

**CARLA MARISA JEREMIAS**

**DIREITO FISCAL: A DUPLA TRIBUTAÇÃO  
EM ANGOLA**

**ORIENTADOR: PROFESSOR DOUTOR JOSÉ CASALTA NABAIS**

**Universidade Lusófona de Humanidades e Tecnologias**

**Faculdade de Direito**

**Lisboa**

**2017**

**CARLA MARISA JEREMIAS**

**DIREITO FISCAL: A DUPLA TRIBUTAÇÃO  
EM ANGOLA**

Dissertação defendida em provas públicas para obtenção do grau de Mestre em Direito no curso de Mestrado em Ciências Jurídico Forenses, conferido pela Universidade Lusófona de Humanidades e Tecnologias, no dia 23 de Junho de 2017 com o Despacho Reitoral nº 148/2017 com a seguinte composição de Juri:

Presidente- Professor Doutor Manuel Nogueira Serens

Arguente- Professor Doutor Francisco Ferreira de Almeida

Orientador: Professor Doutor José Casalta Nabais

**Universidade Lusófona de Humanidades e Tecnologias**

**Faculdade de Direito**

**Lisboa**

**2017**

## AGRADECIMENTOS

---

Dedico este trabalho primeiramente a Deus que me capacitou, pois sem ele nada disso seria possível.

Dedico aos meus pais, Tito Jeremias e Helena Natengo Cavimbi (in memórian).

Os meus maiores agradecimentos vão para o meu orientador, Professor Casalta Nabais, pela paciência e compreensão, forneceu-me ferramentas que foram fundamentais para estruturar e desenvolver este trabalho.

Agradeço a minha família, em especial o meu companheiro Giovani Lourenço e a minha Filha Helena Lourenço.

Os meus tios, sempre foram como pais para mim, Antonio Lucio Martins Claudete Victoria Cavimbi, também a Arlindo da Silva Cavimbi. A minha avó Catarina Jamba. As minhas irmãs Marta Jeremias e Claudete Jeremias, o meu muito obrigada pela força. Aquelas pessoas sempre tiveram ao meu lado, meus amigos e amigas.

Aos meus primos: Márcia Afonso, Andreia Catarina, Sílvia Patrícia, Catarina Calado, Gilson Martins, Álvaro Martins.

Aos meus amigos que sempre tiveram comigo; Nikola Eftovski, Fernando Martins, Adilson Monteiro, Joseane Sanches, Marlene Matias, Jecira Lima, Palmira Fernandes, Paula António.

## RESUMO

---

A dupla tributação internacional, apesar de resultar do exercício legítimo do poder tributário, constitui, uma preocupação para os Estados. A evolução assustadora do fenómeno, fez com que os Estados aperfeiçoassem medidas destinadas a ultrapassá-lo. Os Estados procuraram, no contexto das organizações internacionais competentes, fomentar o estudo das soluções mais adequadas e reforçar o consenso internacional a este nível

A solução concertada encontrada para ultrapassar o problema da dupla tributação internacional foi a celebração de convenções de dupla tributação entre Estados. A celebração de uma convenção permite uma solução técnica e eficaz da dupla tributação, propiciando a eliminação da carga fiscal derivada da acumulação de dois impostos sobre o mesmo sujeito. As vantagens decorrentes das convenções de dupla tributação, bem assim como as decorrentes das medidas internas unilaterais dos Estados tendentes a eliminar a dupla tributação.

Angola até o presente momento não celebrou nenhum acordo de dupla tributação, veremos qual é a forma que os Estados colmatam esta lacuna, e até mesmo o Estado Angolano internamente.

Palavras-chave: Tributação Internacional, Dupla Tributação, Direito Fiscal, Tributação.

## ABSTRACT

---

International double taxation, although result of the legitimate exercise of the power to tax, is a concern to the States. The frightening growth of the phenomenon, caused the United perfected measures to overcome it. The states have, in the context of relevant international organizations, to promote the study of the most appropriate solutions and strengthen the international consensus at this level

Concerted solution found to overcome the problem of double taxation was the conclusion of double taxation conventions between States. The celebration of convection allows technical and effective solution of double taxation, providing the elimination of the tax burden derived from the accumulation of two taxes on the same subject. The benefits of concenções of double taxation, as well as those arising from unilateral national measures of States aimed at eliminating double taxation.

Angola to date has not entered into any double taxation agreement, we will see what is the way that the United clog this gap, and even the Angolan state internally.

**KEY WORDS:** International Taxation, Double Taxation, Fiscal Right, Tax.

## ÍNDICE

---

INTRODUÇÃO.....	6
1- DIREITO FISCAL INTERNACIONAL, CONCEITO E OBJETO .....	9
1.1 DIREITO FISCAL INTERNACIONAL, CONCEITO .....	9
1.2 OBJETO DO DIREITO TRIBUTÁRIO INTERNACIONAL.....	9
2- SOBERANIA E DIREITO FISCAL EXTERNO .....	11
2.1 SOBERANIA.....	11
2.2 DIREITO FISCAL EXTERNO .....	13
3- DUPLA TRIBUTAÇÃO, NOÇÃO E REQUISITOS .....	16
3.1.NOÇÃO.....	16
3.2. REQUISITOS DO CONCEITO .....	17
3.2.1. IGUALDADE DO FATO .....	18
3.2.2. DIVERSIDADE DE NORMAS .....	19
4- ATRIBUIÇÃO DO PODER DE TRIBUTAR: PRINCÍPIOS DA RESIDÊNCIA E DA FONTE.....	22
5- DUPLA TRIBUTAÇÃO E OS ELEMENTOS DE CONEXÃO.....	28
6- CONCORRÊNCIA FISCAL.....	32
7- OS CONFLITOS .....	35
8- OS ACORDOS (ADT). DIREITO COMPARADO .....	39
9- OS IMPOSTOS E AS RESPECTIVAS TRIBUTAÇÕES PARA CADA TIPO DE RENDIMENTO ADQUIRIDO EM ANGOLA .....	44
9.1. IMPOSTO INDUSTRIAL- LEI Nº 19/14 DE 22 DE OUTUBRO .....	44

9.2 IMPOSTO PREDIAL URBANO (IPU) - DIPLOMA LEGISLATIVO N.º 4044, DE 13 DE OUTUBRO DE 1970, ALTERADO PELA LEI N.º 18/11, DE 21 DE ABRIL.....	47
9.3. IMPOSTO SOBRE OS RENDIMENTOS DE TRABALHO (IRT)- LEI N.º 18/14 DE 22 DE OUTUBRO .....	48
9.4. IMPOSTO SOBRE A APLICAÇÃO DE CAPITAIS (IAC) - DECRETO LEGISLATIVO PRESIDENCIAL N.º 2/14 DE 20 DE OUTUBRO .....	52
10- A AUSÊNCIA DE ADTS E OS MÉTODOS PARA ELIMINAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO.....	56
CONCLUSÃO.....	59
BIBLIOGRAFIA.....	63

## INTRODUÇÃO

---

O presente trabalho tem como objetivo principal analisar a Dupla Tributação internacional, em Angola e as suas consequências.

Numa altura em que o Sistema Fiscal angolano sofreu uma alteração fiscal, ainda não se consegue perceber se esta alteração será capaz de dar respostas aos objetivos da política tributária que lhe são constitucionalmente atribuídos e ao desafio sócio económico, que visa não apenas a captação de maiores receitas para o Estado, mas também a constituição de um válido e eficaz instrumento das políticas de atração de investimento, de promoção de emprego e de reintegração social, mediante o incremento da justiça na repartição da carga tributária<sup>1</sup>.

Este tema mostra uma lacuna muito grande no sistema fiscal Angolano, pois não existe nenhum Acordo de dupla Tributação (ADT) em vigor até ao momento, uma vez que legislação fiscal Angolana em vigor remonta em muito casos, no período anterior à independência nacional, revelando-se amiúde desajustada à realidade que pretende regular, em face das profundas mudanças que, em diversos níveis, ocorreram em Angola<sup>2</sup>.

Em qualquer Estado moderno a finalidade primeiramente enunciada para os impostos é a obtenção de meios destinados à satisfação das necessidades financeiras do Estado e de outras entidades públicas<sup>3</sup>.

Assegurar a identificação das soluções adotadas no plano legislativo, e convencional, para resolver problemas específicos que envolvem a necessidade de conjugar diferentes regimes tributários nacionais, comunitários e convencionais (mediante a aplicação de Convenções bilaterais ou multilaterais).

Faremos um enquadramento teórico sobre o Direito Fiscal Internacional (DFI) e, em particular, sobre as limitações à soberania fiscal, a questão da interpretação e qualificação, do

---

<sup>1</sup> Fonseca, André. 2010. A Tributação do Rendimento no Sistema Fiscal Angolano. Tese de Pós-Graduação em Direito Fiscal. Centro de Investigação Jurídico Económico. Pg 3

<sup>2</sup> Idem

<sup>3</sup> Rui Cruz- Coletânea da Legislação Fiscal Angolana. APUD. A Tributação do Rendimento no Sistema Fiscal Angolano Tese de Pós-Graduação em Direito Fiscal André Fonseca 2010. Universidade do Porto, Faculdade de Direito.



modelos de tributação internacional. Realçamos o fato do sistema fiscal angolano ter tido origem no sistema que vigorou em Portugal no período anterior às últimas reformas, tendo-lhe servido de modelo<sup>4</sup>.

O objetivo aqui proposto consiste em mostrar a enorme importância atual do DFI, em consequência do incremento das relações internacionais e atenta a necessidade de regular, de modo especial, as situações em contato com diferentes soberanias fiscais.

Para a prossecução desta finalidade, a investigação foi amparada por obras jurídicas, metodológicas, literárias, podendo-se pois, desta forma, abordar igualmente e de um modo completo, os aspetos subjetivos para a validade desta dupla tributação, uma vez que os dois países estão habilitados a fazê-lo por determinados motivos.

O trabalho aborda ideias e posicionamentos relacionados com esta dupla tributação, tendo sido investigado o impacto das teorias existentes pelos mais diversos ângulos e áreas de conhecimento e, não apenas, uma abordagem estritamente jurídica.

A Dupla Tributação Internacional resulta da acumulação de duas cargas tributárias na mesma pessoa e relativa aos mesmos rendimentos em dois países diferentes. Cada Estado detém a possibilidade de exercer o poder tributário dentro dos limites do seu território, o que por vezes, gera conflitos com o poder de tributar dos outros Estados<sup>5</sup>. Como tratam de países soberanos não há uma autoridade superior capaz de limitar os poderes de cada país de legislar sobre matérias fiscal e tributária.

Assim, aparecem as soluções propostas pelos tratados internacionais do âmbito tributário e as convenções internacionais de dupla tributação, que são atos internacionais limitadores e comprometedores dos Estados envolvidos afim de regular o tributo (eliminando

---

<sup>4</sup>Rita do Céu Martins Pereira Nunes. Sérgio Nuno da Silva Ravara Almeida Cruz. Carlos Alberto Valente dos Anjos. Evolução do imposto sobre as sociedades em Portugal e em Angola.

<sup>5</sup>Pires, Manuel, “Da Dupla Tributação Jurídica Internacional Sobre o Rendimento”, Centro de Estudos Fiscais, Ministério das Finanças, 1984;

ou atenuando a dupla tributação) de forma a manter o contribuinte incentivado na troca de atividade financeiras entre os Estados contratantes<sup>6</sup>.

Ao longo do percurso que faremos teremos inúmeras situações de confronto entre Estados que tentaremos descortinar. Contudo, o pretendido com este trabalho é aclarar a visão relativamente as questões da dupla tributação, com que frequentemente nos deparamos e quais as soluções que o Estado Angolano aplica para a resoluções destas questões.

O ponto mais importante é entender que, há uma concorrência quando o sistema fiscal de uma entidade governamental afeta o sistema fiscal de uma segunda entidade governamental, usualmente através de um efeito nas receitas fiscais desta última realidade. A concorrência será pois entre sistemas fiscais distintos de governos distintos<sup>7</sup>, tendo estes dois Estados o poder de tributar. Tendo em conta princípios importantes como o da legalidade fiscal, e segurança jurídica fiscal (relativo a retroatividade das normas fiscais artº 102º da Constituição da República de Angola), qual será a solução a adotar ao nos depararmos com esta concorrência?

---

<sup>6</sup> Amorim, José Campos. A interpretação e aplicação das convenções de dupla tributação. Os 10 anos de investigação do CIJE. Almedina 2010, Pág. 474. APUD. Oliveira, Sabrina Leal de. Faculdade de Direito da Universidade do Porto.

<sup>7</sup> Concorrência Fiscal Internacional. Binã Advogados.

## 1- DIREITO FISCAL INTERNACIONAL, CONCEITO E OBJETO

---

### 1.1 Direito Fiscal Internacional, Conceito.

O Direito Fiscal tem relação com o Direito Internacional. E quando falamos aqui de Direito Internacional, temos naturalmente em vista o direito internacional público<sup>8</sup>. Tem como contrapartida o Direito Fiscal ou Orçamentário, que é o conjunto de normas jurídicas destinadas à regulamentação do financiamento das atividades do Estado<sup>9</sup>. O Direito Fiscal insere-se na ordem jurídica interna dos Estados. Mas isso não significa que entre o Direito Fiscal e o DFI não se notem ligações<sup>10</sup>. Elas resultam de haver normas internacionais que têm por objeto os fenómenos tributários e de haver normas fiscais que têm em vista situações originadas na coexistência de diversas ordem jurídicas nacionais.<sup>11</sup>

### 1.2 Objeto do Direito Tributário Internacional

O Direito Tributário Internacional tem por objeto situações internacionais (cross-border situations), ou seja, situações da vida que têm contato, por qualquer dos seus elementos, com mais do que uma ordem jurídica dotada do poder de tributar<sup>12</sup>. Por exemplo, o caso dado pelo Professor Alberto Xavier, de um Brasileiro que reside em Portugal mas continua auferindo rendimentos de imóveis no Brasil, ou pelo exemplo do professor Saldanha Sanches, uma cidadã Angolana que vive em Alemanha mas que faz traduções de documentos Angolanos. Nestes casos a situação da vida encontram-se plurilocalizada, pois que vinculada ao ordenamento de mais do que um país por elementos de conexão. A natureza internacional da situação decorre da sua conexão com mais do que um ordenamento<sup>13</sup>. A aplicação conjunta com normas de Direito Fiscal Externo cria o DFI como disciplina jurídica, gerando uma normatividade específica para fatos tributários que têm conexão com várias ordens jurídicas<sup>14</sup>.

---

<sup>8</sup> Direito Fiscal Internacional, artigos Científicos. Batmig. Net

<sup>9</sup> Concorrência Fiscal Internacional. Binã Advogados.

<sup>10</sup> Soares, Martínez. Direito fiscal. Almedina. Pg 68

<sup>11</sup> Idem

<sup>12</sup> Xavier, Alberto. Direito Tributário Internacional. Almedina, 2014, 2ª Edição. Pg 3.

<sup>13</sup> IDEM. pg4

<sup>14</sup> Ibidem

Ora, o Direito Internacional surge precisamente porque uma ou alguma das características ou aspetos da situação internacional pode funcionar como conexão suscetível de desencadear a incidência e a aplicação das leis tributárias interna de mais do que um Estado<sup>15</sup>.

---

<sup>15</sup> Op, cit...pag 4

## 2- SOBERANIA E DIREITO FISCAL EXTERNO

---

### 2.1 Soberania

Perfilhando Soares Martínez, não é inteiramente pacífico o entendimento sobre a noção de soberania fiscal. Integrada no conceito de soberania do Estado, como um dos aspetos que ela reveste, a soberania fiscal deverá compreender apenas a delimitação de esferas tributárias, frente a outras soberanias estaduais, e a definição de regimes legais<sup>16</sup>.

As manifestações de soberania fiscal só se revelam através da definição internacional de esferas tributárias e através da abstração dos comandos tributários legais.

Quando o Estado, ou outra entidade que exerce poderes em relação a determinados contribuintes, é em obediência àqueles comandos, na posição de sujeito tributário ativo. A soberania fiscal constitui um dos aspetos da soberania financeira, e esta, por sua vez, um dos aspetos da soberania estadual.<sup>17</sup>

Por soberania fiscal, entende-se o poder de criar impostos, de extingui-los, de alargar ou restringir o seu âmbito, de estabelecer proibições de natureza fiscal. E, como aspeto da soberania estadual, a soberania fiscal apresenta as mesmas características. Em consequência, só os Estados quer unitários quer compostos, quer membros de Estados compostos, podem exercer a soberania fiscal.<sup>18</sup>

O princípio da soberania assume, no direito fiscal, um significado análogo ao que tem noutros ramos do direito, sendo a soberania tributária uma parcela, aliás especialmente relevante e palpável, da soberania estadual<sup>19</sup>. A soberania tributária corresponde a uma manifestação específica da soberania do Estado que lhe permite criar e implementar a sua

---

<sup>16</sup> Soares, Martínez. Direito fiscal. Almedina. Pg 69

<sup>17</sup> Martínez, Pedro Soares. Direito Fiscal. Editora: Almedina. Direito Financeiro E Tributário. Ano: 2003, pg 346.

<sup>18</sup> IDEM

<sup>19</sup> Opinião de José Casalta Nabais, O Dever Fundamental de Pagar Impostos. Contributo para a Compreensão Constitucional do Estado Fiscal Contemporâneo, Almedina, Coimbra, 1998, pp. 290 ss. Cfr. também José Luís Saldanha Sanches, Manual de Direito Fiscal, 3ª ed., Coimbra Editora, Coimbra, 2007, pp. 76-77, onde o autor, seguindo VOGEL, distingue uma soberania fiscal legislativa, uma soberania fiscal administrativa, uma soberania fiscal judicial e uma soberania quanto às receitas. APUD. Pereira Paula Rosado, capítulo "Em Torno dos Princípios do Direito Fiscal Internacional". Pág, 205 Almedina, 2015.

própria política fiscal, exercendo os seus poderes tributários tanto relativamente a situações tributárias internas como a situações tributárias internacionais com elementos de conexão relevantes com esse Estado, e ainda negociando em matéria tributária com outros Estados<sup>20</sup>.

A análise da Soberania fiscal dos Estados modernos é a análise da sua crescente limitação, por razões jurídicas ou pura e simples pressão dos fatos. O modo de organização de cada Estado pode comportar fenómenos internos de limitação de soberania fiscal, encontrando-se entidades descentralizadas com competências variadas na área fiscal.<sup>21</sup>

Constituindo a soberania fiscal um dos aspetos da soberania do Estado, o seu funcionamento último há de confundir-se como fundamento filosófico-político do próprio Estado, que poderá entender-se como alheio ao plano da análise jurídica e tem-se entendido frequentemente que, aquém desse fundamento último, a soberania fiscal há de encontrar uma fundamentação próxima em princípios gerais de Direito, cuja simples aplicação justificará o poder estadual de tributar.<sup>22</sup>

A análise da soberania fiscal dos Estados modernos é a análise da sua crescente limitação, por razões jurídicas ou pela pura e simples pressão dos fatos. Igualmente, o modo de organização de cada Estado pode comportar fenómenos internos de limitação de soberania fiscal, encontrando-se entidades descentralizadas com competências variadas na área fiscal.<sup>23</sup>

A harmonização fiscal tem vindo a fazer parte dos objetivos do processo de integração europeia, em ordem a atingir um mercado único europeu sem distorções ao nível da concorrência. De fato, a fiscalidade é hoje um cada vez mais importante fator de deslocalização de empresas dentro do próprio espaço europeu. Daí que esta harmonização ao

---

<sup>20</sup> Opinião de Ana Paula Dourado, a propósito da soberania tributária, uma dimensão externa ou espacial “que permite o relacionamento de diferentes Estados com iguais poderes de tributação”, e uma dimensão interna ou material “que se manifesta no exercício de poderes do Estado sobre sujeitos passivos”. Cfr. Ana Paula Dourado, *A Tributação dos Rendimentos de Capitais: A Harmonização na Comunidade Europeia*, Centro de Estudos Fiscais, Lisboa, 1996, p. 13. Por seu turno, Ramon J. Jeffery considera que a natureza e extensão da soberania do Estado são determinadas por uma dimensão interna da soberania, correspondente às directrizes constitucionais do próprio Estado, e por uma dimensão externa da soberania, referente à interacção com o direito internacional e em particular com os tratados. Ramon J. Jeffery, *The Impact of State Sovereignty on Global Trade and International Taxation*, Kluwer Law International, London, 1999, pp. 25-27. APUD. Pereira Paula Rosado, capítulo "Em Torno dos Princípios do Direito Fiscal Internacional". Pág. 204 Almedina, 2015. ;

<sup>21</sup> Sanches, Saldanha. JL/ Taborda, João. Manual de Direito fiscal Angolano. editora Coimbra, 2010.pg 64.

<sup>22</sup> Martínez, Pedro Soares. Direito Fiscal. Editora: Almedina. Direito Financeiro E Tributário. Ano: 2003.

<sup>23</sup> Sanches, Saldanha. JL/ Taborda, João. Manual de Direito fiscal Angolano. editora Coimbra, 2010.pg 65.

nível dos sistemas de impostos tenha como referente um *princípio de neutralidade* relativamente ao comércio intra comunitário, que visa uma minimização dos efeitos que distorcem a fiscalidade, designadamente para efeitos de atração de investimento direto estrangeiro.<sup>24</sup>

O processo de integração dos vários Estados na União Europeia (UE) comporta necessariamente uma certa perda de *soberania* por parte desses Estados. Com efeito, entendida a soberania, no plano externo, como o poder de cada Estado (composto por território, povo e “governo” próprios) para decidir sobre o seu próprio destino de forma independente relativamente ao exterior<sup>25</sup>, não poderá a integração comunitária senão haver-se como um importante fator de cedência ou transferência de soberania para uma entidade supra estadual.

Ora, uma das dimensões da soberania estadual que cada vez maior importância vem assumindo nos tempos atuais é a da *soberania fiscal*.

O Estado, no exercício de sua soberania, tem portanto o poder de exigir tributos de seus cidadãos. É o chamado doutrinamento de poder de tributar do estado. A relação jurídica entre o Fisco e o Contribuinte é regida integralmente pelo Direito Público, não configurando, conseqüentemente, uma relação obrigacional, nem sendo pertinente o uso de princípios de direito privado.<sup>26</sup>

## 2.2 Direito Fiscal Externo

O Direito Fiscal Externo é um conjunto de normas produzidas unilateralmente por cada Estado, para o enquadramento normativo de fatos tributários com conexão com outros ordenamentos jurídicos<sup>27</sup>. Este direito está intimamente ligado com a soberania fiscal, uma vez que a soberania tem a ver com o conceito de Estado Nação. O poder de Tributar, sob a perspectiva de um Estado Democrático de Direito, deve ser concebido de maneira que,

---

<sup>24</sup> Rosa, Paulo F. Concorrência fiscal entre Estados e atração de investimento no contexto da integração comunitária. Economia, Sociedade e Regionalização na UE – 2012/2013 .

<sup>25</sup> Nabais, Casalta. Manual de Direito Fiscal.

<sup>26</sup> Nunes, Paulo. Economista pela Universidade Nova de Lisboa, professor universitário nas áreas da economia e da gestão, gestor e consultor de empresas. Revista UNL, nº 567 (Fiscalidade e Legalidade). 2015.

<sup>27</sup> Sanches, Saldanha. JL/ Taborda, João. Manual de Direito fiscal Angolano. Editora Coimbra, 2010.pg 67

respeitando os direitos e garantias fundamentais dos seus cidadãos, propicie a justiça social e alcance o objetivo constitucional de uma vida digna para todos, tendo assim um limite para esta soberania fiscal, os poderes fiscais do Estado, mesmo os poderes soberanos, acham-se limitados, não apenas de fato mas também de Direito.<sup>28</sup>

A primeira limitação decorre dos próprios fins do Estado e das vantagens que advêm da sua prossecução. O Estado não pode criar impostos para satisfazer fins que não sejam os seus próprios, nem para fazer face a despesas que não se traduzam em vantagens para a respetiva comunidade. Sem dúvida que essas vantagens têm de ser apreciadas à face de critérios políticos. Mas definidos estes, com eles terá de conformar-se o poder estadual, e terá consequentemente de admitir, à mesma luz, cerceamentos à sua capacidade de exigir impostos.<sup>29</sup>

O pagamento dos impostos é, por excelência, a obrigação principal no seio do procedimento de liquidação e cobrança fiscal. trata-se de uma obrigação que engloba um conjunto de deveres que têm por objeto prestações de fato com vista a permitir à Administração a determinação e a inspeção de fatos fiscalmente relevantes sobre a situação tributária dos sujeitos passivos de imposto.<sup>30</sup>

Vivemos numa era globalizada, como dizem as teorias os economistas estamos vivenciando neste século XXI um período de interdependência econômica entre os países, é surreal cogitar que algum Estado possa se eximir de relações comerciais e financeiras com os outros. Assim sendo, é importante regularizar o comércio de forma incentivadora aos contribuintes, a expandir seus negócios mercantis para além das fronteiras de seu país.<sup>31</sup> portanto em sede das normas fiscais encontramos normas de Direito Internacional. Por outras palavras, isto é, de normas fiscais provenientes quase exclusivamente de convenções internacionais e visando fundamentalmente situações internacionais ou plurilocalizadas<sup>32</sup>. Não é preciso dizer aqui que um dos principais, senão o principal obstáculo que impede essa

---

<sup>28</sup> Teixeira, Gloria. Manual de Direito Fiscal. 2ª Ed. Almedina, Coimbra, 2010, p.280: A dupla, ou múltipla, tributação jurídica internacional.

<sup>29</sup> Martínez, Pedro Soares. Direito Fiscal. Editora: Almedina. Direito Financeiro E Tributário. Ano: 2003, pg 346.

<sup>30</sup> Nabais José Casalta, Direito Fiscal, Almedina, 2003.

<sup>31</sup> Pereira, Paula Rosado, capítulo "Em Torno dos Princípios do Direito Fiscal Internacional". Pág. 98..99. Almedina, 2015.

<sup>32</sup> Direito Fiscal Internacional, artigos Científicos. Batmig. Net



expansão é a tributação, daí a importância do estudo das convenções de Dupla Tributação Internacional.

### 3- DUPLA TRIBUTAÇÃO, NOÇÃO E REQUISITOS

---

#### 3.1.Noção

O termo Dupla Tributação é específico do Direito Tributário e Fiscal e é utilizado para designar que há concurso de normas prevendo a incidência de tributo relativa ao mesmo fato<sup>33</sup>. “Há concurso de normas em Direito Tributário quando o mesmo fato se integra na hipótese de incidência de duas normas tributárias materiais distintas, dando origem à constituição de mais do que uma obrigação de imposto.”<sup>34</sup>

Come se refere o Professor Casalta Nabais, a Dupla Tributação configura uma situação de concurso de normas, isto é uma situação em que o mesmo fato tributário se integra na hipótese de incidência de duas normas tributárias diferentes, o que implica de uma lado, a identidade do fato tributário e, do outro, a pluralidade de normas tributárias<sup>35</sup>.

De acordo como os Estados estruturam os seus sistemas tributários, assentes simultaneamente num elemento de conexão real ou objetivo e num elemento de conexão pessoal ou subjetivo este último frequentemente conjugado com um princípio de universalidade na tributação dos residentes propicia a sobreposição de pretensões fiscais de diferentes Estados relativamente a uma mesma situação tributária internacional<sup>36</sup>.

Logo, a dupla tributação internacional, apesar de resultar do exercício legítimo do poder tributário, constitui, uma preocupação para os Estados. A evolução assustadora do fenómeno, fez com que os Estados aperfeiçoassem medidas destinadas a ultrapassar<sup>37</sup>. E com isto cada Estado procurara, no contexto das organizações internacionais, fomentar tal estudo das soluções mais adequadas e reforçar o consenso internacional neste nível<sup>38</sup>.

---

<sup>33</sup> Oliveira, Sabrina Leal de. Faculdade de Direito da Universidade do Porto. Pós-Graduação em Ciências Jurídicas ao Abrigo de Protocolo e Acordo com o IPCP.

<sup>34</sup> Sita, João Marcelo. Tese de Mestrado. Universidade Católica Portuguesa, Pólo Porto. Faculdade de Direito. Tributação Internacional dos Dividendos Porto 2012. pg 5

<sup>35</sup> Nabais, José Casalta. Direito Fiscal, 4ª edição. Almedina 2007. pg 235

<sup>36</sup> idem

<sup>37</sup> Ibidem

<sup>38</sup> Fonseca, André. 2010. A Tributação do Rendimento no Sistema Fiscal Angolano. Tese de Pós-Graduação em Direito Fiscal. Centro de Investigação Jurídico Económico.

A solução encontrada para ultrapassar a Dupla Tributação Internacional foi celebrar CDT entre os Estados. Estas celebrações de CDT permite uma solução eficaz da dupla tributação, propiciando a eliminação da carga fiscal derivada da acumulação de dois impostos<sup>39</sup>.

A necessidade latente de eliminar a DTI levou a que os Estados, em finais do século XIX, dessem início a celebração destes tratados. No século XIX, já sido celebradas algumas convenções em matéria tributária, mas o alcance era muito limitado. E era especialmente para questões específicas de assistência fiscal entre os Estados<sup>40</sup>.

As primeiras CDT bilaterais relativas à tributação do rendimento foram celebradas entre Estados que tinham vínculos políticos ou se assumiam como aliados. É o caso da convenção entre a Prússia e a Saxónia, relativa a impostos diretos, de 16 de Abril de 1869, e o das convenções entre a Áustria e a Hungria, relativas à tributação de empresas comerciais e industriais, de 18 de Dezembro de 1869 e 7 de Janeiro de 1870, e o da convenção entre a Áustria e a Prússia, relativa à eliminação da dupla tributação, de 21 de Junho de 1899<sup>41</sup>.

### 3.2. Requisitos do Conceito

Como referido, o fenómeno da dupla tributação decorre da existência simultâneo de dois fatores ou requisitos e depende da ocorrência entre ambos para que se caracterize<sup>42</sup>. Sendo assim há concurso de normas quando o mesmo fato se integra na previsão de duas normas diferentes. E no direito tributário quando o mesmo fato se integra na hipótese de incidência de duas normas tributárias materiais distintas, dando origem assim que haja mais do que uma obrigações de imposto<sup>43</sup>. Estes dois fatores são; identidade do fato e pluralidade de normas.

---

<sup>39</sup> Idem

<sup>40</sup> Ibidem

<sup>41</sup> Bastos, Cátia Sofia da Rocha. O Estabelecimento Estável e o Comércio Electrónico. Universidade Católica Portuguesa, Pólo Porto. Maio de 2013. Pg 41

<sup>42</sup> Oliveira, Sabrina Leal de. Faculdade de Direito da Universidade do Porto. Pós-Graduação em Ciências Jurídicas ao Abrigo de Protocolo e Acordo com o IPCP. Pg 4

<sup>43</sup> Xavier, Alberto, Direito Tributário Internacional. Com a colaboração de Clotilde Celorico Palma e Leonor Xavier. Almedina. 2014. Pg 31

### 3.2.1. Igualdade do fato

Para haver concurso de normas, e com isto a dupla tributação, é necessário que o mesmo fato esteja previsto em mais de uma norma tributária, do contrário não se pode falar em dupla tributação.

Perfilhando Sabrina Leal, a Teoria Geral do Direito ocupa-se em conceituar “fato” no mundo jurídico, mas isso não é foco de nossos estudos neste trabalho, importando apenas o que o direito tributário considera como identidade do fato no seu âmbito de aplicação<sup>44</sup>.

Os autores Spitaler e Guggenheim desenvolveram uma teoria da *regra das quatro identidades*, para que o legislador pudesse se socorrer e não cometer erros<sup>45</sup>. Segundo esta teoria, para que ocorra a identidade do fato tributário (e portanto a dupla tributação), é necessário a simultaneidade de quatro elementos deste mesmo fato: (Embora ainda esta teoria não tenha sido objeto de estudo aprofundado no Direito dos Impostos)<sup>46</sup>.

- I. identidade do objeto.
- II. identidade do sujeito.
- III. identidade do período tributário.
- IV. identidade do imposto.

Com uma ressalva, há quem entenda que a identidade do sujeito não é exigida, bastando-se assim a dupla tributação com as restantes três identidades<sup>47</sup>. Para estes autores a definição de dupla tributação deve ser encarada à luz de um critério geral de valoração

---

<sup>44</sup> Oliveira, Sabrina Leal de. Faculdade de Direito da Universidade do Porto. Pós-Graduação em Ciências Jurídicas ao Abrigo de Protocolo e Acordo com o IPCP. Pg 4

<sup>45</sup> Xavier, Alberto, Direito Tributário Internacional. Com a colaboração de Clotilde Celorico Palma e Leonor Xavier. Almedina. 2014. Pg 33

<sup>46</sup> Idem

<sup>47</sup> Nabais, José Casalta. Direito Fiscal, 4ª edição. Almedina 2007. pg 235

fornecido pelo próprio direito tributário - e esse critério deve ser um critério objetivo, deduzido do princípio constitucional da capacidade contributiva<sup>48</sup>.

### 3.2.2. *Diversidade de normas*

Além da identidade do fato, o conceito Dupla Tributação exige ainda uma pluralidade de normas;

- I. por concurso de competências e dupla tributação
- II. por concurso aparente de normas e dupla tributação virtual
- III. por duplicidade de pretensões
- IV. a dupla tributação internacional e Inter territorial
- V. Concurso, conflito e cúmulo de pretensões

Primeiramente, quando falamos em pluralidade de normas temos logo que pensar que elas têm que pertencer a ordenamentos tributários diferentes, quer dizer tem que haver colisão de sistemas fiscais, uma colisão entre ordenamentos de Estados Soberanos distintos, verificando-se assim a dupla tributação Internacional, e ainda quando esta colisão acontece entre espaços fiscais autónomos, contudo dentro do mesmo Estados<sup>49</sup>.

#### 4.2.2.1. *Dupla Tributação por Concurso de Competências:*

Pode ocorrer quando (daremos um exemplo do Brasil), em países federados como o Brasil, mais de um nível de governo tem competência para tributar o mesmo fato.

Importante salientar que se um ente federado tributar um fato que não é de sua competência (mas sim de outro estado ou município) estaremos diante do fenômeno de

---

<sup>48</sup> Xavier, Alberto, Direito Tributário Internacional. Com a colaboração de Clotilde Celorico Palma e Leonor Xavier. Almedina. 2014. Pg 35

<sup>49</sup> Idem. Pg 37

invasão de competência e não de dupla tributação, pois como visto esta sempre envolve a previsão legal em normas tributárias de diferentes sistemas<sup>50</sup>.

#### 4.2.2.2. *Dupla Tributação por Concurso Real de Normas:*

Igualmente, também prevê a existência de mais e uma norma em ordenamentos tributários diferentes, legislando a incidência de tributo sobre determinado fato. Todavia, para ser hipótese de dupla tributação é preciso que não existam regras especiais prevendo em ordenamentos Pluri legislativos (pluralidade Inter territorial) ou em tratados internacionais específicos (no caso de pluralidade internacional) que a aplicabilidade de uma delas está excluída devido a aplicabilidade exclusiva da outra. Acaso existam regras especiais sobre a aplicabilidade destas normas coexistentes, falamos que é a hipótese de concurso aparente ou virtual (ao contrário da real), não é hipótese de Dupla Tributação<sup>51</sup>.

#### 4.2.2.3. *Dupla Tributação por Duplicidade de Pretensões:*

Esta é uma hipótese mais fácil de ser compreendida porque ao contrário da dupla tributação caracterizada pela cobrança de um fato em duas normas diferentes, na duplicidade de pretensões tem-se a cobrança dobrada do mesmo tributo prevista na mesma norma, que não é permitido, proibido em razão da aplicação do princípio do non bis in idem<sup>52</sup>.

#### 4.2.2.4. *Dupla Tributação Inter territorial e Internacional:*

Se a colisão de normas tributárias envolver Estados soberanos, estaremos diante de uma dupla tributação internacional. Se esta colisão estiver prevista no âmbito de normas internas de um mesmo país, estaremos diante de uma dita chamada dupla tributação Inter territorial<sup>53</sup>.

---

<sup>50</sup> Oliveira, Sabrina Leal de. Faculdade de Direito Da Universidade do Porto Pós-Graduação em Ciências Jurídicas ao Abrigo de Protocolo e Acordo com o IPCP. Apud, Antonio Baião do Nascimento , in op. cit. p.41

<sup>51</sup> IDEM

<sup>52</sup> 13 Oliveira, Sabrina Leal de.Faculdade de Direito Da Universidade do Porto. Pós-Graduação em Ciências Jurídicas. pg. 42

<sup>53</sup> 14 Op. cit. p. 36-37.

O fenômeno da Dupla Tributação Interterritorial é bastante comum em estados federados como o Brasil. No entanto, no Brasil a Constituição Federal prevê a divisão de competências do poder de tributar no artigo 145 e seguintes, que já regula e evita consideravelmente a dupla tributação Inter territorial<sup>54</sup>.

Na DTI, temos a relação de dois Estados soberanos, ambos querendo tributar, conforme as normas internas de seu país, o contribuinte por causa de um mesmo fato praticado por ele, que de alguma forma, importou na aplicabilidade de normas tributários internas dos dois Estados. Neste caso, nos deparamos com a dupla tributação internacional. Como se tratam de países soberanos, não há uma autoridade superior capaz de limitar os poderes de cada país de legislar sobre matérias fiscal e tributária<sup>55</sup>.

Assim, aparecem as soluções propostas pelos tratados internacionais do âmbito tributário e as convenções internacionais de dupla tributação, que são atos internacionais limitadores e comprometedores dos Estados envolvidos, a fim de regular o tributo (eliminando ou atenuando a dupla tributação) e de forma a manter o contribuinte incentivado na troca de atividade financeiras entre os Estados contratantes<sup>56</sup>.

---

<sup>54</sup>No Brasil, os diversos impostos estaduais e municipais são dotados de conexões com o território destes entes políticos, pelo que dificilmente se gerarão fenômenos de dupla tributação interterritorial. Todavia, o art. 102 do Código Tributário Nacional admite a vigência da legislação tributária do Estado, Distrito Federal e Municípios fora do respectivo território, nos limites em que lhe reconheçam extra-territorialidade os convênios de que participem, ou do que dispunham esta ou outras leis de normas gerais expendidas pela União. APUD. Oliveira, Sabrina Leal de. Faculdade de Direito Da Universidade do Porto. Pós-Graduação em Ciências Jurídicas. pg. 42

<sup>55</sup>Idem

<sup>56</sup>Texeira, Gloria. Manual de Direito Fiscal. 2ª Ed. Almedina, Coimbra, 2010, p.280: A dupla, ou múltipla, tributação jurídica internacional ocorre quando o rendimento de um contribuinte é sujeito a imposto em duas ou mais jurisdições fiscais. Diferentemente, a dupla, ou múltipla tributação econômica internacional ocorre quando apenas o mesmo rendimento é tributado em mais que um Estado (e.g. tributação de lucros distribuídos). Através de mecanismos, tais como, aplicação de taxas reduzidas de retenção na fonte, isenções (método de isenção) e concessão de créditos (método de crédito), os Estados signatários da convenção atenuam ou eliminam situações de dupla tributação internacional.

#### **4- ATRIBUIÇÃO DO PODER DE TRIBUTAR: PRINCÍPIOS DA RESIDÊNCIA E DA FONTE.**

---

De acordo com o princípio da residência, a conexão relevante para fundamentar o poder tributário de um Estado é a residência no seu território do titular dos rendimentos em apreço. Nos termos deste princípio, o Estado tem o direito de tributar os rendimentos dos seus residentes. O princípio da residência assegura, assim, a ligação do rendimento a determinado Estado com base num elemento de conexão pessoal ou subjetivo. No que toca à extensão do poder tributário do Estado da residência, o princípio da residência aparece, na maioria dos casos, associado a um princípio de tributação universal ou ilimitada<sup>57</sup>.

Neste caso, o Estado tem o direito de tributar os rendimentos obtidos pelos seus residentes tanto no seu território como no estrangeiro. Embora a legitimidade da tributação pelo Estado da residência seja comumente reconhecida, não atribui a este Estado, em relação a diversos tipos de rendimento, um direito exclusivo de tributação. O poder de tributar do Estado da residência tem, portanto, em muitos casos, de conjugar-se com o poder cumulativo de tributar, com ou sem limitações, atribuído ao Estado da fonte.<sup>58</sup>

De acordo com o princípio da fonte, a conexão relevante para fundamentar o poder tributário de um Estado é o local de origem ou proveniência dos rendimentos<sup>59</sup>. Nos termos deste princípio, o Estado tem o direito de tributar os fatos ocorridos no seu território, independentemente de os titulares do rendimento serem nacionais ou estrangeiros, residentes ou não. O princípio da fonte assegura, assim, a ligação do rendimento a determinado território com base em elementos de conexão reais ou objetivos. Parte da doutrina refere-se ao princípio da territorialidade em sentido real<sup>60</sup> a propósito da tributação no Estado da fonte. Contudo, atenta a pluralidade de sentidos de que veio a revestir-se o princípio da territorialidade, tornando o seu alcance equívoco, a polémica doutrinária que rodeia atualmente o termo, e a consequente quebra do seu valor dogmático, preferimos falar em princípio da fonte.

---

<sup>57</sup> Franco, Sousa. Professor Doutor. Princípios e orientações vigentes na União Europeia em matéria fiscal. Cadernos de técnica fiscal, nº 393. pág, 93, 94..

<sup>58</sup> Idem.

<sup>59</sup> Embalo, Aníbal Alerba Gomes, “Regionalização Financeira”, 2004, Relatório de Aperfeiçoamento Conducente ao Mestrado, Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa.

<sup>60</sup> Idem



A legitimidade da tributação pelo Estado da fonte é comumente reconhecida, concretizando-se, na maior parte dos casos, mediante a aplicação de uma retenção na fonte sobre o valor do rendimento. Todavia, no presente, o princípio da fonte geralmente não atribui um direito exclusivo de tributação ao Estado da fonte<sup>61</sup>.

No que diz respeito à extensão do poder tributário do Estado da fonte, esta corresponde a uma tributação limitada aos rendimentos derivados de fontes localizadas no território desse Estado. Pelas palavras da autora, Paula Rosado Pereira, a localização da fonte ou origem de um rendimento nem sempre é simples, sobretudo para certos tipos de rendimentos<sup>62</sup>. Em virtude das dificuldades práticas sentidas, nalguns casos, em determinar o lugar do exercício da atividade, tornou-se necessário recorrer a dois conceitos de fonte:

- I. Fonte (de produção) do rendimento ou fonte em sentido económico – trata-se da fonte de rendimento propriamente dita. É um conceito económico, referente à produção do rendimento. O Estado da fonte é determinado pela utilização dos fatores de produção. Corresponde ao lugar da produção do rendimento, o qual, por seu turno, se identifica com o lugar onde se encontra o capital (em sentido amplo) e em que é exercida a atividade<sup>63</sup>.
- II. Fonte de pagamento ou fonte em sentido financeiro – é um conceito financeiro, relativo à realização do rendimento e não à sua produção. O Estado da fonte é aquele onde o rendimento é disponibilizado ou pago<sup>64</sup>.

Considerando que idênticos princípios são usados pelos diferentes Estados, podemos concluir que haverá inúmeras vezes o fenómeno Dupla Tributação Internacional, mais não seja pelos princípios que os regem, há um limite para que o Estado possa tributar, este limite é regido por princípios, como o da reciprocidade. Podemos dar um exemplo, Os Estados Unidos

---

<sup>61</sup> Costa, Elisabete Pinto da, “Concorrência Fiscal Internacional – Um fenómeno à escala mundial”, Tese de Pós-Graduação, Faculdade de Direito da Universidade do Porto, 2004/2005;.

<sup>62</sup> Pereira Paula Rosado, capítulo "Em Torno dos Princípios do Direito Fiscal Internacional". Pág. 101, 103. Almedina, 2015. 5 Sabbag Eduardo. Manual de Direito tributário. Editora saraiva 2009. APUD, Direito Fiscal. Aluno: Manoel Gutemberg Júnior Porto 2011. Tese de pós graduação.

<sup>63</sup> Idem

<sup>64</sup> Teixeira, Gloria. Manual de Direito Fiscal. 2ª Ed. Almedina, Coimbra, 2010, p.280: A dupla, ou múltipla, tributação jurídica internacional

da América e Angola celebraram um acordo em que é garantida e regulada a reciprocidade de isenção fiscal nesta matéria<sup>65</sup>.

Com base nos aspetos determinantes da soberania estadual, é possível identificar elementos de conexão das situações tributárias internacionais com a jurisdição tributária de um Estado de natureza objetiva, relativos ao fato tributável, e de natureza subjetiva, referentes ao titular do rendimento<sup>66</sup>.

Os elementos de conexão em referência, respetivamente a fonte do rendimento e a residência do titular do rendimento, permitem chegar aos dois grandes princípios atualmente aceites no que toca à fundamentação do poder tributário dos Estados: o princípio da fonte e o princípio da residência (também por vezes designados como princípio da tributação na fonte e princípio da tributação na residência)<sup>67</sup>.

No seu conjunto são estas as normas que tratam de fatos tributários que tem conexões com mais de uma ordem jurídica: rendimentos que atravessam as fronteiras, uma vez que o seu local de produção (fonte), e a residência do seu titular (residência), não coincidem<sup>68</sup>.

Gerou-se, tanto ao nível dos Estados como das organizações internacionais, um notável consenso em torno da relevância destes dois princípios.

Podemos mesmo classificá-los como uma das bases mestras ou bases da construção de um sistema fiscal internacional, dotado de padrões largamente seguidos no que toca à legitimidade do poder tributário dos Estados envolvidos numa situação tributária internacional e à amplitude do poder de tributar desses Estados<sup>69</sup>, (Naturalmente que o fato de os princípios da fonte e da residência constituírem uma das bases do sistema fiscal internacional, tal como este se apresenta atualmente, não deve fazer esquecer as divergências existentes entre os

---

<sup>65</sup> (U.S./Angola shipping and transportation agreement, assinado em 2005 e aplicável desde o exercício de 2006). Apud. Sanches, Saldanha. JL/ Taborda, João. Manual de Direito fiscal Angolano. editora Coimbra, 2010.pg 68.

<sup>66</sup> Idem

<sup>67</sup> Oliveira, Sabrina Leal de.Faculdade de Direito Da universidade do Porto. Pós-Graduação em Ciências Jurídicas ao Abrigo de Protocolo e Acordo com o IPCPApud Gaetano Ardizzone.

<sup>68</sup> Sanches, Saldanha. JL/ Taborda, João. Manual de Direito fiscal Angolano. editora Coimbra, 2010.pg 69

<sup>69</sup> Idem

Estados quanto à desejável preponderância de um ou de outro dos princípios em questão, nem a contestação doutrinal existente relativamente aos mesmos).<sup>70</sup>

Sem esquecer o quanto o aludido consenso deve ao persistente labor de diversas organizações internacionais, como a SDN, a OCDE e a ONU, cabe também salientar a importância do acordo dado pelos Estados, uma vez que a auto limitação das suas pretensões de tributar, no que toca a situações tributárias internacionais, acaba por redundar em perda de receitas fiscais para esses Estados. Todavia, essa auto limitação das pretensões tributárias estaduais é fundamental no sentido de prevenir ou eliminar a dupla tributação internacional<sup>71</sup>.

Perante uma situação tributária internacional, cabe, assim, com recurso aos elementos de conexão relevantes, determinar o Estado onde se localizam a atividade ou o investimento e no qual o rendimento é produzido (o Estado da fonte) e o Estado no qual reside o titular do rendimento de origem estrangeira (Estado da residência)<sup>72</sup>.

Os princípios da residência e da fonte não se excluem mutuamente, sendo que a legislação interna da maioria dos Estados, bem como as CDT, têm subjacente a aplicação cumulativa de ambos os princípios, embora geralmente com uma prevalência do princípio da residência. Não se verifica, portanto, em termos gerais, a atribuição exclusiva do direito de tributar ao Estado da fonte ou ao Estado da residência. Tal sucede apenas relativamente a tipos específicos de rendimento<sup>73</sup>.

Seria possível, em termos abstratos, configurar múltiplos elementos de conexão das situações tributárias internacionais mais complexas com o ordenamento jurídico-tributário dos

---

<sup>70</sup> idem.

<sup>71</sup> No Brasil, os diversos impostos estaduais e municipais são dotados de conexões com o território destes entes políticos, pelo que dificilmente se gerarão fenômenos de dupla tributação interterritorial. Todavia, o art. 102 do Código Tributário Nacional admite a vigência da legislação tributária do Estado, Distrito Federal e Municípios fora do respectivo território, nos limites em que lhe reconheçam extra-territorialidade os convênios de que participem, ou do que dispunham esta ou outras leis de normas gerais expandidas pela União. Apud. Sabrina Leal, op cit.

<sup>72</sup> Idem

<sup>73</sup> Teixeira, Gloria. Manual de Direito Fiscal. 2ª Ed. Almedina, Coimbra, 2010, p.280: A dupla, ou múltipla, tributação jurídica internacional ocorre quando o rendimento de um contribuinte é sujeito a imposto em duas ou mais jurisdições fiscais. Diferentemente, a dupla, ou múltipla tributação econômica internacional ocorre quando apenas o mesmo rendimento é tributado em mais que um Estado (e.g. tributação de lucros distribuídos). Através de mecanismos, tais como, aplicação de taxas reduzidas de retenção na fonte, isenções (método de isenção) e concessão de créditos (método de crédito), os Estados signatários da convenção atenuam ou eliminam situações de dupla tributação internacional.

Estados envolvidos. Contudo, tratando-se de determinar conexões relevantes para efeitos tributários entre as aludidas situações tributárias internacionais e um determinado Estado, os aspetos escolhidos deveriam, em qualquer caso, relacionar-se com os elementos constitutivos desse Estado, determinantes da sua soberania política. Isto porque a soberania tributária é uma manifestação específica da soberania do Estado, encontrando-se delimitada em termos que coincidem, em grande medida, com os da delimitação da sua soberania política<sup>74</sup>.

É assim que, com base nos aspetos determinantes da soberania estadual, é possível identificar elementos de conexão das situações tributárias internacionais com a jurisdição tributária de um Estado de natureza objetiva, relativos ao fato tributável, e de natureza subjetiva, referentes ao titular do rendimento.

Os elementos de conexão em referência, respetivamente a fonte do rendimento e a residência do titular do rendimento, permitem chegar aos dois grandes princípios atualmente aceites no que toca à fundamentação do poder tributário dos Estados: o princípio da fonte e o princípio da residência (também por vezes designados como princípio da tributação na fonte e princípio da tributação na residência)<sup>75</sup>.

Gerou-se, tanto ao nível dos Estados como das organizações internacionais, um notável consenso em torno da relevância destes dois princípios<sup>76</sup>.

Podemos mesmo classificá-los como uma das traves mestras ou bases da construção de um sistema fiscal internacional, dotado de padrões largamente seguidos no que toca à legitimidade do poder tributário dos Estados envolvidos numa situação tributária internacional e à amplitude do poder de tributar desses Estados, (Naturalmente que o facto de os princípios da fonte e da residência constituírem uma das bases do sistema fiscal internacional, tal como este se apresenta atualmente, não deve fazer esquecer as divergências existentes entre os

---

<sup>74</sup>Teixeira, Gloria. Manual de Direito Fiscal. 2ª Ed. Almedina, Coimbra, 2010, p.280: A dupla, ou múltipla, tributação jurídica internacional .

<sup>75</sup>Pereira, Paula Rosado, capítulo "Em Torno dos Princípios do Direito Fiscal Internacional". Pág. 98..99. Almedina, 2015.

<sup>76</sup>idem

Estados quanto à desejável preponderância de um ou de outro dos princípios em questão, nem a contestação doutrinal existente relativamente aos mesmos)<sup>77</sup>.

Sem esquecer o quanto o aludido consenso deve ao persistente labor de diversas organizações internacionais, como a SDN, a OCDE e a ONU, cabe também salientar a importância do acordo dado pelos Estados, uma vez que a auto limitação das suas pretensões de tributar, no que toca a situações tributárias internacionais, acaba por redundar em perda de receitas fiscais para esses Estados. Todavia, essa auto limitação das pretensões tributárias estaduais é fundamental no sentido de prevenir ou eliminar a dupla tributação internacional<sup>78</sup>.

Perante uma situação tributária internacional, cabe, assim, com recurso aos elementos de conexão relevantes, determinar o Estado onde se localizam a atividade ou o investimento e no qual o rendimento é produzido (o Estado da fonte) e o Estado no qual reside o titular do rendimento de origem estrangeira (Estado da residência)<sup>79</sup>.

Os princípios da residência e da fonte não se excluem mutuamente, sendo que a legislação interna da maioria dos Estados, bem como as CDT, têm subjacente a aplicação cumulativa de ambos os princípios, embora geralmente com uma prevalência do princípio da residência<sup>80</sup>. Não se verifica, portanto, em termos gerais, a atribuição exclusiva do direito de tributar ao Estado da fonte ou ao Estado da residência. Tal sucede apenas relativamente a tipos específicos de rendimento.

---

<sup>77</sup> Sita, João Marcelo. Universidade Católica Portuguesa. Porto, 2012. Tributação Internacional dos dividendos. Apud. Pereira Paula Rosado, capítulo "Em Torno dos Princípios do Direito Fiscal Internacional". Almedina, 2015.

<sup>78</sup> Idem

<sup>79</sup> Pires, Manuel , Da Dupla Tributação..., pp. 266 e 273; Apud, Paula Rosado, capítulo "Em Torno dos Princípios do Direito Fiscal Internacional". Almedina, 2015.

<sup>80</sup> Pereira, Paula Rosado, capítulo "Em Torno dos Princípios do Direito Fiscal Internacional". Almedina, 2015.

## 5- DUPLA TRIBUTAÇÃO E OS ELEMENTOS DE CONEXÃO

---

Os elementos que causam maiores dificuldades são o elemento de conexão da residência e o elemento de conexão da fonte dos rendimentos, pois a maioria dos Estados tributa os rendimentos auferidos no seu território, mas também os rendimentos auferidos no estrangeiro pelos seus residentes, é o caso de Angola uma vez que não tem ADT. Ora, o poder de tributar baseia-se na soberania do Estado e como esta tem duas vertentes- uma pessoal ( baseada na nacionalidade) e outra territorial ( baseada no território). Dois princípios o da pessoalidade e da territorialidade<sup>81</sup>.

A importância do estudo dos elementos de conexão no âmbito jurídico tributário deriva diretamente da necessidade do estudo da validade e da eficácia que se atribui à norma tributária em sua extraterritorialidade, isto é, quando a construção normativa é imposta sobre fatos geradores diferenciados dos que corriqueiramente denunciamos como passíveis de serem atingidos por um exercício específico de soberania<sup>82</sup>.

Os princípios fundamentais do Direito Fiscal Internacional correspondem aos valores essenciais ou regras abstratas que definem as grandes linhas de orientação desta ordem jurídico tributária, estruturando-a e inspirando as respetivas regras jurídicas, e que gozam de um reconhecimento generalizado por parte dos intervenientes na ordem jurídica em apreço – Estados, instituições internacionais, agentes económicos, cidadãos, etc<sup>83</sup>.

De fato, o entendimento dos critérios, ou elementos, de conexão é essencial à supressão do fenómeno da bitributação.

A aplicação unilateral das normas fiscais é uma potencial fonte de conflitos. A natureza das coisas levou a criação de formas adequadas para a solução de tais conflitos. Deste modo, ao lado das fontes tradicionais da lei fiscal, tem surgido com crescente

---

<sup>81</sup> Sanches, Saldanha. JL/ Taborda, João. Manual de Direito fiscal Angolano. editora Coimbra, 2010.pg 90

<sup>82</sup> Campos, Lucas Augusto Ponte. Os Elementos de conexão em direito tributário internacional. Connecting factors in International Tax Law: the definition process of “residence” concerning natural person and Comparative Law contribution.

<sup>83</sup> Idem

importância normas fiscais que tem a sua origem em compromissos internacionais assumidos pelos Estados<sup>84</sup>.

A Dupla Tributação emerge de uma disputa entre os objetivos prosseguidos pelos Estados (nomeadamente o de arrecadar receitas e evitar a evasão fiscal, a todo o custo) e os objetivos prosseguidos pelos contribuintes (evitar o agravamento da carga global e os entraves ao desenvolvimento do comércio interestadual); logo, cabe ao Direito Tributário Internacional encontrar os princípios jurídicos que devem proceder a uma ordenação do sistema<sup>85</sup>.

A análise das regras consagradas nas Convenções para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos Sobre o Rendimento (“CDT”) e na legislação interna dos Estados incidente sobre situações tributárias internacionais<sup>86</sup>, bem como a ponderação dos objetivos e dos valores subjacentes a tais regras, permitem-nos identificar diversos princípios fundamentais de DFI, no campo da tributação do rendimento<sup>87</sup>.

Estes princípios assumem um papel fundamental na estruturação da ordem jurídico-tributária internacional, revelando os valores essenciais e as grandes orientações do DFI.

Muitas vezes o que ocorre é que o Estado da residência não é o Estado de onde provêm os rendimentos e, a maior parte dos Estados adoptam um princípio de tributação ilimitada para os seus residentes e um princípio de tributação limitada para os não residentes,

---

<sup>84</sup> Sanches, José Luís Saldanha, Manual de Direito Fiscal, 2ª ed., Almedina, 2002.

<sup>85</sup> Dourado Ana Paula. Princípios de direito tributário internacional. p. 27-28. Campos, Lucas Augusto Ponte. Os Elementos de conexão em direito tributário internacional. Connecting factors in International Tax Law: the definition process of “residence” concerning natural person and Comparative Law contribution.

<sup>86</sup> Sem esquecer as outras fontes de DFI: os demais tratados sobre matéria tributária, o costume e a jurisprudência. Apud, Paula Rosado, capítulo “Em Torno dos Princípios do Direito Fiscal Internacional”. Pág, 101, 103. Almedina, 2015.

<sup>87</sup> Os princípios podem ser determinados tomando como ponto de partida as regras jurídicas, mediante a sua análise e conjugação. Tal implica um processo de abstracção, de depuração dos pormenores, destinado a apreender a substância das referidas regras jurídicas e a coerência que existe entre elas. Estamos, pois, fundamentalmente no quadro de um processo indutivo, que nos permite partir da análise de elementos relativamente mais concretos e das respectivas regularidades, para daí extrair elementos mais abstractos e conclusões de carácter tendencialmente geral – deste modo, determinando os princípios. Cfr. Adérito Sedas Nunes, Questões Preliminares Sobre as Ciências Sociais, 11ª ed., Presença, Lisboa, 1994, p. 41. Também a este propósito, mas assumindo uma perspectiva mais ampla, refere Takis Tridimas que o processo de descoberta de um princípio geral de Direito é, por excelência, um exercício criativo e pode envolver um processo indutivo, quando o princípio seja retirado de normas específicas ou de precedentes, um processo dedutivo, quando o princípio resulte dos objectivos da lei e dos seus valores subjacentes, ou uma combinação de ambos os processos. Cfr. Takis Tridimas, The General Principles of EU Law, 2ª ed., Oxford University Press, Oxford, 2006, pp. 1-2. APUD. PEREIRA Paula Rosado, capítulo “Em Torno dos Princípios do Direito Fiscal Internacional”. Pág, 101, 103. Almedina, 2015.

desta forma pode acontecer que o Estado da residência e o Estado da fonte dos rendimentos se arroguem o poder de tributar o mesmo sujeito passivo, ocorrendo o fenómeno da dupla tributação internacional. Outra situação bastante comum é os Estados adotarem o mesmo elemento de conexão, residência, mas com sentidos diferentes o que pode levar a que o sujeito passivo seja considerado residente em ambos os Estados<sup>88</sup>.

Face a estas situações o problema encontra-se no fato de dois Estados terem competência tributária e em saber qual deles irá tributar o rendimento em causa, pois não se pode prejudicar o sujeito passivo impondo-lhe a obrigação de pagar duplamente o mesmo imposto.

Este fenómeno da dupla tributação acarreta graves consequências a nível económico, tornando-se um impedimento ao investimento estrangeiro e à livre circulação de capitais o que vai contra a política do Mercado Único. A dupla tributação também implica uma violação da justiça fiscal consubstanciando-se este fenómeno num excesso de carga tributária para os contribuintes<sup>89</sup>.

A forma que os Estados tiveram para evitar tais ocorrências, visto não existirem normas internacionais que diretamente o regulassem, foi celebrarem entre si pactos onde esclareciam quais os parâmetros e as limitações das suas competência tributárias – Convenções para evita a dupla tributação (CDT)<sup>90</sup>.

Seria possível, em termos abstratos, configurar múltiplos elementos de conexão das situações tributárias internacionais mais complexas com o ordenamento jurídico-tributário dos Estados envolvidos. Contudo, tratando-se de determinar conexões relevantes para efeitos tributários entre as aludidas situações tributárias internacionais e um determinado Estado, os aspetos escolhidos deveriam, em qualquer caso, relacionar-se com os elementos constitutivos desse Estado, determinantes da sua soberania política. Isto porque a soberania tributária é uma

---

<sup>88</sup> Sanches, José Luís Saldanha, Manual de Direito Fiscal, 2ª ed., Almedina, 2002.

<sup>89</sup> Amorim, José Campos. A interpretação e aplicação das convenções de dupla tributação. Os 10 anos de investigação do CIJE. Almedina 2010, Pág. 474. Apud. Oliveira, Sabrina Leal de. Faculdade de Direito da Universidade do Porto.

<sup>90</sup> Idem



manifestação específica da soberania do Estado, encontrando-se delimitada em termos que coincidem, em grande medida, com os da delimitação da sua soberania política<sup>91</sup>.

Os ADT pelas palavras do Professor, Saldanha Sanches, têm uma eficácia negativa, uma vez que prevalecem sobre a lei interna e operam uma derrogação desta em certas zonas<sup>92</sup>.

---

<sup>91</sup> Amorim, Jose Campos. A interpretação e a aplicação das convenções de dupla tributação. Os 10 anos de investigação do cije. Almedina, 2010, p.474. APUD, Oliveira, Sabrina Leal de. Faculdade de Direito da Universidade do Porto, panorama sobre a Dupla Tributação Internacional. Brasil/Portugal.

<sup>92</sup> Sanches, Saldanha. JL/ Taborda, João. Manual de Direito fiscal Angolano. editora Coimbra, 2010.pg 71

## 6- CONCORRÊNCIA FISCAL

---

Quando se fala de concorrência fiscal, fala-se no sentido da concorrência entre jurisdições fiscais, da concorrência entre Estados, entre sistemas fiscais ou políticas fiscais.

A Dupla Tributação Internacional tem adquirido considerável importância nos últimos anos. Sem dúvida, com a intensificação, em extensão e em profundidade, dos mecanismos relacionados à globalização econômica, consubstanciou-se uma grande interdependência entre as economias mundiais, marcadas pela presença de investimentos estrangeiros na quase totalidade dos países<sup>93</sup>.

Consolidou-se, também, um novo sistema tecnológico dos meios de comunicação, o qual requer a adoção de políticas internacionais adequadas e eficientes, em especial em matéria tributária, com o objetivo de implementar os benefícios necessários para o desenvolvimento econômico e social dos diferentes Estados, preservando suas bases tributárias, a competitividade das suas empresas e a atração de investimentos estrangeiros, nunca se esquecendo os direitos fundamentais dos seus contribuintes e de seus negócios<sup>94</sup>.

Ora, como já foi referido aos Estados são atribuídos poderes até ao limite da sua soberania para tributar, o Direito Internacional reconhece este poder. Quando fazemos referência ao limite da soberania para tributar, importa-nos clarificar que uma vez ultrapassados estes ditos limites, há uma violação do Direito Internacional. E isto é inevitável com a crescente internacionalização da Economia, para que isto seja evitado é necessário uma cooperação entre os diferentes órgãos de cada um deles, para assegurar a justiça para todos os cidadãos ou entidades envolvidas<sup>95</sup>. A segurança jurídica não é um problema específico do Direito Fiscal; é um problema do conjunto da ordem jurídica na relação comunicativa que

---

<sup>93</sup> Maluf, Paulo José Leonesi. Pluritributação internacional e elementos de conexão no Direito Tributário. Revista Jus Navigandi, Teresina, ano 13, n. 1883, 27 ago. 2008. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/11652>>. Acesso em: 13 fev. 2016.

<sup>94</sup> Idem

<sup>95</sup> Pereira, Paula Rosado. Capítulo "Em Torno dos Princípios do Direito Fiscal Internacional". Pág. 98..99. Almedina, 2015.

estabelece com os cidadãos e que permite a estes tomarem as suas decisões com possibilidade de previsão das respectivas consequências<sup>96</sup>.

Ora, se o Estado fonte já tem a função de tributar sobre determinados bens, tem que haver mecanismos para assegurar a tal injustiça fiscal, para isto existe um Acordo de Dupla Tributação, que traduz-se num acordo estabelecido entre dois países com o objetivo de eliminar a dupla tributação de empresas que sejam sujeitos passivos de impostos sobre os rendimentos em ambos esses países<sup>97</sup>.

Geralmente, estes acordos abrangem todo o tipo de rendimentos, incluindo dividendos e juros. O objetivo deste tipo de acordos é a promoção do investimento direto estrangeiro e assim contribuir para o desenvolvimento económico<sup>98</sup>.

O Direito Tributário ou Fiscal sendo um conjunto das leis reguladoras da arrecadação dos tributos, bem como de sua fiscalização. Regula as relações jurídicas estabelecidas entre o Estado e o contribuinte, no que se refere à arrecadação dos tributos<sup>99</sup> e tem como função proteger as entidades e os particulares, evitando assim também a Dupla Tributação, contudo, há princípios operativos do direito fiscal internacional que trabalham diretamente para este efeito, pois bem também em sede das normas fiscais encontramos normas de direito internacional. Por outras palavras, isto é, de normas fiscais provenientes quase exclusivamente de convenções internacionais e visando fundamentalmente situações internacionais ou Plurilocalizadas<sup>100</sup>. Não é preciso dizer aqui que um dos principais, senão o principal obstáculo que impede essa expansão é a tributação, daí a importância do estudo das convenções de dupla tributação internacional, isto no sentido de evitar a concorrência fiscal, fala-se no sentido da concorrência entre jurisdições fiscais, da concorrência entre Estados, entre sistemas fiscais ou políticas fiscais<sup>101</sup>.

---

<sup>96</sup>Sanches, Saldanha. JL/ Taborda, João. Manual de Direito fiscal Angolano. editora Coimbra, 2010.pg 129.

<sup>97</sup> Idem

<sup>98</sup> Xavier, Alberto, Direito Tributário Internacional, ed. Almedina, Coimbra 2007.

<sup>99</sup> Melo, José Eduardo Soares de. Curso de direito tributário, 8 ed. P:13 Apud, Direito Fiscal Aluno: Manoel Gutemberg Júnior Porto 2011. Tese de pós graduação.

<sup>100</sup> Xavier, Alberto. Direito Tributário Internacional. 2014. 2ª edição. Almedina

<sup>101</sup> Idem

A concorrência fiscal entre Estados não visa obter uma maior quota de mercado, mas, direta ou indiretamente uma maior quota de rendimento fiscal derivado da divisão internacional da base tributária global.

A competição entre Estados é essencialmente institucional, balizada por limites internos e externos. Os limites internos são os decorrentes dos textos constitucionais e dos programas políticos democraticamente sufragados e os limites externos são por exemplo, a retaliação de outros Estados que vejam os seus recursos fiscais afetados e, deste modo, os seus programas de ação política prejudicados, a concorrência fiscal é um fenómeno que ocorre toda vez que os efeitos de uma política fiscal de um Estado repercutem-se no sistema fiscal de outro Estado<sup>102</sup>.

A concorrência fiscal dá-se quando o sistema fiscal de uma entidade governamental afeta o sistema fiscal de uma segunda entidade governamental, usualmente através de um efeito nas receitas fiscais desta última realidade. A concorrência será pois entre sistemas fiscais distintos de governos distintos<sup>103</sup>.

A concorrência fiscal internacional resulta do fato de os Estados passarem a considerar nas suas decisões a necessidade de adequar os impostos ao bem-estar social, ao investimento e ao progresso científico, visando atrair investimentos ou, pelo menos, não os deslocalizar, concorrência que, se em alguns casos é prejudicial, em outros leva a uma racionalização dos sistemas fiscais por imitação, com resultados benéficos<sup>104</sup>.

---

<sup>102</sup> Santos, António Carlos dos, “Auxílios de Estado e Fiscalidade”, Almedina, 2003;.

<sup>103</sup> Martínez, Pedro Soares. Direito Fiscal. Editora: Almedina. Direito Financeiro E Tributário. Ano: 2003, pg 346.

<sup>104</sup> Ribeiro, Márcio, “Concorrência Fiscal Desleal”, 2003/2004, Relatório de Mestrado, Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa;.

## 7- OS CONFLITOS

---

No Direito Internacional Fiscal, temos o reino das celebrações bilaterais: os acordos de dupla tributação são uma limitação mínima do poder tributário de cada Estado, que mantem o essencial das suas competências em matéria fiscal. Tudo se baseia em cedências mútuas de dois Estados em matéria que dizem respeito principalmente à soberania quanto a legislação fiscal<sup>105</sup>.

Existe um variado conjunto de acordos para a erradicação da “concorrência desleal” resultante da complexidade dos sistemas fiscais. Quanto mais complexo for um sistema fiscal, maior margem dá à evasão fiscal (ilegal) e maiores incentivos dá às sociedades para evitar os impostos (legalmente)<sup>106</sup>.

Daí a necessidade de acordos entre os Estados, pois, sem uma política fiscal coordenada entre os Estados Membros, a livre circulação de capitais pode favorecer a fraude além fronteiras. Contudo, a função dos acordos não se limita à eliminação da Dupla Tributação Internacional, estes também tem como objetivo evitar a fraude e evasão fiscal internacionais, ou seja, evitar a não tributação, ou menor tributação<sup>107</sup>.

A evasão e a fraude fiscais podem verificar-se a nível nacional ou internacional, sendo certo que esta última assume especial relevância, não só por ser a que melhor se enquadra no âmbito do presente trabalho, mas pela sua dimensão face a movimentação de capitais<sup>108</sup>.

A ideia de evasão encontra-se diretamente relacionada com a de soberania fiscal, já que a decisão de não tributar, ou de tributar a uma taxa mais reduzida, cabe a cada um dos Estados. Na verdade, são os diferentes níveis de imposição que tendem a influenciar o

---

<sup>105</sup> Sanches, Saldanha. JL/ Taborda, João. Manual de Direito fiscal Angolano. editora Coimbra, 2010.pg 69.

<sup>106</sup> Idem

<sup>107</sup> Ibidem pg 75

<sup>108</sup> Victoria, Artur – Representante da Transparência Internacional em Portugal 1996 » Paulo Lourenço – Evasão e Fraude Fiscal Internacional.

afastamento, na maior parte dos casos artificial, dos elementos de conexão, tendo em vista a busca de uma solução fiscalmente mais favorável<sup>109</sup>.

É usual fazer-se a distinção entre fraude fiscal, evasão fiscal e planeamento fiscal legítimo, embora não seja fácil o estabelecimento de fronteiras claramente definidas entre os conceitos<sup>110</sup>.

Segundo Luís Miguel Hinojosa Martínez, haverá que distinguir a evasão fiscal, que consiste na violação pura e simples das normas fiscais para escapar ao pagamento do imposto, da elisão fiscal, que se traduz na utilização “imaginativa” de mecanismos legais para diminuir ou evitar o pagamento do imposto<sup>111</sup>.

Trata-se, neste último caso, como refere o autor, de fraude à lei fiscal, já que há uma utilização das normas fiscais para alcançar um objetivo distinto do que por elas é pretendido<sup>112</sup>.

Assim sendo, conclui, a fraude fiscal é um conceito amplo que engloba tanto a evasão como a elisão fiscais. Outros autores, por seu lado, entendem que a evasão fiscal não é necessariamente ilegal.

Assim, para Louis Cartou, a evasão fiscal pode resultar da livre escolha do regime jurídico que concede uma tributação inferior. Com efeito, continua, a mudança de residência das pessoas singulares ou do local de estabelecimento das pessoas coletivas são exemplos, entre outros, de que a evasão fiscal não se confunde necessariamente com a fraude fiscal<sup>113</sup>.

---

<sup>109</sup> Idem

<sup>110</sup> Ibidem

<sup>111</sup> Martínez, Luís Miguel Hinojosa. La regulación de los movimientos internacionales de capital desde una perspectiva europea, Edição Mc Graw Hill, Madrid, 1997, página 124 e ss. APUD. Victoria, Artur – Representante da Transparência Internacional em Portugal 1996 » Paulo Lourenço – Evasão e Fraude Fiscal Internacional.

<sup>112</sup> Idem

<sup>113</sup> Victoria, Artur – Representante da Transparência Internacional em Portugal 1996 » Paulo Lourenço – Evasão e Fraude Fiscal Internacional.

Por outro lado, conclui o referido autor, são os próprios Estados que instigam voluntariamente a evasão, através da criação de verdadeiros “refúgios” destinados a submeter as pessoas e os fatos a uma tributação mais favorável<sup>114</sup>.

Mais importante, porém, que a busca de conceitos rigorosos é a constatação de que as disparidades existentes entre os diversos sistemas fiscais determinam o aparecimento dos comportamentos evasivos, os quais são contrários à justiça fiscal, têm sérias repercussões orçamentais e falseiam a concorrência e os movimentos de capitais, justificando-se assim a intervenção dos Estados, ainda que seja duvidoso se tais comportamentos assumem ou não caráter deliberadamente ilegal.

É por isso que geralmente contêm não apenas regras para a troca de informações entre as várias administrações fiscais, para prevenir os casos, cada vez mais frequentes, de evasão fiscal internacional, como também cláusulas destinadas a evitar o uso, pelos seus residentes, dos chamados paraísos fiscais ou zonas de baixa tributação<sup>115</sup>.

Vejamos alguns exemplos; A aplicação unilateral das normas fiscais é uma potencial fonte de conflitos, deste modo a natureza levou à criação de formas adequadas para a solução de tais conflitos, isto numa perspectiva que quem os praticam. Exigência de informações sobre transações efetuadas por entidades estrangeiras, aos Estados onde se localizem estas transações. Exigência de informações ao Estado, que adopte prática de concorrência fiscal censurada, sobre os rendimentos, de contribuintes residentes, que beneficiem dessa prática<sup>116</sup>.

Exigência de informações aos Estados que proporcionem benefícios aos contribuintes a partir de prática de concorrência fiscal censurada, das condições que exige para a atribuição do benefício e quais os benefícios que oferece. Acionamento dos procedimentos internacionais, contenciosos ou meramente políticos, que visam sancionar o incumprimento das normas violadas com a prática de concorrência fiscal censurada<sup>117</sup>.

---

<sup>114</sup> idem

<sup>115</sup> Sanches, Saldanha. JL/ Taborda, João. Manual de Direito fiscal Angolano. editora Coimbra, 2010.pg 75

<sup>116</sup> Idem

<sup>117</sup> Victoria, Artur – Representante da Transparência Internacional em Portugal 1996 » Paulo Lourenço – Evasão e Fraude Fiscal Internacional.

Censura aos Estados por adotarem práticas de Concorrência Fiscal Internacional. E com isto a solução adotada para a resolução destes problemas seriam, modificação das convenções sobre matéria fiscal para que estas não permitam que beneficiem das suas normas entidades que beneficiam de regimes fiscais censurados<sup>118</sup>.

O estabelecimento de cláusulas anti-abuso e que impeçam por si mesmas o treaty-shopping, nas convenções internacionais sobre dupla tributação internacional e a procura de coordenação e harmonização como meio de obviar aos efeitos danosos que a concorrência fiscal sem esta provoca, tais como a redução defensiva das taxas até ao absurdo<sup>119</sup>. Ora, sendo assim, trata-se de instrumentos jurídicos destinados a evitar estes abusos, em menor grau os ADTs podem criar deveres de cooperação e de troca de informação entre as respetivas administrações fiscais: encontramos aqui na limitação recíproca da soberania fiscal administrativa<sup>120</sup>.

---

<sup>118</sup> *idem*

<sup>119</sup> Sanches, Saldanha. JL/ Taborda, João. Manual de Direito fiscal Angolano. editora Coimbra, 2010.pg 75

<sup>120</sup> *idem*



## 8- OS ACORDOS (ADT). DIREITO COMPARADO

---

A Dupla Tributação de fatos tributários que tem conexão com mais de uma ordem jurídica surge, com muita frequência, como na consequência de cada Estado aumentar as suas receitas fiscais. Infelizmente é o caso de Angola damos o exemplo do professor Saldanha Sanches, Sabine cidadã Angolana residente na Alemanha, que traduz um documento para a sociedade por quotas Angolana, Lda, nos termos do Artº 5 do Código do Imposto sobre os rendimentos do Trabalho (Atual artigo 4º), estes rendimentos resultantes dessa atividade seriam tributados em Angola, dado que o *"o imposto é devido pelas pessoas singulares, quer residam, quer não, em território nacional, cujos rendimentos sejam obtidos por serviços prestados ao país"*. Em suma, há claramente uma dupla tributação, assim só não o seria se entre os dois Estados envolvidos houvesse um acordo.

Entre os países há uma cooperação, métodos que devem ser observados e acrescentados, para que a economia destes países se desenvolva, e mais que isto, para que os investimentos cresçam. É o caso de Moçambique e Cabo Verde, há uma isenção de impostos entre estes dois países, artº 20 da CDT, das remunerações recebidas em consequência de atividades de ensino ou investigação levadas a cabo por professores residentes de um Estado contratante no outro Estado Contratante a convite de universidade ou de uma outra instituição de ensino ou de pesquisa científica sem fins lucrativos deste Estado<sup>121</sup>.

No caso de Portugal e Angola, apesar das negociações existentes, ainda não foi possível celebrar uma convenção para evitar a dupla tributação internacional, apesar de Portugal estar disposto a celebrar estes ADT, como referido em março de 2016 houve conversações relativamente a esta lacuna. A falta destes acordos podem criar vários problemas aos empresários de ambos os países. Este processo é fundamental para potencializar os investimentos noutros países da região africana, bem como, para assegurar a segurança jurídica da situação fiscal dos contribuintes que exercem, ou pretendem exercer, quaisquer atividades comerciais, industriais, financeiras, ou outras, em Angola.

---

<sup>121</sup> Nabais, José Casalta. Direito Fiscal. Almedina 2007. Pg 239

Numa outro exemplo coloca-se a seguinte questão, "o investidor português, tendo em conta a questão fiscal consiste em determinar se lhe é mais favorável constituir uma sociedade de direito angolano ou se lhe é mais vantajoso atuar através de um estabelecimento estável? Os rendimentos, em ambas as situações, ficam sujeitos a imposto industrial, à taxa de 30 %, mas os lucros de uma sociedade (subsidiária) serão sujeitos a uma retenção na fonte de 10%, enquanto o repatriamento dos excedentes de um estabelecimento estável (sucursal) não está sujeito a tributação. No entanto, há que ter em conta que a concessão de benefícios fiscais será mais fácil no caso de se tratar se uma subsidiária. Além disso, sendo uma sucursal, os seus resultados serão logo incluídos na matéria coletável de IRC, já os lucros de uma subsidiária, em regra, só são objeto de tributação em IRC aquando da sua distribuição aos sócios residentes em Portugal. Adicionalmente, a opção por um sucursal (estabelecimento estável) permite deduzir os seus prejuízos ao imposto devido em Portugal"<sup>122</sup>.

As regras para atenuar a dupla tributação não podem ser discriminatórias nem restritivas, tendo de se harmonizar com o preceituado nos Tratados da UE e podem ser de carácter unilateral, se provêm da legislação interna dos Estado, ou convencionais, decorrentes dos tratados celebrados entre os vários países como é o caso das CDT<sup>123</sup>.

As CDT estabelecem no seu artigo 23º ou 24º as disposições para eliminar a dupla tributação. Essas disposições normalmente remetem para os métodos aplicados pela legislação interna de cada um dos Estados contratantes<sup>124</sup>.

No caso de Portugal e de Espanha aplica-se o método da imputação, já no caso da Suíça é utilizado o método da isenção. Tal como acontece com o conceito de residente, também nos métodos a adoptar para eliminar a dupla tributação as CDT remetem para o ordenamento jurídico de cada Estado contratante<sup>125</sup>.

No âmbito das medidas unilaterais para evitar este tipo de tributação existem dois métodos, que devem ser aplicados pelo Estado da residência. Por um lado temos o método de

---

<sup>122</sup> António Vilar, Luís Cameirão & Associados. Notas sobre o sistema fiscal de Angola e a dupla tributação. Ius. Derectum. 2012.

<sup>123</sup> Pereira, Paula Rosado. Capítulo "Em Torno dos Princípios do Direito Fiscal Internacional". Pág. 98..99. Almedina, 2015.

<sup>124</sup> Idem

<sup>125</sup> Xavier, Alberto. Direito Tributário Internacional. 2014. 2ª edição. Almedina

isenção, onde se verifica a desistência à tributação de um determinado fato por parte de um dos Estados, (geralmente) o da residência. Este método possui duas modalidades, a isenção completa verificando-se que o rendimento estrangeiro está completamente isento de tributação embora não se descarte a apresentação da declaração, e a isenção com progressividade onde o rendimento também não é tributado mas através da declaração de rendimentos determina-se a aplicação da taxa ao sujeito passivo<sup>126</sup>.

A tributação pelo Estado da residência é afastada visto o contribuinte já ter sido tributado pelo Estado da fonte. Por outro lado encontramos o método da imputação ou de crédito, onde se verifica uma dedução do imposto a ser pago no país de origem quando tenha sido pago imposto no Estado da fonte. Verifica-se que o rendimento é duplamente tributado em ambos os Estados, mas o Estado da residência permite a dedução na coleta do contribuinte do que já foi pago no estrangeiro<sup>127</sup>.

Também este método apresenta duas modalidades, a imputação integral onde se credita todo o imposto efetivamente pago no estrangeiro podendo haver lugar a reembolso, e a imputação normal não havendo lugar a reembolso mas pode acontecer o abatimento do valor do imposto a pagar.

No processo de crédito de imposto, no âmbito das CDT, tem de se proceder a uma análise cuidada da situação, tendo de se determinar a natureza dos rendimentos obtidos no estrangeiro e tendo de se determinar a quem atribui competência tributária a CDT.

Se a competência tributária é exclusiva de Portugal, não há lugar à concessão de crédito de imposto, cabendo ao Estado da fonte a eliminação da dupla tributação. Se a competência for cumulativa cabe ao Estado da residência eliminar a dupla tributação recorrendo a um dos dois métodos indicados (isenção ou imputação)<sup>128</sup>.

Em Portugal a aplicabilidade das Convenções ingressam com força de lei e podem sim ser aplicadas pelo Poder judiciário Português.

---

<sup>126</sup> Idem.

<sup>127</sup> Ibidem

<sup>128</sup> Pereira, Pula Rosada, A dupla tributação jurídica internacional e o papel das convenções para evita a dupla tributação, Fiscalidade, nº 29,2007, p.39

O art.º 8º n.2 da Constituição da República Portuguesa prevê que, “as normas constantes das convenções internacionais regularmente ratificadas ou aprovadas vigoram na ordem interna após a sua publicação oficial e enquanto vincularem internacionalmente o Estado Português.” Diante deste dispositivo vigora o entendimento de que as normas internacionais não estão sujeitas a nenhuma transformação pelas normas de direito interno e vigoram com eficácia plena no ordenamento jurídico português como normas internacionais, podendo ser invocadas nos tribunais nacionais como qualquer norma interna<sup>129</sup>.

Se ocorrer caso de conflito entre uma norma interna portuguesa e uma norma internacional prevista em tratado ou mais especificamente em Convenção de Dupla Tributação, onde a interna contraria o entendimento da internacional o juiz é obrigado a seguir o dispositivo Constitucional previsto no artigo 8º, n.2 tornando a norma interna ineficaz perante aquele tratado ou convenção<sup>130</sup>.

Este também é o entendimento do artigo 27 da Convenção de Viena, que dispõe “uma parte não pode invocar as disposições de seu direito interno para justificar a não execução de um tratado<sup>131</sup>.”

Como já foi referido convenções para evitar a Dupla Tributação Internacional (CDT) constituem um importante instrumento de direito tributário internacional. Perante a ausência de harmonização legislativa internacional, a fixação de residência em território nacional implica que a totalidade dos rendimentos auferidos pelos nacionais de países terceiros possa ficar sujeita a tributação neste país, originando uma dupla tributação. Esta situação apenas poderá ser obviada através de convenções celebradas entre Estados para evitar a dupla tributação<sup>132</sup>.

Assim, estas convenções permitem que os rendimentos de um cidadão estrangeiro oriundo de um país com o qual Portugal tenha uma CDT obtidos em Portugal beneficiem de taxas de retenção mais baixas. Até hoje, Portugal celebrou várias CDT, de acordo com o

---

<sup>129</sup>As convenções sobre dupla tributação versam sobre matéria de competência legislativa, e por isso compete a Assembleia da República aprová-la para que possa ser ratificada pelo Presidente, entendimento do artigo 161 alínea “i” da Constituição da República Portuguesa.

<sup>130</sup>idem

<sup>131</sup>Pereira, Pula Rosada, A dupla tributação jurídica internacional e o papel das convenções para evita a dupla tributação, Fiscalidade, nº 29,2007

<sup>132</sup>Idem

modelo da OCDE, sendo que muitas outras estão em negociação, assinadas ou aprovadas para ratificação<sup>133</sup>.

Assim, enumeramos a seguir alguns países abrangidos por estas convenções celebradas por Portugal: Alemanha, África do Sul, Argélia, Áustria, Bélgica, Brasil, Bulgária, Cabo Verde, Canadá, Chile, China, Coreia, Cuba, Dinamarca, Eslováquia, Eslovénia, Espanha, Estados Unidos da América, Estónia, Finlândia, França, Grécia, Guiné-Bissau, Holanda, Hungria, Índia, Indonésia, Irlanda, Islândia, Israel, Itália, Letónia, Lituânia, Luxemburgo, Macau, Malta, Marrocos, México, Moçambique, Noruega, Paquistão, Polónia, Reino Unido, República Checa, Roménia, Rússia, Singapura, Suécia, Suíça, Tunísia, Turquia, Ucrânia e Venezuela<sup>134</sup>.

Infelizmente como se pode notar Angola não possui nenhum (CDT), daí termos que mencionar o Direito comparado, esperando-se que Portugal venha a ser o primeiro Estado com o qual tal ocorra, aquelas tributações só por via de incentivos ao investimento estrangeiro poderão ser temporariamente eliminados.

---

<sup>133</sup> Ibidem

<sup>134</sup> Aplicação Prática das Convenções sobre Dupla Tributação Internacional. Sessão de esclarecimento sobre Aplicação Prática das Convenções sobre Dupla Tributação Internacional. See more at: <http://www.portugalglobal.pt/PT/InvestirPortugal/AcordosInternacionais/Paginas/ConvencoesEvitarDuplaTributacaoInternacional.aspx#sthash.g5YdHguW.dpuf>

## **9- OS IMPOSTOS E AS RESPETIVAS TRIBUTAÇÕES PARA CADA TIPO DE RENDIMENTO ADQUIRIDO EM ANGOLA**

---

Para um bom entendimento do sistema fiscal Angolano quando acontece casos de Dupla tributação, temos que fazer uma abordagem em alguns impostos, só assim conseguiremos saber como são resolvidos esses casos.

No que se refere a impostos sobre rendimentos, em alguns sistemas fiscais de alguns países, nomeadamente o português, eles são aplicados basicamente de acordo com a natureza do contribuinte, se pessoa singular ou coletiva, já o sistema fiscal Angolano encontra-se constituído de forma que a cada diferente natureza de rendimento, seja aplicado um imposto próprio para o mesmo. No entanto, existem rendimentos em que uns apenas poderão ser adquiridos por pessoa coletivas, como os resultados do exercício, e outros que só poderão ser auferidos por pessoas singulares, os rendimentos de trabalho, e assim de forma indireta acaba por surgir a aplicação de um imposto de acordo com a natureza do contribuinte<sup>135</sup>. Para os rendimentos que podem ser adquiridos tanto por pessoas coletivas, como a pessoas singulares, a sujeição bem como a aplicação de imposto é de igual forma. Iremos ver de forma sucinta quais os rendimentos sujeitos a tributação<sup>136</sup>.

### 9.1. Imposto Industrial- Lei nº 19/14 de 22 de Outubro

O imposto industrial incide sobre os lucros do exercício de qualquer atividade comercial ou industrial. A forma de como são tributados estes rendimentos difere se o contribuinte tiver contabilidade organizada ou não. Importa referir que encontram-se previstos dois grupos de tributação, grupo A e grupo B, sendo o primeiro aquele que se apresenta com mais obrigações a nível fiscal, nomeadamente a obrigatoriedade de possuir contabilidade organizada, enquanto o segundo além as obrigações serem menores, ainda não são obrigados a possuir contabilidade organizada. A inclusão em determinado grupo, depende de

---

<sup>135</sup> Soares, Nelson. Portal da gestão, formação Portugal/Angola. pt

<sup>136</sup> Idem

determinados critérios, como por exemplo o capital social ou volume de negócios do contribuinte<sup>137</sup>.

A tributação dos grupos de sociedades é uma matéria que ganha um relevo renovado no contexto da crescente interligação das economias, que se revela particularmente evidente nos espaços de integração regional, como demonstra a experiência europeia. Exemplo dado pelo Professor Saldanha Sanches, "a inexistência de um regime de consolidação de contas ou de *tax relief* a nível comunitário é um dos problemas com que depara a construção do mercado único na Europa<sup>138</sup>.

Quando estamos perante um grupo de sociedades no sentido de "um conjunto mais ou menos vasto de sociedades comerciais que, conservando as suas próprias personalidades jurídicas próprias e distintas, se encontram subordinadas a uma direção económica e comum", estamos perante uma realidade que deve ser adaptada às regras gerais de tributação das sociedades<sup>139</sup>.

Como já foi várias vezes referido ao longo do trabalho, até ao momento Angola, não celebrou qualquer Acordo para evitar a dupla tributação. Contudo, há uma adaptação ao sistema para que se evite ou pelo menos diminua a carga fiscal. Sendo assim, são formadas estruturas de cooperação empresarial que se encontra genericamente reguladas no ordenamento jurídico angolano (Lei nº 19/03, de 12 de Agosto), não existe um regime especial de tributação<sup>140</sup>.

O investidor em Angola tem de ter em consideração a tributação que ocorre nesse país, em especial, aquela que decorre do imposto industrial e do imposto sobre a aplicação de capitais. A consideração maior deverá ser a inexistência de uma convenção para evitar a dupla tributação, bem como, a inexistência de regras sobre a subcapitalização, os preços de transferência e a tributação especial de grupos de sociedades<sup>141</sup>.

---

<sup>137</sup> Idem

<sup>138</sup> Sanches, Saldanha. JL/ Taborda, João. Manual de Direito fiscal Angolano. editora Coimbra, 2010.pg 309

<sup>139</sup> Idem

<sup>140</sup> Ibidem

<sup>141</sup> António Vilar, Luís Cameirão & Associados. Notas sobre o sistema fiscal de Angola e a dupla tributação. Ius. Directum. 2012.

Nos termos da revisão do código do imposto sobre a aplicação de capitais, este imposto incide sobre os rendimentos resultantes da aplicação de capitais, que se dividem em duas secções (seção A e B). Na seção A incluem-se os juros dos capitais mutuados e os rendimentos provenientes dos contratos de abertura de crédito, que estão sujeitos a uma taxa de imposto de 15%. Na seção B incluem-se, entre outros, os dividendos, juros de obrigações, juros de suprimentos, royalties, juros de depósito à ordem e a prazo, e quaisquer ganhos decorrentes da alienação de participações sociais, aos quais se aplicam uma taxa de imposto de 10%. No entanto, existem algumas situações em que a taxa de imposto é de 5%, como sejam os juros provenientes de bilhetes e obrigações do tesouro<sup>142</sup>.

Neste contexto, os rendimentos provenientes de fonte angolana estão sujeitos em Angola à taxa geral de 30% (imposto industrial), que poderão ser imputáveis a um estabelecimento estável aí situado. Ainda em sede de tributação de imposto industrial, as empreitadas e outras prestações de serviços estão, respetivamente, nos termos da Lei n.º 7/97, sujeitas retenção na fonte de 3,50% e 5,25%<sup>143</sup>.

O sistema angolano adota o princípio da territorialidade, o que associado à inexistência de convenção internacional para evitar a dupla tributação, promove fenómenos de rendimentos tributados por mais que um sistema fiscal<sup>144</sup>.

O sistema fiscal Angolano consagra, normas que visam limitar a dupla tributação económica no contexto societário, normas essas cujo origem pode ser traçada à antiga Contribuição Industrial portuguesa. Desde logo, o artigo 45.º do Código do Imposto Industrial prevê que sejam dedutíveis " os rendimentos de ações nominativas ou ao portador registadas e das quotas ou partes sociais de sociedades nacionais sujeitas a imposto industrial (...) que sejam propriedade do contribuinte durante dois anos consecutivos ou desde a fundação da empresa, se tiver ocorrido há menos de 2 anos, contanto que, em qualquer dos casos, a participação no capital daquelas sociedades não seja inferior a 25% "<sup>145</sup>.

---

<sup>142</sup> Idem

<sup>143</sup> Ibidem

<sup>144</sup> Sanches, Saldanha. JL/ Taborda, João. Manual de Direito fiscal Angolano. editora Coimbra, 2010.pg 309

<sup>145</sup> Idem



Nos casos em que o artigo 45.º não seja aplicável, ainda assim será possível deduzir o valor do imposto sobre a aplicação de capitais, nos termos do artigo 81.º do código de imposto industrial. A atenuação da dupla tributação económica é, neste caso, em menos grau do que a do artigo 45.º<sup>146</sup>.

Em sede de Imposto Industrial foram introduzidas diversas alterações que visam uma atualização deste imposto por forma a (i) dar resposta à crescente complexidade das operações efetuadas pelos sujeitos passivos em Angola e (ii) promover uma relação tributária justa e eficiente entre a Administração Tributária e os contribuintes<sup>147</sup>.

O novo Código do Imposto Industrial entra em vigor a 1 de Janeiro de 2015 (com exceção do regime de tributação autónoma, cuja data de produção de efeitos é 1 de Janeiro de 2017)<sup>148</sup>.

9.2 Imposto Predial Urbano (IPU) - diploma legislativo N.º 4044, de 13 de Outubro de 1970, alterado pela LEI N.º 18/11, de 21 de Abril

Ao falarmos deste imposto, estamos a falar dos rendimentos obtidos através de prédios arrendados, tratando-se de um rendimento que pode ser obtido por uma pessoa singular ou coletiva, mas para ambos os casos o tratamento é idêntico. Sobre estes rendimentos obtidos a taxa efetiva de imposto a aplicar é de 15% e o pagamento deverá ser feito no ano seguinte em duas prestações de igual valor, em Janeiro e Julho. Caso o arrendamento seja realizado a uma entidade com contabilidade organizada, esta no pagamento da renda deverá deduzir a título de retenção na fonte uma taxa efetiva de 15%, podendo o senhorio deduzir esta à liquidação definitiva de imposto<sup>149</sup>.

Projeto Executivo para a Reforma Tributária (PERT), já tinha sido também publicada a Lei n.º 18/11, de 21 de Abril, contendo alterações ao Código do Imposto Industrial e ao Código do Imposto Predial Urbano ("IPU"). Estas alterações tiveram o principal objetivo do

---

<sup>146</sup> Ibidem, pg 310

<sup>147</sup> Novos Códigos Tributários – Principais alterações. Audit, Tax, Advisory, S.A., a firma angolana membro da rede KPMG, composta por firmas independentes afiliadas da KPMG International Cooperative ("KPMG International"), uma entidade suíça.

<sup>148</sup> Idem

<sup>149</sup> Soares, Nelson. Portal da gestão, formação Portugal/Angola. pt

desagravamento da carga fiscal incidente sobre a detenção de rendimentos de imóveis. Por seu turno, o Decreto Presidencial n.º 81/11, de 25 de Abril, aprovou as novas tabelas de avaliação e reavaliação dos prédios urbanos.

As rendas recebidas pelo exercício de qualquer atividade sujeita a IPU deixaram de ser consideradas proveitos ou ganhos para efeitos de Imposto Industrial, evitando-se, por esta via, as situações de dupla tributação de tais rendimentos<sup>150</sup>.

Consequentemente, com a exclusão de tributação das rendas em sede de Imposto Industrial foi revogada a possibilidade da dedução do IPU à coleta liquidada para efeitos de Imposto Industrial, a qual visava eliminar a referida situação de dupla tributação<sup>151</sup>.

Por fim, e no elenco dos impostos suscetíveis de dedução à coleta de Imposto Industrial, passou a prever-se a dedução à coleta de qualquer imposto parcelar sobre o rendimento, com exceção do IPU. A nova incidência muito embora já se encontrasse prevista a tributação, quer dos rendimentos provenientes do arrendamento de prédios urbanos, quer de situações de mera detenção de imóveis, ampliou-se a incidência objetiva do IPU, pois, nos casos de mera detenção, deixa de se encontrar excluída a tributação em sede de IPU, como sucedia anteriormente nos casos em que o imóvel estivesse adstrito ao exercício de uma atividade sujeita a Imposto Industrial<sup>152</sup>.

### 9.3. Imposto sobre os rendimentos de trabalho (IRT)- LEI N.º 18/14 DE 22 de Outubro

Este imposto, tal como o nome indica, incide sobre os rendimentos de trabalho, que podem ser obtidos por conta de outrem ou por conta própria. Para este imposto encontram-se estabelecidos três grupos de tributação:

- I. Grupo A em que se inserem as remunerações obtidas pelos trabalhadores por conta de outrem. A taxa de imposto a aplicar varia consoante o montante das remunerações que

---

<sup>150</sup> Ferreira, Rogério Fernandes. A Tributação Angolana; O novo Imposto Predial Urbano.

<sup>151</sup> Idem

<sup>152</sup> Ibidem

se encontram sujeitas a imposto. A liquidação deste imposto é definitiva e é feita por via de retenção na fonte pela entidade patronal com a atribuição dos rendimentos<sup>153</sup>.

- II. Grupo B respeita os rendimentos obtidos por trabalhadores por conta própria, que desempenhem uma profissão liberal. Sobre a totalidade dos rendimentos obtidos no exercício é aplicada a taxa efetiva de imposto de 10,5%, sendo que ao longo do exercício caso haja prestação de serviços a uma entidade com contabilidade organizada, o adquirente deverá deduzir no pagamento uma parcela correspondente a uma taxa efetiva de 10,5% a título de retenção na fonte, em que o trabalhador poderá deduzir ao seu pagamento definitivo de imposto. A data limite da liquidação definitiva é 31 de Março<sup>154</sup>.

No grupo B também se encontram inseridas os rendimentos obtidos por titulares de cargos de gerência ou administração ou de órgãos sociais, em que aqui o procedimento é idêntico aos contribuintes pertencentes ao grupo A.

- III. Grupo C encontram-se os rendimentos obtidos pelo desempenho de atividades industriais e comerciais, que se encontrem previstos na tabela dos lucros mínimos (trata-se de uma tabela indicativa no sistema tributário, referenciando qual o mínimo de lucro que uma determinada atividade gera). Aqui o tratamento varia consoante o volume de faturação, em que até a um determinado montante é aplicada uma taxa de 30% de acordo com o valor de referência constante na tabela de lucros mínimos para essa atividade, acima desse montante é aplicada uma taxa de 6,5% sobre o volume da faturação em que não tenha sido realizada retenção na fonte (a prestação de serviços a entidades com contabilidade organizada encontra-se sujeitos a retenção na fonte de 6,5% no pagamento). A data limite da liquidação definitiva é até o último dia de Fevereiro<sup>155</sup>.

Perfilhando as palavras de André Fonseca, a análise da tributação do rendimento das pessoas singulares no sistema fiscal angolano deve partir sempre da conceção formalmente

---

<sup>153</sup> Soares, Nelson. Portal da gestão, formação Portugal/Angola. pt

<sup>154</sup> Idem

<sup>155</sup> Ibidem

“cedular” herdada da época colonial<sup>156</sup>. Esta natureza é projetada na tributação dos não residentes, a qual tem de ser analisada imposto a imposto<sup>157</sup>.

Estes rendimentos do trabalho são tributados em sede do Imposto sobre o Rendimento de Trabalho (IRT), os rendimentos do capital são tributados em sede de Imposto sobre Aplicação de Capitais e do Imposto Predial Urbano. O lucro das atividades industriais e empresariais é aplicável o Imposto Industrial.

Em Angola os trabalhadores por conta própria estão sujeitos a um regime fiscal radicalmente distinto dos empresários em nome individual, o que contraria a tendência internacional, isto é, sujeitar ambas as categorias de contribuintes a regras uniformes, citando Saldanha Sanches. A opção do legislador Angolano tem ainda a desvantagem decorrente do fato de a carga tributária dos impostos não serem uniforme<sup>158</sup>.

Não existe atualmente, na ordem jurídica angolana qualquer definição de residência das pessoas singulares para efeitos fiscais, pelo que se impões recorrer aos critérios subsidiários do direito civil, que apontam, no artigo 82.º, para a relevância da residência habitual<sup>159</sup>.

Em Portugal a residência constitui a primeira condição para a sujeição passiva de IRS ou em IRC. No entanto, enquanto o código do IRC (artigo 1.º n.º 2.º, alínea a)), utiliza um conceito formal de residência (a sociedade reside no país onde tem a sua sede e o local da sua sede é determinado pelo seu pacto) e apenas recorre a um critério material se a sede e a direção efetiva não coincidirem, o código do IRS utiliza um critério material<sup>160</sup>.

Em Angola, logo após a independência política do país, foram extintos alguns impostos como o imposto complementar, os impostos de capitação e o imposto extraordinário. Em 1981, o imposto profissional veio dar lugar ao Imposto sobre o

---

<sup>156</sup> Fonseca, André. 2010. A Tributação do Rendimento no Sistema Fiscal Angolano. Tese de Pós-Graduação em Direito Fiscal. Centro de Investigação Jurídico Económico. pg. 8

<sup>157</sup> Sanches, Saldanha. JL/ Taborda, João. Manual de Direito fiscal Angolano. editora Coimbra, 2010.pg 285

<sup>158</sup> Op, cit. Fonseca, André. pg8

<sup>159</sup> Sanches, Saldanha. JL/ Taborda, João. Manual de Direito fiscal Angolano. editora Coimbra, 2010.pg 285

<sup>160</sup> Idem

Rendimento de Trabalho, deixando os funcionários da Administração Pública de estar isentos<sup>161</sup>.

O conceito de residência em Angola não tem, em todo caso influência na determinação da extensão da obrigação tributária relativa a rendimento do trabalho, o imposto é devido pelas pessoas singulares, quer residam, quer não, em território nacional, cujos rendimentos" sejam por serviços prestados ao país"<sup>162</sup>.

O Imposto sobre o Rendimento de Trabalho (IRT) incide sobre os rendimentos obtidos por conta própria ou por conta de outrem, expresso em dinheiro ou espécie, de natureza contratual ou não contratual, periódicos ou ocasionais, fixos ou variáveis, independentemente da sua proveniência, local da moeda e de forma estipulada para o seu cálculo e pagamento, lê-se no Artigo 2º do CIRT<sup>163</sup>

É costume afirmar que, no caso concreto de Angola, existe no Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF) uma norma que promove o mesmo resultado do que estas convenções internacionais. No entanto, tal afirmação não corresponde à realidade, pois, o artigo 42.º do EBF é limitado à questão da dupla tributação económica dos lucros distribuídos e não à dupla tributação jurídica, por isso, tem um campo de aplicação bastante reduzido<sup>164</sup>.

O legislador angolano adota uma forma não isenta de dúvidas, o princípio da tributação na fonte. No caso dos rendimentos do trabalho por conta de outrem e por conta própria são tributados em Angola, independente de o respetivo sujeito passivo residir ou não em Angola<sup>165</sup>.

---

<sup>161</sup> Op, cit. Fonseca, André. pg 9

<sup>162</sup> Sanches, Saldanha. JL/ Taborda, João. Manual de Direito fiscal Angolano. editora Coimbra, 2010.pg 286

<sup>163</sup> Fonseca, André. 2010. A Tributação do Rendimento no Sistema Fiscal Angolano. Tese de Pós-Graduação em Direito Fiscal. Centro de Investigação Jurídico Económico. pg. 10.

<sup>164</sup> António Vilar, Luís Cameirão & Associados. Notas sobre o sistema fiscal de Angola e a dupla tributação. Ius. Derectum. 2012.

<sup>165</sup> Op, cit. Saldanha Sanches 286

9.4. Imposto Sobre a Aplicação de capitais (IAC) - Decreto Legislativo Presidencial  
N.º 2/14 de 20 de OUTUBRO

Com o crescimento económico e financeiro de mercado qualquer país necessita de uma atualização de impostos. Em Angola não poderia ser diferente, mais não seja pela assumida introdução de um mercado de capitais. Daí a necessidade de atualizar este imposto, por forma a criar um sistema de tributação mais justo e tornar também mais eficiente a arrecadação de receitas tributárias no âmbito destes rendimentos que, de forma crescente, vão assumindo maior relevância no contexto económico angolano.

Esta alteração não se consubstancia numa total reformulação e rutura com o sistema anterior. Talvez na perspetiva de alguns e não de outros tenha se tornado mais claro e certo o regime de tributação dos diversos rendimentos provenientes da aplicação de capitais.

O Imposto sobre a Aplicação de Capitais trata-se de uma tributação de rendimentos de capitais tanto a pessoas singulares, tanto a pessoas coletivas e incide sobre os rendimentos provenientes da simples aplicação de capitais<sup>166</sup>.

No projeto da Reforma Tributária angolana, foi publicado, em Diário da República, o Decreto Legislativo Presidencial n.º 2/14, de 20 de Outubro, que procede à revisão e republicação do Código do Imposto sobre a Aplicação de Capitais (“IAC”), em vigor desde o passado dia 19 de Novembro de 2014<sup>167</sup>.

Nos termos do código do imposto sobre a aplicação de capitais, este divide-se em duas seções seção A e B, (mantendo como o anterior), artigo 1.º do referido código do imposto sobre aplicação de capitais.

Na seção A não houve grandes alterações incluem-se os juros dos capitais mutuados e os rendimentos provenientes dos contratos de abertura de crédito, crédito e os juros ou compensações pela mora no pagamento, artigo 3.º nas suas diversas alíneas.

---

<sup>166</sup> Sanches, Saldanha. JL/ Taborda, João. Manual de Direito fiscal Angolano. editora Coimbra, 2010.pg 353

<sup>167</sup> Ferreira, Rogério Fernandes. A Tributação Angolana; O novo Imposto Sobre Aplicação de Capitais.

Já no que respeita à Seção B contante no artigo 9.º, tradicionalmente, abrange um leque de rendimentos mais vasto, designadamente, diversos tipos de juros, dividendos, mais - valias e royalties, foram efetuadas, designadamente, as seguintes alterações<sup>168</sup>:

No repatriamento do lucro a transferência de lucros de um estabelecimento estável situado em Angola, para a sua casa-mãe, residente no estrangeiro, passa a ser tributada em sede de IAC – como se de uma verdadeira distribuição de lucros se tratasse – à taxa de 10 %<sup>169</sup>.

Os rendimentos de títulos de dívida foi também clarificado, o regime aplicável aos rendimentos provenientes de títulos de dívida pública e privada que passam a estar, expressamente, sujeitos à tributação, em sede de IAC, à taxa de 5%.

Por sua vez, os juros de títulos de dívida pública e privada que venham a ser apurados, após a data do último vencimento, emissão, primeira colocação ou endosso, desde que ainda não tenha ocorrido vencimento, até à data da transmissão dos mesmos, também estão sujeitos a tributação, sendo-lhes aplicada a referida taxa de 5%<sup>170</sup>.

Os prémios de amortização e reembolso ou quaisquer outras formas de remuneração desses títulos estão igualmente sujeitos a tributação, à mesma taxa de 5 %.

No que respeita à tributação de mais e menos valias (que anteriormente incidia apenas sobre os ganhos), estabelece-se que a mesma passa a incidir sobre o saldo positivo apurado – em cada ano – entre mais-valias e menos-valias realizadas pela alienação de participações sociais, bem como pela alienação de quaisquer outros instrumentos que gerem rendimentos sujeitos a IAC, ao qual se aplicará uma taxa de 10%, salvo no caso de os referidos rendimentos serem tributados em sede de Imposto Industrial ou de Imposto sobre os Rendimentos do Trabalho<sup>171</sup>.

---

<sup>168</sup> Idem

<sup>169</sup> António Vilar, Luís Cameirão & Associados. Notas sobre o sistema fiscal de Angola e a dupla tributação. Ius. Directum. 2012

<sup>170</sup> Idem

<sup>171</sup> Ferreira, Rogério Fernandes. A Tributação Angolana; O novo Imposto Sobre Aplicação de Capitais.

De referir, é também, neste âmbito, a possibilidade que agora é conferida aos contribuintes de poderem deduzir despesas incorridas com a alienação e a aquisição dos títulos às mais ou menos valias realizadas.

Por outro lado, se as mais ou menos valias realizadas decorrerem da alienação, em mercado regulamentado, de participações sociais e títulos de dívida pública ou privada e a sua emissão apresentar uma maturidade igual ou superior a 3 anos, a sua tributação incidirá, apenas, sobre 50% do seu valor, à taxa reduzida de 5% (durante os 5 anos seguintes à entrada em vigor deste novo Código do IAC)<sup>172</sup>.

No que diz respeito à retenção na fonte de rendimentos integrados na Seção B, foram efetuadas algumas alterações, no sentido de tornar a retenção na fonte, como regime-regra (alargando o seu âmbito) e clarificando, também, certas situações.

Desde logo, com o intuito de alargar os rendimentos sujeitos à retenção na fonte, o legislador estabelece que as entidades sujeitas ao pagamento do IAC deverão passar a fazê-lo, também, quanto aos juros, prémios de amortização ou de reembolso ou outras formas de remuneração de títulos de dívida, bem como quanto ao saldo positivo que se verifique entre mais-valias e menos-valias decorrentes da alienação de participações sociais ou outros instrumentos sujeitos a tributação em sede de IAC<sup>173</sup>.

Por sua vez, com o objetivo de facilitar o pagamento do imposto e evitar a evasão fiscal, o legislador inverteu a obrigação de liquidação do IAC, nos casos em que os rendimentos sujeitos a este imposto sejam pagos por entidades sem residência, sede, direção efetiva ou estabelecimento estável em Angola. Assim, nestas situações, a liquidação do IAC fica a cargo dos beneficiários dos rendimentos (residentes em Angola)<sup>174</sup>.

Por sua vez, o legislador clarificou, expressamente, que os rendimentos obtidos por beneficiários isentos de IAC não estão sujeitos a retenção na fonte, que, regra geral, é realizada pela entidade devedora do rendimento.

---

<sup>172</sup> Idem

<sup>173</sup> Ibidem

<sup>174</sup> António Vilar, Luís Cameirão & Associados. Notas sobre o sistema fiscal de Angola e a dupla tributação. Ius. Derectum. 2012



O sistema angolano adota o princípio da territorialidade, o que associado à inexistência de convenção internacional para evitar a dupla tributação, promove fenómenos de rendimentos tributados por mais que um sistema fiscal.

As convenções sobre dupla tributação pretendem eliminar a dupla tributação jurídica, é costume afirmar que, no caso concreto de Angola, existe no Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF) uma norma que promove o mesmo resultado do que estas convenções internacionais. No entanto, tal afirmação não corresponde à realidade, pois, o artigo 42.º do EBF é limitado à questão da dupla tributação económica dos lucros distribuídos e não à dupla tributação jurídica, por isso, tem um campo de aplicação bastante reduzido, uma vez que o que se pretende eliminar é a dupla tributação jurídica e não a económica<sup>175</sup>.

---

<sup>175</sup> António Vilar, Luís Cameirão & Associados. Notas sobre o sistema fiscal de Angola e a dupla tributação. Ius. Derectum. 2012

## **10- A AUSÊNCIA DE ADTs E OS MÉTODOS PARA ELIMINAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO.**

---

Toda constituição cristaliza certo modelo de Estado e de Direito, espelhando nos seus princípios, nos direitos fundamentais e na organização do poder político, que não deixa de condicionar o sistema fiscal. É seguramente o caso da ordem jurídica Angolana, em que o legislador consagra o modelo de Estado de Direito (artigo 2.º), destacando os princípios da legalidade (artigo 6.º) e da igualdade (artigo 23.º), princípios estruturantes do sistema fiscal<sup>176</sup>.

Angola é um Estado com uma Constituição pouco interventiva na área fiscal, ainda que no título III, relativo à organização económica, financeira e fiscal, haja um capítulo sobre o sistema financeiro e fiscal. A opção pela via fiscalmente pouco interventiva parece ser um caminho inteligente que não deve ser abandonado. Contudo, há também que salientar que esta pouca intervenção gera alguma incerteza por parte dos empresários estrangeiros e não só, os próprios cidadãos angolanos não tem uma certeza jurídica fiscal aquando dos seus ganhos obtidos em outros estados, dado que como é sabido, Angola não celebrou qualquer Convenção para Evitar a Dupla Tributação com outro Estado<sup>177</sup>.

Daremos alguns exemplos; a Angola S/A, com sede em Luanda, distribui dividendos ao seu sócio acionista Manolo, que reside em Barcelona. Manuel, cidadão nacional residente em Angola, chefe-cozinheiro, trabalha durante dois meses num hotel na Índia, aí auferindo elevados rendimentos. Ora, fatos tributários com conexão com mais uma ordem jurídica, temos situações de dupla tributação, uma vez que o artigo 4.º do imposto sobre os rendimentos do trabalho estabelece que "o imposto é devido pelas pessoas singulares, quer residam, quer não, em território" nacional, cujos rendimentos sejam obtidos por serviços prestados ao País<sup>178</sup>.

Resulta assim, da conjugação dos artigos 2.º, 3.º, e 4.º do código do imposto industrial que estão sujeitas a Impostos Industrial pelos lucros realizados em Angola as

---

<sup>176</sup> Sanches, Saldanha. JL/ Taborda, João. Manual de Direito fiscal Angolano. editora Coimbra, 2010.pg 66 e 67.

<sup>177</sup> Idem

<sup>178</sup> Ibidem

peças singulares ou coletivas, nacionais ou estrangeiras, que exerçam no país atividades de natureza comercial ou industrial. As peças singulares ou coletivas que tenham domicílio, sede ou direção efetiva em Angola serão tributados pelos lucros obtidos quer no país quer no estrangeiro<sup>179</sup>.

Vemos assim por estes preceitos quais os rendimentos que serão objetos de tributação por parte do Estado Angolano, temos uma noção de que rendimentos destas naturezas são sempre tributados, nasce aí então a incerteza jurídica, havendo uma dupla tributação no mesmo rendimento do mesmo contribuinte.

Angola tem normas também para evitar a deslocação das receitas do Estado para outro Estado, (Um exemplo, a lei nº 7/97, de 10 de outubro, sobre a tributação das empreitadas, que prevê especificamente a retenção na fonte relativa a pagamentos feito a peças singulares ou coletivas que tenham ou não sede, direção efetiva ou estabelecimento estável em Angola )<sup>180</sup>.

O regime fiscal angolano caracteriza-se pela relevância dos direitos aduaneiros, com taxas de 2 a 30%; por dois relevantes impostos indiretos, o imposto sobre o consumo muito relacionado com a denominada “lei das margens” e o imposto do selo; por três impostos sobre o rendimento das peças singulares: Imposto sobre o Rendimento do Trabalho, Imposto sobre a Aplicação de Capitais e Imposto Industrial, os dois primeiros com taxas máximas de 15%, com exceção dos salários de empresários em nome individual (20%); e ainda por três impostos sobre o património: Imposto Predial Urbano, Sisa, com taxas de 2 a 10% e Imposto sobre as Sucessões e Doações, com taxas de 10, 15 e 30%, todos eles herdeiros de tributos homólogos e já substituídos, respectivamente, pelo IMI, IMT e por uma nova secção do Imposto de Selo<sup>181</sup>.

---

<sup>179</sup> Sanches, Saldanha. JL/ Taborda, João. Manual de Direito fiscal Angolano. editora Coimbra, 2010.pg 66 e 67.

<sup>180</sup> Novos Códigos Tributários – Principais alterações. Audit, Tax, Advisory, S.A., a firma angolana membro da rede KPMG, composta por firmas independentes afiliadas da KPMG International Cooperative (“KPMG International”), uma entidade suíça.

<sup>181</sup> Idem

A falta de ADT em Angola causa uma grande incerteza nos Estados dispostos a investir no país, e até mesmo nos cidadãos que gostariam de imigrar para aquele Estado, o risco de ser tributado mais do que uma vez pelo mesmo rendimento é latente e constante, felizmente já há conversações neste sentido, contudo, infelizmente já não é de agora. Aguardaremos por (quem sabe) um ADT inédito com o Estado Português.

Existem alguns métodos para eliminar ou atenuar a dupla tributação como por exemplo, o Princípio da imputação; O imposto é calculado com base no montante global dos rendimentos do contribuinte, deduzindo em seguida do imposto o imposto pago no outro Estado.

Ou ainda, a Imputação integral – o Estado de residência concede uma dedução correspondente ao imposto efetivamente pago no outro Estado, ou por último a Imputação normal – a dedução é limitada à proporção do imposto calculado no Estado de residência respeitante aos rendimentos obtidos no outro Estado

Em Portugal por exemplo o método utilizado permite a dedução do menor dos valores acima descritos (art.ºs 81º CIRS e 85º CIRC). O artigo 81º do CIRS: 1. Os titulares de rendimentos das diferentes categorias obtidos no estrangeiro têm direito a um crédito de imposto por dupla tributação internacional dedutível até à concorrência da parte da coleta proporcional a esses rendimentos líquidos, considerados nos termos da alínea b) do nº 6 do artigo 22º, que corresponderá à menor das seguintes importâncias: a) Imposto sobre o rendimento pago no estrangeiro; b) Fração da coleta do IRS, calculada antes da dedução, correspondente aos rendimentos que no país em causa possam ser tributados, líquidos das deduções específicas revistas neste Código. 2. Quando existir convenção para eliminar a dupla tributação celebrada por Portugal, a dedução a efetuar nos termos do número anterior não pode ultrapassar o imposto pago no estrangeiro nos termos previstos pela convenção<sup>182</sup>. Este é apenas um método de eliminação a ser aplicado por Portugal.

---

<sup>182</sup> Gomes, Ana pires. A Dupla Tributação Internacional do Rendimento de Trabalho Dependente no Seio da União Europeia Tese de Pós-Graduação em Direito Fiscal. Faculdade de Direito da Universidade do Porto. Pg 18

## CONCLUSÃO

---

Como vimos a dupla tributação é um conceito utilizado no direito tributário para designar o fenómeno do concurso de normas. E acontece quando o mesmo fato se integra na previsão de duas normas diferentes, dando origem à constituição de mais do que uma obrigação de imposto. Nosso foco foi uma atenção especial ao problema da identidade de sujeitos, para fazer a distinção entre a dupla tributação jurídica e a económica. Pois, na dupla tributação jurídica existe identidade do sujeito, ou seja, tributa-se por diferentes normas, o mesmo sujeito passivo, enquanto que, na dupla tributação económica, ocorre a designada dupla imposição económica ou sobreposição de impostos, que implica que exista identidade quanto ao objeto, mas diversidade quanto aos sujeitos passivos.

Um Estado pode e deve exprimir a sua soberania fiscal no plano internacional, limitando ou regulando com um instrumento bilateral ou multilateral não especificamente fiscal.

Como já referido diversas vezes Angola não possui com nenhum Estado acordos BI ou Multilateral, e tem por base o princípio da fonte para a tributação. Para falar do princípio da fonte temos que falar de outro princípio correlato a este, que é princípio da residência, pois estes são os dois grandes princípios de tributação utilizados atualmente nas CDT. Neles está contido o poder de tributar uma determinada situação que se encontre ligada ao Estado, quer por este ser o local de residência do sujeito passivo quer por os rendimentos do sujeito passivo serem aí auferidos. É através da conexão estabelecida, da identificação de uma dada situação tributária com um dos elementos de conexão escolhidos, que os Estados ganham a sua capacidade tributária pois são esses mesmos elementos que indicam quem tem o poder de tributar<sup>183</sup>.

A residência é o elemento de conexão preferido pela maioria dos Estados dado que lhes permite tributar a totalidade dos rendimentos (tanto os obtidos em território nacional como no estrangeiro) de um determinado sujeito pelo simples fato ser residente<sup>184</sup>. Daí a

---

<sup>183</sup> Gomes, Ana pires. A Dupla Tributação Internacional do Rendimento de Trabalho Dependente no Seio da União Europeia Tese de Pós-Graduação em Direito Fiscal. Faculdade de Direito da Universidade do Porto. Pg 22

<sup>184</sup> Idem

necessidade de haver acordos para evitar a dupla tributação, como neste exemplo dado pelos Professores, Saldanha Sanches e João Taborda; Sabine cidadã Angolana que residente na Alemanha e que traduz documentos para uma sociedade por quotas Angolana, Lda. O código do IRT, no artº 4.º determina que o imposto é devido pelas pessoas singulares, quer residam, quer não no território nacional por serviços prestados em Angola. Desta aplicação resulta que Sabine tem que ser tributada em Angola por este rendimento. Porém, segundo o ordenamento jurídico Alemão (em especial, o 1 da Einkommensteuergesetz- EStG), os residente na Alemanha são aí tributados por todo o rendimento que obtenham, independentemente do local onde o obtenham. Em suma, Sabine será duplamente tributada<sup>185</sup>.

É com a ajuda das CDT que os Estados convencionados obrigam-se a limitar seu direito soberano de tributar e assim dão segurança jurídica aos contribuintes, estabelecer cooperação entre as autoridades administrativas e principalmente, evitar a dupla tributação internacional.

"A fiscalidade não é, por si só, criador de riqueza, mas pode constituir um custo relevante para os investimentos, quando estão em confronto vários sistemas fiscais. É essencial ter presente as especificidades da fiscalidade angolana e outros Estados envolvidos, sob pena das vantagens comerciais ficarem prejudicadas pela ocorrência de fenómenos de dupla tributação<sup>186</sup>.

Como se pode constatar num artigo no jornal "Lusa", Angola para se criar um ambiente favorável mais atrativo para os investidores e investimentos externos um grupo de trabalho coordenado pelo ministro das Relações Exteriores de Angola, Georges Chikoti, está a analisar a negociação de acordos para proteção recíproca de investimentos e para evitar dupla tributação de rendimentos com outros estados. A informação consta de um despacho presidencial (no mês de março de 2016), que cria este grupo de trabalho, integrando ainda os

---

<sup>185</sup> Sanches, Saldanha. JL/ Taborda, João. Manual de Direito fiscal Angolano. editora Coimbra, 2010.pg 75

<sup>186</sup> Xavier, Alberto. Direito Tributário Internacional. 2014. 2ª edição. Almedina

ministros da Economia, Finanças e Comércio, além do governador do Banco Nacional de Angola e de outros responsáveis das finanças angolanas<sup>187</sup>.

O grupo de trabalho tem como principal atribuição coordenar e desenvolver os processos de negociação de acordos de proteção recíproca de investimentos, bem como de acordos para evitar a dupla tributação de rendimentos com outros estados, no âmbito da cooperação económica. Verifica-se num despacho assinado pelo Presidente angolano, José Eduardo dos Santos<sup>188</sup>.

Angola deve crescer apenas 1,1% em 2016. Este documento reconhece tratar-se de uma “matéria importante para a promoção de investimentos” em no país contribuindo para a criação de um “ambiente favorável mais atrativo para os investidores e investimentos externos”. Angola vive uma profunda crise financeira e económica decorrente da quebra, para menos de metade, nas receitas com a exportação de petróleo, tendo o Governo encetado um programa de diversificação da economia e de captação de investimento estrangeiro. Portugal se mostra disponível para uma convenção com Angola que acabe com a dupla tributação entre os dois países, avançando também com um acordo de proteção dos investimentos comuns<sup>189</sup>.

A celebração deste tipo de acordo sobre a dupla tributação facilitará o aumento e intensificará o desenvolvimento das relações económicas internacionais, possibilitando assim maior flexibilidade no movimento de capitais e pessoas, nas transferências de tecnologias e circulação de pessoas, bens e serviços. Além disso, a celebração destes acordos impulsionará a entrada em Angola e Portugal de capitais imprescindíveis ao desenvolvimento de ambos os países.

As maiores dificuldades de aplicação destes acordos resultam da “Treaty Shopping”, que é a utilização abusiva das convenções. Saindo totalmente fora do foco dos ADTs pois, o principal objetivo é o de promover as trocas de bens e de serviços e os movimentos de capitais e de pessoas, eliminando a dupla tributação internacional.

---

<sup>187</sup> Angola prepara acordos para evitar dupla tributação com outros estados - Veja mais em: <https://www.dinheirovivo.pt/economia/angola-prepara-acordos-evitar-dupla-tributacao-outros-estados/#sthash.Y3wvjXPe.dpuf>

<sup>188</sup> Idem

<sup>189</sup> Ibidem

Vimos que outra grande finalidade será impedir a evasão e a fraude fiscais, pois os contribuintes têm a possibilidade de tirar partido destes acordos, das disparidades de cargas fiscais existentes entre os Estados e dos benefícios fiscais previstos pelas diferentes legislações fiscais, cabe assim aos Estados a tomar medidas nas respetivas legislações internas.

O Principal objetivo das CDT é uniformizar, clarificar e unificar a situação fiscal dos sujeitos passivos de cada Estado, evitando as situações de dupla tributação internacional, o que nos dias de hoje se mostra de suma importância no desenvolvimento económico e na constância dos fluxos internacionais. Entre as suas principais finalidades encontram-se a proteção dos contribuintes, a luta contra a evasão e a fraude fiscais, harmonizar os sistemas tributários implementando a escolha de elementos compatíveis entre as diversas jurisdições fiscais e impedir a discriminação<sup>190</sup>.

Infelizmente, a conclusão que tiramos, não é agradável pois existe a dupla tributação em Angola, e o Estado não tem nenhum mecanismo para evitar ou diminuir este abuso, esperaremos por num futuro breve poder ter outra conclusão relativamente a esta matéria, pois num Estado de Direito é extremamente essencial.

---

<sup>190</sup> Gomes, Ana pires. A Dupla Tributação Internacional do Rendimento de Trabalho Dependente no Seio da União Europeia Tese de Pós-Graduação em Direito Fiscal. Faculdade de Direito da Universidade do Porto



## BIBLIOGRAFIA

---

António Vilar, Luís Cameirão & Associados. Notas sobre o sistema fiscal de Angola e a dupla tributação. Ius. Derectum. 2012.

Aplicação Prática das Convenções sobre Dupla Tributação Internacional. Sessão de esclarecimento sobre Aplicação Prática das Convenções sobre Dupla Tributação Internacional.

<http://www.portugalglobal.pt/PT/InvestirPortugal/AcordosInternacionais/Paginas/ConvencoesEvitarDuplaTributacaoInternacional.aspx#sthash.g5YdHguW.dpuf>

Angola prepara acordos para evitar dupla tributação com outros estados - <https://www.dinheirovivo.pt/economia/angola-prepara-acordos-evitar-dupla-tributacao-outros-estados/#sthash.Y3wvjXPe.dpuf>

Bastos, Cátia Sofia da Rocha. O Estabelecimento Estável e o Comércio Eletrónico. Universidade Católica Portuguesa, Pólo Porto. Maio de 2013.

Campos, Lucas Augusto Ponte. Os Elementos de conexão em direito tributário internacional. Connecting factors in International Tax Law: the definition process of “residence” concerning natural person and Comparative Law contribution.

Concorrência Fiscal Internacional. Binã Advogados.

Costa, Elisabete Pinto da, “Concorrência Fiscal Internacional – Um fenómeno à escala mundial”, Tese de Pós-Graduação, Faculdade de Direito da Universidade do Porto.

Direito Fiscal Internacional, artigos Científicos. Batmig. Net

Embaló, Aníbal Alerba Gomes, “Regionalização Financeira”, 2004, Relatório de Aperfeiçoamento Conducente ao Mestrado, Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa.

Ferreira, Rogério Fernandes. A Tributação Angolana; O novo Imposto Sobre Aplicação de Capitais.

Ferreira, Rogério Fernandes. A Tributação Angolana; O novo Imposto Predial Urbano.

Fonseca, André. 2010. A Tributação do Rendimento no Sistema Fiscal Angolano. Tese de Pós-Graduação em Direito Fiscal. Centro de Investigação Jurídico Económico.

Franco, Sousa. Professor Doutor. Princípios e orientações vigentes na União Europeia em matéria fiscal. Cadernos de técnica fiscal, nº 393.

Gomes, Ana pires. A Dupla Tributação Internacional do Rendimento de Trabalho Dependente no Seio da União Europeia Tese de Pós-Graduação em Direito Fiscal. Faculdade de Direito da Universidade do Porto.

<https://www.dinheirovivo.pt/economia/angola-prepara-acordos-evitar-dupla-tributacao-outros-estados/#sthash.ARqzvxkM.dpuf>

Maluf, Paulo José Leonesi. Pluritributação internacional e elementos de conexão no Direito Tributário. Revista Jus Navigandi, Teresina, ano 13, n. 1883, 27 ago. 2008. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/11652>>. Acesso em: 13 fev. 2016.

Martínez, Pedro Soares Direito fiscal. Almedina.

Martínez, Pedro Soares. Direito Fiscal. Editora: Almedina. Direito Financeiro E Tributário. Ano: 2003

Nabais, José Casalta. Direito Fiscal. Almedina 2007.

Novos Códigos Tributários – Principais alterações. Audit, Tax, Advisory, S.A., a firma angolana membro da rede KPMG, composta por firmas independentes afiliadas da KPMG International Cooperative (“KPMG International”), uma entidade suíça.

Nunes, Paulo. Economista pela Universidade Nova de Lisboa, professor universitário nas áreas da economia e da gestão, gestor e consultor de empresas. Revista UNL, nº 567 (Fiscalidade e Legalidade). 2015.

Oliveira, Sabrina Leal de. Faculdade de Direito da Universidade do Porto. Pós-Graduação em Ciências Jurídicas ao Abrigo de Protocolo e Acordo com o IPCP.

Pereira, Paula Rosado, capítulo "Em Torno dos Princípios do Direito Fiscal Internacional". Pág, 98..99. Almedina, 2015.

Pires, Manuel, “Da Dupla Tributação Jurídica Internacional Sobre o Rendimento”, Centro de Estudos Fiscais, Ministério das Finanças, 1984.

Ribeiro, Márcio, “Concorrência Fiscal Desleal”, 2003/2004, Relatório de Mestrado, Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa;

Rita do Céu Martins Pereira Nunes. Sérgio Nuno da Silva Ravara Almeida Cruz. Carlos Alberto Valente dos Anjos. Evolução do imposto sobre as sociedades em Portugal e em Angola.

Rosa, Paulo F. Concorrência fiscal entre Estados e atração de investimento no contexto da integração comunitária. Economia, Sociedade e Regionalização na UE – 2012/2013.

Santos, António Carlos dos, “Auxílios de Estado e Fiscalidade”, Almedina, 2003;.

Sanches, Saldanha. JL/ Taborda, João. Manual de Direito fiscal Angolano. editora Coimbra, 2010.

Sequeira, Adilson. Planeamento e Gestão Fiscal. Sistema tributário. 2ª edição. Escolar Editora.

Sita, João Marcelo. Tese de Mestrado. Universidade Católica Portuguesa, Pólo Porto. Faculdade de Direito. Tributação Internacional dos Dividendos Porto 2012.

Soares, Nelson. Portal da gestão, formação Portugal/Angola. pt

Teixeira, Gloria. Manual de Direito Fiscal. 2ª Ed. Almedina, Coimbra, 2010. A dupla, ou múltipla, tributação jurídica internacional.

Victoria, Artur – Representante da Transparência Internacional em Portugal 1996 » Paulo Lourenço – Evasão e Fraude Fiscal Internacional.

Xavier, Alberto, Direito Tributário Internacional. Com a colaboração de Clotilde Celorico Palma e Leonor Xavier. Almedina. 2014.