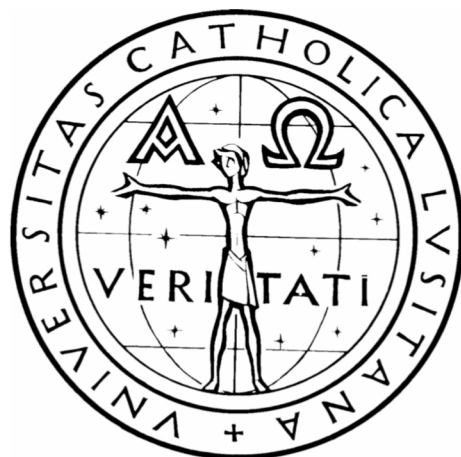


UNIVERSIDADE CATÓLICA PORTUGUESA



**O TRATAMENTO FISCAL NA SOLICITAÇÃO EXTERNA DE
SERVIÇOS**

O MODELO ANGOLANO

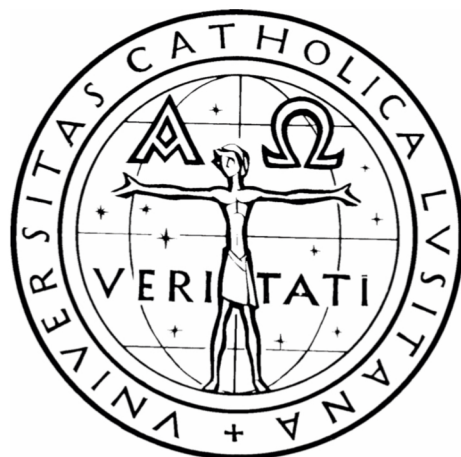
Lisa Geraldine Fernandes dos Santos

Faculdade de Direito | Escola de Lisboa

Mestrado em Direito Fiscal

2023

UNIVERSIDADE CATÓLICA PORTUGUESA



**O TRATAMENTO FISCAL NA SOLICITAÇÃO EXTERNA DE
SERVIÇOS**

O MODELO ANGOLANO

Por Lisisa Geraldine Fernandes dos Santos
Sob a orientação do Professor Doutor Sérgio Vasques

Faculdade de Direito | Escola de Lisboa

Mestrado em Direito Fiscal

2023

*Aos meus pais e avós,
Pelo amor, carinho, dedicação e valores.*

*“O Njimu yo wandala o kwijya dingi,
o kyowa ufika yoso wa ijia kya”*

*Sábio é aquele que quer aprender,
tolo é quem acha que já sabe tudo.*

Provérbio em Kimbundu, dialeto angolano¹

¹ Provérbio angolano que chama atenção para a necessidade de abertura e de disponibilidade para a aprendizagem, bem como para a relevância de uma atitude humilde, modesta e sensata perante posicionamentos, ideologias e argumentos distintos dos nossos.

Resumo

A presente dissertação trata dos impostos aplicáveis a entidades estrangeiras prestadoras de serviços em Angola. Sendo AO um país “importador” dos mais diversos tipos de serviços, o tema torna-se pertinente face ao contexto económico atual e às tentativas de diversificação e autonomização da economia feitas pelo Executivo nos últimos anos.

Neste âmbito, analisamos impostos sobre o rendimento, nomeadamente o imposto industrial, aplicável às pessoas coletivas e o imposto sobre o rendimento do trabalho, ao qual se encontram sujeitas as pessoas singulares. Posteriormente, abordamos a tributação internacional, o conceito de residência fiscal decorrente do Código Geral Tributário angolano, assim como os acordos para a eliminação da dupla tributação em vigor atualmente. Em seguida, fazemos uma análise do IVA, enquanto imposto promissor em termos de arrecadação de receitas, apesar da sua recente implementação. Por último, fazemos uma breve, embora necessária crítica ao tratamento dado pelo ordenamento jurídico aos serviços prestados por fornecedores estrangeiros e expressamos a nossa opinião sobre o futuro da tributação no país.

Palavras-chave: Serviços, prestadores de serviços, autoliquidação, fornecedores estrangeiros, residência fiscal, solicitação externa, rendimento, retenção na fonte, substituto tributário.

Abstract

The present dissertation addresses the taxes applicable to foreign entities providing services in Angola. Since AO is an "importing" country of the most diverse types of services, the topic becomes pertinent in light of the current economic scenario and the attempts to diversify and autonomize the economy made by the Executive in recent years.

In this context, we analyze income taxes, in particular the industrial tax, applicable to legal entities, and the labor income tax, to which individuals are subject. Subsequently, we address international taxation, the concept of tax residence arising from the Angolan General Tax Code, as well as the agreements for the elimination of double taxation currently in force. Subsequently, we analyze VAT as a promising tax in terms of revenue collection, despite its recent implementation. Lastly, we make a short but necessary critique of the treatment given by the legal system to services provided by foreign suppliers and express our views on the future of taxation in the country.

Keywords: Services, service providers, reverse charge, foreign suppliers, tax residence, out-sourcing, income, withholding tax, tax substitute.

Índice

Lista de siglas e abreviaturas

1. Introdução.....	11
1.1 O contexto socioeconómico angolano.....	11
1.2 A nossa abordagem.....	12
1.3 O conceito de prestação de serviços.....	13
2. Os impostos em sede de tributação direta.....	14
2.1 Considerações gerais.....	14
2.1.1 Os tributos relevantes para a nossa análise.....	15
2.2 O Imposto Industrial.....	15
2.2.1 Aspetos de carácter geral.....	15
2.2.2 A incidência subjetiva e a incidência objetiva	16
2.2.3 Os regimes de tributação.....	17
2.2.3.1 A tributação das pessoas coletivas não residentes.....	20
2.3 O Imposto sobre o Rendimento do Trabalho.....	21
2.3.1 Ponderações introdutórias	21
2.3.1.1 Características relevantes do Imposto sobre o Rendimento do Trabalho..	22
2.3.2 Da tributação dos serviços.....	23
2.3.2.1 Incidência subjetiva e incidência objetiva.....	23
2.3.2.2 Territorialidade.....	24
2.3.2.3 Determinação da matéria coletável, liquidação e pagamento.....	26
3. A tributação internacional.....	27
3.1 A dupla tributação internacional.....	27
3.2 A relevância do conceito de residência fiscal.....	28
3.3 As Convenções para evitar a dupla tributação.....	30
3.3.1 Os métodos para eliminação da dupla tributação.....	31
3.3.2 Os ADT em vigor.....	31
3.3.2.1 O ADT celebrado entre Angola e Portugal.....	32
4. O Imposto sobre o Valor Acrescentado.....	33
4.1 A introdução do IVA no ordenamento angolano.....	33
4.2 Caracterização do imposto.....	33

4.2.1 O regime geral do IVA.....	34
4.2.1.1 Incidência objetiva e incidência subjetiva.....	34
4.2.1.2 A localização das operações, o facto gerado e a exigibilidade.....	35
4.2.1.3 As isenções, o valor tributável e as taxas.....	36
4.3 A tributação dos serviços prestados por fornecedores não residentes.....	38
5. Reflexões sobre o sistema fiscal angolano.....	38
6. Conclusões.....	41
Bibliografia	44

Lista de siglas e abreviaturas

ADT	Acordo para a eliminação da dupla tributação
AGT	Administração Geral Tributária
Al.	Alínea
AO	Angola
AOA	Kwanza de Angola
Art.	Artigo
CDT	Convenção para Evitar a Dupla Tributação
Cfr.	Confronte-se
CGT	Código Geral Tributário
CII	Código do Imposto Industrial
CIRT	Código do Imposto sobre o rendimento do trabalho
CIVA	Código do imposto sobre o valor acrescentado
OCDE	Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico
DFI	Direito Fiscal Internacional
DTI	Dupla Tributação Internacional
DTJI	Dupla Tributação Jurídica Internacional
EE	Estabelecimento Estável
II	Imposto industrial
IEC	Imposto especial de consumo
IRT	Imposto sobre o rendimento do trabalho
IVA	Imposto sobre o valor acrescentado
MEP	Ministério da Economia e Planeamento
PÁGS	Páginas
PERT	Projecto Executivo para a Reforma Tributária
PIB	Produto Interno Bruto
RJFDE	Regime jurídico das faturas e documentos equivalentes
ss.	Seguintes
USD	Dólares americanos

1. Introdução

1.1 O contexto socioeconómico angolano

As prestações de serviços desempenhadas por profissionais estrangeiros assumem especial relevância nos Estados em desenvolvimento, com elevada informalidade económica, dependência de recursos naturais e com grandes insuficiências ao nível dos recursos humanos, materiais e organizacionais.

Angola é, desde o pós-guerra civil, um país importador de serviços e bens, sendo simultaneamente o segundo maior exportador de petróleo de África, recurso natural no qual assenta essencialmente a sua economia e receita pública, arrecadando anualmente valores que rondam os mil milhões de dólares, decorrentes desta exploração. A elevada requisição de mão-de-obra e saberes nas mais diversas áreas, com ênfase na indústria extrativa, tanto mineira como petrolífera, torna o estudo dos serviços e dos direitos e obrigações resultantes deste tipo de negócio jurídico, especialmente relevante.

A prestação de serviços em Angola assume, uma particular importância na economia do país, constituindo assim uma fatia substancial das receitas adquiridas pelos entes jurídicos e pelo Estado. Tendo em conta o contexto socioeconómico angolano e o défice de mão-de-obra técnica especializada e capacitada, grande parte dos serviços são prestados por estrangeiros que, por solicitação de empresas privadas e do próprio Estado, se deslocam ao país para a satisfação destas necessidades.

Há sensivelmente 12 anos, teve início a grande reforma tributária em AO que viria introduzir alterações significativas no âmbito do panorama fiscal do país, manifestamente desajustado. Esta reestruturação visava essencialmente, uma maior diversidade nas fontes das receitas públicas, a obtenção de receitas resultantes de um alargamento da base tributária, a promoção do investimento estrangeiro e o aumento da justiça e equidade na captação e distribuição de rendimentos por parte do Estado, junto dos sujeitos passivos, particularmente famílias e empresas, tudo isto em prol do desenvolvimento e crescimento económico do país. Adicionalmente, pretendia efetuar uma modernização do sistema tributário, de forma a torná-lo mais acessível e justo para os contribuintes, e fácil de administrar pelos serviços². Inerente a estas transformações estão as contribuições de

² PERT, Relatório de Balanço de Julho 2010 - Dezembro 2014, Ministério das Finanças de Angola;

profissionais não residentes, nos mais diversos setores, “importados” pelo Estado angolano de forma a proporcionar um auxílio dos quadros nacionais no exercício das mais variadas atividades económicas.

1.2 A nossa abordagem

O nosso estudo recaíra sobretudo em perceber, primeiramente qual a legislação fiscal aplicável, bem como as obrigações e direitos, que destas resultam para as entidades estrangeiras prestadoras de serviços em Angola. Neste âmbito, iremos analisar em concreto a tipologia de impostos relevantes nesta matéria.

Primeiramente, o Imposto Industrial, aplicável aos lucros obtidos no exercício da sua atividade por entes jurídicos coletivos sem sede ou direção efetiva em Angola, apesar de, em algumas situações aí possuírem um estabelecimento estável ou uma sucursal.

Em seguida, iremos abordar o Imposto sobre o Rendimento do Trabalho enquanto tributo que recai sobre os rendimentos das pessoas singulares, e se afigura extremamente relevante devido ao elevado número de profissionais independentes que se deslocam ao país para a realização destas prestações, constituindo muitas vezes estas, atos isolados, isto é, não possuem carácter de regularidade.

Posteriormente, iremos abordar os mecanismos atualmente existentes para a eliminação da dupla tributação internacional, os ADT, que condicionam diariamente as decisões dos agentes económicos. Não existindo uma Convenção, e havendo uma situação dupla tributação internacional, seja ela económica ou jurídica, estaremos perante um verdadeiro entrave ao investimento estrangeiro, tão importante para o desenvolvimento económico angolano almejado.

Por último, mas não menos importante, especialmente tendo em conta a sua recente implementação em Outubro de 2019 e a sua contribuição significativa para a estrutura e para a carga fiscal angolanas, o Imposto sobre o Valor Acrescentado, enquanto imposto que tributa a generalidade do consumo e da despesa.

De forma complementar às temáticas anteriormente referidas, iremos fazer uma breve, porém importante análise das implicações que resultam desta solicitação externa para a economia do Estado angolano e dos seus intervenientes, na sua maioria incapazes de competir com estes profissionais estrangeiros.

A problemática, apesar de não ser recente, assume-se pertinente e atual, particularmente devido aos esforços do Executivo angolano visando o desenvolvimento, a atração de investimento estrangeiro e a diversificação do tecido económico angolano, associados à tentativa de aumento das receitas fiscais.

1.3 O conceito de prestação de serviços

Neste contexto, impõe-se uma inicial, apesar de sucinta, referência ao conceito de prestação de serviços e do carácter funcional que este tipo de contratos assume na economia angolana.

A noção de serviços é relevante para o Direito, nos seus vários ramos, nomeadamente no Direito Civil, no Direito do Trabalho e claro, no Direito Fiscal.

O Direito Civil e o Direito do Trabalho apresentam-nos várias definições de contrato de prestação de serviços, que não se confunde, com o paradigmático contrato de trabalho, embora ambos sejam caracterizados pela realização de uma determinada atividade laboral e pela existência de sinalagma, isto é, de obrigações e direitos recíprocos entre o prestador e a entidade destinatária do serviço em questão. Contrariamente ao contrato de trabalho, a prestação de serviços não possui a característica essencial da subordinação jurídica, enquanto reflexo da integração na organização produtiva³. Configuram, portanto, um contrato deste tipo, aqueles negócios que são bilaterais, celebrados entre duas ou mais entidades com personalidade jurídica, através dos quais estas se comprometam a realizar determinada atividade intelectual ou manual, em troca ou não de uma retribuição⁴.

De realçar que, não existem na legislação angolana requisitos formais no âmbito destes contratos, podendo estes ser meramente consensuais, isto é, são contratos que dependem apenas do mero acordo entre as partes, não havendo exigências, nomeadamente de formalização escrita dos mesmos.

Na esfera do Direito Fiscal, cabe distinguir o conceito de serviços existente em sede de impostos sobre o rendimento e o utilizado em sede de impostos sobre o consumo, mais concretamente, no Imposto sobre o Valor Acrescentado. Nos impostos diretos, a conceção é alicerçada naquela existente no Direito Civil e no Direito do Trabalho. No

³ Xavier, Bernardo da Gama Lobo, “*Manual de Direito do trabalho*”, 2ª ed, Verbo, 2014, pág.305 e ss.;

⁴ Cfr. Art. 1154.º do Código Civil, Decreto-Lei n.º 47/344, de 25 de Novembro de 1966;

IRT por exemplo, havendo a existência de um contrato de trabalho e das obrigações e direitos inerentes ao vínculo laboral, a tributação será feita de uma forma, enquanto, nos restantes casos em que as condições anteriores não se verifiquem, a tributação será feita em moldes diferentes. Em IVA, o conceito de serviços configura uma categoria residual⁵ que abrange operações onerosas, sendo as operações, em regra transmissões de bens ou importações de bens⁶, como veremos de forma mais detalhada posteriormente.

2. Os impostos em sede de tributação direta

2.1 Considerações gerais

No âmbito da estrutura fiscal angolana, ou seja, da composição da receita fiscal, relativamente à tributação direta que não é realizada no domínio da indústria extrativa, seja ela petrolífera ou mineira, existe um conjunto de impostos sobre o rendimento, designadamente o Imposto industrial, o Imposto sobre o Rendimento do trabalho e o Imposto sobre Aplicação de Capitais, que em teoria, veremos mais tarde que não se verifica na plenitude, pretendem prosseguir interesses de cariz social e económico através de uma distribuição adequada da carga fiscal pelos diferentes sujeitos passivos e bases tributáveis, garantindo assim a arrecadação da receita necessária ao funcionamento adequado do Estado.

A existência de vários tipos de impostos, é essencial, não apenas no que toca à carga fiscal, isto é, da relação percentual entre o total dos impostos e o PIB, mas também na consideração da componente dinâmica deste tipo de tributos, ou seja, no impacto que a estrutura técnica do imposto tem no comportamento dos contribuintes e o papel desempenhado na correção de externalidades negativas. Tendo isto em mente, torna-se imprescindível, para o funcionamento adequado de um Estado social moderno, o desenho de um *tax mix* que considera não apenas a eficiência do ponto de vista da receita arrecadada, mas também questões de redistribuição de rendimentos do mais ricos para os mais pobres, matérias administrativas e de cumprimento das obrigações fiscais.

⁵ Vasques, Sérgio, “*O imposto sobre o valor acrescentado*”, Almedina, 2020, págs.195 e ss.;

⁶ Cfr. Art. 6.º do CIVA, Lei n.º 7/19 de 24 de Abril Lei que aprova o Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado;

2.1.1 Os tributos relevantes para a nossa análise

Numa perspetiva de impostos sobre o rendimento, afiguram-se relevantes para a nossa abordagem, o Imposto Industrial e o Imposto sobre o Rendimento do Trabalho, já que a tributação dos serviços neste domínio é realizada, essencialmente em sede destes. O Imposto Industrial incide sobre os lucros obtidos no “*exercício de qualquer atividade de natureza comercial ou industrial, ainda que acidentais*”⁷. Por outro lado, o Imposto sobre o Rendimento do Trabalho visa tributar os rendimentos das pessoas singulares obtidos no exercício das suas atividades laborais, comerciais ou agrícolas, enquanto trabalhadores dependentes ou independentes. Em ambos os casos, existindo um elemento de conexão ao território nacional, sendo ele a residência ou a fonte, haverá obrigatoriedade de pagamento de imposto pelo rendimento auferido pelo sujeito passivo. Afiguram-se como progressivos, ou seja, com taxas variáveis e crescentes consoante os lucros obtidos, e são ambos de base cedular, isto é, possuem uma organização que tem por base várias categorias onde são enquadráveis os rendimentos ou os sujeitos passivos do imposto⁸.

A tributação dos serviços, quando efetuados por entidades sem residência no território nacional é efetuada, essencialmente, através do mecanismo da retenção na fonte a título liberatório, sobre o total do pagamento recebido dos clientes. Nestes casos, como a tipologia de retenção na fonte aponta, o sujeito passivo não fica vinculado a entrega de qualquer declaração. É importante referirmos desde já, sem prejuízo de abordagem do tema posteriormente, que em termos administrativos, a identificação do sujeito passivo, a determinação da matéria coletável e a efetiva cobrança do imposto, são obrigações que recaem sobre o substituto tributário, isto é, quem efetua nestes casos a retenção do imposto devido, que será o beneficiário do serviço prestado.

2.2 O Imposto Industrial

2.2.1 Aspetos de carácter geral

O Imposto Industrial foi instaurado em Angola no período colonial, ainda antes da reforma de 1948-1950, e manteve-se em vigor até a atualidade, constituindo um dos mais importantes impostos em termos de arrecadação de receita. Apesar das sucessivas

⁷ Cfr. Art. 1º da Lei n.º 19/14 de 22 de Outubro, Lei que aprova o Código do Imposto Industrial;

⁸ Administração Geral Tributária, “*Guia do Sistema Tributário Angolano 2021*”, AGT, 2020, págs. 6-12, 13-19;

alterações que se foram introduzindo no ordenamento jurídico, pré e pós-independência, o II permaneceu essencialmente, com a mesma mecânica⁹ e características.

Enquanto imposto sobre os lucros das empresas, tal como acontece noutros contextos, nomeadamente no europeu, este caracteriza-se por ser um tributo bastante pernicioso, no que respeita ao seu impacto no crescimento económico, encarecendo desde logo as exportações, e tornando o país menos competitivo internacionalmente, ao contrário do que acontece por exemplo com o IVA.

Acrescem aos fatores enunciados, a especial dificuldade de cobrança e controlo por parte da AGT, devido ao tecido económico angolano, marcadamente informal¹⁰, e consequentemente gerador de injustiças no âmbito da distribuição da carga suportada pelos agentes económicos, uma vez que um pequeno número de contribuintes suporta economicamente o peso geral do tributo, enquanto a grande maioria exerce as suas atividades, livre de qualquer encargo de cariz fiscal. Apesar do anteriormente referido, este tributo assume especial importância no contexto da estrutura fiscal angolana, sendo neste momento, de acordo com o mais recente relatório da Administração Geral Tributária para o ano de 2022, em termos de receita não petrolífera, um dos impostos que mais contribui para a receita tributária angolana.

2.2.2 A incidência subjetiva e a incidência objetiva

Relativamente à incidência objetiva, o Imposto Industrial incide sobre os lucros decorrentes do exercício de qualquer atividade, ainda que sejam a título ocasional, tenha ela natureza comercial ou industrial. A legislação angolana enumera algumas atividades que se devem sempre considerar equiparadas às industriais e comerciais, como seja o caso da *“atividade de mediação, agência ou representação na realização de contratos de qualquer natureza”* e das *“atividades reguladas pela Entidade de Supervisão de Seguros, Entidade de Supervisão de Jogos, pelo Banco Nacional de Angola e pela Comissão de Mercado de Capitais”*¹¹, entre outras.

⁹ Nunes, Rita do Céu Martins Pereira, *“O imposto sobre as Sociedades: Comparação entre Portugal e Angola”*, Universidade de Aveiro, Instituto Superior de Contabilidade e Administração, 2013, pág. 13 e ss.;

¹⁰ Lopes, Carlos M, *“A economia informal em Angola: breve panorâmica”*, Revista angolana de Sociologia, págs. 61-75, Dezembro de 2014, n. 014;

¹¹ Caxeiro, Isménia Júnior, *“Impostos – Tudo o que precisa saber”*, Plural Editores, pág. 52 e ss.;

Quanto à incidência subjetiva, o Código do II enuncia os diversos sujeitos passivos sobre quem recai o imposto, sendo relevantes, no âmbito da nossa análise aqueles que não residem em Angola apesar de aí auferirem rendimentos. Neste sentido, assumem maior importância para nós, enquanto sujeitos passivos de Imposto Industrial, as sucursais de sociedades não residentes, as pessoas coletivas não residentes que detenham estabelecimentos estáveis no país, bem como as que não possuam EE, mas que, ainda assim, prestem serviços em território angolano de forma esporádica. Nestas situações, o II incide sobre:

- *“Os lucros imputáveis ao estabelecimento estável localizado em território angolano;*
- *Os lucros imputáveis às vendas, em Angola, de mercadorias da mesma natureza, ou de natureza similar, das vendidas pelo estabelecimento estável ou de natureza similar;*
- *Os lucros imputáveis a outras atividades comerciais desenvolvidas em Angola, que revistam a mesma natureza, ou tenham natureza similar, das exercidas pelo estabelecimento estável”¹².*

Nos casos das entidades com *“sede ou direção efetiva no estrangeiro e que não possuam estabelecimento estável em Angola”¹³*, a tributação será realizada ao abrigo do regime de tributação de serviços ocasionais.

2.2.3 Os regimes de tributação

Antes de partirmos para uma análise dos regimes de tributação existentes, imperam algumas considerações acerca de conceitos importantes, como seja o caso do domicílio das pessoas coletivas e da noção de estabelecimento estável.

O domicílio das pessoas coletivas e os critérios para a sua determinação estão referidos no Código Geral Tributário. Em Angola, o *“domicílio fiscal físico das pessoas coletivas ou entidades fiscalmente equiparadas é o fixada nos respetivos estatutos ou o lugar da direção efetiva”¹⁴*, isto é, onde se realiza a administração principal da entidade.

¹² Machado, Jónatas E. M., Costa, Paulo Nogueira da, Macaia, Osvaldo Lemos, *“Direito fiscal Angolano”*, Petrony, 2014, pág. 263;

¹³ Machado, Jónatas E. M., Costa, Paulo Nogueira da, Macaia, Osvaldo Lemos, *“Direito fiscal Angolano”*, Petrony, 2014, página 264;

¹⁴ Cfr. Artigo 38.º, n.º 1 da Lei n.º 21/20 de 9 de Julho, Lei que altera o Código Geral Tributário;

A direção efetiva prevalecerá naqueles casos em que não exista coincidência entre esta e a sede definida estatutariamente.

Nas situações em que estejamos perante uma pessoa coletiva não residente em que tenha sido designado um representante fiscal, isto é, alguém que detenha a sua residência em Angola e que assuma a responsabilidade pelo cumprimento das obrigações fiscais e que exerça os direitos do não residente, o seu domicílio será considerado o do seu representante¹⁵.

Podem existir casos em que o domicílio fiscal de uma certa entidade não possa ser determinado a partir da utilização de qualquer um dos critérios elencados anteriormente. Aí, residualmente, o CII diz-nos que as devemos considerar domiciliadas na 1.ª Repartição Fiscal de Luanda¹⁶.

O Código estipula também o que se deve entender por estabelecimento estável, referindo, de forma simplificada, que estamos perante um EE sempre que tenhamos uma *“instalação fixa, através da qual uma determinada entidade exerça toda ou parte da sua atividade”*¹⁷, sendo, imprescindível a existência de alguma estabilidade temporal associada a esta presença física.

Situemo-nos agora no âmbito dos regimes de tributação existentes na esfera do Imposto Industrial. Podemos identificar neste contexto três regimes de tributação, sendo eles o Regime Simplificado, ao qual faremos apenas uma breve menção, o Regime Geral¹⁸ e o Regime Especial de Tributação de Serviços Acidentais.

O Regime Simplificado, e o mesmo acontece no Regime Geral como veremos em seguida, estabelece um ponto de ligação entre o Imposto industrial e o Imposto sobre o Valor Acrescentado. São enquadráveis neste regime aqueles *“contribuintes sujeitos ao Imposto Industrial que estejam abrangidos pelo regime de não sujeição”*¹⁹, assim como pelo regime simplificado do IVA, desde que, no segundo caso, *“o volume de negócios (ou operações de importação) seja inferior ao equivalente em Kwanzas a USD 250.000,00”*²⁰. Encontram-se, segundo o Código, excluídas deste algumas entidades,

¹⁵ Cfr. Artigo 38.º, n.º 4 do CGT, Lei n.º 21/14 de 22 de Outubro, Lei que aprova o Código Geral Tributário;

¹⁶ Cfr. Artigo 38.º, n.º 6 do CGT, Lei n.º 21/20 de 9 de Julho, Lei que altera o Código Geral Tributário;

¹⁷ Cfr. Artigo 39.º do CGT, Lei n.º 21/14 de 22 de Outubro, Lei que aprova o Código Geral Tributário;

¹⁸ Cfr. Artigo 7.º da Lei n.º 26/20 de 20 de Julho, Lei que altera o Código do Imposto Industrial;

¹⁹ Cfr. Artigo 58.º, n.º 1 da Lei n.º 26/20 de 20 de Julho, Lei que altera o Código do Imposto Industrial;

²⁰ Bernardo, Cláudia, Carreira, Renato, *“Guia Fiscal 2021”*, Deloitte, 2021, pág. 19;

como seja o caso de empresas e entidades públicas, instituições financeiras e operadoras de telecomunicações²¹. A matéria coletável corresponde, em regra, “a todos os proveitos ou ganhos, obtidos pelo contribuinte pelo sujeito passivo e é determinada com base na contabilidade”²² da entidade e os contribuintes devem apresentar, anualmente, “até ao último dia útil do mês de Abril, o Modelo de Declaração Simplificada ou o livro de registo de compra e venda e serviços prestados, nos termos regulamentares.”²³. Nas situações em que o regime simplificado não seja aplicável, será aplicado ao sujeito passivo o regime geral, enquanto regime regra.

O Regime Geral constitui, como o próprio nome indica, o regime em sede do qual a generalidade das realidades sujeitas a este imposto são tributadas. Nesta esfera, são tributados todos os proveitos ou ganhos decorrentes de operações com caráter de regularidade ou ocasionais²⁴ dos contribuintes. Diferentemente do que ocorre no Regime Simplificado, relevam aqui, os sujeitos passivos que para efeitos de IVA “tenham um volume anual de negócios (ou operações de importação) superior ao equivalente em Kwanzas a USD 250.000,00”²⁵. Cairão neste âmbito, como veremos em seguida, devido a sua presença em território nacional, as sucursais e os estabelecimentos estáveis de pessoas coletivas não residentes em Angola.

Por último, existe em Angola um Regime Especial de Tributação de Serviços Acidentais²⁶, que aprofundaremos em seguida, qualquer que seja a sua natureza, onde são enquadráveis as pessoas coletivas que tenham a sua sede ou direção efetiva no estrangeiro e que não possuam estabelecimento estável em território nacional. É importante referir desde já, que relativamente a certas atividades conexas com áreas particularmente debilitadas e que necessitam de maior atenção ao nível de investimento internacional, como será o caso da educação e da saúde, não haverá sujeição a imposto dos serviços realizados, como forma de se prossecução de interesses sociais e económicos²⁷.

²¹ Cfr. Artigo 58.º, n.º 5 da Lei n.º 26/20 de 20 de Julho, Lei que altera o Código do Imposto Industrial;

²² Cfr. Art. 59.º, n.º 1 da Lei n.º 26/20 de 20 de Julho, Lei que altera o Código do Imposto Industrial;

²³ Cfr. Art. 61.º, n.º 1 da Lei n.º 26/20 de 20 de Julho, Lei que altera o Código do Imposto Industrial;

²⁴ Cfr. Art. 13.º, n.º 1 da Lei n.º 19.º/14 de 22 de Outubro, Lei que aprova o Código do Imposto Industrial;

²⁵ Bernardo, Cláudia, Carreira, Renato, “*Guia Fiscal 2021*”, Deloitte, 2021, pág. 19;

²⁶ Cfr. Art. 71.º e ss. da Lei n.º 19.º/14 de 22 de Outubro, Lei que aprova o Código do Imposto Industrial

²⁷ Cfr. Art. 71.º, n.º 3 da Lei n.º 19.º/14 de 22 de Outubro, Lei que aprova o Código do Imposto Industrial;

2.2.3.1 A tributação das pessoas coletivas não residentes

Na sequência da enumeração dos regimes tributários existentes, encontramos-nos em condições de referir as obrigações declarativas que impendem sobre as pessoas coletivas não residentes em Angola, bem como, a forma de liquidação e o pagamento do tributo, nos casos em que estas sejam prestadoras de serviços em território nacional. Não iremos, contudo, no âmbito da nossa exposição abordar os meios de apuramento da matéria coletável, uma vez que, caso o fizéssemos, nos afastaríamos do cerne do nosso estudo.

Relativamente às sucursais e aos estabelecimentos estáveis em Angola de sociedades estrangeiras, o tratamento fiscal aplicável é idêntico. Ambas as realidades são tributadas em sede de Regime Geral, o que implica dizer que, tudo se passará na esfera destas, como se não estivessem dependentes de uma pessoa coletiva estrangeira e como se de “verdadeiros” residentes se tratassem. Assim sendo, o imposto incidirá sobre os lucros imputáveis a estas entidades, bem como, aos rendimentos associados a outras atividades comerciais em Angola de natureza igual ou similar aquelas exercidas.

A matéria coletável será *“determinada com base na declaração fiscal e demonstrações financeiras, nos termos do presente Código, do Plano Geral de Contabilidade, dos Planos de Contas de Instituições Financeiras e Seguradoras, do Plano de Contas dos Organismos de Investimento Coletivo, das Sociedades Gestoras e outros estabelecidos por legislação própria”*²⁸.

A taxa geral de II é de 25%²⁹ podendo, quanto aos contribuintes enquadrados nesta disciplina, existir autoliquidação provisória do imposto, com taxas variáveis consoante a atividade em causa, que será deduzida à coleta final do Imposto Industrial, sendo o pagamento devido até ao último dia útil do mês de Agosto, por referência ao próprio exercício em que a atividade decorra³⁰. Quando assim não ocorra, isto é, quando não haja autoliquidação provisória, a Declaração Modelo 1 deverá ser entregue pelo contribuinte até ao último dia útil do mês de Maio³¹, acompanhada de alguma informação adicional

²⁸ Cfr. Art. 12.º, n.º 1, Lei n.º 26/20 de 20 de Julho, Lei que altera o CII;

²⁹ Cfr. Art. 64.º, n.º 1 da Lei n.º 26/20 de 20 de Julho, Lei que altera o CII;

³⁰ Cfr. Art. 66.º, n.º 1 da Lei n.º 26/20 de 20 de Julho, Lei que altera o CII;

³¹ Cfr. Art. 51.º, n.º 1 da Lei n.º 19.º/14 de 22 de Outubro, Lei que aprova o CII;

imperativa, como seja a Demonstração de Resultados, o Balanço e o Balancete Geral Analítico³².

Nas situações em que tenhamos entidades não residentes e sem estabelecimento estável, o foco serão os serviços prestados em Angola, qualquer que seja a sua espécie, ou seja, tenham estes caráter de regularidade ou sejam meramente pontuais. Aqui, a matéria coletável corresponderá ao “*valor global do serviço prestado*”³³, sendo excluídos do cálculo, os custos suportados com matérias-primas ou materiais necessários à prestação do serviço, desde que devidamente documentados³⁴. A tributação será feita à taxa liberatória de 15%³⁵, isto é, a tributação será a título definitivo e esta responsabilidade caberá ao substituto tributário, que nestes casos será a pessoa coletiva com sede, estabelecimento estável ou direção efetiva em AO que proceda ao pagamento do respetivo serviço contratado, devendo este valor ser entregue a AGT até ao final do mês seguinte àquele a que respeite o pagamento³⁶. Neste cenário, como referido, a tributação será a título definitivo, isto é, o beneficiário do rendimento, que neste caso será a entidade não residente, já não terá de proceder à entrega da Declaração de rendimentos em território nacional.

Assim, a tributação dos serviços será feita, nos casos de entidades que, apesar de estrangeiras detenham alguma presença física em Angola, no momento da entrega da Declaração Modelo 1 ou através do mecanismo da retenção na fonte, naquelas situações em que os sujeitos estrangeiros não possuam qualquer estabelecimento estável ou sucursal no país, apesar de aí exercerem a sua atividade.

2.3 O Imposto sobre os Rendimentos do Trabalho

2.3.1 Ponderações introdutórias

A Constituição angolana, contrariamente a alguns textos constitucionais, como é o caso do português, que estatui que “*o imposto sobre o rendimento pessoal visa a diminuição das desigualdades e será único e progressivo*”³⁷, não contém nenhuma norma

³² Cfr. Art. 51.º, n.º 2 da Lei n.º 19.º/14 de 22 de Outubro, Lei que aprova o CII;

³³ Cfr. Art. 72.º da Lei n.º 19.º/14 de 22 de Outubro, Lei que aprova o Código do Imposto Industrial;

³⁴ Cfr. Artigo 17.º, n.º 1 da Lei n.º 19.º/14 de 22 de Outubro, Lei que aprova o Código do Imposto Industrial;

³⁵ Cfr. Art. 64.º, n.º 6 Lei n.º 26/20 de 20 de Julho, Lei que altera o CII

³⁶ Cfr. Art. 73.º, n.º 2 da Lei n.º 19.º/14 de 22 de Outubro, Lei que aprova o Código do Imposto Industrial;

³⁷ Cfr. Artigo 104.º, n.º 1 da Constituição da República Portuguesa;

que especificamente trate da tributação sobre o rendimento das pessoas singulares e a forma como esta deverá ser feita, havendo apenas por parte do legislador constitucional a preocupação de definição dos princípios basilares vinculativos em matéria fiscal³⁸, como seja o caso do princípio da legalidade, da igualdade, da não retroatividade da lei fiscal, da capacidade contributiva, entre outros.

2.3.1.1 Características relevantes do Imposto sobre o Rendimento do Trabalho

O IRT constitui um imposto direto, por oposição aos impostos indiretos, devido ao seu objeto, ou seja, por incidir diretamente sobre o rendimento, neste caso, das pessoas singulares.

Afigura-se, até a atualidade como um imposto cedular³⁹, característica herdada do período colonial⁴⁰, o que resulta na constituição de diversas categorias de rendimentos, sujeitas a diferentes regras de tributação. A tributação é feita, decorrente disto, por tipos de rendimentos, não havendo uma sujeição ao tributo, de todas as manifestações da capacidade contributiva do contribuinte. Não obstante, as Linhas Gerais do Executivo para a Reforma Tributária⁴¹ apontam para a consideração da implementação no futuro, de um modelo unitário de tributação ou de tributação global.

Complementarmente, e respeitando o princípio da igualdade tributária e da capacidade contributiva, trata-se de um imposto progressivo, isto é, existem neste âmbito taxas variáveis e crescentes consoante o escalão em que o sujeito passivo se insira, atendendo ao montante do rendimento em questão⁴².

O Imposto sobre o Rendimento do Trabalho em Angola, representa um imposto neutro, contrariamente ao que acontece com os seus homólogos noutros sistemas fiscais, uma vez que é indiferente às características pessoais do contribuinte. Neste plano, são irrelevantes aspetos subjetivos do contribuinte para a determinação da matéria coletável

³⁸ Feijó, Carlos Maria, “*Constituição da República de Angola: Enquadramento Dogmático – A nossa visão*”, Volume III, Almedina, 2015, pág.126 e ss.;

³⁹ Rosado, Paula, “*Manual de IRS*”, Almedina, 2022, pág. 50 e ss.;

⁴⁰ Sanches, J.L. Saldanha e Gama, João Taborda da, “*Manual de Direito Fiscal Angolano*”, Coimbra editora, 2010, pág. 262 e ss.;

⁴¹ Decreto Presidencial n.º 50/11, de 15 de Março de 2011, “*Projecto Executivo para a Reforma Tributária (PERT)*”, através do qual foram aprovadas as “*Linhas Gerais do Executivo para a Reforma Tributária (LGERT)*” enquanto instrumento orientador da política de reforma fiscal;

⁴² Vasques, Sérgio, “*Manual de Direito Fiscal*”, Almedina, 2015, pág. 230 e ss.;

o facto de um contribuinte ser casado, ter dependentes, possuir uma deficiência, entre outros fatores.

Por último, nas situações em que um sujeito passivo obtenha rendimentos derivados de atividades diferentes, e por isso, enquadráveis em categorias distintas, não existe a opção de englobamento da coleta, como sucede por exemplo com o imposto sobre o rendimento das pessoas singulares portugueses. Nestes casos, a tributação é feita de forma independente como se estivéssemos perante dois sujeitos passivos díspares.

2.3.2 Da tributação dos serviços

2.3.2.1 Incidência subjetiva e incidência objetiva

O Código do IRT dispõe que este imposto é devido pelas pessoas singulares que sejam residentes ou não em Angola, cujos rendimentos derivem de atividades exercidas, *“direta ou indiretamente, a pessoas singulares ou coletivas com domicílio, sede, direção efetiva ou estabelecimento estável no país”*⁴³.

A lei adota uma definição ampla de rendimento de trabalho de forma a abranger as mais diversas formas de acréscimo da capacidade contributiva dos contribuintes, decorrentes da participação de um determinado indivíduo numa atividade económica produtiva, não sendo relevante o facto de estes decorrerem de uma atividade sob a égide de um vínculo de carácter laboral ou não.

No domínio da nossa análise, relevam aqueles rendimentos que sejam enquadráveis no Grupo B, ou seja, remunerações dos trabalhadores *“por conta própria que desempenhem, de forma independente, atividades constantes da lista de profissões anexa à presente lei”*⁴⁴, como seja o caso de arquitetos, engenheiros, economistas, juristas, médicos, entre outros e rendimentos subsumíveis ao Grupo C, isto é, remunerações percebidas pelo desempenho de atividades industriais e comerciais⁴⁵.

Relativamente ao Grupo B, este compreende todas as retribuições obtidas por pessoas singulares que não resultem de um contrato laboral ou legalmente equiparado que constem da lista anexa ao CIRT, como sejam os rendimentos pagos por pessoas coletivas

⁴³ Cfr. Art. 4.º, n.º 1 do CIRT, Lei n.º 18/14 de 22 de Outubro, Lei que aprova o Código do Imposto sobre os Rendimentos do Trabalho;

⁴⁴ Cfr. Artigo 3.º, n.º 3 da Lei 28/20 de 22 de Julho, Lei que altera o Código do Imposto sobre os Rendimentos do Trabalho;

⁴⁵ Presumem-se rendimentos enquadráveis no Grupo C, aqueles que constam da Tabela de Lucros Mínimos anexa ao CIRT;

ou singulares com contabilidade organizada e os rendimentos pagos por pessoas coletivas ou singulares sem contabilidade organizada⁴⁶.

Quanto ao Grupo C, cabe desde logo referir a sua modificação após a reforma tributária de 2014, já que antes desta, a tributação dos rendimentos decorrentes do desempenho destas atividades era feita em sede de Imposto Industrial. Consideram-se, portanto, neste âmbito, as remunerações auferidas pelo desempenho de atividades industriais e comerciais, tal como referidas na Tabela de Lucros Mínimos anexa ao Código.

Existindo então sujeição a imposto, serão tributados os rendimentos auferidos, em dinheiro ou em espécie, de natureza contratual ou não, fixos ou variáveis e aqueles que sejam periódicos ou constituam atos isolados.

Haverá tributação das remunerações em IRT, independentemente da “*sua proveniência, local, moeda, forma estipulada para o seu cálculo e pagamento*”⁴⁷. É perceptível, pelo explanado anteriormente, que a intenção do legislador foi a de definir de forma ampla o conceito de rendimento do trabalho, abrangendo todas as fontes possíveis do mesmo que se reflitam num acréscimo da capacidade contributiva, em consequência de uma atividade produtiva, independentemente do seu carácter formal, sejam elas resultantes de uma atividade regular e contínua ou rendimentos provenientes de atos isolados ou ocasionais. Não obstante, o legislador consagra na legislação expressamente alguns casos de não sujeição, decorrentes de interesses sociais e económicos, como seja o caso de prestações sociais pagas pelo Instituto Nacional de Segurança Social e dos abonos de família⁴⁸.

2.3.2.2 Territorialidade

Tendo em conta o objeto do nosso estudo, relevam para a nossa análise aquelas prestações realizadas por sujeitos não residentes em AO. Nesta esfera, torna-se pertinente a abordagem do conceito de residência adotado pelo ordenamento jurídico. Em sede de IRT, é considerado “*residente no país quem aí dispuser, a 31 de dezembro de cada ano,*

⁴⁶ Cfr. Artigo 8.º, n.º 1 da Lei n.º 28/20 de 22 de Julho que altera o Código do Imposto sobre o Rendimento do Trabalho;

⁴⁷ Cfr. Art. 1.º, n.º 1 da Lei n.º 18/14 de 22 de Outubro, Lei que aprova o CIRT;

⁴⁸ Regime Jurídico das Prestações Familiares, tratado no âmbito do Decreto Presidencial n.º 8/11, de 7 de Janeiro;

de uma habitação em condições que faça supor a intenção de a manter ou ocupar como residência habitual ou quem, em cada ano, aí permanecer mais de 90 (noventa) dias, seguidos ou interpolados”⁴⁹.

Nas situações em que uma pessoa singular não residente obtenha rendimentos decorrentes de uma atividade que exerça, possua ela caráter de regularidade ou caso seja meramente ocasional, considera-se como domicílio desta o *“lugar de permanência por um período superior a 60 (sessenta) dias”*⁵⁰, ficando salvaguardadas do preceituado, aquelas situações em que haja nomeação de um representante fiscal, sendo aqui considerado como domicílio do não residente *“o lugar de residência habitual do seu representante”*⁵¹.

O princípio da tributação dos rendimentos na fonte, isto é, onde os rendimentos são gerados é diferente do critério da residência enquanto fundamento *“geralmente considerado como justificativo das pretensões de jurisdição tributária dos Estados”*⁵², relativamente aos seus residentes. Em sede de tributação de serviços prestados por não residentes, o critério da fonte é muitas vezes adotado de forma a conferir legitimidade para a tributação, ao Estado onde o rendimento é gerado, independentemente da nacionalidade ou da residência do sujeito. O vínculo a uma determinada Jurisdição, nestas situações, é auferido através de um elemento de conexão real à fonte de produção económica do rendimento, em outros termos, ao local onde é originado o capital. A adoção deste critério deve-se essencialmente a questões administrativas, de facilidade e de controlo de atividades prestadas por não residentes e será feita essencialmente, como veremos mais a frente, através do mecanismo da retenção na fonte a título liberatório.

Nesta esfera, o fator relevante para a determinação da obrigação tributária é a localização da entidade recetora da prestação, cujo domicílio, sede, direção efetiva ou estabelecimento estável deverá ser em território nacional para que haja imposto a entregar ao Estado.

⁴⁹Cfr. Art. 37.º, n.º 2 do CGT, Lei n.º 21/20 de 9 de Julho, Lei que altera o Código Geral Tributário;

⁵⁰ Cfr. Artigo 37.º, n.º 5 da Lei n.º 21/14 de 22 de Outubro, Lei que aprova o Código Geral Tributário;

⁵¹ Cfr. Art. 37.º, n.º 7 da Lei n.º 21/14 de 22 de Outubro, Lei que aprova o Código Geral Tributário;

⁵² Machado, Jónatas E. M., Costa, Paulo Nogueira da, Macaia, Osvaldo Lemos, *“Direito fiscal Angolano”*, Petrony, 2014, página 96;

2.3.2.3 Determinação da matéria coletável, liquidação e pagamento

No que diz respeito a determinação da matéria coletável dos rendimentos de sujeitos não residentes que se considerem integrados no Grupo B, é necessário distinguirmos os vários tipos de rendimentos que podemos ter no domínio da categoria.

Em primeiro lugar, quanto aos rendimentos auferidos no exercício de uma atividade em que a entidade pagadora disponha de contabilidade organizada, o rendimento coletável corresponderá ao valor do serviço⁵³. A liquidação e o pagamento do imposto deverão ser feitos por via do mecanismo da retenção na fonte pela entidade pagadora até ao fim do mês seguinte ao pagamento⁵⁴.

No que toca aos pagamentos feitos por quem não tenha contabilidade organizada, há algumas situações que devemos destacar. A matéria coletável poderá ser apurada pelo próprio sujeito passivo através do recurso a sua contabilidade, assim como dos “registos disponíveis sobre compras e vendas ou serviços prestados”⁵⁵. Não havendo este apuramento pelo contribuinte, este será feito pela Administração Geral Tributária “com base nos dados de que disponha”⁵⁶. Nestes casos, a liquidação e o pagamento serão feitos, através de autoliquidação⁵⁷ até ao fim do mês de Fevereiro do ano seguinte àquele a que respeitam os rendimentos.

Relativamente ao Grupo C, para o objeto do nosso estudo, interessam os rendimentos decorrentes de serviços prestados pelo trabalhador sujeitos a retenção na fonte, nos termos do CII. Nestas situações, o rendimento coletável corresponderá ao valor do serviço e a liquidação e pagamento serão feitos, consoante a entidade disponha ou não de contabilidade organizada, por retenção na fonte até ao fim do mês seguinte ao do pagamento⁵⁸ ou por autoliquidação “até ao último dia útil do mês de Março do ano seguinte àquele a que respeitam os rendimentos”⁵⁹.

⁵³ Cfr. Artigo 8.º, n.º 1, alínea a) da Lei n.º 28/20 de 22 de Julho que altera o Código sobre os rendimentos do trabalho;

⁵⁴ Cfr. 10.º, n.º 2, alínea a) da Lei n.º 18/14 de 22 de Outubro, Lei que aprova o CIRT;

⁵⁵ Cfr. Artigo 8.º, n.º 1, alínea b) da Lei n.º 28/20 de 22 de Julho que altera o Código sobre os rendimentos do trabalho;

⁵⁶ Cfr. Artigo 8.º, n.º 1, alínea d) da Lei n.º 28/20 de 22 de Julho que altera o Código sobre os rendimentos do trabalho;

⁵⁷ Cfr. artigo 10.º, n.º 2, alínea c) da Lei n.º 18/14 de 22 de Outubro, Lei que aprova o CIRT;

⁵⁸ Cfr. 11.º, n.º 3, alínea b) da Lei n.º 18/14 de 22 de Outubro, Lei que aprova o CIRT;

⁵⁹ Bernardo, Cláudia, Carreira, Renato, “*Guia Fiscal 2021*”, Deloitte, 2021, pág. 60;

As taxas aplicáveis, tanto nos rendimentos decorrentes de atividades enquadráveis no Grupo B, como nas enquadráveis no Grupo C, podem ser de 6,5% ou 15%, consoante o rendimento esteja sujeito a retenção na fonte ou não. Naquelas circunstâncias em que estejamos perante serviços acidentais contratados nos termos do Código do Imposto Industrial, a taxa aplicável será de 15%.

3. A tributação internacional

A crescente globalização da economia moderna tem levado a um aumento cada vez mais acelerado das movimentações de pessoas, bens, serviços e capitais, com as mais diversas finalidades. Assim, a nova realidade em que vivemos atualmente, permite a existência de inúmeras circunstâncias em que se torna necessária a intervenção do Direito Fiscal Internacional enquanto ramo autónomo do Direito. O DFI tem por objeto situações em que haja contacto com mais do que uma ordem jurídica, com competência para tributar uma determinada realidade e dará a resposta aos problemas que surjam neste âmbito, devido à falta de harmonização a nível mundial, em matérias tributárias. De notar que, independentemente do tipo de conflito de tributação existente num dado contexto, o que é certo é que este causará uma inibição ao nível do investimento estrangeiro tão almejado, uma vez que estes agentes económicos terão de suportar economicamente o peso dos impostos aplicáveis às suas atividades, em dobro. No caso angolano, como veremos mais tarde, existem atualmente, em vigor, apenas três Acordos para a eliminação da dupla tributação, pelo que ocorrem, com alguma frequência, situações de DTI.

3.1 A dupla tributação internacional

A dupla tributação enquanto fenómeno tributário, acontece em contextos em que, devido a existência de várias normas que incidem sobre o mesmo facto, há tributação do mesmo rendimento mais do que uma vez.

A dupla tributação poderá ser meramente interna ou internacional consoante estejamos a lidar apenas com um ordenamento jurídico, ou com duas ou mais jurisdições. A nossa análise será centrada nas questões de cariz internacional, no seu surgimento e na resolução de problemas que elas podem ocasionar.

Os Estados possuem, naturalmente, soberania ao nível das matérias fiscais, o que permite que tenham autonomia na definição dos critérios que originam o seu direito à

tributar, sejam eles critérios que tenham por base ligações pessoais, como seja o caso da residência, da nacionalidade e do domicílio, ou ligações territoriais, como a fonte do rendimento, o local onde ocorre o negócio ou onde se efetua o pagamento de uma certa operação⁶⁰.

A estipulação dos requisitos para o nascimento da obrigação do pagamento do imposto numa certa jurisdição poderá, eventualmente, originar situações em que mais do que um Estado se arroga o direito a tributar, ou seja, cenários em que há conflitos de tributação. Deste modo, podemos ter casos de dupla tributação internacional, isto é, circunstâncias em que dois ou mais Estados reclamam poderes tributários sobre um rendimento, de forma legítima.

A dupla tributação internacional pode ser jurídica ou económica, consoante as características apresentadas num caso concreto. Estamos perante uma situação de dupla tributação jurídica internacional, sempre que se verifique a regra das quatro identidades⁶¹, ou seja, quando exista:

1. Identidade do objeto, isto é, quando haja o mesmo facto gerador de imposto;
2. Identidade do sujeito passivo, significa que temos a mesma pessoa, seja ela singular ou coletiva a ser tributada em duas jurisdições;
3. Identidade do período tributário;
4. Identidade do imposto, ou haja sujeição a um imposto equivalente.

Diferentemente, a dupla tributação económica internacional caracteriza-se pela existência, no mesmo período, de tributação de um rendimento em dois ou mais Estados, no âmbito do mesmo imposto ou imposto similar, não havendo, nestes casos, identidade ao nível do sujeito passivo, como ocorre na DTJI.

3.2 A relevância do conceito de residência fiscal

As regras de sujeição e os critérios de conexão a um determinado ordenamento jurídico constam do Direito doméstico dos Estados. Assim, os Tratados Internacionais em matéria fiscal celebrados pelos países, serão apenas aplicados quando, em

⁶⁰ Ostaszewska, Ola, Obuoforibo, Belem R., “*Roy Rohatgi on International Taxation, Volume 1: Principles*”, Amsterdam, IBFD, 2018, pág. 10 e ss.;

⁶¹ Xavier, Alberto, “*Direito Tributário Internacional*”, 2ª edição, Coimbra, Almedina, 2007, pág. 33 e ss.;

consequência das estipulações domésticas daqueles Estados haja incidência subjetiva, incidência objetiva e as operações, por via das normas de territorialidade se encontrem aí localizadas.

Os critérios de conexão aos Estados determinam, como referido anteriormente, a legitimidade destes para tributar uma certa realidade. A residência tipicamente gera tributação de base mundial, isto é, o sujeito passivo será tributado por todos os rendimentos auferidos em qualquer parte do mundo⁶². Diferentemente, a fonte tributará os rendimentos auferidos no desenvolvimento de atividades no seu território apenas⁶³.

As Convenções aplicam-se a pessoas, sejam elas singulares ou coletivas, que sejam residentes em um ou em ambos os Estados contratantes⁶⁴ e visam resolver situações de dupla tributação, jurídica ou económica. Assim, torna-se imprescindível, ao lidarmos com questões de DFI e de aplicação dos ADT aos sujeitos passivos, delimitarmos o que é a residência.

O Código Geral Tributário angolano exige a definição de um domicílio específico por parte dos contribuintes⁶⁵ e estabelece o conceito de domicílio tanto ao nível das pessoas singulares, como das pessoas coletivas. Relativamente às pessoas singulares, é considerado residente em Angola, de forma simplificada, *“quem aí dispuser, a 31 de Dezembro de cada ano, de uma habitação em que faça supor a intenção de a manter ou ocupar como residência habitual ou quem, em cada ano, aí permanecer mais de 90 dias (noventa) dias seguidos ou interpolados”*⁶⁶. O CGT faz uma menção especial aos contribuintes singulares não residentes, referindo que, estes *“são considerados domiciliados na sua residência ocasional”*, isto é, *“o lugar de permanência em um ou mais períodos de 60 dias”*⁶⁷. As pessoas singulares não residentes podem nomear um representante fiscal, que terá como função garantir a representação e o cumprimento de obrigações fiscais perante a AGT, e nestes casos, o domicílio será a residência habitual do representante designado⁶⁸. No que respeita às pessoas coletivas, o domicílio será, de acordo com o CGT o local *“fixado nos respetivos estatutos ou, na ausência de designação*

⁶² Cfr. artigo 3.º do CII, Lei n.º 19/14 de 22 de Outubro, Lei que aprova o Código do Imposto Industrial;

⁶³ Cfr. artigo 2.º do CII, Lei n.º 19/14 de 22 de Outubro, Lei que aprova o Código do Imposto Industrial;

⁶⁴ Cfr. artigo 4.º, *“Model Tax Convention on Income and on Capital”*, Full version, 2017;

⁶⁵ Cfr. artigo 36.º do CGT, Lei n.º 21/20 de 9 de Julho, Lei que altera o Código Geral Tributário;

⁶⁶ Cfr. artigo 37.º, n.º 2 do CGT, Lei n.º 21/20 de 9 de Julho, Lei que altera o Código Geral Tributário;

⁶⁷ Cfr. artigo 37.º, n.º 5 do CGT, Lei n.º 21/14 de 22 de Outubro, Lei que aprova o CGT;

⁶⁸ Cfr. artigo 37.º, n.º 7 do CGT, Lei n.º 21/14 de 22 de Outubro, Lei que aprova o CGT;

estatutária, o lugar da direção efetiva”⁶⁹ da entidade, prevalecendo, em caso de conflito, o segundo⁷⁰.

3.3 As Convenções para evitar a dupla tributação

A dupla tributação internacional existente em situações plurilocalizadas coloca entraves às operações realizadas pelos operadores económicos, tornando-se, por conseguinte, indispensável a implementação de medidas com o objetivo de eliminar a DTI, que podem ter natureza unilateral ou carácter bilateral. As medidas unilaterais para a eliminação da dupla tributação internacional são implementadas no Direito interno dos Estados e atuam através do mecanismo da isenção ou da permissão de dedução do tributo pago noutra jurisdição. A nossa análise será centrada nas medidas bilaterais, designadamente, nas Convenções para a eliminação da Dupla Tributação.

As CDT celebradas por Angola, assentam na Convenção Modelo da OCDE, enquanto modelo de articulado, separado por cédulas de rendimento que serve de base para as negociações e para a elaboração de Tratados internacionais com o objetivo de evitar a dupla tributação e prevenir a elisão e a evasão fiscal⁷¹, podendo, naturalmente, os Estados adaptar e modificar as suas disposições. Assim, a finalidade essencial dos ADT é eliminar a DTI, sem originar consequentemente circunstâncias de não tributação ou de tributação reduzida, decorrentes de construções abusivas. É importante ressaltar que as CDT versam sobre aspetos relacionados com a tributação do rendimento, ou seja, tratam apenas de temas de tributação direta, através da delimitação negativa do âmbito de incidência resultante da aplicação das legislações domésticas dos Estados contratantes, da determinação do direito à tributação e da eliminação da dupla tributação existente num certo contexto.

⁶⁹ Cfr. artigo 38.º, n.º 1, Lei n.º 21/20 de 9 de Julho, Lei que altera o Código Geral Tributário;.

⁷⁰ Cfr. artigo 38.º, n.º 2, Lei n.º 21/14 de 22 de Outubro, Lei que aprova o CGT;

⁷¹ Xavier, Alberto, “Direito Tributário Internacional”, 2ª edição, Coimbra, Almedina, 2007, páginas 97 e ss.;

3.3.1 Os métodos para eliminação da dupla tributação

A dupla tributação internacional pode ser eliminada de forma total ou parcial, pelos ADT, através do método da isenção e/ou do método do crédito de imposto⁷², que passaremos a analisar, ainda que de forma breve.

O método do crédito de imposto corresponde à atribuição ao sujeito passivo em causa de um crédito em montante equivalente ao imposto suportado no Estado da fonte do rendimento, que poderá ser subtraído ao imposto a entregar no seu Estado de residência. O crédito pode ser total ou parcial, tendo em conta o montante que o Estado da residência permite ao contribuinte deduzir à coleta.

Quanto ao método da isenção, o que acontece é que o rendimento obtido no estrangeiro, será aí exclusivamente tributado, não havendo, por isso, tributação na residência. A isenção poderá ser integral ou progressiva. No primeiro caso, o rendimento pago no estrangeiro e isento na fonte não é considerado para efeitos de apuramento da taxa aplicável, juntamente com os rendimentos com origem no Estado da residência. Relativamente à isenção de carácter progressivo, a taxa de imposto será auferida tendo em conta os rendimentos globais do sujeito passivo, ou seja, com origem no Estado da fonte e no Estado da residência.

3.3.2 Os ADT em vigor

Os primeiros Acordos em sede de matérias económicas, comerciais e fiscais foram celebrados por Angola após a sua independência, tendo, contudo, as preocupações em matéria fiscal, mais concretamente, eliminação da DTI dos rendimentos e evasão fiscal, surgido muito depois. Atualmente, estão ratificados, ou seja, em vigor, três Tratados, são eles o ADT com Portugal, o ADT com o Emirados Árabes Unidos e o ADT com a China.

Em Angola, os não residentes estão sujeitos ao Imposto sobre o Rendimento do Trabalho, ao Imposto Industrial, ao Imposto sobre Aplicação de Capitais e ao Imposto Predial (relativamente às rendas auferidas em território nacional), sendo por isso, estes os rendimentos passíveis de gerar dupla tributação internacional e, conseqüentemente, de suscitar a aplicação dos ADT, mediante a entrega do certificado de residência emitido pelas Autoridades fiscais do Estado contraparte.

⁷² CM OCDE, Comentários aos artigos 23.ºA e 23.ºB;

Iremos apenas aqui abordar o ADT entre Angola e Portugal, uma vez que esta é a Convenção que se encontra em vigor há mais tempo e com a qual temos maior proximidade.

3.3.2.1 O ADT celebrado entre Angola e Portugal

O ADT entre Angola e Portugal em sede de impostos sobre o rendimento para a prevenção da fraude e evasão fiscal, entrou em plena vigência a 1 de Janeiro de 2020.

Relevam, para a nossa análise unicamente os rendimentos auferidos em sede de serviços, pelo que nos iremos concentrar apenas em alguns temas específicos.

Relativamente aos rendimentos decorrentes do trabalho independente, a tributação dos honorários de serviços técnicos realizados, podem ser tributados no Estado da fonte⁷³, a uma taxa que não pode ser superior a 5% do montante bruto dessa remuneração⁷⁴, exceto nos casos em que o contribuinte disponha de um estabelecimento estável⁷⁵ na fonte, através do qual seja exercida a atividade, situação em que se remete para o artigo 7.º do mesmo diploma relativo aos lucros das empresas. A eliminação da dupla tributação será feita por via do método do crédito de imposto concedido pelo Estado da residência, correspondente ao imposto efetivamente pago no Estado da fonte.

No que diz respeito aos lucros das empresas, a tributação é exclusiva no Estado da residência, à menos que exista um estabelecimento estável, de acordo com os critérios do artigo 5.º do mesmo diploma, através do qual a entidade exerça a sua atividade⁷⁶. Nestas situações, a fonte poderá tributar os lucros, na medida em que estes sejam imputáveis ao EE, havendo a possibilidade de dedução dos *“encargos suportados para a realização dos fins prosseguidos”* no exercício da atividade⁷⁷. A taxa da retenção na fonte aplicável à remessa de lucros de um EE para a casa-mãe do outro Estado contratante *“não poderá exceder os 8% do valor dos lucros repatriados”*⁷⁸, sendo a eliminação da DTI

⁷³ Cfr. artigo 14.º, n.º 1 da Convenção entre República de Angola e a República portuguesa para eliminar a dupla tributação em matéria de impostos sobre o rendimento e prevenir a fraude e a evasão fiscal;

⁷⁴ Cfr. artigo 14.º, n.º 2 da Convenção entre República de Angola e a República portuguesa para eliminar a dupla tributação em matéria de impostos sobre o rendimento e prevenir a fraude e a evasão fiscal;

⁷⁵ Cfr. artigo 5.º da Convenção entre República de Angola e a República portuguesa para eliminar a dupla tributação em matéria de impostos sobre o rendimento e prevenir a fraude e a evasão fiscal;

⁷⁶ Cfr. artigo 7.º, n.º 1 da Convenção entre República de Angola e a República portuguesa para eliminar a dupla tributação em matéria de impostos sobre o rendimento e prevenir a fraude e a evasão fiscal;

⁷⁷ Cfr. artigo 7.º, n.º 3 da Convenção entre República de Angola e a República portuguesa para eliminar a dupla tributação em matéria de impostos sobre o rendimento e prevenir a fraude e a evasão fiscal;

⁷⁸ Cfr. artigo 10.º, n.º 6 da Convenção entre República de Angola e a República portuguesa para eliminar a dupla tributação em matéria de impostos sobre o rendimento e prevenir a fraude e a evasão fiscal;

efetuada através do método do crédito de imposto concedido pelo Estado da residência do contribuinte por referência ao imposto pago no Estado da fonte.

4. O Imposto sobre o Valor Acrescentado

4.1 A introdução do IVA no ordenamento angolano

O Imposto sobre o Valor Acrescentado tem vindo a ser adotado por diversos países africanos em via de desenvolvimento⁷⁹ nos últimos anos, como forma de responder às necessidades de obtenção de grandes níveis de receita e de reduzir de forma significativa a dependência dos valores arrecadados por via da tributação petrolífera e mineira.

Em Angola, o IVA entrou em vigor à 1 de Outubro de 2019, constituindo uma das grandes apostas da mais recente reforma fiscal do país, tendo substituído o velho Imposto de Consumo, até então existente.

Atualmente, a legislação relevante em sede de IVA encontra-se dispersa por vários diplomas avulsos ao Código, mas igualmente relevantes, como é o caso do Regulamento do Código do IVA⁸⁰, do Regime Jurídico das Faturas e Documentos equivalentes⁸¹ e do Regime Jurídico de Submissão Eletrónica dos Elementos Contabilísticos dos Contribuintes⁸², existindo atualmente uma necessidade urgente de revisão e alteração do CIVA com o intuito de compilar a legislação existente, já que as sucessivas atualizações ao Código do IVA são feitas por via da Lei Geral do Orçamento do Estado.

4.2 Caracterização do imposto

O IVA, enquanto tributo indireto, é um “*imposto geral sobre o consumo*”⁸³, contrariamente aos Impostos Especiais de Consumo, sujeitando em regra, todas as transmissões de bens e prestações de serviços. Constitui, pelos motivos referidos anteriormente, um imposto com uma base tributária ampla, tendo por isso, a capacidade

⁷⁹ Palma, Clotilde Celorico, “*O imposto do Consumo em Angola*”, Coimbra, Almedina, 2015, pág.13 e ss.;

⁸⁰ O Regulamento consta do Decreto Presidencial n.º 180/19, de 24 de Maio;

⁸¹ O Regime vem tratado no Decreto Presidencial n.º 292/18 de 3 de Dezembro;

⁸² Este regime está expresso no Decreto Presidencial n.º 312/18 de 21 de Dezembro;

⁸³ Oliveira, Mariana Gouveia, “*Código do IVA angolano anotado e comentado*”, Almedina, 2021, págs. 59 e ss.;

de captação de elevadas receitas, o que faz com que ocupe um papel cada vez mais importante na estrutura fiscal angolana

Afigura-se como um imposto plurifásico, isto é, opera ao longo de toda a cadeia de produção e distribuição, havendo, contudo, apenas o pagamento do imposto na medida do valor acrescentado por cada operador económico interveniente⁸⁴. Adicionalmente, é neutro economicamente, já que permite a dedução do imposto liquidado anteriormente no circuito⁸⁵ e é apenas suportado pelo consumidor final.

Enquanto grande vantagem no IVA no sistema angolano, ainda em aperfeiçoamento nas questões de fiscalização por parte da AGT, temos o autopolicimento, já que o mecanismo da dedução depende da existência de faturas cumpridoras dos requisitos formais, nomeadamente dos presentes no RJFDE. Neste sentido, cada operador tem interesse em solicitar ao que o antecede no circuito económico uma fatura, contribuindo supletivamente para o combate à evasão fiscal.

Atualmente, existem em Angola três regimes de IVA, o regime de não sujeição⁸⁶, o regime simplificado e o regime geral, sendo, naturalmente divergentes as obrigações fiscais dos contribuintes enquadrados nos diferentes regimes⁸⁷. A nossa abordagem será centrada no regime geral, aplicável a sujeitos passivos com maiores dimensões do ponto de vista do volume de negócios e importações realizadas.

4.2.1 O regime geral do IVA

À semelhança do que acontece nos ordenamentos jurídicos europeus, em Angola o IVA obedece a um esquema basilar, do qual está dependente a sua aplicação, e consequentemente, a obrigatoriedade do pagamento do imposto. Iremos em seguida, com base nesta lógica expor algumas questões relevantes para o tema em apreço.

4.2.1.1 Incidência objetiva e incidência subjetiva

O CIVA angolano estipula, tal como acontece em regra nos sistemas que adotam este imposto, logo nas suas disposições iniciais as operações que estão sujeitas ao tributo.

⁸⁴ Vasques, Sérgio, “*O imposto sobre o valor acrescentado*”, Almedina, 2020, pág.37;

⁸⁵ Vasques, Sérgio, “*O imposto sobre o valor acrescentado*”, Almedina, 2020, pág. 39;

⁸⁶ Cfr. artigos 60.º e ss. da lei n.º 7/19 de 24 de Abril, Lei que aprova o Código do IVA;

⁸⁷ Oliveira, Mariana Gouveia, “*Código do IVA angolano anotado e comentado*”, Almedina, 2021, págs. 14 e 15;

Uma vez que, como já referido, o IVA é um imposto geral sobre o consumo, é facilmente perceptível a sua “*incidência tendencialmente universal*”⁸⁸ determinada pelo Diploma ao referir como atividades relevantes as “*transmissões de bens e as prestações de serviços efetuadas no território nacional, a título oneroso por um sujeito passivo, agindo nessa qualidade*”⁸⁹ e “*as importações de bens*”⁹⁰.

A nossa abordagem será naturalmente centrada nas prestações de serviços, enquanto figura residual dentre as já mencionadas, ou seja, será aqui inseridas “*qualquer operação efetuada a título oneroso, que não constitua transmissão ou importação de bens*”⁹¹. O carácter residual das prestações de serviços implica uma grande abrangência de operações, resultando na sujeição não apenas das prestações ativas, mas também das prestações por omissão, isto é, puras abstenções de comportamentos⁹².

Relativamente à incidência subjetiva, sabemos que, em regra, são responsáveis pela liquidação e entrega do imposto os sujeitos passivos que realizem operações sujeitas a IVA, ou seja, quando tenhamos uma operação realizada em Angola por sujeitos passivos agindo enquanto tal, o imposto deverá ser liquidado por estes no país⁹³. Todavia, naquelas situações em que os prestadores de serviços configurem entidades não residentes (sem sede, estabelecimento estável ou domicílio em Angola), mas os serviços sejam prestados em território nacional e tenham como adquirentes sujeitos passivos, esses sim com residência, a regra que vigora é a da inversão do sujeito passivo ou regra do *reverse charge*⁹⁴, isto é, o imposto será autoliquidado pelo adquirente dos serviços⁹⁵.

4.2.1.2 A localização das operações, o facto gerador e a exigibilidade

No domínio dos serviços impera a regra geral segundo a qual as prestações de serviços ocorrem em território nacional quando o adquirente, independentemente da sua

⁸⁸ Oliveira, Mariana Gouveia, “*Código do IVA angolano anotado e comentado*”, Almedina, 2021, pág. 59;

⁸⁹ Cfr. artigo 3.º, n.º 1, al. a) da Lei n.º 7/19 de 24 de Abril, Lei que aprova o Código do IVA;

⁹⁰ Cfr. artigo 3.º, n.º 1, al. b) da Lei n.º 7/19 de 24 de Abril, Lei que aprova o Código do IVA;

⁹¹ Cfr. artigo 6.º da Lei n.º 7/19 de 24 de Abril, Lei que aprova o Código do IVA;

⁹² Oliveira, Mariana Gouveia, “*Código do IVA angolano anotado e comentado*”, Almedina, 2021, pág. 69;

⁹³ Cfr. artigo 29.º, n.º 1 da Lei n.º 7/19 de 24 de Abril, Lei que aprova o Código do IVA;

⁹⁴ Cfr. artigo 29.º, n.º 2 da Lei n.º 7/19 de 24 de Abril, Lei que aprova o Código do IVA;

⁹⁵ Cfr. artigo 4.º, n.º 1, al. d) da Lei n.º 7/19 de 24 de Abril, Lei que aprova o Código do IVA;

qualificação como sujeito passivo, aí esteja localizado, ou seja, aí “*tenha domicílio, sede ou estabelecimento estável para o qual os serviços são adquiridos*”⁹⁶.

O Código enumera situações em que, não obstante o lugar do estabelecimento do adquirente e do prestador, existe sujeição a IVA em Angola, designadamente, nos casos em que tenhamos serviços relacionados a imóveis localizados no país⁹⁷, trabalhos que sejam realizados sobre móveis ou peritagens que incidam sobre estes⁹⁸ e serviços de “*transporte de passageiros, pela distância percorrida em território nacional*”⁹⁹.

Em sede de estipulações referentes à localização dos serviços, existe ainda a regra da exploração efetiva, enquanto norma especial, de acordo com a qual, “*as prestações de serviços utilizadas ou cuja exploração efetiva ocorra em território nacional ... são sempre aí localizadas*”¹⁰⁰. Esta última causa incerteza na determinação territorial do imposto, devido aos “*conceitos indeterminados e pouco claros*” utilizados, bem como pela falta de clarificação dos mesmos, acabando por se tornar uma “rede” de forma a tributar todas as operações que tenham alguma ligação com o país¹⁰¹.

Relativamente ao facto gerador, por outras palavras, a ocasião em que o imposto é devido, este corresponde ao momento da realização dos serviços¹⁰².

Por sua vez, a exigibilidade do imposto dá-se com a emissão da fatura, que deverá ser até ao quinto dia útil ou quando termina o prazo para a emissão da desta¹⁰³.

4.2.1.3 As isenções, o valor tributável e as taxas

Uma das características essenciais do IVA tem que ver com a sua neutralidade enquanto tributo assente no sistema da liquidação-dedução, isto é, na liquidação do imposto nas operações ativas e a sua subsequente dedução, nas operações passivas. Todavia, ao tentarmos acautelar questões de carácter económico e social através de taxas

⁹⁶ Cfr. artigo 10.º, n.º 1 da Lei n.º 7/19 de 24 de Abril, Lei que aprova o Código do IVA;

⁹⁷ Cfr. artigo 10.º, n.º 2, alínea a) da Lei n.º 7/19 de 24 de Abril, Lei que aprova o Código do IVA;

⁹⁸ Cfr. artigo 10.º, n.º 2, alínea c) da Lei n.º 7/19 de 24 de Abril, Lei que aprova o Código do IVA;

⁹⁹ Cfr. artigo 10.º, n.º 2, alínea d) da Lei n.º 7/19 de 24 de Abril, Lei que aprova o Código do IVA;

¹⁰⁰ Cfr. artigo 10.º, n.º 4 da Lei n.º 7/19 de 24 de Abril, Lei que aprova o Código do IVA;

¹⁰¹ Oliveira, Mariana Gouveia, “*Código do IVA angolano anotado e comentado*”, Almedina, 2021, pág. 82;

¹⁰² Cfr. artigo 11.º, n.º 1, alínea b) da Lei n.º 7/19 de 24 de Abril, Lei que aprova o Código do IVA;

¹⁰³ Cfr. artigo 9.º, n.º 1 do Decreto Presidencial n.º 292/18, de 3 de Dezembro que aprova o RJFDE;

reduzidas ou de isenções, criamos distorções na mecânica basilar do imposto anteriormente descrita.

Existem no CIVA algumas isenções incompletas relacionadas a serviços, ou seja, ocasiões em que não existe a obrigação de liquidação do imposto, mas também não há a possibilidade de dedução do mesmo, como seja o caso da isenção sobre os seguros de saúde¹⁰⁴, sobre o ensino, nos casos em que este seja efetuado por instituições integradas conforme a legislação aplicável¹⁰⁵, atividades realizadas por estabelecimentos hospitalares¹⁰⁶ e o transporte de doentes em ambulâncias¹⁰⁷.

Na generalidade das operações sujeitas a imposto, o valor tributável corresponde ao montante da “*contraprestação obtida ou a obter pelo adquirente, do destinatário ou de um terceiro*”¹⁰⁸, isto é, ao preço efetivamente pago pelo bem ou serviço. Devemos aqui referir que o legislador atribui à AGT, para fazer face a situações de possíveis simulações, o poder de corrigir o valor das contraprestações, nos casos em que este seja inferior ou superior ao valor normalmente pago¹⁰⁹.

Nos casos em que tenhamos de determinar o valor tributável a partir de elementos expressos em moeda estrangeira, deverá ser aplicada a taxa de câmbio fixada pelo Banco Nacional de Angola à data em que se verificou a exigibilidade do imposto, ou seja, aquando da emissão da fatura, de forma a calcular-se o respetivo montante em Kwanzas¹¹⁰.

No que toca às taxas aplicáveis aos serviços existem atualmente duas taxas. Temos, em primeiro lugar a taxa normal dos 14%¹¹¹ prevista no CIVA e aplicável à generalidade das operações e em segundo, a taxa dos 7%, aplicável às prestações de serviços de hotelaria e restauração, mediante o cumprimento de algumas obrigações por parte do sujeito passivo, nomeadamente, a inscrição de todos os imóveis e “*veículos*

¹⁰⁴ Cfr. artigo 12.º, n.º 1, alínea j) da Lei n.º 17/19 de 13 de Agosto, Lei que altera a Lei que aprova o Código do IVA;

¹⁰⁵ Cfr. artigo 12.º, n.º 1, alínea l) da Lei n.º 17/19 de 13 de Agosto, Lei que altera a Lei que aprova o Código do IVA;

¹⁰⁶ Cfr. artigo 12.º, n.º 1, alínea m) da Lei n.º 17/19 de 13 de Agosto, Lei que altera a Lei que aprova o Código do IVA;

¹⁰⁷ Cfr. artigo 12.º, n.º 1, alínea n) da Lei n.º 17/19 de 13 de Agosto, Lei que altera a Lei que aprova o Código do IVA;

¹⁰⁸ Cfr. artigo 17.º, n.º 1, da Lei n.º 7/19 de 24 de Abril, Lei que aprova o Código do IVA;

¹⁰⁹ Cfr. artigo 17.º, n.º 2, da Lei n.º 7/19 de 24 de Abril, Lei que aprova o Código do IVA;

¹¹⁰ Cfr. artigo 17.º, n.º 8, da Lei n.º 7/19 de 24 de Abril, Lei que aprova o Código do IVA;

¹¹¹ Cfr. artigo 19.º, n.º 1, da Lei n.º 7/19 de 24 de Abril, Lei que aprova o Código do IVA;

motorizados, da sua propriedade ou por si utilizados para o desenvolvimento da atividade”¹¹², a *“emissão de faturas por via de sistemas de faturação eletrónicos*”¹¹³ e a *“entrega das declarações fiscais dos exercícios anteriores*”¹¹⁴.

4.3 A tributação dos serviços prestados por fornecedores não residentes

Concretamente, e como já visto anteriormente, vigora no domínio dos serviços prestados por entidades não residentes, (sem sede, estabelecimento estável ou domicílio em Angola) o mecanismo do *reverse charge*, ou seja, a transmissão da obrigação de liquidação do IVA referente a tais operações para o adquirente dos mesmos, nos casos em que este seja sujeito passivo¹¹⁵ que age aqui como substituto tributário.

Neste âmbito, a autoliquidação será realizada na Declaração Periódica Modelo 7 referente ao mês em que ocorre a operação. O respetivo pagamento do imposto deverá ser realizado *“até ao último dia do mês seguinte àquele a que respeitam as operações no mês anterior”*¹¹⁶.

Complementarmente, apesar do curto prazo para o efeito, que muitas vezes anula a característica da neutralidade deste imposto, poderá ser exercido o direito à dedução pelo substituto tributário *“na declaração periódica desse período ou período seguinte àquele em que se tiver verificado a emissão de faturas”*¹¹⁷ ou documentos equivalentes, em relação ao IVA suportado no âmbito destas operações, mediante o cumprimento das condições formais para o efeito, tal como descritas no CIVA.

5. Reflexões sobre o sistema fiscal angolano

Aqui chegados, e sendo esta dissertação focada nos serviços prestados por sujeitos não residentes, não podíamos deixar de abordar, ainda que de forma breve, algumas

¹¹² Cfr. artigo 14.º, n.º 3, al. b) da Lei n.º 32/21 de 30 de Dezembro, Lei Geral do Orçamento do Estado para 2022;

¹¹³ Cfr. artigo 14.º, n.º 3, al. c) da Lei n.º 32/21 de 30 de Dezembro, Lei Geral do Orçamento do Estado para 2022;

¹¹⁴ Cfr. artigo 14.º, n.º 3, al. d) da Lei n.º 32/21 de 30 de Dezembro, Lei Geral do Orçamento do Estado para 2022;

¹¹⁵ Cfr. artigo 29.º, n.º 1, da Lei n.º 7/19 de 24 de Abril, Lei que aprova o Código do IVA;

¹¹⁶ Cfr. artigo 30.º, n.º 1, da Lei n.º 7/19 de 24 de Abril, Lei que aprova o Código do IVA;

¹¹⁷ Cfr. artigo 23.º, n.º 2 da Lei n.º 17/19 de 13 de Agosto, Lei que altera a Lei que aprova o Código do IVA;

temáticas relacionadas com o estado atual do ordenamento angolano na vertente fiscal e do futuro da tributação no país.

A nova organização do sistema fiscal trazida pela mais recente reforma tributária do país não atingiu até ao momento parte dos objetivos propostos devido a algumas desconsiderações, nomeadamente do grau de sofisticação técnica dos agentes económicos e da Administração Geral Tributária enquanto organização recente, assim como da interação e articulação das inovações trazidas com o restante ordenamento fiscal e regulatório. É particularmente relevante, para que se obtenha um sistema eficaz do ponto de vista do seu funcionamento, não só de arrecadação de receita, mas também do cumprimento de todas as diligências e prazos inerentes aos procedimentos e processos tributários, a existência de uma infraestrutura organizacional, tecnológica e humana capacitada e eficaz.

Os tributos têm como principal objetivo a arrecadação de receita por parte do Executivo de forma a realocar riqueza e rendimento dos cidadãos para o Estado, e com o intuito primordial da melhoria do bem-estar da população como um todo. Mantendo este raciocínio, é fácil percebermos que a receita apurada deve ser revertida, idealmente para o aprimoramento de bens públicos e de áreas em que é tendencialmente necessária a intervenção do Estado devido às falhas de Mercado existentes, como a saúde, a educação, a poluição, infraestruturas, entre outras, não sendo isto verificado integralmente na prática.

A economia angolana é marcada pela informalidade e pela falta de literacia fiscal de grande parte dos seus operadores, o que torna pouco eficiente a arrecadação de receita em sede de impostos sobre o rendimento, tanto de pessoas coletivas como de pessoas singulares. Para além do que foi anteriormente referido, percebe-se, tendo em conta o atual contexto económico do país, que várias iniciativas do Executivo, como seja o Programa de Reversão da Economia Informal do MEP, a fatura premiada com o objetivo de incentivar a exigência de fatura por parte dos adquirentes de bens e serviços e o Programa Nacional de Educação e Cidadania fiscal, não têm produzido resultados satisfatórios e por isso, temos um número reduzido de contribuintes que “carrega às costas” o sistema fiscal, o que resulta numa Administração que coleta mais, a um número menor de entes. Neste sentido, entendemos que uma base larga de incidência dos vários impostos é essencial quando queremos uma redução de taxas, tal como proposto pelo

PERT, e só através dela conseguimos tributar o maior número de realidades possível, diminuindo o efeito substituição e assim a carga excedentária de imposto, melhorando consequentemente a eficiência económica.

Contrariamente ao que se verificava há cerca de 10 anos e ao que é uma tendência dos sistemas fiscais ainda em desenvolvimento, a maior componente de receita fiscal não petrolífera já não deriva dos direitos aduaneiros e dos IEC, mas do II, do IVA e do IRT.

A grande aposta do ordenamento angolano tem sido no IVA que, apesar de ser um imposto neutro e regressivo, assume cada vez mais um papel essencial na estrutura fiscal angolana enquanto imposto particularmente eficiente do ponto de vista económico e de arrecadação de receita. Neste caso temos um imposto que não afeta as exportações, contrariamente ao que acontece por exemplo em sede de Imposto Industrial e sobretudo, reduz a informalidade, uma vez que incentiva o registo dos agentes económicos para que possam beneficiar do mecanismo da liquidação-dedução inerente ao tributo. Contudo, havendo este investimento torna-se necessário que o Estado, do ponto de vista da despesa seja capaz de dar resposta às necessidades da população na vertente da igualdade social, justiça fiscal e equidade procedendo assim a redistribuição da riqueza através de mecanismos como transferências sociais e gastos públicos com elevado efeito redistributivo, com ênfase para os gastos com a saúde e a educação pública de qualidade. Através deste investimento no IVA é possível descermos o II, esse sim com características de progressividade, e desta forma atrair o investimento estrangeiro, incentivar o comércio local, fomentar a economia, aumentar as exportações e prevenir a evasão fiscal.

No que diz respeito ao IRT enquanto terceira grande fonte de receita fiscal não petrolífera cabe referir que atualmente este não configura um tributo eficiente. Tendencialmente a tributação sobre o rendimento das pessoas singulares aufere níveis satisfatórios em ordenamentos mais desenvolvidos e em que o contribuinte tenha um nível de escolaridade razoável, que o torne capaz de cumprir as suas obrigações fiscais, designadamente através de um bom registo na Administração tributária. Acresce ao referido o facto de este ser um imposto que precisa de uma vasta classe média, o que não acontece em Angola onde temos uma grande disparidade económica da população. Temos aqui uma forma de tributação que quando possui as características referidas anteriormente e nos casos em que é desenhada de forma progressiva constitui o instrumento primário de redistribuição do rendimento e que melhor aplica o princípio da

capacidade contributiva. Este tributo pode ainda gerar carga excedentária de imposto e desta forma ser ineficiente devido ao efeito substituição e o desincentivo ao trabalho, sendo por isso necessário agir com particular cautela neste âmbito sob pena de termos uma situação de completa improdutividade.

Complementarmente, temos de ter em consideração as melhorias significativas verificadas do ordenamento angolano na vertente fiscal nos últimos anos e que, qualquer reforma tributária demora cerca de 30 anos para que os seus resultados se tornem visíveis.

Pelas considerações efetuadas, consideramos que o foco deveria ser, tendo em conta o contexto atual do país, nos impostos sobre o consumo, apesar do impacto destes nos preços e salários, pelo menos enquanto os níveis de alfabetização da população não são suficientes para um verdadeiro investimento na tributação direta adequada.

6. Conclusões

De todo o exposto, podemos retirar algumas conclusões relativamente ao tratamento fiscal na prestação de serviços por parte de entidades não residentes em Angola, que passaremos a enunciar em seguida.

Sabemos já que Angola é até aos dias de hoje um país que solicita ao exterior grande parte dos serviços prestados no país devido ao reduzido número de profissionais nacionais com conhecimentos técnicos específicos nas mais diversas matérias, com ênfase nas temáticas relacionadas à indústria extrativa, melhor dizendo, ao setor petrolífero e mineiro.

Relativamente ao II, este afigura-se como imposto que tributa os lucros obtidos no exercício de uma atividade, qualquer que seja a sua natureza, tenha ela caráter de regularidade ou meramente ocasional, de sucursais de sociedades não residentes no país, de entidades que detêm estabelecimentos estáveis em AO e daquelas que prestam apenas serviços de forma esporádica sem este elemento de estabilidade física e temporal. A tributação das entidades estrangeiras, mas que, não obstante, possuam presença física em Angola é realizada no momento da entrega da Declaração Modelo 1 e seguindo as regras do regime geral do imposto. Diferentemente, quanto tenhamos sujeitos passivos sem qualquer EE, a tributação é efetuada com recurso ao mecanismo da retenção na fonte a título liberatório pelo substituto tributário, que será a pessoa coletiva com sede, estabelecimento estável ou direção efetiva em AO que remunere o serviço prestado.

No que diz respeito ao Imposto sobre o Rendimento do Trabalho, o que releva são as remunerações auferidas pelos não residentes, enquadráveis no Grupo B e no Grupo C, decorrentes de atividades exercidas a entidades estabelecidas em Angola. Neste contexto, a tributação destes fornecedores estrangeiros será idêntica, não obstante o grupo, dependendo apenas das características da entidade pagadora da retribuição dos serviços. Nos casos em que esta pessoa coletiva disponha de contabilidade organizada, a liquidação e o pagamento do imposto são feitos por via de retenção na fonte. Diversamente, nas situações em que não disponha de contabilidade organizada, a liquidação e o pagamento são realizados por via de autoliquidação.

Quanto à tributação internacional, existem atualmente, três ADT celebrados por Angola, sendo eles o ADT com Portugal, com os Emirados Árabes Unidos e com a China. Estando, relativamente à tributação do rendimento, os não residentes sujeitos ao Imposto Industrial, Imposto sobre o Rendimento do Trabalho, Imposto sobre Aplicação de Capitais e ao Imposto Predial é em sede destes que poderá haver DTI e conseqüentemente, são estes os tratados nas CDT. Tendo em conta o objeto do nosso estudo, e tomando como referência o ADT com Portugal, a tributação dos prestadores de serviços não residentes no que toca aos rendimentos decorrentes do trabalho independente será, em regra, efetuada na fonte à uma taxa não superior a 5% do montante bruto da remuneração. Relativamente aos lucros das empresas, a tributação é exclusivamente realizada no Estado da residência, exceto nos casos em que exista um Estabelecimento Estável através do qual se exerça a atividade, caso em que a fonte poderá tributar os rendimentos. Aqui, a retenção na fonte dos lucros do EE para a casa-mãe não poderá exceder os 8% dos lucros repatriados. Nas situações descritas, a dupla tributação internacional será eliminada com recurso ao método do crédito de imposto concedido pelo Estado da residência, tendo em conta o imposto pago no Estado da fonte.

Em sede de IVA, concretamente, no âmbito das prestações de serviços que por aplicação das regras de localização se considerem efetuadas em Angola, existe a transmissão da obrigação de liquidação do IVA do prestador para o adquirente, agindo assim o segundo como substituto tributário do primeiro. A autoliquidação do tributo é realizada na Declaração Periódica Modelo 7 do mês em que ocorreu a operação, devendo o respetivo pagamento ser concretizado até ao último dia do mês seguinte ao que respeitam as operações.

Em face de tudo *supra* enunciado, entendemos que os mecanismos atuais em sede de tributação dos serviços realizados por entes não residentes são, em regra, simplificados, de forma a fomentar estas operações, passando a obrigação de liquidação e posterior pagamento do imposto para os nacionais. A aposta deverá, contudo, ser maior em sede de IVA, até que exista um leque de Tratados suficientemente extenso, de forma a não sobrecarregar fiscalmente estes prestadores que, sem um ADT suportam duplamente o peso económico dos tributos.

Bibliografia

- SANFOR (2000): CEDRIC SANFORD, “*Why Tax Systems Differ: A comparative Study of Political Economy of Taxation*”, Fiscal Publications, 2000;
- XAVIER (2007); ALBERTO XAVIER, “*Direito Tributário Internacional*”, 2ª edição, Coimbra, Almedina, 2007;
- LAIRES (2008): RUI LAIRES, “*A incidência e os critérios de Territorialidade do IVA*”, Almedina, 2008;
- GARBARINO (2009): CARLO GABARINO, “*An Evolutionary Approach to Comparative Taxation: Methods and Agenda for Research*”, The American Journal of Comparative Law, 2009, 677 ss.;
- PROJECTO EXECUTIVO PARA A REFORMA TRIBUTÁRIA “PERT” (2011), Decreto Presidencial n.º 50/11 de 15 de Março;
- SANCHES (2010): J. L. SALDANHA SANCHES e J. TABORDA DA GAMA, “*Manual de Direito Fiscal Angolano*”, Coimbra Editora, 2010;
- MACHADO (2014): JÓNATAS E. M. MACHADO, PAULO NOGUEIRA DA COSTA, OSVALDO LEMOS MACAIA, “*Direito Fiscal Angolano*”, Petrony Editora, 2014;
- ATKINSON (2015): ANTHONY ATKINSON, “*Inequality*”, Harvard University Press., 2015;
- DE ALMEIDA (2015): MARTA MACHADO DE ALMEIDA, PIRES, JOSÉ DIOGO MEGRE, FERREIRA, ROGÉRIO M. FERNANDES, “*Legislação Fiscal Angolana – Vol II*”, Vida Económica, 2015;
- ENDRESS (2015): Endress Dieter, Christoph Spengel (ed.), “*Taxation of Income, Wealth and Consumption*”, International Company Taxation and Tax Planning, Kluwe Law International, 2015;
- LUTHER: GILBERTO LUTHER (2016): “*Pressupostos macroeconómicos da reforma estrutural do sistema tributário: perspectivas na tributação das empresas*”, 2016.
- IMF (2017): “*Fiscal Monitor: Tackling Inequality*”, IMF 2017;

- MATEUS (2017): CLAUDEMIRO LAURINDO ANTÓNIO, “*A tributação dos rendimentos do trabalho em Angola*”, dissertação para Mestrado em Direito Fiscal pela Faculdade de Direito da Universidade do Porto, 2017;
- OSTASZEWSKA (2018): OLA OSTASZEWSKA, BELEMA R. OBUOFORIBO, “*Roy Rohatgi on International Taxation, Volume 1: Principles*”, Amsterdam, IBFD, 2018;
- AGT (2020): AGT “*Relatório dos primeiros 180 dias do IVA*”, Direção dos Serviços do Imposto sobre o Valor Acrescentado (DSIVA), de 30 de Abril de 2020;
- CARDOSO (2020): LÍLIA ANUARTE ALBERTO CARDOSO, “*O imposto do consumo do sistema angolano*”, dissertação para Mestrado em Direito e Prática Jurídica na Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa, 2020;
- CIRCLE (2020): MORAIS LEITÃO LEGAL CIRCLE, “*Guia Doing Business, Angola*”, Morais Leitão, Galvão Teles, Soares da Silva & Associados, Outubro de 2020;
- DITMORE (2020): TYLER K. DITMORE, “*When There’s a Will but no Way: Direct and Indirect Taxation in Developing Countries*”, Masters Thesis at University of North Carolina at Chapel Hill Graduate School, 2020;
- SANTOS (2020): CLÁUDIO PAULINO DOS SANTOS, DENIS BARBOSA, JOAQUIM SIMÃO, LEANDRO CRUZ, NEIDIALVA CARDOSO, PEDRO MARQUES e WILSON DONGE, “*Guia do Sistema Tributário Angolano 2021*”, AGT, 2020;
- CAMANDA (2021): ANÁRIA MARISTELA PACHOTA CAMANDA, “*A tributação das sociedades não residentes com estabelecimento estável no sistema judiciário angolano*”, dissertação para Mestrado em Direito e Prática Jurídica na Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa, 2021;
- CEITA (2021): DENISE CEITA, “*A aplicação do IVA às operações de importação*”, Artigo de Opinião, Direção dos Serviços do IVA, 26/02/2021;
- DE OLIVEIRA (2021): MARIANA GOUVEIA DE OLIVEIRA, “*Código do IVA Angolano – Anotado e Comentado*”, Almedina, 2021;
- EU COMMISSION (2021): EUROPEAN COMMISSION, “*Annual Report on Taxation, Review of taxation policies in the EU Member States*”, 2021;

- VASQUES (2021): SÉRGIO VASQUES, “*Cadernos IVA 2021*”, Almedina, 2021;
- AGT (2022): AGT, Folha Tributária, Newsletter Mensal, “*3 anos de IVA*”, Edição n.º 54, 2022.