



Universidades Lusíada

Martins, Guilherme Waldemar Pereira de Oliveira,
1952-

O trespasse no imposto do selo no ordenamento angolano : o caso especial da isenção geral constante da Lei sobre a Tributação das Atividades Petrolíferas

<http://hdl.handle.net/11067/6541>

<https://doi.org/10.34628/xmg5-4h16>

Metadados

Data de Publicação

2022

Resumo

O artigo 11.º da LTPA introduz uma isenção especial no artigo 11.º, número 1 de quaisquer impostos ou encargos de natureza tributária relacionados com a concretização ou transmissão dos interesses realizadas pelas entidades a quem a mesma lei de aplica, a saber, entidades, nacionais ou estrangeiras, que exerçam operações petrolíferas em território nacional (artigo 3.º, da LPTA) - o facto de estarmos perante uma isenção conferida por lei especial, fica afastado o pagamento de IVA ou de Imposto do...

Article 11 of the LTPA introduces a special exemption in article 11, number 1, from any taxes or charges of a tax nature related to the realization or transfer of interests carried out by entities to whom the same law applies, namely, entities, national or foreign, that carry out petroleum operations in national territory (article 3, of the LPTA) - the fact that we are facing an exemption granted by a special law, the payment of VAT or Stamp Duty of any of the identified situations, despite the ...

Palavras Chave

Petróleo - Impostos - Angola, Isenção fiscal - Angola

Tipo

article

Revisão de Pares

Não

Coleções

[ULL-FCEE] LEE, n. 32 (2022)

**O TRESPASSE NO IMPOSTO DO SELO NO ORDENAMENTO
ANGOLANO. O CASO ESPECIAL DA ISENÇÃO GERAL
CONSTANTE DA LEI SOBRE A TRIBUTAÇÃO DAS
ATIVIDADES PETROLÍFERAS**

**“THE TRANSFER OF ESTABLISHMENT AND THE STAMP
DUTY IN THE ANGOLAN LEGAL SYSTEM - THE SPECIAL
CASE OF THE GENERAL EXEMPTION CONTAINED IN
THE LAW ON TAXATION OF PETROLEUM ACTIVITIES”**

Guilherme Waldemar d’Oliveira Martins

Doutor em Direito. Professor Auxiliar da Faculdade de Direito da Universidade de
Lisboa e do Instituto de Contabilidade e Administração de Lisboa (ISCAL)

Orcid: 0000-0003-0054-3438

gwom@fd.ulisboa.pt

DOI: <https://doi.org/10.34628/xmg5-4h16>

Data de submissão / Submission date: 23/06/2022

Data de aprovação / Acceptance date: 05/09/2022

Resumo: O artigo 11.º da LTPA introduz uma isenção especial no artigo 11.º, número 1 de quaisquer impostos ou encargos de natureza tributária relacionados com a concretização ou transmissão dos interesses realizadas pelas entidades a quem a mesma lei de aplica, a saber, entidades, nacionais ou estrangeiras, que exerçam operações petrolíferas em território nacional (artigo 3.º, da LPTA) - o facto de estarmos perante uma isenção conferida por lei especial, fica afastado o pagamento de IVA ou de Imposto do Selo de qualquer das situações identificadas, apesar de a obrigação tributária ter surgido.

Palavras-chave: Trespasse; Atividades petrolíferas; Fiscalidade.

Abstract: Article 11 of the LTPA introduces a special exemption in article 11, number 1, from any taxes or charges of a tax nature related to the realization or transfer of interests carried out by entities to whom the same law applies, namely, entities, national or foreign, that carry out petroleum operations in national territory (article 3, of the LPTA) - the fact that we are facing an exemption granted by a special law, the payment of VAT or Stamp Duty of any of the identified situations, despite the tax obligation having arisen.

Keywords: Goodwill; Oil activities; Taxation.

No ordenamento angolano, o imposto de selo apesar de ser um imposto sem sistema, por não obedecer a nenhum princípio unificador, não foi acolhido o princípio segundo o qual nos atos e contratos em que haja sujeição a IVA não se aplica o imposto do Selo – sendo este princípio próprio do ordenamento português¹ e que acentua de forma mais especificada o carácter residual deste imposto, ao contrário do ordenamento angolano que considera o IS como imposto fundamental sobre todos os atos e contratos.

A LTPA (Lei sobre a Tributação das Atividades Petrolíferas– aprovada pela Lei n.º 13/04, de 24 de dezembro) introduz uma isenção especial no artigo 11.º, número 1 de quaisquer impostos ou encargos de natureza tributária relacionados com a concretização ou transmissão dos interesses realizadas pelas entidades a quem a mesma lei de aplica, a saber, entidades, nacionais ou estrangeiras, que exerçam operações petrolíferas em território nacional (artigo 3.º, da LPTA).

1. Delimitação positiva da incidência na transmissão de bens – o trespasse

1.1. Conceito contabilístico de trespasse

Os normativos contabilísticos (IFRS 3 e o próprio PCG) adotam um conceito próprio de trespasse, pelo registo da diferença, quando positiva, entre o valor pago para a aquisição de um conjunto de ativos (e passivos) que constituem uma atividade empresarial e o justo valor dos ativos e passivos adquiridos, desde que a atividade adquirida seja continuada pela adquirente. Na nomenclatura internacional este conceito de trespasse é denominado por «goodwill», «fonds de commerce» ou «aviamento».

Só devem ser reconhecidos como trespases os encargos que representem um pagamento feito em antecipação de benefícios económicos futuros e que surjam de uma aquisição que:

- (i) Constitua uma atividade comercial e, simultaneamente;
- (ii) Resulte na continuação de uma atividade anteriormente exercida.²

¹ Artigo 1.º, n.º 2 do Código de Imposto do Selo português, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 287/2003, de 12 de novembro.

² Quanto à valorimetria, acrescente-se que, de acordo com o ponto 4.2 das notas explicativas o PGC prevê que ao estimar-se a vida útil do trespasse, se tenha em consideração vários fatores, designadamente: (i) A vida previsível do negócio ou sector; (ii) Os efeitos da obsolescência dos

Isto significa que o conceito contabilístico de *trespasse* se refere a um valor integrante do custo de uma aquisição, mas não se refere à transmissão em si.

1.2. O conceito de *trespasse* no Código de Imposto do Selo e exclusão do conceito de transmissão indireta

O CIS determina a sujeição a imposto de “transferência onerosa ou de exploração de serviços”:

- (a) nos artigos 2.º alíneas j) ou k) e 3.º, alínea w), quando se prevê a incidência subjetiva, para o *trespasse* de estabelecimento comercial, industrial ou agrícola e nas subconcessões e *trespasses* de concessões feitas pelo Estado e Províncias para exploração de empresas ou serviços de qualquer natureza;
- (b) na verba 24 da Tabela Anexa, quando se prevê a incidência objetiva, para a “transferência onerosa ou de exploração de serviços”, no qual se inclui o “*trespasse* ou cessão de exploração de estabelecimento comercial, industrial ou agrícola” e as “subcomissões e *trespasses* de concessões feitos pelo Estado e pelas províncias para a exploração de empresas ou de serviço de qualquer natureza tenha ou não principiado a exploração”.

O CIS não adianta, contudo, qualquer definição de *trespasse*. Limita-se apenas a reconduzir o conceito de *trespasse* ao de transferência onerosa ou de exploração de serviços.

Ora, como a lei nada distingue, esta recondução³ não só abrange a figura da transmissão do arrendamento, como qualquer transmissão onerosa entre vivos de um estabelecimento comercial, industrial e agrícola. Sendo assim, qualquer transmissão de bens de um estabelecimento, que corporize uma universalidade de direitos, está contida no conceito de *trespasse*⁴.

produtos e de alterações na procura e de outros fatores económicos; (iii) As expectativas de vida ao serviço da empresa dos principais indivíduos ou grupos de empregados; (iv) Ações esperadas de concorrentes ou potenciais concorrentes; (v) Clausulas gerais, regulamentadoras ou contratuais que afetem a vida útil. Relativamente ao período de amortização, método de depreciação e amortizações extraordinárias deve atender-se ao seguinte; (vi) Período de amortização - o período de amortização não deve exceder cinco anos, a menos que o período mais dilatado se justifique desde que não exceda o período de uso útil; (vii) Método de depreciação - o método de depreciação a usar deverá ser o das quotas constantes, a menos que outro seja mais apropriado nas circunstâncias.

³ Esta recondução conceptual está muito próxima do CIS português.

⁴ O *trespasse* pode ser genericamente definido como o negócio de transmissão a título definitivo da propriedade de uma empresa. São duas as suas notas distintivas essenciais. Duma banda, trata-se de um negócio que tem por objeto direto a empresa enquanto organização unitária de meios produtivos (“business”, “Betrieb”, “azienda”, “fonds de commerce”, “negocio”). Constituindo a empresa uma realidade jurídica unitária e distinta dos seus vários elementos componentes, os negócios que sobre ela recaem são também forçosamente distintos daqueles que possam porventura

Este conceito de transmissão em sentido amplo acolhe, desta forma, aquilo que conhecemos como transmissão direta da própria empresa, enquanto organização de meios produtivos (“asset deals”, “Unternehmenskauf”, “vendita d’azienda”, “cession du fonds de commerce”), sendo que a modalidade clássica desta forma de transmissão é o chamado “trespasse de estabelecimento comercial”.

Pelo contrário, não acolhe, o conceito de transmissão indireta. Ora, o primordial instrumento da transmissão empresarial indireta é, sem sombra de dúvida, a compra e venda de participações sociais de controlo, ou, mais genericamente, a transmissão de frações do capital social (partes, quotas, ações) suscetíveis de atribuir ao seu titular um poder jurídico de controlo sobre a sociedade comercial detentora da empresa (“sale of control”, “Beteiligungskauf”, “cession de contrôle”, “pachetti azionari di controllo”, “alienação de controle”).

Assim, a transmissão negocial de ações ou quotas de uma sociedade comercial não pode ser equiparada em absoluto à transmissão direta da empresa por aquela detida – e isto por três razões fundamentais:

- (a) Em primeiro lugar, desde logo, os negócios de “transmissão de quotas” ou de “transmissão de ações” têm por objeto a transmissão de frações do capital social, e não do património da sociedade: quer isto dizer que, caso uma sociedade comercial seja titular de uma empresa, ela permanece dona e senhora exclusiva desta após a celebração daqueles negócios, os quais não afetam semelhante titularidade jurídica.
- (c) Em segundo, os negócios aquisitivos de ações ou quotas nem sempre atribuem ao adquirente o controlo da sociedade comercial: assim, por exemplo, a aquisição de ações ou quotas representativas de uma percentagem minoritária do capital é, em regra, insuscetível de permitir ao adquirente impor sozinho o cunho da sua vontade no seio dos órgãos sociais e, assim, na gestão da empresa societária.
- (d) Finalmente, e mais importante, mesmo quando o negócio aquisitivo haja sido de molde a investir o adquirente num poder de domínio absoluto no seio da sociedade comercial (“maxime”, aquisição da totalidade do capital social), a verdade é que a interposição da personalidade jurídica societária impede que o sócio controlador, ainda que único, possa ser havido como proprietário da empresa social. Significa isto

incidir sobre tais elementos individualmente considerados: objeto da vontade das partes é negociar a empresa como um todo, enquanto unidade juseconómica, não enquanto acervo inorgânico de bens patrimoniais avulsos. Doutra banda, trata-se de um negócio de transmissão a título definitivo da empresa. Através do trespasse, o titular de uma empresa (trespasante) transfere para outrem (trespasário) o direito de propriedade sobre semelhante “res”: em resultado deste negócio, o trespasário passa a constituir o novo “dominus” da empresa, sendo investido no gozo pleno, perpétuo e exclusivo do conjunto de faculdades que são próprias daquele direito absoluto (“ius utendi, fruendi et abutendi”), e passando assim a ser livre e soberano de explorar, organizar, transformar, local, onerar, vender ou liquidar a empresa.

dizer, pois, que o poder jurídico de disposição do sócio controlador ou mesmo único sobre a empresa social será sempre um poder indireto e limitado, no sentido em que o seu exercício é mediatizado pela interposição da corporação social, devendo conformar-se às regras legais e estatutárias que regem o funcionamento desta (v.g., intangibilidade do capital social, interesse social, proibição dos confusão de patrimónios social e pessoal, etc.).

2. Da falta de delimitação negativa da incidência – do trespasse para a mera transmissão de bens

2.1. Da falta de norma de exclusão de IS das operações sujeitas a IVA e dele não isentas

Determinado o conceito de trespasse, há que verificar se a incidência subjetiva e objetiva constante do CIS e da Tabela Anexa, na verba 24 é delimitada negativamente.

O CIS, revisto e republicado em 2014 contém, no seu artigo 1.º o campo da incidência objetiva, de modo a abranger qualquer ato o contrato previsto na Tabela Anexa ou em lei especial. Esta delimitação positiva (e não negativa) de incidência levanta o problema de saber se exclui todas a operações que envolvam transmissões sujeitas a IVA e dele não isentas⁵.

Na realidade, a falta desta delimitação negativa, não impede assim, que o imposto do selo possa vir a ser repercutido, em algumas situações, no preço dos bens e serviços sujeitos a IVA, agravando assim a base de incidência deste último imposto, podendo gerar um efeito de dupla tributação.

É de assinalar, contudo, que com a aprovação do CIVA em 2019, consagrou-se uma norma de isenção no diploma preambular (artigo 7.º) que isenta de imposto de selo as operações e atos abrangidos pelas verbas 16, 17, 21, 22 e 23.3 da Tabela Anexa, mas que não resolve a questão em análise.

Assim, podemos avançar que todas as transmissões sujeitas a IVA e não isentas, também podem ser objeto de IS, no que concerne à aplicação plena da verba 24 da Tabela Anexa.

2.2. Sujeição do trespasse a IVA e dele não isento

Estão sujeitas a IVA as transmissões de bens e as prestações de serviços⁶ sendo aquelas definidas por transferência onerosa de bens corpóreos por forma

⁵ Como aliás, resulta do artigo 1.º, n.º 2 do CIS português, que identifica um critério geral de delimitação negativa de imposto pela exclusão expressa da incidência de todas as operações sujeitas a IVA e dele não isentas.

⁶ Artigo 3.º, n.º 1, alínea a) do CIVA.

correspondente ao exercício do direito de propriedade, e estas como as operações a título oneroso que não constituam transmissões de bens⁷.

O trespasse, entendido como uma transmissão onerosa de um estabelecimento, é, nestes termos, uma operação sujeita a IVA.

Subsiste, no entanto, no ordenamento angolano, uma norma que permite que a transmissão de uma universalidade de bens e direitos não implica uma transmissão de bens ou prestação de serviços, numa situação em que o beneficiário sucede ao transmitente.

Referimo-nos ao artigo 5.º, n.º 6 do CIVA, que estabelece que não são consideradas transmissões as cessões do estabelecimento comercial sempre que o adquirente seja – ou se torne em virtude da aquisição – um sujeito passivo de IVA. O mesmo se aplica às prestações de serviços, de acordo com o artigo 6.º, n.º 5 do CIVA.

Esta disposição evita, assim, a criação de uma obrigação que de outra maneira recairia sobre o trespasante de liquidar o imposto sobre a totalidade da contraprestação, bem como o corresponsável encargo que recairia sobre o adquirente de financiar o imposto normalmente avultado até poder exercer o direito à sua dedução e, eventualmente, obter o seu reembolso.

Estamos assim, perante uma ficção de inexistência que é legitimada quer por uma sucessão da atividade, quer pela total irrelevância ao nível da economia do imposto (o imposto liquidado pelo transmitente viria a ser imediatamente deduzido pelo adquirente). Demonstração desta ficção verifica-se quando estamos perante situações em que o adquirente é sujeito passivo de IVA que pratique exclusiva ou parcialmente (sujeito passivo misto) operações isentas de imposto que não confirmam direito à dedução. Com efeito, é o direito à dedução que constitui a verdadeira justificação para ficcionar a não transmissão de bens e a não prestação de serviços em caso de trespasse de um estabelecimento – falecendo esta justificação, falece também a ficção, e regressa o mecanismo de liquidação do IVA.

Em qualquer um destes casos de sujeição a IVA, não está clara na legislação, a exclusão de IS, pelo que aqui se coloca um problema de dupla tributação.

Por seu lado, e aqui há clareza, não são sujeitos a IVA, assim, as transmissões de estabelecimento comerciais ou industriais, cujo transmitente não seja um sujeito passivo de IVA nem se torne um sujeito passivo de IVA em virtude dessa transmissão, como seja o caso de um particular adquirir um estabelecimento a título gratuito, e sem chegar a explorá-lo, o transmitisse a título oneroso. Neste caso, o trespasse seria sujeito a IS.

Igualmente pode-se configurar uma transmissão de um estabelecimento que, embora sujeita a IVA, esteja dele isenta. Será o caso de uma transmissão de um estabelecimento a um adquirente localizado fora do território nacional. Aqui também neste caso, o trespasse seria sujeito a IS.

⁷ Artigos 5.º e 6.º do CIVA.

2.3. Quadro geral de incidência de IVA e IS no ordenamento angolano

Por tudo o que se disse, podemos então clarificar neste quadro quais as relações entre as normas de incidência de IVA e IS, na falta de uma norma de incidência negativa/exclusão entre estes dois impostos:

Factos tributários	Incidência de IVA	Incidência de IS	Dupla tributação?
Quando transmitente aja (ou venha a agir) na qualidade de SP IVA/Quando aquirente não aja na qualidade de SP (ou não venha a ser)	X	X	Sim
Quando transmitente não aja (ou não venha a agir) na qualidade de SP IVA		X	
Operação não isenta de IVA	X	X	Sim
Operação isenta de IVA		X	

A falta da norma de exclusão de tributação de IS das operações sujeitas a IVA e não isentas levantam assim um problema de dupla tributação e tornam o IS como um imposto fundamental no ordenamento angolano, e não residual.

3. Relações entre LTPA e CIVA/CIS

Importa agora analisar se no caso concreto pela aplicação da LTPA resultam implicações fiscais na transmissão de estabelecimento/cessão de interesses.

Como já se disse nos pressupostos, a LTPA introduz uma isenção especial no artigo 11.º, número 1 de quaisquer impostos ou encargos de natureza tributária relacionados com a concretização ou transmissão dos interesses realizadas pelas entidades a quem a mesma lei se aplica, a saber, entidades, nacionais ou estrangeiras, que exerçam operações petrolíferas em território nacional (artigo 3.º, da LPTA).

Esta concretização ou transmissão de interesses implica a transmissão de bens, numa das seguintes formas:

- (e) A transmissão onerosa entre vivos de um estabelecimento comercial, industrial e agrícola, ou seja, pelo acolhimento do conceito trespasse em sentido amplo pelo CIS;
- (f) As transmissões de bens e as prestações de serviços sendo aquelas definidas por transferência onerosa de bens corpóreos por forma correspon-

dente ao exercício do direito de propriedade – na aceção da transmissão de bens em sentido amplo acolhida pelo CIVA.

A LTPA é uma lei especial, que não sofre qualquer revogação tácita por incompatibilidade⁸ ou por substituição⁹, porque uma lei geral nunca revoga uma lei especial¹⁰, salvo inequívoca intenção do legislador.

A isenção é uma modalidade de benefício fiscal que implica uma redução do imposto pela derrogação da tributação regra. Desta forma, na isenção a obrigação tributária surge, mas a lei dispensa o pagamento do tributo. A isenção é, assim, algo excecional que se localiza no campo da incidência tributária. Desta forma, houve o fato gerador do tributo, porém a lei determinou que o sujeito passivo deixe de suportar com a respetiva obrigação tributária.

Ora, o facto de estarmos perante uma isenção conferida por lei especial, fica afastado o pagamento do imposto, neste caso de IVA ou de IS, apesar de a obrigação tributária ter surgido, como já verificámos nas várias situações identificadas em 2.3.

Da mesma forma, a isenção criada por lei especial (LTPA) resolve todas as questões de dupla tributação identificadas e que podem surgir em IVA e IS, pela falta da norma de delimitação negativa do IVA ou IS.

Conclusões

As transmissões de bens em resultado de uma cedência de interesses contratuais, são tributadas em IS, se estivermos perante um trespasse, e/ou em IVA, se estivermos perante trespasse sujeito e não isento, ou qualquer outra transmissão de bens sujeita e não isenta;

O conceito de transmissão de bens em resultado de uma cedência de interesses contratuais acolhe, desta forma, aquilo que conhecemos como transmissão direta da própria empresa enquanto organização de meios produtivos, sendo que a modalidade clássica desta forma de transmissão é o chamado “trespasse de estabelecimento comercial”.

Pelo contrário, não acolhe o conceito de transmissão indireta, porquanto o poder jurídico de disposição do sócio controlador ou mesmo único sobre a empresa social será sempre um poder indireto e limitado, no sentido em que o seu exercício é mediatizado pela interposição da corporação social, devendo conformar-se às regras legais e estatutárias que regem o funcionamento desta.

São operações sujeitas a IS previsto na verba 24 (transferência onerosa de atividades ou de exploração de serviços), quaisquer aquisições onerosas de es-

⁸ Nos casos de incompatibilidade entre lei nova e lei antiga.

⁹ Nos casos em que uma lei nova substitui, total ou parcialmente, uma lei anterior.

¹⁰ Artigo 7.º, n.º 3 do Código Civil.

tabelecimento comercial, industrial ou agrícola, sempre que o transmitente não aja na qualidade de sujeito passivo de IVA ou se a transmissão configurar uma operação isenta de IVA.

São operações sujeitas a IVA as que não são considerados transmissões nos termos e para os efeitos do artigo 5.º, n.º 6 do Código do IVA, ou seja, aquelas quando o transmitente aja (ou venha a agir) na qualidade de SP IVA/Quando aquirente não aja na qualidade de SP (ou não venha a ser) e não haja isenção de IVA.

Pela falta de norma de delimitação negativa do IS, há igualmente sujeição a imposto do selo previsto na verba 24 (transferência onerosa de atividades ou de exploração de serviços), dos trespases de estabelecimento comercial, industrial ou agrícola que não são considerados transmissões nos termos e para os efeitos do artigo 5.º, n.º 6 do Código do IVA.

O artigo 11.º da LTPA introduz uma isenção especial no artigo 11.º, número 1 de quaisquer impostos ou encargos de natureza tributária relacionados com a concretização ou transmissão dos interesses realizadas pelas entidades a quem a mesma lei se aplica, a saber, entidades, nacionais ou estrangeiras, que exerçam operações petrolíferas em território nacional (artigo 3.º, da LPTA) - o facto de estarmos perante uma isenção conferida por lei especial, fica afastado o pagamento de IVA ou de IS de qualquer das situações identificadas de 1. a 3., apesar de a obrigação tributária ter surgido.

A cedência de interesses entre entidades que exerçam operações petrolíferas em território angolano, no que concerne ao trespasse, envolvendo a transmissão direta de estabelecimento comercial, industrial ou agrícola, está isenta de qualquer imposto ou encargos de natureza tributária, incluindo IVA e IS.