



UNIVERSIDADE CATÓLICA PORTUGUESA

A base do IRC no caso de estabelecimento estável

**Análise comparativa ao conceito de estabelecimento
estável existente em Portugal e Angola**

Maria de Lourdes Macaia Gongga Ferreira

Mestrado em Direito

Faculdade de Direito | Escola do Porto

2024



UNIVERSIDADE CATÓLICA PORTUGUESA

**A base do IRC no caso de estabelecimento
estável**

**Análise comparativa do conceito de estabelecimento
estável em Portugal e Angola**

Maria de Lourdes Macaia Gongga Ferreira

Orientador: Professor Doutor Tomás Cantista Tavares

Mestrado em Direito

Faculdade de Direito | Escola do Porto

Epígrafe

*“Para tudo há uma ocasião certa; há um tempo certo para cada propósito
debaixo do céu.”*

Eclesiastes 3:1

Agradecimentos

Ao Professor Doutor Tomás Cantista Tavares,
À minha família, em especial aos meus pais e esposo, por todo o apoio e suporte
prestado durante a minha caminhada.

Resumo

A presente dissertação assenta numa análise comparativa ao atual conceito de estabelecimento estável existente no ordenamento jurídico angolano e no ordenamento jurídico português face ao conceito de estabelecimento estável adotado pela Convenção para evitar a dupla tributação celebrada entre os dois países.

O estudo tem como objetivo principal a identificação das principais diferenças e semelhanças entre os dois conceitos, bem como a compreensão das razões inerentes a tais diferenças. No mesmo pudemos constatar maiores diferenças do que semelhanças e estas têm como fundamento, realidades sócio- culturais distintas, objetivos políticos e económicos distintos, origens históricas distintas, entre outros.

A realização da investigação ficou marcada pela enorme dificuldade de obtenção de material sobre o conteúdo angolano, desde doutrina a jurisprudência.

Palavras-chaves: estabelecimento estável, tributação de não residentes, Angola.

Astract

This dissertation is based on a comparative analysis of the current concept of permanent establishment in the Angolan legal system and in the portuguese legal system in relation to the concept of permanent establishment adopted by the Convention for the Avoidance of Double Taxation signed between the two countries.

The study's main objective is to identify the main differences and similarities between the two concepts, as well as to understand the reasons for these differences. The study found that there are more differences than similarities and that these are based on different socio-cultural realities, different political and economic objectives, different historical origins, among others.

The research was marked by the enormous difficulty of obtaining material on Angolan content, from doctrine to case law.

Key words: permanent establishment, taxation of non-residents, double taxation, Angola.

Índice

EPÍGRAFE	4
AGRADECIMENTOS	5
RESUMO/ABSTRACT	6
ÍNDICE	7
LISTA DE SIGLAS E ABREVIATURA	8
INTRODUÇÃO	9
CAPÍTULO I – ESTABELECIMENTO ESTÁVEL	11
CONTEXTO HISTÓRICO	11
CONCEITO E REQUISITOS DE ESTABELECIMENTO ESTÁVEL	12
MC OCDE	12
MC ONU	16
CAPÍTULO II – CONCEITO DE ESTABELECIMENTO ESTÁVEL, À LUZ DA LEGISLAÇÃO ANGOLANA	18
CONTEXTO HISTÓRICO NOTAS PRÉVIAS	18
CONCEITO DE ESTABELECIMENTO ESTÁVEL EM ANGOLA	19
CASOS ESPECÍFICOS DE ESTABELECIMENTOS ESTÁVEIS EXISTENTES EM ANGOLA	21
-ESTABELECIMENTO ESTÁVEL CONSTRUÇÃO	24
CAPÍTULO III – CDT PORTUGAL – ANGOLA	26
1. CONTEXTO HISTÓRICO E JURÍDICO DA CONVENÇÃO	26
CAP. IV- ANÁLISE COMPARATIVA DO CONCEITO DE ESTABELECIMENTO ESTÁVEL NOS DOIS ORDENAMENTOS JURÍDICOS FACE A CDT PORTUGAL – ANGOLA	29
RAZÃO DAS DIFERENÇAS E SEMELHANÇAS	34
OPORTUNIDADES E DESAFIOS PELA COMPARAÇÃO DOS TRÊS CONCEITOS	36
BIBLIOGRAFIA	41
ANEXOS	43

Lista de siglas e abreviatura

CDT _ Convenção de Dupla Tributação

MC OCDE _ Modelo de Convenção da OCDE

MC ONU _ Modelo de Convenção da ONU

OCDE _ Organização para Cooperação e Desenvolvimento Económico

ONU _ Organização das Nações Unidas

CIRC _ Código do Imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas

CGT _ Código Geral Tributário

Introdução

O conceito de estabelecimento estável detém extrema importância para o direito fiscal internacional¹, na medida em que constitui por si só razão suficiente para tributação do rendimento dos contribuintes fora do seu país de residência.

Portugal e Angola possuem laços históricos de trocas comerciais desde o ano de 1482.² Atualmente, ambos os países continuam a representar um para o outro pontos de interesse para investimento de capital por parte dos seus operadores económicos, investidores e empresas residentes.³

Não obstante aos dados da AICEP (Agência para o Investimento e Comércio Externo de Portugal) sobre o capital português investido em Angola⁴, o conceito de estabelecimento estável adotado em Angola ainda constitui motivo de dúvidas por parte das empresas, investidores e operadores económicos portugueses com interesse na realização de atividades económicas em Angola, pelo facto de existir pouca informação disponível a nível internacional sobre as políticas fiscais angolanas.

Tendo em conta o interesse no investimento, torna-se relevante um estudo sobre as políticas fiscais existentes nos dois ordenamentos jurídicos no que concerne a tributação de não residentes com base na existência de um estabelecimento estável de modo a permitir que as empresas, investidores e operadores económicos compreendam as políticas fiscais angolanas, de modo a elaborarem um planeamento fiscal eficiente para realização de atividades económicas em Angola, bem como a compreensão das diferenças e semelhanças por parte por parte da comunidade científica, tendo em conta as relações históricas existentes.

Na presente dissertação pretendemos realizar uma análise comparativa do conceito de estabelecimento estável adotado em Angola face ao conceito de estabelecimento estável adotado em Portugal e na própria Convenção para evitar a dupla tributação entre Portugal e Angola, em específico as seguintes formas de

¹ (Xavier, 2020) pp. 306.

² Desde a chegada dos Portugueses em Angola, na embarcação chefiada por Diogo Cão.

³ (Jornal de Negócios).

⁴ (Jornal de Negócios).

estabelecimento estável: estabelecimento estável agência, estabelecimento estável serviços, estabelecimento estável construção e estabelecimento estável mina, poço de petróleo ou qualquer estrutura para extração ou exploração de recursos naturais.

O presente trabalho está dividido em 4 Capítulos:

- Capítulo I - uma breve referência ao surgimento da figura de estabelecimento estável com referência aos MC OCDE e MC ONU, a definição dos requisitos mínimos e uma breve referência as formas de estabelecimento estável existentes;
- Capítulo II - abordagem do conceito legal de estabelecimento estável existente em Angola;
- Capítulo III – breves referências a Convenção de Dupla Tributação celebrada entre Portugal e Angola;
- Capítulo IV– E como foco do nosso tema, abordaremos a análise comparativa dos seguintes estabelecimentos estáveis existentes em Angola e em Portugal: estabelecimento estável agência, estabelecimento estável serviços, estabelecimento estável construção e estabelecimento estável mina, poço de petróleo ou qualquer estrutura para extração ou exploração de recursos naturais;

Capítulo I – Estabelecimento Estável

Contexto histórico

O estabelecimento estável surgiu no período da 2ª Revolução Industrial (1870-1914). No referido período surgiram e foram implementadas as novas indústrias cuja matéria-prima base para o desenvolvimento da atividade se encontrava nos países em desenvolvimento, razão pela qual, para a manutenção da atividade das mesmas, os países exportadores de capital foram obrigados a migrar as referidas indústrias para os países detentores de matérias-primas⁵.

O movimento migratório em apressado, implicou a fixação da atividade da empresa em outro país que não o da residência, não obstante, a manutenção da conexão existente entre a empresa e o país de residência. Como resultado da extensão das atividades das empresas, levantou-se entre os Estados a questão do exercício da soberania tributária⁶ dos mesmos, face ao crescente movimento migratório das empresas para pontos geográficos fora do alcance do respectivo país de residência⁷. Neste contexto surgiu o estabelecimento estável, como limite mínimo convencionado entre os Estados para a existência de tributação num país diferente ao da residência da empresa. Ou seja, uma empresa só podia ser tributada num país diferente ao da sua residência, se neste último existisse um estabelecimento estável⁸.

Atualmente, a tributação internacional convencionada entre os Estados segue os mesmos moldes, pois, assenta na tributação ilimitada dos sujeitos passivos na residência (princípio da tributação universal ou ilimitada)⁹, conjugada com uma

⁵ (Pereira P. R., Princípios do Direito Fiscal Internacional, 2020) pp. 66.

⁶ “soberania tributária pode ser entendida como uma manifestação específica da soberania do Estado que lhe permite criar e implementar a sua própria política fiscal, exercendo os seus poderes tributários internacionais relativamente a situações tributárias internas e a situações tributárias internacionais com elementos de conexão relevantes com esse Estado, bem como negociando em matéria tributária com outros Estados”. (Pereira P. R., Princípios do Direito Fiscal Internacional, 2020) pp. 55. e Alberto Xavier entende que a soberania tributária corresponde “ao poder do Estado de legislar sobre pessoas, coisas ou factos, que se localizem no seu território” (Xavier, 2020) pp. 14.

⁷ (Pires, 2023) pp. 66.

⁸ (Pires, 2023) pp. 73.

⁹ Cfr. (Pereira P. R., Princípios do Direito Fiscal Internacional, 2020) pp. 89 “Nos termos deste princípio, as pessoas singulares ou coletivas residentes num Estado ficam, nesse Estado, sujeitas a uma

tributação limitada na fonte (princípio da limitação territorial)¹⁰, desde que se verifiquem os requisitos mínimos de conexão entre o sujeito passivo e a fonte do rendimento, em específico, um estabelecimento estável.

Conceito e Requisitos de estabelecimento estável

MC OCDE

O MC OCDE define no seu artigo 5º nº 1 estabelecimento estável como “uma instalação fixa através da qual a empresa exerce toda ou parte da sua atividade”.

Requisitos essenciais para a verificação de estabelecimento estável

RITA CALÇADA PIRES, identifica no nº1 do artigo 5º do MC OCDE os seguintes requisitos para a verificação de um estabelecimento estável por natureza¹¹:

- a existência de uma instalação;
- a fixidez dessa instalação;
- o exercício da atividade da empresa através dessa instalação fixa.¹²

1. Existência de uma instalação física

Para a verificação do estabelecimento estável, deve existir uma instalação física; o termo “instalação física” deve ser entendido de forma ampla, uma vez que pode revestir a forma de qualquer local, máquina ou equipamento¹³, podendo mesmo rever a forma de um servidor, desde que utilizado para o exercício da atividade da empresa, quer seja ou não utilizado exclusivamente para esse fim¹⁴.

tributação ilimitada, sendo tributáveis relativamente a todos os seus rendimentos, tanto obtidos no Estado da residência como no estrangeiro (*worldwide income*)”.

¹⁰ Cfr. (Pereira P. R., Princípios do Direito Fiscal Internacional, 2020) pp. 90 “o princípio exprime uma limitação da obrigação tributária aos rendimentos obtidos de fontes localizadas em determinado território.

¹¹ (Xavier, 2020) pp. 311-312, Alberto Xavier os denomina por estabelecimentos reais.

¹² (Pires, 2023) pp. 74.

¹³ (Pires, 2023) pp. 75 e 6º Comentário ao artigo 5º MC OCDE.

¹⁴ (Pires, 2023) pp. 75-76 | 6º Comentário ao artigo 5º MC OCDE 10º Comentário ao artigo 5º CM OCDE.

Ademais, para a caracterização da instalação física não se torna relevante o facto da empresa ser proprietária ou locatária do local, material, maquinaria ou equipamento, sendo mais relevante para a sua caracterização, conforme refere RITA CALÇADA PIRES, “o facto de a empresa deter o controlo efectivo do espaço”.¹⁵

2. Fixidez da instalação

De acordo com os comentários da OCDE¹⁶, a instalação deve ser fixa e demonstrar permanência do ponto de vista temporal e geográfico¹⁷.

- i. Permanência temporal: o local de atividade não pode ter um carácter puramente temporário, tendo a instalação que demonstrar um certo grau de permanência, o artigo 5º aponta como período mínimo de permanência os 6 meses¹⁸, entretanto, um local de atividade pode constituir um estabelecimento estável mesmo que exista, na prática, apenas por um período de tempo inferior, na medida em que, só uma análise individual de cada situação em concreto nos permitiria aferir se tendo em conta a natureza da atividade seria justificável o curto tempo da mesma¹⁹. Não obstante, constituem exceção as atividades de natureza recorrentes.²⁰

Para efeitos de contagem do prazo, não se consideram excluídos os trabalhos preparatórios, desde que a atividade preparatória seja substancialmente diferente da atividade para a qual o estabelecimento estável deve servir de base.²¹

- ii. Permanência geográfica: verifica-se uma permanência geográfica quando a instalação esteja num determinado local e ali permaneça. Contudo, essa permanência não necessita de estar “enraizada” ou com uma fixação

¹⁵ (Pires, 2023) pp.75-76 e 6º Comentário ao artigo 5º MC OCDE.

¹⁶ (Comentários ao artigo 5º do MC OCDE , 2017) com base na Atualização de 2017.

¹⁷ § (Comentários ao artigo 5º do MC OCDE , 2017) ponto 5

; resulta aí¹⁸ § (Comentários ao artigo 5º do MC OCDE , 2017) ponto 6, resulta ainda do mesmo ponto que “na prática os países não têm considerado como estabelecimentos estáveis as instalações com duração inferior a seis meses”.

¹⁹ (Pires, 2023) pp. 77.

²⁰ Cfr. § (Comentários ao artigo 5º do MC OCDE , 2017) ponto 6 “No caso das atividades recorrentes, cada período de tempo durante o qual o local é utilizado, tem que ser contabilizado como um todo pelo número total de vezes que o local for utilizado”.

²¹ Cfr. § (Comentários ao artigo 5º do MC OCDE , 2017) ponto 11

efectiva no solo, precisa apenas de permanecer no mesmo local. Como por exemplo, uma roulotte, uma embarcação atracada no Porto²².

3. Exercício da atividade através dessa instalação física:

A razão de ser do terceiro teste é a de procurar saber se existe ou não uma ligação da actividade desenvolvida face ao lugar de negócios.²³

Conforme resulta do comentário 35º do artigo 5º do MC OCDE, “para a verificação da respetiva ligação não necessitam de ser desenvolvidas atividades de carácter produtivo nem serem estas permanentes, uma vez que torna-se apenas relevante o facto das atividades da instalação fixa serem levadas a cabo de modo regular pelo pessoal da empresa”²⁴. Quanto ao pessoal da empresa que deve exercer a atividade, pode ser constituído pelos empregados ou colaboradores desde que os mesmos recebam orientações sobre o trabalho a ser realizado²⁵.

Neste contexto, ressalta ainda RITA CALÇADA PIRES, sobre “o facto de existirem determinadas atividades desenvolvidas através de equipamentos automáticos, aonde a atividade do pessoal da empresa se limita a montagem, funcionamento, controle e manutenção dos referidos equipamentos. Nos casos em apreço, o critério não poderá ser o da realização da atividade pelo pessoal da empresa, mas sim, o de averiguar se a empresa exerce a sua atividade para lá da montagem inicial das máquinas, havendo lugar a estabelecimento estável se a empresa que monta as máquinas as explora e efectua a respetiva manutenção por conta própria”²⁶.

Com a verificação dos requisitos mínimos contemplados na definição do MC OCDE estaremos perante a um estabelecimento estável. Não obstante, o MC OCDE prevê a existência de outras realidades, que apesar de não cumprirem rigorosamente com os três requisitos acima mencionados constituem estabelecimentos estáveis, são denominados na doutrina por estabelecimentos estáveis por ficção²⁷ e

²² (Pires, 2023) pp. 76.

²³ (Pires, 2023) pp. 78.

²⁴ (Pires, 2023) pp. 79.

²⁵ (Pires, 2023) pp. 79.

²⁶ (Pires, 2023) pp. 79.

²⁷ (Pires, 2023) pp. 76.

estabelecimentos estáveis pessoais²⁸. São estes: estabelecimento estável agência e estabelecimento estável projeto.

- **Estabelecimento estável Projeto**

Está presente no nº3 do artigo 5º do MC OCDE. Trata-se de estabelecimento estável ficcionado, na medida em que, diferente do estabelecimento por natureza, prescinde de alguns requisitos para a sua caracterização. O critério “instalação física” é substituído por uma cláusula mínima temporal de doze meses²⁹, isto é, para a verificação do estabelecimento estável em apreço não será necessário a verificação de uma instalação física, mas sim, a duração mínima da atividade por pelo menos 12 (doze) meses.

Conforme resulta do Comentário 17º do artigo 5º MC OCDE, constitui estabelecimento estável para esse efeito a construção de edifícios, estradas, pontes ou canais, colocação de condutas, escavações, instalação de um novo equipamento ou uma máquina num edifício existente e ainda a supervisão e o planeamento no local de construção³⁰.

O estaleiro de construção passa a existir apartir da data em que o empreiteiro inicia qualquer atividade inicial ou preparatória e continua até a conclusão ou abandono definitivo da obra, ou seja, diferente do estabelecimento estável por natureza, no estabelecimento estável construção/projeto releva para efeitos de contagem do prazo os trabalhos preparatórios ou iniciais³¹.

- **Estabelecimento estável Agência**

Está presente no artigo 5º nº 5 do MC OCDE, trata-se de um estabelecimento estável ficcionado igual ao anterior na medida em que prescinde de alguns requisitos estritos do estabelecimento estável por natureza. Contudo, diferente do estabelecimento estável projeto, o critério instalação fixa não é substituído por um

²⁸ (Xavier, 2020) pp. 311.

²⁹ (Pires, 2023) pp. 83 “Passando em revista as reservas ao artigo 5º do MC OCDE, verifica-se a preferência por um periodo de seis meses, por parte de vários Estados Membros da organização internacional, tais como, Austrália, Coreia, Eslováquia, Grécia, México, Noza Zelândia, Portugal e Turquia”

³⁰ (Comentários ao artigo 5º do MC OCDE , 2017) nº 17

³¹ (Comentários ao artigo 5º do MC OCDE , 2017) nº 19º

elemento temporal, mas sim, pela existência de um agente dependente e que proceda ao exercício da atividade com carácter de habitualidade³².

Estamos perante a um estabelecimento estável agência sempre que um agente dependente, isto é, uma pessoa, singular ou coletiva, na qualidade de empregado ou não da empresa, actua por conta da mesma, com poderes para concluir contratos em nome da empresa, e, exercendo tais poderes com carácter de habitualidade. Tal pessoa não pode ser um agente independente, contudo, não precisa de ser residente nem de ter local de atividade no Estado em que actua em nome da empresa³³.

MC ONU

Tendo em conta o inicial e principal modelo de convenção internacional elaborado pelos Estados para a tributação internacional (MC OCDE) ter sido criado pelos países exportares de capital, o mesmo contém diversas normas mais favoráveis aos mesmos e desfavoráveis aos países em detentores de matérias primas.

Baseado no MC OCDE, o MC ONU propõe algumas regras e alterações com o intuito de contrapor as previamente existentes no MC OCDE³⁴.

No modelo em análise foram propostas as seguintes alterações ao conceito de estabelecimento estável:

- Inclusão ao conceito de estabelecimento estável o fornecimento de serviços de consultoria, quer seja por meio de assalariados ou outro pessoal contratado pela empresa com este fim, e, desde que, a atividade seja exercida no outro país durante mais de seis meses em qualquer período de doze meses (artigo 5º nº3 alínea b) ;
- Inclusão ao conceito de estabelecimento estável as instalações que tenham por objecto a entrega e depósitos de mercadorias pertencentes à empresa, ainda que a referida empresa não detendo poderes de contratar, conserve as mercadorias em apreço com o objetivo de proceder à entrega por conta daquela (artigo 5º nº4 alíneas a) e b) ;

³² (Pires, 2023) pp. 88.

³³ Cfr. (Comentários ao artigo 5º do MC OCDE , 2017) ponto 31, 32, 32.1.

³⁴ (Cardona, 1995) pp. 257-259.

- Inclusão à lista de exemplos, que, para além da regra geral, constituem estabelecimentos estáveis as atividades de fiscalização e, igualmente os estaleiros de construção ou de montagem que excedam, em ambos os casos, seis meses de duração;
- Com base no nº7 do artigo 5º do MC ONU, qualquer atividade exercida por um agente exclusiva ou quase exclusivamente por conta de uma empresa, não é considerado um agente independente, isto é, nestes casos, estaremos perante a um estabelecimento estável³⁵.

Da comparação dos dois modelos acima referidos, resulta de forma clara que o MC OCDE possui diversas regras mais favoráveis aos países exportadores de capital, ou desenvolvidos em detrimento dos países em desenvolvimento ou detentores de matéria-prima.

De igual modo, com base nas alterações sugeridas, podemos concluir o conceito de estabelecimento estável é mais amplo no MC ONU, o que torna-se mais fácil verificar a existência de um estabelecimento estável com base neste modelo do que com base no MC OCDE, e deste modo, confirma-se o interesse do MC ONU em beneficiar o país da fonte, em detrimento do país da residência³⁶.

³⁵ (Cardona, 1995) pp. 257-259.

³⁶ (Cardona, 1995) pp. 257-259.

Capítulo II – Conceito de estabelecimento estável, à luz da legislação angolana

Contexto histórico| notas prévias

Angola faz parte do grupo das ex-colónias portuguesas, tendo-se tornado independente em 1975. Após a proclamação da independência, o país vivenciou uma guerra civil por um período de 27 anos, protagonizada pelos três movimentos políticos e militares que até então haviam unido forças para conquistar a independência, nomeadamente, M.P.L.A., U.N.I.T.A. e F.N.L.A.³⁷.

Durante o período de guerra, o país dependia de forma exclusiva da exploração dos seus recursos naturais, com especial ênfase para o petróleo. Ainda em fase de guerra, ocorreram diversos acontecimentos sócio-económicos relevantes, tais como:

- i. o país ter atingido a produção de 500 mil barris de petróleo por dia;³⁸
- ii. as revisões constitucionais de 1991 e 1992 que permitiram a implementação da democracia multipartidária e a consequente realização das primeiras eleições multipartidárias, a separação de poderes e a interdependência dos órgãos de soberania;
- iii. a consagração constitucional dos princípios basilares da economia de mercado, sendo que até a data existia um mercado fechado aonde o principal operador económico era o Estado e o mesmo possuía o monopólio de quase todas as atividades económicas.

Com a abertura do mercado o legislador constitucional permitiu o desenvolvimento de atividades económicas por parte dos residentes, como também por parte das empresas ou agentes económicos estrangeiros ou não residentes de modo a impulsionar a economia que até então permaneceu estagnada.

³⁷ MPLA (Movimento Popular de Libertação de Angola), FNLA (Frente Nacional de Libertação de Angola) e UNITA (União Nacional para Independência Total de Angola).

³⁸ (ANPG (Agência Nacional de Petróleo e Gás))

Para a subsistência e manutenção das despesas do país, Angola que dependia quase que de forma exclusiva da exploração dos seus recursos naturais, entendeu que pela escassez de capital humano e tecnológico necessários para a exploração de tais recursos, devia cooperar com empresas não residentes com capacidade de explorar os mesmos.

Como forma de garantir a tributação da atividade das empresas não residentes que haveriam de explorar os recursos naturais, bem como a tributação das novas empresas não residentes que no futuro haveriam de realizar atividades económicas e obtivessem rendimentos no país tendo em conta a consagração constitucional da abertura de mercado, o legislador criou no direito interno angolano a figura do estabelecimento estável em 1992, por intermédio do artigo 17º A da Lei 17/92, com uma redação muito próxima ao conceito de estabelecimento estável adoptado na época em Portugal, não tendo o conceito angolano sofrido qualquer alteração legislativa desde a sua implementação até a data de hoje.

O conceito é inspirado no MC OCDE, entretanto, acolheu diversas características indicativas de favorecimento pela tributação no Estado da fonte, conforme orientação do MC ONU.

Conceito de estabelecimento estável em Angola

No ordenamento jurídico angolano, o conceito de estabelecimento estável está previsto no artigo 39º do Código Geral Tributário.³⁹

Segundo a norma referida, considera-se que estamos perante a um estabelecimento estável em território angolano sempre que exista uma instalação fixa, através da qual a empresa exerça toda ou parte da sua atividade, designadamente: um local de direção, uma sucursal, um escritório, uma fábrica, uma oficina e uma mina, um poço de petróleo ou gás, uma pedreira ou qualquer local de extração de recursos naturais desde que situado em território nacional⁴⁰.”

Existe também um estabelecimento estável, nos termos da legislação angolana, sempre que se verificar qualquer das seguintes situações:

³⁹ Lei 21/14, de 22 de Outubro (Código Geral Tributário).

⁴⁰ (Pereira P. R., Tributação das Empresas em Angola, 2016) pp. 23.

- a) Existência de um estaleiro de construção ou de montagem e as 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, incluindo os trabalhos preparatórios, for superior a 90 dias em qualquer período de 12 meses⁴¹;
- b) 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 dessa natureza são prosseguidas em Angola durante um ou vários períodos, representando no total mais de 90 dias, em qualquer período de 12 meses⁴².

Considera-se igualmente que uma empresa tem um estabelecimento estável em território angolano quando uma pessoa singular ou coletiva, que constitua um agente dependente, atue em Angola para essa empresa, na medida em que a pessoa em causa:

- a) Tenha ou habitualmente exerça, em território angolano, poderes para concluir contratos em nome da empresa; ou
- b) Não dispondo desses poderes, conserve habitualmente em Angola um *stock* de mercadorias para entrega por conta da empresa⁴³.

Decorre ainda do artigo 39º do Código Geral Tributário que o conceito de estabelecimento estável não compreende o exercício da atividade em Angola por intermédio de um corretor, comissário geral ou qualquer agente independente, desde que essas pessoas atuem no âmbito normal da sua atividade (e não em exclusividade ou quase em exclusivo por conta da empresa, caso em que não deverão ser considerados agentes independentes).

Conforme refere PAULA ROSADO PEREIRA, “podemos concluir que o preenchimento do conceito de estabelecimento estável permite, no caso concreto, assumir a existência de uma estrutura, em termos instalações ou apenas humana, utilizada no desenvolvimento de uma atividade económica regular no território em

⁴¹ (Pereira P. R., Tributação das Empresas em Angola, 2016) pp. 23-24

⁴² (Pereira P. R., Tributação das Empresas em Angola, 2016) pp. 23 -24.

⁴³ (Pereira P. R., Tributação das Empresas em Angola, 2016) pp. 24 – 25.

questão, determinandi a tributação nesse Estado como se de uma entidade jurídica autónoma se tratasse”.⁴⁴

Casos específicos de estabelecimentos estáveis existentes em Angola

- Estabelecimento estável mina, poço de petróleo ou gás, pedreira ou qualquer local de extração de recursos naturais

O Código Geral Tributário estabelece que uma mina, um poço de petróleo ou gás, uma pedreira ou qualquer local de extração de recursos naturais desde que se situe em território angolano constitui estabelecimento estável. A expressão qualquer local deve ser entendida de forma ampla, uma vez que pode incluir todos os locais de extração dos recursos naturais localizados em terra e localizados no mar⁴⁵.

O artigo fala apenas da extração dos recursos naturais, sendo omissa sobre a atividade de exploração e prospecção dos mesmos recursos, estejam estes localizados em terra ou no mar. Com base nisso, torna-se relevante compreender o tratamento fiscal das empresas não residentes que obtenham lucros empresariais através da exploração dos recursos naturais em Angola; se serão tributados nos mesmos termos que a extração ou se existirá um regime diferente. Dos comentários da OCDE resulta que até ao momento os Estados não chegaram a um consenso sobre a tributação da prospecção e exploração dos recursos naturais, e nestes termos, indica que sejam os próprios Estados a regular nas convenções bilaterais a matéria sobre a tributação da exploração e prospecção dos recursos naturais⁴⁶.

A Convenção celebrada entre Portugal e Angola para eliminar a dupla tributação em matéria de impostos delimita como período mínimo de permanência das instalações ou estruturas para a verificação de estabelecimento estável em caso de pesquisa e exploração de recursos naturais, o período superior a 30 dias⁴⁷.

⁴⁴ (Pereira P. R., Tributação das Empresas em Angola, 2016) pp. 24- 25.

⁴⁵ Cfr. (Comentários ao artigo 5º do MC OCDE , 2017) ponto 14

⁴⁶ Cfr. (Comentários ao artigo 5º do MC OCDE , 2017) ponto 15

⁴⁷ Artigo 5º nº3 alínea c) da CDT Portugal – Angola.

É relevante realçarmos que apesar do Estado angolano ter convencionado isso com o Estado português na respetiva CDT, o legislador não alterou a lei interna de modo a conter alguma norma de igual teor com o intuito de regular a tributação da mesma atividade no caso dos países com os quais não possui CDT. O que nos leva a concluir que a omissão do legislador sobre a tributação da atividade de exploração dos recursos naturais é com a intenção de tributar a atividade nos mesmos moldes em que é tributada a atividade de extração, isto é, a partir do momento em que a empresa inicia a sua atividade em território angolano, sendo este o momento que a empresa constitui um estabelecimento estável .

Assim sendo, as empresas residentes nos países com os quais Angola não possui um Acordo de Dupla Tributação serão tributadas a partir do momento do início da sua atividade no território nacional, e não após os 30 dias conforme disposto na CDT existente entre Portugal e Angola, na medida em que o legislador não estipulou nenhuma regra específica para a atividade de exploração de recursos naturais na legislação interna.

Partimos também deste entendimento tendo em conta a história e todo o contexto social que envolve a atividade de exploração dos recursos naturais para um país como Angola. A atividade constitui até aos dias de hoje a principal fonte de rendimento do país, e por este motivo, o legislador preferiu optar pela manutenção da norma que garante um maior alcance na tributação dos rendimentos provenientes destes recursos na sua lei interna e não limitar de forma alguma o seu poder de tributação com a criação de uma nova regulamentação para a atividade de exploração.

- Estabelecimento estável agência

Do elemento literal da norma, podemos destacar os seguintes requisitos para a verificação de um estabelecimento estável:

- i) presença de agente dependente da empresa não residente em território angolano;
- ii) que o referido agente tenha ou habitualmente exerça, em Angola, poderes para concluir contratos em nome da empresa; ou

iii) não dispondo de tais poderes, que conserve habitualmente no País um *stock* de mercadorias para entrega por conta da empresa⁴⁸.

A norma possui entendimento contrário ao MC OCDE na medida em que o último estipula no seu comentário 32 ao n° 5 do artigo 5° que apenas as pessoas com poderes para celebrar contratos podem conduzir a um estabelecimento estável.

O legislador angolano entende que, não obstante a inexistência de poderes para conclusão do contrato, poder-se-a ainda considerar-se estabelecimento estável se o agente conservar habitualmente em território angolano um stock de mercadorias para entrega por conta da empresa, conforme resulta do artigo 5° n° 4 alínea a) e b) do MC ONU.⁴⁹

Ainda de modo contrário ao estipulado no MC OCDE, para a caracterização do estabelecimento estável, o agente não precisa de possuir autoridade suficiente para vincular a participação da empresa na atividade comercial do Estado em causa, muito menos de exercer essa autoridade de modo habitual.

É apenas imprescindível para a sua caracterização enquanto estabelecimento estável a existência do agente dependente, não sendo os restantes dois requisitos de carácter cumulativo, bastando-se o conceito pela existência de apenas um deles.

Quanto a natureza do agente, este pode ser uma pessoa singular ou coletiva, pode ser qualificado juridicamente como empregado ou não da empresa não residente, contudo, não pode ter independência perante a mesma, seja ela, jurídica ou económica e não precisa de ser residente nem de ter local de atividade em Angola, aonde atua em nome da empresa⁵⁰.

Do conteúdo literal do conceito de estabelecimento estável, resulta de forma clara a inspiração do legislador angolano no MC ONU pela forma em que o mesmo foi redigido, tendo em conta a principal finalidade do MC ONU o favorecimento pela tributação no Estado da fonte.

- Estabelecimento estável serviço

⁴⁸ Artigo 39° n° 3 do Código Geral Tributário.

⁴⁹ (Cardona, 1995) pp. 258.

⁵⁰ Cfr. (Comentários ao artigo 5° do MC OCDE , 2017) ponto 32

Do elemento literal da norma, podemos retirar os seguintes requisitos de cumprimento cumulativo:

- i. Realização de serviços de consulta;
- ii. Por intermédio de assalariados ou outro pessoal contratado para esse fim;
- iii. Apenas se essas atividades forem prosseguidas no País durante ou vários períodos, representando no total mais de 90 (noventa) dias, em qualquer período de 12 (doze) meses⁵¹.

O estabelecimento estável surge pela realização de serviços por uma pessoa não residente por intermédio de trabalhadores ou pessoas contratadas apenas para esse fim, desde que cumpra com o requisito mínimo temporal de mais de 90 dias, em qualquer período de 12 meses, não sendo necessário para a verificação do estabelecimento estável a existência de uma estrutura ou instalação fixa.

É uma norma existente no MC ONU⁵² e não no MC OCDE, contudo, enquanto que no MC ONU o prazo estipulado é de pelo menos 6 meses para a sua verificação, o legislador angolano estipulou um prazo menor (90 dias).

-Estabelecimento estável construção

É considerado estabelecimento estável qualquer estabelecimento de construção ou de montagem que tenha uma duração superior a 90 (noventa) dias em qualquer período de 12 (doze) meses⁵³.

Resulta do conceito de estabelecimento estável derivado das alterações do MC ONU, que o legislador incluiu no mesmo as atividades de coordenação, fiscalização e supervisão conexas com o funcionamento dos estabelecimentos de construção ou de montagem⁵⁴. E ainda conforme resulta do comentário 17 ao artigo 5º do MC OCDE a expressão estabelecimento de construção inclui não só a construção de edifícios, mas também a construção de estradas, pontes ou canais, colocação de condutas, escavação.

⁵¹ Artigo nº 39º nº2 alínea b) do Código Geral Tributário.

⁵² (Cardona, 1995), pp 258 e artigo 5º nº3 CGT, artigo 5º nº3 alínea MC ONU.

⁵³ Artigo 39º nº2 alínea a) do Código Geral Tributário.

⁵⁴ (Cardona, 1995) pp. 258 e artigo 39º nº 2 alínea a) do CGT.

Além disso, o termo estabelecimento de montagem, inclui também a instalação ou montagem de um novo equipamento, bem como a montagem de uma máquina complexa, num edifício existente ou por existir, e, de igual modo inclui a supervisão e o planeamento no local de construção⁵⁵.

Estão incluídos no conceito estabelecimento estável as atividades preparatórias ou auxiliares a obra, tais como a montagem do estaleiro e continua a existir o estabelecimento estável até a conclusão da obra ou o seu definitivo⁵⁶.

⁵⁵ Cfr. (Comentários ao artigo 5º do MC OCDE , 2017) ponto 17.

⁵⁶ Cfr. (Comentários ao artigo 5º do MC OCDE , 2017) ponto 19.

Capítulo III – CDT Angola-Portugal

1. Contexto histórico e jurídico da Convenção

Angola e Portugal possuem um histórico de relações comerciais e investimento de capitais com um peso relevante para a economia de ambos os países. Contudo, apesar dos rendimentos provenientes dos dois países consubstanciarem um peso relevante para a economia, facto é que durante muitos anos os referidos rendimentos acabavam por sofrer uma forte penalização na medida em que o não residente era inicialmente tributado no país da fonte e logo em seguida tributado no país de origem ou de residência.

Tendo em conta o presente contexto, os dois países cogitaram durante anos a criação de uma Convenção com o intuito de eliminar a dupla tributação e a evasão fiscal a que os cidadãos e as empresas residentes nos dois países estavam sujeitas no âmbito da realização das suas atividades económicas.

Aos 18 de Setembro de 2018, foi assinada em Luanda uma Convenção entre a República de Portugal e a República de Angola para eliminar a dupla tributação em matéria de impostos sobre o rendimento e prevenção a fraude e evasão fiscal, tendo esta entrado em vigor aos 22 de Agosto de 2019, não obstante ao facto de que quanto aos impostos devidos na fonte, entrou em vigor apenas sobre os factos geradores ocorridos após 1 de Janeiro de 2020.⁵⁷

A Convenção em apreço seguiu o Modelo ONU⁵⁸. Uma vez que, “prevê, entre outras disposições, uma definição alargada de estabelecimento estável, na medida em que determina períodos temporais reduzidos para estabelecimento estável de construção, uma disposição que determina a existência de um estabelecimento estável no caso de certas prestações de serviços, e uma definição mais abrangente da regra aplicável aos agentes”.⁵⁹

Com a ratificação e publicação em Diário da República da referida Convenção nos dois países, a mesma passou a ser parte integrante das referidas ordens jurídicas

⁵⁷ (PLMJ, 2019).

⁵⁸ Com as recentes alterações de 2017.

⁵⁹ (Morais Leitão, 2019).

enquanto vincular internacionalmente o Estado angolano e o português, em obediência ao princípio da aplicabilidade directa e automática dos tratados internacionais.⁶⁰

2. Prevalência da Convenção sobre o direito interno

Com a Convenção e do direito interno a vigorem em simultâneo sobre o ordenamento jurídico angolano e o ordenamento jurídico português torna-se relevante compreender a hierarquia existente entre as referidas normas.

Conforme refere ALBERTO XAVIER “a superioridade hierárquica dos tratados sobre o direito interno resulta de forma directa dos artigos 26º e 27º da Convenção de Viena”.⁶¹ PAULA ROSADO PEREIRA partilha do mesmo entendimento e esclarece que “o artigo 26º concretiza o princípio *pacta sunt servanda*, ao passo que o artigo 27º nº 2 determina que um Estado Parte num tratado não pode invocar as disposições do seu direito interno para justificar o incumprimento de um tratado.”⁶²

Os dois ordenamentos jurídicos em apreço ratificaram a Convenção de Viena, razão pela qual, a Convenção tem supremacia sobre o direito interno dos dois países nas matérias regulamentadas na própria Convenção. Quer isto diz, que em caso de conflito entre as normas do direito interno português ou do direito interno angolano com a Convenção, esta última prevalecerá sobre as disposições legais dos dois ordenamentos.

A posição de supremacia do direito internacional sobre o direito interno encontra ainda suporte na Jurisprudência do Tribunal Constitucional português,⁶³ como resulta dos Acórdãos seguintes:

“- Acórdão do TC de 31 de Julho de 1985 – Processo nº 84-0007: “O artigo 8º nº 2 da Constituição consagra o princípio da primazia do direito internacional sobre a lei interna, com a consequência de uma norma interna não poder repelir ou contrariar a vigência de uma norma convencional;

⁶⁰ Artigo 13º da Constituição da República Angolana e artigo 8º da Constituição da República Portuguesa.

⁶¹ (Xavier, 2020) pp. 119.

⁶² (Pereira P. R., *Convenções sobre Dupla Tributação no Atual Direito Fiscal Internacional*, 2021) pp. 139.

⁶³ AZEVEDO SOARES, *Lições de Direito Internacional Público*, 99-100 in pp. 119- 120, cit. por. (Xavier, 2020) pp. 119-120.

- Acórdão do TC de 24 de Abril de 1985 – Processo nº 84-0002: “E, por força da norma implícita contida no nº 2, do artigo 8º da Constituição, o direito internacional pactício está situado em plano normativo superior ao da lei ordinária – que o não pode revogar só cessando a sua vigência por desobrigação internacional válida do Estado.”⁶⁴

⁶⁴ AZEVEDO SOARES, *Lições de Direito Internacional Público*, 99-100 in pp. 119- 120, cit. por. (Xavier, 2020) pp. 119-120

Cap. IV- Análise comparativa do conceito de estabelecimento estável nos dois ordenamentos jurídicos face a CDT Angola-Portugal

Notas prévias

As primeiras leis angolanas surgiram durante o período colonial, tendo sido criadas pelo regime português vigente na altura, uma vez que Angola constituía naquele momento uma extensão do território português.

Após proclamação da independência, o legislador angolano manteve alguns princípios estruturantes existentes no ordenamento jurídico português. No que concerne o conceito de estabelecimento estável, este surgiu em Angola pela primeira vez em 1992 e mantém a mesma redação até a data de hoje.

1. Estabelecimento estável mina, poço de petróleo ou gás, pedreira ou qualquer local de extração, prospecção ou exploração de recursos naturais

Está contemplado nos dois ordenamentos jurídicos e na Convenção a existência de um estabelecimento estável sempre que exista no território do país uma mina, um poço de petróleo ou gás, uma pedreira ou qualquer local de extração de recursos naturais, pelo que, tão logo pela verificação de uma das instalações acima referidas, e cumulativamente, tal como estipulado no artigo 5º nº1 da CM OCDE esta cumpra os requisitos de fixação e realização do exercício da atividade através dela, estaremos diante de um estabelecimento estável, pelo que, a empresa não residente terá os seus rendimentos tributados no país da fonte com base no estabelecimento estável.

A semelhança acima mencionada reside apenas nos estabelecimentos estáveis para efeitos de extração de recursos naturais, sendo que os dois ordenamentos jurídicos e a própria Convenção não possuem o mesmo posicionamento quanto aos estabelecimentos estáveis destinados a prospecção e exploração de recursos naturais.

Grau de permanência necessário

São considerados estabelecimentos estáveis em Portugal as instalações, plataformas ou navios utilizados na prospeção ou exploração de recursos naturais, desde que a duração da atividade exceda 90 dias⁶⁵. Para a Convenção são considerados estabelecimentos estáveis as instalações ou estruturas utilizadas na pesquisa e exploração de recursos naturais localizadas em um Estado Contratante, desde que, essas instalações ou estruturas permaneçam por um período superior a 30 dias.

De forma diferente ao ordenamento jurídico português e a Convenção, o conceito de estabelecimento estável em Angola não dispõe de nenhuma norma relativa as características que as instalações destinadas a prospeção ou exploração de recursos naturais devam adotar para a sua classificação como estabelecimentos estáveis, muito menos sobre o período mínimo de permanência das referidas instalações no território para a verificação do estabelecimento; conforme a redação do artigo 5º do Código de IRC vigente em Portugal até ao ano de 2009.

Não obstante a omissão por parte do legislador angolano, somos da opinião que em Angola o tratamento fiscal dado aos estabelecimentos estáveis para efeitos de prospeção e exploração de recursos naturais em Angola, segue o mesmo regime que os estabelecimentos estáveis para efeitos de extração de recursos naturais, pelos motivos melhor identificados no capítulo II⁶⁶.

E, com base neste regime, considera-se que existe um estabelecimento estável para prospeção e exploração de recursos naturais desde o início da realização da atividade económica, não exigindo para tal um período mínimo de permanência.

Nestes termos, consideramos que existe uma diferença entre os três conceitos quanto ao período mínimo de permanência necessário para a classificação do estabelecimento estável de prospeção e exploração de recursos naturais, na medida em que o ordenamento jurídico português estabelece que a instalação e a atividade exercida deverá prosseguir por um período mínimo de 90 dias; a Convenção estabelece que a instalação e a atividade deverá prosseguir por um período mínimo de 30 dias e o ordenamento jurídico angolano é omissivo quanto a questão em apreço, isto é, não estipula um período mínimo de exercício da atividade e considera a

⁶⁵ Artigo 5º n.º3 alínea b) do Código do IRC.

⁶⁶ Capítulo II do presente trabalho, pp. 26.

existência do estabelecimento estável apartir do início da atividade em território angolano.

2. Estabelecimento estável agência

A Convenção e os dois ordenamentos jurídicos entendem que o exercício de atividades por um agente em nome de uma empresa não residente no território de um dos países ou no território de um Estado Contratante pode ser considerado como um estabelecimento estável, não obstante ao facto de o agente não dispôr de instalações para a realização das referidas atividades.

Os conceitos de estabelecimento estável agência existentes nos dois ordenamentos jurídicos e na Convenção apresentam os seguintes pontos semelhantes:

- Qualidade ou natureza do agente:

Os três conceitos admitem que o agente pode ser uma pessoa de natureza singular ou coletiva, desde que não seja um agente independente.

O agente deve possuir ainda uma dependência legal e económica da empresa não residente, não podendo assumir por sua conta o risco da atividade exercida, e deverá manter uma relação de subordinação com a empresa não residente, na medida em que deverá receber instruções pormenorizadas sobre o exercício da atividade por parte da empresa⁶⁷.

- Carácter de habitualidade:

Constitui elemento essencial para a verificação do estabelecimento estável nos dois ordenamentos jurídicos e na Convenção que a atividade do agente seja exercida com um carácter de habitualidade, não podendo ser exercido de forma ocasional ou meramente transitória.

A frequência ou habitualidade acima referida não pode ser aferida de forma geral e abstracta, mas sim aferida caso a caso, uma vez que cada atividade possui características e objetivos próprios que consequentemente determinam a duração que a mesma deverá tomar de modo a atingir os objetivos pretendidos.⁶⁸.

⁶⁷ (Comentários ao artigo 5º do MC OCDE , 2017) ponto 38 e 38.1.

⁶⁸ (Comentários ao artigo 5º do MC OCDE , 2017) ponto 31.

Depósito de bens ou mercadorias

A Convenção e os dois ordenamentos jurídicos prevêm a existência de um estabelecimento estável agência, se no território existir um depósito de bens ou mercadorias para entrega em nome da empresa, ainda que o agente não disponha de poderes para a conclusão de contratos ou ainda que o agente não tenha qualquer intervenção na celebração dos contratos.

Diferenças:

- Poderes para a conclusão de contratos

Os três conceitos em análise determinam que apenas as pessoas que habitualmente exerçam poderes para a conclusão de contratos em nome da empresa podem conduzir a existência de um estabelecimento estável. Entretanto, a Convenção e o ordenamento jurídico português vão mais longe ao estabelecerem que para além dos contratos em nome da empresa, também constituem estabelecimento estável os contratos celebrados para a transferência da titularidade ou concessão do direito de uso, propriedade detida pela empresa ou a qual a empresa tenha direito de uso e ainda pela celebração de contratos para o fornecimento de serviços pela empresa.

Para além do exercício de poderes para a conclusão de contratos, a Convenção e o ordenamento jurídico português, diferente do ordenamento jurídico angolano, determinam que conduz também a verificação de um estabelecimento estável o agente que mesmo que não dispondo de poderes para a celebração de contratos, desempenha de modo habitual um papel determinante para a celebração dos mesmos.

3. Estabelecimento estável serviço

A prestação de serviços por parte de uma pessoa não residente nos dois ordenamentos jurídicos e conforme o disposto na Convenção podem conduzir a verificação de um estabelecimento estável, por mais que o referido prestador não disponha de uma instalação física para o exercício da referida atividade.

- Serviços prestados:

Os três conceitos possuem entendimentos distintos quanto a modalidade de serviços a serem prestados para a verificação de um estabelecimento estável. O conceito existente em Angola estipula que apenas os serviços de consultoria poderão conduzir a verificação de um estabelecimento estável, sendo que o conceito existente em Portugal determina que outros serviços para além do serviço de consultoria poderão constituir estabelecimento estável, e por fim, o conceito existente na Convenção determina que os serviços prestados com capacidade para conduzir a existência de um estabelecimento estável são os de consultoria ou gestão.

- Grau de permanência necessário:

Para a verificação do conceito estabelecimento estável em Angola, é necessário que os serviços tenham uma duração mínima superior a 90 dias, enquanto que o legislador português e a Convenção estipulam como período mínimo de duração o prazo superior a 183 dias.

- Contagem do prazo

Quanto a contagem dos prazos, o legislador angolano possui uma redação mais ampla na medida em que o serviço pode ser realizado de uma única vez ou em vários períodos, tendo apenas que totalizar mais que 90 dias em qualquer período de 12 meses. Enquanto que para o legislador português e a Convenção o serviço deve ser prestado num período de 12 meses com início ou termo no período de tributação.

4. Estabelecimento estável construção

- Grau de permanência necessário:

Para a verificação do estabelecimento estável em Angola, determina o legislador angolano que a obra ou a atividade à que respeite deverá ter uma duração superior a 90 dias em qualquer período de 12 meses, sendo que, o legislador português e a Convenção entendem que a duração da obra ou da atividade a que a mesma fizer respeito deverá possuir uma duração superior a 6 meses.

- Contagem dos prazos

O legislador português determina que o prazo para a verificação de um estabelecimento estável aplica-se a cada estaleiro individualmente, apartir da data de início de atividade, incluindo os trabalhos preparatórios, não sendo relevantes as interrupções temporárias ou o facto de a empreitada ter sido encomendada por diversas pessoas ou subempreitadas. Enquanto que os conceitos existentes em Angola e na Convenção são omissos sobre o modo de contagem dos prazos.

- Subempreitada

O conceito existente em Portugal estabelece que o subempreiteiro possui um estabelecimento estável no estaleiro se aí exercer a sua atividade por um periodo superior a seis meses, contudo, o conceito existente em Angola e na Convenção não dispõem de nenhuma norma referente a subempreitada.

Razão das diferenças e semelhanças

Tendo em conta a relação histórica existente entre os dois países e a forte influência que a legislação portuguesa sempre teve sobre a legislação angolana, começamos o trabalho com o entendimento de que fossemos verificar maiores semelhanças do que diferenças. Entretanto, ao longo do trabalho constatamos que existem mais diferenças do que semelhanças entre os dois ordenamentos jurídicos no que concerne ao conceito de estabelecimento estável.

Angola possui um conceito mais abrangente, e o mesmo foi desenvolvido com o intuito de caracterizar com maior facilidade um estabelecimento estável enquanto que o conceito adotado em Portugal aponta maiores requisitos e estes de carácter mais difíceis de cumprir.

As referidas diferenças baseiam-se no facto de os dois países em causa terem vivenciado realidades sócio-económicas distintas. E a legislação dos mesmos foi desenvolvida com o intuito de abraçar e concretizar as referidas realidades.

Como principais motivos para as diferenças entre os ordenamentos jurídicos e consequente opção de Angola pelo MC ONU, podemos indicar os seguintes:

- Distintas realidades sócio- económicas:

Angola possui um histórico de dependência económica dos seus recursos naturais e da realização do investimento estrangeiro no seu país, e Portugal possui uma economia mais desenvolvida e diversificada. Com base nisso, torna-se uma mais valia para Angola adotar um modelo que reconhece a existência de um estabelecimento estável com maior facilidade, na medida em que poderá exercer o seu poder tributário sobre os rendimentos resultantes das atividades económicas exercidas por empresas não residentes em território angolano, com maior facilidade e é uma forma de assegurar a receita para o país.

Enquanto que para Portugal, com base no estado da economia, não se torna imprescindível caracterizar qualquer realidade como estabelecimento estável de forma a garantir a receita fiscal, pelo facto de o país possuir uma economia mais diversificada e desenvolvida. O referido conceito está projetado com o intuito de atrair investimento estrangeiro, pelo que, um conceito que caracterizasse qualquer ou mínima intensidade económica como estabelecimento estável seria capaz de afastar o interesse das empresas ou investidores estrangeiros, especialmente pelo facto de os países vizinhos da União Europeia possuírem normas conforme o MC OCDE, o que acabaria por resultar na perda de investidores estrangeiros para os referidos países vizinhos tendo em conta as condições tributárias mais favoráveis que estes apresentariam.

- Objectivos Fiscais distintos

Aquando da criação do conceito de estabelecimento estável existente em Angola (1992) o único objectivo do legislador era o de captar a maior receita tributária possível de modo a garantir a “sobrevivência” do país, tendo em conta o periodo de guerra civil, a fraca base tributária e a economia fraca e dependente do Estado, enquanto que, a atual redação do conceito português é mais flexível, pois visa atingir objectivos distintos como a captação de investimento estrangeiro e por esse motivo não pode querer tributar as mínimas

presenças ou realização de atividades económicas por parte das empresas ou investidores.

Oportunidades e desafios pela comparação dos três conceitos

A realização da análise comparativa dos dois ordenamentos foi um trabalho exigente e de pesquisa exaustiva que por diversas vezes não produziu o resultado esperado, em específico, sobre o enquadramento doutrinário e jurisprudencial do ordenamento jurídico angolano.

Desafios:

- Acesso restrito a informação referente ao conceito de estabelecimento estável adotado em Angola:

Existe pouca doutrina angolana sobre temas fiscais, sendo que a pouca doutrina existente ocupa-se a tratar dos temas fiscais de um modo geral, fornecendo uma descrição ou explicação básica ou “rasa” sobre os diversos temas a nível fiscal, sendo que nenhuma se dedica ao estudo e compreensão da figura do estabelecimento estável em Angola de uma forma pormenorizada.

Apar do acima mencionado, Angola também não dispõe de uma base de dados jurídica complexa e diversificada para pesquisa de decisões judiciais online, e a existente pertencente ao Tribunal Supremo que possui poucas decisões disponíveis, não sendo sequer um número superior a 60, e nenhuma das decisões disponíveis refere-se temas fiscais. Não obstante, existe a possibilidade de acesso a base de dados física dos Tribunais, que entretanto, suscita enorme burocracia e que ainda assim, foi inacessível, o que condicionou o trabalho e complicou a análise com a aplicação prática.

OPORTUNIDADES:

- Identificação das melhores práticas e incentivo a inovações legislativas

Com a realização do presente trabalho podemos compreender que o conceito de estabelecimento estável de um país deve estar alinhado com os objectivos políticos, económicos e fiscais do mesmo. Ora, Angola apesar de possuir uma economia dependente dos recursos naturais, também depende de forma directa do investimento estrangeiro, e mais, intensificou desde o ano de 2017 a política de captação de investimento estrangeiro. Com base nestes objectivos, entendemos que existem adaptações decorrentes do MC OCDE e também adotadas em Portugal que Angola podia adotar com o intuito de ir de acordo a intenção de captação de investimento estrangeiro, tais como, o aumento da presença física ou duração das atividades, de modo a tornar o conceito mais restrito e assim conseguir atrair um maior número de investidores estrangeiros. Especialmente agora que a base tributária do país foi consideravelmente alargada com a inclusão de novos impostos, tais como, o Iva, imposto sobre as transferências para o exterior, e o aumento de algumas taxas dos impostos, tais como, do IRT (imposto sobre o rendimento do trabalho), taxas aduaneiras, entre outros.

Entendemos que tal medida não poderá ser tomada de ânimo leve, deverá sempre ser ponderada e não deverá tocar no sector chave da economia angolana, que são os recursos naturais de modo a não causar uma perda significativa da receita tributária.

- Previsão da política fiscal angolana na tomada de decisões sobre a tributação internacional

Pela realização da investigação percebemos melhor o funcionamento da política fiscal angolana, adotando esta uma posição mais conservadora, com o intuito de garantir maior receita fiscal especialmente quanto a tributação dos não residentes e o sector dos recursos naturais. A política fiscal angolana poderá inclusive ser um dos fundamentos para o facto de Angola apesar de constituir um forte mercado a nível internacional tenha demorado tanto tempo para celebrar a primeira Convenção para evitar a dupla tributação, uma vez que as políticas governamentais e legislativas apontavam para o sentido contrário, isto é, apontavam para o sentido de realizar o que garantisse a maior receita tributária a curto prazo, e era sem sombra de dúvidas a manutenção do poder de soberania tributária de modo complexo, e assim tributar todas as relações

económicas existentes em Angola em que estavissem preenchidos os requisitos para tal, sem restrições externas.

Conclusão

No âmbito do presente trabalho realizamos uma análise comparativa ao conceito de estabelecimento estável existente em Angola e em Portugal face a Convenção celebrada entre os dois países, afim de demonstrar as diferenças e semelhanças existentes nos dois ordenamentos, e ainda que o mesmo servisse de apoio aos investidores e operadores económicos portugueses com interesse na realização de atividades económicas em Angola através de estabelecimento estável.

A pesquisa analisou os conceitos de estabelecimento estável adoptado em ambos os países com o intuito de identificar os principais sectores sujeitos a tributação, o nível de exigência da presença física ou duração das atividades respeitantes ao estabelecimento estável, tendo a posterior comparado os referidos critérios face a Convenção celebrada entre os dois países, tendo em conta o princípio da primazia da mesma sobre o direito interno.

Da presente análise resulta de forma clara e inequívoca que existem inúmeras diferenças entre os dois conceitos, na medida em que Portugal segue de forma próxima o conceito do MC OCDE, sendo este mais restrito no sentido de exigir maiores requisitos para a verificação de um estabelecimento estável, como uma maior presença física e maior tempo de duração para a maior parte das atividades. Enquanto que Angola, por conta da realidade sócio-económica do país, possui um conceito mais abrangente, próximo ao MC ONU o que torna muito mais fácil a verificação de um estabelecimento estável, especialmente quanto as atividades que garantem o sustento o país, como a exploração e extração dos recursos naturais. O conceito angolano espelha muitas características do MC ONU, como o menor tempo de duração de muitas atividades e a inclusão ao conceito de algumas atividades excluídas do âmbito de aplicação no MC OCDE, mas incluídas no MC ONU.

As opções adoptadas pelos dois países resultam das diferentes realidades sócio-económicas, dos divergentes interesses políticos, diferentes culturas e origens históricas dos países.

A delimitação dos elementos essenciais para a determinação da existência ou não de um estabelecimento estável por parte de um país no exercício do seu poder de soberania

tributária, possui um impacto fiscal relevante, na medida em que este faz uma alusão de forma indirecta sobre a orientação da política fiscal adotada pelo país em causa.

Tendo em conta que um dos principais objectivos actuais de Angola é a captação de investimento estrangeiro, entendemos ser relevante para o país reformular o actual conceito de estabelecimento estável de modo a adequar o mesmo ao novo objetivo político e económico do país. O actual conceito foi criado em 1992, num contexto de guerra e numa economia monopolizada, com um objetivo claro de garantir apenas a “sobrevivência” do país.

Neste contexto, entendemos que o actual conceito encontra-se desfazado na medida em que já não reflecte um dos actuais interesses na política fiscal do país que é a atração de investimento estrangeiro, pois segue muito focado na retenção de receitas especialmente as derivadas dos recursos naturais, numa época em que se fala do possível esgotamento dos recursos naturais do país em poucos anos, da não dependência do petróleo por muito mais tempo, tendo em conta as novas opções de carros a gás, carros eléctricos, etc e ainda, num periodo em que se regista uma quebra contínua do preço do barril de petróleo no mercado internacional.

Por fim, pela realização do trabalho compreendemos que o conceito de estabelecimento estável tem um maior escrutínio em Angola do que em Portugal, e este facto resulta de forma directa do estado da economia angolana, pois a mesma possui uma economia de dependência e quanto mais débil ou dependente for a economia de um país, maior será a tendência do mesmo em reconhecer o estabelecimento estável de modo a garantir a tributação da empresa estrangeira.

Bibliografia

- Cardona, M. C. (1995). O conceito de estabelecimento estável. Em C. d. (171), *Estudos em Homenagem a Dra Maria de Lourdes Correia e Vale* (pp. 244-277). Lisboa.
- Nabais, J. C. (2016). *Direito Fiscal*. (Almedina, Ed.) Coimbra, Coimbra: Almedina.
- Pereira, J. L. (2022). O Teste do Estabelecimento Estável: a questão da agência. *Dissertação de Mestrado em Direito*,. Porto: Universidade Católica Portuguesa.
- Pereira, P. R. (2016). *Tributação das Empresas em Angola*. Coimbra: Almedina.
- Pereira, P. R. (2020). *Princípios do Direito Fiscal Internacional*. Coimbra: Almedina.
- Pereira, P. R. (2021). *Convenções sobre Dupla Tributação no Atual Direito Fiscal Internacional* . Coimbra : Almedina .
- Pires, R. C. (2023). *Manual de Direito Internacional Fiscal*. Coimbra, Portugal: Almedina.
- Rust, E. R. (2015). *Klaus Vogel on double taxation conventions*.
- Xavier, A. (2020). *Direito Tributário Internacional*. (Almedina, Ed.) Coimbra.

Dissertações de Mestrado

- Pereira, J. L. (2022). O Teste do Estabelecimento Estável: a questão da agência. *Dissertação de Mestrado em Direito*,. Porto: Universidade Católica Portuguesa.

Documentos da internet

- Morais Leitão. (Outubro de 2019). ANGOLA-PORTUGAL: Convenção para eliminar a dupla tributação. Luanda, Angola. Obtido em Agosto de 2024, de

www.alcadvogados.com/xms/files/v1/Legal_Alerts/2018/2018.12.20_Angola_-_Portugal_Convencao_para_Eliminar_a_Dupla_Tributacao.pdf

- PLMJ. (2019). Angola- Portugal: Convenção para Eliminar a Dupla Tributação. *Angola- Portugal: Convenção para Eliminar a Dupla Tributação*.
- ANPG (Agência Nacional de Petróleo e Gás). (s.d.). Nossa História . *Nossa História* . Angola , Angola . Obtido de www.anpg.co.ao/nossa-historia-2.
- Jornal de Negócios. (s.d.). Investimento angolano em Portugal ultrapassa português naquele país em 241 milhões. *Investimento angolano em Portugal ultrapassa português naquele país em 241 milhões*. Portugal, Portugal. Obtido de : Investimento angolano em Portugal ultrapassa português naquele país em 241 milhões - Empresas - Jornal de Negócios (jornaldenegocios.pt)

Anexos

- Quadro comparativo do conceito de estabelecimento estável nos dois ordenamentos e na Convenção.

	ANGOLA	PORTUGAL	CDT ANGOLA-PORTUGAL
Conceito Geral de EE	O conceito não especifica a natureza da atividade.	O conceito estipula que a atividade tem de ser de natureza agrícola, industrial ou comercial	o conceito não especifica a natureza da atividade
EE Construção	Exige que a duração da obra ou da atividade a que respeite, seja superior a 90 dias em qualquer período de 12 meses.	Exige que a duração do local, estaleiro ou duração da obra exceda os 6 meses.	Exige uma duração superior a 6 meses
Contagem de prazo no EE Construção	Não prevê disposição semelhante	No caso de estaleiros de construção, de instalação ou montagem, o prazo aplica-se a cada estaleiro individualmente, apartir da data de início de atividade, incluindo os trabalhos preparatórios, não sendo relevantes as interrupções temporárias, o facto de a empreitada ter sido encomendada por diversas pessoas ou subempreitadas.	Não prevê disposição semelhante
Subempreitada	Não prevê disposição semelhante	Considera-se que o subempreiteiro possui EE no estaleiro se aí exercer a sua atividade por um período superior a seis meses.	Não prevê disposição semelhante.
Instalações, plataformas ou navios utilizados na prospecção ou exploração de recursos naturais	Não prevê disposição semelhante	As instalações devem permanecer por um período superior a 90 dias	As instalações ou estruturas utilizados para a pesquisa e exploração de recursos naturais devem permanecer por um período superior a 30 dias.
Fornecimento de serviços	- os serviços prestados, compreendem funções de consulta; - a atividade pode ser prosseguida por um ou vários	- os serviços prestados, apesar de incluírem os de consultoria, não se limitam a estes; - a atividade deve ser prosseguida por um período superior a 183 dias, num	- os serviços prestados podem ser consultoria ou gestão, - a atividade pode ser exercida por um ou por vários períodos, que no total, excedam 183 dias, num período de 12

	<p>periodos, representando no total mais de 90 dias, em qualquer período de 12 meses.</p>	<p>período de 12 meses com início ou termo no período de tributação.</p>	<p>meses com início ou termo no período de tributação</p>
<p>EE Agente</p> <p>Se :</p>	<p>- Pessoa singular ou coletiva que tenha ou habitualmente exerça em território nacional poderes para concluir contratos em nome da empresa.</p> <p>Não obstante, caso o agente não disponha de tais poderes, será considerado EE desde que conserve habitualmente um “<i>stock</i>” de mercadorias para entrega em nome da empresa.</p>	<p>Exige que o agente:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Tenha, e habitualmente exerça poderes de intermediação e de conclusão de contratos que vinculem a empresa, no âmbito da sua atividade; e - Exerça habitualmente um papel determinante para a celebração dos contratos supracitados de forma rotineira e sem alterações substanciais; ou - mantenha em território português um depósito de bens ou mercadorias para entrega desses bens ou mercadorias em nome da empresa, ainda que não celebre habitualmente contratos relativamente a esses bens ou mercadorias nem tenha qualquer intervenção na celebração desses contratos. 	<p>Exige que o agente:</p> <p>a) Habitualmente celebre contratos, ou habitualmente desempenha um papel preponderante na conclusão de contratos que são reiteradamente concluídos sem modificação material por parte da empresa, e estes contratos são:</p> <ul style="list-style-type: none"> - em nome da empresa - para transferência da titularidade de, ou para a concessão do direito de uso, propriedade detida pela empresa ou a qual a empresa tenha o direito de uso; ou - para fornecimento de serviços pela empresa a não ser que as atividades dessa pessoa se limitem as referidas no nº4, as quais, se fossem exercidas através de uma instalação fixa, não permitiriam considerar essa instalação fixa como um estabelecimento estável; <p>b) a pessoa não celebre habitualmente contratos, nem desempenha um papel preponderante na conclusão de contratos, mas mantenha habitualmente nesse Estado um depósito de bens ou mercadorias para entrega desses bens ou mercadorias em nome da empresa.</p>

<p>Atividades preparatórias</p> <p>Excluídas do conceito de EE</p>	<p>Não prevê disposição semelhante.</p>	<p>O conceito não compreende as seguintes atividades de carácter preparatório ou auxiliar:</p> <ul style="list-style-type: none"> - instalações utilizadas unicamente para armazenar ou expor mercadorias pertencentes à empresa, - um depósito de mercadorias pertencentes à empresa mantido unicamente para as armazenar ou expor, - um depósito de mercadorias pertencentes à empresa mantido unicamente para serem transformadas por outra empresa, - uma instalação fixa mantida unicamente para comprar mercadorias ou reunir informações para a empresa, - uma instalação fixa mantida unicamente para exercer, para a empresa, qualquer outra atividade de carácter preparatório ou auxiliar. 	<p>O conceito não compreende:</p> <ul style="list-style-type: none"> - instalações utilizadas unicamente para armazenar ou expor mercadorias pertencentes à empresa, - um depósito de mercadorias pertencentes à empresa mantido unicamente para as armazenar ou expor, - um depósito de mercadorias pertencentes à empresa mantido unicamente para serem transformadas por outra empresa, - uma instalação fixa mantida unicamente para comprar mercadorias ou reunir informações para a empresa, - uma instalação fixa mantida unicamente para exercer, para a empresa, qualquer outra atividade de carácter preparatório ou auxiliar, - uma instalação fixa mantida unicamente para exercício de qualquer combinação das actividades referidas nas alíneas a) a e), desde que a atividade de conjunto da instalação fixa resultante desta combinação seja de carácter preparatório ou auxiliar.
<p>Comissionista/ Agente independente</p>	<p>O exercício da atividade realizado através de um agente independente não é considerado EE, excepto se tais atividades forem exercidas em regime de</p>	<p>O exercício da atividade não é considerado EE, desde que essa pessoa actue no âmbito normal da sua atividade, suportando o risco empresarial da mesma.</p>	<p>O exercício da atividade não é considerado EE, desde que essa pessoa actue no âmbito normal da sua atividade. Contudo, não será considerado agente independente se as atividades forem totalmente ou quase totalmente desenvolvidas em nome de uma ou mais empresas às quais está</p>

	exclusividade ou quase exclusividade.		relacionado, e as condições aceites ou impostas entre a empresa e o agente demonstrem que não seriam estabelecidas entre empresas independentes.
Seguros	Salvo em matéria de resseguros, considera-se EE se no território receber prémios ou segurar riscos que aqui existam, por intermédio de pessoa que não seja agente gozando de um estatuto independente.	Não prevê disposição semelhante	Salvo no diz que diz respeito a resseguros, tem um EE no outro Estado Contratante se proceder a cobrança de prémios de apólices no território desse outro Estado ou segurar riscos nele situados por intermédio de uma pessoa que não seja independente.