

Notas breves sobre a Inconstitucionalidade da CEOC

Carlos do Nascimento¹ e Cláudio Paulino²

1 – Sobre o fundamento, insuficiência normativa e inconstitucionalidade da Contribuição Especial sobre Operações Cambiais de Invisíveis Correntes

Uma das “novidades” constante da actual Lei do Orçamento Geral do Estado (LOGE) para o exercício de 2024, Lei n.º 15/23, de 29 de Dezembro, é a reintrodução da Contribuição Especial sobre Operações Cambiais (CEOC), inicialmente introduzida no nosso sistema fiscal em 2015, por via do Decreto Legislativo Presidencial n.º 2/15, de 29 de Junho, com fito de evitar a fuga de capitais, entretanto, revogado em 2020.

2 – Do fundamento invocado

A reintrodução desta contribuição no sistema fiscal, conforme se lê no ponto 7 do relatório de fundamentação da proposta da LOGE/2024, tem como objectivos:

- (i) Proteger o mercado cambial, mediante controlo da remessa da saída de divisas para o exterior e;
- (ii) Incentivar a aquisição de serviços nacionais.

Apesar de reconhecermos, categoricamente, a necessidade de controlo da saída de divisas e o incentivo à aquisição dos serviços nacionais, consideramos que, dentre o leque de medidas convocáveis para a concretização de tão sublimes objectivos, o agravamento tributário deve ser o de última linha, pois, ainda que, importantes, do nosso ponto de vista, os dois fundamentos em que assentaram a elaboração do ponto 7 do relatório de fundamentação, afiguram-se insuficientes para onerar os contribuintes com mais um tributo - revestido com a natureza de imposto, visto que, na nossa realidade, existem outras medidas não tributárias que com mais acuidade e respeito pelo princípio da igualdade podem ser convocadas a reforçar a situação em questão, basta, por exemplo, pensarmos no melhoramento do *compliance* a nível do sector bancário.

Por outro lado, se a questão está intimamente ligada ao controlo da saída de divisas para o exterior, destinada ao pagamento de contratos, parece-nos que a medida chave é o

¹ Professor Doutor em Direito, docente da Faculdade de Direito da Universidade Agostinho Neto, nas disciplinas de Direito Administrativo, Tributário e Processual Civil.

² Professor da Faculdade de Direito da Universidade Agostinho Neto, nas cadeiras de Direito Tributário e Direito Administrativo.

reforço do *compliance*, neste caso, traduzido na verificação rigorosa e sem contemplações dos elementos que justificam o pagamento do serviço, nomeadamente, contrato, factura, termo de entrega ou de realização do serviço, tal como se prescrevia no Decreto Presidencial n.º 273/11, de 27 de Julho, revogado em 2020, pelo Decreto Presidencial n.º 98/20, de 9 de Abril, em que se determinava que “*nenhuma operação de invisíveis corrente será liquidada sem que o beneficiário dos serviços certifique terem sido efectivamente prestados os correspondentes serviços, devendo as instituições bancárias exigir informações e provas consideradas úteis para certificar a operação*”.

Os fundamentos de base que se invocam para a reintrodução da CEOC, a nosso ver, chocam com a política estatal de incentivo à aquisição de serviços (e mesmo de produtos ou bens) nacionais, pelo que se desaconselha o uso do veículo tributário para solucionar tais deficiências. Vejamos, se por exemplo o queijo produzido nacionalmente for de baixa qualidade, não é por meio da aplicação de taxas ao queijo importado que se vai impedir a sua importação.

A acrescer ao exemplo supra referido, vem-nos, também, à memória, a situação dos serviços cujos prestadores angolanos são quase inexistentes ou nulos (curiosamente o relatório de fundamentação reconhece este facto), pensa-se, por exemplo, nos serviços de medicina nuclear, pagamento de uma formação em física quântica, montagem e reparação radares para aviação civil, scâner para mercadorias, reparação de motores de média e grandes embarcações e aeronaves, operações de resseguro etc., qualquer um destes serviços não deixará de ser importado pela adição de mais um tributo, na medida que internamente não há, sequer, capacidade de resposta.

Além de ser incorrecto ajustar uma medida ou disfunção de mercado via Decreto ou com a imposição de tributos, onerando-se desnecessariamente a estrutura de custos das empresas e aumentando-se, desavisadamente, a percentagem da carga tributária geral, que, alerta-se, começa a ficar incomportável, para um país jovem como o nosso, insipiente na produção de bens e serviços. Esta medida gravosa está (e vai continuar no médio prazo) a promover essencialmente o seguinte:

- (i) encarecimento da factura final do consumidor, via repasse do custo pelo vendedor;
- (ii) extinção ou redução da actividade comercial nacional dependente do serviço externo, por encarecimento dos custos;
- (iii) incentivo e aumento progressivo da informalidade de agentes que, comummente, actuam na formalidade;
- (iv) Atrofia a política e ao sistema tributário nacional.

Nos termos dos ns.º 3 e 10 do artigo 15.º da LOGE, ficam excluídos objectivamente da CEOC as transferências destinadas à realização de despesas com saúde e educação, desde que efectuadas directamente às contas bancárias das instituições de ensino, bem como as transferências de dividendos ou devolução de capitais mutuados e respectivos juros.

Subjectivamente estão isentos deste tributo - com natureza de imposto – o Estado e quaisquer dos seus organismos, excepto os Institutos e as Empresas Públicas, assim como as sociedades diamantíferas e as sociedades investidoras petrolíferas.

É de conhecimento público que a generalidade das nossas empresas públicas são super deficitárias, vivendo basicamente de subsídios do Estado e ainda não foram alienadas ou mesmo encerradas por irracionais de perspectivas políticas. Portanto, quando as empresas públicas celebram um contrato externo de prestação de serviço, assistência técnica, consultoria e gestão, é com o dinheiro do Estado (proprietário da mesma) que se está a pensar pagar o serviço, sendo que elas não geram rendimento suficiente para cobrir tais despesas. No final, é o Estado que suporta aquilo que supostamente a empresa devia suportar com recurso aos seus rendimentos.

Se teoricamente a exclusão da empresa faz sentido e torna-se coerente com os princípios gerais da tributação, na medida em que a empresa é um ente de fins lucrativos, parece não fazer o mínimo de sentido que os Institutos Públicos estejam sujeitos a CEOC, quando a esmagadora maioria destes não têm outra fonte de receita além dos recursos ordinários do tesouro e mesmo quando têm outras fontes de receita não chega sequer para pagar um terço das despesas com serviços externos. Em verdade, quando contratam uma prestação de serviço externo a fonte dos recursos para o pagamento é o próprio OGE.

O dinheiro para suportar os custos de uma consultoria, uma assistência técnica ou qualquer outro contrato de prestação de serviço firmado por Instituto Público saí do próprio OGE, sendo portanto incoerente estabelecer-se na norma do n.º 10 do artigo 15.º que estes estão sujeitos e não isentos quando em termos financeiros são comparados e equiparados a qualquer outro serviço do Estado sem fim lucrativo.

Outra incoerência encontramos em relação ao fundamento de isenção das sociedades diamantíferas e petrolíferas. Segundo o relatório de fundamentação do OGE, a justificativa residia na cláusula de estabilidade presente nos contratos do sector e a introdução da contribuição afectaria os custos do contrato. É, quanto a nós, um argumento oco e ilógico.

No domínio das telecomunicações, energias renováveis (que muito se vem promovendo), do gás e outros, encontramos contratos de investimentos muito mais elevados em relação aos do sector das minas que justificam o gozo do mesmo benefício que atribuiu, exclusivamente, ao sector do petróleo e das minas.

A CEOC tanto afecta a previsão de receitas e custos relacionados com a realização do investimento no sector petrolífero como em qualquer outro sector comercial na mesma magnitude e, em termos constitucionais – princípio da igualdade fiscal – é tão legítimo que uma sociedade do sector das telecomunicações, energias renováveis ou gás invoque o argumento da cláusula da estabilidade quanto uma sociedade petrolífera ou mineira.

Para mais, se as empresas petrolíferas são as que, estatisticamente, mais recorrem, em números e em valores avultados aos serviços prestados por estrangeiros, não se percebe a lógica dos principais consumidores dos serviços externos ficarem isentos e os que menos consomem ficarem sujeitos à CEOC.

Admitindo-se a actual e penosa dificuldade na obtenção de divisas para cumprir com os compromissos contratuais celebrados com entidades não residentes, introduzir mais dificuldades, agora de carácter financeiro, sobretudo em áreas que claramente não se consegue obter fornecedor interno, como se deixa implícito no relatório de fundamentação, não nos parece ser uma boa medida no estágio actual da nossa economia.

Olhando para o regime da CEOC e fazendo o seu enquadramento dentro do lastro do nosso actual sistema tributário, uma empresa nacional ao contratar um serviço estrangeiro, terá de suportar (por *gross up*), a retenção do Imposto Industrial (II), a taxa de 6,5%, o IVA autoliquidado dos serviços prestados por entidades não residentes, a taxa de 14%, CEOC, a taxa de 10%, para além dos custos administrativos bancários (comissões e mais 14% de IVA sobre as comissões). **Numa única operação o contribuinte terá uma carga fiscal de 44,5% (6,5% + 14% + 10% +14%), um excesso absurdo!**

3 – Insuficiência do regime proposto

Vista a questão da infixidez do racional do suporte legislativo, avancemos para a análise do regime vigente.

Com efeito, a **primeira insuficiência** está na falta de clareza e objectividade do que se pretende tributar, optando o legislador por um conceito vago, indeterminado e desprovido de parâmetros. Estabelece a norma do n.º 2 do artigo 15.º da LOGE, que a contribuição incide sobre as transferências efectuadas no âmbito dos contratos de prestação de serviço, de assistência técnica, consultoria, de gestão, operações de capitais e transferências unilaterais.

O elemento típico consagrado na norma apresenta alguma criticidade técnica, desde logo, por começar por uma categoria genérica (prestação de serviço) e logo em seguida, autonomizar os contratos de assistência técnica, de consultoria e de gestão, como se não fossem contratos de consultoria. Levanta-se então a questão de saber, que prestações de serviços ficam de fora da norma para justificar a identificação de uns contratos de prestação de serviço e outros não.

Uma dificuldade que já remonta de 2015, por altura da implementação desta contribuição e que se transpôs para o artigo 15.º da LOGE continua a ser a determinação do sentido e o alcance do que se qualifica como serviços de assistência técnica estrangeira. É incompreensível a insistência em algo que mal se percebe. Pergunta-se: a consultoria

externa ou a formação *on the job* enquadram-se no alcance do conceito de assistência estrangeira? Se uma empresa solicitar o pagamento de uma licença de *software*, ficará sujeita ao pagamento da CEOC? O pagamento de uma licença enquadra-se no conceito de assistência técnica? São questões que já no passado não ficaram resolvidas e hoje continuam sem respostas, ficando os contribuintes sujeitos a interpretação aleatória dos bancos e da Administração Fiscal sempre que dúvidas similares se levantam.

Vale lembrar que, em 2015, as transferências unilaterais não constavam do elemento típico da norma de incidência. Como se observa, para além do relatório de fundamentação não explicar o que são operações unilaterais, introduz um conceito explicativo deixando larga margem para interpretações de cariz subjectivo, discricionário, e até arbitrário, tornando complexo um procedimento que se quer simples.

A **segunda insuficiência** está na categorização dos sujeitos passivos, imprimindo o legislador uma limitação totalmente despropositada. Com efeito, determina o n.º 4 do artigo 15.º que estão sujeitos ao pagamento da CEOC todas as pessoas singulares e colectivas com domicílio ou sede em território nacional.

Ora, nos termos redigidos ficam de fora as pessoas colectivas que tenham em Angola a direcção efectiva dos seus negócios. Enquanto o artigo 38.º do CGT alarga o alcance do conceito de pessoas colectivas domiciliadas em Angola, considerando-se aqui domiciliadas e sujeitas a imposto aquelas que têm no território nacional, para além da sede estatutária, a direcção efectiva dos seus negócios, o LOGE, sem razão e lógica aparente restringe a qualidade de pessoas colectivas residentes em Angola, destruindo toda uma coerência técnica do sistema tributário nacional.

São incoerências como estas que nos fazem, cada vez mais, posicionarmo-nos contra a tendência anual da discussão ansiosa de normas tributárias em sede do OGE, cuja especificidade, repetimos, necessita de uma discussão maturada, faseada e em sede própria, admitindo-se apenas, e a título de excepção, pequenas alterações, urgentes, pontuais e de curto prazo, como a redução ou aumento de determinada taxa de imposto.

A **terceira insuficiência**, verifica-se na definição clara da incidência ou na fórmula do seu apuramento.

Se, por um lado, determina o n.º 6 do artigo 15.º que a base de cálculo é o montante em moeda nacional objecto de transferência, quer dizer que, se um contribuinte pretender pagar um serviço de 100 USD e o seu equivalente for em quase kz 100. 000, 00, é este o valor para a base de cálculo da contribuição.

Quid iuris se o contribuinte estiver a usar as divisas que já tem na sua conta bancária para pagar o serviço? Qual será a base de cálculo se a norma delimita a base ao montante em moeda nacional objecto de transferência? No caso em apreço não temos dúvidas que a operação fica fora do escopo da tributação.

A **quarta insuficiência**, constante do n.º 9 do artigo 15.º, está na contundência tributária ao definir o valor da multa como o correspondente ao valor da contribuição. Em respeito ao princípio da proporcionalidade é recomendável a fixação de um percentual, que pode ser agravado em função das circunstâncias.

A **quinta insuficiência** está na ausência de definição do prazo para entrega da CEOC e da falta de previsão de um regime transitório. No primeiro caso, a falta de um prazo para entrega do tributo (e não de pagamento como se refere incorrectamente a norma do n.º 8) pode no extremo levar com que as instituições financeiras cumpram com esta obrigação apenas no final do ano. No segundo caso, a existência de uma norma transitória acautelaria os pedidos de pagamento já em curso, solicitados em 2023, mas que se efectivaram apenas no memento que a LOGE entrou em vigor, por culpa não imputável ao ordenante.

Por fim, parece-nos de bom grado que, em situações similares, seja determinado um prazo dentro do qual as instituições financeiras devem reparametrizar os sistemas (que podem não estar operacional) para que possam estar aptos a captar a receita devida e resguardar-se de multas ou outras penalidades. O que lamentavelmente temos vindo a observar é a indicação de um prazo administrativamente fixado pela AGT, que sendo compreensível, não deixa de ser ilegal por se tratar de uma matéria para a qual não está legalmente habilitada a regular e põe em causa a entrada de uma receita esperada a partir de 1 de Janeiro de 2024.

4 – Inconstitucionalidade da criação da CEOC via LOGE

O nosso terceiro ponto de análise, prende-se com uma questão de fundo: saber se a contribuição nos termos propostos na LOGE fere (ou não) a Constituição.

Nos termos do artigo 103.º da Constituição, a criação (modificação e extinção) de uma contribuição especial tem subjacente os seguintes requisitos cumulativos:

- (i) a prestação de um serviço público ou a utilização de um bem de domínio público; e
- (ii) existência de uma lei própria que regula o regime da contribuição especial.

Deste modo, existe, nos termos da nossa Constituição, dois requisitos a serem observados na criação de uma contribuição. O primeiro, o **requisito finalístico**, determina que a criação de uma contribuição especial tem como contrapartida a prestação de um serviço público ou a utilização de um bem de domínio público, ou seja, o contribuinte só estará obrigado a pagar a CEOC se lhe for prestado um serviço público, por uma entidade pública, ou lhe for permitido a utilização de um bem de domínio público. Não havendo a prestação de serviço ou a utilização de um bem, a cobrança da contribuição torna-se inconstitucional.

O segundo, o **requisito formal**, orienta que as contribuições especiais devam ser criadas por leis próprias, pelo que, não se comprehende a *ratio* da utilização da LOGE como modelo regra para a realização de alterações ao sistema tributário, quando deveria ser um expediente excepcional, pontual e temporário. Nesta medida, por não estar igualmente reunido o segundo requisito, a CEOC conserva a sua inconstitucional.

A LOGE ao ignorar completamente o normativo prescrito no artigo 103.º da Constituição, transforma automaticamente a CEOC num imposto, que por definição não exige a contraprestação de um serviço específico nem promove a utilização de um bem de domínio público e se estamos perante um imposto - escondido numa contribuição - há aqui um problema de legitimação grave, porquanto, a Constituição não admite que os impostos sejam criados via LOGE.

Assim, recorremos a um princípio basilar do Direito “*a lei que não admite o menos não admite o mais*”, pois se, por força da Constituição, não é admissível a criação de contribuições especiais via LOGE, muito menos, se admite a criação, via OGE, de contribuição especial revestida com a natureza de imposto.

Aprovar impostos ou contribuições especiais via LOGE é uma medida de política fiscal que deve ser evitada, recomendando-se que o processo de aprovação obedeça aos cânones regulares de aprovação de um qualquer imposto ou contribuição especial, que inclui a consulta/discussão pública do projecto com os seus destinatários, para que não se ponham em crise os princípios fundamentais da previsibilidade, estabilidade e da ampla participação do cidadão.

Assim, e por tudo quanto foi argumentado, somos a admitir a inconstitucionalidade do artigo 15.º da LOGE, por violação do artigo 103.º CRA.