

**ESTUDO COMPARATIVO ENTRE O IMPOSTO INDUSTRIAL ANGOLANO
E O IRC PORTUGUÊS NA PERSPETIVA DE CONTROLO
ADMINISTRATIVO**

Lourença Rossana Van-Dúnem Carlos

Dissertação submetida como requisito parcial para a obtenção do Grau de Mestre em
Direito das Empresas e do Trabalho

Orientador:

Professor Doutor Vasco Branco Guimarães, Professor Auxiliar Convidado
ISCTE – Instituto Universitário de Lisboa

Novembro, 2020

Escola de Ciências Sociais e Humanas
Departamento de Economia Política

**ESTUDO COMPARATIVO ENTRE O IMPOSTO INDUSTRIAL ANGOLANO
E O IRC PORTUGUÊS NA PERSPETIVA DE CONTROLO
ADMINISTRATIVO**

Lourença Rossana Van-Dúnem Carlos

Dissertação submetida como requisito parcial para a obtenção do Grau de Mestre em
Direito das Empresas e do Trabalho

Orientador:

Professor Doutor Vasco Branco Guimarães, Professor Auxiliar Convidado
ISCTE – Instituto Universitário de Lisboa

Novembro, 2020

Agradecimentos

Agradeço a Deus Pai, pelo dom da vida e por ter me proporcionado este momento tão importante da minha formação académica;

aos meus pais e irmãos, pelo incansável apoio e carinho demonstrados;

ao meu namorado, pelo apoio incondicional e companheirismo;

ao pai do meu namorado, pela ajuda e apoio;

as minhas queridas amigas, pelo suporte dado até aqui;

aos meus professores, pela transmissão de conhecimentos e sabedoria;

ao meu estimado orientador Prof. Vasco Guimarães, pela sua disponibilidade, sabedoria e ajuda que contribuíram para este grande desafio que é a dissertação;

ao Dr. Carlos Ferreira e ao resto da equipa, pelo apoio e compreensão;

ao Dr. José Bizarro, ao Tiago Cardoso, à Cátia Lemos e ao Emanuel André da PwC, pela ajuda e incentivo incansáveis;

e, a todos os meus professores que contribuíram de igual modo para que este dia chegasse.

Resumo

O presente trabalho tem por objetivo o estudo comparativo entre o II e o IRC, em contexto de controlo administrativo.

A tributação visa a satisfação das necessidades financeiras do Estado e de outras entidades públicas, bem como promover a justiça social, a igualdade de oportunidades e as necessidades de correções das desigualdades na distribuição da riqueza e do rendimento.

As pessoas coletivas são organizações constituídas por um agrupamento de pessoas ou por um complexo patrimonial, tendo em vista a prossecução dum interesse comum determinado e à qual a ordem jurídica atribui a suscetibilidade de ser titular de direitos e obrigações – personalidade jurídica. Também são considerados sujeitos passivos, aquelas entidades sem personalidade jurídica, que têm sede ou direção efetiva em território português ou angolano e que os seus rendimentos não são tributados em sede de IRS, IRC e II, na titularidade de pessoas singulares ou coletivas.

Assim, o primeiro capítulo será dedicado ao ordenamento jurídico angolano, mais precisamente sobre o II, enquanto regulador da atividade económica das empresas. O segundo incidirá sobre a aplicação do IRC em território nacional, mesmo quando estejam em causa entidades estrangeiras. O terceiro e último capítulo, destina-se ao estudo comparativo a que nos propomos a realizar e perceber qual é a dinâmica e as principais diferenças entre estes dois impostos em sede de tributação de empresas.

Palavras-chave: Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas, Imposto Industrial, Tributação das empresas, Controlo administrativo, Angola, Portugal.

Abstract

The present work has as objective the comparative study between the II and the IRC, in the context of administrative control.

Taxation aims at meeting the financial needs of the State and other public entities, as well as promoting social justice, equal opportunities and the need to correct inequalities in the distribution of wealth and income.

Legal persons are organizations constituted by a group of people or by a heritage complex, with a view to pursuing a determined common interest and to which the legal system attributes the susceptibility of being the holder of rights and obligations - legal personality.

These legal persons can be: Commercial Societies, Civil Societies, Cooperatives, Public companies and other legal persons under public and private law, such as the State, Autonomous Regions, Local Authorities, political parties, unions, employers' associations, foundations and non-profit associations, among others.

Also considered as taxable persons are those entities without legal personality, which have their headquarters or effective management in Portuguese or Angolan territory and that their income is not taxed under the IRS, IRC and II, held by natural or legal persons.

The first chapter will be dedicated to the Angolan legal system, more precisely on the II, as a regulator of the economic activity of companies. The second will focus on the application of IRC in national territory, even when foreign entities are involved. The third and last chapter, is intended for the comparative study that we propose to carry out and understand what is the dynamics and the main differences between these two taxes in terms of corporate taxation.

Keywords: Tax on Corporate Income, Industrial Tax, Taxation of companies, Administrative Control, Angola, Portugal.

Lista de Abreviaturas

ABDR	Anexo ao Balanço e Demonstração de Resultados
Aipex	Agência de Investimento Privado das Exportações
AN	Assembleia Nacional
Art.	Artigo(s)
AT	Administração Tributária
AT	Autoridade Tributária
BNA	Banco Nacional de Angola
CB	Combate ao Branqueamento
CDT	Convenção para Eliminar a Dupla Tributação
CEF	Código das Execuções
Cf.	Cifra
CF	Conselhos Fiscais
CFI	Código Fiscal de Investimento
CGT	Código Geral Tributário
CII	Código do Imposto Industrial de Angola
Cit.	Citada
CIRC	Código do Imposto sobre o rendimento das Pessoas Coletivas
CIRS	Código do Imposto sobre o rendimento das Pessoas Singulares
CMVM	Comissão do Mercado de Valores Mobiliários
COSO	<i>Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission</i>
CRA	Constituição da República de Angola
CRIP	Certificado de Registo de Investimento Privado
CRP	Constituição da República Portuguesa
DF	Demonstrações Financeiras
EBF	Estatuto dos Benefícios Fiscais
FPDF	Finanças Públicas e Direito Financeiro
FT	Financiamento ao terrorismo
GAFI	Grupo de Ação Financeira Internacional
IES	Informação Empresarial Simplificada
IGAE	Inspeção Geral da Administração do Estado
IGF	Inspeção Geral das Finanças
IRC	Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas

IRS	Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares
II	Imposto Industrial
IRT	Imposto do Rendimento do Trabalho
LIP	Lei do Investimento Privado
LGT	Lei Geral Tributária
LT	Lucro tributável
MC	Matéria Coletável
Pág.	Página(s)
PEC	Pagamento Especial por Conta
PF	Proveitos fiscais
OCDE	Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico
OE	Orçamento do Estado
RCPITA	Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária e Aduaneira
ROC	Revisores Oficiais de Contas
Ss	Seguintes
SCI	Sistema(s) de Controlo Interno
Vol.	Volume
TCA	Tribunal de Contas de Angola
TC	Tribunal de Contas
TFUE	Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia
UE	União Europeia

Índice

Agradecimentos.....	iv
Resumo.....	v
Abstract.....	vi
Lista de Abreviaturas.....	vii
1. Introdução. Delimitação do objeto.....	1
2. II.....	2
2.1 Incidência subjetiva e objetiva.....	4
2.2 Determinação da matéria coletável.....	9
2.3 Alíquotas.....	12
2.4 Benefícios fiscais.....	12
2.5 Sistema de controlo.....	14
2.5.1 Externo.....	14
2.5.2 Interno.....	16
3. IRC.....	17
3.1 Incidência subjetiva e objetiva.....	21
3.2 Determinação da matéria coletável.....	21
3.3 Alíquotas.....	25
3.4 Benefícios fiscais.....	26
3.5 Sistemas de controlo.....	30
3.5.1 Externo.....	30
3.5.2 Interno.....	33
4. Comparação entre os sistemas do controlo externo e interno entre o II e o IRC.....	37
4.1 Transferências de divisas para o exterior.....	38
4.2 Retenções na fonte.....	38
4.3 Identificação de pagamentos.....	40
4.3.1 Pagamentos internos.....	41
4.3.2 Pagamentos para o exterior.....	43
4.4 Convenções de dupla tributação e outros acordos.....	46
4.5 Controlo baseado na contabilidade e auditoria.....	55
4.5.1 Valores das declarações fiscais e contabilísticas.....	59

4.5.2	Pressupostos e efeitos das auditorias tributárias do Serviço das Finanças.....	60
4.5.3	Auditorias realizadas por outros órgãos – Tribunal de Contas, Inspeção Geral de Finanças, Banco Nacional de Angola e Procuradoria Geral da República.....	61
5.	Conclusões e principais sugestões de melhoria do sistema.....	68
6.	Referências bibliográficas.....	71

1. Introdução. Delimitação do objeto

Durante cinco séculos Angola viveu sob o controlo colonial de Portugal. Devido ao poder que lhe foi infligido, enquanto colónia de um outro país, foi regulada por imposições e normativos portugueses tendo de viver uma hétero-constituição imposta por eles.

Com o avanço da guerra anticolonial, pela libertação de Angola, conseguida em 1975, após a queda, a 25 de Abril de 1974, do fascismo que até então imperava em Portugal, sob Salazar e Caetano, várias são as mudanças que se fazem sentir.

No período de descolonização, sente-se a proximidade de uma conquista, há bastante desejada e pela qual muitos nacionalistas lutaram em diferentes frentes e vertentes: a independência nacional de Angola, a tão desejada Dipanda. Esta seria proclamada um ano e seis meses após a Revolução dos Cravos, a 11 de Novembro de 1975. Foi então adotado através do MPLA, o exercício de um poder constituinte em Angola após a consagração de um Estado socialista-monocrático. Para trás ficaram outros movimentos políticos (FNLA e UNITA).

Mais tarde, por volta de 1980, constituem-se a Assembleia do Povo e as Assembleias Populares locais, que substituem o Conselho de Revolução.

Posteriormente, apenas em 1991, dá-se início a trabalhos que vão resultar numa nova abordagem política direcionada, desta vez, para outras forças políticas e não para o povo, mas na qual o incluem como elemento participativo.

Esta breve reflexão mostra-se eficaz para a criação de uma ordem de pensamento que nos possibilite nos posteriores capítulos uma análise de cariz mais reflexivo e mais aprofundado acerca de uma temática em concreto o Imposto Industrial.

Como refere Carmo¹, atualmente, o sistema fiscal angolano mantém a sua conceção de um sistema cedular, ou seja, assenta num conjunto de impostos cedulares, sendo que em cada fonte de rendimento incide um imposto que lhe é próprio, com formas de determinação da matéria coletável e taxas diferentes de fonte de rendimento para fonte de rendimento, contrariamente ao sistema de tributação global que encontramos na maioria dos países desenvolvidos e que se caracteriza pela sujeição da totalidade dos rendimentos individuais a um imposto único ou global. Assim sendo, o regime fiscal angolano é composto por um conjunto de impostos sobre o rendimento

¹ CARMO, J. (2016). *Os Impostos e as Receitas Públicas no Sistema Fiscal Angolano*. Dissertação de Mestrado em Fiscalidade. Instituto Politécnico do Cávado e do Ave, p. 8.

(imposto sobre o rendimento do trabalho, imposto industrial, imposto sobre a aplicação dos capitais), sobre o consumo (imposto do consumo e imposto do selo), sobre o património (imposto predial urbano, a sisa, e imposto sobre sucessões e doações) e outros impostos. Temos, ainda, os regimes fiscais específicos aplicáveis ao setor petrolífero e mineiro.

A presente dissertação tem como objetivo analisar o caso concreto do Imposto Industrial (II) angolano e compará-lo ao IRC português na perspetiva do controlo administrativo.

2. Imposto Industrial angolano

O Imposto Industrial é devido no momento da apresentação da declaração e no mesmo prazo. O contribuinte fica ainda sujeito, mensalmente, a liquidações provisórias de Imposto Industrial, cuja taxa aplicável depende da natureza da operação. Desta forma, às vendas aplica-se uma taxa de 2% e às prestações de serviços uma taxa de 6,5%. Os impostos são pagos nas repartições fiscais por meio de Documento de Liquidação de Impostos (DLI). Após o pagamento, é entregue ao contribuinte um Documento de Arrecadação de Receitas (DAR), que serve como prova de pagamento.”²

O II angolano tem a sua base de incidência em lucros decorrentes do exercício de atividades de natureza comercial ou industrial (incluindo as atividades de mediação ou de agência, as atividades agrícolas, as atividades reguladas – seguros, jogo, banca e mercado de capitais –, atividades de mera gestão de uma carteira de imóveis, de participações sociais ou títulos, bem como atividades de fundações, fundos autónomos, cooperativas e associações de beneficência).

Desde 2015, passam a ser tributáveis:

- As variações patrimoniais positivas, exceto as entradas de capital e cobertura de perdas efetuadas pelos sócios ou créditos de imposto;
- Os perdões de dívida.
- Para além de outros custos ou gastos não dedutíveis, não são passíveis de dedução os juros de empréstimos dos sócios ou de suprimentos nem as amortizações das viaturas ligeiras ou mistas de passageiros calculadas sobre a parte do custo inicial ou do custo revalorizado que exceda Kz 7000000 (com exceção das situações em que as viaturas se encontrem afetas à exploração de

² RFF & Associados (2014). *Um olhar sobre... O Sistema Fiscal Angolano*. Disponível em: https://www.rffadvogados.com/xms/files/KNOW_HOW/Guias/Angola/Guia_Fiscal_Angola.pdf

serviços públicos de transporte ou se destinem a ser alugadas no exercício da atividade normal da empresa).

- Os contribuintes enquadráveis no Grupo B que não possuam contabilidade organizada são tributados sobre o volume de negócios (vendas de bens e serviços prestados).³

Num trabalho recente de Chicumbi (2018)⁴, o autor analisou o impacto que os benefícios fiscais do imposto industrial concedidos pelo Governo angolano trazem à economia angolana, mais concretamente nos municípios do Lobito e da Catumbela, na província de Benguela. Concluiu que os benefícios fiscais são importantes na atração do investimento privado, porque influenciam na redução da taxa de desemprego, aumentando o produto interno bruto, assim como o combate das assimetrias regionais. Mas não é de todo um fator determinante, porque existem outras variáveis como é o caso do bom ambiente de negócios.

Depois, Augusto (2019)⁵ analisou as diferentes fases do Imposto Industrial, bem como o impacto que teve a reforma tributária de 2016 no sistema fiscal de Angola, de forma a perceber o seu desenvolvimento económico considerando que se trata de um país que viveu fundamentalmente das receitas do petróleo nos últimos vinte anos. Com as alterações ao Imposto Industrial pretendeu-se em primeira instância promover e incentivar a competitividade das empresas angolanas, nomeadamente através da redução da taxa de imposto, de 35% para 30% aplicando-se este valor desde o exercício económico de 2014. Com esta redução da taxa, Angola tornou-se significativamente mais competitiva no plano internacional, passando a estar mais alinhada com as taxas praticadas por outros países. Com a revisão do Imposto Industrial, foi alterada a extensão da aplicação do imposto, passando de uma lógica de imposto delimitado pelo tipo de atividade para um imposto delimitado pelo tipo de sujeito passivo, passando a estar abrangidas pelo Imposto Industrial apenas pessoas coletivas divididas em dois grupos de tributação de acordo com o seu nível de organização. A autora entendeu que a

³ PORTUGALGLOBAL (2015). Guia Fiscal Angola 2015. Disponível em: http://www.portugalglobal.pt/PT/PortugalNews/EdicaoAicepPortugalGlobal/Documents/EY_GuiaFiscalAngola2015_Web.pdf

⁴ CHICUMBI, J. (2018). *Os benefícios fiscais do imposto industrial à economia angolana: estudo de caso dos municípios do Lobito e da Catumbela*. Dissertação de Mestrado em Finanças. Universidade Portucalense, Departamento de Economia e Gestão.

⁵ AUGUSTO, C. (2019). *Imposto industrial na reforma fiscal de 2016 perspectiva de desenvolvimento económico e sustentável de Angola*. Dissertação de Mestrado em Contabilidade e Fiscalidade. Universidade Lusófona de Humanidades e Tecnologias, Faculdade das Ciências Económicas e das Organizações.

reforma fiscal deveria ser mais ampla, abrangente e profunda, não só quanto à tributação dos lucros reais, mas também quanto ao Imposto Industrial. Tal reforma incidiria na matéria dos conceitos de proveitos, custos fiscais, determinação da matéria coletável, garantias dos contribuintes, aceitação dos prejuízos, criação de uma isenção de base temporária, novas regras de amortizações, incentivos ao investimento estrangeiro e ao comércio internacional, criando regras de incentivo à poupança e não ignorando o problema cambial que é desincentivador do investimento por nacionais e por estrangeiros.

2.1. Incidência subjetiva e objetiva

Relativamente à incidência subjetiva no II, aplica-se às pessoas coletivas que sejam residentes em Angola e exerçam uma atividade comercial ou industrial no país, a grupos coletivos com sede em Angola e entidades que podem ou não ter a sua sede em Angola, mas deverão ter uma sede comercial ou industrial no país, estando sujeitos a impostos. Uma empresa residente é tributada. Os não residentes que obtêm rendimentos em Angola estão sujeitos às mesmas regras que os residentes; portanto, os rendimentos atribuíveis à sucursal angolana (estabelecimento estável) estão sujeitos ao II (Pereira, 2016)⁶. Além disso, os lucros decorrentes de atividades como a supervisão de jogos de apostas, bancos, Comissão do Mercado de Valores Mobiliários e fundações, cooperativas e associações de caridade estão sujeitos, também, ao II. Novas regras de incidência entraram em vigor. O que o legislador pretende criar é um regime fiscal mais competitivo, em relação a outros países africanos, de forma a atrair investimento estrangeiro e conseqüentemente, apoiar o desenvolvimento da economia angolana. As alterações ao Código do Imposto Industrial entraram em vigor no dia 19 de Agosto de 2020. Destacamos as seguintes disposições mais relevantes e impactantes:

- Regime geral e simplificado de tributação do Imposto Industrial: estabeleceram-se dois regimes distintos e respetivos regulamentos de incidência e incidência do imposto correspondente - extinguindo-se os anteriores Grupos A e B;

- Variações Cambiais: para a determinação do lucro tributável, as variações cambiais favoráveis e desfavoráveis incorridas passaram a ser consideradas Receitas ou Ganhos e Custos / Despesas tributárias (passaram a ser desconsideradas as variações potenciais);

⁶ PEREIRA, P. (2016). *Tributação das Empresas em Angola - O Imposto Industrial e o Estatuto dos Grandes Contribuintes*. Coimbra, Almedina.

- Prorrogação do prazo para dedução de prejuízos fiscais: o prazo para reportar a dedução de prejuízos fiscais é prorrogado de 3 para 5 anos em relação ao ano em que foram apurados;

- Alteração da taxa nominal do Imposto Industrial: redução da taxa nominal do imposto industrial geral de 30% para 25% e sujeição à taxa de 35% sobre os rendimentos gerados no âmbito da atividade bancária, setor segurador, prestadores de serviços de telecomunicações e petrolíferas, conforme definido pelo Decreto Legislativo Presidencial nº 3/12 de 16 de março;

- Regime de neutralidade fiscal: o regime de neutralidade fiscal aplicável em operações de fusão e cisão de empresas será aplicável a todos os sujeitos passivos do Imposto Industrial.⁷

Importa referir que a incidência deste imposto foi definida de forma a evitar a evasão ou fraude fiscal. A evasão ou fraude fiscal é um dos maiores obstáculos de crescimento do país, por incidir diretamente na entrada de receitas para os cofres do Estado, pondo em causa a obrigação jurídica de cooperação que deve existir entre o sujeito e o Estado. Este tipo de crime, constitui o motor de arranque da economia paralela, dificultando o desenvolvimento social do Estado de direito, uma vez que o contribuinte ativo se sente injustiçado por ter de suportar uma carga fiscal que em princípio deveria ser suportada por todos, mas que mesmo não sendo acaba por beneficiar a todos, esta realidade vai abrindo crateras que levam o país à carência, desigualdade, má qualidade da prestação de serviços, além de que essa imagem em nada abonatória, tem servido para afastar o investimento estrangeiro.

Não nos cabe agora alongarmo-nos sobre esta matéria; iremos ater-nos ao crime de branqueamento de capitais.

Por ser uma das maiores enfermidades do Séc. XXI, o Estado Angolano tem se debatido procurando formas de o combater, ademais, por ser um tipo de crime cujos intervenientes são extremamente metódicos e, porque, pela forma como é perpetrado não deixa muitas hipóteses de investigação, é difícil descobri-lo. E é-o, pois as organizações criminosas, assim como os empresários que se dedicam a essa prática, são, por norma, pessoas muito influentes, não só no sector empresarial, mas também nas hostes do poder político. Por ser um crime de natureza comum, que pode ser perpetrado por qualquer pessoa e pelos mais variados meios. Desde a compra de imóveis à

⁷ Informação disponibilizada por MC&A Advogados (2020).

constituição de empresas, não se exige uma qualidade ao agente infrator e nisto reside a maior dificuldade de investigação. Na verdade, o agente, neste tipo de crime tem uma única finalidade que reside em colocar o dinheiro sujo no circuito financeiro, o que irá atribuir-lhe legitimação jurídica, criando aparência de licitude. Daí a grande dificuldade, dado que “*o crime, mesmo o transnacional, acontece numa escala local, pois as ações criminosas acontecem num tempo e espaço concreto*”, como referem Maia e Pimenta⁸; ou seja, o dinheiro e outras vantagens patrimoniais obtidas de forma ilícita, num Estado podem circular dentro do mercado financeiro de outro Estado com aparência de lícitos, pois por norma os agentes procuram investimentos de cariz humanitário, procurando apagar o rasto da sua proveniência.

Em países como Angola, o crime de branqueamento de capitais está ligado aos empresários vinculados ao poder político, por terem acesso direto a elevadas quantias monetárias que lhes permitem não só uma posição privilegiada, como também o acesso a todo um conjunto de operações de natureza complexa. Isto tornou a Lei n.º 34/11 de 12 de Dezembro 2011 contraproducente, somando as dificuldades na investigação, que reside no facto de os sujeitos do crime serem pessoas muito bem relacionadas e muitas vezes ligadas ao poder político. Tal facto oferece, por si só, uma grande facilidade de penetração quer a nível local quer a nível internacional⁹ e o acesso a informações privilegiadas que lhes permite camuflar ou dissimular as suas práticas, através de um conjunto de operações praticadas nos mais variados circuitos financeiros que permitem o encobrimento.

Com a aprovação da Lei n.º 11/12 de 12 de Agosto de 2016, Lei da Amnistia, o sentimento de impunidade pareceu garantido na medida em que os maiores beneficiadores da mesma seriam altas figuras do poder político, tidos como os principais saqueadores do país. Porém, mostrou-se contraindicada, uma vez que se limitava a amnistiar crimes cometidos até 11 de Novembro de 2015, cuja moldura abstrata previsse uma pena máxima de até 12 anos.

Tendo o crime de peculato uma moldura penal abstrata de até 16 anos, entendemos que a Lei n.º 11/12 não o abarcou¹⁰.

⁸ MAIA, A., SOUSA, B, PIMENTA, C. (2017). *Fraude em Portugal causas éticas e contextos*. Lisboa: Almedina, p. 567.

⁹ As ocupações, profissionais, dão-lhes instrumentos, para atingirem as finalidades desejadas, na verdade os cargos públicos que desempenham constituem uma oportunidade tanto de saquear como de poder a posteriori branquear.

¹⁰ Artigo 313.º do CP com remissão para os artigos 437.º e n.º3 do art.º 435.º todos do CP Angolano.

Os novos diplomas de repatriamento facultativo de capitais, incluindo o de repatriamento compulsório permitem ainda que de forma ténue que se inicie o combate responsabilizando não só pelos crimes de peculato, como por toda a criminalidade económica. De certo modo estes diplomas serviram para afastar o sentimento de impunidade que lhe era peculiar.

O Governo angolano está completamente direcionado e empenhado no combate à criminalidade económica, os esforços feitos quer no âmbito da política criminal, quer em relações internacionais, com a ratificação de diplomas de cooperação jurídica penal com outros Estados, demonstram uma preocupação e a vontade de reprimir más práticas, pode-se dizer que em termos de resultados práticos ainda não atingiu o apogeu desejado; porém, não se pode descurar que tem feito um bom caminho nesse sentido. Prova disso são as constantes manifestações de apoio prestadas pela comunidade internacional.

A proteção do sistema contra os crimes de branqueamento de capitais encontra fundamento numa relação de complementaridade entre o interesse público e a segurança económica do sistema financeiro. Por esse motivo, desde 2018, o Estado Angolano tem vindo a reforçar os laços de cooperação com os mais diversos países procurando obter informações que possibilitem não só a recuperação de ativos, mas também a identificação dos agentes infratores. Recentemente foi assinado entre Angola e Portugal um acordo de cooperação que visa e a troca de informações em matéria criminal.

Um estudo sobre o setor bancário angolano realizado pela KPMG, considerou que as instituições financeiras a operar no mercado angolano, encontram-se comprometidas e alinhadas na adoção de medidas para responder ao crescente desafio de CBC/FT, o que já é visível pelas medidas restritivas de natureza financeira; porém, ficou ainda demonstrado que existe um longo caminho a percorrer para atingir os padrões de rigor e qualidade pretendidos numa economia cada vez mais competitiva, na qual a regulação e a tecnologia evoluem a um ritmo sem precedentes¹¹.

A legislação sobre o branqueamento de capitais é cada vez mais sustentada em dois pilares fundamentais, passando por ter: i) boas bases tecnológicas ii) rigor no tratamento de dados, de modo a permitir uma qualidade de informações capazes de identificar não só os agentes mais também as fontes ou ligações criminosas

¹¹ KPMG - *Combate ao Branqueamento de Capitais e Financiamento ao Terrorismo*. Estudo sobre o sector bancário em Angola disponível em: <https://www.uif.ao/upl/%7Bd4e84b48-0ae8-4bb7-af42-4bd6f624de00%7D.pdf>

potencializando o controlo de risco com monitorização de clientes parcerias económicas e beneficiários ativos. O CB/FT é uma realidade transversal que afeta vários sectores em quase todos países do mundo, sendo comum encontrarmos pessoas ou entidades que, à primeira vista, estariam acima de qualquer suspeita de envolvimento em práticas criminosas de camuflagem de capitais.

A legislação de política cambial Lei n.º 5/97 de 27 de Junho, impõe ao BNA a obrigação de acompanhar e fiscalizar todo o tipo de operação cambial, e é bem verdade que este diploma não é suficiente para responder e combater o crime de branqueamento de capitais; porém, não deixa de ser um começo. O Instrutivo¹² 13/18 de 19 de Setembro, permitiu ao BNA estabelecer procedimentos a serem observados pelas instituições financeiras bancárias na identificação do perfil de risco dos clientes no que toca a operações de transações financeiras para importação ou exportação de mercadorias, assim como medidas a adotar para prevenir o branqueamento de capitais e financiamento ao terrorismo, em relação a clientes considerados de risco elevado. Por outro lado, tornou-se obrigatória a observância de algum rigor na análise da documentação subjacente à abertura de contas com a obrigação de atualização periódica quer da documentação quer da atividade exercida como parceiros económicos em países de domiciliação de filiais ou sucursais da empresa.

Diversas ações estão em curso para minorar ou reverter a perceção dos níveis de risco do sistema nacional envolvendo os esforços dos supervisores e intervenientes do sistema financeiro. Prova disso foi o reconhecimento público por parte GAFI dos progressos alcançados¹³, tendo este órgão reconhecido Angola como uma jurisdição empenhada na observância dos padrões de prevenção e combate ao branqueamento de capitais e ao financiamento ao terrorismo.

Recentemente foi anunciado pelo Secretário de Estado adjunto norte Americano John Sullivan que o seu país irá conceder a Angola cerca de 2.000.000.00\$ (*dois milhões de dólares americanos*) para entre outras finalidades, continuar o combate ao branqueamento de capitais. O anúncio foi feito numa conferência de imprensa conjunta realizada em Luanda aquando da sua visita diplomática, tendo realçando que o novo

¹² Consiste num documento normativo, emitido pelo governo por autoridade competente.

¹³ VOA Português - *GAFI deixa de monitorizar Angola*. Disponível em <https://www.voaportugues.com/a/gafi-deixa-de-monitorizar-angola/3200391.html>

Governo tem causado boa impressão a nível das instituições financeiras do seu país pelo grande progresso no combate à criminalidade financeira¹⁴.

É bem verdade que, em relação ao branqueamento de capitais por ser uma realidade que se vai aperfeiçoando com o tempo, não se vislumbra facilitado o seu combate; ademais, Angola, devido aos muitos anos de guerra civil que vivenciou durante anos, fez com que fossem descuradas algumas leis, o que nos parece justificável, tendo em conta que a prioridade era terminar o combate armado, instaurar a paz e, então, lançar-se mão ao combate às mais diversas práticas de crime que se proliferavam no país.

Preocupados com a transparência nas ligações económicas, o Governo vem, presentemente, reforçando a supervisão nas trocas comerciais; as relações bancárias são avaliadas com base em dois pressupostos, quanto ao risco concreto do negócio e quanto à dimensão de *compliance* procurando evitar atos que possam pôr em risco as diretrizes normativas.

O novo quadro legal, que rege o sistema financeiro angolano, proporcionou o aparecimento de novos atores, produtos e instrumentos financeiros a estabilidade política permitiu a entrada de novos instrumentos no país¹⁵.

2.2. Determinação da matéria coletável

A matéria coletável dos contribuintes do Regime Geral do Imposto Industrial é determinada com base na declaração fiscal e demonstrações financeiras, nos termos do CII, do Plano Geral de Contabilidade, Planos de Contas das Instituições Financeiras e Seguradoras, do Plano de Contas dos Organismos de Investimento Coletivo, das Sociedades Gestoras e outros estabelecidos em legislação própria.

Para a determinação da matéria coletável, deduz-se o lucro líquido apurado nos termos do CII, os proveitos sujeitos a Imposto Predial e os proveitos ou ganhos sujeitos ao IAC.

¹⁴ ANGOP (2019). *EUA prometem ajuda na recuperação do dinheiro retirado de Angola*. Disponível em: http://angop-as31.angop.ao/angola/pt_pt/noticias/politica/2019/2/12/EUA-prometem-ajuda-recuperacao-dinheiro-retirado-Angola,7be1e9da-4c57-40a9-90b9-160d4976101d.html

¹⁵ SATULA, B. (2010). *Branqueamento de capitais*. Lisboa: Universidade Católica Editora, p.131. ISBN: 978-972-54-0267-2.

Caso não seja possível determinar o volume total de compras e serviços adquiridos, a matéria coletável será determinada com base em outras regras previstas para métodos indiretos, incluindo a tabela dos lucros mínimos.

Os contribuintes enquadrados no Regime Geral devem possuir contabilidade organizada.

O Regime Simplificado aplica-se aos contribuintes, sujeitos ao II, que estejam abrangidos pelo regime de não sujeição ao IVA. Para efeitos de aplicação deste regime, os limites de faturação bruta anual a serem considerados são os referentes ao último exercício contabilístico encerrado.

No âmbito do Regime Simplificado, a matéria coletável corresponde a todos os proveitos ou ganhos obtidos pelo sujeito passivo, sendo determinada com base na contabilidade, no modelo de contabilidade simplificada ou no livro de registo de compra e venda e serviços prestados. Para efeitos, os contribuintes sujeitos a este regime devem utilizar como declaração fiscal o Modelo de Declaração Simplificada.

Caso não seja possível determinar a matéria coletável nestes termos, a mesma deve corresponder ao volume total de vendas e serviços prestados. Na impossibilidade de identificação do volume total de vendas e serviços prestados, a matéria coletável corresponderá ao volume total de compras e serviços adquiridos.

Deixa de estar previsto um pagamento adicional de AKZ 200.000 para as situações em que se verifiquem as impossibilidades de obtenção de informação mencionada nos parágrafos anteriores.

O II incide sobre juros, dividendos, royalties e outras receitas de natureza semelhante. Em Angola, o II divide essas receitas em duas seções, a seção A e a seção B:

A seção A inclui:

- Juros sobre linhas de crédito.
- Juros sobre empréstimos.
- Rendimentos derivados de pagamentos diferidos.

Uma taxa de juros mínima anual de 6% é considerada em contratos de empréstimo e linhas de crédito, exceto se outra taxa for comprovada por meio de contrato escrito e carimbado.

A seção B inclui:

- Dividendos.
- Repatriação de lucros atribuíveis aos estabelecimentos permanentes.

○ Juros, prémios sobre amortização, reembolso e outras formas de remuneração de: (i) títulos e valores mobiliários ou outros instrumentos financeiros emitidos por qualquer empresa, (ii) títulos do Tesouro; e, (iii) títulos do Banco Central.

○ Juros sobre empréstimos para acionistas (ou outro financiamento para acionistas). É imposta uma taxa de juros mínima anual considerada igual à taxa utilizada pelos bancos comerciais.

○ Indemnizações pagas às entidades pela suspensão das suas atividades comerciais.

○ Ganhos de capital em ações e outros investimentos financeiros.

○ Royalties.

O conceito de royalties inclui pagamentos de qualquer tipo recebidos como contrapartida pelo uso ou pelo direito de usar qualquer direito autoral de obras literárias, artísticas ou científicas, incluindo filmes cinematográficos ou filmes ou fitas usados para transmissão de rádio ou televisão, qualquer patente, marca comercial, design ou modelo, plano, fórmula ou processo secreto, ou para o uso ou o direito de usar equipamentos industriais, comerciais ou científicos ou para obter informações sobre experiências industriais, comerciais ou científicas.

Saliente-se, ainda, que os seguintes rendimentos estão isentos do II:

- Juros sobre pagamentos diferidos referentes a transações comerciais;
- Pagamento de dividendos aos contribuintes angolanos do Imposto de Rendimentos que detenham uma participação superior a 25% por mais de um ano;
- Juros de produtos financeiros aprovados pelo Ministério das Finanças que pretendem incentivar economias, limitados ao capital investido de AOA 500.000 por cada pessoa;
- Juros das contas de poupança habitacional destinados a incentivar a poupança para a principal habitação permanente.¹⁶

¹⁶ PwC (2020). Angola. *Corporate - Taxes on corporate income*. Disponível em: <https://taxsummaries.pwc.com/angola/corporate/taxes-on-corporate-income>

2.3. Alíquotas

As alíquotas do II são geralmente de 15%, exceto para determinadas receitas, para as quais a taxa é de 10% ou 5%. A taxa de imposto é de 10% para os seguintes rendimentos (entre outros):

- Dividendos e repatriação de lucros;
- Juros de títulos;
- Juros de empréstimos para acionistas;
- Ganhos de capital;
- Royalties;

A taxa de imposto é de 5% para os seguintes rendimentos (entre outros):

- Juros e mais-valias sobre títulos;
- Valores mobiliários ou outros instrumentos financeiros emitidos por qualquer empresa;
- Letras do tesouro e títulos do tesouro e títulos do Banco Central, quando esses instrumentos são negociados num mercado regulamentado e têm um vencimento igual ou superior a três anos;
- Dividendos e ganhos de capital em ações quando negociados em mercado regulamentado.¹⁷

2.4. Benefícios Fiscais

Hoje em dia, é comum falar-se sobre o potencial de Angola como um excelente país para investimento privado. Além da renomada riqueza dos seus recursos naturais, muitos outros fatores foram criados para criar a atratividade que o país mantém para muitos empresários.

Com o fim da guerra e a estabilidade política resultante, o Governo angolano investiu na criação de um ambiente institucional que atraísse os investidores, aproveitando a inflação (que caiu de quatro dígitos há cerca de dez anos para 10% hoje) e removendo obstáculos às iniciativas económicas e à introdução de incentivos; estes serviram de estímulo à iniciativa privada e à atração de investimentos estrangeiros - a reconhecida prioridade do Governo, que tomou medidas significativas nesse caminho¹⁸.

¹⁷ PwC (2020). Angola. *Corporate - Taxes on corporate income*. Disponível em: <https://taxsummaries.pwc.com/angola/corporate/taxes-on-corporate-income>

¹⁸ PLMJ (2008). *The tax systems of Angola, Mozambique and Cape Verde*. Disponível em: https://www.plmj.com/xms/files/v1_antigos_anteriores_a_abr2019/newsletters/2008/Maio/Suab-capas_ING.pdf

Nesse contexto, deve ser feita referência especial à promulgação de um amplo “pacote legislativo”, em 2003, incluindo a Base Privada de Investimentos, a Lei de Promoção de Empresas Privadas e a Lei de Incentivos Fiscais e Aduaneiros para Investimentos Privados, bem como a criação da Agência Nacional de Investimentos Privados (ANIP) - um órgão estatal criado com o objetivo de reduzir a burocracia e facilitar e estimular o investimento privado em Angola e que desempenha o papel de intermediário estatal em relação aos investidores¹⁹.

Importa destacar dentre as medidas estabelecidas na legislação acima mencionada, principalmente devido à sua importância, o ambicioso plano de incentivos fiscais e alfandegários para investimentos privados, além da consagração do direito de transferir para o exterior os dividendos, lucros e receitas dos investimentos, entre outros, bem como do direito à igualdade de tratamento entre investidores nacionais e estrangeiros.

Atente-se em que *“Os investidores privados em Angola têm direito a isenções de Imposto Industrial, Direitos Aduaneiros, Sisa e Imposto sobre a Aplicação de Capitais sobre lucros distribuídos, nos termos e condições previamente aprovados pela Agência Nacional para o Investimento Privado (ANIP). Os incentivos fiscais podem variar dependendo do valor, localização e impacto económico do investimento projetado”*.²⁰

Em termos legais, o Código Geral Tributário de Angola (CGT) considera que os benefícios fiscais: *“São medidas de carácter excepcional que implicam uma vantagem ou simplesmente um desagravamento fiscal perante o regime normal, assumindo-se como uma forma de isenção, redução de taxas, deduções à matéria coletável, amortizações aceleradas ou outras medidas fiscais de natureza semelhante.”*.

Marques²¹ refere que os benefícios fiscais, são atribuídos pelo Estado, visando variados objetivos, tais como o estímulo ao investimento estrangeiro, redução ou eliminação de assimetrias regionais e a criação e desenvolvimento de indústrias, entre outros. Vale realçar que os benefícios fiscais correspondem a desvios ao princípio da capacidade contributiva, sendo por isso considerados despesas fiscais que devem ser

¹⁹ NAÇÕES UNIDAS (2010). *Estudo nacional. O quadro jurídico do investimento Privado na república de Angola*. Disponível em : https://unctad.org/en/Docs/dtlktcd20101_en.pdf

²⁰ RFF & Associados (2014). *Um olhar sobre... O Sistema Fiscal Angolano*. Disponível em: https://www.rfadvogados.com/xms/files/KNOW_HOW/Guias/Angola/Guia_Fiscal_Angola.pdf

²¹ MARQUES, A. (s/d). *Incentivos Fiscais e o Desenvolvimento do País*, p.2. Disponível em: https://www.academia.edu/37676725/INCENTIVOS_FISCAIS_E_O_DESENVOLVIMENTO_DO_PAIS

previstas no Orçamento Geral do Estado (OGE), como preceitua o n.º 3 do artigo 16.º do CGT.

Um outro tipo de benefício são as isenções. Fonseca²² refere que o Código do II angolano concede isenções: (i) às cooperativas operárias de produção; (ii) às cooperativas de construção com estatutos aprovados na forma de legislação aplicável, quando se limitem a construir prédios para os seus associados; (iii) às cooperativas de consumo que negociem exclusivamente com os associados; (iv) às cooperativas agrícolas ou pecuárias que tenham como objetivo a compra de materiais, gado, ou equipamento para as explorações agrícolas ou pecuárias dos seus associados ou a venda da produção destes, quer em natureza quer depois de transformadas, bem como os que mantenham instalações, equipamentos ou serviços no interesse comum dos sócios. Para além destas entidades a isenção do imposto também pode ser concedida (v) às sociedades que limitam a sua atividade à simples administração de prédios próprios bem como (vi) às companhias estrangeiras de navegação marítima ou aérea, se no país da sua nacionalidade, as companhias angolanas de igual objeto gozarem da mesma prerrogativa. Também estão isentos do II (vii) os rendimentos de natureza comercial ou industrial sujeitos ao regime de tributação especial, como o Banco Nacional de Angola na qualidade do Banco Central, nos termos do artigo 91.º da Lei n.º 4/92, de 20 de abril, Lei reguladora da atividade bancária em Angola. Por outro lado, o Código do II angolano reconhece isenção do imposto a pessoas singulares ou coletivas que exerçam exclusivamente a atividade agrícola, silvícola ou pecuária, legalmente constituídas por um período de até dez (10) anos contados desde a sua constituição ou registo.

2.5 Sistema de controlo

2.5.1 Externo

Os negócios angolanos assumem geralmente a forma societária, nomeadamente sociedade, sucursal ou escritório de representação, consoante o tipo de atividade a desenvolver. A forma societária mais comum para negócios de longo prazo é uma empresa devidamente constituída. Neste contexto, e embora a legislação societária angolana estabeleça dois tipos de sociedades de responsabilidade ilimitada, os tipos de sociedades que são normalmente utilizadas para fins comerciais em Angola são

²² FONSECA, A. (2010). *A Tributação do Rendimento no Sistema Fiscal Angolano*. Tese de Pós-Graduação em Direito Fiscal, p.20.

sociedades por quotas (sociedades por quotas) e sociedades por ações (sociedades anónimas). Também é possível constituir uma sociedade unipessoal por quotas, .

Do ponto de vista tributário, as empresas e filiais estão sujeitas ao mesmo tratamento. A tributação angolana pode variar em função do tipo de atividades desenvolvidas (como temos referido, existem setores de atividade especiais sujeitos a um regime tributário específico), o tipo de empresas (nomeadamente se são micro, pequenas ou médias empresas) e a localização das empresas no território angolano (MLGTS Legal Circle, 2012)²³.

No caso concreto no que concerne ao controlo, o Tribunal de Contas (TC) coexiste com outros organismos de controlo do Estado como: a Assembleia Nacional (AN), a Inspeção Geral da Administração do Estado (IGAE), a Inspeção Geral de Finanças (IGF) e os Conselhos Fiscais (CF) que exercem o controlo financeiro público em Angola. Estes organismos atuam quase sobre o mesmo objeto, variando apenas, nos níveis de intervenção que lhes é conferida pela maior ou menor independência orgânica de que gozam em relação à entidade fiscalizada e pela natureza jurisdicional que enforma o estatuto do TC que o distingue dos demais órgãos. Porque, no âmbito da independência orgânica, se têm distinguido os organismos de controlo em interno e externo. Portanto, a distinção entre o controlo interno e o controlo externo, como o faz a doutrina de Finanças Públicas e Direito Financeiro (FPDF), bem como a Declaração de Lima sobre as linhas mestras de controlo das finanças públicas (nºs 2 e 3 da Secção 3), resume-se a: *«Cada organismo ou instituição pública possui o seu serviço de controlo interno, enquanto os serviços de controlo externo não fazem parte da estrutura orgânica das instituições fiscalizadas. As instituições supremas de controlo das finanças públicas são, pois, serviços de controlo externo»*. Distinto do controlo externo é o controlo interno que se baseia no princípio da autotutela dos órgãos executivos – é o controlo exercido pelos órgãos fiscalizados pelo Tribunal, integrando normalmente o poder hierárquico de controlo e supervisão e a superintendência dentro dos mesmos organismos” (Jorge, 2017)²⁴.

²³ MLGTS LEGAL CIRCLE (2012), *Doing Business Angola*. Disponível em: https://www.mlgts.pt/xms/files/v1/Publicacoes/Guias/DB_Angola_Nov2012_PT.pdf

²⁴ JORGE, D. (2017). *Organismos de fiscalização e controlo financeiro em Angola*. Disponível em: https://www.club-k.net/index.php?option=com_content&view=article&id=29687:organismos-de-fiscalizacao-e-controlo-financeiro-em-angola-diaivita-jorge&catid=17&lang=pt&Itemid=1067

2.5.2 Interno

O controlo é um elemento importante em qualquer área de gestão. O controlo tributário é um tipo independente de controlo estatal voltado para a implementação da legislação tributária pelos contribuintes, detetando, prevenindo e eliminando as infrações fiscais. Como parte do sistema de administração tributária, o controlo tributário deve realizar as tarefas de redução da dívida tributária dos contribuintes e garantir o seu pagamento integral perante o Estado (Zhuk, 2018)²⁵.

Carmo²⁶ refere que uma vez que a legislação do II provém, no essencial, do período colonial, encontra-se obsoleta e desfasada das reformas tributárias modernas, a AT passou a exercer um controlo mais próximo e regular e, conseqüentemente, mais célere e mais eficaz. Caminhar para um novo regime de tributação do II, parece-nos, pois, inevitável, visto que o atual continua a apresentar grandes diferenças, comparativamente com outros do mesmo tipo, como é o caso do IRC, em Portugal. De facto, a abundância de diplomas avulsos e desconexos, de épocas distintas, tornou-se, de certa forma, em algo complexo e ineficiente em relação à realidade do tecido económico e empresarial angolano. Para além disso, o sistema tributário angolano não obedecia às modernas tendências da tributação, que assentavam no alargamento da base tributária, na diminuição de taxas, na racionalização dos incentivos fiscais, no aumento do controlo do pagamento voluntário dos impostos, na exigência em relação à organização contabilística e documental das médias empresas, numa relação tributária justa e eficiente entre a Administração Tributária e os contribuintes, de modo a combater formas de evasão e fraude e a proporcionar as receitas necessárias ao financiamento público. Atualmente, Angola, não obstante razões históricas, tem atraído e acolhido inúmeras empresas portuguesas a instalar-se e a investir no país.

Sá (2009)²⁷ refere que o código do II prevê alguns mecanismos que visam permitir um controlo que se consubstancia nas seguintes disposições:

- Obrigação de inscrição no Registo Geral de Contribuintes;
- Obrigação legal da Administração Fiscal proceder periodicamente à revisão fiscal dos contribuintes incluídos no Grupo A (pelo menos uma vez em cada 5 anos).

²⁵ ZHUK, O. (2018). *Tax control in the system of taxes administration*. Journal of Vasyl Stefanyk Precarpathian National University, 5(3-4), 57-61.

²⁶ CARMO, J. (2016). *Os Impostos e as Receitas Públicas no Sistema Fiscal Angolano*. Dissertação de Mestrado em Fiscalidade. Instituto Politécnico do Cávado e do Ave, p. 8.

²⁷ Sá, Â. (2009). *Relatório de Estágio para obtenção de grau de licenciada em gestão*, p. 37.

As entidades que tutelam determinados setores de atividade devem comunicar às Autoridades Fiscais os atos praticados pelas empresas que operam no respetivo setor de atividade, designadamente:

- Órgãos do Governo e entidades locais;
- Estâncias aduaneiras;
- Serviços provinciais de geologia e minas;
- Banco Nacional de Angola;
- Empresas distribuidoras de gasolina.

- Os contribuintes devem arquivar adequadamente os livros da sua escrituração e documentos nos 5 anos subsequentes, não sendo permitidos atrasos na escrituração superior a 30 dias para os contribuintes incluídos no Grupo B e de 90 dias para os contribuintes incluídos no Grupo A;

- A respetiva Repartição de finanças deve manter um verbete individual de cada contribuinte, no qual são registados os elementos recolhidos nas ações de fiscalização.

3. IRC

O IRC caracteriza-se por ser um imposto sobre o rendimento, por oposição aos impostos sobre o consumo e sobre o património; *direto*, na medida em que incide sobre a manifestação imediata de riqueza; *real*, porque visa a tributação das empresas sem atender à sua situação pessoal; *periódico*, visto que se renova anualmente, tendo o período de tributação que corresponde a um ano e que pode ou não coincidir com o ano civil; *estadual*, em virtude de o sujeito ativo da relação jurídico-fiscal ser o Estado; *global*, por incidir sobre um conjunto de rendimento de várias naturezas; e, *principal*, devido à sua autonomia jurídica. Ou seja, é um imposto sobre o lucro tributável das pessoas coletivas de direito público ou privado, que exerçam a título principal, uma atividade comercial, industrial ou agrícola, com sede ou direção efetiva em território português, bem como sobre os rendimentos de pessoas coletivas não residentes, mas com rendimentos tributáveis gerados no território português.

De acordo com as regras de incidência previstas nos arts.1º ao 7º do CIRC, este imposto estabelece uma distinção entre os sujeitos passivos residentes e não residentes em Portugal, sendo relevante para essa distinção, o facto de estes terem ou não a sua sede em território português. Assim, temos aqui duas obrigações inerentes a esses sujeitos, ou seja, enquanto os primeiros se encontram sujeitos a IRC por obrigação

peçoal, sendo tributados todos os rendimentos, independentemente do país onde tenham sido auferidos, os segundos encontram-se sujeitos a IRC por obrigação real, tributando-se apenas os rendimentos que tenham sido auferidos em Portugal.

Quanto aos sujeitos passivos residentes, podemos retirar daqui outra distinção que consiste no exercício ou não de uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola. Aqueles que exerçam uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola serão tributados em função do lucro tributável das pessoas coletivas de direito público e privado, dado pela diferença entre o valor do património líquido no fim do período e o seu valor no início desse período. Os que não exerçam nenhum tipo destas atividades estão sujeitos a tributação do rendimento global, que nos é dado pela soma algébrica das várias categorias consideradas para efeitos de IRS.

Outra característica importante relativamente a este imposto é a forma como é feito o apuramento do lucro tributável: face ao imperativo constitucional previsto no nº2, do art.104º da CRP, a tributação das empresas é feita fundamentalmente com base no rendimento real, pelo que, o CIRC estabelece o ponto de partida para o apuramento do lucro tributável; este deve ser, à partida, o lucro apurado na contabilidade. Poderá também deduzir o imposto pago no estrangeiro sobre os mesmos rendimentos, atendendo a certos requisitos e limitações.

Na perspetiva da Constituição da República Portuguesa, o sistema fiscal visa satisfazer as necessidades financeiras do Estado e de outras entidades públicas e uma repartição justa dos rendimentos e da riqueza.

Os impostos são criados por lei, que visa determinar a incidência, a taxa, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes. Ninguém pode ser obrigado a pagar um imposto que não seja de natureza legal e retroativa, ou cuja liquidação e cobrança não se façam nos termos da lei. A lei concede aos contribuintes o direito de impugnar os impostos ilegais.

A Lei Constitucional ocupa um lugar de particular relevo na hierarquia das fontes de Direito em geral. No campo do Direito Tributário, para além da sua função comum de supremacia relativamente à lei ordinária, tem ainda a definir a zona reservada à lei em sentido formal, em obediência ao princípio da legalidade do imposto. Assim, na CRP, o princípio da legalidade do imposto conjugado com a anulabilidade, reflete-se nos preceitos contidos nos arts. 103º nº2, 104º e 165º nº1 alínea i). Também se pode entender que o princípio da igualdade fiscal tem acolhimento na Constituição através dos art.13º e art.104º, nº1 da CRP.

A Constituição Fiscal visa assegurar os direitos dos contribuintes a título da tributação; encontra-se no topo da pirâmide pelo seu poder hierárquico, dispondo de vários preceitos aplicáveis.

No regime regra, a determinação do lucro tributável dos sujeitos passivos de IRC é, pois, constituída pelo lucro líquido do período de tributação e pelas variações patrimoniais positivas e negativas não refletidas naquele resultado, tendo em conta também as correções ao lucro tributável efetuadas nos termos do CIRC. É de referir que o CIRC estabelece a aplicação de regras específicas, para efeitos de apuramento do lucro tributável das entidades a ele sujeitas, consoante se tratem de sujeitos passivos que exerçam ou não uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola²⁸.

Sendo o lucro a base de tributação, há que o definir. Na realidade, o conceito de lucro – como a generalidade dos conceitos – é meramente convencional, o “resultado” das premissas de que se parte na sua definição. Existem assim, noções distintas de lucro como, por exemplo, a noção de lucro económico, lucro contabilístico e lucro fiscal ou tributável.²⁹

A maior dificuldade de se encontrar um conceito unívoco de lucro, mesmo que só para efeitos fiscais, reside em que não se pode ignorar a importância do problema: a noção utilizada tem de ser apta para traduzir, tão corretamente quanto possível a capacidade contributiva de um sujeito passivo. Sendo assim, a definição da matéria coletável é, nesta medida, uma questão essencial da justiça de um imposto.

Para efeitos de apuramento do imposto a pagar, vigora, em regra, no CIRC, o princípio do declarativo, em que se atribui ao sujeito passivo a responsabilidade de autoliquidação, sem prejuízo da posterior verificação dos elementos declarados por parte da Administração Tributária. O valor da coleta de imposto consiste, portanto, na aplicação da taxa (tendo em conta o tipo de sujeito passivo) à matéria coletável apurada.

Após o apuramento do imposto a pagar, é deduzido o valor pago durante o ano a título de retenção na fonte sobre os rendimentos, podendo o resultado final ser imposto a pagar ou a receber. O imposto a pagar ou a receber é determinado pela pessoa coletiva, na sua declaração de rendimentos que deve ser entregue todos os anos até dia 31 de Maio do ano seguinte a que diz respeito. A falta de declaração confere ao Estado o direito de liquidar o imposto, ao verificar que se encontra em falta essa declaração de impostos. No entanto, podemos nos deparar com a situação em que a declaração é

²⁸ VENTURA, A. *Lições de Direito Fiscal*, 2014, Chiado Editora, pág.61 e ss.

²⁹ FAVEIRO, V. *Noções Fundamentais de Direito Fiscal Português*, II, 1984, pág.526 e ss.

apresentada, mas a fiscalização entende que a mesma não corresponde inteiramente à realidade. Nesse caso, a Administração fiscal pode fazer a correção da declaração de impostos e concluir que ao ter sido declarado, por exemplo, 50€, deveria, na verdade, ter sido declarado 100€. Sendo assim, torna-se necessário fazer uma liquidação adicional corretiva da declaração apresentada e, seguidamente, o contribuinte terá de pagar a diferença em falta.

As suas taxas podem ser revistas anualmente e são fixadas no Orçamento do Estado para o ano a que se refere. Estas taxas são um elemento fundamental para o cálculo de imposto e esse cálculo, que é feito pela multiplicação da respetiva taxa de IRC e pela matéria coletável, acrescido de outras taxas como, por exemplo, a derrama.

Ao lucro, são adicionadas as mais-valias, subsídios não destinados à exploração; por exemplo, ao procurar o rendimento real como prescreve a Constituição.³⁰ Como ocorre no caso da empresa, onde se procura uma prática e atividade, também no lucro se procura a tributação de um lucro real efetivo.

Quando o CIRC entrou em vigor, a taxa geral de tributação era de 36,5%. Em 2004, passou para 25% e recentemente, esteve em curso uma reforma que previa uma taxa de 17% a 19% (Comissão, 2013). À taxa que o Estado central aplica pode acrescer uma “derrama” que será aplicada pelas autoridades municipais. Em Outubro de 2013, a taxa passou a ser de 23%, e a derrama municipal pode ir até 1,5% do lucro tributável, embora com ligeiras diferenças na base tributável. No entanto, com o novo Orçamento de Estado, a taxa de IRC foi alterada para 21% em Janeiro de 2021. As Pequenas Médias Empresas (PME), beneficiam de uma taxa reduzida de 17% sobre os primeiros 25.000,00€ de matéria coletável. Nos arquipélagos da Madeira e dos Açores, a tributação sobre os rendimentos das empresas é mais reduzida, comparativamente a Portugal Continental, sendo 20% na Madeira e 16,8% nos Açores.

O imposto é anual e autoliquidado.

3.1 Incidência subjetiva e objetiva

O artigo 1.º do CIRC enumera os sujeitos passivos do IRC, sendo estes os seguintes:

³⁰ Nabais, 2013, pág. 37.

- a) as sociedades comerciais ou civis sob forma comercial: as sociedades comerciais como pessoas coletivas destinadas a realizações de uma atividade económica constituem a parte principal dos sujeitos passivos de IRC;
- b) as cooperativas: integram a economia social e estão sujeitas ao IRC pelos lucros que obtêm, ainda que não os possam distribuir aos cooperantes;
- c) as empresas públicas e as demais pessoas coletivas de Direito Público ou Privado: à partida, qualquer entidade pública está sujeita a IRC. Note-se, todavia, que o Estado, as regiões autónomas e os municípios, *“bem como qualquer dos seus serviços, estabelecimentos e organismos, ainda que personalizados, compreendidos os institutos públicos, com exceção das entidades públicas com natureza empresarial”* estão isentos, nos termos do artigo 9.º, nº1 a) do CIRC.
- d) São igualmente sujeitos passivos as entidades desprovidas de personalidade jurídica, os residentes em território português, cujos rendimentos não sejam tributados diretamente em sede de IRS ou de IRC na esfera das pessoas singulares ou coletivas que as integram. Trata-se, pois, de uma norma residual, destinada a fechar possíveis lacunas de tributação.

Por fim, não são sujeitos de IRC as heranças indivisas, os condomínios que integram uma situação de contitularidade, regulada no artigo 1 do CIRS, nem os consórcios.

Relativamente ao objeto do imposto, verificamos nos termos do artigo 3º do CIRC que, vai recair sobre as empresas, que serão tributadas unicamente pelos rendimentos obtidos em território português. Assim, temos como residentes, as entidades que exerçam a título principal uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, em que a sua base tributável seja o lucro; e as entidades que não exercem uma atividade de natureza comercial ou agrícola, em relação às quais o IRC vai incidir sobre o rendimento global, bem como sobre os incrementos patrimoniais gratuitos.

No que respeita às entidades não residentes, temos aquelas que tenham um estabelecimento estável em território português e, como objeto de tributação em sede de IRC, o lucro respeitante a esse estabelecimento.

3.2 Determinação da Matéria Coletável

A matéria coletável é a base sobre a qual vai incidir a taxa do IRC, resultando daí a coleta, que após as deduções e eventuais acréscimos, determinará o imposto a

pagar ou a receber. A sua determinação é feita pelo próprio contribuinte na declaração de rendimentos. Assim, apurado o lucro tributável, procede-se ainda a diversas correções e deduções, obtendo-se a matéria coletável. Uma vez apurada a matéria coletável, aplica-se a respetiva taxa para determinar a coleta e posteriormente o IRC liquidado.

A determinação do resultado tributável é efetuada, periodicamente, em cada exercício económico, que em Portugal coincide com o ano civil (periodicidade anual).

Em suma, a tributação do lucro efetivo ou real das empresas constitui, assim, um processo complexo, uma vez que o imposto será determinado não apenas com base na declaração do contribuinte/sujeito passivo, mas também com base num conjunto de elementos de prova recolhidos e que constituem a sua escrituração comercial.

De salientar que o conceito de lucro tributável teve em conta a evolução que se registou na legislação de outros países para efeitos fiscais na adoção, de uma noção extensiva de rendimento, de acordo com a chamada *teoria do incremento patrimonial* e que está também em sintonia com os objetivos de alargamento da base tributável visados pela reforma, como refere Ricardo (2007:221).

Nesta conformidade, o lucro tributável é apurado segundo a chamada *teoria do balanço*, reportando-se à diferença entre o ativo líquido no fim do período e o ativo líquido no início do período da tributação.

Deste modo, nos termos do n.º1 do artigo.17º do CIRC, o lucro tributável é constituído pela soma algébrica do resultado líquido do exercício e das variações patrimoniais positivas e negativas verificadas no mesmo período e não refletidas naquele resultado, determinado com base na contabilidade, mas não se reduz a este.

Devem-se ter em conta, também, as variações patrimoniais positivas e negativas não refletidas no lucro contabilístico, sendo este sujeito a correções. No entanto, a contabilidade e a fiscalidade perseguem objetivos distintos, vigorando o *princípio da dependência parcial* e há que introduzir as necessárias correções na base, acrescentando os gastos contabilísticos que não são aceites para efeitos fiscais e os rendimentos fiscais que não estão refletidos na contabilidade; isto torna necessário deduzir os rendimentos contabilísticos que não relevam para efeitos fiscais e os gastos fiscais que não foram relevados contabilisticamente no período.

Não obstante o que ocorre acima, as empresas têm o dever de ter a contabilidade organizada mediante os princípios e normas contabilísticas. No entanto, a fiscalidade introduz normas extras contabilísticas que permitem limitar a dedutibilidade de gastos,

depreciações e amortizações. Neste sentido, LOPES & MARTINS (2014:25) entendem que esse conjunto de normas fiscais aplicadas no CIRC visa, para além da limitação da dedutibilidade dos gastos e perdas das empresas pretendem *«estabelecer a obrigatoriedade do reconhecimento fiscal de rendimentos, incluir na incidência do imposto determinadas realidades que, caso contrário, poderiam escapar à tributação (v.g., as doações) ou ainda excluir da tributação variações patrimoniais que se entende não deverem ser gravadas.»*

Por conseguinte, CASALTA NABAIS (2016:522) refere que o lucro tributável das empresas tem como base a contabilidade; no entanto, não se reduz a esta, pois por via do direito fiscal o lucro das empresas tem em conta todas as variações patrimoniais positivas, em conformidade com o artigo 21.º do CIRC, e negativas, de acordo com o artigo 24.º do CIRC. Com efeito, pode afirmar-se que o apuramento do lucro tributável das empresas não segue, em exclusivo, o CIRC (num modelo de dependência total entre fiscalidade e contabilidade, ou de autonomia em que o lucro tributável seria apurado de maneira totalmente autónoma em função do resultado contabilístico); segue-se antes um modelo de dependência parcial do direito fiscal em relação ao direito da contabilidade.

Há lugar, no IRC, a autoliquidação e cabe à Autoridade Tributária, na falta de declaração, determinar ou corrigir os valores declarados pelo sujeito passivo, nos termos do artigo 109.º, do CIRC.

As entidades podem optar pelo regime simplificado de determinação da matéria coletável se exercerem uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola; se estiverem ao abrigo da isenção e se não forem sujeitos de um regime especial de tributação. Porém, as entidades tributadas pelo regime de tributação de grupos de sociedades, bem como as sociedades enquadradas no regime de transparência fiscal, não podem optar pelo regime simplificado.

Nos termos do artigo 86.º-A n.º1 do CIRC, podem optar pelo regime simplificado os sujeitos passivos referidos que cumpram também as seguintes condições, cumulativamente:

- Tenham obtido, no período de tributação imediatamente anterior, um montante anual ilíquido de rendimentos não superior a 200.000,00€;
- O total do balanço relativo ao período de tributação imediatamente anterior não exceda os 500.000,00€;
- Não estejam legalmente obrigados à revisão legal de contas;

- O respetivo capital social não seja detido em mais de 20%, direta ou indiretamente, por entidades que não preencham alguma das condições previstas nos pontos anteriores, exceto quando sejam sociedades de capital de risco ou investidores de capital de risco;
- Adotem o regime de normalização contabilística aplicável a micro entidades, previsto no DL nº36º-A/2011, de 9 de Março;
- Não tenham renunciado à aplicação do regime nos 3 anos anteriores, com referência à data em que se inicia a aplicação do regime.

A opção pela aplicação do regime simplificado deve ser formalizada pelos sujeitos passivos na declaração de início de atividade e numa declaração de alterações a apresentar até ao fim do 2º mês do período de tributação no qual pretendam iniciar a aplicação do regime simplificado de determinação da matéria coletável. Uma vez exercida esta opção, não haverá lugar a limite temporal de validade.

O regime simplificado cessa apenas quando deixem de se verificar os requisitos acima referidos; quando o sujeito passivo não cumpra a obrigação de emissão e comunicação das faturas previstas no n.º1 do artigo 3.º do DL nº198/2012, de 24 de Agosto; ou quando o sujeito passivo renuncie à aplicação do regime mediante declaração de alterações a apresentar até ao fim do 2º mês do período de tributação.

No caso de renúncia, o sujeito passivo não pode voltar a optar pelo regime simplificado antes de decorridos 3 anos sobre a mesma.

No que toca a determinação da matéria coletável, esta efetua-se no âmbito da avaliação direta, ou seja, com base nos valores declarados pelo contribuinte e tem como suporte a contabilidade. A avaliação indireta tem lugar quando se verifica a determinação do lucro tributável por recurso a presunções subsidiárias. Tanto na avaliação direta, como na avaliação indireta, estamos perante o domínio da tributação pelo lucro real preceituado no n.º2 do artigo 104.º, da CRP, que visa a tributação do rendimento efetivo do contribuinte.

A avaliação indireta só poderá ter lugar nas seguintes situações:

- Impossibilidade de comprovar e quantificar, direta e exatamente, a matéria coletável com base nos elementos contabilísticos;
- Quando sem razão justificada, a matéria coletável se afasta mais de 30% para menos ou durante 3 anos consecutivos, mais de 15% para menos da que

resultaria da aplicação dos indicadores objetivos da atividade de base técnico-científica;

- E quando os sujeitos passivos apresentarem, sem razão justificada, resultados tributáveis nulos ou prejuízos fiscais durante 3 anos consecutivos.

No que respeita aos rendimentos, não estão sujeitos a IRC as quotas pagas pelos associados em conformidade com os estatutos, bem como os subsídios destinados a financiar os fins estatutários. Os incrementos patrimoniais gratuitos ou donativos estão isentos, desde que se destinem a esses fins, conforme o n.º4 do artigo 54.º, do CIRC.

Quando as entidades têm rendimentos isentos e rendimentos não sujeitos, os gastos que sejam comuns, como a renda do imóvel onde estejam instaladas, gastos com a eletricidade, entre outros, só são dedutíveis na proporção dos rendimentos sujeitos e não isentos.

De modo a atenuar a tributação e a incentivar o investimento em equipamentos, na investigação e desenvolvimento e apoio à internacionalização das empresas, o CIRC prevê a aplicação de vários benefícios e incentivos fiscais. No que concerne aos benefícios, podem estes traduzir-se em isenções, reduções de taxas e deduções ao rendimento ou à coleta de imposto.

Não obstante o que foi referido, o CIRC prevê ainda a isenção de tributação a determinadas entidades ou atividades que prossigam fins de interesse público, social ou cultural, sempre que os rendimentos auferidos se destinem aos fins para que foram criadas.

3.3 Alíquotas

Segundo Nabais (2004)³¹ há que salientar a diferença de tributação entre as mais-valias das empresas e as mais-valias das entidades que não sejam empresas. Com efeito, mesmo entre as empresas, há que distinguir consoante sejam tributadas segundo o regime normal ou da contabilidade organizada ou segundo o regime simplificado. Isto, porque, nos termos dos n.ºs 1 e 3 do artigo 80.º do Código do IRC, enquanto as primeiras são tributadas em IRC pela taxa ou alíquota de 21%, as segundas são tributadas pela taxa ou alíquota de 20%.

³¹ NABAIS, J. C. (2004). *Tributação e urbanismo no direito europeu*. Revista do Centro de Estudos de Direito do Ordenamento, do Urbanismo e do Ambiente, 1(7), 9-29.

Para que se entenda, o Acórdão do TC n.º 18/2011, de 12 de janeiro de 2011, expõe que “(...) Não se trata de tributar um rendimento no fim do período tributário, mas determinado tipo de despesas em si mesma (...) Cada despesa é, para este efeito, um facto tributário autónomo, a que o contribuinte fica sujeito, venha ou não a ter rendimento tributável em IRC no fim do período. É certo que esta parcela de imposto só vem a ser liquidada num momento posterior e conjuntamente com o IRC. Porém, a determinação do valor global da matéria coletável sujeita à incidência das taxas de tributação autónoma no fim do período tributário é o mero somatório das diversas despesas dessa natureza, a que se aplica a taxa agora agravada. Essa operação de apuramento do montante tributável a este título não espelha um facto tributário de formação sucessiva, mas a mera agregação dos valores sobre que incide a alíquota do imposto”.

No caso do IRC a alíquota a aplicar é de 21%. Nabais (2013)³² refere que a liquidação, é uma autoliquidação efetuada pelo próprio contribuinte na declaração, sobre a matéria tributável da qual resulta a coleta. Mas, esta não corresponde necessariamente ao imposto a pagar porquanto há ainda que proceder às deduções à coleta a que haja lugar. A respeito das deduções à coleta, importa referir que tanto o Código do IRS como o Código do IRC falam de deduções à coleta reportando-se a duas realidades bem diferentes; de facto, integram nelas quer deduções que se inserem na liquidação em sentido amplo, entendida como o conjunto de operações de identificação do contribuinte e de determinação do imposto a pagar, quer deduções respeitantes à cobrança. Com efeito, enquanto nas primeiras estamos perante verdadeiras deduções à coleta, pois respeitam ao apuramento do imposto a pagar, nas segundas trata-se de descontar o imposto antecipadamente pago, ou seja, os montantes correspondentes aos pagamentos por conta feitos pelo próprio contribuinte e às retenções na fonte realizadas por terceiros.

3.4 Benefícios Fiscais

Na legislação portuguesa, o conceito de benefício fiscal surgiu pela primeira vez em 1989, com a introdução no ordenamento jurídico do EBF. O seu conceito encontra-se definido no n.º1 do artigo 2.º do EBF, como as medidas de carácter excecional instituídas para a tutela de interesses públicos extrafiscais relevantes que sejam superiores aos da própria tributação em que impedem. Podemos, assim, dizer que os

³² NABAIS, J.C. (2013). *A determinação da matéria tributável no IRC*. RFPTD, 1(1), 1-25.

benefícios fiscais são incentivos destinados a reduzir ou até mesmo eliminar o custo fiscal para o sujeito passivo, sendo uma mais-valia para os beneficiários.

Os benefícios fiscais têm um papel fundamental para as empresas por criarem uma vantagem ou um desagravamento fiscal perante uma situação normal de tributação. Em Portugal, o sistema fiscal dispõe de um conjunto variado de benefícios fiscais, com o intuito de incentivar ou promover determinados setores de atividades, setores económicos e regiões; por isso, assume esse papel relevante no desenvolvimento do setor empresarial português. Hoje em dia, as decisões adotadas no meio empresarial são tomadas em função do regime de tributação que esteja em vigor, e no caso em concreto de acordo com os benefícios fiscais ao investimento. A política de incentivo fiscal utilizada pelo Estado tem como objetivo estimular a economia nacional, tendo em vista o alcance de determinados objetivos económicos e sociais.

Os benefícios fiscais que apoiam o investimento encontram-se previstos no Código Fiscal de Investimento (CFI) e estão compostos por quatro benefícios, nomeadamente: Benefício Fiscal Contratual ao Investimento Produtivo; Regime Fiscal de Apoio ao Investimento; Regime de Dedução dos Lucros Retidos e Reinvestidos; e, por fim, Sistema de Incentivos Fiscais à Investigação e Desenvolvimento Empresarial II.

Os benefícios fiscais são considerados despesas fiscais uma vez que representam um custo para o Estado, originando a perda de receita fiscal.³³ Ou seja, economicamente são uma despesa fiscal que afeta a recolha de receita por parte do Estado, devendo esta, nos termos da alínea g) do n.º3 do artigo 106.º da CRP, ser anualmente quantificada na proposta do Orçamento do Estado (OE).

Gomes (1996)³⁴ afirma que os benefícios fiscais se encontram abrangidos pelo princípio da legalidade, uma vez que devem ser criados e regulados por lei da Assembleia da República ou por DL do Governo autorizado pela AR, nos termos da alínea i) do n.º1 do artigo 165.º da CRP.

Sanches (2010)³⁵ reconhece que os benefícios fiscais são medidas em que o interesse público que justifica a isenção, é superior à correta distribuição dos encargos tributários segundo a capacidade contributiva. Isto é, a atribuição desses benefícios

³³ SALDANHA SANCHES, J.L., (2006). *Os limites do planeamento fiscal*. Substância e forma do direito fiscal *Português, Comunitário e Internacional*, Coimbra Editora, Limitada.

³⁴ GOMES, N.S. (1996). *Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal* (174). *Manual de Direito Fiscal Vol. II*

³⁵ SALDANHA SANCHES, J.L. (2010). *Justiça Fiscal*. Portugal: Fundação Manuel dos Santos, Lisboa

quebra o equilíbrio existente entre diferentes temáticas como a igualdade, o ambiente e o desenvolvimento económico.

Os benefícios fiscais têm um impacto significativo, não só no resultado líquido das empresas, mas também nos impostos sobre os lucros a entregar ao Estado. Estes reduzem a base tributável levando a uma poupança fiscal, mas não constituem qualquer reembolso de imposto. Sendo medidas fiscais, é importante referir que estas medidas devem ser sempre justificadas. Como são também uma ferramenta que permite a redução na carga fiscal, a sua criação deve ter por base um estudo aprofundado e refletido nos objetivos socioeconómicos em que se pretende incidir. Desta forma, a Lei Geral Tributária (LGT) no n.º3 do artigo 14.º estabelece que a criação de benefícios fiscais depende da clara definição dos objetivos e da própria quantificação da despesa fiscal. Partindo desse pressuposto, Sanches (2010) refere que o benefício fiscal surge como algo que vai beneficiar o contribuinte, criando-lhe uma desoneração que vai atenuar a pressão fiscal.

Gomes (1991)³⁶ define os benefícios fiscais como a prática de medidas fiscais que resultam numa tributação menor, ou seja, num desagravamento fiscal. Já para Faria (1995)³⁷ o benefício fiscal é uma medida que tem como propósito reduzir ou eliminar o imposto a pagar por parte do sujeito passivo ou beneficiário. Assim, o conceito de benefício fiscal encontra-se associado a uma situação de tributação ou, como refere a autora, “*situação abrangida pelo campo de incidência de um imposto*”.

O n.º2, do artigo 2.º, do EBF define que os benefícios fiscais podem concretizar-se através de isenções, reduções de taxas, deduções à matéria coletável e à coleta, amortizações e reintegrações acentuadas. De acordo com o n.º3 do mesmo artigo, os benefícios fiscais são considerados despesas fiscais, as quais podem ser previstas no OE ou em documento anexo.

Com a decorrência das finalidades extrafiscais, os benefícios fiscais têm como objetivos o investimento, desenvolvimento regional, formação profissional, o emprego e a reestruturação empresarial, ou seja, têm em vista a dinamização da economia. Podemos assumir que os benefícios fiscais são medidas/ferramentas que têm como objetivo reduzir ou até mesmo eliminar uma determinada carga fiscal, promovendo ao mesmo tempo determinados comportamentos do contribuinte que visam o aumento da

³⁶ GOMES, N.S. (1991). *Teoria Geral dos Benefícios Fiscais* - Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, 165, pág.405.

³⁷ FARIA, M.T.B.V. (1995). *Estatuto dos Benefícios Fiscais: notas explicativas* (3ª edição), Lisboa: Rei dos Livros.

competitividade da economia. É por isso que Gomes (2005) afirma que os benefícios fiscais constituem uma derrogação das regras de tributação, traduzindo-se numa vantagem para o sujeito passivo e visando um objetivo económico-social.

Quando o Estado concede e cria benefícios fiscais, tem como intenção criar um ambiente mais favorável e competitivo, contribuindo assim para a promoção da economia e do tecido empresarial. Tendo em vista este aumento da competitividade económica, nota-se uma diminuição da receita obtida por parte do Estado com a atribuição destes benefícios. Por esta razão, os benefícios fiscais devem ser atribuídos de forma controlada e regulada. No âmbito da UE, a intervenção dos Estados-Membros na economia é regulada pelas instituições da UE, submetendo-se assim às normas e aos princípios da constituição económica europeia, especialmente ao regime dos auxílios do Estado, em que as regras gerais estão descritas nos arts.107º e 109º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia (TFUE).

Castro (2006)³⁸ afirma que as políticas fiscais têm uma influência na taxa de crescimento económico, na sequência do estudo realizado acerca das relações entre a política fiscal ao crescimento económico de longo prazo, em que as variáveis analisadas são as finanças públicas e o crescimento económico. Este autor constatou que o nível de fiscalidade exerce uma influência na decisão de investir, o que de certa forma, irá afetar esse crescimento económico. Em suma, Castro (2006) conclui que é fundamental a utilização de instrumentos fiscais que visem equilibrar a economia.

O n.º2 do artigo 103.º da CRP, afirma que os impostos são criados por leis, que determinam a incidência, a taxa, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes. Podemos afirmar que a atribuição dos benefícios fiscais tende a que o comportamento dos agentes económicos sofra alterações, levando assim, a alcançar o crescimento económico.

Com o Decreto-Lei n.º 215/89 de 1 Julho, o Governo entendeu acolher princípios que passam pela atribuição aos benefícios fiscais de um carácter obrigatoriamente excepcional, só devendo ser concedido em casos de reconhecimento de interesse público; pela estabilidade, de modo a garantir aos contribuintes uma situação clara e segura; pela moderação, dado que as receitas são postas em causa com a concessão de benefícios, quando o País tem de reduzir o peso do défice público e, simultaneamente, realizar investimento em infraestruturas e serviços públicos.

³⁸ CASTRO, C. (2006). *Política Fiscal e Crescimento Económico. Polytechnical Studies Review*, Vol. III nº 5/6, 087-118.

3.5 Sistemas de Controlo

3.5.1 Externo

O controlo externo tem como principal característica ser efetuado por profissionais alheios à instituição em análise, habilitados com qualificações técnicas e profissionais de elevado nível para exercer a auditoria. É de importância fundamental para a transmissão real e fidedigna da situação patrimonial das empresas e da boa gestão dos recursos ao dispor das mesmas. Um dos seus objetivos é, precisamente, a validação e certificação do controlo interno, avaliando a sua implementação e a sua eficácia. Além disso, o controlo externo, para realizar o seu trabalho, recorre à informação do controlo interno como um complemento do seu trabalho, sempre que esta informação for considerada pelo auditor independente como confiável e verdadeira.

De acordo com a Constituição Portuguesa, no seu artigo 214º, “*O Tribunal de Contas é o órgão supremo de fiscalização da legalidade das despesas públicas e de julgamento das contas que a lei manda submeter-lhe (...)*”. O Tribunal de Contas aprecia a boa gestão financeira e efetiva responsabilidades por infrações financeiras.

A refer que, segundo a Constituição da República Portuguesa (CRP), “*O sistema fiscal visa a satisfação das necessidades financeiras do Estado e outras entidades públicas e uma repartição justa dos rendimentos e riqueza*” (103/1 CRP).

Se a letra ou espírito da lei tributária não tiverem previsto a tributação de determinado facto, ele não poderá ser tributado, obtendo-se assim uma poupança fiscal. Estas operações são lícitas. No entanto, há que distinguir, neste âmbito, certos negócios que a lei considera como abusivos, anómalos, os quais são objeto de normas anti-abuso especiais ou gerais e que se podem considerar como atos anti-jurídicos, ao abrigo dessas leis anti-abuso. Tais cláusulas são aplicadas a posteriori, consistindo normalmente na desconsideração do negócio jurídico efetuado.

É objetivo destas leis reforçar a eficácia no combate à fraude e evasão fiscais, através do reforço da cooperação entre a Direção Geral da Autoridade Tributária e Aduaneira e certas entidades; busca regular o exercício da consultoria fiscal agressiva que visa a exploração sem limites e sem peias das “*fragilidades da lei fiscal, mesmo que em desconformidade com o plano e o espírito legislativo*” e diminuir os custos administrativos da fiscalização.

Consagra especiais deveres de comunicação, informação e esclarecimento à Administração Fiscal por parte de consultores fiscais e entidades financeiras de esquemas pré-fabricados de planeamento fiscal “agressivo” para oferta a clientes.

A evolução legislativa da passada década caracteriza-se por um acentuado reforço das garantias dos contribuintes, existindo uma forte oposição ao alargamento dos poderes como a introdução da cláusula geral anti-abuso, coleta mínima e acesso direto a dados cobertos pelo sigilo bancário. Na década atual em vez da demagogia anti impostos, assiste-se a uma subalternização sistemática dos direitos dos contribuintes ao objetivo central da maximização das receitas tributárias.

A causa ancestral das medidas anti-abuso é a obtenção da igualdade tributária e a justiça na distribuição dos encargos tributários. Contudo, serão estes objetivos assegurados na prática?

O respeito pelas garantias dos contribuintes tem de se verificar em dois momentos fundamentais:

- Criação de cláusulas anti-abuso;
- Aplicação das cláusulas anti-abuso.

Atualmente, o sujeito passivo passa a ter um ónus de planeamento e o direito subjetivo de optar entre vários comportamentos legalmente admissíveis, pelo que estamos perante um direito fundamental cujo núcleo tem de ser respeitado e cujos limites terão que ser definidos.

Foi sobretudo a partir da década de 90, devido à forte influência da harmonização fiscal comunitária, que em Portugal se adotaram progressivamente medidas defensivas anti-abuso contra a evasão e fraude internacionais. Foi através do DL n.º 37/95, de 14 de fevereiro, que foram criadas medidas anti-abuso de combate à fraude e evasão fiscal internacional com o objetivo de limitar a utilização de paraísos fiscais ou regimes fiscais preferenciais ou privilegiados, fundamentalmente através de sociedades de base aí estabelecidas.

O atual artigo 60.º do CIRC possibilita a tributação no Estado de residência dos rendimentos auferidos pelas sociedades de base instaladas em paraísos fiscais ou regimes fiscais privilegiados, pertencentes a sócios residentes, ainda que não se tenha procedido à distribuição de lucros, consagrando-se, assim, a transparência fiscal destas sociedades.

Os acontecimentos económicos e financeiros verificados nos últimos anos, nomeadamente aqueles que estão relacionados com a fraude e com a transmissão de

uma visão não real das condições das empresas, levaram à necessidade de serem criadas normas e mecanismos que promovessem uma visão mais real e fidedigna da situação económica das empresas, com vista a aumentar a confiança dos investidores. Deste modo, surgiu a necessidade de se criarem mecanismos de controlo externo e independente das entidades fiscalizadas, obrigando todas as organizações a serem reguladas e supervisionadas por entidades competentes, como por exemplo, o Tribunal de Contas, o ROC e a CMVM. Assim sendo, o controlo externo assume uma grande importância para o sucesso de qualquer organização. Isto porque, apesar da importância que o controlo interno tem e do contributo que ele pode dar no alcance dos objetivos das organizações, o facto de existir, bem como o seu funcionamento ser controlado pelos órgãos de gestão, torna-o falível e sujeito a manipulação, para além das limitações que o mesmo apresenta. Deste modo, surgiu a necessidade de existir uma validação e certificação da informação financeira das empresas e, sobretudo, da informação prestada pelo controlo interno, só possível através da existência de um controlo externo livre e independente.

O controlo externo pode ser definido como um controlo ou ação de fiscalização exercida por um organismo externo ou por profissionais independentes da instituição a ser controlada ou fiscalizada, com habilitações técnicas e profissionais para exercer auditoria. Segundo o Tribunal de Contas (1999), o controlo externo não se limita apenas a fiscalizar a legalidade e regularidade das operações financeiras públicas, mas fiscaliza igualmente toda a gestão financeira quer do setor público administrativo quer das empresas públicas, sociedades de capitais e todas as entidades que beneficiam de fundos públicos.

Em Portugal, o controlo externo do setor público pode ser exercido por várias entidades, nomeadamente Tribunal de Contas, Inspeção Geral das Finanças, Inspeção Geral de Administração do Território, Conselhos Fiscais, Revisores Oficiais de Contas (ROC), Assembleias, Órgãos de Controlo Interno (auditoria interna), Assembleias Municipais, Assembleias Gerais das empresas, e pelos cidadãos através do controlo social. No entanto, é o Tribunal de Contas que tem assumido as responsabilidades mais elevadas no que respeita à auditoria pública. No que respeita ao controlo externo no setor privado, existem várias entidades que garantem a regulamentação e supervisão financeiras das empresas: o Banco de Portugal (fiscaliza as atividades das instituições de crédito, auxiliares de crédito e parabancários); a Comissão do Mercado de Valores Mobiliários (fiscaliza emitentes de valores mobiliários, intermediários financeiros,

consultores autónomos, entidades gestoras de mercados, entre outros); o Instituto de Seguros de Portugal (fiscaliza empresas de seguros e resseguros, dos fundos de pensões e respetivas sociedades gestoras e dos mediadores de seguros); e, a Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (regula tudo o que está relacionado com a atividade de auditoria às contas e serviços de empresas ou de outras entidades).

O Direito Fiscal, enquanto dominado pelos princípios da legalidade e da tipicidade da tributação (por sua vez, emanação do princípio da segurança jurídica) resiste à utilização de técnicas de combate à elisão como o recurso à analogia, ou a utilização de cláusulas gerais que recorram a conceitos indeterminados.

A ter em conta uma cláusula geral anti-abuso que afirma: “*São ineficazes no âmbito tributário os atos ou negócios jurídicos essencial ou principalmente dirigidos, por meios artificiosos ou fraudulentos e com abuso das formas jurídicas, à redução, eliminação ou diferimento temporal de impostos que seriam devidos em resultado de factos, atos ou negócios jurídicos de idêntico fim económico, ou à obtenção de vantagens fiscais que não seriam alcançadas, total ou parcialmente, sem utilização desses meios, efetuando-se então a tributação de acordo com as normas aplicáveis na sua ausência e não se produzindo as vantagens fiscais referidas.*” (artigo 38.º, n.º 2, da LGT).

3.5.2 Interno

O controlo interno é essencial em qualquer organização. Trata-se de um processo implementado pelos órgãos de gestão de forma a garantir que os seus objetivos são alcançados. Ao longo dos anos tem vindo a ser considerado como um elemento crucial para o sucesso das organizações. É bem verdade que o sucesso de uma organização poderá depender da implementação de um bom sistema de controlo interno, garantindo uma “*segurança razoável na prevenção, limitação, e deteção de erros e irregularidades*” (MARÇAL & MARQUES, 2011: 55)³⁹. Um efetivo sistema de controlo interno é, pois, essencial para manter os registos contabilísticos e financeiros de uma organização, cruciais para a sua gestão, de forma transparente e rigorosa.

O controlo interno consiste num processo que deve ser colocado em prática quer pelos gestores quer por todo o pessoal, e que tem como objetivos a promoção da eficácia e eficiência das operações, o desenvolvimento de relatos financeiros fiáveis e a

³⁹ MARÇAL, N., & Marques, L.M (2011). *Manual de Auditoria e Controlo Interno no Sector Público* (1ª edição), Edições Sílabo, pág. 33.

certificação de que estes relatos e restantes informações estão em conformidade com a lei e regulamentos aplicáveis (AICPA, 2009).

Em relação ao controlo no sector público em Portugal, a administração dos fundos e dos bens públicos exige o rigoroso cumprimento dos requisitos legais, sendo incumbida aos organismos de controlo essa verificação.

O princípio da legalidade tem tido um papel primordial ao longo dos tempos, estando hoje as organizações confrontadas com a necessidade de acrescentar a esta vertente tradicional outros indicadores indispensáveis ao processo decisório.

Torna-se assim fundamental que se complemente o regime legal (princípio da legalidade) com controlos sobre a atuação dos gestores, para poder avaliar se a gestão económica dos recursos públicos (que são escassos) está a ser efetuada de uma forma correta e ajustada. Ou seja, se está assegurada a gestão desses recursos de forma eficaz, eficiente, económica e equitativa. É precisamente nestes pontos que a atuação dos órgãos de controlo e fiscalização se torna essencial.

O sistema nacional de controlo das finanças públicas português encontra-se apresentado na figura infra apresentada:

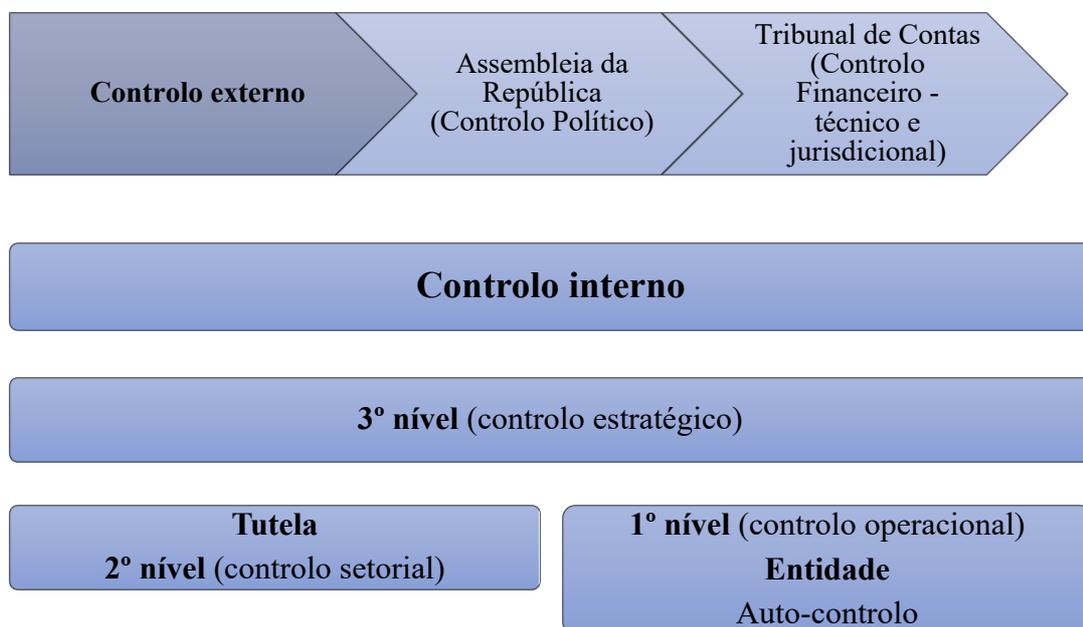


Figura II – 1- Sistema Nacional de Controlo das Finanças Públicas Português.

Fonte: Adaptado de Tribunal de Contas – Manual de Auditoria e Procedimentos.

O controlo interno considera-se estruturado em três níveis, conforme apresentado na figura acima:

1º nível - Controlo Operacional: consiste na verificação, acompanhamento e informação, centrados em decisões dos órgãos de gestão das unidades de execução. É constituído pelos órgãos e serviços de inspeção e auditoria ou fiscalização inseridos no âmbito da respetiva unidade.

2º nível - Controlo Setorial: consiste na verificação, acompanhamento e informação perspectivados preferencialmente sobre a avaliação do controlo operacional e sobre a adequação da inserção de cada unidade operativa e respetivo sistema de gestão, nos planos globais de cada ministério ou região, sendo exercido pelos órgãos setoriais e regionais de controlo interno.

3º nível - Controlo Estratégico: consiste na verificação, acompanhamento e informação, perspectivados preferentemente sobre a avaliação do controlo operacional e controlo setorial, bem como sobre a realização das metas traçadas nos instrumentos previsionais, designadamente o Programa do Governo, as Grandes Opções do Plano e o Orçamento de Estado.

Relativamente à situação fiscal das empresas, quem tem a responsabilidade, direta ou indireta, é o Contabilista Certificado e o Revisor Oficial de Contas (ROC), que têm o dever de, no caso do Contabilista certificado e no âmbito das suas obrigações para com as entidades a quem prestem serviços, planificar, organizar e coordenar a execução da contabilidade, segundo os planos de contas oficialmente aplicáveis, respeitando as normas legais e os princípios contabilísticos vigentes, assumir a responsabilidade pela regularidade técnica, nas áreas contabilística e fiscal, mas também exercer funções de consultoria nas áreas da contabilidade, fiscalidade e segurança social.

Para com a Autoridade Tributária, o Contabilista certificado deve assegurar que as declarações fiscais que assina estão de acordo com a leis e as normas técnicas em vigor e deve abster-se da prática de quaisquer atos de ocultação, destruição, inutilização, falsificação ou viciação dos documentos e das declarações fiscais a seu cargo. O não cumprimento destes deveres faz incorrer o Contabilista certificado em responsabilidade disciplinar, penal e tributária. Além disso, existe o dever de o Contabilista certificado de participar ao Ministério Público através da Ordem dos Contabilistas Certificados, os factos de interesse público que constituam crimes públicos, detetados no exercício das suas funções. Os crimes em questão dizem respeito aos crimes de burla tributária (artigo 87.º), de fraude fiscal (artigo 103.º), de fraude contra a segurança social (artigo 106.º), de abuso de confiança fiscal (artigo 105.º), de abuso de confiança contra a segurança social (artigo 107.º) e de frustração de créditos (artigo 88.º), todos previstos no RGIT.

Assim, pode um Contabilista certificado vir a ser responsabilizado se não participar ao Ministério Público a dissipação de parte ou da totalidade do património da empresa que seja dado como objeto de penhora. Incorre ainda em responsabilidade tributária se não efetuar o pagamento do imposto devido, desde que se verifique um nexo de causalidade entre a omissão da participação e o não pagamento da dívida tributária e lhe seja imputável o não pagamento do imposto devido naquele ano civil. Um exemplo dessa responsabilidade pode ocorrer no caso de uma empresa em inatividade continuar a emitir faturas e não entregar o IVA ao Estado.

Quanto ao ROC, também lhe compete prevenir ou minimizar o risco fiscal, de acordo com as funções que lhe são confiadas, as quais consistem, nomeadamente, em realizar todos os exames e verificações necessários à revisão e certificação legais de contas (Artigo 420.º, n.º4 do Código das Sociedades Comerciais – CSC), solicitar a documentação necessária, informações e esclarecimentos da administração ou de terceiros sobre os contratos e movimentos de contas entre estes e as entidades onde exerce funções (nº 3 e 4 do art. 52º do Decreto-Lei n.º 487/99 e n.º 2 do artigo 421.º do CSC), na declaração da impossibilidade de certificação legal perante a inexistência, insuficiência ou ocultação da matéria sujeita a apreciação (artigo 43.º, n.º 4, 44.º e 45.º do Decreto-Lei n.º 487/99 e artigo 452.º do CSC) e participar ao Ministério Público, através da Ordem e dos Revisores Oficiais de Contas, todos e quaisquer factos por si detetados que possam constituir crimes públicos, incluindo os crimes fiscais.

Para que se perceba a importância do controlo do IRC, em 2015 era publicada a informação de que o Tribunal de Contas havia detetado quase 500 ME de receitas de IRC não contabilizadas. Ramos (2015)⁴⁰ refere que o relatório da auditoria ao controlo da receita de IRC indica que a gestão e o controlo da cobrança voluntária deste imposto foram, em geral, eficazes, ainda que não tenham assegurado a contabilização integral, legal e regular do imposto como adequado. Conclui também que subsiste a falta de interligação dos sistemas da Autoridade Tributária com o sistema de contabilização das receitas na Conta Geral do Estado, em desrespeito de normas legais vigentes desde 2001.

4. Comparação entre os sistemas do controlo externo e interno do II e do IRC

⁴⁰ RAMOS, A. (2015). *Tribunal de Contas deteta quase 500 ME de receitas de IRC não contabilizadas*. Disponível em: <https://www.tsf.pt/portugal/justica/tribunal-de-contas-deteta-quase-500-me-de-receitas-de-irc-nao-contabilizadas-4707650.html>

As principais diferenças entre o controlo interno e externo em sede de II e IRC são:

- **Objetivos:** O controlo externo está mais orientado para o mercado, principalmente quando a empresa precisa realizar um empréstimo ou angariar novos investidores. Já o controlo interno, é mais voltado para a necessidade acerca de uma tomada de decisões da gestão empresarial;

- **Análise:** O controlo externo é de carácter totalmente contábil, enquanto o controlo interno é contábil e operacional;

- **Obrigatoriedade:** O controlo externo é totalmente obrigatório para as empresas que possuam um capital aberto ou até mesmo de grande porte, enquanto o interno, consiste numa iniciativa da própria empresa com o intuito de agregar melhorias nos seus processos internos.

Conforme afirma Martins (2003)⁴¹, controlar é confrontar a realidade com o modelo ideal e tentar perceber quais as divergências existentes, bem como encontrar formas de as corrigir. Assim, podemos constatar, que o controlo está relacionado com o processo de decisão que contribui para a solução de medidas nas organizações/entidades. Ao contrário da rotina de cada indivíduo cujo controlo está inserido de acordo com as respetivas necessidades, mesmo que isso ocorra de forma inconsciente, as empresas buscam controlos formais, com atividades e técnicas adequadamente planeadas, a fim de garantir a sua correta aplicabilidade.

O controlo externo em Portugal é exercido pela Assembleia da República e pelo Tribunal de Contas, quando se trate de finanças públicas; ao passo que, o controlo interno é da responsabilidade do Contabilista certificado e do Revisor Oficial de Contas (ROC), perante as entidades a quem prestem os seus serviços.

O controlo da receita de IRC, é de extrema importância por ser um indicador de que a gestão e o controlo da cobrança voluntária deste imposto, são geralmente eficazes, mesmo que não assegurem a contabilização integral, legal e regular do imposto como adequado.

Em Angola, e em sede de II, o controlo externo fica ao encargo do Tribunal de Contas, da Inspeção Geral da Administração do Estado (IGAE), da Inspeção Geral das Finanças (IGF) e dos Conselhos Fiscais (CF). Face ao histórico da época colonial, o controlo interno passou a ser exercido pela Administração Tributária (AT).

⁴¹ MARTINS, E. (2003). *Controle, Custos Controláveis e Custos Estimados*. In Contabilidade de custos, 9ª Edição, São Paulo: Atlas, pág. 221-227.

Contudo, podemos afirmar que, ambos os países têm a preocupação de reduzir as dívidas fiscais dos contribuintes e de garantir o pagamento integral e tempestivo perante o Estado.

4.1 Transferências de divisas para o exterior

Os pedidos de transferência relativos às operações de capitais devem ser submetidos às instituições de crédito autorizadas para exercer o comércio de câmbios, por meio de carta do interessado, que deve mencionar os elementos essenciais da operação a ser efetuada, designadamente a identificação do requerente e beneficiário, indicar a natureza e finalidade da operação, bem como o montante, moeda de liquidação e país de destino ou origem dos fundos, ou por meio dos originais dos documentos específicos de cada operação.

A cobertura cambial das operações de exportação de capitais poderá processar-se através da venda pela instituição de crédito, com base na taxa de câmbio acordada entre as partes e através da afetação de contas de depósito em moeda estrangeira.

Para efeito de licenciamento, as operações de capitais podem ser sistematizadas em três categorias:

- Operações de crédito (curto prazo);
- Operações de investimento estrangeiro (médio a longo prazo);
- Movimentos de capitais de caráter pessoal.

4.2 Retenções na fonte

O pagamento do imposto pode ocorrer por vias distintas, o que proporciona vantagens óbvias, como por exemplo: um efeito de anestesia fiscal, resultante do seu fracionamento em várias prestações, entregues por diferentes formas⁴²; o encurtar do intervalo temporal entre os momentos em que ocorrem o facto gerador e o pagamento; possibilita um afluxo mais regular de receitas aos cofres do Estado; e, diminui a evasão. Neste método de cobrança de impostos, existe na maior parte dos casos, grande divergência entre o valor faturado e o rendimento líquido do sujeito passivo (como é o caso das vendas de mercadorias, em que a “margem” é extremamente variada, até mesmo em transações do mesmo tipo), ou seja, a retenção na fonte, porque incide sobre o valor bruto, poderia, facilmente, originar uma cobrança em valor superior ao

⁴² Este efeito é máximo nos casos de retenção na fonte, em que o contribuinte quase não se apercebe do montante do pagamento de imposto feito em seu nome.

pretendido, podendo, mesmo, resultar um ganho total superior ao rendimento líquido decorrente de uma determinada transação. A possibilidade de retenção na fonte está afastada nas transações na fase de retalho, naqueles casos em que o adquirente não é uma empresa, pois aos consumidores finais não pode, obviamente, ser-lhes exigido que atuem como substitutos fiscais, nem que procedam às operações que tal qualidade implica. Daí que a retenção da fonte em IRC seja relativamente excepcional. Apenas acontece aquando da obtenção de rendimentos que, muito embora constituam proveitos a ter em consideração no cálculo do lucro tributável, dado o carácter global deste, não são verdadeiramente empresariais; têm outra natureza (rendimentos de capitais ou similares). Rendimentos que, geralmente, são de natureza passiva, ou seja, cuja obtenção não supõe custos elevados. Assim, a retenção na fonte é aceitável, uma vez que o montante bruto corresponderá, pelo menos em larga medida, ao rendimento líquido obtido pelo respetivo beneficiário. Os rendimentos sujeitos a retenção na fonte, encontram-se enumerados no preceito do artigo 94.º, do CIRC.

Quando o beneficiário é residente, o valor a reter será, em princípio, calculado por aplicação das taxas previstas para cada um desses tipos de rendimentos, no CIRS.

Relativamente aos não-residentes, importa recordar que a questão da tributação por retenção na fonte só ganha verdadeiramente autonomia quando não possuam estabelecimento estável no território português ou, possuindo-o, os rendimentos em causa não sejam imputáveis à atividade deste.

Estando em causa rendimentos imputáveis a um estabelecimento estável, as regras relativas à retenção na fonte são aplicáveis aos residentes.

As regras de repartição internacional do direito à tributação só determinam a sujeição a imposto do lucro de atividades empresariais de não-residentes quando estes possuam um estabelecimento estável no nosso país.

Segundo a Lei n.º 2/2014, o IRC é objeto de retenção na fonte relativamente aos seguintes rendimentos obtidos em território português:

- a) Rendimentos provenientes da propriedade intelectual ou industrial e bem assim da prestação de informações respeitantes a uma experiência adquirida no setor industrial, comercial ou científico;
- b) Rendimentos derivados do uso ou da concessão do uso de equipamento agrícola, industrial, comercial ou científico;
- c) Rendimentos de aplicação de capitais não abrangidos nas alíneas anteriores e rendimentos prediais, tal como são definidos para efeitos de IRS, quando o

seu devedor seja sujeito passivo de IRC ou quando os mesmos constituam encargo relativo à atividade empresarial ou profissional de sujeitos passivos de IRS que possuam ou devam possuir contabilidade;

- d) Remunerações auferidas na qualidade de membro de órgãos estatutários de pessoas coletivas e outras entidades;
- e) Prémios de jogo, lotarias, rifas e apostas mútuas, bem como importâncias ou prémios atribuídos em quaisquer sorteios ou concursos;
- f) Rendimentos referidos na alínea d) do n.º 3 do artigo 4.º obtidos por entidades não residentes em território português, quando o devedor dos mesmos seja sujeito passivo de IRC ou quando os mesmos constituam encargo relativo à atividade empresarial ou profissional de sujeitos passivos de IRS que possuam ou devam possuir contabilidade;
- g) Rendimentos provenientes da intermediação na celebração de quaisquer contratos e rendimentos de outras prestações de serviços realizados ou utilizados em território português, com exceção dos relativos a transportes, comunicações e atividades financeiras.

4.3 Identificação de pagamentos

O meio de identificação de pagamentos realizados pelas empresas, por parte do BNA e das Instituições, surge no momento em que o interessado apresenta o pedido de transferência referentes às operações de capitais, ou seja, quando há discriminação dos motivos e das razões pelas quais pretende fazer a transação. Deste modo, os motivos do interessado devem enquadrar-se nas operações de crédito, nas operações de investimento estrangeiro ou nos movimentos de capitais de carácter pessoal.

No caso das operações petrolíferas, deve o operador apresentar trimestralmente ao BNA, uma lista detalhada de todos os contratos assinados com as entidades não residentes, fornecedores de bens e serviços. O BNA pode, sempre que entender necessário, determinar a apresentação da cópia de quaisquer contractos.

A Concessionária Nacional e as sociedades investidoras, sejam estas nacionais ou estrangeiras, estão obrigadas a proceder ao registo de todas as suas operações cambiais, nomeadamente de importação, exportação e reexportação de mercadorias, o recebimento e o pagamento de invisíveis correntes e a importação e a exportação de capitais, incluindo a abertura de contas no exterior do país.

Tanto a Concessionária como as sociedades investidoras estão impedidas de reter no exterior as cambiais decorrentes da liquidação de exportações, de recebimento de invisíveis correntes e de importação de capitais, incluindo aquelas resultantes de execução de avales e garantias ativas e de indemnização de seguros. Não é igualmente permitida, às sociedades investidoras, a retenção das cambiais no exterior do país, que sejam necessárias para a liquidação de bens e serviços fornecidos por entidades não residentes, bem como a moeda estrangeira para a liquidação em moeda nacional de bens e serviços fornecidos por entidades residentes.

A Concessionária Nacional, as sociedades investidoras, nacionais e estrangeiras, e as instituições financeiras bancárias estão obrigadas a prestar ao BNA todas as informações e/ou esclarecimentos que considerem relevantes para a verificação do cumprimento e observância do estabelecido na lei, havendo aqui uma supervisão do dever de informação, nos termos da Lei nº 2/12, de 13 de Janeiro.

4.3.1 Pagamentos internos

Quando se fala em pagamentos internos, faz-se referência à liquidação do imposto, na fase administrativa, em que se visa determinar o imposto a pagar por parte do contribuinte. Para este efeito, são levadas a cabo algumas operações de natureza administrativa, ou seja, a determinação da matéria coletável sobre a qual vai incidir a taxa de imposto.

Normalmente, esta taxa é designada como taxa de esforço, que varia consoante o tipo de tributação de que procuramos efetuar a respetiva liquidação.

Nas situações de tributação do rendimento das pessoas singulares, considera-se que a taxa de imposto deve ser progressiva, uma vez que procura tributar de forma mais elevada quem seja detentor de maior rendimento, o que vai de acordo com os princípios constitucionais da legalidade e igualdade fiscal.

No caso do Imposto Industrial, a sua incidência é relativa ao Regime Geral e ao Regime Simplificado dos contribuintes, onde está presente o princípio da autoliquidação, processo esse que respeita à entrega, por parte do contribuinte da declaração de imposto já depois de apurado o mesmo. Esta autoliquidação é provisória e o pagamento do imposto que é devido, passa a ser efetuado nos meses de Maio e Abril, respetivamente, tendo por referência o exercício fiscal a que respeita a atividade económica.

A liquidação de imposto, é efetuada mediante aplicação de uma taxa de 2% sobre o volume das vendas efetuadas pelo contribuinte nos primeiros 6 meses do exercício económico.

Relativamente ao pagamento do imposto, verificamos que o mesmo é provisório, já que quando for realizada a liquidação definitiva, será deduzido à coleta de eventuais valores pagos que não correspondem ao valor final a ser pago. Trata-se, pois, de uma operação aritmética em que, no seu final da operação, haverá imposto a pagar ou a deduzir, consoante a liquidação que tenha sido demonstrativa desta realidade. A justificação para esta modalidade de pagamento por antecipação tem como razão principal, a obtenção imediata das receitas por parte do Estado, deixando para a parte final da cobrança do imposto o respetivo acerto de contas.

As prestações de serviços têm um regime legal específico, que vem previsto no artigo 67.º, do CII, sendo a forma de liquidação e pagamento do imposto diferente da prevista no artigo 66.º do mesmo diploma, referente aos contribuintes do Regime Geral e do Regime Simplificado.

Ao abrigo do artigo 67.º do CII, os sujeitos passivos com sede direção efetiva ou estabelecimento estável em Angola, que exerçam atividade de prestação de serviço de qualquer natureza, estão sujeitas a tributação por meio da retenção na fonte à taxa de 6,5%. A entrega do imposto retido na fonte, deverá ser efetuado até ao final do mês seguinte à sua retenção, sob pena de o sujeito passivo incorrer na violação da lei e sujeitar-se à correspondente sanção.

Quer a liquidação, quer a entrega do imposto que é devido ao Estado, são da responsabilidade da pessoa coletiva que paga o serviço, ficando esta obrigada a responder pela totalidade do imposto e acréscimos no caso de não pagamento sem prejuízo do eventual direito de regresso da entidade sujeita a retenção na fonte, mas apenas e só quanto à dívida principal.

O pagamento do imposto é sempre efetuado de forma provisória, o que releva na liquidação definitiva, deduzindo-se à coleta final do contribuinte, o valor retido.

No ato da entrega de imposto, devem ser praticadas as operações administrativas determinadas pela lei, as quais passam pela apresentação, na repartição fiscal, da declaração de Imposto Industrial.

As transações efetuadas por entidades que tenham relações económicas entre si, também estão sujeitas ao regime de liquidação da prestação de serviço. Este é definido nos termos dos estatutos dos grandes contribuintes, que têm um regime especial de

liquidação, e cuja atividade esteja no âmbito dos poderes de supervisão do Banco Nacional de Angola, da supervisão de seguros e de jogos e da comissão de mercado de capitais, à qual se aplica uma taxa de 2%; esta tem como base o cálculo de imposto.

O total do resultado é derivado de operações de natureza financeira ou de seguros, desde que apurados os valores nos primeiros seis meses do exercício fiscal anterior, excluem-se os proveitos sujeitos a imposto sobre a aplicação de capitais no ano de início da atividade; não é devido o respetivo pagamento provisório previsto no artigo 66.º do CII, o que se compreende, pois, que no início da atividade não existe ainda matéria coletável para ser aplicada ao imposto.

A liquidação definitiva do imposto industrial é realizada através da entrega das respetivas declarações e elementos relativos à empresa, de acordo com o disposto no artigo 69.º do CII. Sendo assim, a liquidação provisória deixa de se efetuar a partir do momento em que o sujeito passivo cessa a prática de atos de natureza comercial ou industrial.

Por fim, o pagamento definitivo do imposto industrial deverá ser feito durante os meses de Abril e Maio, exceto quando existam correções da matéria coletável efetuadas pela AT, em que o prazo é de 15 dias a contar da data da notificação.

4.3.2 Pagamentos para o exterior

Os procedimentos e requisitos para se efetuar pagamentos para o exterior, variam consoante o tipo de operação que esteja em causa. Assim, devemos ter em conta alguns aspetos pertinentes, começando pelas operações de capitais.

As operações de capitais são reguladas pelo Decreto 23.98 e estão abrangidas pelos contractos e outros atos jurídicos, quando haja constituição ou transmissão de direitos ou obrigações entre residentes e não residentes (cf. a) do artigo 1º do presente diploma); e pelas transferências entre o território nacional e o estrangeiro, que se destinem aos fins ou decorram dos atos mencionados no diploma legal (cf. b) do artigo 1.º).

Assim, consideram-se operações cambiais:

- A aquisição ou alienação de moeda estrangeira;
- A abertura e movimentação no país, de contas em moeda estrangeira por residentes ou por não residentes;
- A abertura e movimentação no país, de contas em moeda nacional, por não residentes;

- A liquidação de quaisquer transações de mercadorias de invisíveis correntes ou de capitais.

Porém, as empresas têm a incumbência de avisar ao Banco Nacional de Angola sobre a pretensão dessas transferências e para que efeito se destinam. Posteriormente, esse pedido será analisado, uma vez que estas operações estão sujeitas à autorização do Banco Nacional de Angola, nos termos do artigo 2.º n.º1 do Decreto 23.98. No entanto, o BNA pode delegar tal competência às instituições de crédito autorizadas a exercer o comércio de câmbios – cf. n.º 2 do artigo 2.º do Decreto 23.98.

Quando se tratem de importação de capitais destinados à realização de investimentos no estrangeiro, como muitas vezes acontece entre Portugal e Angola, esta operação será oficiosamente registada pelo BNA.

As operações de capitais são solicitadas através de um requerimento, mediante a autorização do BNA; nele devem ser fornecidos todos os elementos de informação ou de prova necessários à identificação dos intervenientes na operação, bem como quais os seus direitos e obrigações, pelo que se torna igualmente necessário, determinar a sua natureza e o respetivo valor (art. 4.º do Decreto 23.98). Se o interessado não for residente em território nacional, ou seja, se se tratar de uma empresa portuguesa, deve o requerimento ser apresentado por pessoa ou entidade residente munida de poderes de representação, isto é, mandatário ou outro representante legal (n.º 2 do artigo 4.º do Decreto 23.98).

No âmbito da instrução do processo de operações de capitais, o BNA pode exigir dos interessados, sempre que o considerar necessário, mais esclarecimentos, informações ou provas, bem como solicitar pareceres de quaisquer organismos oficiais (n.º 3 do artigo 4.º do Decreto 23.98).

A autorização do BNA é concedida por meio da emissão de uma licença com 3 exemplares, marcados de A a C, que poderão ser desdobrados. Os exemplares A e B estão destinados ao interessado (Empresa) e o exemplar C à entidade emissora (Banco ou Instituição de Crédito). Na licença deve constar sempre o respetivo prazo de validade e quando aplicável, o plano e os prazos intermédios da operação ou os limites e condições dessa autorização (artigo 5.º, do Decreto 23.98).

As licenças têm um prazo de validade de 180 dias, podendo ser concedido um prazo superior se tal se justificar pela natureza ou características da operação ou em virtude de outras circunstâncias (artigo 6.º, do Decreto 23.98). Se porventura, os interessados vierem requerê-lo dentro do respetivo prazo de validade, e caso as razões o

justifiquem, poderão as licenças ser prorrogadas ou reavaliadas uma ou mais vezes, desde que não tenham sido utilizadas na totalidade ou parcialmente.

Tratando-se de contratos e outros atos jurídicos, constantes de documentos autênticos ou autenticados, devem os mesmos ser celebrados no prazo estipulado para a validade da licença e mediante prova da liquidação cambial. Atente-se que a prova de liquidação cambial é obrigatória, para se efetuarem os registos e inscrições públicas dos mesmos atos (artigo 7.º, do Decreto 23.98).

A prorrogação ou revalidação das licenças, poderá ser concedida, quer para prática do ato autorizado, quer somente para a liquidação da operação de importação ou exportação de capitais.

Se a licença for emitida, será sem o exemplar B quando for prorrogada ou revalidada apenas para a prática do ato autorizado e sem o exemplar A quando for prorrogada ou revalidada para efeitos de liquidação.

Quando as licenças tenham o prazo expirado e não tenham sido utilizadas as autorizações totais ou parciais, devem os interessados fazer a devolução dos exemplares, no prazo de 5 dias, à entidade licenciadora (artigo 8.º n.º1, do Decreto 23.98). Nesse mesmo prazo e à mesma entidade, devem os interessados justificar a falta de liquidação correspondente aos contratos e outros atos jurídicos, efetivamente celebrados ou praticados, que se encontrem abrangidos pelas autorizações de importação ou exportação de capitais (n.º 2 do artigo. 8.º, do Decreto 23.98). Em ambas as situações, é aplicável o disposto no n.º 3 do artigo 4.º, do decreto.

No caso de as operações de capitais corresponderem a uma operação de mercadorias ou de invisíveis correntes, a licença correspondente à autorização, só será emitida mediante a apresentação do exemplar E da licença de mercadorias ou do exemplar B da licença da operação de invisíveis correntes (artigo 9.º do Decreto 23.98).

O disposto do artigo 10.º, do Decreto 23.98, refere que a liquidação das operações de importação e exportação de capitais só pode ser efetuada por intermédio de uma instituição de crédito autorizada para o exercício do comércio de câmbios. O interessado, deve de seguida, apresentar o exemplar B da licença, dentro do respetivo prazo de validade, para ser anotado pela Instituição de Crédito envolvida e remetido por esta ao BNA, na data da utilização ou no dia útil seguinte. Se o exemplar B não for utilizado na totalidade, a Instituição de Crédito deve comunicar ao BNA, em impresso próprio e no prazo consignado para o efeito, as utilizações parciais.

As operações de capitais devem ser liquidadas com base nas instruções do BNA, sendo as importações liquidadas na moeda indicada para a exportação de mercadorias e vice-versa (artigo 11.º do Decreto 23.98).

O disposto no artigo 13.º do Decreto 23.98, apresenta uma exceção: as divisas que sejam atribuídas ao titular da licença de importação ou de exportação de capitais não podem ser utilizadas de forma ou com fim diversos daqueles para que foi concedida a mesma autorização. Caso os interessados não cheguem a efetuar o pagamento ao exterior, as divisas devem ser revendidas a uma instituição de crédito autorizada para o exercício do comércio de câmbios num prazo de 5 dias a contar da verificação desse facto, ou nos 5 dias posteriores ao termo da validade da licença. Quando as divisas provenham do exterior, devem ser vendidas a uma instituição de crédito autorizada no prazo de 5 dias a contar da receção ou dentro do prazo de validade da licença. Se for necessário deduzir o valor total das operações de importação de capitais, como por exemplo as importâncias de comissões, despesas e outros encargos inerentes a essas operações, é preciso a autorização do BNA.

A Instituição de Crédito tem legitimidade para recusar a realização de operações cambiais sempre que considerar que não há condições para cumprir com as instruções dos interessados por qualquer motivo justificado, incluindo por indisponibilidade de recursos cambiais ou falta de capacidade financeira do interessado. Quer isto dizer que a Instituição de Crédito só deve apenas aceitar e registar no SINOC (Sistema Integrado de Operações Cambiais), as operações para quais tenha garantia de disponibilização de cobertura cambial, ou seja, quando o interessado tenha disponível o montante que se propõe mover. A comunicação da recusa é feita por meio de notificação ao interessado, por escrito e entregue em mãos ou por correio eletrónico, no prazo máximo de 3 (três) dias úteis a contar da receção das suas instruções.

As operações de capitais podem ser a curto prazo, a médio e longo prazos e de carácter pessoal, segundo o Anexo ao Diploma regulador.

4.4 Convenções de dupla tributação e outros acordos

O Estado tem como principal função, a satisfação das necessidades qualificadas como “interesses públicos”. Consequentemente e, com a necessidade de avultadas receitas, o Estado recorre na sua grande maioria, à obtenção dos tradicionais impostos⁴³.

⁴³ O Ministério das Finanças, no seu relatório referente ao OE para 2015, referiu que a receita fiscal representava 71,3% da receita efetiva total, competindo os restantes 28,7% ao

Tais impostos constituem uma obrigação pecuniária, prevista na Lei constitucional e fiscal, à qual não corresponde qualquer contraprestação específica que seja mais favorável ao contribuinte, nem dá lugar a qualquer reembolso, restituição ou indemnização, ou seja, é uma forma de contribuição para a satisfação dessas necessidades. Estes tributos são exigidos a detentores/devedores, individuais ou coletivos, que tenham capacidade contributiva a favor das entidades que exerçam funções ou tarefas públicas⁴⁴. Conforme dispõe o artigo 5.º, da LGT, a tributação deve promover a “*justiça social, a igualdade de oportunidades e as necessárias correções das desigualdades na distribuição da riqueza e do rendimento*”, respeitando “*os princípios da generalidade, da igualdade, da legalidade e da justiça material*”.

A globalização, que se resume genericamente à crescente internacionalização dos mercados, tem implicações significativas para as diversas jurisdições fiscais. Apesar do protecionismo que marcou o aparecimento dos sistemas fiscais, sobreveio a liberalização dos movimentos de capitais que conduziu, quer à elevada interdependência das economias nacionais, quer ao intensificar da chamada concorrência fiscal internacional, quer à receita fiscal e/ou pressões que derivam dessa elevada competição estatal.

A maioria dos contribuintes, sejam pessoas singulares ou coletivas, têm uma característica em comum: a busca de alternativas que proporcionem a diminuição da carga fiscal a suportar, através da escolha de comportamentos legalmente admissíveis. Assim sendo, estamos perante um direito dos contribuintes apelidado de planeamento fiscal, gestão fiscal ou *tax planning*. A este respeito, temos a posição de Vaz Antunes⁴⁵ ao referir que “*diferente dos comportamentos de evasão e de fraude fiscal são os denominados atos de poupança fiscal, planeamento fiscal ou ainda de gestão fiscal ou engenharia fiscal – tax planning.*”

O sistema fiscal possibilita às sociedades, em regra, terem opções tributárias, que decorrem de um aumento significativo do planeamento fiscal. Como se sabe, uma gestão de sucesso de uma entidade está vocacionada para o lucro, que reside na maximização de receitas e na diminuição dos custos. Devido à concorrência empresarial mundial, que está cada vez mais violenta, não causa espanto o facto de as empresas

conjunto da receita não fiscal e da receita de capital, acrescentando que o imposto que mais contribuiu para a receita fiscal líquida fora o IVA.

⁴⁴ NABAIS, José C. (2006). “*Direito Fiscal*”, Almedina, Coimbra.

⁴⁵ ANTUNES, F. Vaz. (2006) “*A Evasão Fiscal e o Crime de Fraude Fiscal no Sistema Legal Português*”, Almedina, pág. 60-186.

procurarem a otimização fiscal, por meio de implementação de estratégias eficientes, que visam enfrentar a pesadíssima pressão fiscal dos modernos Estados Sociais de Direito⁴⁶.

A poupança fiscal, no âmbito da gestão fiscal empresarial, visa a um autêntico dever perante os acionistas, decorrente de um imperativo de racionalidade económica e de boa gestão. No que toca aos administradores de uma sociedade, cabe-lhe atuarem em favor dos deveres de cuidado, lealdade e competência técnica, sobretudo por terem escassos e limitados recursos financeiros, o que implica uma boa gestão dos mesmos.

Segundo Adam Smith⁴⁷, quando um indivíduo pretende aplicar o seu capital, este tem como principal propósito, a maior poupança fiscal possível. Trata-se, pois, de um mecanismo de segurança que visa proteger o interesse do indivíduo. Na prossecução dos seus interesses, o indivíduo está, frequentemente, a beneficiar a sociedade de um modo mais eficaz do que quando pretende fazê-lo intencionalmente. Assim, desde que o homem “*não viole as leis da justiça, tem direito a lutar pelos seus interesses como melhor entender e a entrar em concorrência, com a sua indústria e capital, com os de qualquer outro homem, ou ordem de homens*”⁴⁸.

Assim, a dupla tributação designa-se como um concurso de normas; quer isto dizer que vai incidir sobre impostos equiparáveis em dois ou mais países, relativamente ao mesmo contribuinte, facto gerador e períodos de tempo iguais.

O fenómeno da globalização fez com que as tributações começassem a incidir sobre diversas jurisdições, tornando-se assim, numa conjuntura intricada. A dupla tributação internacional é apurada, de acordo com a OCDE (1977), e verifica-se quando há uma colisão de normas entre sistemas fiscais, um concurso de competências; ou seja, ambas as normas encerram o direito a tributar o facto – ou a aplicabilidade da norma, caso ele venha a ser um concurso aparente, ou a ser um concurso real de normas.

Rui Mota⁴⁹ considera a dupla tributação internacional, como “*um imposto análogo em dois ou mais Estados, relativamente a um mesmo contribuinte, à mesma matéria tributável e ao mesmo período de tempo.*”

⁴⁶ SÁ GOMES, N. (2000). “*Evasão Fiscal, Infração Fiscal e Processo Penal Fiscal*”, Lisboa: Rei dos Livros, pág. 39.

⁴⁷ SMITH, A. (1981). “*Riqueza das Nações*”, I, Lisboa, Fundação Calouste Gulbenkian, pág. 758.

⁴⁸ SMITH, A. (1981). ob. cit., pág. 757.

⁴⁹ MOTA, R., in “*Paraísos Fiscais: Análise genérica e posição da União Europeia*”. Dissertação de Mestrado (1994). Faculdade de Economia da Universidade de Coimbra.

Já Alberto Xavier⁵⁰ refere que esse concurso de normas ocorre “*quando o mesmo facto se integra na hipótese de incidência de duas normas tributárias materiais distintas, dando origem à constituição de mais do que uma obrigação de imposto*”. Ou seja, o mesmo facto tributário é passível de imposto em dois ou mais Estados. Esta situação vem favorecer o chamado planeamento fiscal internacional, bem como a evasão e elisão internacional. Perante a dupla tributação internacional, os administradores têm a liberdade de localizar determinado facto tributário, no ordenamento jurídico mais vantajoso, com o desígnio de atenuar a carga tributária a que estão sujeitos. Assim, Alberto Xavier⁵¹ observa que esta liberdade permite aos administradores evitar a aplicação de certa norma que impeça a ocorrência do facto gerador da obrigação tributária numa ordem jurídica menos favorável e cause a ocorrência desse facto numa ordem jurídica mais benéfica. Diante desta liberdade, os administradores aproveitam para empregar, e por vezes abusivamente, as convenções de dupla tributação. A escolha da melhor convenção internacional é denominada de *treaty shopping*.

A partir do conceito de dupla tributação podemos retirar dois requisitos: a identidade do facto e a pluralidade de normas aplicáveis àquele facto.

Relativamente ao primeiro requisito – de identidade do facto - é necessário não confundir a dupla tributação jurídica com a dupla tributação económica. Isto, porque, enquanto que num caso de dupla tributação jurídica estamos perante uma verdadeira identidade dos sujeitos passivos, num caso de dupla tributação económica, ainda que o facto gerador do imposto seja o mesmo, existe uma pluralidade de sujeitos passivos. Alberto Xavier⁵² exemplifica quando estamos perante um caso de dupla tributação económica ao dizer que se “*o mesmo rendimento for tributado por normas tributárias distintas, das quais uma atinge na sociedade, a pessoa coletiva em que se gerou, e outra, no sócio a quem foi distribuído e, em geral, sempre que o mesmo facto (ou aspeto material do facto) é tributado cada vez que muda de titular*”.

Sendo assim, a dupla tributação jurídica distingue-se da dupla tributação económica, na medida em que, na primeira, existe a exigibilidade da identidade do sujeito passivo, e a segunda apenas exige uma identidade objetiva, uma vez que coexiste uma pluralidade de sujeitos. Ou seja, quando se trata de dupla tributação económica, o

⁵⁰ XAVIER, A. (2016). – *Direito Internacional Tributário*, Almedina, Coimbra, 2ª edição, pág.31

⁵¹ XAVIER, A. (2014). ob. cit., pág. 351

⁵² XAVIER, A. (2016). *Direito Internacional Tributário*, Almedina, Coimbra, 2ª edição, pág.35

rendimento é sujeito a tributação na esfera de dois sujeitos passivos diferentes, sendo que a mesma situação é tributada por dois Estados distintos (como, por exemplo, em caso de dupla tributação internacional). Verifica-se, pois, uma sobreposição de impostos que resulta numa identidade quanto ao objeto, ainda que os sujeitos passivos sejam diversos. Por outro lado, nos casos de dupla tributação jurídica, está em causa a identidade do sujeito passivo, ou seja, a tributação opera através de normas distintas, mas na esfera do mesmo sujeito passivo.

Para além da identidade do facto, para que exista dupla tributação é necessário também que se verifique um concurso real de normas, se estiver em causa uma aplicação autónoma e independente de duas ou mais normas, daí resultando a produção conjunta das consequências jurídicas de ambas.

Portanto, a figura de dupla tributação pressupõe a existência de um facto, ao qual são aplicáveis várias normas tributárias, e do qual resulta essa dupla tributação.

Um dos principais fatores que dão origem aos casos de dupla tributação prende-se com o facto de a maioria dos Estados tributarem, simultaneamente, todos os rendimentos que têm origem no seu território, bem como todos aqueles obtidos no estrangeiro pelos seus residentes. Neste sentido, a adoção, pelos Estados, de regras de tributação que se baseiem no princípio da fonte e no princípio da residência (*worldwide taxation*) simultaneamente, resulta na formação de casos de dupla tributação internacional. Estas práticas têm como origem o facto de o sujeito não residente interpor a residência fiscal de forma a ser considerado residente num dos países signatários e, deste modo encaminhar os rendimentos através de empresas condutoras, adquirindo assim uma vantagem fiscal que de outra maneira lhe era negada. Como consequência, em determinados tratados, são incluídas cláusulas que balizam a sua aplicação aos sujeitos não residentes, suprimindo assim, a utilização por parte de *nominees*, agentes ou empresas condutoras⁵³ criadas somente para funcionar como canais de retransmissão

⁵³ A OCDE sugere a utilização de diversas cláusulas alternativas com o objetivo de delimitar a utilização imprópria de empresas condutoras, entre elas, reservar a utilização dos tratados apenas às sociedades que sejam controladas direta ou indiretamente por residentes do Estado em causa, como também excluir do âmbito de aplicação dos tratados, certos tipos de sociedades que, de acordo com as leis internas, gozem de estatuto idêntico ao dos não residentes. A despeito do referido, a OCDE enumera casos em que a utilização de empresas condutoras é realizada de acordo com o princípio da boa-fé, tais como, quando as operações são constituídas por razões económicas substanciais e não apenas para beneficiar do tratado; quando as empresas exercem no outro Estado negócios com substância real; quando a redução de imposto pretendida não é maior do que o imposto exigido pelo Estado da residência da sociedade; e quando as ações da sociedade estão registadas em bolsa de valores.

de rendimentos⁵⁴.

Dado a estas ocorrências, os Estados sentiram a necessidade de adotar um dos principais instrumentos para prevenir, eliminar ou atenuar a dupla tributação jurídica internacional, que é a via consensual, mediante celebração de convenções com vista a evitar essa dupla tributação. Essas convenções, por via de regra, não se referem à dupla tributação económica, abrangendo somente a dupla tributação jurídica.

No caso em apreço, torna-se importante desenvolver a tributação de empresas tanto em Angola, como em Portugal, uma vez que a sua análise é de extrema importância, na medida em que existe um elevado grau de relacionamento socioeconómico entre os dois Estados.

Resultante do relacionamento entre Portugal e Angola, ao nível do investimento das empresas em ambos os Estados, surge muitas vezes o problema da dupla tributação jurídica internacional, na medida em que cada Estado estabelece as suas regras de tributação e, por vezes, estas sobrepõem-se, dando, assim, origem a casos de dupla tributação. Nesse sentido, os dois Estados têm vindo a negociar os termos de uma Convenção de Dupla Tributação, a ser celebrado por ambos, prevendo-se o estabelecimento de regras que conduzam à eliminação da dupla tributação, por forma a reforçar as relações entre os dois países e promovendo, assim, as trocas comerciais entre os agentes residentes nesses países.

Uma vez que o tema da presente dissertação se refere à tributação de empresas em Portugal e Angola, será analisada a importância da celebração de uma Convenção de Dupla Tributação entre os dois Estados.

Em Setembro de 2018, foi assinada, em Luanda, no âmbito de uma visita oficial do Primeiro Ministro português a Angola, uma Convenção para Evitar a Dupla Tributação em Matéria de Imposto sobre o Rendimento e Prevenir a Fraude e a Evasão Fiscal, bem como um Acordo sobre Assistência Administrativa Mútua e Cooperação em Matéria Fiscal.⁵⁵

A necessidade de celebração de Convenções de Dupla Tributação surgiu quando se verificou que a dupla tributação internacional prejudica as relações económicas internacionais, na medida em que impede a entrada de capital nos Estados envolvidos.

⁵⁴ XAVIER, A. (2014). ob. cit. Pág. 403.

⁵⁵ A este respeito, resulta do Comunicado do Conselho de Ministros de dia 15 de Novembro, que *“neste Acordo estabelecem-se regras que possibilitam várias formas de assistência administrativa em matéria fiscal, que abarcam a realização de controlos fiscais simultâneos e a participação em controlos fiscais no estrangeiro; a assistência na cobrança incluindo as providências cautelares; e a notificação de documentos”*.

Em especial, quando se trate de “*países em desenvolvimento*”, a dupla tributação prejudica a entrada de capitais imprescindíveis ao desenvolvimento destes países, na medida em que desincentiva o investimento estrangeiro. A economia dos países em desenvolvimento tende a depender essencialmente do investimento estrangeiro, na maioria dos casos, devido à riqueza ao nível dos recursos naturais e ao interesse que esses recursos provocam nos investidores, que é o caso de Angola, cuja economia tem vindo a registar um enorme crescimento, o qual se deve, maioritariamente, ao investimento estrangeiro. Os casos de dupla tributação internacional tendem a desincentivar o investimento estrangeiro, o que, conseqüentemente, prejudica o crescimento de países em desenvolvimento.

PAHULA (2008)⁵⁶ refere que “*muitos autores defendem, acerrimamente, que a dupla tributação internacional é o principal obstáculo para o desenvolvimento harmonioso das relações económicas internacionais.*”; e que “*alguns especialistas na matéria afluam que o fenómeno de dupla tributação internacional é responsável pela violação da justiça fiscal e pela produção de conseqüências negativas nos domínios financeiro, cultural e sociopolítico*”.

Quanto aos meios para evitar a dupla tributação internacional, os Estados podem optar por uma de duas vias:

- A via unilateral, mediante aprovação de normas jurídicas internas que evitem este fenómeno;
- A via bilateral, mediante celebração de convenções para evitar a dupla tributação com outros Estados.

Se o intuito é evitar a dupla tributação, o melhor instrumento a adotar pelos Estados para prevenir, eliminar ou atenuar essa dupla tributação jurídica internacional, são as convenções, como já foi dito anteriormente. A sua celebração deve-se primordialmente à crescente globalização e à necessidade de facilitação das relações comerciais entre Estados. Isto porque vivemos, atualmente, num mundo onde, cada vez mais, o conceito de barreira entre países se esbate, dando, assim lugar ao fenómeno da globalização. Este fenómeno gera uma situação de verdadeira ausência de barreiras no que diz respeito às atividades negociais ou a qualquer tipo de transação entre países. Na perspetiva do Direito Fiscal, este fenómeno é suscetível de gerar obrigações tributárias em mais do que um território, o que poderá dar origem a um caso de dupla tributação.

⁵⁶ PAHULA, O. (2008). “*Estudos sobre o Sistema Jurídico-Económico Angolano*”, Estoril: Príncipe Editora, pág.28.

Sendo assim, a CDT é uma medida que há muito era aguardada em ambos os países. Realce-se que é a primeira CDT assinada por Angola com um país europeu e prevê um período de vigência de 8 anos, renovável automaticamente, por períodos iguais e sucessivos.

A CDT aplica-se aos impostos sobre o rendimento vigentes em ambos os países e visa eliminar ou atenuar a dupla tributação sobre os rendimentos, nomeadamente os resultantes de prestações de serviço, juros, dividendos ou royalties.

O objetivo desta Convenção é permitir que os rendimentos de uma empresa residentes em Portugal, obtidos em Angola, não sejam duplamente tributados ou, caso o sejam, a taxa de retenção na fonte seja mais baixa. Naturalmente, o inverso acontece em situações em que o titular do rendimento seja residente em Angola.

A CDT introduziu normas que são estranhas àquele tipo de acordos usualmente celebrados por Portugal, nomeadamente:

1. Introdução de um artigo inovador – artigo 14.º - com a inclusão de diversas disposições sobre rendimentos derivados da prestação de serviços de consultoria técnica abrangendo, de uma forma muito ampla, quaisquer serviços de natureza técnica (abrange serviços de consultoria, auditoria, fiscalidade, etc.), consultoria ou gestão, permitindo uma retenção na fonte de 5% sobre os honorários brutos cobrados;

Este regime constitui um desvio relevante face ao modelo de tributação adotado para este tipo de rendimentos (que estão em regra dispensados de tributação no Estado da fonte);

2. Alargamento da definição de “estabelecimento estável”, de modo a permitir a tributação da prestação de serviços, através de um ou mais empregados, ou até de terceiros contratados para o efeito, que prestem serviços no outro Estado por mais de 183 dias (seguidos ou interpolados);
3. Tributação de 8% na alocação de rendimentos de uma sucursal para a sua casa mãe situada no outro Estado;
4. Novas regras de apuramento do lucro tributável dos estabelecimentos estáveis detidos no outro Estado Contratante com a introdução de diversas limitações à dedução de encargos de royalties, comissões de gestão, juros ou outros serviços para além dos encargos gerais de administração;

5. O conceito de *royaltie* passou a incluir a concessão de uso de equipamento industrial e transmissão de know-how e tais rendimentos são tributados a uma taxa de retenção de 8% sobre os rendimentos brutos;
6. Os juros ficam sujeitos a uma tributação na fonte de 10%;
7. Os dividendos para as participações qualificadas de 25% estão sujeitos a tributação à taxa de 8%;
8. As mais-valias mobiliárias podem ser tributadas no Estado da fonte se esse valor for mais de 50% de ativos imobiliários detidos no outro Estado.

Nos termos do artigo 2.º da CDT, pretende-se evitar a dupla tributação dos seguintes impostos sobre o rendimento:

- Em Portugal: impostos sobre o Rendimentos das Pessoas Singulares (IRS) e sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (IRC), bem como as Derramas (aplicadas aos lucros das empresas);
- Em Angola: impostos sobre os Rendimentos do Trabalho, Industrial, Predial Urbano sobre Rendas e sobre a Aplicação de Capitais.

A CDT não prejudica o direito de os Estados tributarem os rendimentos e lucros derivados de hidrocarbonetos.

Quanto à tributação do rendimento e aos lucros das empresas, as entidades serão exclusivamente tributadas no Estado da Residência, salvo se tiverem estabelecimento estável no Estado da Fonte. Neste último caso, os seus lucros podem ser tributados no outro Estado Contratante, mas unicamente na medida em que sejam imputáveis: *i)* a esse estabelecimento estável; ou, *ii)* a vendas nesse outro Estado de bens ou mercadorias do mesmo género, ou similares, daqueles vendidos através desse estabelecimento estável.

Para efeitos de aplicação da CDT a expressão “estabelecimento estável” compreende, nomeadamente: *i)* um local de direção; *ii)* uma sucursal; *iii)* um escritório; *iv)* uma fábrica; *v)* uma oficina; *vi)* uma mina, um poço de petróleo ou gás, uma pedreira ou qualquer outro local de prospeção, extração e exploração de recursos naturais.

Relativamente aos rendimentos passivos, estão previstas taxas mais reduzidas de retenção na fonte para os seguintes rendimentos passivos, no caso de o beneficiário

efetivo dos dividendos ser um residente do outro Estado Contratante, situação em que o imposto assim estabelecido não excederá:

1. Dividendos (incluindo dividendos distribuídos por fundos ou sociedades de investimento imobiliário): 8% do montante bruto dos dividendos, se o beneficiário efetivo for uma sociedade (com exceção de uma sociedade de pessoas) que detenha, diretamente, pelo menos 25% do capital da sociedade que paga os dividendos durante um período de 365 dias que inclua o dia do pagamento dos dividendos; 15% nos restantes casos.
2. Juros: o imposto retido no Estado da fonte não poderá exceder os 10% do montante bruto;
3. Royalties: o imposto retido no estado da fonte não poderá exceder os 8% do montante bruto.

As mais-valias imobiliárias e mobiliárias de empresas, estabelecimentos estáveis e agentes independentes podem ser tributados tanto no Estado da residência como no Estado da fonte. Já os ganhos auferidos com a alienação de partes de capital ou direitos similares noutras entidades (*partnerships*) ou numa estrutura fiduciária (*trust*) podem ser tributados no Estado da fonte, desde que em qualquer momento durante os 365 dias anteriores à alienação, o valor dessas partes de capital ou direitos similares resulte, direta ou indiretamente, em mais de 50% de bens imobiliários situados no Estado da fonte.

4.5 Controlo baseado na contabilidade e auditoria

A Contabilidade e a Auditoria são duas áreas distintas; no entanto não são independentes, antes pelo contrário, dependem uma da outra, uma vez que sem Contabilidade não há Auditoria e sem Auditoria não há contas auditadas. A Auditoria exprime uma opinião sobre as demonstrações financeiras que são elaboradas pela Contabilidade, sendo a base do seu trabalho a própria Contabilidade.

Algumas das áreas de atuação da auditoria financeira são:

- Análise crítica das Demonstrações Financeiras, o Balanço que incorpora aspetos patrimoniais e financeiros, a Demonstração dos Resultados, que contém aspetos de natureza económica e do desenvolvimento da empresa, e o ABDR inscrito no Balanço e nas DR;
- Emissão de um parecer sobre a situação financeira, a organização contabilística e o sistema de controlo interno da empresa auditada;

- Verificação da adesão e da conformidade da aplicação dos princípios contabilísticos;
- Comprovação da integridade dos registos contabilísticos.

Sendo assim, a auditoria financeira surge da necessidade de proporcionar a terceiros uma informação fiel e verdadeira sobre a situação patrimonial e financeira da empresa. Os destinatários dessa informação financeira podem ser as instituições bancárias, os credores, os sócios ou acionistas, funcionários, gestores e a Administração Fiscal. A contabilidade auditada dá credibilidade à informação financeira que se materializa pelas DF.

Distinguem-se dois tipos de auditoria quanto ao seu âmbito de atuação, podendo ser uma auditoria completa ou por provas. A auditoria é completa quando incide sobre todas as operações de uma empresa; e é por prova, quando é efetuada à empresa e que vai incidir apenas sobre amostras⁵⁷.

O auditor tem como função definir em profundidade o seu trabalho, dependendo do grau de risco e do tipo de situações e erros encontrados. Todo o seu trabalho é registado nos chamados papéis de trabalho. Estes, além de o auxiliarem na execução do seu trabalho, servem também de proteção à integridade profissional, pois constituem prova do seu trabalho. Permitem de igual modo, a consulta por pessoas independentes e facilitam a elaboração do relatório e do parecer final.

A Contabilidade por sua vez, classifica as transações económicas e financeiras e todos os factos patrimoniais que afetam a composição e o valor do património da empresa.⁵⁸

Embora a natureza destas duas áreas seja diferente, ambas têm como objetivo a obtenção de Demonstrações Financeiras que representem de forma verdadeira e apropriada, a situação financeira da empresa, e os resultados das suas operações encontrarem-se de acordo com os PCGA, sendo um procedimento comum.

Relativamente ao controlo baseado na contabilidade e auditoria, este é realizado por via do controlo interno de uma empresa. Cabe assim, aos membros da empresa pô-lo em prática e ao auditor sugerir melhorias de funcionamento e gestão da entidade.

Segundo Mautz (1987:44), *“a maior parte do trabalho do auditor pode e deve ser de natureza preventiva. Se ele puder localizar falhas no controlo interno (...), antes*

⁵⁷ FERREIRA, R.F. (1999). *Temas de Gestão, Contabilidade e Fiscalidade*, 2ª edição revista, Editorial Notícias, Lisboa.

⁵⁸ NABAIS, C. (1993). *Noções Práticas de Auditoria*, 2ª edição revista e atualizada, Editorial Presença, Lisboa.

que sejam cometidos erros mais graves, sugerindo soluções, ele pode ser, muitas vezes, de muito maior utilidade do que se gastar o mesmo tempo procurando erros já cometidos.”

É importante para a empresa ter uma contabilidade que reflita valores reais, ter bons sistemas de controlo interno, fiáveis e abrangentes. A sua aplicação deve ser extensível a todas as áreas.

As diversas áreas de controlo interno são as disponibilidades, clientes, vendas, empréstimos, existências, compras, fornecedores, imobilizações, custos, proveitos, provisões, capital, resultados, dívidas a pagar e dívidas a receber. Para cada área, existem diversas técnicas de controlo interno que podem ser adotadas. De seguida, passa-se a enumerar algumas dessas técnicas, apenas a título exemplificativo.

Em relação às disponibilidades, e em geral para qualquer uma das outras áreas de controlo interno, é fundamental haver uma segregação de funções e evitar concentrar as atividades num só funcionário, uma vez que o objetivo é eliminar a ocorrência de erros e fraudes. Por exemplo, quem gere o fundo fixo de caixa ou quem é possuidor do livro de cheques, não deve ter a seu cargo a autorização de pagamentos, nem o registo e controlo contabilístico dessas operações. O fundo fixo de caixa é um sistema em que o montante deve ser fixo em caixa, é fixo e suficiente para as necessidades de caixa, ou seja, deve ser periodicamente atualizado para necessidades futuras. Este sistema facilita a gestão de caixa e evita a acumulação de valores elevados.

Outra técnica de controlo interno consiste em verificar a autenticidade do documento a pagar: se for pago por cheque, devem exigir-se duas assinaturas; os documentos a pagar devem ser apenas originais, nunca cópias ou duplicados e após o pagamento, deve ser carimbado com a menção “pago”, para evitar o erro de serem pagos em duplicado.

Na área das vendas e clientes, para além de segregação de funções, podem também desenvolver-se mecanismos de confirmação da entrega de cada expedição ao seu destinatário, por exemplo através da assinatura do cliente. Devem também enviar-se, em intervalos regulares, extratos de contas a todos os clientes e outros devedores, solicitando a confirmação dos saldos.

Para as existências, é importante fazer uma avaliação periódica das situações de obsolescência, deterioração física, gestão de stocks e outras que possam implicar uma depreciação do valor das existências, elaborando os respetivos relatórios.

Por fim, exemplifica-se também uma importante técnica de controlo interno para as compras e fornecedores que é a análise periódica de preços e condições de compra oferecidas pelos vários fornecedores de mercado por contraponto do recurso aos tradicionais fornecedores, que geralmente não se faz, por questões de comodismo. A situação de comodismo pode levar a empresa à perda de competitividade, não porque pode estar a comprar mais caro que os seus concorrentes, mas também porque pode estar a comprar material de qualidade inferior.

A auditoria fiscal implica a realização de um exame crítico às contas das empresas, com vista à verificação do cumprimento das obrigações contabilísticas e fiscais e à eventual correção do lucro tributável, constituído pela soma algébrica do líquido do exercício e das variações patrimoniais positivas e negativas verificadas no mesmo período e não refletidas naquele resultado, determinadas com base na contabilidade e eventualmente corrigidas nos termos do CIRC, mais precisamente no n.º1 do artigo 17.º. O não cumprimento destas obrigações legais altera o lucro tributável e põe em causa, a imagem fiel e verdadeira da empresa.

Na realização do seu trabalho, o auditor segue diversas etapas. Primeiro, analisa as diversas áreas de controlo interno e identifica quais são as áreas chave e quais são aquelas de maior risco para a empresa. Após essa identificação, faz o levantamento e registo dos sistemas de controlo que lhes estão associados.

Procede numa fase seguinte, ao teste do percurso⁵⁹ e, no fim, retira as respetivas conclusões acerca da fiabilidade das técnicas de controlo interno aplicadas. Será com base nessas conclusões que se vai se verificar a necessidade de alargar ou aprofundar o seu âmbito de atuação.

De seguida, o auditor elabora o programa de auditoria no qual constam os pontos fortes e fracos de cada área, o seu nível de relevância e os potenciais impactos que cada uma provocar nas DF. Neste programa de auditoria, o auditor refere também, quais as técnicas de controlo interno utilizadas e que tipo de verificações de conformidade⁶⁰ e substanciação⁶¹ foram aplicadas.

Por fim, o trabalho do auditor acaba com o relatório de auditoria e a emissão do parecer final, em que são apresentadas algumas recomendações. É de notar que o

⁵⁹ Ferreira (1999). Consiste em selecionar uma operação e acompanhar o seu percurso ao longo do sistema.

⁶⁰ Ferreira (1999). São testes que o auditor realiza a fim de perceber se as técnicas de controlo interno tiveram ou não eficácia ao longo do exercício.

⁶¹ Ferreira (1999). São testes que o auditor realiza a fim de perceber se o valor constante nos saldos das contas é ou não real.

auditor apenas recomenda, não é ele que procede às respetivas correções na contabilidade das empresas. Esta tarefa cabe aos funcionários e se não for levada a cabo, o auditor poderá emitir um parecer com reservas.

4.5.1 Valores das declarações fiscais e contabilísticas

Os valores referentes às declarações fiscais e contabilísticas são apresentados pelas entidades por meio da declaração Modelo 22 (IRC) e pela declaração Modelo 1 – Grupo A e B para aqueles que tiverem a contabilidade organizada, pelo Modelo 1 Grupo A relativamente ao Sector Financeiro e Modelo 2, para as que não têm a contabilidade organizada (II). Para além destes modelos, e no caso do Imposto Industrial, a lei prevê o Modelo 5 relativo ao regime de tributação dos Grupos de Sociedades.

Os valores das declarações fiscais, em sede de IRC, visam demonstrar o apuramento do lucro tributável, o cálculo do imposto, repartição do volume anual de negócios, retenções na fonte, tributações autónomas e o crédito de imposto por dupla tributação jurídica internacional. Os valores das declarações contabilísticas têm como objetivo apresentar o registo de rendimentos, de encargos e de inventário (dos bens suscetíveis de gerarem ganhos tributáveis na categoria de mais-valias), bem como o resultado contabilístico. Do ponto de vista contabilístico, as entidades podem praticar um regime simplificado de escrituração a que se refere o artigo 124º, do CIRC.

As entidades com sede ou direção efetiva em território português que não exerçam, a título principal, uma atividade comercial, industrial ou agrícola e que não disponham de contabilidade organizada devem possuir obrigatoriamente esses registos.

O quadro legal não apresenta nenhum modelo oficial para estes registos, competindo, portanto, ao sujeito passivo a definição da sua estrutura e organização.

Estes registos não abrangem os rendimentos das atividades comerciais, industriais ou agrícolas eventualmente exercidas, a título acessório, devendo, por isso, e caso existam esses rendimentos, ser a contabilidade organizada que permita o controlo do lucro apurado. Contudo, esta obrigação só se aplica quando os rendimentos brutos resultantes dessas atividades e obtidos no período imediatamente anterior, excedam o montante de 150.000€; porém, se esse montante for ultrapassado por dois períodos consecutivos, a entidade é obrigada, a partir do período seguinte, a dispor de contabilidade organizada.

Estes sujeitos passivos são igualmente obrigados a manter em boa ordem, durante o prazo de 10 anos um processo de documentação fiscal (dossier fiscal) relativo a cada período de tributação, que deve estar constituído até ao termo do prazo para entrega da Informação Empresarial Simplificada (IES), com os elementos contabilísticos e fiscais previstos na lei.

4.5.2 Pressupostos e efeitos das auditorias tributárias do Serviço das Finanças

Antes de começar a falar sobre os pressupostos e efeitos das Auditorias Tributárias do Serviço das Finanças, é fundamental definir o conceito de Auditoria Tributária para melhor compreensão do seu funcionamento, enquanto órgão de controlo interno. Sendo assim, a Auditoria Tributária e de acordo com Canedo *et al.* (2009), é aquela desenvolvida pela Administração fiscal, através dos seus inspetores tributários e consiste na análise de contabilidades organizadas, a partir da verificação substantiva dos respetivos elementos de suporte, com recurso a técnicas muito próprias, tendo sempre como objetivo a verificação e validação dos atos declarativos (como a confirmação da veracidade das declarações fiscais) e a sua correspondência com as transações efetivamente praticadas pelo contribuinte e, ainda, a verificação da adequação das mesmas à situação económica e patrimonial do contribuinte.

Os objetivos da auditoria tributária consistem em verificar se as declarações fiscais refletem o cumprimento das normas contabilísticas e fiscais, se o resultado fiscal apurado pelo contribuinte corresponde à sua situação tributária atual e real e se os impostos devidos foram efetivamente entregues. Esta definição vai ao encontro do disposto no n.º1 do artigo 2.º do RCPITA, o qual refere que “*O procedimento de inspeção tributária visa a observação das realidades tributárias, a verificação do cumprimento das obrigações tributárias e a prevenção das infrações tributárias*”.

O processo de auditoria tributária compreende a realização de ações relacionadas com a contabilidade e a fiscalidade e evolui em sentido inverso ao processo contabilístico, isto porque o processo contabilístico se desenvolve com o objetivo da obtenção das DF através dos documentos que lhe servem de suporte, enquanto que, o processo de auditoria tributária é desenvolvido a partir das DF e das declarações fiscais, até chegar aos documentos de suporte das mesmas.

Tal como na auditoria financeira, a auditoria tributária procura reconstruir o caminho inverso ao da obtenção das DF declaradas, com o objetivo de procurar

evidências sobre a veracidade das asserções constantes das DF. No entanto, vai além da contabilidade, porque necessita de validar as transações e respetivos documentos de suporte contabilizados numa perspetiva fiscal e não numa perspetiva exclusivamente contabilística.

O procedimento de inspeção tributária obedece aos princípios da verdade material, da proporcionalidade, do contraditório e da cooperação e tem como objetivo a descoberta da verdade material, pelo que as ações devem ser adequadas e proporcionais aos objetivos da inspeção tributária, sendo que tem de ter sempre presente o princípio do contraditório (audição prévia), bem como o dever mútuo de cooperação entre a inspeção tributária e os contribuintes.

Importa ainda referir que a atuação da inspeção tributária se pauta sempre pela assunção de uma atitude de responsabilidade, competência e ceticismo profissional, o que implica por parte de cada inspetor tributário uma conduta idónea e o conhecimento das normas técnicas e legais aplicáveis a cada inspeção em concreto, para minimizar a probabilidade de cometer erros, podendo assim obter conclusões válidas e mais seguras juridicamente.

4.5.3 Auditorias realizadas por outros órgãos – Tribunal de Contas, Inspeção Geral das Finanças, Banco Nacional de Angola e Procuradoria Geral da República

A palavra auditoria provém do latim “*audire*” que significa em português “*ouvir*” e a palavra auditor provém concomitantemente do verbo latino “*auditor*”, aquele que ouve.

Assim, *latu sensu* podemos definir auditoria como sendo o conjunto de métodos, técnicas e normas que visam examinar determinada realidade e, conseqüentemente, emitir uma opinião técnica e independente sobre ela; esta é formulada por um profissional versado em determinada matéria, que as aprecia a referida realidade e lhe empresta credibilidade e idoneidade.

Segundo o doutrinário Manuel Soto Serrano “*a auditoria é o exame das demonstrações financeiras de uma empresa ou entidade, realizado em conformidade com determinadas normas por um profissional qualificado e independente, com o fim de expressar a sua opinião sobre a razoabilidade com que essas demonstrações apresentam as informações nelas contidas de acordo com certas regras e princípios*”.

Relativamente à informação financeira, temos a posição de Carlos Baptista da Costa, quando refere que ela deve “*possuir determinadas características qualitativas as quais mais não são do que os atributos que tornam a informação proporcionada pelas demonstrações financeiras útil aos seus utilizadores*”⁶². Daqui se destaca a compreensibilidade, uma vez que a informação deve ser “*rapidamente compreensível pelos seus utilizadores*”⁶³. Isto não pressupõe que se deva “*excluir das demonstrações financeiras qualquer informação acerca de matérias complexas exclusivamente na base de que a mesma seja demasiado complexa e difícil para a compreensão dos utilizadores*”⁶⁴, informação essa que lhes permitirá tomar uma decisão.

Um dos grandes objetivos da auditoria é o de transmitir uma informação que seja credível de tal forma que os seus destinatários e/ou outros interessados possam retirar dela opiniões formadas e conclusões idóneas, evitando assim, as chamadas especulações, incertezas e interpretações erradas. Outro grande objetivo é o de garantir que esta informação credível e idónea seja útil, segura, completa e adequada para a tomada de decisões dos responsáveis ou entidades auditadas, ou ainda dos superiores hierárquicos destas, de forma a identificar erros, responsabilidades e falhas, e apresentar soluções.

Assim, a auditoria visa também auxiliar as entidades gestoras no desempenho eficaz das suas atividades, pois a informação independente é uma forma de credibilizar, como já vimos anteriormente, os atos, as operações, as demonstrações financeiras e a gestão das entidades auditadas. E quando as mesmas se acharem avaliadas de forma negativa, tal obriga-as a um exame dos fatores que levaram a não atingir os objetivos preconizados na altura da elaboração das operações, planos, projetos e orçamentos.

Os tribunais, por definição, são órgãos independentes que visam aplicar a lei e fazer justiça.

O Tribunal de Contas é definido com base na Lei angolana, como sendo um órgão judicial de controlo externo, encarregue de exercer a fiscalização financeira do Estado e de todas as entidades que utilizam ou venham a utilizar o dinheiro público, e a auditoria como sendo um exame feito por este órgão independente. Quando se diz que o TCA tem um controlo externo, quer isto dizer que está fora do critério interno da Administração pública, o que o diferencia das inspeções sectoriais; estas exercem o seu

⁶² BAPTISTA DA COSTA, C. *Autoria Financeira*, 9ª Edição, Rei dos Livros, pág. 37

⁶³ Idem, pág. 37

⁶⁴ Idem, pág.41

controlo dentro das instituições da Administração pública. Importa aqui referir que o controlo interno em Angola é exercido pelas inspeções, instituições ou órgãos criados a nível de cada sector ou ministério, com a finalidade de fiscalizar e controlar a atividade dos órgãos, organismos e serviços da Administração central e local do Estado, no cumprimento das leis, resoluções, regulamentos e determinações dos órgãos superiores do Estado. Ou seja, o TCA exerce um controlo jurisdicional (fiscalização) sobre todos os atos de gestão e financeiros do Estado e não só: as auditorias passam a exercer um controlo não jurisdicional sobre esses mesmos atos sempre que uma entidade interessada o solicitar.

O TCA possui um sistema de Auditoria online denominado Sistema Integrado de Gestão do Tribunal de Contas – SIG-TC que possibilita a autonomização dos procedimentos de auditoria e fiscalização e se constitui num dos sistemas de controlo externo da gestão pública mais completo entre os que existem ao nível internacional. Desde a elaboração e execução do Plano Anual de Auditoria até a emissão do Relatório Final, este Sistema permite a padronização dos procedimentos de fiscalização, o seu acompanhamento pelos interessados internos e externos, a implementação do contraditório em simultâneo, a comunicação entre os auditores, juízes e gestores, bem como a captação dos dados necessários à realização dos trabalhos. O que se pretende alcançar é uma maior abrangência nos serviços a executar, com uma fiscalização mais eficiente, rápida e padronizada.

O Tribunal possui ainda um portal aonde são divulgadas informações de interesse público, e também o resultado da execução orçamental, financeira e patrimonial do Governo, de forma a contribuir para o aumento do grau de transparência dos atos da gestão pública.

No âmbito das suas competências, o TCA tem a seu cargo funções substancialmente jurisdicionais, revistas de *jus imperium*, o que permite com que as suas decisões sejam obrigatórias para as entidades a que se destinam, considerando-se assim, como verdadeiros instrumentos judiciais; ao passo que em contraposição, nas auditorias, os auditores veem as suas competências circunscritas ao limite e objeto da auditoria e as conclusões a que chegam não têm carácter obrigatório ou vinculativo mas, facultativas.

O Tribunal de Contas está configurado na Lei Constitucional angolana como aquele que não se distingue dos demais, como é o caso dos auditores que não têm poderes para julgar ou condenar, estando este princípio básico universal consignado no

artigo 17.º. O seu grau de independência é bastante elevado ao que se chama autogoverno, nos termos dos arts. 12.º a) e b) n.º 2, 24.º n.º1. A sua jurisdição abrange todo o território nacional e estrangeiro, no âmbito de toda a ordem jurídica angolana (*vide* arts 1.º, 2.º, 4.º n.º 1, 6.º e 9.º n.º 4 da Lei 5/96, de 12 de Abril).

O recurso a técnicas, métodos e princípios de auditorias por parte do TCA ou ainda o recurso a empresas de auditorias (PwC, Deloitte), com maior incidência sobre os domínios administrativos, património, orçamento, finanças, meio ambiente, recursos humanos e outros domínios tem como objetivo o aperfeiçoamento permanente de atuação da Administração pública, quer direta ou indireta, visando o aumento da eficácia e a utilização dos meios ou recursos (financeiros, humanos e materiais) por parte dos gestores de forma a atingir a maximização dos resultados ou em contraposição, a minimização dos meios e recursos para atingir determinada quantidade e/ou qualidade de resultados.

Assim, surge cada vez mais uma estreita relação entre o TCA e as auditorias independentes, pelo facto de ambas exercerem o controlo externo sobre as finanças públicas dentro dos princípios democráticos da transparência na gestão e boa governação, independentemente da existência de dois sistemas de controlo externo: o anglo-saxónico em que esta função de auditar é atribuída a um órgão denominado Auditor-Geral, que é um auditor de contas com um estatuto de independência plena e que está vinculado não à Administração, mas sim ao Parlamento, em termos de cooperação; e, emite juízos de valores que são aceites, acolhidos e apreciados, a posterior, por um órgão judicial; e o continental europeu, no qual a função de controlo externo é atribuída a um órgão jurisdicional, colegial e independente: o Tribunal de Contas.

A Inspeção Geral das Finanças é o serviço de apoio do Ministério das Finanças, de carácter transversal, tendo como missão fundamental o controlo interno da administração financeira do Estado angolano e o apoio técnico especializado ao Ministério das Finanças (artigo 1.º do Decreto Executivo nº 336/18, de 6 de Setembro). Sendo um serviço de controlo interno da administração do Estado, incumbe, em especial, a IGF o exercício do controlo a nível orçamental, financeiro e patrimonial, de acordo com os princípios da legalidade, da regularidade e da boa gestão financeira. Uma das suas competências, e é o que aqui interessa, é a de realizar auditorias, inspeções, análises de natureza económico-financeira, exames fiscais e outras ações de controlo às

entidades públicas e privadas abrangidas pela sua intervenção, nos termos do artigo 4.º, n.º 2 d), do Decreto Executivo nº 336/18, de 6 de Setembro.

A Inspeção Geral das Finanças tem a seguinte estrutura:

- Departamento de Receita e Despesa Públicas;
- Departamento de Controlo da Gestão Patrimonial;
- Departamento de Apoio Técnico.

O Banco Nacional de Angola é uma pessoa coletiva de direito público, dotada de autonomia administrativa, financeira e patrimonial. Compete-lhe a execução, acompanhamento e controlo das políticas monetárias, cambial e de crédito, a gestão do sistema de pagamentos e administração do meio circulante no âmbito da política económica do país.

A atividade exercida pelas instituições financeiras, bem as suas contas, deve estar sujeita a uma auditoria externa, anualmente; e ser realizada por pessoa coletiva, autorizada para exercer a sua atividade em Angola. Assim, as Instituições Financeiras têm como dever comunicar, no prazo de cinco dias úteis contados a partir da contratação, ao BNA – Departamento de Supervisão de Instituições Financeiras, o nome e o endereço do seu auditor externo, assim como o nome do seu representante. Sempre que houver mudança do auditor externo, a instituição deve comunicar essa alteração ao BNA, no mesmo prazo referido anteriormente. Devem ainda, fornecer ao auditor externo todos os dados, informações e condições necessárias para o efetivo desempenho na prestação dos seus serviços; designar um membro de administração, para responder junto do BNA, pelo acompanhamento, supervisão e cumprimento das normas e procedimentos de contabilidade e auditoria; e por fim, remeter ao BNA até ao dia 30 de Abril de cada ano, os relatórios e o parecer do auditor externo sobre as contas do exercício anterior, incluindo as recomendações sobre a avaliação do sistema contabilístico e das medidas do controlo interno elaborados pelo auditor externo.

Atente-se que, as instituições financeiras não podem manter o auditor externo por um período superior a quatro anos, nos termos do artigo 84º da Lei n.º 13/05 de 30 de Setembro (Lei das Instituições Financeiras). No entanto, o BNA pode determinar a substituição do auditor externo quando não forem apresentados os relatórios; se existir comprovada falta de experiência em auditoria de Instituições Financeiras; e caso não exista independência do auditor externo em relação a essa instituição, nos termos do artigo.12.º, do Aviso n.º 04/2013, de 22 de Abril.

No âmbito da auditoria externa, o órgão de administração das instituições financeiras, é solidariamente responsável, perante o BNA e terceiros, pelas informações prestadas.

Outro aspeto a ter em conta, é o facto de as instituições financeiras estarem proibidas de contratar os serviços de consultoria do auditor externo e de pessoas singulares e coletivas a ele ligadas, que possam caracterizar a perda da sua objetividade e independência. Esta proibição está prevista no artigo 8.º do Aviso nº04/2013, de 22 de Abril.

Quanto à Procuradoria-Geral da República de Angola, podemos defini-la como um organismo do Estado com a função de representá-lo no exercício da ação penal, na defesa dos direitos das pessoas singulares ou coletivas, na defesa da legalidade no exercício da função jurisdicional e de fiscalização da legalidade na fase de instrução preparatória dos processos e no que toca ao cumprimento das penas. É um órgão que goza de autonomia administrativa e financeira, e constitui uma unidade orgânica hierarquizada sob a direção e gestão do Procurador-Geral da República, nomeado e exonerado pelo Presidente da República, sob proposta do Conselho Superior da Magistratura do Ministério Público, para um mandato de 5 anos renovável apenas uma vez.

A PGR tem como principal objetivo, o fortalecimento da instituição, tornando-se mais democrática, e contribui para a elevação da sua consciência jurídica, de modo a que respeite a legalidade. Assim, a PGR só avalia auditorias, quando esteja em causa o interesse público e crimes que possam colidir com esse interesse público. Um dos casos em que possa haver a sua intervenção é nas situações de branqueamento de capitais e financiamento ao terrorismo, sobretudo, quando envolve o erário público e grandes entidades. Temos como exemplo prático, o caso da empresa petrolífera Sonangol, que sofreu grandes perdas, devido ao desvio de dinheiro.⁶⁵ Neste caso, a auditoria foi solicitada pela própria entidade e remetida aos órgãos competentes – PGR, IGAE, Ministério das Finanças e Ministério dos Recursos Minerais e Petróleo, para que possam dar o devido tratamento, nos termos legais. Por norma, a auditoria é feita por um auditor externo (PwC, Deloitte ou KPMG), escolhido pela entidade em causa.

⁶⁵ Vide https://observador.pt/2020/01/20/sonangol-envia-auditoria-a-gestao-de-isabel-dos-santos-para-a-justica-angolana/?fbclid=IwAR1s_OTkDYHwfaUeLabPP73HxpShb1Cy7rywGs5nHlup0tF6CUWtiG-QKy4. Consultado em Julho de 2020.

Em Portugal, esses documentos são analisados, em regra, no âmbito das competências de dois departamentos: o Departamento Central de Contencioso do Estado e Interesses Coletivos e Difusos e o Departamento Central de Investigação e Ação Penal.

5. Conclusões e principais sugestões de melhoria do sistema

Findo o estudo realizado, podemos observar que as principais diferenças entre os sistemas de controlo externo e interno do II e do IRC, para além dos objetivos, análise e obrigatoriedade, residem nos órgãos que o realizam, nas funções que desempenham, nos poderes que exercem e os valores que visam salvaguardar. Como vimos, o controlo externo em Portugal, é realizado pelo Tribunal de Contas e pela Assembleia da

República, que regulam as finanças públicas e pela AT que tem o poder de reverificar as declarações dos contribuintes; ao passo que, o controlo interno é realizado pelo ROC e pelo Contabilista certificado - os órgãos responsáveis pela auditoria e elaboração e declaração da contabilidade das empresas.

Em relação a Angola, o controlo interno é realizado pelos órgãos das sociedades e fiscalizado pela Administração Tributária, que realiza as tarefas de redução da dívida tributária dos contribuintes e garante o seu pagamento integral e tempestivo aos orçamentos e fundos do Estado; e o controlo externo é realizado pela Inspeção Geral da Administração do Estado, pela Inspeção Geral das Finanças e pelos Conselhos Fiscais, que exercem o controlo orçamental, financeiro e patrimonial, bem como a auditoria.

Em termos de semelhanças, verificamos que o controlo externo, em ambos os países, tem como principal característica ser efetuado por profissionais alheios à instituição em análise, habilitados com qualificações técnicas e profissionais de elevado nível para exercer a auditoria. Quanto ao controlo interno, já há alguns anos que se tem vindo a fazer um esforço significativo para que funcione nas entidades portuguesas e angolanas, de modo a evitar a fraude fiscal, o branqueamento de capitais e financiamento ao terrorismo; ou seja, o que se pretende é que as próprias entidades tenham a sensibilidade de promover a difusão de uma “cultura de controlo”, em todos os níveis fiscais, financeiros, operacionais, patrimoniais e contabilísticas. Para tal, é preciso que disponham, sobretudo, de sistemas de informação interna pertinentes ao seu negócio, para que não incorram em incumprimento no momento das suas obrigações enquanto contribuintes.

Podemos constatar, também, que o principal foco do controlo interno, tanto em Angola como em Portugal, é o de assegurar a confiabilidade das informações reportadas, sejam estas físicas ou financeiras, aplicar corretamente os preceitos da organização e assim obter uma maior eficiência das operações (evitando as fraudes), num mundo demarcado pela constante presença de escândalos financeiros. Dever-se-á, pois, aplicar corretamente os preceitos da organização, para, assim, se obter uma maior eficiência das operações que não dê azo à ocorrência de fraudes. Este cuidado impõe-se, por vivermos num mundo marcado pela constante presença de escândalos financeiros. Ora, para que as fraudes não aconteçam, é necessário que todos os envolvidos na atividade e no processo de informação da organização tenham acesso a esse sistema de controlo. Somente assim se contribuirá para um maior conforto por parte do auditor externo: a constatação de que os procedimentos da empresa estão a decorrer como o

previsto e, portanto, pode diminuir a extensão de procedimentos de auditoria a realizar, por confiar nos controlos implementados.

No entanto, nem sempre é assim que acontece, devido aos desvios financeiros e ao não cumprimento das leis e regulamentos.

Verificamos, igualmente, que algumas das diferenças encontradas ao longo da dissertação se prendem com o facto de Angola ser um país com recursos naturais, com destaque no petróleo de que é um dos maiores fornecedores, tanto a nível nacional, como internacional, o que leva o país a dar uma maior importância a este setor. Evidenciando a dependência de Angola do setor petrolífero, constatamos que isso levou a que o país entrasse em crise devido à inflação e queda do preço do petróleo e, conseqüentemente, à diminuição da receita fiscal. Por isso, a tendência, a nível internacional, é a de reduzir as taxas do imposto sobre as sociedades, a fim de atrair o investimento estrangeiro. Neste sentido, as leis, em Angola, têm vindo a sofrer algumas alterações, de modo a responderem à complexidade das operações dos sujeitos passivos e têm como principal preocupação garantir que a relação tributária a estabelecer entre o contribuinte e a Administração Tributária, seja ajustada através de critérios de justiça e eficiência.

Como já vimos, o imposto industrial incide sobre os lucros resultantes da prática de uma atividade de natureza industrial, comercial, de prestação de serviços, ou outras de idêntica natureza, de modo duradouro ou esporádico. Tal como em Portugal, também se tem verificado a redução de taxas, com o intuito de promover o investimento; pode, todavia, estar em causa a principal função do imposto, ou seja, a arrecadação de receita fiscal. Com esta redução, as empresas portuguesas preveem um alargamento da base tributária e a diminuição dos benefícios fiscais, o que não se verifica totalmente em Angola. É igualmente notável o peso de Angola nas exportações e importações de Portugal, as quais têm vindo a crescer ao longo do tempo.

Quanto às reformas, podemos dizer que o percurso que Portugal tem realizado ao longo dos tempos se tem caracterizado pela procura da justiça social e do desenvolvimento económico, nomeadamente por via da redução das taxas, e pela modernização da administração tributária.

Relativamente ao sistema fiscal em Angola, há a considerar o desagramento fiscal que tem sido operado nos últimos anos e a simplificação do processo tributário, a par da instauração de um sistema geral tributário.

Em suma, o fruto dos benefícios fiscais de que as empresas com sede em Angola usufruem nos primeiros anos do investimento, advém das vantagens a nível fiscal, considerável incentivo para as empresas portuguesas que se decidam pela sua internacionalização no país. Por outro lado, se Angola quiser realizar um investimento em Portugal, passa a ser uma situação igualmente atrativa fiscalmente, uma vez que tem uma taxa de tributação mais baixa do que a praticada no território angolano.

Por tudo o que fica dito se chega a esta conclusão: as empresas e as economias de ambos os países têm, como se diz, tudo para dar certo, se os investimentos feitos um no outro respeitarem os procedimentos incontornáveis dos respetivos sistemas tributários.

6. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

Livros, artigos e relatórios:

ADMINISTRAÇÃO GERAL TRIBUTÁRIA DE ANGOLA. Disponível em:
<https://www.agt.minfin.gov.ao/PortalAGT/#!/servicos/impostos/impostos-e-taxas>

ANGOP (2019). *EUA prometem ajuda na recuperação do dinheiro retirado de Angola*. Disponível em:

http://angop-as31.angop.ao/angola/pt_pt/noticias/politica/2019/2/12/EUA-prometem-ajuda-recuperacao-dinheiro-retirado-Angola,7be1e9da-4c57-40a9-90b9-160d4976101d.html

ANTÓNIO, N. (2015). *Fiscalidade Angolana - Âmbito da Reforma Fiscal* (1ª Edição), WhereAngola Book Publisher.

ANTUNES, F. Vaz. (2006). *A Evasão Fiscal e o Crime de Fraude no Sistema Legal Português*, Almedina.

Artigo da PWC (2009). *Fiscalidade*, Revista Angola, Portugal Negócios nº777.

AUGUSTO, C. (2019). *Imposto Industrial na reforma fiscal de 2016, perspetiva de desenvolvimento económico e sustentável de Angola*. Dissertação de Mestrado em Contabilidade e Fiscalidade. Universidade Lusófona de Humanidades e Tecnologias, Faculdade das Ciências Económicas e das Organizações.

BAPTISTA DA COSTA, C. (2000). *Auditoria Financeira, Teoria e Prática* (7ª edição), Editora Rei dos Livros

CARMO, J. (2016). *Os Impostos e as Receitas Públicas no Sistema Fiscal Angolano*. Dissertação de Mestrado em Fiscalidade. Instituto Politécnico do Cávado e do Ave.

CASTRO, C. (2006). *Política Fiscal e Crescimento Económico*. Polytechnical Studies Review, Vol. III, nº 5/6, 087-118.

CATARINO, J., Guimarães, V.B (2017). *Lições de Fiscalidade: Princípios Gerais e Fiscalidade Interna* (5ª Edição), Almedina, Coimbra.

CHICUMBI, J. (2018). *Os benefícios fiscais do imposto industrial à economia Angolana: estudo de caso dos municípios do Lobito e da Catumbela*. Dissertação de Mestrado em Finanças. Universidade Portucalense, Departamento de Economia e Gestão.

CRUZ, R. (1999). *Coletânea da Legislação Fiscal Angolana*, Edições Cosmos

DUARTE MORAIS, R. (2009). *Apontamentos ao Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas*, Coimbra, Almedina.

FARIA, M.T.B.V (1995). *Estatuto dos Benefícios Fiscais: notas explicativas* (3ª edição), Lisboa: Rei dos Livros.

FAVEIRO, V. (1984). *Noções Fundamentais de Direito Fiscal Português*, II,

FERREIRA, R.F (1999), *Temas de Gestão, Contabilidade e Fiscalidade*, 2ª edição revista, Editorial Notícias, Lisboa.

FONSECA, A. (2010). *A Tributação do Rendimento no Sistema Fiscal Angolano*. Tese de Pós-Graduação em Direito Fiscal. Universidade do Porto, Faculdade de Direito.

GOMES, N.S. (1996). *Manual de Direito Fiscal Vol.II - Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal* (174).

GOMES N.S (1991). *Teoria Geral dos Benefícios Fiscais – Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal* (164).

JORGE, D. (2017). *Organismos de Fiscalização e controlo financeiro em Angola*. Disponível em: https://www.club-k.net/index.php?option=com_content&view=article&id=29687:organismos-de-fiscalizacao-e-controlo-financeiro-em-angola-diaivita-jorge&catid=17&lang=pt&Itemid=1067

LOPES, C. M., & Martins, A. (2014). *A tributação por Métodos Indiretos: Uma análise do enquadramento jurisprudencial dos pressupostos contabilístico-fiscais*. Coimbra, Edições Almedina.

MAIA, A., SOUSA, B., PIMENTA, C. (2017). *Fraude em Portugal, causas éticas e contextos*. Lisboa: Almedina, pág. 567.

MARÇAL, N., & Marques, L.M (2011). *Manual de Auditoria e Controlo Interno no Sector Público* (1ª edição), Edições Sílabo.

MARQUES, A. (s/d). *Incentivos Fiscais e o Desenvolvimento do País*, pág.2. Disponível em:

https://www.academia.edu/37676725/INCENTIVOS_FISCAIS_E_O_DESENVOLVIMENTO_DO_PAIS, consultado a 20 de agosto de 2020.

MC & A ADVOGADOS (2020). *Angola amends industrial and personal income tax codes*. Disponível em: http://legalmca.com/pt_PT/2020/08/03/angola-amends-industrial-and-personal-income-tax-codes/, consultado a 29 de agosto de 2020.

Ministério das Finanças de Angola. Informação disponível em: <https://www.minfin.gov.ao/PortalMinfin/#!/sobre-o-minfin/servicos-de-apoio-tecnico/inspeccao-geral-de-financas>

MLGTS LEGAL CIRCLE (2012). *Doing Business Angola*. Disponível em: https://www.mlgts.pt/xms/files/v1/Publicacoes/Guias/DB_Angola_Nov2012_PT.pdf

MOTA, R. (1994). *Paraísos Fiscais: Análise genérica da União Europeia*. Dissertação de Mestrado. Faculdade de Economia da Universidade de Coimbra.

NABAIS, J.C. (2004). *Tributação e urbanismo no direito europeu*. Revista do Centro de Estudos de Direito do Ordenamento, do Urbanismo e do Ambiente, 1 (7), 9-29.

NABAIS, J.C. (2013). *A determinação da matéria tributável no IRC*. RFPTD, 1 (1), 1-25.

NABAIS, J.C. (2016). *Direito Fiscal*, (9ª edição), Coimbra, Almedina.

NAÇÕES UNIDAS (2010). *Estudo nacional. O quadro jurídico do investimento Privado na República de Angola*. Disponível em: https://unctad.org/en/Docs/dtlktcd20101_en.pdf, consultado a 14 de julho de 2020.

Novas regras para quem quer investir em Angola – retirado de <https://www.dinheirovivo.pt/economia/novas-regras-para-quem-quer-investir-em-angola/>

NUNES, R. C. M. P. (2013). *O Imposto sobre as Sociedades: Comparação entre Portugal e Angola*. Dissertação de Mestrado. Aveiro: Universidade de Aveiro.

PAHULA, O. (2008). *Estudos sobre o Sistema Jurídico-Económico Angolano*, Estoril, Principia Editora.

PEREIRA, P. (2016). *Tributação das Empresas em Angola. O Imposto Industrial e o Estatuto dos Grandes Contribuintes*. Coimbra, Almedina.

PLMJ (2008). *The tax systems of Angola, Mozambique and Cape Verde*. Disponível em:

https://www.plmj.com/xms/files/v1_antigos_anteriores_a_abr2019/newsletters/2008/M aio/Sub-capas_ING.pdf, consultado a 14 de julho de 2020.

PORTUGALGLOBAL (2015). *Guia Fiscal Angola 2015*. Disponível em: http://www.portugalglobal.pt/PT/PortugalNews/EdicaoAicepPortugalGlobal/Documents/EY_GuiaFiscalAngola2015_Web.pdf, consultado a 15 de julho de 2020.

PwC (2020). *Angola. Corporate - Taxes on corporate income*. Disponível em: <https://taxsummaries.pwc.com/angola/corporate/taxes-on-corporate-income>, consultado em 15 de julho de 2020.

RAMOS, A. (2015). *Tribunal de Contas deteta quase 500 ME de receitas de IRC não contabilizadas*. Disponível em: <https://www.tsf.pt/portugal/justica/tribunal-de-contas-deteta-quase-500-me-de-receitas-de-irc-nao-contabilizadas-4707650.html>, consultado a 20 de agosto de 2020.

RFF & Associados (2014). *Um olhar sobre.... O Sistema Fiscal Angolano*. Disponível em: https://www.rffadvogados.com/xms/files/KNOW_HOW/Guias/Angola/Guia_Fiscal_Angola.pdf, consultado a 15 de julho de 2020.

SÁ, Â. (2009). *Relatório de Estágio para obtenção de grau de licenciada em gestão*. IPG, Escola Superior de Tecnologia e Gestão.

SÁ GOMES, N. (2000). *Evasão Fiscal, Infração Fiscal e Processo Penal Fiscal*, Lisboa: Rei dos Livros.

SALDANHA SANCHES, J.L. (2006). *Os limites do planeamento fiscal. Substância e forma do direito fiscal Português, Comunitário e Internacional*, Coimbra Editora, Limitada.

SALDANHA SANCHES, J.L. (2007), *Manual de Direito Fiscal* (3ª edição), Coimbra Editora.

SALDANHA SANCHES, J.L., e Taborda da Gama. J (2010). *Manual de Direito Fiscal Angolano*, Coimbra Editora.

SANTULA, B. (2010). *Branqueamento de capitais*. Lisboa: Universidade Católica Editora, pág. 131. ISBN: 978-972-54-0267-2

SMITH, A. (1981). *Riqueza das Nações, I*, Lisboa, Fundação Calouste Gulbenkian.

Tribunal de Contas (1999). *Manual de Auditoria e de procedimentos*.

VENTURA, A. (2014). *Lições de Direito Fiscal* (1ª edição), Chiado Editora.

VOA Português. *GAFI deixa de monitorizar Angola*. Disponível em <https://www.voaportugues.com/a/gafi-deixa-de-monitorizar-angola/3200391.html>

XAVIER, A. (2016). *Direito Internacional Tributário* (2ª edição), Coimbra, Almedina.

ZHUK, O. (2018). *Tax control in the system of taxes administration*. Journal of Vasyl Stefanyk Precarpathian National University, 5 (3-4), 57-61.

Legislação Portuguesa:

CRP – Constituição da República Portuguesa

LEI N.º 2/2014, de 16 de janeiro. Diário da República n.º 11/2014, Série I de 2014-01-16.

ACÓRDÃO DO TC n.º 18/2011, de 12 de janeiro de 2011.

Legislação Angolana:

Aviso 4/2013, de 22 de Abril

CEF - Código das Execuções Fiscais

CGT – Código Geral Tributário

CP – Código Penal Angolano

CRA – Constituição da República de Angola (2010)

Decreto 23/98, de 24 de Julho

Decreto Executivo nº 336/18, de 6 de Setembro

Lei nº2/12, de 13 de Janeiro

Lei nº5/96, de 12 de Abril

Lei nº 13/05, de 30 de Setembro

Lei nº18/2011, de 21 de Abril, *altera o Código do Imposto Industrial*, da Assembleia Nacional de Angola, 75 (2011).

Lei nº 20/2011, de 20 de Maio, *Lei do Investimento Privado*, da Assembleia Nacional de Angola, 94 C.F.R. (2011).