



**CIS** INSTITUTO SUPERIOR DE CIÊNCIAS SOCIAIS E RELAÇÕES INTERNACIONAIS

**CURSO DE ECONOMIA**

**OS INCENTIVOS FISCAIS NO SISTEMA TRIBUTÁRIO ANGOLANO**

Trabalho de Conclusão do Curso

Apresentado por Joaquim Njinga, no Ano de 2014



**CIS** INSTITUTO SUPERIOR DE CIÊNCIAS SOCIAIS E RELAÇÕES INTERNACIONAIS

## **OS INCENTIVOS FISCAIS NO SISTEMA TRIBUTÁRIO ANGOLANO**

Trabalho de Conclusão de Curso para a obtenção do grau de Licenciado em Economia, sob orientação do Dr. Sabino Ferraz.

Elaborado por Joaquim Da Fonseca Njinga

Luanda, 2014

## **DEDICATÓRIA**

Dedico este trabalho de conclusão de curso à minha família em geral e, em especial, à minha esposa e aos meus filhos.

## AGRADECIMENTOS

Os meus agradecimentos, antes de mais e acima de tudo, vão para Deus, Senhor nas Alturas, Pai Celestial, Todo-Poderoso, pela dádiva de me conceder a vida e conservar-me até aos dias de hoje para que este momento a muito esperado pudesse tornar-se uma realidade. A sua Bênção Pai!

Aos meus honrados progenitores, Fernando Beca (em memória) e Ana Njinga, a quem não tenho como pagar o sacrifício por vós despendido para me tornar o que hoje sou, dando uma educação um tecto e muito mais. Sei que as minhas palavras não chegam para descrever o vosso sacrifício mas digo, pai e mãe, obrigado por tudo!

Agradeço à minha companheira pela paciência – acima de tudo nas horas em que precisou de mim e eu não estava para ajuda-la – pelos recursos financeiros que muitas vezes nos faltaram porque tive que priorizar as escolares... Espero contar contigo para mais uma empreitada do género. Obrigado meu amor!

Aos meus filhos Vera Chelsea, Áurea Valéria e, por último, ao meu herdeiro Cristian Daniel que nasceu já no fim do curso, agradeço pela paciência que tiveram para suportar as minhas ausências e por muitas vezes ter-vos preterido por uma ou outra coisa em favor do curso. Amores da minha vida, razão das minhas batalhas e conquistas, muito obrigado!

Aos meus irmãos (Filipe, Óscar, Gilberto, Adilson) pelo apoio emocional e pela fraterna amizade que nos une. Bem-haja!

Aos meus colegas, companheiros de trincheiras, aos que começaram e aos que desistiram. Obrigado pela ajuda, pela força e amizade que nos uniu nos debates académicos.

Àqueles que participaram directamente na minha formação (José Chieta, Artur Lando, Manuel Quimuanga, Kátia Pacheco, Simão Barros Caçapa, Jorge Bernado, Abrão Graça, João Simão, Suzana Paulo, Manuel de Sousa Tunguno.)

Ao meu orientador, o professor Sabino Ferraz, com quem espero contar em próximos trabalhos e ter a oportunidade de cultivar uma grande amizade.

*“Benefícios fiscais na economia angolana, cujo fim primário é o desenvolvimento da actividade empresarial, o alargamento do mercado de trabalho e, conseqüentemente, a melhoria das condições de vida da população.”*

Valentina Matias Filipe,

Secretária de Estado das Finanças de Angola.

Discurso proferido na sessão de abertura da 1.<sup>a</sup> Conferência Internacional do Ciclo Anual de Conferências sobre Tributação de 2013

## **RESUMO**

Angola passa actualmente por um processo reforma tributária cujos objectivos são, por um lado, o aumento das receitas fiscais não petrolíferas, o alargamento da base tributária, a racionalização de incentivos fiscais, o aumento do controlo através do pagamento voluntário dos impostos e o combate à evasão e fraude fiscal.

Por outro lado, há o desejo manifesto de utilizar o sistema fiscal como um mecanismo para fornecer incentivos aos investimentos privado e estrangeiro no sentido termos uma diversificação da economia nacional com o suporte das micro, pequenas e médias empresas nacionais.

**Palavras-chave:** Fiscalidade, Sistema Fiscal, Incentivos Fiscais,

## **ABSTRACT**

Angola currently going through a tax reform process whose objectives are, first, the increase of non-oil tax revenues, broadening the tax base, rationalization of fiscal incentives, increased control through the voluntary payment of taxes and combating evasion and tax fraud.

Otherwise, there are manifest desires to use the tax system as a mechanism to provide incentives to private and foreign investment in the sense we have to diversify the national economy with the support of micro, small and medium-sized domestic companies.

**Keywords:** Tax System, Tax Incentives, Diversification of the economy

## **LISTA DE ABREVIATURAS E ACRÓNIMOS:**

**CGT** – Código Geral Tributário

**CIRS** – Código do Imposto sobre os Rendimentos de pessoas Singulares

**CIRT** – Código do Imposto sobre os Rendimento do Trabalho

**CRP** – Constituição da República Portuguesa

**CUT** – Conta Única do Tesouro

**DAR** – Documento de Arrecadação de Receitas

**IIFP** – Instituto de Identificação Félix Pacheco

**IPU** – Imposto Predial Urbano

**IRS** – Imposto sobre os Rendimentos de Pessoas Singulares

**IRT** – Imposto sobre os Rendimentos do Trabalho

**IVA** – Imposto sobre o Valor Acrescentado

**PERT** – Programa Executivo para a Reforma Tributária

**PIB** – Produto Interno Bruto

**UCF** – Unidades de Conta Fiscal

## **LISTA DE QUADROS:**

Quadro 1 - Países por Nível Fiscal .....	16
Quadro 2 - Estrutura da fiscalidade nos países industrializados .....	18
Quadro 3 - Tabela anexa ao Dec. Executivo Nº 80/09, de 7 de Agosto .....	30

## ÍNDICE

DEDICATÓRIA.....	i
AGRADECIMENTOS.....	ii
EPÍGRAFE.....	iii
RESUMO .....	iv
Palavras-chave .....	iv
ABSTRACT.....	v
Keywords .....	v
LISTA DE QUADROS:.....	vii
I. INTRODUÇÃO.....	1
1.1. Problema de Pesquisa.....	1
1.2. Objectivos .....	2
1.2.1. Objectivo geral .....	2
II. REVISÃO DA LITERATURA .....	4
2.1. Fiscalidade.....	4
2.1.1. Noção e Evolução .....	4
2.1.2. Objectivos da fiscalidade.....	5
2.2. Sistema Fiscal .....	7
2.2.1. Conceito .....	7
2.2.2. Os sistemas fiscais de imposto único .....	7
2.2.3. O imposto sobre as terras.....	7
2.2.4. O imposto sobre as matérias-primas.....	8
2.2.5. O imposto sobre a energia.....	8
2.2.6. O Imposto sobre o rendimento.....	8
2.2.7. Crítica dos sistemas de imposto único.....	9
2.2.8. Os sistemas de impostos múltiplos .....	9
2.2.9. Outra definição de sistemas fiscais e sua classificação.....	9
2.3. Classificação dos sistemas fiscais baseado em critérios sociopolíticos.....	10
2.3.1. Classificação dos sistemas fiscais baseada em critérios socioeconómicos.....	11
2.3.2. Os sistemas fiscais dos países industrializados.....	15
2.3.3. Evolução no tempo dos sistemas fiscais .....	21
2.3.4. As características desejáveis dum sistema fiscal: transparência, eficiência, e equidade .....	24

2.3.5. Estrutura do sistema fiscal angolano.....	25
2.3.7. Fundamentos e normas gerais da tributação.....	27
2.3.8. Na óptica do imposto de rendimento de trabalho (IRT) .....	27
2.3.9. Isenções.....	29
2.4. A matéria colectável .....	31
2.4.1. As taxas.....	32
2.4.2. Liquidação.....	32
2.4.3. O imposto industrial.....	34
2.4.4. O imposto sobre aplicação de capitais .....	39
2.4.5. O imposto sobre o rendimento de petróleo .....	42
2.4.6. O Imposto de Rendimento Sobre Actividade Mineira.....	47
2.4.7. A tributação dos rendimentos prediais.....	49
2.5. Os Incentivos Fiscais .....	51
2.5.1. Conceito .....	51
2.5.2. Objectivo .....	51
2.5.3. No contexto angolano.....	51
2.6. A lei sobre os incentivos fiscais e aduaneiros ao investimento privado.....	52
2.6.1. Objectivos .....	52
2.6.2. Critério de Incidência .....	53
2.6.3. Sectores prioritários .....	53
2.6.4. Zonas de desenvolvimento .....	53
2.6.5. Zona económica especial.....	54
2.6.6. Critérios de concessão dos incentivos.....	54
2.6.7. Requisitos .....	54
2.6.8. Direitos aduaneiros .....	54
2.6.9. Imposto industrial.....	55
2.7. Outros Investimentos .....	55
2.7.1. Consulta prévia .....	57
2.7.2. Fiscalização.....	57
2.7.3. Sanções .....	57
2.7.4. Extinção dos incentivos fiscais e aduaneiros.....	57
2.7.5. Obrigações legais.....	58
2.7.6. Reconhecimento dos incentivos fiscais e aduaneiros .....	58

III. METODOLOGIA.....	59
IV. RESULTADOS.....	60
V. DISCUSSÃO .....	61
VI. CONCLUSÃO.....	62
VII. RECOMENDAÇÕES.....	65
BIBLIOGRAFIA.....	I

## **I. INTRODUÇÃO**

O presente trabalho visa dar resposta à exigência contida no Regulamento de Ensino, Frequência e Avaliação do CIS (Instituto Superior de Ciências Sociais e Relações Internacionais) nos termos do nº 2 do artigo 34º, que estabelece que os estudantes desta instituição só concluem os diferentes cursos e obtêm o grau de licenciados, com a aprovação em todas as disciplinas dos respectivos planos curriculares e, cumulativamente, com a apresentação e defesa de um trabalho de conclusão de curso.

De acordo com o artigo nº 2 do Regulamento do Trabalho de Conclusão do Curso, trata-se de um trabalho académico de pesquisa baseado em princípios de relevância científica e social e destinado a revelar as capacidades dos alunos no desenvolvimento de investigação, nas suas respectivas áreas de formação, valorizando a consulta de literatura, o trabalho de pesquisa de campo, o rigor da sua argumentação e a apresentação da sua conclusão.

O tema que escolhemos para abordar, no âmbito das nossas obrigações regulamentares foi sobre finanças públicas, mais concretamente, sobre os incentivos fiscais. Esta escolha resultou não só do nosso interesse pessoal sobre a matéria, mas também da relevância social que o tema encerra. Ela resulta de um desejo de conhecer e entender como está estruturado o sistema fiscal angolano e, quiçá, procurar contribuir com alguma sugestão que possa trazer algum benefício ao sistema tributário nacional. Por outro lado, irá proporcionar ao autor conhecimentos adicionais sobre as estruturas do sistema tributário nacional para, no futuro, prosseguir estudos de pós-graduação em fiscalidade, já que se trata de uma área do seu quotidiano.

Numa altura em que a sociedade angolana e em particular as classes política e empresarial dedicam uma grande atenção à questão dos incentivos fiscais como mecanismo capaz de promover o investimento privado e, por essa via, estimular o crescimento económico, há quem questione se os incentivos fiscais não são susceptíveis de terem efeitos mínimos e negligenciáveis sobre os investimentos.

### **1.1. Problema de Pesquisa**

Resulta daí o nosso problema de pesquisa que se resume à questão seguinte:

Quais os efeitos dos incentivos fiscais no desenvolvimento do tecido empresarial nacional e na economia angolana?

## **1.2. Objectivos**

### **1.2.1. Objectivo geral**

O objectivo perseguido com este trabalho é saber *se os incentivos fiscais podem constituir um instrumento de política económica eficaz para promover o desenvolvimento.*

### **1.2.2. Objectivos intermédios:**

Por outro lado, importa, no âmbito deste trabalho:

a) Identificar os tipos de incentivos fiscais que se praticam: redução da receita pública ou a supressão de sua exigibilidade;

b) Identificar se os incentivos fiscais aumentam o emprego através da criação de empresas.

c) Identificar os sectores da economia e áreas geográficas nacionais que devem beneficiar de incentivos fiscais e aduaneiros no processo de diversificação económica.

## **1.3. Pressupostos**

Partimos, neste trabalho, de duas hipóteses alternativas que constituem os nossos pressupostos:

H<sub>1</sub> – As isenções fiscais temporárias são susceptíveis de enfraquecer a receita tributária ao permitirem às empresas a utilização do mecanismo de transferência de preços e outros esquemas financeiros para deslocar lucros tributáveis para as «*empresas com isenção fiscal temporária*».

H<sub>2</sub> - Os incentivos fiscais constituem um instrumento capaz de agregar o desenvolvimento da actividade empresarial, o alargamento do mercado de trabalho e, em consequência, a melhoria das condições de vida da população.

## **1.4. Justificativa**

Angola passa actualmente por um processo reforma tributária cujos objectivos são, por um lado, o aumento das receitas fiscais não petrolíferas, o

alargamento da base tributária, a racionalização de incentivos fiscais, o aumento do controlo através do pagamento voluntário dos impostos e o combater à evasão e fraude fiscal. Por outro lado, há o desejo manifesto de utilizar o sistema fiscal como um mecanismo para fornecer incentivos aos investimentos e à diversificação da economia.

A posição oficial do Executivo angolano quanto a esta matéria – expressa no discurso da Secretária de Estado das Finanças e Coordenadora do PERT, Dr.<sup>a</sup> Valentina Matias Filipe, na sessão de abertura da 1.<sup>a</sup> Conferência Internacional do Ciclo Anual de Conferências sobre Tributação de 2013 – já deixa, cuidadosamente, aberta uma janela para posições mais cépticas quanto às virtudes dos incentivos fiscais. Naquela ocasião, a Secretária de Estado afirmaria a determinado passo do seu discurso:

*“Pretendemos, com a realização deste evento, incentivar o debate aberto e sustentável sobre o resultado e o papel dos benefícios fiscais na economia angolana, cujo fim primário é o desenvolvimento da actividade empresarial, o alargamento do mercado de trabalho e, conseqüentemente, a melhoria das condições de vida da população. Todavia, afigura-se urgente a elaboração de estudos que sustentem as opções legislativas no que tange aos benefícios fiscais e que permitam actualizar critérios objectivos para sua concessão, tendo em conta por exemplo, o volume do investimento, as características do projecto, a localização e o seu impacto no mercado de emprego”.*

(Filipe, 2013)

De facto, enquanto para alguns autores, principalmente para os mais próximos do *welfare state*, o incentivo fiscal é um instrumento capaz de agregar desenvolvimento da actividade empresarial, alargamento do mercado de trabalho e, em consequência, a melhoria das condições de vida da população, para outros, principalmente para os seguidores da corrente neoliberal *“Incentivos fiscais extensivos são susceptíveis de prejudicar a eficiência e a eficácia do sistema fiscal e criar espaço para corrupção e o suborno”* (Fjeldstad, Jensen, & Orre, 2012).

## II. REVISÃO DA LITERATURA

### 2.1. Fiscalidade

#### 2.1.1. Noção e Evolução

Segundo Vítor Faveiro “a fiscalidade pode ser entendida como um complexo de impostos<sup>1</sup> que vigoram num determinado espaço territorial bem como o conjunto (sistema) de leis e regulamentos administrativos”. (Faveiro, 1984)

Ainda sobre o mesmo ele diz que na antiguidade, as finanças públicas eram caracterizadas pela reduzida incidência tributária, dada a insignificância relativa das despesas públicas eram limitadas aos direitos patrimoniais dos povos vencedores. Na Grécia a concepção dominante da liberdade levou a que, regra geral, as contribuições tivessem carácter voluntário. Basicamente existia apenas um *imposto de capacitação* sobre os estrangeiros livres. O cidadão grego livre, se entendesse, não pagaria impostos directos, com excepção dos impostos sobre o consumo de géneros.

De acordo com Campos & Campos em Roma os impostos assentaram no poder ilimitado e incontrolável que o soberano tinha sobre cada um dos súbditos<sup>2</sup> (povos dominados), consubstanciados em normas, em certa maneira injustificadas e por vezes desnecessárias. Foram nestes termos que o sistema de impostos nasceu e cresceu a partir da criação e «*invenção*» do Direito Romano. Posteriormente com a decadência da economia romana, foram criados impostos indirectos, que viriam a ser suportados também, pelos cidadãos romanos e impostos prediais, sobre os haveres de todos os proprietários do império, fossem ou não cidadãos. Dispensava-se qualquer associação entre os cidadãos e a tributação. Em termos de matéria fiscal Roma deixou-nos “o *imposto como produto e instrumento de opressão, crescendo a medida que se desenvolve a máquina político-administrativa; assente na força pura, sem referência a justiça*” (Campos, 1997).

Na Idade Média o princípio segundo o qual o homem livre não pode ser forçado ao pagamento de impostos directos manteve-se. Assim, os reis quando

---

<sup>1</sup> Prestação unilateral, sem o carácter de sanção, exigida pelo Estado ou outros entes públicos, com vista à realização de fins públicos.

<sup>2</sup> Com o aumento das conquistas Roma permitia aos vencidos a fruição do solo provincial, em troca de um tributo periódico. Assim se assegurava a cobertura das despesas públicas da cidade imperial.

esporadicamente necessitavam de fundos acima dos recebidos dos seus feudos, pediam aos povos uma contribuição voluntária, após autorização das cortes. Os impostos continuavam a aparecer neste período como um recurso excepcional, assente na noção de *“mal necessário”*, trazido de Roma, de limitação do direito pela força.

Com o advento do liberalismo, a matéria de impostos passou a estar reservada aos parlamentos, cobrindo-se com o manto da legalidade formal, o problema da sua justificação, que vinha por resolver desde os tempos do direito de Adam Smith estabeleceu as 4 regras que um imposto deve satisfazer e que, ainda hoje, são a base da moderna fiscalidade:

“(..)

1) *da justiça – cada um deve ser tributado consoante as suas possibilidades, consideradas segundo um critério de proporcionalidade do imposto;*

2) *da certeza – é necessário que os contribuintes possam saber, com segurança, quanto lhes é exigido, legalmente;*

3) *da comodidade – exige que os impostos sejam lançados pela forma mais simples, menos onerosa e mais cómoda para os contribuintes;*

4) *da economia – os serviços administrativos que a existência de impostos impliquem não devem ser tão dispendiosos que absorvam uma elevada percentagem do rendimento com estes obtido.*

(...)” (Smith, 1988)

As duas Grandes Guerras do presente século e as crises económicas levaram, juntamente com factores políticos, sociais e económicos, ao aumento do intervencionismo do Estado e, por isso, à necessidade crescente de receitas públicas.

### **2.1.2. Objectivos da fiscalidade**

Inicialmente o imposto<sup>3</sup> tinha um único objectivo (a finalidade clássica) o máximo de receita para, com ela, enriquecer o erário público – cobrir *despesas*

---

<sup>3</sup> Ou tributo, numa fase primária anterior ao renascimento, como forma arcaica e não institucionalizada da exigência legítima de impostos, sem contraprestações, pelos detentores do poder político)

*públicas* – mantendo-se esta finalidade reditícia como principal objectivo de qualquer sistema fiscal.

Com a revolução industrial, e com o agravamento dos desequilíbrios sociais, surgem os problemas de ordem económica e política, que levam a necessidade de realização da justiça entre os cidadãos. Nasceu assim o segundo grande objectivo dos impostos – a justiça social. Com a liberalização da economia, a internacionalização dos capitais e a globalização da actividade negocial, o imposto tornou-se um elemento promotor do desenvolvimento económico – ao nível da eficácia (eficiência) na afectação de recursos, da equidade na repartição dos rendimentos e da riqueza e da estabilidade e crescimento da actividade económica.

Na medida em que a fiscalidade afecta os cidadãos e as empresas (na proporção do ónus que lhe ocasionam), os impostos surgem no contexto da moderna fiscalidade, como um fenómeno multidimensional. Não somente como um simples fenómeno jurídico, económico e político, mas essencialmente como um fenómeno humano e social.

Como fenómeno político, o imposto surge como instrumento da política financeira do Estado que, através da determinação do montante que é necessário exigir a cada cidadão ou empresa, permite financiar as despesas públicas relativamente ao exercício da função política do Estado e execução do programa de acções socioeconómicas planeadas.

Como fenómeno económico, o imposto consiste na privação forçada de bens que são transferidos para o sector público. A política económica pode influenciar o desenvolvimento económico de regiões e sectores de actividade através da forma como são afectados pelo grau e tipo de transferência efectuada via incentivo fiscal.

Como fenómeno jurídico, o imposto surge fundamentado na constituição de cada país assumindo um papel coercivo, estruturado na legislação, sob a forma de lei.

Como fenómeno humano e social, a pessoa (contribuinte) aparece como causa e medida dos impostos. Nesta óptica, pretende-se uma fiscalidade assente:

*“(...) numa estrutura essencialmente humanista, em que o contribuinte não seja havido dentro da estrutura e da técnica tributária, apenas na concepção fria e abstracta de sujeito de obrigações e direitos, mas antes, e predominantemente, na de pessoa humana, vista e tratada sob todos os*

*ângulos de que é susceptível; e que se permita, em relação a ela, na aplicação das leis, uma verdadeira e autentica subjectivação ou personalização, quer nas obrigações quer na garantia dos próprios direitos (...)*”

(Faveiro, 1984, p. 134).

Ainda segundo Faveiro (1984) esta valorização do contribuinte permitirá a aceitação íntima e pessoal do tributo, como um dever não apenas cívico, mas de consciência, como um verdadeiro imperativo moral.

## **2.2. Sistema Fiscal**

### **2.2.1. Conceito**

#### **Uma definição de sistemas fiscais e sua classificação**

Segundo Assis Tavares (1982, p. 127), numa primeira abordagem, podemos entender sistemas fiscais, como o conjunto de normas legais, ou regras, que disciplinam uma economia num estabelecimento e a cobrança dos impostos em determinado país. Poderá ainda, considerar-se -se, como sistema fiscal o conjunto dos mesmos impostos.

Há pelo menos dois tipos de sistemas fiscais que se podem aqui considerar: os caracterizados pela utilização de um só imposto e os que utilizam um conjunto de impostos cedulares.

### **2.2.2. Os sistemas fiscais de imposto único**

Ainda segundo o mesmo autor o sistema fiscal de imposto único só em teoria se nos revela, verificando-se que, na realidade, todos os tipos de imposto contribuem para prover às necessidades do Tesouro Público.

Historicamente, os teóricos têm proposto vários tipos de imposto único tais como o sobre as terras, o imposto sobre as matérias-primas, o imposto sobre a energia e o imposto sobre o rendimento.

### **2.2.3. O imposto sobre as terras**

Tavares (Tavares, 1982, p. 128) ensina que a teoria do imposto único sobre a terra foi concebida no século XVIII pelos fisiocratas. Para eles, a terra constituía a

única fonte de riqueza existente e, por consequência, os impostos só deveriam ser estabelecidos sobre o produto líquido dela decorrente. Devendo ter-se em atenção que, pelo mecanismo da incidência e da repercussão, todos os impostos acabariam por recair sobre ela, obtendo-se, conseqüentemente, vantagens consideráveis em fazer incidir directamente o imposto sobre o referido produto líquido.

#### **2.2.4. O imposto sobre as matérias-primas**

Por sua vez Thiers, apud Duverger (1971), considerava que o melhor sistema fiscal possível seria aquele que se baseasse num imposto único sobre as matérias-primas. Esta teoria foi influenciada pelo período da industrialização durante o qual foi concebida.

#### **2.2.5. O imposto sobre a energia**

Esta teoria apareceu logo a seguir ao termo da segunda guerra mundial e deve-se ao industrial francês E. Schueler (1956). Segundo ele afirmava, o sistema fiscal mais conveniente seria aquele que utilizasse o imposto único sobre a energia. Baseava esta afirmação no facto de que todos os produtos necessitam de energia para a sua fabricação. Atingindo-se as fontes de produção dessa energia (que não podem ser dissimuladas) pelo imposto e considerando que este se repercutirá nos preços dos produtos, tal imposto viria a ser pago pelos consumidores.

As vantagens advenientes da utilização deste sistema seriam múltiplas, desde a supressão das declarações do contribuinte e da quase completa eliminação do aparelho administrativo devido à quase inexistência de possibilidade de fraudes.

#### **2.2.6. O Imposto sobre o rendimento**

Alguns teóricos do socialismo defendem, a partir do princípio do século, o sistema de imposto único sobre o rendimento. Condenam absolutamente os impostos indirectos sobre a despesa, justificando que tais impostos, além de serem de impossível personalização, acabam sempre por ser suportados essencialmente pelos pobres.

Nestas condições, o imposto único sobre o rendimento de características pessoais e progressivo será o mais justo e o único capaz de conduzir a uma igualização dos rendimentos.

### **2.2.7. Crítica dos sistemas de imposto único**

O imposto único nunca chegou a ter a sua concretização prática, pois de uma maneira geral, o imposto único corre o risco de originar graves distorções no plano económico e fortes resistências no campo psicológico. É evidente que todos os impostos enfermam de imperfeições na sua concepção e na sua aplicação e fazer de um deles o único elemento de determinado sistema fiscal significa a ampliação das consequências derivadas dos seus defeitos e o desprezar das compensações advenientes da utilização de um sistema fiscal de impostos múltiplos.

Já Voltaire, apud Mehl (1959) afirmava: *“imposto único, imposto iníquo.”*

### **2.2.8. Os sistemas de impostos múltiplos**

Verifica-se, efectivamente, que todos os Estados modernos utilizam sistemas fiscais de impostos múltiplos, recorrendo, em diversas proporções e circunstâncias, aos impostos sobre a despesa e aos impostos sobre o capital.

### **2.2.9. Outra definição de sistemas fiscais e sua classificação**

Aprofundando o problema, poderá definir-se sistema fiscal como um conjunto, mais ou menos coerente, de instituições, regras e práticas fiscais que faz parte do universo social, económico e até psicológico em que nos encontramos inseridos.

Para fazer uma classificação dos sistemas fiscais, poderemos apoiar-nos, seja em critérios aparentes ou externos, tais como a carga e a natureza dos impostos que o integram, seja na consideração de critérios internos, nomeadamente os fundamentos sociopolíticos e socioeconómicos de tais sistemas.

Dadas as suas características, parece não interessar muito, para o efeito, o recurso à primeira via pois, além do seu diminuto interesse, padece de falta de poder explicativo.

Iremos assim utilizar, nesta tarefa, apenas fundamentos sociopolíticos e sobretudo o critério baseado em fundamentos socioeconômicos.

Para tanto seguiremos o trabalho de Pierre Beltrame (1979) sobre esta matéria.

### **2.3. Classificação dos sistemas fiscais baseado em critérios sociopolíticos**

G. Ardant (1965), numa das suas obras, sustenta a tese de que o imposto é, simultaneamente, o índice e o garante da liberdade individual. Apoiados neste princípio, poderíamos ser induzidos a fazer a distinção entre sistemas fiscais de governos liberais e sistemas fiscais de governos autoritários. Seria esta primeira classificação.

Porém, além de se apresentar carregada de características de subjectividade, a noção de liberdade individual que lhe serve de base está muito estreitamente dependente dos fundamentos económicos (propriedade privada) e ideológicos das sociedades capitalistas ocidentais para poder aplicar-se com interesse aos diferentes sistemas fiscais em vigor nos diversos países. Não se exclui, certamente que o grau de liberdade dos regimes políticos, as formas de governo, as modalidades de organização administrativa ou mesmo as circunstâncias históricas que rodearam o nascimento de um Estado desempenham um papel na formação das estruturas fiscais. Mas estes factores têm efeitos demasiado indirectos sobre a fiscalidade e a sua influência é excessivamente difusa para que possam servir de fundamento a uma classificação.

Uma outra classificação foi proposta pelo autor inglês Barry Bracewell-Milnes (1971). Fundamentando-se também em critérios sociopolíticos fez a classificação das fiscalidades em fiscalidades de «direita» e de «esquerda», de acordo com o tratamento mais ou menos favorável que elas reservam aos ricos.

Para tanto, Bracewell-Milnes analisa os sistemas de imposição dos particulares retendo e evidenciando três variáveis: a sua magnitude, dada pelas taxas máximas de tributação aplicadas aos rendimentos, à despesa e ao capital; a sua base, apreciada de acordo com a relação entre a tributação do aforro e a da despesa; e a sua intensidade, fornecida pelo grau de progressividade das taxas.

Um valor elevado para cada um destes termos, habilita-nos a considerar o sistema de tributação em causa relativamente à esquerda. Pelo contrário, um valor uniformemente fraco, indica uma fiscalidade de direita.

Da combinação destas três variáveis resulta um índice, o coeficiente de política fiscal, com o qual se poderá medir a tendência política geral de uma legislação fiscal.

O trabalho de Barcewell-Milnes que, se não se reveste de grande interesse, porque baseado unicamente nas características externas das estruturas fiscais não toma em consideração senão uma parte da realidade, tem pelo menos o mérito de conseguir a quantificação de elementos de uma análise que até aí se conservava puramente intuitiva proporcionando agora uma formulação matemática susceptível de largas aplicações.

### **2.3.1. Classificação dos sistemas fiscais baseada em critérios socioeconómicos**

Segundo Beltrane (1979, p. 9) o facto fiscal, que se analisa num levantamento monetário sobre fluxos de produção de bens ou de prestações de serviços, é de natureza económica.

Esta “economicidade do facto fiscal” (Mehl, 1959) que se revela até no que se convencionou chamar o «realismo» do direito fiscal, não tem que surpreender. Como sublinha P. Tabatoni apud Lajugie:

*«... ela é o corolário da necessária produtividade do imposto que visa antes de tudo fornecer ao poder político os meios financeiros da sua acção.*

*Não admira por isso que se verifique que os sistemas se modelam sobre estruturas socioeconómicas e evoluem em função do grau de desenvolvimento das sociedades.*

*1. A influência das estruturas. – Abstraindo dos sistemas de economia fechada, que correspondem a um estágio geralmente ultrapassado de evolução das sociedades humanas, podemos distinguir actualmente no seio das economias de troca entre a economia de mercado capitalista (economia descentralizada) e a economia de plano colectivista (economia centralizada).”*

(Lajugie, 1989)

O lugar e a forma de fiscalidade nestes dois tipos de sistemas económicos será extremamente diferente porque, como nota Mehl (1959), *“o imposto está ligado, em princípio, à economia descentralizada. Ele desaparece na economia centralizada no estado puro”*.

Numa economia de mercado em que a iniciativa das decisões económicas é deixada a agentes autónomos, e que, por consequência, a fixação do volume da produção, do nível dos preços e dos investimentos, assim como a repartição dos rendimentos são regulados pelo jogo livre das leis do mercado, a necessidade do imposto afigura-se inelutável. Com efeito, mesmo que as atribuições do Estado fossem limitadas à manutenção da ordem e à defesa (Estado polícia), as despesas originadas por estas actividades teriam de ser cobertas por um levantamento sobre os recursos privados.

Pelo contrário, numa economia colectiva centralizada em que a totalidade da riqueza produzida reverte para o Estado que a afecta em seguida ao investimento colectivo e ao consumo individual segundo normas pré-estabelecidas, o imposto não tem razão de existir. Assim *“numa economia completamente estatizada, o problema fiscal não se colocaria, porque todas as receitas dos particulares seriam despesas públicas e todas as receitas dos particulares receitas públicas”* (Statistiques et Études Financières, 1961).

Quase não existindo na prática estes tipos de economias no estado puro<sup>4</sup>, as características de cada sistema fiscal são, na realidade, determinadas por um certo número de elementos estruturais tais como o regime da propriedade dos meios de produção, a natureza dos órgãos responsáveis pelas decisões de investimento, o modo de fixação do nível dos salários e do volume dos bens de consumo. Significa isso que uma simples mutação nas estruturas socioeconómicas pode provocar transformações fiscais. Por exemplo, a passagem do capitalismo liberal ao capitalismo regulado, aumentando o papel do Estado na economia e as suas necessidades financeiras, acarretou uma modificação das técnicas de imposição assim como um aumento considerável da pressão fiscal em todos os países ocidentais (Mehl, 1959, p. 206).

2. A influência do desenvolvimento. – O desenvolvimento económico traduz-se por um crescimento da produtividade e uma transformação das

---

<sup>4</sup> O sistema económico inca parece, no entanto, ter-se aproximado do colectivismo integral.

actividades produtivas que, em conjunto, afectam directamente o comportamento dos sistemas fiscais.

1. Imposto e produtividade. – No seu Tratado de política fiscal, Maurice Laure (1957) formulou uma lei importante: “*a capacidade contributiva global de uma nação varia na razão directa da produtividade económica.*”

Com efeito, existe uma relação estreita entre a fiscalidade e os elementos económicos sobre os quais repousa e que constituem a matéria tributável – Não deve confundir-se a matéria tributável (“*matière imposable*”), fonte do imposto, com a matéria colectável (“*base d’imposition*”) que é o resultado obtido quer pela determinação das partes constituintes da matéria tributável, quer pela avaliação desta. “*A matéria colectável é o elemento contigente ao passo que a matéria tributável é o suporte necessário do imposto*” (1959, p. 59) – a sua natureza e a sua importância fixam imperativamente as formas e os limites dos lançamentos possíveis. Assim quando o rendimento nacional se eleva, aumenta o número dos contribuintes sujeitos a imposto, bem como a fracção dos recursos susceptíveis de ser atingida pelo imposto sobre o rendimento. Quanto aos impostos sobre a despesa, o seu rendimento cresce com a multiplicação das trocas e o aumento de valor acrescentado incorporado nos produtos comercializados.

A lei de Laure verifica-se globalmente já que entre os quinze países mais ricos do mundo se encontram os dez países mais tributados (Suécia, Países-Baixos, Dinamarca, Noruega, Reino Unido, França, Áustria, Alemanha, Bélgica, Finlândia), e entre as nações mais pobres, figuram a maior parte daquelas que têm o mais fraco coeficiente fiscal (relação existente entre as receitas fiscais e o PIB). Entretanto, transformando os modos de produção, o desenvolvimento económico age de maneira igualmente fundamental sobre as estruturas fiscais.

2. Sistemas fiscais e modos de produção. O desenvolvimento económico traduziu-se até ao presente pela passagem de uma economia agrícola a uma economia industrial.

Nas economias agrárias, o imposto tem um rendimento muito mais fraco do que nas sociedades industriais; é, por outro lado, mais difícil de estabelecer e de cobrar; e é, finalmente, muito menos bem aceite.

Esta “alergia” ao imposto que caracteriza as colectividades agrárias pode explicar-se acessoriamente por considerações de ordem psicológica (menor

integração do mundo rural no sistema social centralizado que a coação fiscal implica), mas assenta essencialmente em motivações de ordem económica.

A produtividade e o grau de monetarização, geralmente fracos nas economias rurais, fazem com que a carga tributária seja relativamente pesada. Além disso, o autoconsumo familiar, importante entre os agricultores mesmo nas economias de troca, reduz a matéria tributável em percepções dificilmente avaliáveis. Enfim, o agricultor encontra mais dificuldades que o comerciante ou o industrial para repercutir o imposto no preço de venda dos seus produtos, visto que se acha com frequência em situação de inferioridade num mercado cujos preços são fixados por alguns grandes compradores ou estreitamente controlados pela autoridade pública.

É certo que estas considerações devem ser atenuadas no que respeita às grandes explorações e aos agrupamentos de agricultores nos países desenvolvidos, mas continuam pertinentes para as economias agrícolas da maior parte dos países do Terceiro Mundo.

Em contrapartida, a industrialização, que provoca não apenas o crescimento da produtividade, mas igualmente a multiplicação das trocas, a concentração das empresas e a generalização do salário, favorece os progressos da fiscalidade. Com efeito, como sublinha Ardant (1965, p. 479), *“o salário é mais fácil de conhecer que o rendimento lucro do agricultor, o dividendo ou o juro mais fácil de destacar que o lucro da pequena empresa industrial”*.

As organizações administrativas complexas e as técnicas de informação elaboradas esquemas da era pós-industrial não fazem senão acentuar esta tendência, ainda que as sociedades multinacionais estejam, cada vez melhor, armadas para escapar ao imposto.

Sobre a base de considerações desta natureza, diversos autores elaboram esquemas de evolução dos sistemas fiscais em função das fases do desenvolvimento. Conforme o grau de aprofundamento da sua análise, distinguem um número maior ou menor de etapas no crescimento das fiscalidades. Hinrichs (1966) distingue cinco, indo das sociedades primitivas às sociedades avançadas, Colm e Helzner (Colm & Helzner, 1959) descrevem o mesmo processo em três tempos, enquanto Musgrave (1971) retém somente dois grandes períodos (*early*

*and later period*). Para além destas divergências todos concordam em sublinhar a importância primordial do desenvolvimento sobre a fiscalidade.

No entanto, é preciso notar que, ultrapassando em certo patamar de crescimento, o determinismo económico afrouxa a sua pressão sobre os sistemas fiscais e os legisladores recuperam uma relativa autonomia para elaborar as combinações fiscais que julgam mais oportunas. Isto explica-se facilmente. Com efeito, na fase primária do desenvolvimento, a falta de diversidade e a raridade da matéria tributável limitam imperativamente as formas de imposição aplicáveis (impostos fundiários, de capacitação e direitos alfandegários). Pelo contrário, desenvolvendo-se, a economia, a matéria tributável aumenta e a diversifica-se, as modalidades de imposição tornam-se então mais variadas e o legislador, tendo assegurado o rendimento fiscal, poderá proceder a manipulações fiscais (*tax handles*) com objectivos económicos, sociais ou políticos.

Tendo assim apontado a dupla influência dos quadros socioeconómicos e do desenvolvimento, proporemos uma classificação fundada sobre estes dois critérios, distinguindo entre:

- Os sistemas fiscais dos países industrializados;
- Os sistemas fiscais dos países em vias de desenvolvimento;
- Os sistemas fiscais dos países socialistas.

Esta tipologia, já utilizada (Ardant, 1965), não é formalmente lógica uma vez que se baseia em dois critérios que, não sendo hierarquizados, se tornam concorrentes. Mas se a especificidade das fiscalidades socialistas tornava necessário o seu estudo separado, em contrapartida, o grau de desenvolvimento relativamente homogéneo destas economias autoriza a agrupar os seus sistemas de tributação numa única e mesma categoria sem distinguir consoante o nível de industrialização dos países em causa.

### **2.3.2. Os sistemas fiscais dos países industrializados**

A sociedade industrial pode definir-se por três traços: a forte preponderância das actividades secundárias e terciárias geradoras de uma produtividade elevada, a concentração urbana e o desenvolvimento de organizações administrativas complexas.

Estas sociedades industriais, urbanas e burocráticas apresentam, quando não são socialistas, um tipo de sistema fiscal que se distingue pelo seu alto rendimento, a sua estrutura equilibrada e a sua administração «sofisticada».

1. Sistemas fiscais de alto rendimento. – Medido de acordo com a relação existente entre o conjunto das contribuições obrigatórias (nelas compreendidas as quotizações sociais) recebidas pelo Estado e pelas diversas colectividades e o produto nacional bruto aos preços do mercado, o rendimento fiscal nos países industrializados varia entre 19,4% (Japão) e 43% (Suécia), sendo o rendimento médio de 30% (Canadá, Itália).

Esta relação, chamada ainda de coeficiente fiscal, não permite apreciar senão o “nível da fiscalidade” em cada país; não nos informa sobre a pressão fiscal suportada pelos contribuintes ou sobre a pressão fiscal sentida num determinado momento num dado país; depende não apenas da carga fiscal global mas igualmente do nível do rendimento nacional, do estado da infra-estrutura económica e social, da repartição do peso do imposto entre as diferentes categorias de contribuintes assim como do volume e da qualidade das prestações gratuitas fornecidas pelo Estado aos indivíduos. Na Suécia, por exemplo, com o crescimento do rendimento fiscal constata-se «uma fiscalização dos equipamentos colectivos e dos serviços públicos, tendo por objectivo uma socialização de quase todos os elementos não directamente produtivos da economia (Deblet, 1971, p. 347).

A comparação do rendimento fiscal nos países industrializados permite distinguir entre os países de nível fiscal muito elevado, médio e fraco:

**Quadro 1 - Países por Nível Fiscal**

<b>Países de nível fiscal médio</b>		<b>Países de nível fiscal fraco</b>	
Itália	30,2	Itália	30,2
Canada	30,1	Canada	30,1
Irlanda	29,8	Irlanda	29,8
Estados Unidos	27,9	Estados Unidos	27,9
<b>Países de nível fiscal muito elevado</b>		<b>Países de nível fiscal elevado</b>	
Suécia	43	Suécia	43
Países Baixos	39,7	Países Baixos	39,7
Dinamarca	38,7	Dinamarca	38,7
Noruega	38,4	Noruega	38,4

Fonte: O. C. D. E., Statistiques des pays membres de l'O. C. D. E. (1968-1970), Paris, 1972.

A repartição dos países por estes quatro grupos mostra que o rendimento de um sistema fiscal é a função não apenas do nível da produtividade expresso pelo montante do rendimento nacional (Lei de Laure), mas igualmente do grau de intervenção do Estado na economia.

Quando estes dois factores variam no mesmo sentido, crescendo ou decrescendo, encontramos-nos em presença sejam de sistemas de rendimento muito elevados do tipo da Suécia (rendimento por habitante: \$4.040 e “socialização” muito avançada), sejam sistemas de rendimento muito fraco como o da Espanha (rendimento por habitante: \$1.020 e capitalismo liberal quase integral).

Quando estes parâmetros variam em sentido inverso, de maneira sensivelmente igual à das suas acções respectivas, equilibram-se e chegam a níveis de fiscalidade médios. Tal é o caso dos Estados Unidos onde a riqueza é elevada, mas o intervencionismo relativamente fraco, ou Itália, país onde o dirigismo económico é contrabalançado pela limitação do rendimento nacional.

Finalmente, se as duas variáveis evoluem de maneira absolutamente oposta, uma delas tornar-se-á a única determinante. Nos países ricos, uma intervenção estadual muito limitada assim conduzir a sistemas fiscais de muito fraco rendimento (como o do Japão ou da Suíça), enquanto nos países pobres a fraqueza do rendimento anulará geralmente os esforços feitos para incrementar a acção do Estado, o que manterá o nível da fiscalidade num ponto baixo, a menos que se registre a passagem a um regime de tipo socialista.

Estas observações permitem dar uma resposta mais satisfatória à questão muitas vezes debatida do limite da imposição fiscal em economias de mercado.

Desde os fisiocratas, passando por Proudhon e Colin Clark, diversos autores tentaram fixar o limite da carga fiscal global que não poderia ser ultrapassado nas nossas sociedades sem risco de perturbações socioeconómicas. Estas tentativas saldaram-se sempre em insucessos já que as últimas previsões, as de C. Clark que em 1950 fixavam este limite em 25% do rendimento nacional, foram ultrapassadas em perto do dobro em certos países sem suscitar mais que reacções epidérmicas (por exemplo, a criação de um partido anti imposto na Suécia).

Na realidade, afigura-se impossível fixar um limite uniforme ao rendimento fiscal. Se existe, é essencialmente variável de um sistema para outro e de um período para outro. Tudo o que pode dizer-se é que ele nunca foi atingido nas

economias em crescimento onde parece dificilmente determinável, ao passo que deveria poder ser definido nas economias estagnadas ou em regressão.

Com efeito, constatou-se que a elasticidade e a flexibilidade de um sistema fiscal aumentam em função do rendimento nacional, isto é, que o rendimento dos impostos e a liberdade na organização das estruturas fiscais são tanto maiores quanto mais elevada for a riqueza nacional. Por outras palavras, o aumento do rendimento torna mais suportável a tributação, não apenas economicamente, mas também psicologicamente por força das manipulações administrativas do imposto. Pelo contrário, abaixo de um certo nível de riqueza que poderia determinar-se ou mesmo na altura de uma estagnação económica, o sistema fiscal tende a tornar-se mais rígido, fazendo rapidamente insuportável todo o esforço para aumentar o nível da fiscalidade.

2. Sistemas fiscais diversificados e equilibrados. – A prestação fiscal pode tomar a forma seja de impostos sobre o rendimento (impostos sobre o rendimento das pessoas físicas e sobre os lucros das sociedades), seja de impostos sobre a despesa (impostos de transacções e direitos de consumo), seja de impostos sobre o capital (impostos sobre a fortuna, os ganhos de capital e as transmissões da propriedade), como se verifica pela análise do mapa n.º 1 a seguir inserto.

## **Quadro 2 - Estrutura da fiscalidade nos países industrializados**

(em % das receitas fiscais totais)

Países	Impostos sobre a despesa	Impostos sobre o rendimento	Impostos sobre o capital	Quotizações sociais
Alemanha	30,5	32,2	5,6	31,7
Estados Unidos	19	48,4	14,1	18,6
França	35,8	16	8,2	40
Itália	38,1	17,9	7,7	36,3
Japão	24	42,1	15,3	18,6
Países Baixos	26,5	33,6	4,1	35,8
Reino Unido	29,8	38,8	17,6	13,8
Suécia	29,9	48,8	2,2	19,1

(Fonte: O. C. D. E., Recettes fiscales 1968 – 1970, Paris, 1972)

As receitas fiscais dos países industrializados provêm destes diferentes tipos de tributação aos quais devem acrescentar-se as quotizações sociais. Pode pois dizer-se que estes sistemas fiscais são muito diversificados e mesmo relativamente

equilibrados. De facto, como mostra o quadro acima, nenhuma destas formas de tributação fornece por si só metade dos recursos fiscais.

É certo que isso se modifica se fizéssemos abstracção das quotizações sociais. Neste caso, certos sistemas fiscais apareceriam desequilibrados como os da França e da Itália, por exemplo, em virtude da preponderância dos impostos sobre a despesa (mais de 60%), ou os dos Estados Unidos e da Suécia, em razão da hegemonia dos impostos sobre o rendimento (60% das receitas). Esta apresentação não faria mais do que “dramatizar” uma distinção fundamental nas fiscalidades ocidentais, entre os sistemas fiscais à base de impostos sobre a despesa (Áustria, França, Espanha, Irlanda, Itália), os sistemas à base de impostos sobre o rendimento (Austrália, Canadá, Estados Unidos, Japão, Reino Unido, Suécia, Suíça) e os verdadeiramente mistos (Alemanha, Bélgica, Dinamarca, Finlândia, Noruega, Países Baixos).

Estas diferenças de estruturas fiscais estão ligadas, em primeiro lugar, ao nível dos rendimentos. Quanto mais aumenta o rendimento por habitante, tanto mais produtivo se torna o imposto sobre o rendimento. Assim, os países mais ricos do mundo (por ordem decrescente: Estados Unidos, Suécia, Canadá e Suíça), têm todos, sistemas com preponderância de impostos sobre o rendimento. Pelo contrário os países mais pobres do mundo ocidental (Espanha, Irlanda, Itália e Áustria) têm uma fiscalidade assente sobre a tributação da despesa. A França, neste caso, constitui uma excepção que se explica pelo menor desenvolvimento das suas estruturas industriais.

Com efeito, a industrialização facilita a tributação dos rendimentos suscitando a criação de grandes empresas obrigadas à manutenção de uma contabilidade regular e multiplicando o número dos assalariados cujos rendimentos são exactamente conhecidos pelo fisco. Pelo contrário, a sobrevivência de estruturas pré-industriais (campesinato importante, numerosas pequenas e médias empresas, relativa fraqueza da população activa assalariada e da taxa de urbanização) constitui um obstáculo à taxação dos rendimentos em França e nas nações ocidentais menos desenvolvidas que não são apenas os países latinos, mas antes, as filhas da Igreja apostólica e romana que durante séculos opuseram uma resistência tenaz à ideologia capitalista.

Enfim, nota-se que o advento, no decurso do século XIX, de uma filosofia igualitarista nos países anglo-saxónicos não é estranho ao predomínio do imposto progressivo sobre o rendimento nestas fiscalidades.<sup>5</sup>

Deve sublinhar-se, para terminar, que a diversidade e o relativo equilíbrio dos sistemas fiscais dos países industrializados diminuem a sua sensibilidade aos acidentes da conjuntura e contribuem para reforçar a sua eficácia permitindo uma repartição óptima da carga fiscal.

3. Sistemas fiscais “sofisticados”<sup>6</sup> – Como preconizava Colbert, é preciso tornar a matéria das finanças tão simples que possa ser facilmente entendida por todas as espécies de pessoas. Mas este voto, mais que nunca actual desde que o imposto se tornou um fenómeno de massa, parece cada vez menos realizável dado que “*não se vê por que milagre a fiscalidade poderia escapar à complexidade das instituições e dos procedimentos que é apanágio das sociedades evoluídas*” (Mehl, 1959).

Com efeito, a complexidade fiscal, detectada em todos os países industrializados, não é puramente negativa. Pelo contrário, ela corresponde as mais das vezes a um aperfeiçoamento do sistema fiscal a fim de adaptá-lo às exigências económicas, financeiras ou político-administrativas do momento.

Assim, pode facilmente demonstrar-se que a prossecução simultânea, na maior parte das economias desenvolvidas, de uma política de neutralidade e de intervencionismo fiscal complica singularmente os métodos de tributação.

Um imposto cumulativo sobre a despesa incidindo sobre o preço dos produtos e serviços a uma taxa constante em cada transacção seria, por exemplo, incomparavelmente mais simples que um imposto sobre o valor acrescentado cuja base é calculada segundo um mecanismo complexo de dedução, imposto de imposto. Mas só o imposto sobre o valor acrescentado (IVA) é neutro uma vez que não entrava a circulação dos bens, serviços e capitais e evita que o montante do imposto que suportam dependa do circuito económico que percorrem. Todavia, quando por outro lado as taxas, as isenções e os regimes particulares do IVA se

---

<sup>5</sup> Sobre este ponto ver Musgrave, Op., cit., p. 132. Note-se que Marx via já no imposto progressivo um instrumento capaz de conduzir, ao mesmo título que instrução popular, à destruição do capitalismo. Este instrumento revolucionário foi maravilhosamente recuperado visto que, em definitivo, fortaleceu as estruturas do capitalismo moderno.

<sup>6</sup> Sofisticado é tomado aqui na sua acepção inglesa que significa «muito elaborado».

multiplicam a fim de levar a cabo intervenções económicas ou sociais, compreende-se que a administração deste imposto não seja das mais simples.

Além disso, as exigências do rendimento fiscal face a contribuintes à espreita das lacunas regulamentares que lhes permitam escapar à tributação (evasão fiscal) conduzem tanto como a vontade de justiça pelo imposto (consideração dos encargos de família, progressividade) e no imposto (garantias do contribuinte em face do fisco), à elaboração de textos cada vez mais detalhados e complexos.

Finalmente, acontece, casos menos confessáveis, que a teia emaranhada dos regulamentos não constitui mais que o biombo pudico do favoritismo fiscal.

Nestas condições, a procura do imposto simples e eficaz atinge dimensões míticas e aparece necessário resignarmo-nos pensando com Stourm que «a perfeição fiscal (se existe) reside talvez na complicação». Todavia, não é defeso supor que os sistemas fiscais industrializados atingiram, do ponto de vista administrativo e regulamentar, um patamar para além do qual o custo dos aperfeiçoamentos técnicos cresce mais depressa que a sua utilidade<sup>7</sup>. (Tavares, 1982)

### **2.3.3. Evolução no tempo dos sistemas fiscais**

A preocupação em se encontra uma explicação convincente para a evolução dos sistemas fiscais remonta a Adolf Wagner<sup>8</sup> e ao século XIX. Fugindo da ortodoxia clássica, Wagner estabeleceu alguns princípios fundamentais, tanto no que diz respeito à teoria de tributação, como no que se refere a análise dos gastos do sector público. A análise wagneriana do gasto público parte de uma ruptura com o paradigma clássico, o qual explicava tal gasto pela óptica da capacidade de pagamento do imposto pela sociedade. Wagner argumentava que a determinação dos gastos públicos não era matéria da teoria das finanças públicas, mas pertencia ao campo da Economia Política e da Teoria Económica em geral. O cerne do seu argumento era, então, que outros factores, principalmente factores não económicos, determinavam o nível de gastos do sector público. Na verdade, para Adolph Wagner,

---

<sup>7</sup> Cf. Neste sentido J. C. Dischamps, *Innovations en matière fiscale*, relatório ao Congresso do I. I. F. P., Istambul, 1969.

<sup>8</sup>

os gastos públicos reflectiam factores históricos, subjacentes às mudanças na estrutura económica e no processo de desenvolvimento de um país.

Este cientista social estatuiu uma hipótese explicativa para a evolução das receitas fiscais que ficou conhecida como *“lei sobre a diferenciação progressiva dos sistemas fiscais”*. Na opinião de Wagner, o aperfeiçoamento fiscal está condicionado pelos factores seguintes:

- A organização da economia pública<sup>9</sup> e o regime de propriedade e aquisição dos factores de produção (terra, trabalho e capital).
- A natureza da constituição política, o regime jurídico e as relações institucionais entre os órgãos de soberania.
- Os grupos de interesse económicos.
- As classes sociais.

Para Seligman (1902) o seu ponto de partida é o de o sistema de imposição indirecta precede o sistema de imposição directa no processo de desenvolvimento económico das sociedades. Para este economista os impostos directos correspondem às fases mais adiantadas do desenvolvimento económico e a sua análise baseia-se em dois pontos: em primeiro lugar, destaca as razões para que, do seu ponto de vista, a imposição indirecta precedeu a directa e, em segundo lugar, explicar que no mundo contemporâneo a evolução histórica de cada país se centrou nos impostos directos e pessoais (impostos sobre o rendimento de pessoas singulares e colectivas), por contrapartida da perda de importância dos impostos directos sobre o património.

Mais recentemente – portanto, um ponto de vista quiçá mais actual do que os de Wagner e Seligman – Luigi Einaudi apud Maia (2013) destacou a importância da evolução histórica dos sistemas fiscais enquanto elementos preponderante na explicação das características dos quadros impositivos dos Estados. O ponto de vista de Einaudi assinala a justiça tributária como o fio transformador das estruturas fiscais ao longo da História. A busca permanente, por parte dos economistas e legisladores, da estrutura fiscal que melhor garanta uma repartição equitativa da carga fiscal está na origem da sua permanente reestruturação ao longo do tempo. Sublinha, ainda, a existência duma espécie de dialéctica entre os economistas e os

---

<sup>9</sup> No sentido da economia do sector público administrativo.

legisladores (que reagem ao seu poder impositivo) através da qual se vai passando de um determinado tipo de carga fiscal para outro ao longo do tempo.

Para Einaudi a evolução dos sistemas fiscais é determinada por duas razões:

a primeira, relaciona-se com a alteração do conceito que os próprios contribuintes têm sobre a distribuição justa da carga tributária e;

a segunda relativiza-se nos efeitos económicos e sociais dimanantes da forma como se reparte a carga fiscal e o conceito que dela se vai tendo ao longo do tempo<sup>10</sup> constituem o centro de gravidade do processo de alteração da natureza dos sistemas de imposição fiscal no decurso da História.

Colm e Helzner (1959) analisam a relação existente entre desenvolvimento económico e imposição fiscal numa perspectiva temporal. Segundo o seu ponto de vista, os sistemas fiscais dos diferentes países apresentam tendências que são comuns em todas as nações em fases similares de industrialização e urbanização<sup>11</sup>, mas medida em que as estruturas de imposição se transformam em função das condições económicas e sociais.

Seguramente mais abrangente é a explicação de Richard A. Musgrave (1971) que combina factores políticos e sociais com factores económicos na explicação das sucessivas transformações dos sistemas fiscais. Com respeito aos factores económicos, Musgrave identifica duas modalidades por intermédio das quais se exercem influências sobre as estruturas fiscais:

– As alterações que o desenvolvimento impõe sobre as estruturas económicas determinam igualmente modificações na natureza dos sistemas fiscais: o maior envolvimento do trabalho e do capital na produção de riqueza definem a passagem aos impostos pessoais e colectivos sobre o rendimento, bem assim como uma mais alargada sociedade de consumo fornece argumentos para uma mais eficiente imposição fiscal indirecta.

– Além disso, os objectivos económicos da política fiscal variam nas diferentes fases de desenvolvimento económico, do mesmo modo que os critérios

---

<sup>10</sup> Sendo, portanto, em torno da “discussão” entre economistas-legisladores e os contribuintes, através dum mecanismo de reacção sucessiva, que a evolução vai acontecendo.

<sup>11</sup> Se não estiverem balanceados ocorrerão o desemprego, o sobrepovoamento das cidades e a pressão sobre os equipamentos urbanos e sociais.

económicos sobre uma boa estrutura fiscal. (Manuel da Rocha, Finanças Públicas, 2012)

#### **2.3.4. As características desejáveis dum sistema fiscal: transparência, eficiência, e equidade**

Em termos gerais, um bom sistema fiscal deve revestir-se das características seguintes: equidade, eficiência, minimização dos custos de administração (gestão da cobrança de impostos) e de cumprimento (despesas relacionadas com o pagamento de impostos pelos contribuintes)<sup>12</sup>. A equidade (a tributação sobre os cidadãos deve nortear-se por razões de justiça, porquanto nunca se deve perder de vista que o imposto é uma cedência obrigatória rendimentos privados para o Estado<sup>13</sup>) desdobra-se em dois aspectos essenciais: o princípio do benefício e o princípio da capacidade para pagar impostos.

**O princípio do benefício** estabelece que cada um deve contribuir para o financiamento das despesas públicas de acordo com os benefícios que o Estado lhe proporciona.

**O princípio da capacidade** pagar estabelece que cada contribuinte só é obrigado a pagar imposto na exacta medida da sua possibilidade de o fazer (por isso, existem as isenções e as reduções e os diferentes sistemas progressivos ou proporcionais).

A **eficiência** dum sistema fiscal é avaliada numa perspectiva do mercado e da forma como o seu funcionamento é interferido pelos impostos

A **minimização dos custos de administração e cumprimento** está directamente correlacionada com os modelos institucionais e organizacionais das administrações fiscais, bem como com as suas competências e graus de autonomia.

---

<sup>12</sup> Costa Fernandes, Abel L. – A Economia das Finanças Públicas, Almedina, Novembro de 2010.

<sup>13</sup> Foram a Revolução Francesa – que serviu de monte para a implantação de sistemas fiscais proporcionais (eventualmente mais amigos dos contribuintes) – e a economia pós-industrial e de serviços que revolucionaram os princípios fiscais conservadores, em favor de modelos onde a equidade passou a ser um dos princípios fiscais conservadores, em favor de modelos onde a equidade passou a ser um dos princípios fundamentais. Não se deve, igualmente, deixar de referir o papel do movimento sindical internacional em favor dum melhor distribuição do esforço fiscal dos contribuintes.

De acordo com Musgrave (Musgrave & Peggy, 1989) os requisitos seguintes devem ser tidos em consideração para se conseguir “arquitectar” uma boa estrutura fiscal:

“(…)

- a) *A distribuição da carga fiscal deve ser **equitativa**, traduzida num pagamento fiscal individual considerado justo.*
- b) *Os impostos devem ser escolhidos de tal forma que **se minimize a interferência** com decisões económicas tomadas em mercados eficientes; ou seja a perda de eficiência económica deve ser minimizada.*
- c) *Os impostos devem ser usados como **veículos de correcção de ineficiência** dos mercados e do sector privado, desde que se revelem os melhores instrumentos.*
- d) *A estrutura dos impostos deve facilitar o uso da política fiscal na obtenção dos **objectivos de estabilização e crescimento**.*
- e) *O sistema fiscal deve permitir uma administração eficiente e não arbitrária, e deve ser compreensível por parte dos contribuintes; ou seja, **o sistema fiscal deve ser transparente**.*
- f) *A administração e respectivo custo funcionamento dos sistemas fiscais devem ser tão baixos quanto o permita a compatibilidade com outros objectivos da política fiscal. (...)*

(Manuel da Rocha, Finanças Públicas, 2012)

### **2.3.5. Estrutura do sistema fiscal angolano**

O sistema tributário actual em Angola é visto como “obsoleto, ineficiente, excessivamente complexo e às vezes baseado em leis que remontam aos tempos coloniais”. Portanto, é provável que a reforma tributária fosse iniciada em qualquer caso, mas a crise económica mundial e a forte queda nas receitas petrolíferas em 2008/2009 são comumente indicadas como os principais determinantes da reforma. O FMI desempenhou também um papel quando estabeleceu um acordo de crédito contingente (*stand-by*) com o governo angolano. Sem um impulsionador principal, o FMI realmente ajudou os participantes principais do governo a manter o ritmo da reforma tributária. (Fjeldstad, Jensen, & Orre, 2012)

Segundo Odd-Fjeldstad (2012) Porque é que a reforma tributária não ocorreu antes? É possível que ela não tenha sido priorizada até 2008, já que outras questões tiveram precedência, tais como a reconstrução inicial da infra-estrutura do país, o estabelecimento de um processo democrático dentro de um sistema multipartidário, e redacção da nova Constituição. Esta sequência de grandes reformas criou vantagem de que a reforma tributária em curso está a começar sob orientação geral da Constituição.

De acordo ainda com Odd-Fjeldstad (2012), a Constituição não é específica nas suas instruções sobre o projecto do sistema fiscal progressivo, uma vez que estabelece uma distribuição justa da renda e da riqueza nacional, bem como o dever de contribuir de acordo com a capacidade económica.

A redistribuição através de impostos progressivos e transferências de bem-estar social tem sido fundamental para redução da desigualdade em países desenvolvidos. Existem muitos os desafios relacionados à criação de um sistema fiscal progressivo em sociedades altamente desiguais, e o governo angolano deve estar ciente disso. Mas a recente reforma do sistema de impostos sobre propriedades urbanas (Imposto Predial Urbano) e a tributação de locações urbanas são abordagens promissoras para aumentar as receitas através de impostos progressivos. A seguir uma avaliação dos dois componentes principais da reforma: legislação tributária e mudanças administrativas.

Os princípios gerais e fundamentos do sistema fiscal angolano encontram-se no Código Geral Tributário, aprovado pelo Decreto legislativo nº 3868, de 30 de Dezembro de 1968, objecto de variadas alterações, entre os quais as introduzidas pela lei nº 17/92, que data de 3 de Julho, que vai reformular e ampliar a noção de estabelecimento estável.

Entre as matérias que integram o Código Geral Tributário, destaca-se a consagração do princípio da legalidade e do princípio irretroactividade da lei fiscal, bem como a definição das garantias dos contribuintes e as regras de interpretação das regras fiscais.

O sistema fiscal angolano parte da concepção formalmente “cedular” herdado da época colonial.

Os impostos cedulares ou analíticos são aqueles que tributam o rendimento em vários impostos autónomos de acordo com a fonte geradora (Gama & Sanches, 2010).

### **2.3.7. Fundamentos e normas gerais da tributação**

No sistema fiscal angolano, a tributação é efectuada sobre o rendimento, despesa, e no consumo.

### **2.3.8. Na óptica do imposto de rendimento de trabalho (IRT)**

Os rendimentos de trabalho são tributados em sede do Imposto sobre o Rendimento de Trabalho (IRT), os rendimentos do capital são tributados em sede de Imposto sobre Aplicação de Capitais e do Imposto Predial Urbano.

O lucro das actividades industriais e empresariais é aplicável o Imposto Industrial.

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

Para Taborda da Gama e Saldanha Sanches a introdução de um imposto sobre o rendimento das pessoas singulares não ocorre no mesmo momento e com a mesma velocidade em todos os rendimentos jurídico-tributários, isto mesmo é demonstrado pelas realidades fiscais angolana e portuguesa (Gama & Sanches, 2010). Antes da introdução do IRS em Portugal existia um código e um imposto para cada tipo de rendimento, com uma previsão legal específica do objecto do imposto, normas específicas para a sua qualificação e deveres declarativos adequados a sua execução.

Em Angola, logo após a independência política do país, foram extintos alguns impostos como o imposto complementar, os impostos de capitação e o imposto extraordinário. Em 1981, o imposto profissional veio dar lugar ao imposto sobre o Rendimento de Trabalho, deixando os funcionários da Administração Pública de estar isentos.

O Código de Imposto sobre o Rendimento de Trabalho foi sofrendo inúmeras alterações ao longo destes anos culminando com aprovação da Lei nº 12/92, de 19 de Julho e da Lei nº 10/99, de 29 de Setembro, actualmente em vigor.

Apesar destas sucessivas alterações, de acordo com Gama e Sanches, não existe em Angola um Imposto global sobre o rendimento das pessoas singulares, nem o dever universal de declarar e de englobar rendimentos em declaração, como aquele que passou a existir em Portugal com a criação do imposto pessoal de rendimento.

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

De acordo com a mesma a norma consideram-se rendimentos de trabalho por conta de outrem, todas as remunerações atribuídas ou pagas por uma entidade patronal em Angola (incluindo salários, ordenados, avenças, gratificações e outros subsídios).

Os rendimentos por conta própria são os rendimentos auferidos no exercício, de forma independente, de uma profissão em que predominem o carácter científico, artístico ou técnico da actividade pessoal do contribuinte ou pela prestação também independente de serviços não tributados por outro imposto.

São ainda considerados como rendimentos de trabalhos os abonos para falhas, os subsídios diários, as verbas para representação, subsídios de viagens ou deslocações e quaisquer outras importâncias da mesma natureza, as importâncias que os donos de empresas industriais escrituram na contabilidade da empresa a título de remuneração do seu próprio trabalho, as remunerações dos órgãos estatutários das pessoas colectivas e entidades equiparadas (gerentes, conselhos fiscais, etc.).

Quanto a incidência, o imposto será devido pelas pessoas singulares que residam ou não em território nacional e aí obtenham rendimentos.

Esta técnica difere muito de Portugal onde a tributação do rendimento das pessoas singulares é feita com base no rendimento global que o sujeito passivo tenha auferido no ano anterior ou por um agregado familiar, no seu conjunto, depois

de abatidas as deduções legalmente previstas, repartindo este rendimento global diversas categorias (Arts. 1º e 21º do CIRS). A nível estrutural o IRS é um imposto de base mundial, geral de carácter sintético, embora, na prática, se aproxime de um modelo semidual de tributação, progressivo, pessoal e subjectivo para os residentes, tributando rendimentos efectivos numa base declarativa, e num imposto pessoal objectivo para os residentes, tributando rendimentos, em regra, por retenção na fonte com carácter liberatório.

O rendimento sujeito a tributação em IRS é, num momento o rendimento líquido objectivo ou seja, o legislador admite, com maior ou menor amplitude, que ao rendimento bruto sejam feitas deduções relacionadas com os encargos que foi necessário para obter. Isto já não se verifica com a tributação do IRT em Angola no que concerne as pessoas que trabalham por conta de outrem.

Em Portugal também são tributados os rendimentos em espécie, em géneros, ainda que estes tenham de fazer-se uma correspondência monetária, para efeitos de tributação, na base de tabelas oficiais de preços e de cotações, dos dados do Instituto Nacional de Estatística, das condições de mercados (Martinez, 2003)

### **2.3.9. Isenções**

Relativamente ao regime das isenções o legislador angolano, através do Decreto Executivo Nº 80/2009, de 7 de Agosto, de aplicação imediata, estabeleceu as seguintes isenções de acordo com os rendimentos expressos em Kwanzas (moeda do país) e de acordo com os escalões:

- *Estão isentos de Imposto sobre Rendimento de Trabalho. Os cidadãos cuja remuneração mensal seja igual ou inferior ao valor de KZ 25.000.00 (equivalente a USD 260);*
- *Os cidadãos que estejam a cumprir o serviço militar nos órgãos de defesa e ordem interna;*
- *Os agentes das missões diplomáticas e o pessoal empregado nas respectivas missões sempre que haja reciprocidade de tratamento;*
- *O pessoal ao serviço das organizações internacionais, nos termos estabelecidos em acordos ratificados pelo órgão competente do Estado (aqui refere-se ao Ministério das Relações Exteriores de Angola);*

- *Os deficientes físicos e mutilados de guerra cujo grau de invalidez seja ou superior a 50% bem como os cidadãos nacionais portadoras de deficiência motoras congénitas;*
- *Os cidadãos nacionais com idade superior a 60 anos, relativamente aos rendimentos de trabalhos recebidos por conta de outrem.*

(Cruz, 1999)

### Quadro 3 - Tabela anexa ao Dec. Executivo Nº 80/09, de 7 de Agosto

Rendimentos	Taxa
Até Kz. 25.000.00	Isentos
De KZ. 25.000.00 a 30.000.00	5% Sobre o excesso de 25.000.00
De KZ 30.001.00 a 35.000.00	Parcela fixa – Kz 250.00+6% sobre o excesso de 35.000.00
De Kz 70.000.00 a Kz 90.000.00	Parcela fixa – Kz 3.750 + 11% sobre o excesso de 70.000.00
De Kz 110.000.00 a Kz 140.000.00	Parcela fixa – Kz 8.350+13% sobre o excesso de 110.000.00
Mais de Kz. 230.000.00	Parcela fixa – Kz 25.750+17% sobre o excesso de 230.000.00

Fonte: Decreto n.º 80/09, de 7 de Agosto

Sobre a problemática das isenções no Imposto sobre o Rendimento de Trabalho no Sistema Fiscal angolano Saldanha Sanches e Taborda da Gama são de opinião de que “ o legislador foi muito longe ao tutelar sectores mais frágeis da sociedade, os afectados pela guerra”, se bem que a isenção relativa aos cidadãos com baixos rendimentos é transversal à generalidade dos sistemas fiscais e justifica-se, por razões de equidade fiscal decorrentes da Constituição. No entanto, na perspectiva daqueles ilustres professores:

*“a isenção por baixos rendimentos per se abrange parte da população em situação frágil. O sentido das restantes isenções só pode ser o de isentar cidadãos de rendimentos superiores àquele mínimo. Esta opção poderá justificar-se até certos níveis de rendimento, mas aplicada sem limitações, poderá pôr em causa a equidade fiscal. ”*

(Martinez, 2003)

Em Portugal o legislador há pouco tempo teve a cautela de recortar aquele plano das isenções através de uma delimitação negativa da incidência. Assim, excluiu da tributação, em princípio as indemnizações e os prémios literários,

artísticos ou científicos (Art.13 ° CIRS). Isto significa que no IRS não existem isenções gerais nem totais.

Alguns rendimentos porém, são isentos, mas em regra as isenções derivam de compromissos assumidos no plano internacional ou estão relacionados com a cooperação desenvolvida por residentes em território português ou encontram a sua razão de ser em projectos desenvolvidos pelas empresas portuguesas no estrangeiro e aos quais é reconhecido interesse nacional. Mesmo isentos, tais rendimentos devem ser declarados pelos respectivos beneficiários para efeitos de determinação das taxas aplicáveis aos restantes rendimentos.

À semelhança de Portugal também em Angola não se situam no plano de incidência nem o Estado nem a outras públicas, por enquanto não se trata de pessoas colectivas.

Ainda para a compreensão desta problemática Soares Martinez sustenta que tendencialmente poderá entender-se que não há propriamente isenções neste imposto, mas apenas benefícios fiscais, correspondentes a várias deduções (Martinez, 2003).

#### **2.4. A matéria colectável**

Os contribuintes que exercem actividade por conta própria devem apresentar durante o mês de Janeiro de cada ano, uma declaração conforme o Modelo nº 1, de todas as remunerações ou rendimentos por eles recebidos ou postos à sua disposição no ano antecedente, lê-se no artigo 12.º do CIRT.

A declaração será entregue na Repartição do domicílio do contribuinte. Não tendo ai domicílio será entregue na Repartição fiscal da respectiva área.

No apuramento do rendimento colectável dos contribuintes que exerçam actividade por conta própria careçam de instalação fixa e permanente, e a tenham, serão deduzidos os seguintes custos ou encargos:

- Despesas com renda de instalação, remuneração do pessoal permanente, consumo de água e de energia electricidade, telefone, seguros com exercício da actividade, trabalhos laboratoriais efectuados em estabelecimentos diferentes dos que estejam afectados ao exercício profissional do contribuinte.

Ainda na determinação do rendimento colectável das actividades exercidas por conta própria, a lei exige que deve ser feita com base em registos contabilísticos do sujeito passivo e com base nos elementos disponíveis na administração fiscal.

No entanto, a administração fiscal poderá rever e corrigir o valor dos rendimentos declarados pelo contribuinte sempre que, em face dos elementos oferecidos fiscalização, ou de quaisquer outros meios de que disponha, nela se reconheça falhas, insuficiências ou inexactidões (é o chamado procedimento de inspecção das declarações) (Artigo 13º do CIRT). Na falta de declarações, cumpre à repartição determinar o rendimento colectável com base nos elementos disponíveis.

#### **2.4.1. As taxas**

Para os rendimentos de contribuintes que exerçam actividade por conta própria a taxa de IRT (Imposto sobre o Rendimento de Trabalho) é única e igual a 15% sobre 70% do valor do seu rendimento total.

Para os rendimentos auferidos por trabalhadores dependentes ou subordinados, a entidade quem competir o pagamento das remunerações deve deduzir no momento do respectivo pagamento a importância que resultar da aplicação das taxas referidas na tabela anexa ao D.E nº 80/200, de 7 de Agosto, a que nos referimos.

O valor de isenção passa de Kz 17.000 para o valor de Kz 25.000 em função da actualização efectuada pelo D.E. n.º 80/2009, e o número de escalões passa de 13 para 14.

#### **2.4.2. Liquidação**

O imposto sobre o rendimento de trabalho deve ser liquidado no fim do mês ao seguir ao do pagamento da remuneração. As entidades empregadoras podem liquidar estes impostos em nome dos empregados e deduzir este montante na matéria colectável do imposto industrial, assim prevê a legislação angolana respeitante a este tipo de imposto.

As importâncias do imposto liquidado serão entregues nas agências bancárias autorizadas, por meio de documento de arrecadação de receitas (DAR) para a conta única do Tesouro Nacional, durante os dez dias seguintes àquele em

que as remunerações foram pagas ou postas à disposição dos interessados. (Nacional, Decreto Executivo nº 80, 2009)

A responsabilidade do pagamento do Imposto cabe aos próprios contribuintes, tratando-se de trabalhadores por conta de outrem e ao Banco Nacional de Angola, quando se trata de créditos recebidos do estrangeiro. Já os trabalhadores por conta própria encontram-se sujeitas a obrigações declarativas, havendo em relação dá lugar a deduções, ainda que os seus rendimentos se encontrem igualmente sujeitos a retenção na fonte.

Na estrutura do imposto sobre o rendimento de trabalho, o modelo adoptado de um sistema de retenção na fonte a taxas liberatórias, sem obrigações declarativas dos trabalhadores por conta de outrem, no nosso ponto de vista contém algumas distorções significativas, uma vez que a retenção na fonte é feita por cada empregador sobre o rendimento pago, não há como garantir a aplicação da aplicação da progressividade à totalidade do rendimento do trabalho se o contribuinte tiver mais de um emprego.

Por outro lado, este sistema não permite também ter em consideração agregado familiar a exemplo do que se verifica com a tributação do IRS em Portugal, sendo regressivos nos casos em que o sujeito passivo tenha muitos dependentes.

Existe uma ausência total na consideração de eventuais despesas com a saúde, educação e formação profissional que o sujeito passivo do imposto tenha efectuado ao longo do mês ou ano ou seja, na tributação do Imposto sobre o Rendimento de Trabalho (IRT) não existe, verdadeiramente, uma comunicabilidade integral de encargos suportados pelo sujeito passivo para obter.

Para alguns fiscalistas a tributação do rendimento de trabalho em Angola apresenta algumas fragilidades mormente no que concerne ao período fiscal relevante ser o mês e não o ano (Nabais, 2005)

Para um país como Angola a tributação do IRT é aconselhável que seja totalmente progressiva, com criação de um imposto global sobre o rendimento de trabalho, com um conceito unitário de despesas com conexão ao rendimento em geral, que seja valido para todas categorias de rendimentos e para varias situações de contribuintes. Isto porque a progressividade garante uma situação depois da tributação do rendimento em que vai de encontro ao objectivo de “repartição justa de rendimentos e da riqueza”, como refere o artigo 101º da Constituição de Angola.

A tributação do rendimento pessoal deveria ser, em princípio, uma tributação compreensiva, isto é, sem exclusões de zonas de não tributação.

Nesta perspectiva acolhemos sem reservas a posição dos professores Saldanha Sanches e Taborda da Gama segundo a qual “ a tributação cedular, aliada à retenção na fonte a taxa liberatórias, no caso de Angola, leva em alguns casos a resultados injustos”, na medida em que a universalidade dos rendimentos depara com sérias dificuldades, resultantes da cedularidade da tributação ou seja, a existência regras próprias para a determinação de cada um dos tipos de rendimento, que pela sua própria especificidade, exigem modos diferenciados de tratamento e do facto de grande parte dos contribuintes não estar sujeita a obrigações declarativas, o que, aliado à debilidade da máquina fiscal, contribui para que a tributação da universalidade do rendimento se encontre, à partida, comprometida (Gama & Sanches, 2010).

### **2.4.3. O imposto industrial**

#### **O regime geral**

O imposto industrial angolano tal como o IRC português é basicamente, um imposto sobre o capital, cobrado às empresas como forma de antecipação do imposto pessoal de rendimento e justifica-se, essencialmente por meras razões de praticabilidade.

São impostos com a mesma origem histórica, só que em Portugal deu-se um movimento gradual de alargamento do universo das empresas tributadas pela sua contabilidade depois de 1976. Em relação à tributação das empresas verificou-se uma densificação dos deveres de cooperação, com a generalização da obrigação de possuir contabilidade e com definição de uma teia de regulamentações acerca do modo como ele deve ser organizada (Gama & Sanches, 2010)

No entanto, apesar das diferenças, ambas as ordens jurídicas têm neste domínio uma herança comum consubstanciada pelo facto de que em Portugal o CIRC substitui na zona correspondente às empresas, a contribuição predial, o imposto de capitais, o imposto complementar e, em certa medida o imposto de selo.

O IRC em Portugal tem uma função duplamente importante na evolução do sistema fiscal, porque de um lado, autonomiza a tributação das pessoas colectivas, indo de encontro com a dicotomia constitucional entre impostos sobre as pessoas

singulares e impostos sobre as pessoas colectivas e por outro, consagra a opção definitiva do sistema fiscal português pela tributação das pessoas colectivas pelo seu lucro real.

Do ponto de vista legislativo no Ordenamento jurídico tributário angolano o imposto industrial é regulamentado pela Lei n.º 18/92, que aprova o Código do Imposto Industrial e pelo Diploma legislativo n.º 35/72, de 29 de Abril. É um imposto que incide sobre os lucros imputáveis ao exercício, embora accidental, de qualquer actividade de natureza comercial ou industrial.

Nos termos dos diplomas citados considera-se sempre de natureza comercial ou industrial, o exercício de actividades por conta própria não sujeitos a impostos sobre o rendimento de trabalho;

As actividades de exploração agrícola, silvícola ou pecuária;

A actividade de mediação ou representação na realização de contratos de qualquer natureza, bem como de agentes de actividades industriais ou comerciais.

Para as pessoas singulares ou colectivas com domicílio, sede ou direcção efectiva no país, serão tributadas em imposto industrial pela totalidade dos lucros obtidos quer no país quer no estrangeiro (Cruz, 1999).

As pessoas colectivas ou singulares que tenham domicílio, sede ou direcção efectiva no estrangeiro e estabelecimento estável no país, serão colectadas em imposto industrial pelos lucros imputáveis às vendas no país de mercadorias da mesma natureza das vendas pelo estabelecimento similar.

Além destes, a lei prevê por outro lado, a colecta pelos lucros imputáveis às outras actividades comerciais exercidas pelo estabelecimento estável ou natureza similar.

No imposto industrial foram estabelecidos três grupos:

1.º O Grupo A, com tributação incidente nos lucros efectivamente obtidos pelos contribuintes e determinados através da sua contabilidade;

2.º O Grupo B, com tributação sobre lucros presumivelmente que os contribuintes obtiveram;

3.º O Grupo C, com tributação baseada nos lucros que os contribuintes normalmente podiam ter obtido.

Como regra, no grupo A, são tributados obrigatoriamente as empresas públicas, as sociedades anónimas e em comandita por acções, as demais

sociedades comerciais, civis sob a forma comercial, com capital superior a Dez milhões de kwanzas (a que corresponde USD. 100.000, a taxa de Câmbio actual no momento em que realizados este estudo).

Também são tributadas neste grupo as instalações de Crédito, as Casas de Câmbio e as sociedades de Seguros.

Os contribuintes que estiverem nas condições em o volume de negócios sejam igual ou superior a Kz. 20.000.00, também são tributados neste grupo.

Podem optar pela sua inclusão no grupo A, quaisquer contribuintes desde que mencionem a sua pretensão até ao dia 31 de Janeiro ano a que o imposto industrial respeite, mediante a alteração do registo geral de contribuinte e apresente a declaração em duplicado em modelo n.º 1. (Código do Imposto industrial)

São tributados no grupo B, o contribuinte não abrangido no grupo A nem no grupo C, bem como assim os devam imposto somente pela prática de alguma operação ou acto isolado de natureza comercial e industrial. E são tributados pelo grupo C os contribuintes que, sendo pessoas singulares preenchem cumulativamente os seguintes requisitos:

Trabalham sozinhos ou apenas auxiliados pelos familiares ou por estranhos em número não superior a três;

Não disponham de escrita, ou a tenham tão rudimentar que não permita verificar o seu movimento comercial ou industrial;

Não utilizam mais de dois veículos automóveis;

O volume anual do negócio não seja superior a três milhões e quinhentos de Kwanza (equivalente a USD.30.000) Trinta mil Dólares dos Estados Unidos da América do Norte.

De acordo com Soares Martinez, em Portugal, com entrada em vigor do CIRC deixam de incidir sobre elas diversos impostos, como a contribuição industrial, o imposto sobre a indústria agrícola, o imposto de mais – valias e o imposto complementar, foram absorvidas pelos dois impostos gerais sobre o rendimento.

Tratando-se de um imposto que recai sobre as empresas, ela incide fundamentalmente, ou tendencialmente, sobre o rendimento real (art.107.º, n.º 2 da CRP), embora através dele se tributem, com frequência, rendimentos presumidos reais, e assentado, por vezes, essas presunções em critérios de normalidade.

No caso de imposto sobre rendimento das pessoas colectivas (IRC), nota-se que é um imposto de base mundial para as entidades com sede ou direcção efectiva em Portugal, proporcional, e cuja base tributável é determinada a partir da contabilidade para sujeitos passivos que exerçam à título principal uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, e um imposto de base territorial para as entidades não residentes que possuam em território português um estabelecimento estável a que sejam imputáveis os rendimentos neles obtidos, embora a lei lhe atribua força atractiva.

É um imposto periódico, o exercício para efeitos de IRC, compreende um período de 12 meses, que pode não corresponder com o ano civil, o que é em regra, aproveitado pelas empresas integradas em grupos multinacionais cuja sede tributada consolidada mente.

Este imposto conduz a um princípio muito relevante em IRC que é denominado “princípio da especialização dos exercícios”, de algum modo contraposto ao denominado “princípio da continuidade”<sup>14</sup>

O princípio da especialidade nos termos do artigo 18º do CIRC é aquele em que os proveitos e os custos, assim como outros componentes positivos e negativos do lucro tributável são imputáveis ao exercício a que digam respeito, sem prejuízo das especificações efectuadas no que refere a actividades de carácter plurianual.

### **Isenções**

O Código do Imposto Industrial angolano concede isenções às cooperativas operárias de produção, as cooperativas de construção com estatutos aprovados na forma de legislação aplicável, quando se limitem a construir prédios para os seus associados, às cooperativas agrícolas ou pecuárias que tenham como objectivo a compra de materiais, gado ou equipamento para as explorações agrícolas ou pecuárias do seus associados ou 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 às sociedades que limitam a sua actividade à simples administração de

---

<sup>14</sup> O princípio da estabilidade nos termos do artigo 18º do CIRC, é aquele em que os proveitos e os custos, assim como outros componentes positivos e negativos do lucro tributável são imputáveis ao exercício a quem digam respeito, sem prejuízo das especificações efectuadas no que refere a actividade de carácter plurianual.

prédios próprios bem como às companhias estrangeiras de navegação marítima ou área, se no país da sua nacionalidade, as companhias angolanas de igual objecto gozarem da mesma prerrogativa.

Também estão isentos do imposto industrial os rendimentos de natureza comercial ou industriais sujeitos ao regime de tributação especial, como o BNA – 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 actividade bancária em Angola. (Cruz, 2000).

Por outro lado, o Código do Imposto Industrial angolano reconhece isenção do imposto a Pessoas Singulares ou Colectivas que exerçam exclusivamente a actividade agrícola, silvícola ou pecuária, legalmente constituídas por um período de até 10 (dez) anos contados desde a sua constituição ou registo.

O Ministro das Finanças, com base em parecer da Direcção Nacional de Impostos, poderá conceber isenção do imposto industrial por um período de 3 (três) a 5 (cinco) anos contados da sua efectiva constituição, aos rendimentos derivados da instalação de industriais no país, bem como aos rendimentos de actividade comercial ou industrial exercidas em áreas consideradas de interesse para o desenvolvimento económico.

A matéria colectável é, determinada em regra, com base em declaração do contribuinte, a ser apresentada anualmente, na forma de modelo n.º1, sem prejuízo do seu controlo pela Administração Fiscal.

Quanto à data da liquidação do imposto:

Para os contribuintes do grupo A, 75% do valor do imposto final deve ser pago durante os três primeiros meses de cada ano, sendo a data limite de pagamento fixado a 31 de Maio de cada ano.

Para o Grupo B, a data determinada pela lei é de 30 de Abril de cada ano.

E para os contribuintes do grupo C, está fixado a 28 de Fevereiro de cada ano.

### **As taxas**

A taxa de imposto industrial é de 35% sobre o lucro tributável, mas aos contribuintes do grupo B é aplicada uma taxa de 35% sobre o valor das vendas ou dos serviços prestados.

Mediante autorização do Ministro das Finanças a taxa do imposto industrial pode ser reduzida para metade da taxa geral, para as empresas que se constituem nas regiões economicamente mais desfavoráveis, e para as que procedam à instalação de indústrias de aproveitamento de recursos locais (Lei nº 5/99 - Regime de Pagamento por Antecipação do Imposto Industrial, 1999).

### **Liquidação**

A liquidação do imposto industrial de acordo com a legislação em vigor deve ser efectuada “tratando-se de contribuintes dos grupos A e B, pelo próprio contribuinte na respectiva declaração, quando esta for apresentada ou pela Repartição Fiscal em que deva ser apresentada a declaração, nos restantes casos”. Os conhecimentos de cobrança serão entregues nas agências bancárias designadas para este fim.

O imposto industrial pode ter uma ampla abrangência, a saber, as pessoas singulares e colectivas de fim lucrativo onde incluímos as sociedades e sem fim lucrativo como é caso das cooperativas, fundações e associações. (Nabais, 2005)

#### **2.4.4. O imposto sobre aplicação de capitais**

O rendimento de capital tem natureza económica de juro. E porque os juros andam ligados aos lucros, se tributam tendencialmente juros e lucros e daí a sua divisão em duas secções.

O imposto de aplicação de capitais é um imposto que incide sobre rendimentos provenientes da simples aplicação de capitais e divide-se em duas secções A e B de acordo com o Diploma legislativo n.º 36/72, de Abril alterado pela Lei n.º14/92 de 3 de Julho (Gama & Sanches, 2010).

O imposto é devido pelos titulares dos respectivos rendimentos. Estão compreendidos na secção A, os juros dos capitais mutuados em dinheiro ou géneros, qualquer que seja a forma porque o mútuo se apresente;

Os rendimentos provenientes de contratos de abertura de créditos;

Os rendimentos originados pelo deferimento no tempo de em prestação ou pela mora no pagamento, e ainda que auferidos a título de indemnização ou de clausula penal, estipulados nos contratos.

São compreendidos na secção B, os rendimentos ou lucros seja qual for a sua natureza, espécie ou designação, atribuídos aos sócios das sociedades comerciais ou civis sob a forma comercial;

As importâncias ou quaisquer outros valores atribuídos aos sócios das sociedades, cooperativas, desde que constituem remunerações do capital;

Os juros das obrigações emitidos por qualquer sociedade;

Os juros de suprimento ou de outros abonos feitos pelos sócios às sociedades, bem como os rendimentos dos lucros que tendo sido atribuídos aos sócios das sociedades não anónimas nem em comandita por acções, por eles sejam levantados até ao final do ano da respectiva atribuição;

O saldo dos juros apurados em conta corrente, bem como assim os juros escriturados em conta corrente, nos demais casos;

As importâncias atribuídas às empresas singulares ou colectivas a título de indemnização pela suspensão da sua actividade, quaisquer outros rendimentos derivados da simples aplicação de capitais, não compreendidos na secção A.

Também estão abrangidos pelo mesmo regime de imposto sobre aplicação de capitais a emissão de acções em que tenha havido reserva de preferência bem como os royalties.

### **As isenções**

As principais isenções previstas nos termos da legislação para o imposto de aplicação de capitais estão determinadas de acordo com cada secção a que cada rendimento pertence.

Assim, estão isentos do imposto de aplicação de capitais na secção A, os rendimentos de créditos e das cooperativas, quando sujeitos a imposto industrial, embora destes isentos;

Os juros das vendas de crédito dos comerciantes relativos a produção de serviços no seu comércio ou indústria, bem como os juros ou qualquer compensação de mora no pagamento do respectivo preço;

Os juros de empréstimos sobre apólices de seguro de vida feitos por sociedades de seguros.

Na secção B, estão isentos de impostos os lucros atribuídos aos sócios cuja actividade consiste na mera gestão de uma carteira de títulos nacionais recebidos

por essas sociedades ou creditados ao seu favor durante o ano da gerência a que respeite a tributação.

Estão isentos deste imposto os lucros atribuídos aos sócios das sociedades comerciais e civis sob forma comercial na proporção em que a parte dos lucros recebidos das segundas pelas primeiras e sobre as qual tenha sido liquidado no país imposto sobre aplicação de capitais, na secção B, esteja para a totalidade dos lucros apurados pelas segundas.

Para além destes rendimentos a lei prevê igualmente isenção de imposto de aplicação de capitais para juros de obrigações de Tesouro, a título de dívida pública e aos juros de depósito à ordem confiados a pessoas singulares ou colectivas legalmente autorizadas a recebê-los. (Diploma Legislativo n.º 4044, 1970)

### **Determinação da Matéria Colectável**

Para determinação da matéria colectável a lei exige que na situação ou actos que derivem de rendimentos tributáveis na secção A, o dever de manifestação por parte dos respectivos titulares ou seus representantes, no prazo de trinta (30) dias a partir da data em que tais rendimentos fiquem sujeitos a imposto.

Quando o titular tenha a residência ou se fora do território do país, e aí não exista estabelecimento estável a que sejam imputáveis os rendimentos, incumbirá ao devedor a obrigação de solicitar o manifesto, se não se encontrar nas mesmas condições. Se o titular do crédito não residir no país nem aí possuir sede ou estabelecimento estável, será o manifesto efectuado na repartição de finanças da área em que reside o devedor dos rendimentos, ou fique situado o estabelecimento estável a que deve imputar-se o respectivo encargo, ou em que tratando-se de pessoa colectiva, a esta tenha a sua sede.

Os titulares de crédito ou seus representantes são obrigados a declarar, dentro de trinta dias as alterações ocorridas em relação aos elementos constantes no manifesto que possam originar agravamento do imposto.

Para situações ou actos que derivam rendimentos tributáveis na secção B em caso de acções com reserva de preferência, deduzir-se-á previamente a parte atribuir no conjunto dos sócios ou subscritores que devem beneficiar de isenção.

### **A liquidação**

A liquidação do imposto é da competência da repartição fiscal onde tiver feito ou para onde tiver sido transferido o manifesto.

Será liquidado aos titulares dos respectivos rendimentos. Se todavia os titulares dos rendimentos não possuírem no país, residência, sede efectiva ou estabelecimento estável, será o imposto liquidado aos devedores.

O imposto será liquidado, para a cobrança virtual, com base nos rendimentos apurados nos verbetes de lançamento.

Depois disto é entregue por meio de guia em duplicado e processada pelas entidades responsáveis.

### **A cobrança**

Os conhecimentos de cobrança serão entregues até 15 de Março ao recebedor das Finanças, que expedirá até ao dia 20 de Março os avisos para pagamento junto da conta única do Tesouro Nacional através do documento de arrecadação de receitas.

#### **2.4.5. O imposto sobre o rendimento de petróleo**

Este é um dos temas mais controversos muitas vezes difíceis de abordar quando falamos de tributação do rendimento em Angola.

A dificuldade prende-se com o facto de os dados e as informações disponíveis não nos conferirem uma imagem real dos rendimentos provenientes da extracção do petróleo em Angola daí que cingiremos o nosso estudo pela análise da legislação do sector petrolífero e de alguma informação recolhida junto da Direcção Nacional de Impostos.

No entanto, e tendo em conta este factor propusermos trazer aqui em análise os principais elementos da tributação do rendimento do petróleo no sistema fiscal angolano partindo sempre de pressuposto de que qualquer tributação do rendimento tem como ponto de partida a busca da eficiência e da eficácia, sem qualquer complexidade labiríntica e instabilidade inquietante.

Sobre este tema o Professor Saldanha Sanches chama atenção pelo facto de que “um dos principais desafios da tributação das actividades petrolíferas em Angola reside no equilíbrio do interesse público na obtenção de receitas que se extraem de um recurso natural com um valor económico pertencente ao Estado e o

interesse privado na realização de investimentos avultados, de retorno financeiro potencialmente elevado, tendo em vista a maximização dos lucros.”

Ora, é precisamente estes dois interesses (públicos e privados) que têm originado em muitos dos casos a falta de uma informação transparente sobre a tributação dos rendimentos das actividades petrolíferas em Angola.

### **Regime**

A tributação das actividades petrolíferas em Angola remonta aos anos cinquenta do século XX com as primeiras descobertas comerciais nas águas profundas á norte de Luanda.

Os primeiros instrumentos normativos a regular foram os Decretos 41356 e 41357/57 que acompanharam as explorações e concessões petrolíferas.

O regime fiscal criado pelos diplomas citados correspondia ao sistema de concessões tradicionais nas quais aos investidores era reconhecida a propriedade das instalações existente na área de concessão e do petróleo bruto extraído, cabendo ao Estado a percentagem das receitas tributárias previstas na lei. (Preambulo da Lei n.º 10/2004)

As profundas mutuações que os regimes tradicionais de concessão conheceram nos finais da década de sessenta início da década setenta do século XX, não podiam deixar de se reflectir na estrutura de tributação das actividades petrolíferas.

A partilha do risco pelos investidores e a defesa dos interesses nacionais na exploração de recursos não renováveis conduziu a criação de novos regimes fiscais caracterizados essencialmente pelo agravamento dos encargos tributários acompanhado pelo aumento da produção. (Banco Mundial, 2007)

Com a independência do País, o Estado definiu na sua lei fundamental o regime domina dos recursos naturais aliado ao facto de o regime então vigente ter optado no domínio económico, político e social a orientação marxista-leninista banindo assim com a propriedade privada.

Em 1978 através da lei n.º 13/78, 26 de Agosto – Lei das actividades petrolíferas, o Estado vai estabelecer os princípios fundamentais porque passou a reger a exploração do potencial petrolífero do país no período pós independência,

princípios estes vigentes até agora embora adoptados com nova realidade constitucional.

Assim sendo ouve a necessidade de se proceder a sistematização e a uniformização dos regimes fiscais aplicáveis ao sector petrolífero.

E por outro lado para além da sistematização e uniformização dos regimes fiscais, aplicáveis no sector petrolífero, foram também simplificados alguns procedimentos da administração fiscal ajustando-se à nova tecnológica dos dias de hoje, bem como ao contexto institucional do Estado e da Administração Fiscal em particular com aprovação pela Assembleia Nacional da Lei n.º 10/2004, de Lei do Regime Aduaneiro aplicável ao sector petrolífero.

Para o Professor Saldanha Sanches *“o grande desafio de ponto de vista fiscal reside pois na criação de um regime fiscal suficientemente flexível”*, estável e atractivo para os investidores que possa adequar-se aos vários cenários. Porque um quadro fiscal instável ou inadequado *“constitui por ser um risco que terá de ser assimilado pelos investidores”*. É assim fundamental que o sistema fiscal seja suficientemente estável e flexível, de modo a distribuir adequadamente os riscos e a prevenir a necessidade de futuros ajustamentos (Gama & Sanches, 2010).

Não esquecendo que há uma vertente política e estratégia que os Estados têm de incorporar as políticas fiscais que formulam nessa área.

Por isso, pensamos nós que as actividades petrolíferas em Angola colocam assim um grande desafio específico para quem efectivamente quiser investigar o tema no âmbito de Direito Fiscal.

Isto porque como dissemos nas páginas anteriores a tributação dos rendimentos no sector petrolífero é complexa e esta direccionada para os projectos de ciclo económico longos, com múltiplas fases, passando pela prospecção e avaliação, desenvolvimento e a produção, e o abandono.

### **Incidência de imposto**

O imposto sobre o rendimento de petróleo incide sobre os rendimentos tributáveis auferidos no exercício de qualquer actividades de prospecção, desenvolvimento, produção, armazenagem, venda, exportação, tratamentos e transporte de petróleo, comercio por grosso de quaisquer outros pagamentos provenientes das operações de petróleo.

A incidência objectiva e subjectiva do imposto sobre o rendimento de petróleo sofre algumas restrições importantes.

Quanto a incidência objectiva, estão incluídos os rendimentos derivados da pesquisa, tratamento e transporte de petróleo bruto.

Outra restrição têm haver com a incidência subjectiva. Nos termos do artigo 18 n.º 2 da Lei n.º 10/2004, de 12 de Novembro, Lei das actividades petrolíferas, o imposto não incide sobre o rendimento de concessionária Nacional (entenda-se SONANGOL-EP), prémios, bónus e excesso sobre o preço limite auferidos por esta, nos termos contratualmente estabelecidos. (Artigos 12.º, n.º 4 e 44.º da lei n.º 10/2004, 2004)

### **Determinação da matéria colectável**

Nos termos da lei n.º 13/2004, de 24 de Outubro – Lei da Tributação das Actividades petrolíferas, o rendimento tributável reportar-se-á ao lucro apurado no final de cada exercício em cada uma das áreas de desenvolvimento, em obediência a são princípios contabilísticos, eventualmente corrigido num dos seguintes métodos:

- Relativamente as sociedades comerciais, associações em participação ou quaisquer outras formas de associações e contratos de prestações de serviços com excepção nos contratos de partilha de produção, o resultado de diferença entre os proveitos ou ganhos realizados e os custos ou perdas imputáveis ao mesmo exercício;

- Quanto aos contratos de partilha de produção, é o petróleo – lucro resultante da dedução a totalidade do petróleo bruto produzido, do petróleo bruto para a recuperação dos custos decorrentes das operações petrolíferas e de parte do petróleo – lucro da concessionária (SONANGOL EP), conforme estabelecido no respectivo contrato de partilha de produção. (Artigo19.º )

De notar que do ponto de vista fiscal, um dos aspectos mais importantes é saber em que medida o sistema é mais ou menos agressivo, ou seja em que medida se afasta da força económica do sujeito passivo da sua capacidade contributiva e da tributação do lucro real.

## **As taxas**

O regime das taxas aplicáveis para o imposto de rendimento de petróleo varia consoante o tipo contrato, se trata de um contrato de partilha de produção, contrato de pesquisa de exploração ou contrato de prestação de serviço.

Nos termos do disposto no artigo 41.º da Lei n.º 13/2004, de 24 de Outubro, lei da Tributação das actividades petrolíferas, nos contratos de partilha de produção a taxa de imposto sobre o rendimento do petróleo é de 50%, nos restantes contratos, a taxa é de 65,75%.

Realçamos que o imposto sobre o rendimento de petróleo aplica-se aos rendimentos dos contratos de partilha de produção, mais também aos rendimentos das restantes concessões, o mesmo não sucedendo com o imposto sobre a produção do petróleo e o Imposto de transacção do petróleo, cujo âmbito de aplicação não abrange o petróleo produzido no âmbito de partilha de produção. (Gama & Sanches, 2010)

## **Liquidação**

Para efeitos de apuramento do rendimento tributável do imposto sobre o rendimento do petróleo, os contribuintes ficam obrigados a apresentar na repartição fiscal competente durante o mês de Março de cada ano, tratando-se de liquidação definitiva e no prazo estabelecido para o pagamento, uma declaração sobre a previsão de pagamentos para o ano seguinte em quintuplicado (modelo n.º2).

Actualmente existe uma repartição específica denominada “Repartição dos Grandes Contribuintes” que trata unicamente da tributação das actividades petrolíferas e das actividades mineiras com um regime especial ou se quisermos preferencial.

A receita fiscal resultante de imposto de rendimento de petróleo de Janeiro a Setembro de 2010 foi de Kz 1.759.522.695 equivalente s USD 19.281.741.298. (Declarações Fiscais Submetidas á Direcção Nacional de Impostos Pelas Companhias Petrolíferas que operam em Angola)

É com base nessa previsão de receitas que é feita mensalmente a liquidação provisória do imposto sobre o rendimento de petróleo.

A liquidação definitiva deve ocorrer no mês seguinte ao da apresentação da declaração fiscal. O pagamento respeitante à liquidação definitiva tem lugar no prazo de trinta dias a contar da respectiva notificação.

Os valores do imposto são os pagamentos efectuados um mês após a realização dos carregamentos petrolíferos.

O preço médio está relacionado com o preço do mercado e não o preço de referência fiscal determinado pelos Ministérios das Finanças e do Petróleo. (Finanças, 2010)

Relativamente ao preço está aqui em causa não só a volatilidade dos mercados, bem como o risco das transacções realizadas fora das condições normais.

Na medida em que “um dos grandes desafios na tributação do rendimento de petróleo reside no equilíbrio entre o interesse público na obtenção de receitas fiscais e o interesse, privado na realização dos investimentos avultados, de retorno financeiro, tendo em vista a maximização dos lucros, (Hodges, 2004) é desejável que este equilíbrio seja alcançado do ponto de vista fiscal, não obstante a volatilidade dos preços de petróleo que nem sempre obedecem à uma logica do mercado.

Ao legislador é fundamental que dedique particular atenção nos termos em que são fixados os preços do petróleo para efeitos de obrigações tributárias.

#### **2.4.6. O Imposto de Rendimento Sobre Actividade Mineira**

O imposto sobre a actividade mineira em Angola, é um imposto industrial que se encontra genericamente regulado pelo diploma legislativo n.º 35/72, com as alterações que lhe foram introduzidas pela lei n.º 18/92 e as derrogações e modificações contidas no capítulo I do respectivo regulamento.

Tal como sucedeu com generalidade dos sectores de actividade e com os meios de produção de rendimentos, com a proclamação da independência do país a indústria mineira foi nacionalizada através da lei n.º 5/79, de 27 de Abril.

A partir daquela data os direitos de exploração mineira foram atribuídos exclusivamente às empresas estatais ainda que pudessem associar-se a empresas estrangeiras. Este regime só veio a alterar-se com a implementação de economia de mercado e em 1996 através do D.L n.º 4 – B/96, de 31 de Maio é criado o novo

quadro legal da industria mineira em Angola “permitindo assim estabilizar um grupo de disposições que tradicionalmente era remetido para a vontade das partes” (Cruz, 2000).

De realçar que tal como no imposto sobre o rendimento de petróleo, o regime da tributação da actividade mineira está sujeito também a regra de flexibilidade fiscal. Isto porque uma das razões que justificam tal flexibilidade prende-se precisamente com os diferentes níveis de rendimentos gerados no âmbito das actividades mineiras.

Para Gama e Sanches os lucros resultantes das actividades petrolíferas tendem a ser mais elevados do que os resultantes da extracção dos mineiros sólidos, o que leva a que o legislador procura assegurar de forma mais eficiente a progressividade da tributação das actividades petrolíferas. (Gama & Sanches, 2010).

De todo modo, é possível fixar um quadro fiscal típico da actividade mineira o que assenta nos royalties “*ad valorem*”, cujas taxas todavia tendem a variar em função da rentabilidade.

### **Incidência do imposto**

De acordo com a legislação vigente Nos termos do artigo 1.º de D.L n.º 4-B/96, de 31 de Maio, Lei do Regulamento do Regime Fiscal para a Indústria Mineira, estão sujeitos ao imposto sobre o rendimento das actividades mineira, todas as pessoas singulares ou colectivas, nacionais ou estrangeiras, que por concessão outorgada por entidade competente, tenha adquirido os direitos de exploração de recursos mineiros.

De acordo com o mesmo diploma encontram-se ainda sujeitos ao imposto de rendimentos sobre as actividades mineiras todos os entes personalizados ou não, quer por título obtido nos termos da lei procedam à actividade de exploração de recursos minerais.

### **A taxa**

A lei prevê para este Imposto uma taxa de 40% sobre o rendimento líquido tributável calculado nos termos do código de Imposto Industrial.

Para efeitos de determinação da matéria colectável do rendimento líquido tributável na indústria mineira, consideram-se custos ou perdas imputáveis ao

exercício para além dos que se encontram no artigo 2.º do código do imposto industrial, a que acrescem os custos de prospecção, pesquisa e reconhecimento (KPMG, Legislação Fiscal, 2009).

São permitidas deduções dos encargos de reintegração do activo fixo, sujeitos a desgaste de depreciação nas seguintes percentagens:

- Equipamentos minerais fixos 20%
- Equipamentos minerais móveis 25%
- Equipamentos de utensílios de minerais 33,3%
- Equipamentos de acampamento e escritório 20%
- As despesas de prospecção, pesquisa e reconhecimento, serão amortizadas a uma taxa de 50% no primeiro ano, 30% e 20% nos anos seguintes.

Sobre a actividade de exploração mineira não recaem quaisquer outros impostos, taxas ou encargos de natureza tributária que, fora dos previstos naquele regulamento, viessem tributar de forma directa os rendimentos decorrentes dela, com excepção da contribuição para o fundo de desenvolvimento mineiro.

A tendência mais recente vai no sentido de tributação do lucro real, com taxas mais elevadas nos mineiros mais rentáveis.

#### **2.4.7. A tributação dos rendimentos prediais**

De acordo com o novo regime das execuções fiscais tornou a tributação dos rendimentos prediais mais simples e eficazes, com menor carga fiscal sobre a propriedade e rendimentos de imóveis, redução de encargos fiscais na compra e venda de imóveis.

Eliminação de impostos sobre habitações de baixa renda um processo de inscrição de imóveis mais simples e directo.

Este regime de impostos sobre o património trouxe algumas alterações:

##### **Na compra e venda de imóveis:**

Redução do imposto de SISA de 10% para 2% do valor do imóvel.

Redução do imposto de Selo sobre o contrato de compra e venda do imóvel de 0.3% para 0.1%.

Redução do imposto de Selo sobre o contrato de compra e venda do imóvel de 0.5% para 0.3%

Diminuição dos custos com taxas e emolumentos no registo para metade e eliminação da incidência de Impostos de Selo sobre o conhecimento de SISA. Na tributação de imóveis de baixo valor (abaixo de 5 milhões de kwanzas)

Redução da taxa de imposto de 30% para 0.5% a incidir apenas sobre o valor do imóvel que exceda os 5 milhões de Kwanzas.

#### **Na tributação de imóveis arrendados:**

Redução da taxa efectiva sobre rendimentos de imóveis de 24% para 15%, devido a redução da taxa de imposto nominal de 30% para 25%. Aumento da dedução elegível de despesas de conservação do imóvel (até do total das rendas)

Retenção na fonte pelos inquilinos para a simplificação do pagamento de imposto pelos proprietários.

Eliminação da dupla tributação de imposto deixando os rendimentos de imóveis de estar sujeitos a imposto industrial.

#### **Incidência**

A incidência deste Imposto recai sobre o IPU.

O IPU é o imposto predial urbano, quem deve reter este tipo de imposto é o inquilino que sejam contribuintes que disponham ou devam dispor de contabilidade organizada.

Neste conjunto encontram-se as empresas, organismos públicos e trabalhadores por conta própria que constam da lista anexa ao código do IRT.

Em cada pagamento de renda ao senhorio, o inquilino deverá:

Reter o equivalente ao valor do IPU (15% renda paga) dirigir-se a uma repartição até ao que respeite a retenção a preencher um DLI indicando liquidação de retenção na fonte de IPU.

Entregar uma copia do DAR ao senhorio, comprovando o pagamento deste imposto.

O pagamento ou a retenção na fonte sobre o IPU é liberatória dispensando o contribuinte do pagamento de imposto predial urbano adicional.

#### **Isenção**

Os lucros das rendas nos imóveis deixam de estar sujeitos a imposto industrial.

Isenção do pagamento de imposto para os contribuintes com imóveis de baixo valor (abaixo de 5 milhões de kwanzas)

Isenção para habitação com valor baixo de 78.000 UCF (6.5 milhões de Kwanzas) (Impostos, 2012)

## **2.5. Os Incentivos Fiscais**

A criação de um quadro geral atractivo ao investimento privado passa por uma política de incentivos fiscais com instrumentos de políticas económicas e sociais e concertadas. Os incentivos fiscais a serem concedidos, ao abrigo da presente lei, constituem uma vantagem fiscal excepcional que, quando for aprovado o Código dos Incentivos Fiscais, nele devem ser incorporados, em homenagem a uma boa harmonização, toda a legislação fiscal substantiva e processual (KPMG, Legislação Fiscal, 2009).

### **2.5.1. Conceito**

Incentivos Fiscais são instrumentos da Política Nacional de desenvolvimento Regional e local com vista a tornar um quadro de investimento privado do investimento Privado mais atractivo. (KPMG, Legislação Fiscal, 2009)

### **2.5.2. Objectivo**

Os Desígnios deste instrumento e de quem os utilizar para alcançar e nivelar as assimetrias em regiões sectores que carecem de um impulso contribuindo para o seu desenvolvimento socioeconómico, promovendo o aparecimento de novas infra-estruturas. (KPMG, Legislação Fiscal, 2009)

### **2.5.3. No contexto angolano**

Os incentivos fiscais têm o efeito de criação de um quadro geral atractivo ao investimento privado por uma política de incentivos fiscais com instrumentos de políticas económicas e sociais concertadas. (KPMG, Legislação Fiscal, 2009)

Eles estão definidos na presente lei e têm em vista as prioridades da reconstrução e desenvolvimento e enquadram-se numa Política integrada onde se prioriza o investimento produtivo-agricultura e indústria e capital humano saúde e educação e as infraestruturas rodoviárias, ferroviárias, portuárias, aeroportuárias, telecomunicações, energia e águas.

Nestes termos, ao abrigo da alínea f) do artigo 90.º da lei constitucional, a Assembleia Nacional aprova a seguinte:

## **2.6. A lei sobre os incentivos fiscais e aduaneiros ao investimento privado**

A lei regula os procedimentos, tipo e modalidades de concessão de incentivos fiscais e aduaneiros no quadro da Lei de Bases do Investimento Privado (KPMG, Legislação Fiscal, 2009).

### **2.6.1. Objectivos**

A Concessão de incentivos fiscais e aduaneiros a projectos de investimento, nos termos da presente lei, visa a realização dos seguintes objectivos:

*“(..)*

- A produção de bens de primeira necessidade destinados ao mercado interno para satisfação das necessidades básicas das populações,.*
- O Desenvolvimento prioritário de regiões desfavorecidas designadamente daquelas que apresentam altos índices de pobreza e de desemprego de longa duração que não disponham de infraestruturas, as mesmas estejam destruídos ou careçam de melhorias;*
- A reabilitação implantação ou modernização de infraestruturas destinadas à exploração de actividades de produção ou prestação de serviços;*
- A inovação tecnológica a nível da produção de bens ou de prestação de serviços e o desenvolvimento científico, quando tal se traduz no aumento da eficiência, da qualidade dos bens e serviços e da produtividade;*
- O aumento da incorporação de matérias-primas nacionais e o valor acrescentado dos bens que se produzem localmente;*
- O aumento da entrada de diversos e a correspondente melhoria da balança de pagamento.*

- *Acordo a Legislação Fiscal.*”  
(KPMG, Legislação Fiscal, 2009)

### **2.6.2. Critério de Incidência**

Os critérios de incidência segundo a Legislação Fiscal, por parte dos incentivos fiscais e aduaneiros incidem de acordo com o seguinte:

- Sector de actividade;
- Zona de desenvolvimento;
- Zona Económica Especial;

### **2.6.3. Sectores prioritários**

São considerados prioritários, para efeitos da presente Lei, os seguintes sectores:

- Produção agro-pecuária;
- Indústria transformadora;
- Indústria de pesca e derivados;
- Construção civil;
- Saúde e educação;
- Infraestruturas rodoviárias, ferroviárias, portuárias, telecomunicações, energia e águas;
- Equipamentos de grande porte de carga e passageiros.

### **2.6.4. Zonas de desenvolvimento**

Para efeitos da atribuição de incentivos fiscais e aduaneiros, e as operações de investimento, o País é organizado nas seguintes zonas de desenvolvimento:

Zona A – Província de Luanda, os municípios-sede das províncias de Benguela, Huila, Cabinda e o município do Lobito.

Zona B – Restantes Municípios das províncias de Benguela, Cabinda e Huila, província do Cuanza Sul, Bengo Uíje, Cuanza Norte, Lunda Norte, Lunda Sul.

Zona C – Províncias do Huambo, Bié, Moxico, Cuando Cubango, Namibe, Malanje e Zaire.

### **2.6.5. Zona económica especial**

A definição e os incentivos aos investimentos a realizar nas zonas económicas especiais são definidos em diploma próprio.

### **2.6.6. Critérios de concessão dos incentivos**

- A Concessão dos incentivos é outorgada em função:
- Inserção do projecto de investimento em sectores classificados como prioritários;
- Da contribuição do projecto de investimento para as zonas de desenvolvimento B e C.

### **2.6.7. Requisitos**

Os contribuintes que pretendam beneficiar de incentivos fiscais, devem preencher, cumulativamente, os seguintes requisitos:

- Encontram-se em condições legais e fiscais para o exercício da sua actividade;
- Não ser devedor do Estado, à Segurança Social e não ter dívidas em mora junto do sistema financeiro;
- Dispor de contabilidade organizada e adequada às exigências de apreciação e acompanhamento do projecto de investimento.

### **2.6.8. Direitos aduaneiros**

• As operações de investimento ficam isentas, pelo período a estabelecer nos termos do número seguinte, do pagamento de direitos e de mais imposições aduaneiras, com exceção do imposto de Selo e de taxas devidas pela prestação de serviços, sobre os bens e equipamentos para o início e desenvolvimento da operação de investimento, incluindo viaturas pesados e tecnológicas.

• O período de isenção a que se refere o número anterior é de 3 anos no caso de investimentos realizados na Zona A e de quatro a seis anos respectivamente, quando o investimento se realiza nas zonas B e C.

- Quando o equipamento a importar for usado, estabelecida no número um do presente artigo é substituído pelo período do tempo previsto no número anterior com redução de 50%.

- Os investimentos ficam ainda isentos do pagamento de direitos e demais imposições aduaneiras, com excepção do imposto Selo e das taxas devidas pela prestação de serviços sobre mercadorias que foram incorporadas ou consumidas directamente nos actos de produção de outras mercadorias, por um período de cinco anos à partir do início da laboração incluindo testes.

- Os incentivos estabelecidos nos números anteriores não são concedidos quando os bens de equipamentos, os acessórios e sobressalentes e as matérias-primas sejam produzidos no território nacional e não se apliquem exclusiva e directamente ao projecto.

#### **2.6.9. Imposto industrial**

- Os lucros resultantes de investimentos estão isentos do pagamento de imposto industrial por um período de oito anos quando realizados na zona A, por um período de doze anos, quando realizados na zona B e C por um período de quinze anos.

- Na zona C pelo mesmo período estão igualmente isentos do pagamento de imposto industrial devido sobre o preço da empreitada o subempreiteiros contratados para a execução do projecto de investimento.

- O período de isenção conta-se à partir do início da laboração do Estabelecimento.

#### **2.7. Outros Investimentos**

- Os investimentos cujo valor se cifre no equivalente a USD 50.000,00 e inferior ou igual ao equivalente a USD 250.000,00, tendendo à sua natureza, localização e relevância para a economia regional ou local, beneficiam dos seguintes incentivos fiscais:

- Taxa reduzida para metade dos direitos e demais imposições aduaneiras, com excepção do imposto de Selo e taxas devidos serviços prestados sobre os bens e equipamento importados para a construção,

apetrechamento, equipamento incluindo viaturas com mais de 3.5 toneladas de peso bruto e matérias-primas, nomeadamente;

- Investimentos em Empreendimentos novos, com aspecto positivo na região e que integram, também construção e ou reabilitação de infra-estruturas económicas ou sociais;
- Investimentos de expansão, reabilitação ou modernização de instalações comerciais ou industriais, em especial as destruídas pela guerra;
- Investimentos nos sectores prioritários ou na zona C;
- Investimentos que garantam a criação de mais de dez postos de trabalho para trabalhadores nacionais de dedicação exclusiva.
- Quando o equipamento a importar for usado, a taxa a que se refere o número do presente artigo é reduzido para 75%.
- Os incentivos estabelecidos no número anterior só são concedidos quando os equipamentos e acessórios e sobressalentes a importar não sejam produzidos no território nacional ou quando produzidos, comprovadamente, não preencham os requisitos inerentes à natureza do projecto a implementar.
- Ficam isentos de pagamento do imposto industrial por um período de até dez anos:
  - Os investimentos em empreendimentos novos e a realização de empreendimentos destruídos ou paralisados desde que sejam realizados nas áreas prioritárias (Zona C);
  - Os investimentos nas áreas da agricultura, pecuária e indústria alimentar;
  - Os investimentos que criem 50 ou mais postos de trabalho para cidadãos nacionais de dedicação exclusiva.
- Estão isentos do pagamento do imposto industrial, por um período até cinco anos:
  - Os instrumentos nos demais sectores da indústria, habitação, prestação de serviços especializados e desenvolvimento tecnológico;

Os incentivos fiscais são automáticos, resultam directa e imediatamente da

lei.

### **2.7.1. Consulta prévia**

Antes de verificados os pressupostos dos incentivos fiscais e aduaneiros previstos na presente lei ou mesmo antes do início da realização do projecto, podem os interessados requerer à Agencia de Promoção de Investimentos que se promove sobre uma dada situação tributária ainda não concretizada.

### **2.7.2. Fiscalização**

As pessoas, singulares ou colectivas de direito público ou privado a quem sejam concedidos incentivos fiscais e aduaneiros, automáticos, ou dependentes de reconhecimento ficam sujeitos à fiscalização da Agência de Promoção de Investimentos e das demais entidades competentes, nos termos da lei para verificação da observância dos pressupostos de que depende a concessão de incentivos e do cumprimento das obrigações impostas aos contribuintes beneficiados.

### **2.7.3. Sanções**

Só são aplicadas sanções impeditivas, suspensivas extintivas de incentivos fiscais e aduaneiros com fundamento em infracção fiscal relacionada com os benefícios concedidos.

### **2.7.4. Extinção dos incentivos fiscais e aduaneiros**

- Os Incentivos fiscais e aduaneiros extinguem-se:  
Pelo termo do prazo porque hajam sido concedidos, quando temporário;
- Os investimentos que criem trinta ou mais postos de trabalhos para cidadãos nacionais de dedicação exclusiva.
- Ficam isentos de pagamento do imposto sobre aplicação de capitais os lucros distribuídos aos sócios das sociedades de que eles façam investimentos:
- Nas províncias constantes das zonas A e B, por um período de até cinco anos;
- Nas províncias constantes da zona C por um período até dez anos.

- Ficam isentos de tributação de dividendos os investimentos feitos na zona A nos primeiros três anos e cinco anos nas zonas B e C, respectivamente sempre que tenham sido reinvestidos.

#### **2.7.5. Obrigações legais**

O Direito a incentivos fiscais de tipo normativo que resulta directa e imediatamente da lei não dispensa o contribuinte do Registo Geral de Contribuintes nem do cumprimento das demais obrigações legais e formalidades prescritas pela administração fiscal com vista à comprovação do direito ao incentivo.

#### **2.7.6. Reconhecimento dos incentivos fiscais e aduaneiros**

Os incentivos fiscais são automáticos, resultam directo e imediatamente da lei pela verificação dos pressupostos da respectiva condição resolutive, quando condicionados;

A extinção dos incentivos fiscais e aduaneiros tem por consequência a reposição automática do Regime Geral de Tributação.

### **III. METODOLOGIA**

Nesta pesquisa de Trabalho de Conclusão Curso começamos por abordar a origem e a História da fiscalidade da fiscalidade decidimos não trazer muitos conceitos de origem da fiscalidade de outros autores entendemos que para este tópico não é necessário fossemos muito abrangente em conceitos.

A nossa pesquisa foi baseada essencialmente em suporte documental material já existente como livros artigos periódicos, revistas científicas e obras já publicadas que retratasse assuntos e temas semelhantes.

Não fizemos entrevistas nem questionários dada a complexidade do tema e a disponibilidade das pessoas em falar do tema em questão.

A colecta de dados teve o seu início em Novembro de 2013, mas devido a pertinência do tema e a sua abrangência, e por ser ainda um tema que esta assente numa reforma em curso do sistema tributário, leva-nos a um período extenso e pouco conclusivo de facto em função dos materiais bibliográficos a disposição.

Os dados colectados para a investigação foram basicamente dados secundários ou seja, dados já existentes em outras organizações e publicadas em boletins e revistas especializadas no domínio da matéria.

#### **IV. RESULTADOS**

A nossa primeira constatação acerca do sistema tributário Angolano é que ele ainda é ineficiente, razão pela qual esta em curso a reforma do mesmo.

Existe uma reforma tributária ainda em análise e debates que pensamos poderá contribuir para a melhoria do sistema tributário único tornando – o mais eficaz e transparente.

Não existe em Angola um imposto global sobre o rendimento das pessoas singulares como é o caso por exemplo de Portugal.

Não há uma lei que obriga os cidadãos a fazerem uma declaração dos seus rendimentos quer a título próprio ou por conta de outrem, ficando a mercer da vontade das pessoas em declarar ou não.

A tributação do rendimento em Angola é progressiva em conformidade com alguns sistemas internacionais e em função daquilo que é a característica do mesmo.

## **V. DISCUSSÃO**

Não devia haver zonas de exclusão de não tributação achamos nós que para o bem do progresso das regiões tinha que ter tratamento iguais e não zonas de exclusão de tributação.

A tributação não devia ser progressiva para individuos que possuem um agregado consideravel devia sim haver uma atenção para estes individuos.

A tributação dos rendimentos sobre actividades petroliferas ela é ainda complexa por que deriva de interesses públicos e privados que tem origem em muitos casos a falta de informação transparente.

Se existe-se uma lei que obriga-se a todos os cidadãos a declarar os seus rendimentos evitaríamos também ao branqueamento de capitais a evasão fiscal e a inflação na economia

## VI. CONCLUSÃO

Concluimos para o Sistema Fiscal que mais se assemelha e tendo em conta aquilo que é a dinâmica da sociedade e do mundo para a realidade angolana é o que defende Richard A. Musgrave que combina factores políticos e sociais com factores económicos na explicação das sucessivas transformações dos sistemas fiscais.

Musgrave identifica duas modalidades por intermédio das quais exercem influência sobre as estruturas fiscais:

a) As alterações que o desenvolvimento impõe sobre as estruturas económicas determinam igualmente modificações na natureza dos sistemas fiscais: o maior envolvimento do trabalho e do capital na produção de riqueza definem a passagem aos impostos pessoais e colectivos sobre o rendimento, bem assim como uma mais alargada sociedade de consumo fornece argumentos para uma mais eficiente imposição fiscal indirecta.

b) Além disso, os objectivos económicos da política fiscal variam nas diferentes fases de desenvolvimento económico, do mesmo modo que os critérios económicos sobre uma boa estrutura fiscal caso que se assemelha a realidade angolana e de países como Portugal e alguns países europeus.

Quanto aos incentivos fiscais que é o nosso foco de pesquisa e problema, pensamos que eles não são benéficos agora para o nosso sistema fiscal e para a nossa economia. Se olharmos um pouco para os dados passados Angola em 2011 conseguiu reduzir o seu deficit fiscal não petrolífero no valor de 23.2% do PIB, de modo que aumentar a receita é evidentemente um dos principais objectivos da reforma. No orçamento de 2012 estima-se que as receitas fiscais não petrolíferas aumentem de 7,5% para 10,2% do PIB. Pelos padrões internacionais é um aumento significativo. Um objectivo possivelmente conflitante é o desejo de projectar o sistema fiscal não petrolífero de uma forma proporcione incentivos aos investimentos em sectores não relacionados ao petróleo. Isto poderá implicar em redução de receitas fiscais, pelo menos no curto prazo. Equilibrar esses dois objectivos é um grande desafio para o Governo.

Um dos argumentos para apoiar a oferta de incentivos é que um regime fiscal favorável atrairá mais investimento directo estrangeiro e, portanto, contribuir para a diversificação e crescimento económico. Embora não seja incomum que os

países usem o sistema fiscal para tentar atrair investimentos, a pesquisa mostra que os incentivos fiscais sob a forma de taxas mais baixas, isenções temporárias e isenções fiscais, só têm impactos insignificantes sobre as decisões de investimento em potencial.

Outros factores como o potencial de mercado, infra-estrutura (estradas, água e electricidade), a burocracia, a estabilidade política e previsibilidade a longo prazo são mais importantes para os investidores.

O sistema fiscal em Angola apresenta apenas um risco moderado para a realização de negócios. A taxa de imposto é ligeiramente maior do que os parceiros de Angola, embora amplamente em linha com as taxas internacionais. Além disso o regime fiscal não discrimina empresas estrangeiras. Os principais desafios para os investidores estão relacionados com a burocracia, incluindo procedimentos complexos e regulamentos para o registo de empresas e pagamento de impostos – com a corrupção como uma ameaça constante. A obtenção de licenças e autorizações para a realização de diversas actividades económicas continua a ser um procedimento difícil e caro.

Nesta situação, os incentivos fiscais generosos para as industriais e sectores específicos, são susceptíveis de acarretar grandes perdas de receitas e concorrência distorcida. O Governo precisa fazer muito mais do que melhorar o seu sistema fiscal para atrair e criar um ambiente favorável para os investidores.

Isenções fiscais temporárias, que são isenções de tempo limitado sobre o rendimento das sociedades, são consideradas como uma forma particularmente mal concebida de incentivo ao investimento, e que representam riscos consideráveis para o sistema tributário em geral isso deve ser evitado.

Isenções fiscais temporárias são susceptíveis de abuso, enfraquecem a receita tributária através do fornecimento às empresas de um forte incentivo para a utilização de transferência de preços e esquemas financeiros para deslocar lucros tributáveis para “empresas com isenção fiscal temporária”. Tais dispositivos podem operar através das fronteiras nacionais. Não importa o quão inteligente sejam as disposições legais criadas para lidar com os riscos, a experiência sugere que as empresas vão superar os governos e encontrar maneiras de evitá-las. Até mesmo as administrações fiscais mais desenvolvidas têm dificuldades em lidar com esse tipo

de evasão fiscal. Além disso, através da oferta de isenções fiscais, governo até certo ponto sinaliza a sua própria falta de confiança na questão fiscal.

Muitas empresas aparentemente acham as isenções fiscais temporárias atraentes porque poupa da necessidade de lidar com uma administração fiscal corrupta ou ineficiente. Portanto, oferecer uma isenção fiscal temporária pode-se sinalizar uma administração fiscal corrupta ou ineficiente.

Os investidores desejam sim um regime que seja:

- a) Com regras claras e inequívocas, com poucas exceções,
- b) Estabilidade de longo prazo e previsibilidade para os investidores,
- c) Igualdade de tratamento entre todas as empresas, sem exceções.

Angola ainda está alguma distância dessas ideias.

## **VII. RECOMENDAÇÕES**

O processo de reforma ela parece ser baseada nas necessidades da economia urbana. Poucas iniciativas enfrentam os desafios da integração dos sectores não urbanos da economia.

Porquê não cobrar impostos locais seria uma forma de descentralizar as administrações fiscais locais e diminuir com as transferências que são reservadas aos governos centrais.

Este tipo de serviço ou uma legislação que fosse a favor da descentralização pensamos nós que pudesse ser o motor impulsionador na diversificação da economia e iria permitir aos governos locais mais autonomias na sua gestão e gastos públicos em prol do desenvolvimento das regiões e províncias.

## **BIBLIOGRAFIA**

(s.d.). In: *Artigo 13º do CIRT*. Cosmos.

Angola, B. N. (2011). *Boletim da taxa de câmbio*. Luanda.

Ardant, G. (1965). *Theorie Sociologique de L'impôt*. Paris: S.E.V.P.E.N.

Artigo 19.º . (s.d.). *Lei Sobre a Tributação das Actividades Petrolíferas*.

Artigos 12.º, n.º 4 e 44.º da lei n.º 10/2004. (Novembro de 2004). *Lei sobre a Tributação das Actividades Petrolíferas*.

Assembleia Nacional da República de Angola. (1999). Lei nº 5/99 - Regime de Pagamento por Antecipação do Imposto Industrial. *Diário da República*, I Série - n.º 32.

Banco Mundial. (2007). *Economia Angolana*. Washington: Banco Mundial.

Beltrane, P. (1979). *Les Systèmes Fiscaux*. Paris: PUF.

Bracewell-Milnes, B. (1971). The Measurement of Fiscal Policy. *The Economic Journal*, 1034.

Campos, D. C. (1997). *Direito Tributário*. Livraria Almedina.

(s.d.). Código do Imposto industrial.

Colm, G., & Helzner, M. (1959). *Relatório ao Congresso do IIFP*. Rio de Janeiro: IIFP.

Cruz, R. (1999). *Colectanea de Legislação Fiscal Anagolana*. Edições Cosmos.

Cruz, R. (2000). *"Tributação das Sociedades detentoras de Participações Sociais"*. Luanda: Autor.

Cruz, R. (2000). *A Tributação da Actividade Mineira In Estudos Fiscais*. Luanda: Autor.

Deblet, D. (1971). *Réflexion sur le système fiscal suédois*. R. S. F.

Declarações Fiscais Submetidas á Direcção Nacional de Impostos Pelas Companhias Petrolíferas que operam em Angola. (s.d.). *DAR*.

Duverger, M. (1971). *Finances Publiques*. Paris: Thémis. Sciences politiques.

Faveiro, V. (1984). *Noções Fundamentais de Direito Fiscal Português*. Coimbra: Coimbra Editora.

- Filipe, V. M. (2013). Discurso de Abertura da 1ª Conferência Internacional Sobre Tributação. *Ciclo Anual de Conferências Sobre Tributação*. Luanda: Ministério das Finanças.
- Finanças, M. d. (2010). Previsão e Execução do Orçamento geral do Estado.
- Fjeldstad, O.-H., Jensen, S., & Orre, A. (Junho de 2012). Análise do Processo de reforma fiscal em Angola. *Angola Brief*, p. 1.
- Gama, T., & Sanches, S. (2010). *Manual de Direito Fiscal Angolano*. Coimbra: Coimbra editora.
- Hinrichs, H. H. (1966). *A General Theory of Tax Structure Change during Economic Development*. Harvard: Harvard Law School.
- Hodges, T. (2004). Angola do afro - Estabilismo ao Capitalismo selvagem.
- Impostos, D. N. (2012). *Regime Simplificado de Execuções fiscais*.
- Imprensa Nacional. (13 de Outubro de 1970). Diploma Legislativo n.º 4044. *Diário da República*.
- KPMG. (2009). *Legislação Fiscal*. Porto: Plural Editores.
- KPMG. (2009). *Legislação Fiscal*. Porto: Pluaral Editores.
- Lajugie, J. (1989). *Les systèmes économiques*. Paris: PRESSES UNIVERSITAIRES DE FRANCE / P.U.F.
- Lauré, M. (Junho de 1957). *Traité de Politique Fiscal*. *The American Economic Review - Vol. 47, No. 3*, pp. 447-449.
- Maia, L. F. (2013). *Passei Directo*. Acesso em 12 de Junho de 2014, disponível em [www.passeidireto.com/arquivo/1007284/apostila---direito-financeiro](http://www.passeidireto.com/arquivo/1007284/apostila---direito-financeiro): [www.ResumosConcursos.hpg.com.br](http://www.ResumosConcursos.hpg.com.br) Apostila: Direito Financeiro
- Manuel da Rocha, V. D. (2012). *Finanças Públicas*. In: M. J. Rocha, *Finanças Públicas* (pp. 243-248). Luanda, Abril: Centro Estudos e Investigação Científica da Universidade Católica de Angola.
- Manuel da Rocha, V. D. (2012). *Finanças Públicas*. In: M. J. Rocha, *Finanças Públicas* (pp. 190-200). Luanda, Abril: Centro de Estudos e Investigação Científica da Universidade Católica de Angola.
- Martinez, S. (2003). *Direito fiscal*. Almedina.
- Mehl, L. (1959). *Sciences et techniques fiscales, Vol 1*. Paris: Édition Sirey.
- Musgrave, R. A. (1971). *Fiscal Systems*. Yale: Yale University Press.

- Musgrave, R., & Peggy. (1989). *Public Finance in Theory and Practice*. Musgrave, Richard and Peggy – Public Finance in Theory and Practice, McGraw Hill International Edition, 1989: McGraw Hill International Edition.
- Nabais, J. C. (2005). *In Por Um Estado Fiscal Suportáve*. Coimbra: Almedina.
- Nacioanl, I. (s.d.). Artigo 19.º. *Código de Impostos Sobre Aplicação de Capitais*.
- Nacional, I. (7 de Agosto de 2009). Decreto Executivo nº 80.
- Nacional, I. (s.d.). Artigo 28 do Código de Imposto Sobre Aplicação de Capitais.
- Preambulo da Lei n.º 10/2004. (s.d.). *Lei das Actividades Petrolíferas*.
- Schueller, E. (1956). *L'impôt sur l'énergie : la première grande réforme de structure*. Paris: Éditions du Rond-Point .
- Seligman, E. (1902). *Shifting and Incidence in Taxation*. London: Macmillan Company.
- Smith, A. (1988). *Investigação Sobre a Natureza e as Causas da Riqueza das Nações*. Rio de Janeiro: Nova Cultural.
- Statistiques et Études Financières. (1961). *La fiscalité en U. R. S. - supplément n.º 151*. Paris: Statistiques et Études Financières.
- Tavares, A. F. (1982). *Curso de Fiscalidade da Empresa*. Lisboa: Livraria Clássica Editora.