

**CATOLICA LISBON SCHOOL OF BUSINESS AND ECONOMICS & SCHOOL OF LAW**

**MASTER OF LAW & BUSINESS**

**2012/2013**

**A REDISTRIBUIÇÃO DE RIQUEZA NOS SISTEMAS FISCAIS  
DOS PAÍSES AFRICANOS**

Março de 2014



UNIVERSIDADE  
**CATÓLICA**  
PORTUGUESA

**Autoria: Sara Filipa Lamy Marcos**

**Coordenação: Professor Sérgio Vasques**

*Aos meus pais,*

*Os responsáveis pela pessoa que sou hoje e por chegar aqui*

*À Carolina,*

*Amiga de todas as horas e meu grande pilar ao longo de toda a vida académica*

*Ao professor João Gama,*

*O grande inspirador da minha paixão pelo Direito Fiscal*

*E a todas as demais pessoas importantes na minha vida que tornam os obstáculos mais fáceis de transpôr*

## Reflexão Introdutória

*O governo ilumina-lhes as ruas, abre-lhes as estradas, protege-lhe a sua propriedade, garante-lhe a segurança do seu comércio, conduz-lhe higienicamente as águas que ele há-de beber, fiscaliza-lhe os géneros de que se há-de alimentar, calça-lhe as ruas, organiza as forças que o hão-de defender, etc. O indivíduo, assim encontrados, facilitados os obstáculos materiais, prossegue mais seguramente na via dos desenvolvimentos e das abundâncias. Por aqueles serviços paga ele ao Estado tanto. É a melhor despesa que se pode fazer, é a compra da sua segurança. Por isso se diz que o imposto é a melhor maneira de colocar a fazenda. Porque sem aquela protecção, nem comércio, nem indústria, nem desenvolvimento agrícola, nem culturas, Eça de Queirós*

*Existem apenas quatro maneiras de poder gastar o seu dinheiro. Pode gastá-lo apenas consigo e, desse modo, ao ter controlo sobre o que está a fazer, tentará usá-lo da melhor forma possível. Pode também gastar o seu dinheiro com outra pessoa, por exemplo se comprar um presente para alguém. Nesse caso, estará mais atento ao custo. Posso ainda gastar o dinheiro alheio em meu benefício, e aí tenho a certeza que terei um bom almoço. E se gastar o dinheiro de alguém em prol de outra pessoa, então não me importarei nem com o custo, nem com o que conseguirei satisfazer. E isso é o governo., Milton Friedman*

Com este trabalho pretende-se acima de tudo estimular a crítica e a reflexão sobre o tema que me proponho a desenvolver. Os dois parágrafos acima citados mostram como toda a realidade tem pelo menos duas faces e que não existem certezas absolutas. Portanto, este será certamente um trabalho que desenvolverei com um elevado espírito crítico, em que apontarei algumas opiniões pessoais, levantando questões e incitando à crítica, porque acredito que não devem existir dogmas, e questionar tudo é a melhor forma de evoluir e de encontrar novas soluções, que contribuam mais activamente para a construção de sistemas fiscais assentes na justa redistribuição de riqueza.

## Primeiras ideias sobre a redistribuição de riqueza

*“There is a basic fallacy, that is possible do the good with the others money”,*

Milton Friedman

A redistribuição de riqueza é uma finalidade estabelecida constitucionalmente com vocação universal<sup>1</sup>. Este é um dos mais importantes fundamentos de existência dos sistemas fiscais e uma das mais importantes tarefas fundamentais do Estado.

“O sistema fiscal é estruturado com vista a satisfazer as necessidades financeiras do Estado e das demais entidades públicas, realizar os objectivos da política económica do Estado e garantir uma justa redistribuição dos rendimentos e da riqueza”. Esta é a previsão do nº1 do art.127º da Constituição de Moçambique, no entanto poderia certamente tratar-se de Angola ou Cabo-Verde, ou da previsão normativa da lei constitucional de muitos outros países. A Constituição da República de Angola tem uma previsão similar no seu art.101º. E o art.93º da Constituição de Cabo-Verde é uma reprodução perfeita do art.127º nº1 da Constituição moçambicana.

A ideia de redistribuição de riqueza não morre nestas regras constitucionais de carácter generalista.

No art.11º da Constituição da República de Moçambique define-se como objectivo fundamental do Estado a edificação de uma sociedade de justiça social e a criação do bem-estar material, espiritual e de qualidade de vida.

No âmbito do art.21º da Constituição angolana atribui-se ao Estado as tarefas fundamentais de promover o bem-estar, a solidariedade social e a elevação da qualidade de vida do povo angolano, designadamente dos grupos populacionais mais desfavorecidos; bem como tem o dever de promover a erradicação da pobreza.

A Constituição angolana estatui um artigo ímpar e pouco usual sob a epígrafe “Dever de contribuição”, onde estipula o dever de contribuição de toda a população para as despesas públicas e da sociedade, em função da sua capacidade económica e dos benefícios que auferem, através de impostos e taxas, com base num sistema tributário justo. Esta é uma previsão que merece ser aplaudida face à preocupação de prever constitucionalmente não apenas o dever de pagar impostos, mas principalmente de

---

<sup>1</sup> “Constitucionalizar um princípio é a forma contemporânea de tentar sacralizar e eternizar um valor considerado imperecível”, SALDANHA SANCHES, *Justiça Fiscal*, Fundação Francisco Manuel dos Santos, Lisboa, 2010, pág.29

reconhecer a necessidade de distinguir os contribuintes em função da sua capacidade contributiva e da sua riqueza.

Foi ainda mais longe ao estatuir um artigo sob a epígrafe de “Justiça social”, com previsão no art.90º da Constituição da República de Angola, onde se institui o dever de promoção do desenvolvimento social por parte do Estado através da adopção de critérios de redistribuição de riqueza que privilegiem os cidadãos e em particular os extractos sociais mais vulneráveis e carenciados; e o dever de promoção da justiça social, através de uma política fiscal que assegure a justiça, a equidade e a solidariedade em todos os domínios da vida social. Angola é exímia na preocupação constitucional com a temática da redistribuição de riqueza.

O princípio do Estado Social é aquele que mais intimamente se relaciona com a redistribuição de riqueza. Este princípio visa a garantia das condições essenciais de vida aos cidadãos e exige a redistribuição de riqueza em proveito dos mais carenciados. Esta tarefa resume-se na simples ideia de retirar a quem mais tem, para dar para a quem mais precisa.<sup>2</sup> Alegoricamente e de forma simplista costumo atribuir a esta função redistributiva por parte do Estado a designação de “Efeito Robin Hood”, embora não constitua originalidade minha.

Numa abordagem ainda primária, podemos avançar como mecanismos alternativos ao serviço dos sistemas fiscais, consoante as finalidades pretendidas, a tributação proporcional e a tributação progressiva. Enquanto a tributação proporcional, ao tributar com a mesma taxa todos os contribuintes, provoca uma perpetuação da posição que estes ocupam na hierarquia social, a tributação progressiva vem permitir uma deslocação da riqueza dos mais ricos para os mais pobres, dado as taxas serem crescentes face ao aumento do nível de rendimento dos contribuintes, existindo uma convergência das posições na estrutura social e um conseqüente nivelamento da riqueza.<sup>34</sup> A redistribuição de riqueza opera através da progressividade do sistema fiscal, embora a progressividade do sistema não passe necessariamente pelo uso de

---

<sup>2</sup> SÉRGIO VASQUES, *Manual de Direito Fiscal*, Almedina, Coimbra, 2011, pág.275

<sup>3</sup> “Um imposto proporcional sobre o rendimento, munido de uma taxa uniforme, faz com que os contribuintes paguem imposto que aumenta mais que proporcionalmente face aos seus rendimentos, mostrando-se crescente a *fracção* da riqueza absorvida pelo imposto. Assim, ao passo que a tributação proporcional deixa intocadas as posições relativas que os contribuintes ocupam na escala social – tirando de cada contribuinte os mesmos 10% do rendimento, por hipótese – a tributação progressiva altera essas mesmas posições relativas e contribui para o seu nivelamento – exigindo dos mais pobres 10% do rendimento, da classe média 20% e dos mais ricos 30%, imaginemos.”, SÉRGIO VASQUES, *Manual de Direito Fiscal*, Almedina, Coimbra, 2011, pág. 195

<sup>4</sup> Um estudo realizado pela OCDE em 2006 vem mostrar que “Contudo, os mais importantes efeitos redistributivos não são verticais, ou seja, ao contrário do que emerge do pensamento dominante, não ocorreram dos ricos para os pobres, como seria de esperar, já que, quando se fala de redistribuir se pensa em transferir rendimentos dos que têm mais para os que têm menos. Tais efeitos são horizontais, isto é, ocorrem dos mais novos para os mais velhos, dos que trabalham para os que não têm emprego, das famílias sem filhos para as que os têm”, JOÃO RICARDO CATARINO, *Redistribuição Tributária: Estado Social e Escolha Individual*, Almedina, Coimbra, 2008, pág.503

taxas progressivas<sup>56</sup>. A utilização de taxas progressivas como melhor forma de operar a redistribuição de riqueza já foi observada como um verdadeiro dogma, mas hoje não propugna de tal firmeza, pois a experiência e as realidades a que foi aplicada encarregou-se de abalar os pilares desta verdade “quase” absoluta<sup>7</sup>. Uma das tendências actuais, caminha no sentido da deslocação da redistribuição da vertente da receita para a vertente da despesa pública, que se tem por mais exacta. É esta a razão para que a tributação progressiva seja actualmente vista apenas como uma alternativa entre outras possíveis de fazer operar a redistribuição de riqueza e de dar concretização ao princípio do Estado Social que, no limite, poderia passar pela tributação proporcional com aplicação de um sistema de *flat-tax*, recorrendo a mecanismos de despesa para canalizar os recursos para os mais pobres<sup>8</sup>.

Nas constituições africanas não existe qualquer referência directa à progressividade. Enquanto os impostos sobre o rendimento revelam uma preocupação mais directa e fortemente redistributiva, os impostos sobre o consumo não têm essa ambição tão patente<sup>9</sup>, muito embora a redistribuição de riqueza seja transversal ao sistema fiscal considerado no seu todo<sup>10</sup>.

---

<sup>5</sup> “A tax structure is generally said to be progressive if the marginal tax rate exceeds the average tax rate, so that the average rate is increasing. However, the variations in the average and the marginal tax rates provide only partial information about the effect of a tax structure. It is important to be able to evaluate the precise effects of a tax structure, or a change in structure, on the income distribution. These effects depend on the form of the distribution itself: for example, high marginal rates are irrelevant if no individuals have incomes in the relevant range. It is necessary to have precise measures of the degree of progressivity. It might be tempting to think that an increase in the progressivity of a tax system automatically involves a reduction in inequality, but this chapter will show how the relationship between the two concepts is not so straightforward”, JOHN CREEDY, *Fiscal policy and social welfare: an analysis of alternative tax and transfer systems*, Cheltenham, Edward Elgar Publishing, 1996, pág.25

<sup>6</sup> “É por esta razão que a tributação progressiva tende actualmente a ser vista apenas como uma entre várias alternativas na concretização do princípio do Estado Social que, no limite, se poderia contentar com a tributação proporcional e com o sistema de *flat-tax*, posto que se instituísem os mecanismos de despesa capazes de canalizar recursos para os mais carenciados”, SÉRGIO VASQUES, *Manual de Direito Fiscal*, Almedina, Coimbra, 2011, pág.275

<sup>7</sup> “A resposta que tem sido dada pelos estudos vindos dos mais diversos quadrantes é claramente negativa: a tributação progressiva não tem servido os fins a que se propôs, a saber, o da redução das diferenças de rendimentos através de taxas crescentes visando uma redistribuição de riqueza por intermédio de políticas sociais. Num de tais estudos, que analisou os dados disponíveis na América do Norte num período de quarenta anos – 1957 a 1997 – é demonstrado que a progressividade das taxas de imposto sobre o rendimento não produz tais efeitos. Teoricamente, o aumento da carga efectiva de imposto paga pelos contribuintes mais ricos deveria incrementar o rendimento disponível dos demais. Contudo, a cuidadosa análise dos dados disponíveis demonstra que isso, de facto, não aconteceu, ou não se verificou com a intensidade e efeitos pretendidos, nem na América do Norte, nem na Europa” JOÃO RICARDO CATARINO, *Redistribuição Tributária: Estado Social e Escolha Individual*, Almedina, Coimbra, 2008, pág.486 e ss.

<sup>8</sup> SÉRGIO VASQUES, *Manual de Direito Fiscal*, Almedina, Coimbra, 2011, pág.275

<sup>9</sup> “Em sede de IVA, naturalmente que esta garantia das condições essenciais de vida dos contribuintes apenas pode ser feita em termos muito limitados, através da desoneração dos bens de consumo elementar...”, in SÉRGIO VASQUES, *Manual de Direito Fiscal*, Almedina, Coimbra, 2011, pág.274

<sup>10</sup> “Tomado no seu conjunto, portanto, o sistema fiscal deve contribuir para uma repartição mais justa dos rendimentos e da riqueza... ainda que nem todos e cada um dos impostos que o integram se

Um Estado hoje em dia não pode viver à margem da progressividade do sistema fiscal, não pode recusar-se a cumprir o princípio do Estado Social ou “virar costas” à tarefa de redistribuição de riqueza<sup>11</sup>. Um Estado que o fizesse seria um Anti-Estado.

---

tenham forçosamente que mostrar progressivos”, in SÉRGIO VASQUES, *Manual de Direito Fiscal*, Almedina, Coimbra, 2011, pág.196

<sup>11</sup> “O Estado do bem-estar pretende tornar possível a chamada justiça social dentro dos parâmetros das instituições liberais. Sendo isso que legitima uma ampla acção pública, essa é, para a escolha pública, a mais grave ameaça pois, afirmava-o já Toqueville, **“quando a desigualdade é a lei comum na sociedade, até as maiores desigualdades passam despercebidas, mas quando tudo se mantém ao mesmo nível, até as mais pequenas atraem a atenção. Esta é a razão pela qual o desejo de igualdade se torna insaciável à medida que a igualdade aumenta”**, JOÃO RICARDO CATARINO, *Redistribuição Tributária: Estado Social e Escolha Individual*, Almedina, Coimbra, 2008, pág.182

## Breve nota macroeconómica

Olhemos agora para o ambiente macroeconómico dos países que analisaremos com maior precisão: Moçambique, Angola e Cabo-Verde.

### I. Moçambique

A economia moçambicana apresenta uma performance robusta com um PIB real em 2012 de 7,4%, e com as previsões a apontarem para um crescimento de 8,5% e 8%, em 2013 e 2014, respectivamente<sup>12</sup>.

As novas descobertas de gás e carvão e a sua exploração geraram um aumento dos mega-projectos, associado a um aumento do crédito interno. Apesar dos mega-projectos decorrentes de um forte investimento externo no país permitirem um constante galopar das taxas de crescimento para o país, nem por isso se reflectem em equivalentes receitas fiscais, criação de emprego e diversificação da economia. A receita fiscal resultante dos mega-projectos das indústrias extractivas incide apenas sobre 5% da sua produção. E as projecções para os anos de 2013 e 2014 apontam para uma queda tendencial da receita fiscal total (em 2011, a receita fiscal chegou a representar 19,6% do PIB, com a tendência degressiva a previsão para 2014 é que venha a representar 18,8% do PIB)<sup>13</sup>.

Apesar de se apontar já mais de uma década de crescimento sustentado, não se verificaram grandes mudanças estruturais no país. A agricultura continua a constituir a base da economia local, sendo responsável pelo emprego de 80% da mão-de-obra nacional. A redução da pobreza e o desenvolvimento humano em Moçambique continua a apresentar uma das taxas mais baixas do mundo. A taxa de pobreza em Moçambique é de 54,7%, reflectindo esta taxa a quantidade de população que vive com 18 meticais (aproximadamente 0,6 USD) por dia. No entanto, se alargarmos um pouco este limite, veremos que 80% da população vive com 2 USD por dia<sup>14</sup>. O governo moçambicano está a levar a cabo o programa “Poverty Reduction Action Plan” que prevê um plano de

---

<sup>12</sup> In [www.africaneconomicoutlook.org/en/countries/southern-africa/mozambique/](http://www.africaneconomicoutlook.org/en/countries/southern-africa/mozambique/), overview, table 1: macroeconomic indicators (anexo: tabela 1)

<sup>13</sup> In [www.africaneconomicoutlook.org/en/countries/southern-africa/mozambique/](http://www.africaneconomicoutlook.org/en/countries/southern-africa/mozambique/), macroeconomic policy, table 3: public finances (percentages of GDP) (anexo: tabela 2)

<sup>14</sup> In [www.africaneconomicoutlook.org/en/countries/southern-africa/mozambique/](http://www.africaneconomicoutlook.org/en/countries/southern-africa/mozambique/), poverty reduction, social protection & labour

aumento progressivo da alocação de gastos públicos na redução da pobreza e na segurança social.

Com o aumento do investimento estrangeiro no país tornou-se imperativo proceder à criação de condições que são imprescindíveis para a continuidade destas empresas no território, o que passará por implementar melhorias nos sistemas de ensino e de saúde, em particular. Ao nível da educação, o objectivo estipulado para 2015 será garantir um acesso universal ao ensino primário. Prevê-se também um investimento num ensino mais vocacionado e direccionado para as áreas com maior pujança económica no país, de modo a poder existir uma maior oferta de mão-de-obra qualificada.

As empresas que operam no território moçambicano apontaram como os dois factores mais problemáticos para desenvolver negócios, a dificuldade de acesso ao crédito e a corrupção, seguidos das infraestruturas inadequadas, da forte burocracia e da falta de especialização da mão-de-obra trabalhadora. Moçambique tem vindo a perder pontos no índice de competitividade a nível global. No que respeita á corrupção, existe uma elevada percepção de existência de corrupção a nível internacional de acordo com o *Corruption Perception Index*. No entanto, o Parlamento moçambicano já constituiu uma Comissão Anti-Corrupção e foram interpostas acções em tribunal que culminaram com a condenação de governantes.

Moçambique já compreendeu que é necessário tomar medidas rápidas e eficazes para que não se lese a percepção do país no exterior e para que não comprometa o seu próprio futuro.

## II. Angola

No que respeita a Angola, aponta-se um crescimento da economia em termos reais de 8,2% para 2013 e 7,8% para 2014<sup>15</sup>, resultado da expansão do sector de *oil&gas* e dos programas de incentivo público à diversificação da economia.

Apesar de Angola ser um país com riquíssimas e abundantes reservas minerais, é no sector petrolífero que se encontra o cerne da actividade económica em Angola. Em 2011, o governo angolano aprovou uma lei que visava estimular a exploração e extracção de recursos minerais, entre estes diamantes. Contudo o impacto ainda não foi o esperado, dado os elevados custos de produção estarem a ser agravados pelas dificuldades geradas pelas infraestruturas energéticas e de transporte, o que tem afectado a disposição dos investidores para apostar nesta área. O sector petrolífero continua a representar 80% da receita pública, 90% das exportações e 47% do PIB do

---

<sup>15</sup> In [www.africaneconomicoutlook.org/en/countries/southern-africa/angola/](http://www.africaneconomicoutlook.org/en/countries/southern-africa/angola/), overview, table 1: macroeconomic indicators (anexo: tabela 3)

país<sup>16</sup>, o que faz com que a economia esteja altamente dependente das receitas deste sector e que seja bastante vulnerável às variações dos preços. Ao passo que, as receitas provenientes de impostos caíram de 7,5% em 2009 para 6,1% em 2012<sup>17</sup>, e espera-se em 2014 que atinjam os 5,6%, em sentido oposto, numa tendência ascendente estão as receitas provenientes do petróleo que em 2009 representavam 25,7% do PIB e em 2012 atingiu os 40,2%. Contudo, este sector gera emprego para menos de 1% da população.

Desde 2001, o governo tem vindo a oferecer incentivos ao investimento estrangeiro noutros sectores como agricultura, pescas, transporte, infraestruturas, energia, água, telecomunicações e turismo, o que na verdade se reflectiu numa redução do peso do sector petrolífero na economia, que em 2008 representava 57,9% do PIB e hoje representa 47% do PIB. Apesar do programa do FMI implementado entre 2009 e 2012 ter ajudado o país a encontrar alguma estabilidade macroeconómica, Angola continua a encontrar grandes entraves no que respeita à redução da dependência do sector petrolífero, à diversificação da economia, à melhoria das infraestruturas e à redução da pobreza e melhoria das condições de vida da população.

A corrupção continua a ser observada por cerca de 40% das empresas como o maior constrangimento ao desenvolvimento de negócios no país. No entanto, o governo tem vindo a implementar esforços no sentido de aumentar a transparência, de acabar com a corrupção e com os conflitos de interesses no sector público e privado mediante a adopção do programa *zero tolerance approach*. No relatório do Banco Mundial *Doing Business 2013*, Angola subiu dois lugares mas continua abaixo da média dos países de África Sub-Sahariana, principalmente devido à falta de eficiência do sistema judicial e à burocracia. Ainda assim, o ambiente negocial em Angola está a tornar-se mais competitivo com o acesso a água, energia, infraestruturas e crédito.

O desemprego continua a afectar 25% da população e a incidência da pobreza recai sobre 36,6% da população. Apesar de algumas conquistas importantes no que respeita a melhorias das condições de pobreza, nos sistemas de saúde e de ensino, ainda assim continua a ter uma posição muito baixa no *Human Development Index*, apresentando um baixo nível de desenvolvimento humano e um sistema de segurança social rudimentar. No entanto, Angola está a fazer esforços evidentes no sentido de melhorar as suas infraestruturas. Desde 2001, reduziu a taxa de pobreza de 68% para 36,6%. 10% da despesa pública prevista no Orçamento de Estado destina-se a segurança social e, neste momento, está a desenhar-se um sistema de subsidiação dos grupos sociais mais vulneráveis. Está a ser levado a cabo um programa de criação de emprego e de estímulo ao empreendedorismo, que já gerou 87 592 novos postos de trabalho e de 18 000 novas micro e pequenas empresas. Os gastos públicos com saúde, educação e segurança social têm vindo a aumentar, representando em 2012 33,1% do Orçamento de Estado. As prioridades do governo angolano passam por reabilitar o sistema de águas e saneamento

---

<sup>16</sup> [www.africaneconomicoutlook.org/en/countries/southern-africa/angola/](http://www.africaneconomicoutlook.org/en/countries/southern-africa/angola/), overview, table 3: public finances (anexo: tabela 4)

<sup>17</sup> [www.africaneconomicoutlook.org/en/countries/southern-africa/angola/](http://www.africaneconomicoutlook.org/en/countries/southern-africa/angola/), Macroeconomic Policy, Fiscal Policy, Table 3: Public Finances (percentage of GDP)

nas áreas urbanas, investir na construção de uma rede de estradas a nível nacional, aumentar a qualidade do ensino e dos serviços de saúde, sendo estas medidas impreteríveis não apenas para a população angolana, mas especialmente para o investidores externos que incorrem actualmente em custos substanciais para conseguir fazer negócio em Angola.

### III. Cabo-Verde

Quanto a Cabo-Verde, é um país com contornos bastante diferentes de Angola e Moçambique. Este é um país que depende bastante das condições externas e, por isso, sofreu um grande impacto na sua economia em consequência da crise económico-financeira a nível mundial, e em especial na zona euro. A economia cabo-verdiana é essencialmente alavancada pelo sector terciário, com predomínio para o sector do turismo e actividades relacionadas com este sector como construção, imobiliário e transportes. Apesar da crise global, o sector do turismo permaneceu forte e expandiu-se em 2012 para 23% do PIB<sup>18</sup>. No entanto, o sector do turismo contribui muito pouco para a criação de emprego. Em 2011, a taxa de desemprego da população jovem activa era de 27,1%<sup>19</sup>. É de apontar a nível macroeconómico, o elevado desemprego, a desigualdade persistente e um aumento do custo de vida. A diminuição da ajuda externa, bem como do investimento externo no país provocou uma queda do PIB de 5% em 2011 para 4% em 2012<sup>20</sup>. Em 2012, as receitas provenientes de impostos rondaram os 20% do PIB e as previsões apontam para que este valor se mantenha até 2014<sup>21</sup>. Em 2016 o ministro das finanças pretende aumentar este *ratio* para 25% através de uma reforma da política fiscal que passará por os restaurantes e hotéis começarem a pagar a taxa intermédia de IVA de 15%, ao invés da taxa reduzida de 6%, pretende-se também uma harmonização da incidência do IVA para a electricidade, água, petróleo, telecomunicações e transportes; e apontam-se ainda algumas alterações para o IUR. Espera-se que as reformas fiscais venham afectar o investimento no sector do turismo, o qual depende essencialmente de investimento externo, e aumentar a evasão fiscal. Os incentivos fiscais introduzidos para promover o investimento privado e estimular o consumo de determinados bens, resultaram numa forte pressão fiscal nos últimos anos, por isso o governo pretende racionalizar os incentivos oferecidos. A rigidez das leis laborais com foco no trabalhador e a morosidade da justiça têm implicado elevados custos para as empresas, o que se revela um factor limitador do investimento privado e

---

<sup>18</sup> [www.africaneconomicoutlook.org/en/countries/west-africa/cape-verde/](http://www.africaneconomicoutlook.org/en/countries/west-africa/cape-verde/), Recent Developments & Prospects

<sup>19</sup> [www.africaneconomicoutlook.org/en/countries/west-africa/cape-verde/](http://www.africaneconomicoutlook.org/en/countries/west-africa/cape-verde/), Social Context & Human Development, Poverty Reduction, Social Protection & Labour

<sup>20</sup> [www.africaneconomicoutlook.org/en/countries/west-africa/cape-verde/](http://www.africaneconomicoutlook.org/en/countries/west-africa/cape-verde/), Overview, Table 1: Macroeconomic Indicators (anexo: tabela 5)

<sup>21</sup> [www.africaneconomicoutlook.org/en/countries/west-africa/cape-verde/](http://www.africaneconomicoutlook.org/en/countries/west-africa/cape-verde/), Macroeconomic Policy, Fiscal Policy, Table 3: Public Finances (percentage of GDP) (anexo: tabela 6)

externo. A agricultura representa menos de 8% do PIB apesar das condições favoráveis e a indústria não é significativa apesar de se prever que seja o sector com maior crescimento em 2013-2014. Recentemente, o governo tem vindo a apostar na produção de energia de fontes renováveis, pretendendo reduzir o consumo de energia não renovável em 50% até 2020. A literacia entre os 15 e os 24 anos é de 96% da população, o que anda muito longe da realidade moçambicana e angolana. A taxa de pobreza sofreu uma redução de 49% em 1990 para 26,6% em 2007, no entanto as taxas de pobreza nas ilhas menos turísticas são mais do dobro das taxas de pobreza das ilhas com maior exploração turística.

Após a cuidada análise dos dados apresentados, podemos agora compreender que um modelo fiscal que seja “bom” para Portugal, por exemplo, não terá necessariamente que ser o adequado para um qualquer país africano. Embora, exista uma certa tendência para “copiar” os sistemas de matriz europeia, em particular o sistema fiscal português. O mero “copy and paste” nem sempre representa uma boa solução. Dentro de um mesmo país podemos encontrar realidades bastante dissidentes, como acontece, com Cabo-Verde. A própria geografia de um país pode determinar diferenças que requeiram soluções adequadas ao caso concreto. O estado de evolução civilizacional, o desenvolvimento sócio-económico, os aspectos culturais, todos estes factores têm que ser ponderados para que se implemente um sistema fiscal coerente e justo face à realidade a que se aplica.

Esta breve análise do contexto macroeconómico tem por finalidade compreender que não existem soluções universais<sup>22</sup>. Cada país tem as suas particularidades, o que implica soluções a nível fiscal diferentes e adaptadas a cada um deles.

---

<sup>22</sup> “... a exigência de um desenvolvimento económico e social sustentável não pode ser, pela própria natureza das coisas, igual para todos os países, dependendo a mesma, como bem se compreende, do grau de desenvolvimento que estes tenham atingido”, JOSÉ CASALTA NABAIS, *Por um Estado fiscal suportável: Estudos de Direito Fiscal*, Vol. II, Almedina, Coimbra, 2008, pág.52

## **A REDISTRIBUIÇÃO NO SISTEMA FISCAL DE MOÇAMBIQUE**

Moçambique conquista a sua independência em 1975, época marcada pela nacionalização da base tributável, com apropriação pública de terras e imóveis, bem como das empresas, verificou-se também um afundamento da economia e um colapso da administração fiscal. Após esse momento começa a desenhar-se um novo sistema fiscal, com abandono do modelo fiscal vigente na era colonial, que vem a ser introduzido na reforma de 1987/88, onde pela primeira vez se toma consciência da necessidade de progressividade do imposto. Visava concretizar-se a finalidade de redistribuição de riqueza, alcançando uma ideia de justiça tributária em termos verticais. Contudo, é a reforma de 1998/2002 que vem construir o sistema fiscal moçambicano tal como o conhecemos hoje, um sistema fiscal moderno, com grande proximidade ao sistema fiscal português. No entanto, não devemos por isso considerar, sem nada questionar, que apenas pelo facto de se equiparar ao modelo europeu, e em particular ao português, seria por isso a fórmula de sucesso para Moçambique. Cada país tem as suas particularidades e meros “transplantes” podem não ser a solução mais acertada. Cabe-nos de seguida proceder à análise da legislação fiscal moçambicana, integrá-la no contexto sócio-económico do país sobre o qual já procedemos a um breve enquadramento e, por fim, retirarmos as nossas próprias conclusões. Será que o sistema fiscal moçambicano está adaptado às finalidades de cariz social e económico que se perspectivam para o país nos próximos anos?

## I. Impostos sobre o Rendimento

### 1. Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares

Em primeiro lugar, procederemos à análise do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares, ao qual nos referiremos daqui em diante de forma abreviada sob a sigla IRPS, introduzido pela Lei nº15/2002, de 26 de Junho, e alterado pela Lei nº33/2007, de 31 de Dezembro. Resumidamente, faremos uma incursão pela incidência do imposto para compreendê-lo melhor.

No nº1 do art.1º do IRPS acerca da natureza do imposto fica expresso o facto de tratar-se de um imposto directo que incide sobre o valor global dos rendimentos. Quanto às categorias existentes, também não se verificam grandes diferenças face ao que conhecemos e se encontra previsto na lei portuguesa, salvo o facto das pensões pertencerem à primeira categoria e os incrementos patrimoniais pertencerem à quinta categoria designada por “outros rendimentos”. A apontar o facto da remuneração dos empresários individuais ser considerada rendimento de trabalho dependente, no âmbito da primeira categoria, de acordo com o estipulado na alínea b) do art.4º IRPS. As pensões estão isentas do IRPS, nos termos do art.7º. No que respeita à incidência pessoal, em termos homólogos ao que acontece em Portugal, “ficam sujeitas a IRPS as pessoas singulares que residam em território moçambicano e as que, nele não residindo, aqui obtenham os seus rendimentos”, à luz do disposto no nº1 do art.18º IRPS. “Existindo agregado familiar, o imposto é devido pelo conjunto dos rendimentos das pessoas que o constituem”, com a novidade que no caso moçambicano os ascendentes a cargo do sujeito passivo são considerados dependentes e constituem, por isso, o agregado familiar. Parece-nos que esta previsão tem essencialmente uma origem de carácter cultural. No que respeita ao âmbito de sujeição previsto no art.20º, a tributação dos residentes é feita com base no princípio *worldwide income* e a tributação dos não residentes ocorre numa base *source income, tale quale* a legislação portuguesa. Agora que já fizemos uma breve excursão pelo imposto sobre o rendimento das pessoas singulares moçambicano, estamos preparados para aprofundar a temática da redistribuição de riqueza.

Uma das primeiras vezes com que nos confrontamos com a problemática da redistribuição de riqueza é relativamente à questão da determinação do rendimento colectável para a segunda categoria, relativa a rendimentos empresariais e profissionais. No art.33º do IRPS está previsto um regime simplificado de determinação do rendimento colectável, que pode ser aplicável aos sujeitos passivos que apresentem um volume total anual de negócios não superior a 2 500 000 meticais (aproximadamente o

equivalente a 65 000 euros), quando não optem pelo regime de contabilidade organizada ou pelo regime simplificado de escrituração. Adivinha-se que este regime poderá ser extensível a grande parte da população, basta pensarmos que a maioria dos moçambicanos vive abaixo do limiar da pobreza, com menos de 60 meticais por dia. Ao fim ao cabo, estes serão os destinatários da actividade redistributiva do Estado. Portanto, conceder-lhes este benefício equivale a concentrar riqueza nas suas mãos, e portanto está na verdade a concretizar a finalidade redistributiva de riqueza que subjaz a todo o sistema fiscal. Não se deve tributar tudo e todos de uma forma quase cega. O raciocínio lógico por detrás da ideia de redistribuição é tributar quem tem um nível mais elevado de rendimentos para os redistribuir, mas apenas quando o mercado não o tenha feito previamente de forma justa. Muitas vezes, essa redistribuição também pode ser feita de forma absentista, que no fundo é o que acontece neste caso. O Estado abstém-se de tributar, porque ao abster-se, está na verdade a permitir que a riqueza se concentre nas mãos de quem pouco tem e não deve ser onerado com o dever de redistribuir quando ele seja o próprio destinatário da redistribuição.

## **2. Imposto Simplificado para Pequenos Contribuintes**

Em consequência deste regime, não podemos deixar de reflectir sobre a Lei 5/2009, de 12 de Janeiro, que vem criar o Imposto Simplificado para Pequenos Contribuintes, abreviadamente designado ISPC. Este imposto é aplicável às pessoas singulares e colectivas que desenvolvam em território moçambicano, actividades agrícolas, industriais e comerciais, ou seja, no âmbito da segunda categoria de rendimentos quando se trate de pessoas singulares ou no âmbito do IRPC, tais como a comercialização agrícola, o comércio ambulante, o comércio geral por grosso, a retalho e misto, e o comércio rural, incluindo em bancas, barracas, quiosques, cantinas, lojas e tendas, bem como a indústria transformadora e a prestação de serviços, incluindo os exportadores e os importadores de pequena dimensão. Claramente, um dos intuitos desta lei foi alargar o âmbito de aplicação da tributação sobre os rendimentos, abrangendo actividades que constituem a base da economia moçambicana e que anteriormente não eram alvo de tributação, e isso percebe-se pela vasta descrição do art.1º do Regulamento do ISPC (Decreto nº14/2009, de 14 de Abril). Ao contrário do que se verifica no IRPS, o ISPC não tem progressividade, sendo exigido aos contribuintes o pagamento de uma taxa fixa anual de 75 000 meticais (aproximadamente 2 000 euros), não se atendendo assim à capacidade contributiva de cada contribuinte. Este é um imposto bastante simplificado, não personalizável, que trata todos os contribuintes como iguais, de fácil administração, mas que pode gerar injustiça, pois quanto menos pessoalização do imposto mais standardização se gera na forma como se tributam os contribuintes, o que leva a que exista uma desconsideração da situação patrimonial do sujeito em particular. Como medida de aplicação alternativa, existe a possibilidade de aplicar uma taxa de 3% sobre o volume de negócios anual, optando-se por uma tributação proporcional. Podemos questionar se a aplicação neste caso de uma

taxa proporcional se revela especialmente gravosa. Julgamos que pelo facto da lei se destinar exclusivamente aos pequenos contribuintes, delimitando já por si um universo de contribuintes com uma situação económico-financeira e social equiparável, reduz o impacto da aplicação de uma taxa proporcional.<sup>23</sup> A proporcionalidade poderia revelar-se bastante injusta caso existisse um acentuado fosso quanto à situação de riqueza dos indivíduos a que se aplicaria. No âmbito do art.5º desta lei, estipula-se que quem seja tributado em sede de ISPC fica isento de tributação em sede de IRPS ou IRPC, quanto aos rendimentos obtidos em sede da actividade desenvolvida, bem como de IVA. Se o Estado tem algo a ganhar com este novo regime, também nos parece que o contribuinte tira um claro benefício de recorrer ao ISPC. Na verdade, este é um regime que permite ao contribuinte optar por um regime de baixa tributação e que, simultaneamente, o isenta do pagamento de outros impostos sobre o rendimento, bem como de imposto sobre o consumo. O Estado moçambicano está convencido que a médio-longo prazo conseguirá arrecadar mais receita pública e o contribuinte estará certamente mais feliz por conseguir maior poupança fiscal. Um imposto simples, um Estado eficiente e assertivo na forma como tributa e um contribuinte satisfeito no que respeita ao cumprimento das suas obrigações fiscais, quem sabe seja este o reflexo do futuro dos sistemas fiscais<sup>24</sup>.

### 3. As taxas no IRPS

Voltando ao Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares, no que respeita às taxas gerais aplicáveis donde podemos extrair o nível de progressividade do imposto, podemos concluir que existe um intervalo considerável entre a taxa mínima e a taxa máxima, que variam entre 10% e 32%, sendo o grande salto quantitativo dado entre o 4º e o 5º escalão, onde se passa de uma taxa de 25% no 4ª escalão de rendimentos para uma taxa de 32% no 5º escalão, no entanto devemos notar que a parcela a abater

---

<sup>23</sup> A propósito do sistema de flat tax, “A verdade é que a adopção de uma taxa única apresenta inúmeras vantagens. Em primeiro lugar simplifica o sistema fiscal quer na perspectiva da sua gestão pelas autoridades fiscais, quer no da sua compreensão. Por outro lado, um sistema simples é mais fácil de gerir, dificulta a fuga, aumenta o controlo e pode até, mediante uma adequada reestruturação da administração financeira do Estado, ser mais económico na gestão. Permite-se também ser um factor de incremento económico, de atracção de investimento estrangeiro e neutralizador de distorções quanto a incentivos económicos. Há ainda acréscimos de transparência, mitigam-se as situações de privilégio para certos grupos, e a lei, sendo mais simples, é menos propensa à fraude, à evasão e ao abuso de formas jurídicas que constituem problemas do nosso tempo. A taxa única não é pois inimiga da justiça social. Nem da progressividade do imposto.”, JOÃO RICARDO CATARINO, *Redistribuição Tributária: Estado Social e Escolha Individual*, Almedina, Coimbra, 2008, pág. 594 e ss.

<sup>24</sup> “...a acção pública deveria ser orientada para a promoção do desenvolvimento económico que beneficie todos e não para políticas de alocação de recursos pouco eficientes, improdutivas, senão mesmo próximas do confisco, para além de produzirem efeitos negativos no nível geral de emprego, no investimento, na economia e na produção de riqueza”, JOÃO RICARDO CATARINO, *Redistribuição Tributária: Estado Social e Escolha Individual*, Almedina, Coimbra, 2008, pág.487

também é consideravelmente mais elevada<sup>25</sup>. A progressividade permite atingir justiça tributária ainda assim, considerando que o rendimento médio anual disponível das famílias situa-se bastante abaixo do escalão máximo de IRS, o que lhes permite gozar de taxas de tributação menos agravadas, ao passo que apenas as famílias com um nível de rendimento bastante superior face à média das famílias moçambicanas serão tributadas com a taxa mais elevada de IRPS. Deste modo, estão satisfeitas as exigências imperativas da redistribuição de riqueza.

Na verdade, se pensarmos exclusivamente na finalidade de redistribuição da riqueza, diremos que a lei está bem construída permitindo que a riqueza produzida pelos contribuintes com menor nível de rendimento, o mantenham nas suas mãos, e só os sujeitos passivos com rendimentos mais elevados sejam tributados de forma mais pesada, esta é a ideia base da progressividade. Face ao país que estamos a analisar e ao contexto económico-social parece-nos que a solução adoptada é a indicada. Não podemos pretender que o sistema fiscal moçambicano seja algo de semelhante ao sistema português ou à generalidade dos sistemas europeus, não podemos fazer comparações.<sup>26</sup> Quando a maioria da população é altamente empobrecida, os escalões não podem ser os mesmos, as taxas não podem ser as mesmas, a fatia de população sujeita a tributação não pode ser a mesma, nem de forma tão pesada.

#### **4. As taxas liberatórias**

Devemos ainda reflectir sobre as taxas liberatórias. A tributação dos sujeitos não residentes é feita essencialmente com base no recurso a taxas liberatórias. Actualmente, o investimento estrangeiro é um forte sustentáculo da economia moçambicana e, nesse ponto de vista, as taxas liberatórias poderiam representar uma das mais importantes “ferramentas” de obtenção de receita do país. As taxas liberatórias encontram-se previstas no art.57º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares. São tributados à taxa de 20%: os rendimentos de acções; os rendimentos do trabalho dependente, bem como os rendimentos decorrentes de actividades de prestação de serviços, ainda que se trate de actos isolados, auferidos por não residentes em Moçambique; os lucros colocados à disposição dos associados ou titulares não residentes em Moçambique, devidos por entidades sujeitas a IRPC; e a título residual quaisquer rendimentos de capitais auferidos por não residentes não expressamente tributados a uma taxa diferente. No que respeita aos juros de depósitos a prazo, bem como aos rendimentos dos títulos cotados na Bolsa de Valores de Moçambique são tributados à taxa de 10%, nos termos do disposto na alíneas a) e b) do nº3 do art.57º do

---

<sup>25</sup> Em anexo: tabela 7 – taxas de IRPS

<sup>26</sup> “A tributação sobre a renda pessoal pode desempenhar um certo papel, mas não se pode esperar que seja a fonte maior de renda em muitos países pobres. A finalidade deste imposto é limitada por várias razões: a maioria das pessoas está, também, muito próxima do nível de subsistência, de forma que não pode ser tributada...”, GERALD M. MEIER, ROBERT E. BALDWIN, *Desenvolvimento Económico*, Editora Mestre JOU, São Paulo, 1968, pág. 502

CIRPS. Em estilo de conclusão, podemos dizer que as taxas são relativamente baixas, atendendo essencialmente à questão de Moçambique contar com um forte investimento externo, que poderia ser uma importante fonte de receita para o país, tal como referimos acima.<sup>27</sup> Desta forma, os sujeitos não residentes estão a um gozar de um regime mais brando que lhes concede uma posição mais favorável face à tributação dos sujeitos residentes.

## 5. As deduções à colecta

Para finalizar a análise do Imposto sobre o Rendimentos das Pessoas Singulares em Moçambique olhemos para a questão das deduções à colecta. As deduções à colecta encontram-se previstas no art.59º. Interessa-nos particularmente as deduções relativas à situação pessoal e familiar dos sujeitos passivos, especificamente previstas no art.60º CIRPS. É adoptada uma solução algo inovadora em que as deduções não distinguem entre a situação concreta de cada sujeito ou de cada agregado familiar, optando-se antes pela dedução de uma quantia ou montante fixo *per capita* dos sujeitos que integram o agregado familiar. À luz do disposto no nº1 do art.60º, à colecta do IRPS devida por sujeitos passivos residentes são deduzidos anualmente: 1 800 meticais por cada sujeito passivo não casado ou separado judicialmente de pessoas e bens; 1 500 meticais quando se trate de sujeito passivo casado e não separado judicialmente de pessoas e bens; e quando exista um dependente no agregado familiar serão deduzidos 600 meticais, caso o agregado seja constituído por dois dependentes serão deduzidos 900 meticais, 1200 caso seja três o número de dependentes, ou 1800 quando sejam quatro ou mais dependentes. O problema que se põe é que esta solução atende pouco à capacidade contributiva de cada sujeito passivo, podendo gerar soluções de desigualdade e injustiça tributária. A justa repartição ou distribuição de riqueza acaba por ficar comprometida no aspecto em que um afastamento da individualização de cada agregado, leva ao desconhecimento da sua situação patrimonial efectiva e, portanto, à não consideração das necessidades reais e efectivas do agregado.

---

<sup>27</sup> “Nestes casos, o governo do país pobre deveria receber um “royalty” adequado. Um imposto padrão sobre a renda poderia ser aplicado aos investidores estrangeiros, porém os “royalties” podem ser fixados em contratos especiais, como um meio de drenar os lucros excessivos. É, no entanto, essencial que se consiga um equilíbrio entre a necessidade de se evitar que os lucros das empresas estrangeiras sejam exportados sem qualquer benefício para o país pobre e a necessidade de se manter incentivos fiscais suficientes para atrair capital estrangeiro.” GERALD M. MEIER, ROBERT E. BALDWIN, *Desenvolvimento Económico*, Editora Mestre JOU, São Paulo, 1968, pág. 504

## II. Impostos sobre o Consumo

No âmbito do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (CIVA), aprovado pela lei estão sujeitas a imposto sobre o valor acrescentado, as transmissões de bens e as prestações de serviços efectuadas a título oneroso no território moçambicano, bem como as importações de bens. Ficam assim excluídas da incidência do imposto as exportações.

Quanto à incidência subjectiva do imposto, são sujeitos passivos as pessoas singulares ou colectivas residentes ou com estabelecimento estável ou representação em território moçambicano, que exerçam de modo independente e com carácter de habitualidade, com ou sem fim lucrativo, actividades de produção, comércio ou prestação de serviços, incluindo as actividades extractivas na área da agricultura, silvicultura, pecuária e pesca.

São também sujeitos passivos toda e qualquer pessoa singular ou colectiva que de modo independente pratique uma operação que seja tributável preenchendo os pressupostos de incidência real do IRPS ou IRPC.

Ficam ainda sujeitas as pessoas não residentes e sem estabelecimento estável ou representação.

Serão sujeitos passivos aqueles que realizem importações de bens.

E, por fim, quem mencione indevidamente IVA em factura ou documento equivalente.

Em termos genéricos, dado termos por intenção realizar um breve enquadramento deste imposto, será esta a incidência subjectiva do imposto nos termos do art.2º do CIVA.

As transmissões de bens encontram-se previstas no art.3º CIVA e não se adivinham grandes diferenças face ao que conhecemos e se encontra estipulado na lei portuguesa homónima.

Facto curioso é a tributação da transmissão de bens em segunda mão, incluindo objectos de arte, de colecção e de antiguidades. Na alínea a) do nº6 do art.3º vem explicitar-se a noção de bens de segunda mão enquanto bens móveis usados, não renovados nem transformados, e realiza-se uma exclusão das pedras preciosas e metais preciosos.

Contudo, como veremos adiante, as pedras e metais preciosos são objecto de tributação no âmbito do Código de Consumos Específicos a uma taxa mais agravada, *in concreto* a taxa é de 50%. Esta é uma observação relevante, pois como sabemos a extracção de metais preciosos constitui uma das mais importantes actividades económicas em Moçambique dada a riqueza do subsolo moçambicano.

No que se refere a prestações de serviços são definidas a título residual, tratar-se-à de qualquer operação de carácter oneroso que não constitua uma transmissão ou importação de bens, no âmbito do art.4º do CIVA.

O IVA moçambicano é um imposto de taxa única, 17%.

Sendo um imposto que recai sobre o consumo de bens e serviços, com uma taxa que pode classificar-se como bastante pesada, o que acontece é que existirá um bloqueio do acesso aos bens e serviços à facção mais pobre da sociedade, nunca esquecendo que Moçambique apresenta uma sociedade com um extracto maioritariamente empobrecido. Desta forma, existirá uma perpetuação da pobreza, dado existir uma penalização contínua do consumo. Seria uma solução mais acertada desonerar o consumo de bens primários, optando pela aplicação de taxas reduzidas inferiores às actualmente estipuladas.

De fazer notar também são as extensas listas de isenções que decorrem quer do Código do IVA, quer do Código de Benefícios Fiscais, quer ainda do Código do Imposto sobre os Pequenos Contribuintes.

Comecemos por analisar o Código do IVA. No âmbito do art.9º e seguintes do CIVA, trata-se das isenções levadas a cabo nas operações internas. Neste campo, as isenções abrangem transmissões de bens e prestações de serviços relacionados com a Saúde, o Ensino, bem como os prestados por entidades sem fins lucrativos, o que assume particular relevância no caso moçambicano dada a importância da actuação das ONG's para a melhoria das condições de vida da população.

Estão também isentas de imposto as transmissões de bens e as prestações de serviços relacionadas com as actividades agrícola, pecuária e de pesca, descritas no nº7 do art.9º do CIVA, também aqui denotamos a particular importância do previsto face ao facto da economia moçambicana assentar essencialmente na agricultura, ou seja, trata-se de uma economia estruturada com base no sector primário, e a isenção relativa às transmissões de bens e prestações de serviços nestas actividades vem permitir que exista uma menor penalização do custo dos bens quando chegam ao consumidor final.

Igualmente importante é a isenção concedida à luz do disposto no nº10 do art.9º CIVA, que isenta de imposto os bens que constituem a base da alimentação da população como arroz, pão, sal, trigo, batata, cebola, entre outros de particular interesse. Com uma população profundamente empobrecida é, no mínimo, necessário que lhes seja permitido o acesso a bens de consumo primário.

No art.12º CIVA contamos com uma vasta lista de isenções aplicadas às importações. Iremos agora discutir a pertinência da extensão das isenções concedidas em matéria de importações.

No imediato, dada a fraca industrialização do país, podemos compreender a necessidade de recurso ao exterior para fornecimento de materiais e bens por parte das empresas que estão a investir em Moçambique. Contudo, julgamos ser necessária precaução a

médio/longo prazo, sob pena de estar a criar-se um estímulo à importação, ao invés da produção interna. Estimular-se a importação seria incompreensível num país que é altamente rico em matérias-primas. Produzir é a fórmula de sucesso para ajudar a população local a enriquecer. E, portanto, pensamos que a médio prazo a solução passará por diminuir o vasto leque de isenções nas importações.

No âmbito do art.13º ficam isentas as exportações, operações assimiladas e transportes internacionais aí descritos. De acordo com o disposto na alínea a) e b) do nº1 do art.14º CIVA, isenta-se do imposto as importações de bens que se destinem a zonas económicas especiais ou a zonas francas, bem como as transmissões de bens expedidos ou transportados para estas zonas de regimes aduaneiros e fiscais especiais e as prestações de serviços de transporte com elas relacionadas.

Acresce ainda a isenção prevista no art.35º CIVA, para os sujeitos que não possuindo nem sendo obrigados a possuir contabilidade organizada, não praticando operações de importação, exportação ou outras com elas conexas, que não tenham atingido no ano civil anterior um volume de negócios superior a 750 000 meticais, o que equivale a cerca de 20 000 euros. No art.42º CIVA prevê-se um regime de tributação simplificada, aplicável aos contribuintes com volume de negócios superior a 750 000 meticais e inferior a 2 500 000 meticais, com idênticos requisitos aos acima descritos a propósito do art.35º CIVA. O apuramento do imposto é feito através da aplicação da percentagem de 5% ao valor das vendas ou serviços realizados. Mais uma vez, este regime remete-nos para o Imposto Simplificado para Pequenos Contribuintes, que já tivemos oportunidade de analisar acima.

Analisaremos agora o Código dos Benefícios Fiscais, onde melhor se compreenderá a importância actual dos regimes de zonas de rápido desenvolvimento, zonas francas e zonas económicas especiais em Moçambique.

### III. Os Benefícios Fiscais

Teríamos uma lacuna se não olhássemos ao Código dos Benefícios Fiscais, que assume hoje uma importância fulcral na compreensão do sistema fiscal moçambicano e da situação de redistribuição de riqueza em Moçambique.

O Código dos Benefícios Fiscais consta da Lei n° 4/2009, de 12 de Janeiro. No âmbito do art.1° esclarece-se que os benefícios constantes deste Código serão aplicáveis aos investimentos realizados por pessoas singulares e colectivas, ao abrigo do previsto na Lei de Investimentos (Lei n° 3/93). Consideram-se benefícios fiscais, as medidas que impliquem a isenção ou redução do montante a pagar dos impostos em vigor, com o fim de favorecer as actividades de reconhecido interesse público, bem como incentivar o desenvolvimento económico do país, de acordo com o previsto no art.2° do CBF. Entre as várias medidas que resultam em benefícios fiscais, enumeram-se: as deduções à matéria colectável; as deduções à colecta; as isenções; a redução da taxa de imposto e o diferimento do pagamento deste; entre outras. Gozam dos benefícios fiscais constantes do CBF os investimentos levados a cabo no âmbito da Lei de Investimentos, os investimentos fora do âmbito da Lei de Investimentos nas actividades de comércio e indústria desenvolvidas nas zonas rurais; no comércio a grosso e a retalho em infra-estruturas novas; na indústria transformadora e de montagem. Ficam excluídos do direito ao gozo dos benefícios fiscais os investimentos levados a cabo nas actividades de comércio.

O Código dos Benefícios Fiscais divide-se em dois tipos de benefícios distintos: benefícios genéricos e benefícios específicos. Nos termos do artigo 13° do CBF, os benefícios genéricos aplicam-se aos investimentos que não sejam destinatários de benefícios específicos. Dado a categoria de benefícios genéricos apresentar um carácter residual, comecemos a nossa análise pelos benefícios de natureza específica.

Em primeiro lugar, existirá isenção de IVA e de direitos aduaneiros quanto aos investimentos que tenham por objecto, exclusivamente, proceder à criação de infra-estruturas básicas de utilidade pública e indispensáveis para a promoção e atracção de investimentos, quando estas sejam levadas a cabo pelo sector privado ou por parcerias público-privadas, para exploração de actividades concretas em sectores da economia nacional, tais como a construção e reabilitação de estradas, caminhos de ferro, aeroportos, abastecimento de água, energia eléctrica e telecomunicações, entre outros. Existe também uma palavra a dizer em matéria de impostos sobre o rendimento, pois os investimentos desta natureza que tenham por objecto a criação de infra-estruturas básicas de utilidade pública, permitem uma redução em 80% da taxa de IRPC nos primeiros cinco exercícios fiscais; redução de 60% da taxa, do sexto ao décimo exercício fiscal; e uma redução de 25% da taxa do décimo-primeiro ao décimo-quinto exercícios, o que é igualmente aplicável em sede da segunda categoria de IRPS. No que se refere ao comércio e indústria nas zonas rurais, beneficiam igualmente da isenção de IVA e direitos aduaneiros. O mesmo se verifica a nível da agricultura e pescas, ao que

acresce uma redução da taxa de IRPC ou da segunda categoria de IRPS em 80% até 31 de Dezembro de 2015, e no período que decorra entre 2016 e 2025 os investidores poderão contar com uma redução da taxa em 50%, e ainda os benefícios complementares previstos nos artigos 18º e 19º, por remissão do artigo 29º do CBF.

Interessante e assertiva é, sem dúvida, a solução adoptada no art.18º, onde o legislador vem premiar os investidores que optem por dar formação profissional a trabalhadores moçambicanos permitindo a dedução dos custos à matéria colectável para efeitos de IRPC ou IRPS, durante os primeiros cinco anos a contar da data do início da actividade, até ao limite de 5% da matéria colectável. Quando se trate de formação para utilização de equipamento considerado novas tecnologias esse limite sobe para 10% da matéria colectável. Esta é uma solução que deve ser aplaudida e julgo que o futuro de Moçambique passará por soluções desta natureza que contribuam construtivamente para a redução do flagelo do desemprego e que de forma original permitam a redistribuição de riqueza<sup>28</sup>.

Igualmente interessante é a solução adoptada pelo artigo 19º, em que a lei fiscal faz com que o desenvolvimento seja levado a cabo pelas mãos dos próprios investidores, subtraindo desta forma esse papel ao Estado. Desta forma, minora-se o impacto da não arrecadação de receita fiscal. O artigo 19º CBF prevê que os investimentos levados a cabo na cidade de Maputo podem ser considerados em 110% dos seus custos para efeitos de determinação da matéria colectável, num prazo de cinco exercícios fiscais a contar do início da exploração, relativamente a despesas relacionadas com a construção e reabilitação de estradas, caminhos-de-ferro, aeroportos, correios, telecomunicações, abastecimento de água, energia eléctrica, escolas, hospitais e outras obras de utilidade pública. Quando os investimentos sejam levados a cabo noutras províncias, o montante dedutível eleva-se para 120% das despesas.<sup>29</sup>

Os projectos de grande dimensão, quando os investimentos excedam doze milhões e quinhentos mil meticais, o equivalente a aproximadamente 63 000 euros, gozam de isenção de direitos aduaneiros e IVA e ainda de benefícios complementares. Este é um valor relativamente baixo e fácil de atingir para os grandes projectos estrangeiros que se

---

<sup>28</sup> “Another approach to concerns about inequality is to introduce preventive policies that lessen likelihood that poverty develops in the first place; and the best way of achieving this is by facilitating access to paid work. Helping people to move from benefits to work is a central element of “active social policies” (OECD, 2005). These policies rest on the idea that governments cannot simply mitigate the consequences of a wider distribution of market income through more redistribution (especially when other pressures on public spending are also rising) but should, more ambitiously, aim to change the conditions in which people develop”, OECD, *Growing unequal? Income distribution and poverty in OECD countries*, OECD, Paris, 2008, pág.303

<sup>29</sup> “E aqui, mais do que em qualquer parte, o investimento externo depende da contenção do Estado Fiscal, já que as mais das vezes é de pouco valor o «produto administrativo» e social que lhe é oferecido em África: faltam frequentemente as infra-estruturas mais elementares, faltam a segurança pública e a certeza política, faltam a mão-de-obra qualificada, os mercados internos e tantos outros factores com os quais, antes do imposto, se entra em linha de conta na decisão de investir. Tudo isso explica, justificam que aqui as vantagens fiscais concedidas ao investidor vão substancialmente mais longe do que nos países industrializados: os impostos são «o preço da civilização»”, SÉRGIO VASQUES, in artigo *Converging para o zero: A Competição fiscal na África Sub-Sahariana*

têm desenhado para Moçambique, o que faz com que exista um universo bastante alargado de investimentos que facilmente se integrarão dentro desta categoria de benefícios<sup>30</sup>.

Procedeu-se também à criação de zonas de rápido desenvolvimento, mega-zonas delineadas no mapa moçambicano que abarcam quase a totalidade do território do país, onde os investidores gozam de um espaço geográfico alargado de isenções e benefícios fiscais. São consideradas zonas de rápido desenvolvimento as áreas geográficas do território nacional, caracterizadas por grandes potencialidades em recursos naturais, carecendo, porém, de infra-estruturas e com fraco nível de actividade económica, de acordo com o estipulado no art.39º CBF. As zonas de rápido desenvolvimento integram a zona do vale do Zambeze, onde se encontra a Província de Tete e os distritos de Gorongosa, entre outros; abarca ainda o Distrito de Nacala e as Ilhas de Moçambique, sendo feito a salvaguarda de possibilidade de aprovação de novas zonas pela entidade competente. Não só abarcam uma parte considerável do território nacional onde existem fortes interesses económicos, especialmente ligados à extracção e exploração de carvão e gás natural, como abrangem ainda um número considerável de actividades que podem gozar dessa isenção. No art.41º CBF enumera-se actividades como: a agricultura; o abastecimento de água; a produção, transporte e distribuição de energia eléctrica; telecomunicações; construção de imóveis de habitação; construção de infra-estruturas e exploração de hotelaria, turismo e similar; indústria; transporte de carga e de passageiros; educação; saúde. Os benefícios de que gozam são a isenção de direitos aduaneiros e IVA e o direito a crédito fiscal por investimento de 20% do total do investimento a deduzir na colecta de IRPC ou na segunda categoria de IRPS realizado durante o período de cinco exercícios fiscais. Somam-se os já conhecidos benefícios fiscais previstos nos artigos 18º e 19º CBF.

Criam-se ainda zonas francas industriais e zonas económicas especiais, com benefícios equivalentes que se estendem ao longo do percurso de vida de todo o projecto, ou seja, numa linha de longo prazo. Além das já habituais isenções de IVA e direitos aduaneiros, no caso das zonas francas industriais conta-se com uma isenção de impostos sobre o rendimento nos primeiros dez exercícios fiscais, com uma redução para 50% entre o 11º e o 15º exercícios e com uma redução da taxa em 25% ao longo da vida do projecto. Semelhante é a solução adoptada no caso das zonas económicas especiais, embora as reduções sejam mais ligeiras, mas o universo abarcado continua a ser o longo prazo, acompanhando o projecto até ao seu término.

---

<sup>30</sup> “Quando os lucros são obtidos por companhias estrangeiras pode-se com muito mais razão tributar esses lucros...as companhias estrangeiras também podem ter garantida a imunidade fiscal por um certo período de tempo, se estão estabelecendo indústrias novas e necessárias, e podem gozar de liberais concessões tributárias quando houver um reinvestimento dos seus lucros. Estas medidas, no entanto, têm aspecto de injustas e tendem a fomentar interesses criados que impedem a possível eliminação destes benefícios discriminatórios”, GERALD M. MEIER, ROBERT E. BALDWIN, *Desenvolvimento Económico*, Editora Mestre JOU, São Paulo, 1968, pág. 504

## Conclusão

*“I am favor of cutting taxes under any circumstances and for any excuse, for any reason, whenever it's possible.”*

— *Milton Friedman*

Parece-nos que Moçambique está a caminhar para uma grande zona de tributação zero. A dúvida que permanece é se as isenções e os demais benefícios fiscais serão estritamente necessários para que se capte investimento em Moçambique. É dúbio que esta estratégia a longo prazo se venha a revelar benéfica para o país.

Esta é uma lei que abona visivelmente a favor dos grandes interesses económicos instalados em Moçambique.<sup>31</sup> O perigo que se adivinha é a extensão deste tipo de “concessões” ou benefícios fiscais, em áreas onde Moçambique poderia encontrar uma fonte de arrecadação de impostos, e que desta forma lhe fica vedada essa pretensão a médio/longo prazo. Outro perigo é a possibilidade destes investimentos não virem a contribuir para a saída do país da situação de extrema pobreza, da permanência dos níveis de desemprego, e do fraco poder de compra da população. Existe a possibilidade de investimento não ser sinónimo de melhoria das condições de vida da população.<sup>32</sup> A se verificar, será reflexo de uma errada estratégia de redistribuição de riqueza.

---

<sup>31</sup> “O mesmo é dizer, o reapetrechamento fiscal dos Estados africanos e a consolidação da sua base tributária dependem largamente do investimento estrangeiro, e tal é a sua importância no relançamento das economias africanas que a disciplina do investimento estrangeiro se torna uma peça legislativa de primeira grandeza. Não é já o sistema fiscal que condiciona o seu conteúdo, mas bem o contrário: o sistema fiscal é transformado em função das exigências do investimento externo, o sistema fiscal é em larga medida um sistema feito para estrangeiros, voltado para fora, extroverso”, SÉRGIO VASQUES, in artigo *Convergindo para o zero: A Competição fiscal na África Sub-Sahariana*

<sup>32</sup> Numa opinião um pouco extremada em relação ao nosso entendimento a propósito da atribuição de benefícios fiscais, “De outro lado, são apontados aos benefícios fiscais inconvenientes que os tornam relativamente inadequados ou menos adequados para a realização do fomento económico-social do que as subvenções directas. Neste sentido, é referido que da própria estrutura das normas jurídico-fiscais resulta que os benefícios fiscais apenas limitadamente constituem meios adequados de fomento, seja porque apenas são utilizáveis relativamente a contribuintes que se insiram no sistema fiscal, não podendo assim obter qualquer “prestação” fiscal dos que, por não disporem de rendimento ou disporem de fraco rendimento, não paguem impostos, seja porque, ao basearem-se na tributação do rendimento, assente numa taxa progressiva, aumentam à medida que cresce o rendimento. Ora, devendo os benefícios fiscais para serem repartidos de uma maneira materialmente justa, guiarem-se, por via de regra, pelo princípio da necessidade, não devem crescer com o rendimento, mas ao invés, decrescer. Daí que tais benefícios fiscais, porque criam maiores vantagens para quem delas menos precisa e, ao contrário, menores vantagens para quem menos delas carece, se configurem como inadequados, injustos e violadores da igualdade material”, JOSÉ CASALTA NABAIS, *O Dever fundamental de pagar impostos – Contributo para a compreensão dos estado fiscal contemporâneo*, Almedina, Coimbra, 2012

## A REDISTRIBUIÇÃO NO SISTEMA FISCAL DE ANGOLA

Angola e Moçambique têm uma história em comum e um sistema tributário de raiz colonial<sup>33</sup>. No entanto, a evolução legislativa em matéria fiscal tem sido muito diferente. As situações a nível geográfico também são distintas, o que explica em parte a diferente evolução dos dois países. Moçambique revela uma certa dependência face à economia de África do Sul, Angola não. Moçambique é membro integrante do SADEC, Angola não. A receita fiscal em Moçambique é baixa, mas em Angola é ainda mais baixa. Em nenhum dos lugares a receita pública assenta essencialmente em impostos. Moçambique revela ainda alguma dependência face aos fundos internacionais, Angola centra a sua receita pública na extracção e exploração de petróleo e de metais preciosos. Moçambique tem um sistema fiscal em sentido moderno, Angola está a modernizar-se ainda. Angola atravessa agora uma profunda reforma no seu sistema fiscal, a UTERT. Os principais objectivos desta reforma são a redução da dependência do petróleo, o estímulo do investimento e acautelamento de preocupações sociais. Angola não tem um imposto sobre o rendimento suficientemente eficaz. Angola continua a viver sem um imposto geral ou único sobre o consumo, como é o IVA. E sem um sistema fiscal consistente e moderno, será que podemos falar de redistribuição de riqueza em Angola?

---

<sup>33</sup> “...o sistema fiscal angolano mantém, no essencial, uma concepção formalmente cedular herdada da época colonial. Resumidamente, os rendimentos do trabalho são tributados em sede do Imposto sobre os Rendimentos do Trabalho, os rendimentos de capital são tributados em sede de Imposto sobre a Aplicação de Capitais e Imposto Predial Urbano. Finalmente, aos lucros das actividades industriais e empresariais é aplicável o Imposto Industrial. A natureza fragmentária da tributação do rendimento das pessoas singulares é acentuada pela inexistência de um imposto complementar (de sobreposição). São hoje poucos os sistemas fiscais que adoptam a tributação cedular pura, visto constituir um obstáculo à progressividade do imposto”, J. L. SALDANHA SANCHES e JOÃO TABORDA DA GAMA, *Manual de Direito Fiscal Angolano*, Almedina, Coimbra, 2010, pág.262

## **I. Impostos sobre o Rendimento**

### **1. O Imposto sobre os Rendimentos do Trabalho**

O Código do Imposto sobre os Rendimentos do Trabalho, usualmente designado IRT, consta da Lei 10/99, de 29 de Outubro.

No art.1º do Código do IRT define-se a incidência do imposto. O IRT incide sobre os rendimentos por conta própria ou por conta de outrem, expressos em dinheiro ou em espécie, de natureza contratual ou não contratual, periódicos ou ocasionais, fixos ou variáveis, independentemente da sua proveniência, local, moeda, forma estipulada para o seu cálculo e pagamento. Abre-se uma cláusula consideravelmente aberta acerca do que se entende por rendimentos do trabalho susceptíveis de incidência no âmbito do IRT<sup>34</sup>.

Contudo, esta cláusula aberta do art.1º é limitada pela previsão do art.2º CIRT. O art.2º CIRT vem esclarecer que não constituem matéria colectável: os subsídios de desemprego, por morte, por acidentes de trabalho e doenças profissionais, entre outros; as pensões de reformas por velhice e invalidez; os subsídios diários, de férias, o 13º mês, os subsídios de representação, viagens e deslocações; os abonos de família; entre outros.

### **2. Tributação dos rendimentos do trabalho por conta própria**

No art.3º da Lei 10/99, os rendimentos de trabalho por conta própria consideram-se os auferidos no exercício, de forma independente, de profissão de carácter científico, artístico ou técnico da actividade pessoal do contribuinte ou pela prestação de serviços, de forma independente, não tributados por outro imposto.

No entanto, as actividades de carácter científico, artístico ou técnico sujeitas a tributação no âmbito do IRT, limitam-se às que sejam expressas na lista anexa ao Código, por via da remissão do nº3 do art.3º CIRT.

A lista anexa inclui um universo relativamente vasto de profissões independentes como engenheiros, arquitectos, actores, músicos, jornalistas e repórteres, pintores,

---

<sup>34</sup> “A tributação do rendimento pessoal deverá ser, em princípio, uma tributação compreensiva, sem exclusões ou zonas de não tributação. Se a adopção de um conceito de rendimento que exclua os acréscimos patrimoniais conduz a uma situação de injustiça e de distorção económica, também uma forma específica de previsão legal que esqueça ou exclua certos tipos de rendimento conduz a resultados negativos”, J. L. SALDANHA SANCHES E JOÃO TABORDA DA GAMA, *Manual de Direito Fiscal Angolano*, Wolters Kluwer, Coimbra Editora, Coimbra, 2010, pág.250

escultores, economistas, contabilistas, enfermeiros, juristas, advogados, médicos, veterinários, agrónomos, desportistas, professores, entre outras profissões especificadas. Apesar da lista anexa ter uma estipulação com um grau de abrangência considerável, deparamo-nos sempre com o problema de tratar-se de uma enumeração taxativa e que permite que as actividades aí não especificadas não sejam sujeitas a imposto.

O art.5º contraria um princípio a que estamos habituados, o princípio da tributação universal dos rendimentos ou *worldwide income*, optando-se em Angola por um sistema de tributação na fonte. Existe aqui tributação dos sujeitos residentes e não residentes mas exclusivamente pelos rendimentos obtidos em território angolano. Numa tributação de base universal, tributam-se a totalidade dos rendimentos do sujeito passivo independentemente destes terem sido obtidos em território nacional ou fora dele.

### **3. Isenções**

Relativamente às isenções no âmbito do CIRT, contrariamente ao que acontece em Moçambique, não podemos falar de uma ampla enumeração de “concessões”. No art.7º CIRT apenas é curiosa a isenção atribuída aos cidadãos nacionais com idade superior a 60 anos pelos rendimentos do trabalho percebido por conta de outrem, um pouco desprovida de sentido. Ainda no plano das isenções, cabe-nos analisar o art.8º CIRT, onde o critério de fixação da isenção é a remuneração mensal obtida pelo sujeito passivo, quando esse quantitativo seja igual ou inferior ao valor mínimo a isentar constante da tabela do IRT. A crítica a apontar neste caso prende-se com o facto de não ser possível fixar um quantitativo de base mensal em relação à remuneração dos trabalhadores por conta própria. Seria mais lógico que esse quantitativo fosse anual, e não mensal. Observamos assim algumas incongruências e inconsistências quanto às isenções concedidas no âmbito do CIRT.

### **4. Taxas**

Quanto às taxas constantes do art.15º CIRT, sobressai a solução adoptada no nº2 do artigo atrás citado, quanto à tributação dos sujeitos passivos que exerçam actividades por conta própria. Neste caso, a solução adoptada passa por uma equiparação dos trabalhadores por conta própria à tributação das empresas, existindo aplicação de uma *flat tax* ou taxa única de 15%. No entanto, gera-se uma clara desproporção face à taxa normal aplicável em sede de Imposto Industrial que se encontra fixada em 35%.

Quanto às taxas aplicáveis relativamente aos trabalhadores por conta de outrem encontram-se escalonadas entre o pagamento de uma parcela fixa e a aplicação da taxa ao montante em excesso. As taxas variam entre 5% e 17%, com uma larga *range* de intervalos de rendimento e com uma baixa variação das taxas aplicáveis entre essas diversas categorias ou classes<sup>35</sup>. Quem aufera mensalmente um rendimento igual ou inferior a 25 000 kwanzas, o equivalente a aproximadamente 200 euros, ficará isento de imposto. Face à situação social em Angola já analisada, facilmente concluímos que uma parte considerável da população será abrangida pelo regime de isenção de IRT. No que respeita aos indivíduos com níveis salariais mais elevados, como podemos observar a taxa mais elevada aplicável é relativamente baixa, inclusive face ao verificado em Moçambique. Um contribuinte que tenha um rendimento superior a 230 000 kwanzas mensais vê subtraído do seu rendimento uma parcela fixa de 25 750 kwanzas e ao excesso será aplicada uma taxa de 17%. A falta de progressividade é mais premente nos escalões de rendimentos mais elevados, em especial no último escalão de rendimento a partir do qual deixa de existir uma diferenciação da taxa aplicável, que será sempre a mesma para qualquer nível de rendimento superior a esse limite mensal. Em geral, a subida da taxa não é equivalente ao aumento do rendimento, não revelando o nível real de sacrifício exercido pelo contribuinte. À medida que o rendimento aumenta, o sacrifício exercido pelo contribuinte diminui. Na verdade, o que acontece é que se gera um efeito perverso da aparente progressividade, produzindo-se um efeito regressivo.

## **5. Deduções à colecta**

Não existem deduções à colecta para os trabalhadores por conta de outrem no âmbito do Imposto sobre o Rendimento do Trabalho, ou seja, não existe uma incidência do imposto sobre o rendimento real do agregado familiar. Existe uma simplificação do imposto que se reflecte num afastamento da personalização do mesmo.

## **6. Tributação dos rendimentos do trabalho por conta de outrem**

Nos termos do art.16º, a tributação dos trabalhadores por conta de outrem é feita exclusivamente através de retenção na fonte a taxas liberatórias por parte da entidade empregadora. A simplicidade do imposto reflecte-se também nesta regra, que no entanto em nada reflecte a situação de riqueza do sujeito passivo, vindo apenas facilitar a administração fiscal.

---

<sup>35</sup> Tabela 8 em anexo – taxas aplicáveis a trabalhadores por conta de outrem em sede de IRT

## Conclusão

Em conclusão, o Imposto sobre o Rendimento do Trabalho é um imposto simples, *standard*, que se centra menos na situação concreta de cada indivíduo, para se concentrar mais em criar um imposto de fácil administração<sup>3637</sup>. Estas opções são particularmente preocupantes quando reflectimos sobre a finalidade redistributiva do rendimento. Um imposto sobre o rendimento que se aparta da situação concreta ou real de cada sujeito passivo é um imposto que assume uma situação padronizada dos contribuintes. Revela o fechamento ou indisponibilidade por parte do Estado para “ouvir” ou “conhecer” a situação real de cada sujeito passivo. E se existem benefícios neste tipo de comportamento, existe paralelamente um claro prejuízo para o contribuinte, não obstante reconhecermos a possibilidade de colmatar este simplismo do IRT com medidas aditivas ou substitutivas como o recurso a subsídios e outros meios de financiamento pela “despesa”<sup>38</sup>. No entanto, o afastamento da finalidade de redistribuição de riqueza no âmbito do IRT é óbvio.

---

<sup>36</sup> “O sistema angolano tem, em todo o caso, enormes vantagens, nomeadamente na simplicidade que garante a todos os intervenientes (Administração, empresas e contribuintes), que de resto aplicam o mesmo regime jurídico há décadas, aspecto importante sempre que a capacidade técnica e financeira de assimilação de reformas profundas seja reduzida”, J. L. SALDANHA SANCHES E JOÃO TABORDA DA GAMA, *Manual de Direito Fiscal Angolano*, Wolters Kluwer, Coimbra Editora, Coimbra, 2010

<sup>37</sup> “Um modelo fiscal mais simples será sempre melhor porque: é menos susceptível ao incumprimento; é menor a necessidade de recorrer ao cumprimento coactivo; carece de menores recursos de gestão e fiscalização; é menos propenso à fraude; propicia uma informação mais rigorosa sobre quem possui o quê, constituindo uma ferramenta muito melhor não só para a redistribuição de apoios sociais, como para a acção do Estado em geral...”, JOÃO RICARDO CATARINO, *Redistribuição Tributária*, Almedina, Coimbra, 2008, pág.646

<sup>38</sup> “...o custo do subsídio é o mesmo que a receita perdida em virtude do benefício fiscal, com a vantagem de ser mais transparente e de a sua atribuição dever ser decidida todos os anos, orçamento após orçamento”, SALDANHA SANCHES, *Justiça Fiscal*, Fundação Francisco Manuel dos Santos, Lisboa, 2010

## **I. Impostos sobre o Consumo**

### **1. Imposto de Consumo**

Ao contrário do que poderíamos esperar, Angola não tem ainda um imposto geral sobre o consumo. Não existe IVA em Angola<sup>39</sup>. Existe um imposto monofásico, cobrado a montante, com uma base estreita sobre as mercadorias e que apenas limitadamente incide sobre os serviços. Facilmente se compreende que a opção por um modelo de tributação como este colocará alguns problemas, como a não sujeição de inúmeros actos de consumo que não estejam devidamente tipificados na lei. O leque de casos não sujeitos a imposto é grande, ainda que existam reformas com o intuito de incluir actos de consumo anteriormente não tipificados.

A legislação relativa à tributação do consumo consta do Decreto nº41/99, de 10 de Dezembro, e do Decreto Legislativo Presidencial nº7/11, de 30 de Dezembro.

No art.1º do Decreto nº41/99, a tributação incidia essencialmente sobre as mercadorias, sendo muito limitado o leque de serviços alvo de tributação sobre o consumo. Na alínea a) do nº1 do artigo 1º, considera-se facto gerador de imposto a produção e a importação de mercadorias.

Quanto aos serviços, tributava-se exclusivamente o consumo de água e energia; os serviços de telecomunicações; e os serviços de hotelaria e outras actividades com ela conexas. Com o decreto legislativo presidencial vem reforçar-se o leque de serviços abrangido pelo imposto sobre o consumo.

O art. 1º passa a incluir como factos geradores de imposto a locação de áreas preparadas para conferências, colóquios, exposições, publicidade ou outros eventos; os serviços de consultoria, designadamente a consultoria jurídica, fiscal, financeira, de engenharia, arquitectura, economia, imobiliária, os serviços de auditoria, revisão de contas e advocacia. Ainda os serviços de turismo e viagens promovidos por agências de turismo ou operadores turísticos equiparados; o acesso a espectáculos ou eventos culturais, artísticos ou desportivos; o aluguer de viaturas.

---

<sup>39</sup> “Outra dificuldade resultante da criação do IVA prende-se com o facto de, face à sua vocação geral, poder conduzir ao aumento da carga fiscal, o que, conjugado com a natureza potencialmente regressiva da tributação do consumo e os baixos rendimentos da população nos países em desenvolvimento, terá um impacto desproporcional sobre populações mais desfavorecidas”, J. L. SALDANHA SANCHES E JOÃO TABORDA DA GAMA, *Manual de Direito Fiscal Angolano*, Wolters Kluwer, Coimbra Editora, Coimbra, 2010, pág.366

Até 2011, todos estes serviços e outros aqui não mencionados não eram sujeitos a imposto sobre o consumo. O problema é que se estava a concentrar a tributação nas mercadorias, e a esquecer a tributação dos serviços.

Os serviços são essencialmente consumidos pela fracção da população mais rica, as mercadorias principalmente consumidas pelos mais pobres. A opção era por penalizar o consumo dos mais pobres, e aliviar o preço do que é consumido pelos mais ricos. Parece-nos óbvio que tal estratégia tenderia para um aprofundamento do fosso entre ricos e pobres.

São sujeitos passivos deste imposto as pessoas singulares, colectivas ou outras entidades que pratiquem operações de produção, fabrico ou transformação de bens, também quem proceda à importação de bens. Por aqui percebe-se a inevitabilidade de gerar-se um efeito em cascata. Com a finalidade de minorar esse efeito, o legislador recorre a isenções<sup>40</sup>.

No art.3º, o legislador exclui a incidência do imposto sobre os produtos agrícolas e pecuários não transformados, sobre a silvicultura, sobre a pesca e sobre os produtos minerais. No capítulo II trata-se de isenções. No âmbito do art.4º do Imposto de Consumo, isentam-se de imposto os bens exportados; os bens manufacturados em resultado de actividades desenvolvidas por processos artesanais; as matérias-primas e os bens de equipamento para a indústria nacional.

## 2. Taxas

O Imposto de Consumo angolano aplica uma taxa normal relativamente baixa, fixada em 10%. Existe uma grande abrangência de produtos essenciais ou de consumo básico por taxas reduzidas de 2%. E uma clara penalização do consumo de luxo. Não existem impostos especiais sobre o consumo. Mas existe uma intenção clara por parte do legislador de tributar o consumo de luxo ou secundário no âmbito do Imposto de Consumo, através da aplicação de taxas mais elevadas.

No Anexo I ao Regulamento do Imposto do Consumo aplica-se a taxa reduzida de 2% a bens como a carne de bovino e aves, o leite, os legumes, o trigo, o milho, o arroz, as farinhas de cereais, os óleos, os açucares, os medicamentos, os sabões, os livros, as máquinas e aparelhos, entre outros. Já no Anexo II, relativo às

---

<sup>40</sup> “A grande fragilidade do Imposto de Consumo angolano reside na inevitabilidade de tributação em cascata, o que provoca distorções significativas na actividade económica... Na prática, este modelo de tributação não alcança a neutralidade económica que se consegue com o IVA, prejudicando-se assim o desenvolvimento da actividade económica. O legislador acaba por combater a tributação em cascata introduzindo novas isenções, criando assim novas distorções”, J. L. SALDANHA SANCHES E JOÃO TABORDA DA GAMA, *Manual de Direito Fiscal Angolano*, Wolters Kluwer, Coimbra Editora, Coimbra, 2010, pág.368

mercadorias importadas e de produção nacional aplicam-se taxas agravadas na ordem dos 20% a 30%. Neste caso, trata-se de bens considerados de consumo de luxo, como os vinhos, os vermouths, o tabaco, os produtos de beleza, o vestuário e os acessórios, os diamantes, os veículos automóveis. Curioso é o facto de encontrarmos nesta vasta lista as águas, em especial as águas minerais, tributadas a uma taxa de 20%. Do Anexo III, constam os serviços de hotelaria, turismo e similares aos que se aplica uma taxa de 10%, e aos serviços de telecomunicações, ao consumo de água e ao consumo de energia aplica-se a taxa de 5%.

## **II. Tributação das Actividades Petrolíferas**

O sector petrolífero é aquele que gera maior receita tributária em Angola. Portanto, falar de Angola passa necessariamente por compreender e conhecer a tributação das actividades petrolíferas, dada a sua enorme importância na movimentação de capitais no país e para a receita fiscal.

## Conclusão

Como vimos, o problema com que nos deparamos em Angola prende-se com o facto de existir ainda um sistema fiscal que tem raízes no sistema fiscal colonial, que só agora está a ser alvo de reforma. Ao contrário de Moçambique, não podemos falar de um sistema fiscal em sentido moderno. A redistribuição de riqueza é posta em causa especialmente quando olhamos para a tributação sobre o rendimento que produz efeitos regressivos. Um sistema assente numa opção de atribuição de subsídios poderia minorar os efeitos da falta de progressividade do imposto<sup>41</sup>. O sistema de segurança social<sup>43</sup> em Angola está ainda em fase de desenvolvimento mas tem sido feito um esforço evidente ao longo dos últimos anos para criar um sistema de apoio aos mais desfavorecidos, no sentido de se alcançar uma plataforma de redistribuição da riqueza e de justiça social à semelhança do que acontece nos países desenvolvidos de raiz europeia<sup>44</sup>. Actualmente, e apesar dos esforços envidados até este momento, parece ainda não

---

<sup>41</sup> "... o imposto de rendimento negativo, acompanhado da eliminação efectiva de outros tipos de ajudas, não só bania a burocracia a estes associada como também seria mais efectivo na atribuição de ajuda directa a quem dela efectivamente precisa, através do parâmetro geral dos rendimentos efectivos num dado período económico. Estamos perante uma clara e assumida intervenção pública correctora das desigualdades na distribuição da riqueza e dos rendimentos que descarta, por esta via, a necessidade de estabelecimento de taxas progressivas de imposto para esse fim", JOÃO RICARDO CATARINO, *Redistribuição Tributária, Almedina, Coimbra, 2008, pág.179*

<sup>42</sup> "Uma crítica a estas propostas de implementação de um imposto negativo, radica no facto de ele pressupor a existência de meios financeiros disponíveis para auxiliar os de menores recursos, o que pode constituir um problema para as nações mais pobres, na medida em que o número de carentes cresce na razão inversa dos recursos disponíveis. Depois, sempre se poderia questionar a capacidade dos governos para efectuar uma avaliação satisfatória das necessidades reais, sendo que este se apresenta um aspecto da maior importância pelas dificuldades práticas que apresenta. Finalmente, sempre se pode criticar a proposta salientando que o imposto negativo poderá, no limite, reduzir a pobreza, não eliminá-la. A verdade é que em defesa do imposto negativo se pode alegar que ele pretende reduzir, não eliminar a pobreza... Milton concebe-o como um meio de efectivar uma importante redistribuição, perturbando ao mínimo o funcionamento do mercado.", JOÃO RICARDO CATARINO, *Redistribuição Tributária, Almedina, Coimbra, 2008, pág.181*

<sup>43</sup> "A exigência mais elementar do princípio do Estado Social está na garantia de condições essenciais de vida dos cidadãos e na preservação do seu rendimento de subsistência. Esta exigência concretiza-se, antes do mais, através de despesa pública realizada no quadro da segurança social... A segurança social constitui, afinal, o mais importante mecanismo público de redistribuição de riqueza", SÉRGIO VASQUES, *Manual de Direito Fiscal, Almedina, Coimbra, 2011, pág.272*

<sup>44</sup> "The different designs of social programmes influence the distribution of household incomes in different ways, in assessing these impacts it is important to distinguish between *targeting, progressivity and redistribution*...In this context, welfare states can have differing objectives and achieve different types of redistribution...The second main objective of the welfare state can be described as taking from the rich to give to the poor (what Barr calls the "Robin Hood" motive). Targeting of benefits is usually justified as a means of achieving the "Robin Hood" objective. Bismarckian-type welfare states can be characterised as giving priority to the "piggy-bank" objective, while Beveridgean-type welfare states give priority to the "Robin-Hood" objective. In practice, social protection systems in all OECD countries involve a mix of redistribution between rich and poor and risk insurance or lifecycle redistribution, although the mix of elements differs between countries." OECD, *Growing unequal? Income distribution and poverty in OECD countries*, OECD, Paris, 2008, pág.100

permitir a reversão necessária da falta de redistribuição existente pela via fiscal. Em sede de tributação de consumo, não podemos contar também com um imposto de consumo em sentido moderno. Não existe IVA em Angola, o que provoca importantes lacunas na abrangência de situações objectivas que poderiam ser alvo de tributação e não o são. A opção por um sistema de *source income* também não se mostra o mais adequado. No entanto, revela-se alguma “sensibilidade fiscal” com aplicação de taxas reduzidas relativamente a bens de necessidade básica. Em conclusão, esperamos que a Reforma nos traga “novas respostas” em breve e que permita alcançar maior justiça fiscal e social, encontrando mecanismos de redistribuição de riqueza que respondam às necessidades de emergência social do país.

## **A REDISTRIBUIÇÃO NO SISTEMA FISCAL DE CABO-VERDE**

Falar de Cabo-Verde é completamente díspar de falar de Angola ou Moçambique. As realidades são distintas, o enquadramento geográfico também e o estágio de desenvolvimento é muito diferente. Cabo-Verde é um país alicerçado no turismo, no sector terciário. A descoberta de Cabo-Verde enquanto destino turístico gerou um desenvolvimento mais rapidamente impulsionado. No entanto, Cabo-Verde não é todo igual. O território é claramente divisível em dois lados opostos. As ilhas que são objecto de exploração turística, e as ilhas que não o são. Os estádios de desenvolvimento são igualmente díspares. Onde existe turismo, a população é mais rica e instruída. Onde não existe, a população é muito pobre e iletrada. Igualmente importante seria proceder à criação de estímulos nas ilhas menos exploradas turisticamente para que se reduza a situação de pobreza.

## I. Impostos sobre os Rendimentos

### 1. Imposto Único sobre os Rendimentos

Em Cabo-Verde a tributação dos rendimentos é feita através do Imposto Único sobre os Rendimentos (IUR), aprovado pelo lei nº1/96, de 15 de Janeiro.

A novidade em Cabo-Verde é que o imposto sobre os rendimentos é construído com vista a ser simultaneamente aplicável a pessoas singulares e a pessoas colectivas, como facilmente podemos compreender através da previsão do nº1 do art.2º do Regulamento do IUR. Ao passo que, em Moçambique existe o IRPS em sede de tributação de pessoas singulares e o IRPC aplicável às pessoas colectivas, e em Angola, respectivamente, o IRT e o Imposto Industrial. Existem dois projectos de lei em Cabo-Verde que procedem a uma divisão do IUR em IUR-PS e IUR-PC, isto é, IUR das Pessoas Singulares e IUR das Pessoas Colectivas<sup>45</sup>.

Existe uma opção pela tributação na fonte ou *source income* como podemos depreender do art.5º do IUR, “relativamente às empresas e pessoas singulares com sede, direcção efectiva ou domicílio fiscal em território caboverdiano, o imposto único incide sobre a totalidade dos seus rendimentos, obtidos no território nacional”.

Existem quatro categorias de rendimentos no que respeita à tributação das pessoas singulares, de acordo com o previsto no art.3º: categoria A – rendimentos prediais; categoria B – rendimentos comerciais, industriais, agrícolas e piscatórios; categoria C – rendimentos de capitais e outros rendimentos; categoria D – rendimentos de trabalho dependente e independente, incluindo pensões.

No que respeita a isenções, encontram-se isentas as actividades agrícolas ou pecuárias e de pesca, artesanais ou industriais que não excedam um volume de negócios superior a 3000 contos, à luz do disposto no art.11º do Regulamento do IUR. Contudo, ao contrário do que acontece em Moçambique, estes não são os sectores económicos mais fortes em Cabo-Verde. O sector terciário é o sector que gera maior crescimento no país e deve ser através do turismo e dos serviços que o Estado deve procurar obter maior receita pública.

O art.12º não se trata propriamente de uma isenção mas antes de uma exclusão de tributação ao estabelecer um mínimo de existência. De acordo com a previsão do artigo atrás citado, ficam isentos de imposto único os rendimentos de trabalho dependente no valor anual igual ou inferior a 150 000 escudos, o equivalente a 1360 euros.

---

<sup>45</sup> [Fiscocaboverde.wordpress.com/legislação-fiscal/legislação-do-iur/](http://Fiscocaboverde.wordpress.com/legislação-fiscal/legislação-do-iur/)

O método declarativo fixa as taxas aplicáveis numa *range* entre 11,67% e 35%<sup>46</sup>. A taxa de 11,67% é aplicável aos rendimentos até 396 550 escudos, o que equivale a 3596 euros de rendimento anual, e a taxa de 35% é aplicável aos rendimentos que superem o limite máximo de 2 502 900 escudos, para melhor compreendermos, o que corresponde a 22 699 euros.<sup>47</sup> O escalão superior é relativamente baixo. No entanto, a grande dificuldade em Cabo-Verde é a aplicação de uma lei geral a uma população profundamente contraposta a nível de riqueza consoante a área em que habite.

Existe progressividade na tributação dos rendimentos em Cabo-Verde, no entanto à semelhança do que acontece em Moçambique, o factor crítico é a grande extensão de benefícios fiscais. Se em Moçambique se caminha para uma grande zona de tributação zero, em Cabo-Verde a situação não é distinta. Este é o país que já é designado como uma grande praça offshore<sup>48</sup>.

---

<sup>46</sup> De acordo com os dados de 2011, in [fiscocaboverde.wordpress.com/apoio-aos-contribuintes/taxas-met-declarativo/ano-2011/](http://fiscocaboverde.wordpress.com/apoio-aos-contribuintes/taxas-met-declarativo/ano-2011/)

<sup>47</sup> Consultar tabela anexa 9

<sup>48</sup> “Se ainda não se transformou África numa imensa zona franca, partes dela são-no efectivamente. Os últimos anos têm testemunhado a multiplicidade dos «paraísos fiscais» por terras africanas. Zonas Francas de Exportação, voltadas para os mercados internacionais; Zonas Francas Industriais, com acesso livre aos mercados internos; Portos Francos, inspirados em Hamburgo ou Singapura; Centros Off-Shore, mais e menos insulares; Zonas Económicas Especiais com configurações e regimes vários...”, SÉRGIO VASQUES, in artigo *Convergindo para o zero: A Competição fiscal na África Sub-Sahariana*

## **II. Impostos sobre o Consumo**

### **1. IVA**

Foi aprovado pela lei nº21/VI/2003, de 15 de Julho. Ao invés de Angola, Cabo-Verde tem um imposto geral sobre o consumo.

À luz do disposto no art.1º do Regulamento do IVA, ficam sujeitas a imposto sobre o valor acrescentado as transmissões de bens e prestações de serviços ocorridas no território nacional, a título oneroso, bem como as importações de bens.

No art.2º definem-se quem são os sujeitos passivos de IVA.

No art.3º procede-se a uma enumeração taxativa dos actos passíveis de serem classificados como transmissão de bens. E no art.4º do Regulamento, estipula-se que será considerada prestação de serviços toda e qualquer operação, efectuada a título oneroso, que não constitua transmissão ou importação de bens, na acepção dos artigos 3º e 5º. Com isto, demonstra-se que o IVA cabo-verdiano ao assumir o papel de um imposto geral acaba por abarcar todo o acto de consumo, permitindo por essa via uma maior receita fiscal em sede de tributação do consumo.

Em Cabo-Verde encontramos um Imposto sobre o Consumo com uma estrutura e construção bastante semelhante ao IVA português.

A nível de isenções estão sobretudo relacionadas com prestação de serviços médicos e sanitários, com serviços públicos, como previdência e assistência sociais, com o ensino, entre outras. Existem ainda isenções relativas a importação, exportação, operações assimiladas e transportes internacionais, bem como isenções relacionadas com regimes aduaneiros especiais. Também aqui se guiam bastante pelo modelo que já conhecemos, podendo dizer-se que existe um “quase” decalcamento” do regime do IVA português.

A taxa de imposto aplicável é de 15%, sendo relativamente elevada. No entanto, estão sujeitos a isenção bens como as carnes; os peixes frescos, refrigerados ou congelados, defumados, secos ou salgados; o leite; o iogurte; a manteiga; os queijos; os ovos; os legumes, como batatas, tomates, cebolas, couves, alface, entre outros; as frutas; o trigo; o milho; o arroz; o pão. Ou seja, a base da alimentação quase toda ela se encontra isenta de tributação sobre o consumo o que constitui uma importante medida especialmente para a fracção de população mais pobre.

### **III. Os Benefícios Fiscais em Cabo-Verde**

#### **1. Código dos Benefícios Fiscais**

O Código dos Benefícios Fiscais, abreviadamente designado CBF, foi aprovado pela Lei nº26/VIII/2013.

Em sede deste código, um dos princípios que nos desperta particular interesse é o princípio da transparência previsto no art.4º do CBF. Um dos argumentos mais invocados contra a concessão de benefícios fiscais relaciona-se com a facilidade de ocultação ou não previsão orçamental dos gastos relacionados com a atribuição de benefícios fiscais, ao passo que a opção por financiamento por via da despesa pública se revela sempre mais transparente. Em Cabo-Verde, o legislador quis prevenir expressamente o problema da transparência, estipulando no nº1 do art.4º CBF que o Estado tem o dever de promover a divulgação pública da informação necessária para que os cidadãos tomem conhecimento dos principais benefícios concedidos, do seu impacto financeiro e da respectiva fundamentação política e económica. No âmbito do nº2 do artigo atrás citado, a despesa fiscal gerada pela concessão de benefícios fiscais é objecto de divulgação através do relatório da proposta de lei de Orçamento do Estado.

Constituem pressuposto do gozo dos benefícios fiscais nos termos do art.6º, que, cumulativamente, os beneficiários sejam sujeitos passivos de IUR; que estejam enquadrados no regime de tributação pela contabilidade organizada; que utilizem a contabilidade organizada em conformidade com o sistema de normalização contabilística e de relato financeiro vigente em Cabo Verde; que empreguem exclusivamente o método de comunicação online; e que não sejam tributados por métodos indirectos. O gozo dos benefícios fiscais apenas é permitido a contribuintes que apresentem a sua situação fiscal e contributiva regularizada. Existe ainda a “abertura” de algumas excepções de gozo de benefícios a sujeitos passivos de IUR que não sejam tributados pelo regime de contabilidade organizada, à luz do disposto no nº3 do art.4º CBF.

No Capítulo II do CBF são atribuídos benefícios fiscais ao investimento. Os investimentos realizados no âmbito do Código do Investimento beneficiam de um crédito fiscal por dedução à colecta de IUR, de acordo com o previsto no art.12º, correspondente a 50% dos investimentos relevantes realizados nas áreas do turismo ou da indústria da promoção turística e da imobiliária turística, entre outras áreas. Sabemos que o sector do turismo é o mais importante sector da economia cabo-verdiana, inclusive no que respeita à capacidade de gerar receita fiscal. É importante que exista um estímulo ao investimento, mas é necessário ter cuidado para não desonerar fiscalmente as actividades turísticas. Os investimentos relevantes realizados nas demais áreas que não as previstas no âmbito da alí.a) do nº1 do art.12 CBF, gozam de um crédito fiscal de 30%. Ainda em relação ao investimento, prevê-se a isenção de Imposto

Único sobre o Património quando os investimentos, realizados no âmbito do Código do Investimento, envolvam a aquisição de imóveis. Existe ainda isenção de Imposto de Selo em operações de contratação de financiamento, nos termos do art.14º; isenção de direitos aduaneiros no art.15º; e a possibilidade de atribuição de incentivos excepcionais no art.16º.

No capítulo III atribuem-se benefícios fiscais à internacionalização, com redução da taxa de IUR até 50%, isenções em sede de Imposto de Selo, de IVA, de direitos e taxas aduaneiras, de IUP, e de emolumentos e outras imposições notariais.

No capítulo IV estipula-se os benefícios fiscais ao Centro Internacional de Negócios (CIN). O CIN consiste num conjunto de áreas geograficamente delimitadas, no qual operadores económicos devidamente licenciados podem desenvolver actividades económicas, bem como no conjunto de todos os operadores económicos devidamente licenciados aos quais são atribuídos benefícios fiscais, benefícios não fiscais e regimes aduaneiros especiais. Este é o conceito previsto no art.2º do Decreto-Legislativo nº1/2001, que cria e regulamenta o Centro Internacional de Negócios de Cabo-Verde.

O Centro Internacional de Negócios de Cabo-Verde é integrado por três grandes áreas de actividade: Indústria, Comércio e Prestação de Serviços. O CIN desdobra-se assim em Centro Internacional de Indústria (CII), Centro Internacional de Comércio (CIC) e Centro Internacional de Prestação de Serviços (CIPS), nos termos do disposto no art.3º do decreto-legislativo nº1/2001. Este diploma sofreu já alterações previstas no decreto-lei nº38/2013, de 2 de Outubro, que vem alterar e republicar o regime do Centro Internacional de Negócios de Cabo-Verde.

De acordo com o previsto no art.19º do CBF, às entidades licenciadas no Centro Internacional de Negócios de Cabo-Verde é aplicável benefício fiscal sob a forma de taxas reduzidas de IUR relativamente aos rendimentos derivados do exercício das actividades de natureza industrial ou comercial, e suas actividades acessórias ou complementares, bem como de prestação de serviços. No nº3 do art.19º estipula-se que o benefício fiscal atribuído nos termos do nº1 do mesmo artigo vigora até 2025, dependendo da criação de um mínimo de cinco postos de trabalho no Centro Internacional de Indústria e Centro Internacional de Comércio, existindo aplicação da taxa de 5% de IUR a entidades com cinco ou mais trabalhadores dependentes; de 3,5% de IUR para entidades com vinte ou mais trabalhadores; e de 2,5% para entidades com 50 ou mais trabalhadores dependentes. No Centro Internacional de Prestação de Serviços o mínimo de postos de trabalho exigido é de 2 e a taxa de IUR é de 2,5%. Cumula-se ainda benefícios de natureza aduaneira na importação de bens para as entidades acima referidas. O problema com que nos deparamos nestes casos prende-se com o extenso horizonte temporal a que se aplicam os benefícios fiscais. Quem gera riqueza vê-se a longo prazo “quase” isento do pagamento de IUR. Como sabemos, o IUR é o imposto mais apto para proceder à redistribuição de riqueza e com a baixa tributação das áreas de actividade mais susceptíveis de gerar receita fiscal, em especial o sector terciário, agrava-se a capacidade de proceder à redistribuição de riqueza. É

precisamente na área dos serviços, em torno da qual Cabo-Verde se desenvolve, que os benefícios são mais vinculados, com uma taxa inferior de IUR em vigor e com menor exigência de postos de trabalho.

No que respeita à criação de emprego, cria-se também benefícios fiscais de carácter social, permitindo que os sujeitos passivos de IUR com contabilidade organizada possam deduzir à colecta em cada exercício, por posto de trabalho criado no exercício imediatamente anterior, os montantes de 26 000 escudos por posto de trabalho criado nos concelhos da Boa Vista, da Praia e do Sal e de 30 000 escudos por posto de trabalho criado nos demais concelhos. Sabemos que o desemprego é um enorme flagelo que Cabo-Verde enfrenta e a pobreza dissemina principalmente nas ilhas em que a exploração turística não é tão forte, sendo esta uma medida claramente a favor do emprego e da criação de riqueza nas zonas mais necessitadas. E, logo, uma medida vantajosa no que respeita a redistribuição de riqueza.

De acordo com o disposto no art. 30º CBF, são considerados em 150% os encargos correspondentes à formação de trabalhadores; bem como os encargos com a contratação de jovens com idade não superior a 35 anos para estágio, e de quaisquer pessoas para formação ou reconversão profissional em empresas, com duração mínima de seis meses e duração máxima de um ano. Esta é uma solução legislativa que fomenta o emprego e que favorece a finalidade de redistribuição de riqueza.

## Conclusão

A criação de vastas zonas francas reduz a eficácia da redistribuição alcançada por via da progressividade do imposto sobre o rendimento. Cabo-Verde é um país com uma economia centrada no sector terciário, com especial enfoque no turismo e na prestação de serviços. O investimento nestas áreas depende essencialmente de investimento estrangeiro. Compreende-se que a criação de vastos regimes de benefícios fiscais que venham abarcar a principal fonte de receita tributária do país, o investimento externo, venha abrandar a possibilidade de redistribuição como forma de redução da pobreza profunda existente nas ilhas cabo-verdianas. Apesar do imposto sobre o rendimento utilizar bem o instrumento da progressividade, os regimes de benefício representam sempre uma ameaça pois abrem regimes de excepção ao previsto na legislação que cria os impostos sobre o rendimento e do consumo<sup>49</sup>.

---

<sup>49</sup> “...o recurso a impostos e a benefícios fiscais com esses objectivos extrafiscais terá necessariamente que ter um carácter excepcional”, JOSÉ CASALTA NABAIS, *Por um Estado fiscal suportável: Estudos de Direito Fiscal*, Vol. II, Almedina, Coimbra, 2008, pág.50

## Considerações Finais

Propusemo-nos a discutir a redistribuição de riqueza enquanto finalidade constitucionalmente estabelecida e orientadora dos sistemas fiscais considerados na sua globalidade. A situação de pobreza acentuada dos países africanos faz com que a questão seja mais premente. Trata-se de países que estão numa fase de transição entre o subdesenvolvimento e a desejada meta de desenvolvimento. A análise não pode ser estanque pois os factores que estão na origem das políticas fiscais adoptadas pelos países têm por base fenómenos recentes que se têm aprofundado nos últimos anos. Com especial foco no despertar do interesse internacional no continente africano, que se fez acompanhar de um forte investimento externo, despoletando um conjunto de necessidades que obrigou os Estados a sofrerem reformas profundas no sentido da criação de infraestruturas que suportassem o desenvolvimento preterido. As políticas fiscais dos Estados nos últimos anos têm sido traçadas com vista ao estímulo do investimento externo, forte sustentáculo do desenvolvimento regional. Prova disso são as extensas listas de benefícios fiscais com maior incidência em Moçambique e Cabo-Verde. Angola tem mostrado resistência e revela uma atitude de maior conservadorismo, mas sabe que a reforma é decisiva para garantir o investimento estrangeiro. O risco de recorrer-se a sistemas de benefícios fiscais como forma de estímulo é gerar-se distorções na economia real. Moçambique tem sabido contrabalançar a criação de estímulos para investidores, incitando simultaneamente à criação de infraestruturas pelos mesmos, a par de mecanismos de benefícios fiscais para os pequenos comerciantes e para as camadas mais desfavorecidas. Ao contrário do que seria esperado, num território já altamente abarcado por extensas zonas de “tributação quase zero” num mapa de longo prazo, em 2013 Moçambique aumentou as suas receitas tributárias. Esta é uma notícia bem-vinda, que contraria as nossas previsões. Angola vem também surpreender este ano pela diminuição da sua dependência face às receitas do sector petrolífero. Pela primeira vez, o Orçamento de Estado angolano conta com um cenário macrofiscal para o período 2013-2017, onde se prevê um aumento das receitas não petrolíferas, diminuindo a exposição do país à volatilidade das receitas petrolíferas. E tal como fomos surpreendidos pelos resultados alcançados a nível de receita tributária, quem sabe num horizonte não muito longínquo venhamos a alcançar resultados positivos relacionados com a redistribuição de riqueza. Há quem aponte numerosos defeitos às soluções adoptadas, há quem lhes reconheça o mérito, e há quem simplesmente esteja na expectativa de ver o que acontecerá. Mas talvez seja esta uma viagem ao futuro dos sistemas fiscais, ainda que um pouco enevoada no momento presente.

## Anexos

**Tabela 1. Macroeconomic Indicators. Mozambique**

<b>Table 1 - Macroeconomic Indicators</b>				
	<b>2011</b>	<b>2012(e)</b>	<b>2013(p)</b>	<b>2014(p)</b>
Real GDP Growth	7,3	7,4	8,5	8
Real GDP per capita growth	5	5,1	6,3	5,8
CPI inflation	10,4	2,7	6,5	5,7
Budget balance % GDP	-4,3	-8,2	-9,2	-9,5
Current account balance % GDP	-10	-18,8	-15,5	-15,8

Source: Data from National Bureau of Statistics; estimates (e) and prediction (p) based on authors' calculations.

**Tabela 2. Public Finances. Mozambique**

<b>Table 3 - Public Finances (percentage of GDP)</b>							
	<b>2004</b>	<b>2009</b>	<b>2010</b>	<b>2011</b>	<b>2012(e)</b>	<b>2013(p)</b>	<b>2014(p)</b>
<b>Total revenue and grants</b>	<b>23,3</b>	<b>27,1</b>	<b>29,5</b>	<b>30,1</b>	<b>28</b>	<b>27,5</b>	<b>26,8</b>
Tax revenue	13,7	15,6	17,9	19,6	19,4	19,2	18,8
Grants	8,8	9,5	9	7,8	6	5,8	5,4
<b>Total expenditure and net lending (a)</b>	<b>25,4</b>	<b>32,6</b>	<b>33,4</b>	<b>34,4</b>	<b>36,2</b>	<b>36,7</b>	<b>36,3</b>
Current expenditure	14,8	18	18,9	19,5	19,8	19,1	17,6
<i>Excluding interest</i>	13,8	17,5	18,1	18,5	18,6	17,9	17
Wages and salaries	7,1	8,9	9,2	9,8	9,8	9,2	8,7
Interest payment	1	0,5	0,8	1	1,2	1,2	0,6
<b>Primary balance</b>	<b>-1,1</b>	<b>-5</b>	<b>-3,1</b>	<b>-3,3</b>	<b>-7,1</b>	<b>-8</b>	<b>-8,9</b>
<b>Overall balance</b>	<b>-2,1</b>	<b>-5,5</b>	<b>-3,9</b>	<b>-4,3</b>	<b>-8,2</b>	<b>-9,2</b>	<b>-9,5</b>

a. Only major items are reported.

Source: Data from Domestic authorities; estimates (e) and prediction (p) based on authors' calculations

**Tabela 3. Macroeconomic Indicators. Angola**

<b>Table 1 - Macroeconomic Indicators</b>				
	<b>2011</b>	<b>2012(e)</b>	<b>2013(p)</b>	<b>2014(p)</b>
Real GDP Growth	3,9	7,9	8,2	7,8
Real GDP per capita growth	1,1	5,2	5,5	5,1
CPI inflation	13,5	10,3	8,7	9,3
Budget balance % GDP	10,2	7,8	4,8	3,5
Current account balance % GDP	9,6	8,2	8,1	7,6

Source: Data from Domestic authorities; estimates (e) and prediction (p) based on authors' calculations..

**Tabela 4. Public Finances. Angola**

<b>Table 3 - Public Finances (percentage of GDP)</b>							
	<b>2004</b>	<b>2009</b>	<b>2010</b>	<b>2011</b>	<b>2012(e)</b>	<b>2013(p)</b>	<b>2014(p)</b>
<b>Total revenue and grants</b>	<b>40,7</b>	<b>34,6</b>	<b>43,5</b>	<b>48,8</b>	<b>48,8</b>	<b>46,6</b>	<b>45,2</b>
Tax revenue	7,5	7,5	6,6	6,1	6,1	5,9	5,6
Oil revenue	32,3	25,7	34,2	40,2	40,2	38,3	37,1
<b>Total expenditure and net lending (a)</b>	<b>39,5</b>	<b>44,2</b>	<b>38,2</b>	<b>38,6</b>	<b>40,9</b>	<b>41,9</b>	<b>41,7</b>
Current expenditure	34,6	31,7	28,5	29,9	31,5	32,2	32,2
<i>Excluding interest</i>	32	30	27,3	29	30,5	31	30,9
Wages and salaries	11,4	11,1	9,4	9	8,7	8,3	7,8
Interest	2,6	1,7	1,2	1	1	1,2	1,3
<b>Primary balance</b>	<b>3,8</b>	<b>-7,9</b>	<b>6,5</b>	<b>11,2</b>	<b>8,8</b>	<b>5,9</b>	<b>4,7</b>
<b>Overall balance</b>	<b>1,2</b>	<b>-9,6</b>	<b>5,3</b>	<b>10,2</b>	<b>7,8</b>	<b>4,8</b>	<b>3,5</b>

a. Only major items are reported.

Source: Data from Domestic authorities; estimates (e) and prediction (p) based on authors' calculations

**Tabela 5. Macroeconomic indicators. Cape Verde**

<b>Table 1 - Macroeconomic Indicators</b>				
	<b>2011</b>	<b>2012(e)</b>	<b>2013(p)</b>	<b>2014(p)</b>
Real GDP Growth	5	4	4,8	5
Real GDP per capita growth	4	3	3,8	4
CPI inflation	4,5	2,5	2,4	2,5
Budget balance % GDP	-7,5	-7,3	-8,9	-8,9
Current account balance % GDP	-16,4	-14,1	-15	-16,4

Source: Data from National Authorities; estimates (e) and prediction (p) based on authors' calculations.

**Tabela 6. Public Finances. Cape Verde**

<b>Table 3 - Public Finances (percentage of GDP)</b>							
	<b>2004</b>	<b>2009</b>	<b>2010</b>	<b>2011</b>	<b>2012(e)</b>	<b>2013(p)</b>	<b>2014(p)</b>
<b>Total revenue and grants</b>	<b>31,8</b>	<b>26,9</b>	<b>27,9</b>	<b>25,7</b>	<b>25</b>	<b>25,4</b>	<b>26,2</b>
Tax revenue	20,3	18,9	19	20,2	19,9	19,8	19,8
Grants	9	5	6,3	2,9	2,5	3	3,8
<b>Total expenditure and net lending (a)</b>	<b>32,7</b>	<b>32,7</b>	<b>38,5</b>	<b>33,2</b>	<b>32,4</b>	<b>34,3</b>	<b>35,1</b>
Current expenditure	21,9	19,6	19,8	23,1	22,8	24,2	25,4
<i>Excluding interest</i>	<i>19,4</i>	<i>18,2</i>	<i>18,2</i>	<i>21,5</i>	<i>21,2</i>	<i>22</i>	<i>22,8</i>
Wages and salaries	10,8	10,9	11,7	10,6	10,5	10,3	10,1
Interest	2,5	1,4	1,6	1,5	1,6	2,2	2,6
<b>Primary balance</b>	<b>1,6</b>	<b>-4,5</b>	<b>-9</b>	<b>-6</b>	<b>-5,7</b>	<b>-6,7</b>	<b>-6,3</b>
<b>Overall balance</b>	<b>-0,9</b>	<b>-5,9</b>	<b>-10,6</b>	<b>-7,5</b>	<b>-7,3</b>	<b>-8,9</b>	<b>-8,9</b>

a. Only major items are reported.  
Source: Data from National Authorities; estimates (e) and prediction (p) based on authors' calculations.

**Tabela 7. Taxas de IRPS**

## TAXAS DE IRPS

Rendimento Colectáveis Anuais		Taxas	Parcela a Abater
Até	28.000.000 MT ou 28.000 MTn	10%	
De	28.000.010 MT a 112.000.000 MT (ou 28.000,01 MTn a 112.000 MTn)	15%	1.400.000 MT ou 1.400 MTn
De	112.000.010 MT a 336.000.000MT (ou 112.000,01 MTn a 336.000 MTn)	20%	7.000.000 MT ou 7.000 MTn
De	336.000.010 MT a 1.008.000.000MT (ou 336.000,01 MTn a 1.008.000 MTn)	25%	23.800.000 MT ou 23.800 MTn
Além de	1.008.000.000MT ou 1.008.000 MTn	32%	94.360.000 MT ou 94.360 MTn

**Tabela 8. Taxas IRT aplicáveis a trabalhadores por conta de outrém**

Até 25 000			Isento			
De 25 001	a 30 000			5%	sobre o excesso de	25 000
De 30 001	a 35 000	parcela fixa	250	+ 6%	sobre o excesso de	30 000
De 35 001	a 40 000	parcela fixa	550	+7%	sobre o excesso de	35 000
De 40 001	a 45 000	parcela fixa	900	+8%	sobre o excesso de	40 000
De 45 001	a 50 000	parcela fixa	1 300	+9%	sobre o excesso de	45 000
De 50 001	a 70 000	parcela fixa	1 750	+10%	sobre o excesso de	50 000
De 70 001	a 90 000	parcela fixa	3 750	+11%	sobre o excesso de	70 000
De 90 001	a 110 000	parcela fixa	5 950	+12%	sobre o excesso de	90 000
De 110 001	a 140 000	parcela fixa	8 350	+13%	sobre o excesso de	110 000
De 140 001	a 170 000	parcela fixa	12 250	+14%	sobre o excesso de	140 000
De 170 001	a 200 000	parcela fixa	16 450	+15%	sobre o excesso de	170 000
De 200 001	a 230 000	parcela fixa	20 950	+16%	sobre o excesso de	200 000
Mais de 230 000		parcela fixa	25 750	+17%	sobre o excesso de	230 000

**Tabela 9. Taxas IUR-PS**

Taxas do método declarativo  
(Lei n.º 3/VIII/2011 de 28/07/2011)

Escalões	Valor	Taxas	
		Normal	Média
Inferior ou igual a	396.550\$00	11,67%	11,67%
De mais de 396.550\$00 até	834.300\$00	15,56%	13,70%
Superior a 834.300\$00 até	1.668.600\$00	21,39%	17,55%
Superior a 1.668.600\$00 até	2.502.900\$00	27,22%	20,77%
Superior a	2.502.900\$00	35%	

## Bibliografia

- ACEMOGLU, Daron e ROBINSON, James M., *Porque Falham as Nações*, Círculo de Leitores, Lisboa, 2013
- BERTOLA, G., FOELMINI, R. & ZWEIMÜLLER, J., *Income distribution in macroeconomics models*, Princeton University Press, Princeton, 2006
- CATARINO, João Ricardo, *Redistribuição Tributária*, Almedina, Coimbra, 2008
- CREEDY, John, *Fiscal policy and social welfare: an analysis of alternative tax and transfer systems*, Cheltenham, Edward Elgar Publishing, 1996
- MEIER, Gerald M., BALDWIN, Robert E., *Desenvolvimento Económico*, Editora Mestre JOU, São Paulo, 1968
- NABAIS, José Casalta, *O Dever Fundamental de Pagar Impostos, Contributo para a compreensão dos estado fiscal contemporâneo*, Almedina, Coimbra, 2012
- NABAIS, José Casalta, *Por um Estado Fiscal Suportável – Estudos de Direito Fiscal*, Vol. II, Almedina, Coimbra, 2008
- OECD, *Growing Unequal? Income distribution and poverty in OECD countries*, OECD, Paris, 2008
- SANCHES, J. L. Saldanha, *Justiça Fiscal*, Fundação Francisco Manuel dos Santos, Lisboa, 2010
- SANCHES, J. L. Saldanha e GAMA, João, *Manual de Direito Fiscal Angolano*, Coimbra Editora, Coimbra, 2010
- SEN, Amartya, *The Idea of Justice*, Harvard University Press, Massachusetts, 2009
- SHALIZI, Zmarak, *Tax policy in Sub-Saharan Africa: a framework for analysis*, World Bank, 1988
- VASQUES, Sérgio, *Eça e os Impostos*, Almedina, Coimbra, 2000
- VASQUES, Sérgio, *Manual de Direito Fiscal*, Almedina, Coimbra, 2011
- VASQUES, Sérgio, «Convergindo para o zero: A Competição fiscal na África Sub-Sahariana»
- YUNUS, Muhammad, *Creating a World Without Poverty: social business and the future of capitalism*, 1ª ed., New York: Public Affairs, 2007

## **Outras Fontes Bibliográficas**

Lições da cadeira de Sistemas Fiscais Africanos ministrada pelo Professor Sérgio Vasques

## **Fontes de Pesquisa**

Dados estatísticos e informação macroeconómica e fiscal desenvolvida pelo Banco de Desenvolvimento para África, Centro de Desenvolvimento da OCDE, Comissão Económica para África da ONU e Programa de Desenvolvimento da ONU, em [www.africaneconomicoutlook.org/](http://www.africaneconomicoutlook.org/)

Portal do Governo de Angola, em [www.governo.gov.ao/](http://www.governo.gov.ao/)

FMI, em [www.imf.org/](http://www.imf.org/)

Ministério das Finanças de Angola, em [www.minfin.gv.ao/](http://www.minfin.gv.ao/)

Ministério das Finanças de Cabo-Verde, em [www.minfin.gv.cv/](http://www.minfin.gv.cv/)

OCDE, em [www.oecd.org/](http://www.oecd.org/)

Dados Estatísticos, em [www.pordata.pt/](http://www.pordata.pt/)

Portal do Governo de Moçambique, em [www.portaldogoverno.gov.mz/](http://www.portaldogoverno.gov.mz/)

Conselho Económico e Social da ONU, em [www.uneca.org/](http://www.uneca.org/)

Informação sobre a fiscalidade de Cabo-Verde, em [fiscocaboverde.wordpress.com/](http://fiscocaboverde.wordpress.com/)

## Índice

Agradecimentos .....	2
Reflexão introdutória.....	3
Primeiras ideias sobre a redistribuição de riqueza .....	4
Breve nota macroeconómica .....	8
I.    Moçambique .....	8
II.   Angola .....	9
III.  Cabo-Verde .....	11
A Redistribuição no sistema fiscal de Moçambique .....	13
I.    Impostos sobre o rendimento .....	14
II.   Impostos sobre o consumo .....	19
III.  Benefícios fiscais .....	22
IV.   Conclusão.....	25
A Redistribuição no sistema fiscal de Angola .....	26
I.    Impostos sobre o rendimento .....	27
II.   Impostos sobre o consumo .....	31
III.  Tributação das Actividades Petrolíferas.....	33
IV.   Conclusão.....	34
A Redistribuição no sistema fiscal de Cabo-Verde.....	36
I.    Impostos sobre o rendimento.....	37
II.   Impostos sobre o consumo .....	39
III.  Benefícios Fiscais .....	40
IV.   Conclusão.....	43
Considerações Finais .....	44
Anexos.....	45
Bibliografia .....	50

