



UNIVERSIDADE  
**CATÓLICA**  
PORTUGUESA

**UNIVERSIDADE CATÓLICA DE LISBOA**

**A TRIBUTAÇÃO DO CONSUMO EM ANGOLA  
ENTRE O IVA E O ATUAL IMPOSTO DE CONSUMO**

**Dissertação apresentada à Universidade Católica Portuguesa para obtenção  
do grau de mestre em Direito Fiscal**

**Por  
Tito Naúfico Cambanje**

**Sob orientação do Professor Doutor  
Sérgio Vasques**

**FACULDADE DE DIREITO**

**Lisboa  
2014**



UNIVERSIDADE  
**CATÓLICA**  
PORTUGUESA

**UNIVERSIDADE CATÓLICA DE LISBOA**

**A TRIBUTAÇÃO DO CONSUMO EM ANGOLA  
ENTRE O IVA E O ATUAL IMPOSTO DE CONSUMO**

**Tito Naúfico Cambanje**

**Dissertação apresentada à Universidade Católica Portuguesa para obtenção  
do grau de mestre em Direito Fiscal, sob orientação do Professor  
Doutor Sérgio Vasques**

**Lisboa  
2014**

Tributar a agradar não é acessível aos homens, assim como o não é amar e ter juízo.

Edmund Burke

Há homens que são como as velas; sacrificam-se, queimando-se para dar luz aos outros.

Padre António Vieira

## ÍNDICE

Introdução geral.....	6
1. Aproximação ao problema.....	8
1.1 O sistema fiscal angolano.....	8
1.2 A tributação do consumo.....	9
1.3 Os impostos monofásicos.....	13
1.3.1 Os impostos sobre produtores.....	13
1.3.2 Impostos sobre grossistas.....	16
1.3.3 Impostos sobre as vendas a retalho.....	17
1.4 Os impostos gerais de consumo.....	19
1.4.1 Os impostos sobre as transações.....	19
2. Experiências estrangeiras: introdução ao Imposto sobre o Valor Acrescentado.....	21
2.1 Características do IVA e a sua adoção pela CEE.....	21
2.1.1 O Livro Verde sobre o futuro do IVA.....	23
2.2 O caso da África do Sul.....	24
3. O imposto de consumo angolano.....	26
3.1 O Regulamento do imposto de consumo.....	29
3.1.1 A incidência objetiva.....	29
3.1.2 A incidência subjetiva (art. 2º).....	31
3.1.3 As isenções (art. 4º).....	32
3.1.4 Obrigações dos sujeitos passivos.....	32
3.1.5 Aplicação da lei no tempo (art. 8º).....	33
3.1.6 Base de cálculo do imposto (art. 9º).....	33
3.1.7 As taxas (art. 10º).....	34
3.1.8 Liquidação (art. 11º).....	34
3.2 A fiscalização.....	35
3.3 A Reforma Tributária e a nova problemática nas companhias petrolíferas.....	38
4. Como seria o Imposto sobre o Valor Acrescentado adequado à realidade angolana.....	40
5. O imposto do selo.....	48
5.1 Incidência do imposto do selo.....	48
5.2 Encargo do imposto.....	49
5.3 Isenções.....	49
5.4 Valor tributável e taxas.....	49

5.5	Liquidação e pagamento do imposto do selo.....	49
5.6	Garantias e obrigações dos sujeitos passivos.....	50
6.	A tributação aduaneira: as importações.....	51
6.1	Classificação pautal.....	51
6.2	Origem das mercadorias.....	51
6.3	O valor aduaneiro.....	52
	Conclusões.....	53
	Bibliografia.....	58

## INTRODUÇÃO GERAL

A escolha do presente estudo partiu da curiosidade de verificar o funcionamento de um imposto clássico do Direito Fiscal no contexto angolano e dar um passo à frente, antecipando a entrada em vigor do imposto sobre o valor acrescentado (IVA) em Angola.

O exercício desenvolvido aqui justifica-se por várias razões, dentre as quais, podemos citar, nomeadamente, a falta de neutralidade, distorções na economia, e pouca arrecadação de receitas causadas pelo atual imposto de consumo angolano. Um país que quer atingir indicadores de crescimento e desenvolvimento sustentável deve criar mecanismos que garantam mais segurança e certeza jurídica. Para além da estabilidade política e económica, os investidores de todo mundo investem em países onde há um sistema fiscal eficaz e eficiente e celeridade processual na resolução dos conflitos.

É um tema novo a realidade angolana, pois ainda ninguém ousou apresentar uma tese onde se justifique claramente a introdução do IVA para substituir o atual imposto de consumo. Não é uma questão nova em países “irmãos” como Moçambique, Cabo Verde ou Portugal, ou mesmo em países que os nossos governantes gostam de usar para comparar, como por exemplo a África do Sul, a Nigéria e o Gana. Entre os países com os quais Angola tem boas relações comerciais e de cooperação, só o Brasil e os EUA não têm IVA. A China já está a testar o imposto.

Estamos cientes de que o debate sobre a introdução do IVA em Portugal já está esgotado, devido à adesão a tratados internacionais por parte de Portugal, mas compreendemos perfeitamente que o debate é muito importante para a realidade angolana.

Como brilhantemente nos ensinam o Professor J. L. Saldanha Sanches e João Gama, "As dificuldades da introdução do IVA em Angola podem ser minoradas pelo legislador ou compensadas pelos ganhos na eficiência e equidade fiscal"<sup>1</sup>. Sendo assim, o desafio está lançado.

Pensamos que é imperioso a introdução do imposto sobre o valor acrescentado em Angola. Tem sido recorrente no discurso político encontrar novas formas de

---

<sup>1</sup> Veja-se em J. L. Saldanha Sanches e João Gama, *Manual de Direito Fiscal angolano*. Coimbra: Coimbra Editora, 2010, pág. 366.

arrecadação de receitas, para reduzir a dependência que temos do petróleo. Uma reforma tributária está a decorrer, e, pelo que podemos vislumbrar, contempla a introdução do IVA, como se vê nas linhas de orientação da Reforma Tributária, nomeadamente no que diz respeito a tributação: “A nível do Imposto do Consumo e transações prevê-se um modelo que onere mais fortemente os consumos supérfluos e de luxo, fundamentado em políticas extrafiscais, que desonere os bens de primeira necessidade. Prevê-se ainda a introdução ou evolução do atual imposto de consumo para um imposto do tipo IVA (imposto sobre o valor acrescentado), sem efeitos de cascata. E relativamente ao Imposto de Selo, prevê-se a sua racionalização e modernização, bem como a sua especialização a determinadas realidades”.

## 1. APROXIMAÇÃO AO PROBLEMA

### 1.1 O sistema fiscal angolano

A doutrina apresenta três grandes tipos de sistemas fiscais, que podem agrupar-se segundo critérios que atendem quer ao grau de desenvolvimento quer ao sistema socioeconómico. Assim, como bem nos ensina Sousa Franco, "existem os sistemas fiscais das economias capitalistas desenvolvidas, das economias subdesenvolvidas e os sistemas fiscais socialistas coletivistas"<sup>2</sup>.

São características dos sistemas das economias desenvolvidas de mercado a pressão fiscal alta, elevada eficiência do sistema fiscal, elevado rendimento da administração financeira e a complexidade do sistema fiscal. Os sistemas fiscais das economias subdesenvolvidas caracterizam-se por um fraco rendimento, preponderância dos impostos indiretos, peso excessivo da fiscalidade externa (em muitos países, e particularmente entre os exportadores de matérias-primas, regista-se uma tendência para fazer as receitas públicas dependerem quase totalmente das receitas de exportação, com todas as vulnerabilidades que tal circunstância provoca) e má administração financeira. De facto, normalmente existe nestes países uma administração pouco eficiente, por vezes pesada em efetivos, ao que acresce muitas vezes a circunstância de as próprias leis fiscais herdadas de situações coloniais serem inadequadas às estruturas económicas e às necessárias políticas de desenvolvimento. Além disso, são sistemas com pessoal técnico pouco especializado. Finalmente, temos os sistemas fiscais das economias socialistas coletivistas, que reúnem as seguintes características: são sistemas ligeiros, a fiscalidade está ao serviço da planificação, predominam os impostos indiretos e são sistemas relativamente simples<sup>3</sup>.

Já para Pierre Beltrame, Richard Musgrave e Manuel Henrique de Freitas Pereira<sup>4</sup>, existe outra classificação, que divide os sistemas fiscais em sistemas fiscais dos países industrializados e sistemas fiscais dos países em desenvolvimento. É nestes últimos que

---

<sup>2</sup> Veja-se em António L. de Sousa Franco, *Finanças Públicas e Direito Financeiro*. Coimbra: Almedina, 2012. Vol. II, pág. 201.

<sup>3</sup> *Ibidem*.

<sup>4</sup> Veja-se em Pereira de Freitas e Manuel Henrique, *Fiscalidade*. 4ª edição. Coimbra: Almedina, 2013, pág. 65.

podemos facilmente encontrar o sistema fiscal angolano. Nos sistemas fiscais dos países industrializados, o nível de fiscalidade é medido pela relação entre receitas fiscais e produto interno bruto. O sistema fiscal é constituído por vários impostos, cujo peso no total se encontra relativamente repartido entre eles. Nestes sistemas, o imposto sobre o rendimento das pessoas singulares assume grande importância, pelo facto de o nível de industrialização e o fenómeno do urbanismo permitirem a existência de um elevado volume de população ativa trabalhando por conta de outrem e criando importantes fluxos de aplicações de capitais. Do ponto de vista técnico e de organização, são sistemas com certo grau de sofisticação. Já no outro prisma, nos sistemas fiscais dos países em vias de desenvolvimento, o nível de fiscalização é baixo e a estrutura fiscal assenta em grande medida nos impostos indiretos e sobretudo nos impostos relacionados com o comércio externo, em especial a exportação. A organização da administração fiscal é incipiente e a legislação fiscal, muitas vezes, herdada do tempo colonial<sup>5</sup>.

Para os Professores Saldanha Sanches<sup>6</sup> e João Gama, “a importância da lei fundamental no domínio fiscal é incontestável, mesmo em Estados dotados de constituições que não se debruçam especificamente sobre aspetos económicos e fiscais. A partir dos seus princípios, como o da igualdade ou da legalidade, é possível extrair todo um programa fiscal. Angola é um Estado com uma Constituição pouco interventiva na área fiscal”. A Constituição da República Popular de Angola consagrava uma orientação socioeconómica de natureza socialista. A atual Constituição prevê, no art. 101º, uma rutura com o sistema anterior, o que veio culminar numa melhoria do sistema, que só não foi mais acentuada pelos seguintes fatores: ineficiência da administração fiscal, pela ausência de técnicos qualificados, forte dependência do setor petrolífero e diamantífero e um mercado informal muito forte.

## **1.2. A tributação do consumo**

A compreensão da problemática deste imposto pressupõe um conhecimento mínimo do seu funcionamento, das técnicas, dos efeitos económicos, sobretudo no plano nacional,

---

<sup>5</sup> *Ibidem*.

<sup>6</sup> J. L. Saldanha Sanches e João da Gama, ob. cit., pág. 20.

das questões administrativas, da forma como ele se aplica e dos desafios que deixa à administração fiscal, aos contribuintes e outros operadores.

Para o Professor Xavier Basto, "a expressão tributação do consumo cobre uma larga gama de tributos, de natureza diversa, não sendo fácil abranger tão vasto e diversificado conjunto com uma definição por compreensão totalmente satisfatória. Corre-se sempre o risco, com essa definição, de excluir espécies que pertencem ao conjunto e de incluir outras que dele não fazem parte. Com todas as cautelas devidas quando se formulam definições deste tipo, poderá dizer-se que os impostos de consumo são aqueles que se pagam no contexto da utilização de bens e serviços no país onde são consumidos"<sup>7</sup>.

A OCDE, na sua classificação decimal para efeitos de estatísticas fiscais, coloca os impostos de consumo no grupo ou classe 5000 da lista, intitulada "Impostos sobre bens e serviços". Ainda segundo Xavier Basto, na classe 5000, há que distinguir entre os tributos que incidem sobre os próprios bens e serviços, e designadamente sobre a sua aquisição ("taxes on goods and services themselves", na expressão de um estudo recente), e aqueles que cobram pelo uso de bens. Os primeiros incorporam-se no preço dos bens e atingem o consumidor (imediate ou mediatamente) aquando da respetiva aquisição; os segundos são cobrados pelo uso de bens, pelo facto da sua propriedade, ou pelo exercício de determinadas atividades<sup>8</sup>.

Na classificação da OCDE, faz-se a distinção, corrente, entre impostos gerais e impostos especiais de consumo. Distinção esta que em Angola ainda não se faz, prevendo-se que o nosso trabalho, nesta tese, seja um meio para chamar a atenção do legislador angolano. Os europeus, nesse aspeto, já estão bem avançados, dentro dos esforços constantes de harmonização fiscal na União Europeia (UE). Os impostos especiais incidem sobre certas despesas dos consumidores, enquanto os impostos gerais foram concebidos para atingir a generalidade das despesas de consumo e não esta ou aquela despesa em particular.

A formulação acima exposta necessita de algumas qualificações. Continua o autor<sup>9</sup>: "a primeira é que nenhum imposto geral consegue ser tão geral que atinja todas as despesas dos consumidores; haverá sempre despesas que, ao menos de um modo indireto e imediato, não sofrem a incidência dos impostos gerais". Ainda na senda do Professor X.

---

<sup>7</sup> Xavier de Basto e José Guilherme, *A tributação do consumo e a sua coordenação internacional*, pág. 12.

<sup>8</sup> *Ibidem*.

<sup>9</sup> *Ibidem*.

<sup>10</sup> Charles Mclure, "The Tax on Value added: Pros and Cos", in: Charles Mclure e Norman B. Ture,

Basto, certas categorias de despesas são de difícil tributação, porque escapam ao controlo do fisco – por exemplo, transações entre particulares que não exercem habitualmente, com carácter de profissão e de modo organizado, uma atividade produtiva. Outras, como as despesas de habitação, criariam problemas administrativos de difícil superação se fossem incluídas na base de incidência dos impostos gerais (para além de tributar a despesa que fazemos nas rendas das casas que ocupamos, como inquilinos, haveria que tributar a despesa imputada à ocupação de casa própria).

Sendo assim, há pois um conjunto de despesas – a que Charles McLure chamou *hard to tax items* – que, por razões administrativas, dificilmente podem ser integradas na tributação geral do consumo<sup>10</sup>.

Um segundo conjunto de despesas existe que também se não inclui normalmente na base de incidência dos impostos gerais. É que todos os Estados, por motivos de ordem social, entendem dever libertar certas despesas do imposto. O elenco dessas despesas variará naturalmente de Estado para Estado, refletindo entendimentos diferentes sobre a essencialidade ou o mérito dos consumos, e sobre o papel dos impostos gerais de consumo no financiamento fiscal. Pode afirmar-se, todavia, que se incluem neste grupo, por exemplo, as despesas ligadas à saúde (hospitalização, cuidados médicos – mas já não forçosamente medicamentos, aliás tributados na maior parte dos países da UE) e as despesas de educação (frequência das escolas nos diversos níveis)<sup>11</sup>.

Estes dois conjuntos de isenções – que existirão sempre, com maior ou menor extensão – representam uma considerável fatia do consumo privado, que é a base de incidência potencial dos impostos gerais. Se computarmos os *hard to tax items* e aquelas despesas que razões de ordem social forcem a isentar, não andaremos longe da verdade se afirmarmos, com Charles McLure, que a extensão máxima da base de incidência dos impostos gerais sobre o consumo rondará os 2/3 (ou pouco mais) do consumo das famílias. O restante 1/3 andarà, provavelmente, isento. O Imposto sobre o Valor Acrescentado, que é o imposto geral de consumo no sistema fiscal português, tem uma base de incidência mais estreita do que essa base máxima – apenas cerca de 50% das despesas familiares serão atingidas, porque uma componente importante delas, a

---

<sup>10</sup> Charles McLure, “The Tax on Value added: Pros and Cos”, in: Charles McLure e Norman B. Ture, *Value Added Tax: Two Views*, Washington, 1972, pág. 26-33.

<sup>11</sup> Veja-se em Xavier de Basto, obra citada.

alimentação (rigorosamente: uma parte substancial da alimentação), é legalmente isenta de imposto<sup>12</sup>.

Nos impostos especiais, a base de incidência é definida de forma direta, através da indicação dos bens que o imposto tributa; nos impostos gerais, a base de incidência é definida de forma residual, através da indicação dos bens sobre que o imposto não incide, ou seja, isentos<sup>13</sup>.

É opinião unânime na doutrina que nada impede que um sistema de impostos especiais tenha uma base de incidência mais larga do que um tributo geral com muitas isenções. Há impostos gerais de base de incidência estreita – de que é exemplo, atualmente, o imposto geral australiano. Podem os impostos desses ser ultrapassados na cobertura objetiva por sistemas de impostos especiais muito compactos, de que há exemplos no subcontinente indiano<sup>14</sup>. Segundo Xavier Basto, o *purchase tax* britânico – o antecessor do atual *value added tax*, que vigorou de 1940 a 1973 –, por aplicação do critério acima formulado, foi, não um verdadeiro imposto geral, mas um sistema de impostos especiais: da lei constava o elenco dos bens sobre os quais o imposto incidia. Também o sistema japonês de tributação do consumo (anterior à introdução, recente, do IVA), de alcance relativamente extenso, é geralmente considerado um sistema de impostos especiais<sup>15</sup>.

Para Sérgio Vasques<sup>16</sup>, “Os impostos gerais sobre o consumo repartem-se em duas categorias elementares: aqueles que incidem sobre uma única fase do circuito económico, por isso ditos impostos monofásicos (*single-stage taxes*); e aqueles que incidem sobre todas as fases do circuito económico, ditos por isso impostos plurifásicos (*multiple-stage taxes*). Sendo assim, podemos dizer que os impostos plurifásicos se estendem ao longo de toda a cadeia que une produtores, grossistas, retalhistas e consumidores, ao passo que os impostos monofásicos incidem sobre um único estágio dessa cadeia”.

---

<sup>12</sup> Veja-se Xavier de Basto, obra citada.

<sup>13</sup> *Ibidem*.

<sup>14</sup> A informação é de S. Cnossen. Cfr. também *Taxing Consumption*.

<sup>15</sup> Cfr. *Taxing Consumption*, p. 46.

<sup>16</sup> Sérgio Vasques, O IVA enquanto imposto geral sobre o consumo. *Cadernos IVA* (2013).

## 1.3 Os impostos monofásicos

### 1.3.1 Os impostos sobre produtores

Um grande exemplo de impostos monofásicos é o imposto sobre produtores. Este é um imposto que incide sobre as vendas feitas por produtores, sejam elas a grossistas ou retalhistas, sejam feitas diretamente ao consumidor final. É comum também abrangerem-se com estes impostos as importações, por razões de neutralidade, isto é, para equiparar o tratamento fiscal dado a produtos nacionais e a produtos importados.

As vantagens dos impostos sobre produtores verificam-se, sobretudo, para países com uma base produtiva mais estreita e uma administração fiscal menos capaz, estando a maior dessas vantagens em serem impostos que envolvem um número limitado de sujeitos passivos. Com efeito, quanto mais recuado o estágio do circuito económico em que se lance um imposto sobre o consumo, mais limitado será o número de contribuintes, pequeno quando se opte pela tributação dos grossistas, menor ainda quando se fique pela tributação exclusiva dos produtores.

A limitação do número de sujeitos passivos é vantajosa à administração tributária, na medida em que o contacto com número mais reduzido de contribuintes facilita a gestão e o controlo do imposto, poupando-a ao tratamento dos comerciantes. A limitação do número de sujeitos passivos é vantajosa também aos próprios contribuintes, pois tenderão a ser abrangidos operadores com maior estrutura e melhor organização, para os quais é mais fácil o cumprimento das obrigações associadas ao pagamento do imposto. Enfim, a limitação do número de sujeitos passivos é vantajosa ao poder político, pois um imposto cobrado em estágio mais recuado do circuito económico mais facilmente se dilui no preço dos bens, gerando anestesia mais intensa que aquele que desça até ao comércio.

Compreende-se<sup>17</sup>, assim, que o lançamento de impostos monofásicos sobre produtores tenha sido uma escolha comum no início do século XX e que o seja ainda hoje em países em vias de desenvolvimento, com uma base produtiva estreita, uma economia informal larga e uma administração incapaz ainda de gerir uma fiscalidade de massas, como é o caso de Angola. Em países com economias pouco diversificadas ou com

---

<sup>17</sup> Veja-se Sérgio Vasques, obra citada, e, no mesmo sentido, Manuel Carlos Lopes Porto, *O Imposto de transações*. Coimbra: Faculdade de Direito.

território insular, mostra-se possível e até conveniente concentrar a tributação do consumo exclusivamente na fase da produção e da importação, dispensando sequer a tributação do comércio por grosso.

No entanto, estes impostos sobre os produtores apresentam as seguintes desvantagens:

– Uma primeira desvantagem está em que, sendo aplicados exclusivamente sobre produtores e deixando intocados os restantes estágios do circuito, estes impostos produzem distorções económicas importantes, condicionando o modo como as empresas organizam a sua atividade. Com efeito, ao onerar-se com o imposto apenas o produtor, cria-se um forte estímulo para que este desloque para diante – isto é, para operadores económicos a jusante do facto gerador da tributação – operações complementares da produção que, não fora o imposto, seriam realizadas pelo próprio produtor. Acontece assim, por exemplo, que operações como o transporte das mercadorias ou os serviços de garantia de equipamentos sejam deixadas pelo produtor aos comerciantes, com o único propósito de baixar o valor tributável sujeito a imposto na fase da produção.

– Uma segunda desvantagem está em que, sucedendo frequentemente os produtores fazerem vendas a outros produtores com vista à incorporação das mercadorias em processo produtivo, há que desonerar estas transações entre produtores, sob pena de se gerar logo neste estágio um fenómeno de tributação cumulativa. A forma de obviar a esse fenómeno e de garantir que o imposto apenas se aplica na ulterior transmissão dos bens, em regra feita a grossistas, está em fazer com que ele assente num mecanismo de suspensão, através do qual se permite que as mercadorias sejam transacionadas com imposto suspenso entre o círculo dos produtores e que este apenas se torne devido quando as mercadorias saíam desse círculo ao serem transmitidas a quem não seja produtor. Mas, para que um mecanismo de suspensão de imposto opere de forma segura e eficaz, é necessário estabelecer um cadastro dos produtores e fiscalizá-lo com inteiro rigor, com todos os custos que isso acarreta.

– Uma terceira desvantagem dos impostos sobre produtores é a de que, ao concentrarem-se sobre um universo limitado de contribuintes e sobre o estágio mais recuado do circuito económico – aí onde se acrescentou uma parcela apenas do valor com que os bens chegam ao consumidor –, estes impostos exigem taxas mais elevadas

para gerar a mesma receita que geram impostos cuja base de incidência se estenda a outros estágios. À medida que se empreguem taxas mais elevadas, no entanto, acabam também por se agudizar os problemas da distorção económica e da fraude fiscal, na medida em que se torna maior o estímulo à deslocação de operações para diante da fase da produção e o prémio ao desvio ilícito de mercadorias para fora do regime de suspensão do imposto.

– Uma quarta desvantagem dos impostos sobre produtores, comum a qualquer imposto monofásico sobre o consumo, está na dificuldade com a tributação dos serviços. De facto, os impostos sobre produtores e grossistas estão geneticamente ligados à produção de mercadorias e surgem em larga medida como o prolongamento histórico da tributação aduaneira, apresentando uma estrutura que dificilmente se acomoda à tributação dos serviços. As mais das vezes, os impostos sobre produtores e grossistas concentram-se sobre as mercadorias, deixando intocadas as prestações de serviços e a receita que poderia advir da sua tributação; mas, quando estes impostos se alargam aos serviços, logo surgem as dificuldades em assegurar que se tributam apenas os serviços prestados a consumidores finais, sem o que se gera uma perniciosa tributação cumulativa.

Um bom exemplo do imposto que incide sobre o produtor é o imposto de consumo angolano<sup>18</sup>. O imposto de consumo incide essencialmente sobre os bens produzidos ou importados em território nacional angolano, sendo devido pelo produtor quando colocados os bens à disposição do adquirente ou pelo importador aquando do desembarço alfandegário. Os bens fabricados no país ou que para ele sejam importados estão isentos de imposto quando não se destinem a revenda mas antes a serem incorporados como matéria-prima pela indústria nacional, evitando-se com esta isenção uma tributação em cascata ao nível da produção. Em qualquer caso, fica de fora da incidência do imposto de consumo todo o comércio, seja o grossista, seja o retalho<sup>19</sup>.

Até há pouco tempo atrás, o setor dos serviços ficava essencialmente fora do âmbito do imposto de consumo, que onerava apenas a prestação de serviços de fornecimento de água, eletricidade, telecomunicações e hotelaria. Com a revisão feita em 2011-2012, alargou-se substancialmente o conjunto dos serviços tributáveis – estendendo o imposto a serviços tão diversos quanto os transportes, a consultoria ou a segurança privada.

---

<sup>18</sup> Veja-se em Sérgio Vasques, obra citada.

<sup>19</sup> *Ibidem*.

### 1.3.2 Impostos sobre grossistas

Os impostos sobre grossistas são impostos monofásicos que incidem sobre as vendas feitas pelos grossistas, sejam elas a retalhistas – como sucederá na maior parte dos casos – sejam diretamente ao consumidor final. Estes são impostos que apresentam vantagens e desvantagens muito semelhantes às dos impostos sobre produtores, e, na verdade, era comum no passado a introdução de impostos que abrangessem em conjunto estes dois estágios do circuito económico. A maior vantagem dos impostos sobre grossistas está também no universo reduzido de contribuintes que põem em relação com a administração<sup>20</sup>.

As desvantagens dos impostos sobre grossistas são as seguintes: também estes impostos, ficando-se por um estágio apenas do circuito económico, induzem as empresas a formas de organização motivadas por objetivos de mera poupança fiscal, além de convidarem a práticas fraudulentas sempre difíceis de controlar. O imposto incentiva também a deslocação para diante de operações variadas, havendo ganho fiscal em entregar ao comércio a retalho o que normalmente ficaria a cargo de produtores ou grossistas, do mesmo modo que exige a criação de um sistema de suspensão que previna a tributação em cascata ao nível do comércio por grosso, agora com a dificuldade adicional de envolver mais contribuintes<sup>21</sup>. Uma outra desvantagem dos impostos sobre os grossistas está em criarem distorções importantes sempre que estes realizem vendas diretas ao consumidor.

O antigo imposto de transações português, criado em 1966 e vigente até à introdução do IVA em 1984, é um exemplo dos impostos sobre produtores e grossistas, assim como dos problemas que há na sua aplicação. O imposto de transações correspondia ao figurino dominante dos impostos sobre o consumo da primeira metade do século passado, mas foi introduzido em Portugal quando no contexto da CEE se apontava já para o IVA como modelo de harmonização da fiscalidade indireta.

O imposto incidia sobre a venda de mercadorias realizada por produtores ou grossistas, considerando-se produtores as pessoas que se dedicassem à produção, fabrico ou transformação de mercadorias e grossistas aquelas que habitualmente exercessem a

---

<sup>20</sup> *Ibidem.*

<sup>21</sup> *Ibidem.*

atividade da venda por grosso ou atacado de mercadorias destinadas à revenda ou a atividade de importação e exportação.

Em qualquer caso, a aplicação do imposto de transações não ia sem dificuldades. Assim, por modo a evitar uma tributação em cascata, tornava-se necessário excluir da incidência do imposto as vendas de mercadorias feitas por produtores e grossistas a outros produtores e grossistas que as pretendessem integrar em processo produtivo ou na venda por grosso. A suspensão do imposto entre estes operadores obrigava à constituição de um registo das pessoas que exercessem as atividades de produção de mercadorias e de comércio por grosso, além de uma declaração de responsabilidade sempre que pretendessem adquirir mercadorias livres de imposto como *input* da sua atividade<sup>22</sup>.

### **1.3.3 Impostos sobre as vendas a retalho**

Os impostos sobre as vendas a retalho são impostos monofásicos que incidem sobre as vendas ao consumidor final, sejam estas feitas por retalhistas, ou mesmo por produtores ou grossistas.

Os impostos sobre as vendas a retalho possuem méritos de relevo, que os distinguem claramente dos demais impostos monofásicos sobre o consumo e que os tornam a única alternativa real ao imposto sobre o valor acrescentado. O primeiro grande mérito destes impostos está na neutralidade económica: incidindo sobre o último estágio do circuito económico, aí onde se está já em relação com o consumidor final, os impostos sobre as vendas a retalho são indiferentes ao modo como as empresas estruturam as suas cadeias de produção e distribuição. Ao contrário do que sucede com os impostos sobre produtores e grossistas, a carga fiscal será a mesma qualquer que seja o ponto da cadeia em que se situem operações como o transporte, a publicidade, a garantia ou a instalação, assim como a carga fiscal será a mesma, seja a venda feita por retalhista, seja feita diretamente pelo produtor ou grossista. O segundo grande mérito destes impostos está na capacidade repletora: incidindo sobre o último estágio do circuito económico, onde encontramos um universo muito largo de retalhistas, estes impostos permitem arrecadar uma receita elevada com taxas relativamente brandas<sup>23</sup>.

---

<sup>22</sup> *Ibidem*.

<sup>23</sup> Veja-se em Sérgio Vasques, obra citada, e, no mesmo sentido, Manuel Porto, obra citada.

A grande desvantagem destes impostos está no elevado número de sujeitos passivos que põem em relação com a administração tributária. Se os impostos sobre produtores e grossistas, com todos os seus problemas, podem ainda assim ser implementados por países com uma administração tributária rudimentar, a aplicação de um imposto sobre as vendas a retalho exige uma administração capaz de lidar com uma fiscalidade de massas e com o universo vasto e difícil dos retalhistas. Ao nível do retalho, não apenas encontramos uma grande multidão de operadores, mas operadores de pequena dimensão, com organização deficiente, e operadores que estão em contacto direto com o consumidor e mais propensos por isso à subfaturação. Uma vez que todo o imposto se concentra na fase do comércio a retalho, a angariação de receita depende da capacidade de controlar esta grande massa de contribuintes<sup>24</sup>.

Acrescente-se que, situado embora no estágio do retalho, um imposto deste tipo não dispensa algumas cautelas para prevenir uma tributação em cascata. De facto, ainda que a venda seja feita no último estágio do circuito económico, ela tanto pode ser feita pelo retalhista a consumidores quanto a outras empresas, sendo que neste último caso deve afastar-se a aplicação do imposto, sob pena de se gerar uma tributação cumulativa. A única solução para assegurar que só as transações *business-to-consumer* são oneradas com o imposto e que as transações *business-to-business* ficam livres dele está, mais uma vez, em criar um registo dos operadores económicos que permita ao comprador invocar o estatuto de empresa sempre que faça as suas aquisições. Mas esta solução, além do esforço de controlo que acarreta para a administração, presta-se facilmente à fraude, sobretudo no tocante aos serviços, sendo sempre difícil garantir que o uso que lhes é dado não é de natureza pessoal mas antes para os fins próprios da empresa<sup>25</sup>.

O exemplo dos impostos sobre as vendas a retalho encontra-se, nos nossos dias, nos *sales and use taxes* em vigor nos EUA. Com efeito, os EUA constituem a única grande economia mundial onde a tributação do consumo continua a assentar em impostos sobre as vendas a retalho, parecendo distante ainda hoje a possibilidade de aí se evoluir para o IVA<sup>26</sup>.

---

<sup>24</sup> Veja-se em Sérgio Vaques, obra citada.

<sup>25</sup> *Ibidem*.

<sup>26</sup> *Ibidem*.

## 1.4 Os impostos gerais de consumo

Os impostos gerais de consumo ou impostos de transações podem ser plurifásicos, se incidem sobre as transações em várias fases do processo produtivo, nomeadamente na produção industrial, no comércio por grosso e no comércio a retalho, ou monofásicos, se incidem apenas sobre uma particular fase do processo (na produção: imposto monofásico no produtor, que grava as vendas do produtor; no comércio por grosso: imposto monofásico no grossista, que tributa as vendas do grossista; ou, no comércio a retalho: imposto monofásico no retalhista, que atinja as vendas do retalhista)<sup>27</sup>. O autor que estamos a seguir, X. Basto, diz que “Nos impostos plurifásicos, distingue-se o chamado imposto cumulativo, ou em cascata, em que se tributam as vendas, em cada fase no processo produtivo, pelo seu valor integral, e o imposto sobre o valor acrescentado (IVA), em que, na modalidade que é praticada, as vendas não são tributadas pelo valor integral, já que se admite que o operador deduza ao imposto que gravou as vendas o imposto que lhe foi faturado nas compras de *inputs* da sua produção, por forma a que a tributação corresponda afinal à aplicação da taxa do imposto, não ao volume de vendas, mas ao valor acrescentado por cada operador”<sup>28</sup>.

### 1.4.1 Os impostos sobre as transações

O exemplo mais elementar dos impostos plurifásicos sobre o consumo está nos impostos sobre as transações, que operam através da aplicação de uma taxa ao produto das vendas, qualquer que seja o circuito económico em que estas se realizem. Estes impostos incidem sobre os produtores, grossistas e retalhistas. Têm em comum com o IVA o facto de incidirem sobre todas as fases do processo de produção. Em contrapartida, este tipo de imposto é diferente do IVA por ser cumulativo, gerando assim um efeito de tributação em cascata que será mais intenso quanto mais longa for a cadeia de produção e de distribuição que um bem possua<sup>29</sup>. É um imposto que gera muitas distorções, em todas as fases.

---

<sup>27</sup> Veja-se em Xavier de Basto, A tributação do consumo e a sua coordenação internacional, *Caderno de Ciência e Técnica Fiscal*, nº 164, pág. 27.

<sup>28</sup> *Ibidem*.

<sup>29</sup> Veja-se em Sérgio Vasques, ob. cit., pág. 371.

Este imposto tem a vantagem de ser simples e possuir uma razoável capacidade recoletora. As suas desvantagens derivam do facto de estimular as empresas a organizarem as suas atividades de maneira a eliminar estágios intermédios desde a produção até ao retalho. Outra grande desvantagem, tal como diz Sérgio Vasques<sup>30</sup>, é a seguinte: “Quando se aplica um imposto sobre as transações, que se vai acumulando em maior ou menor medida ao longo do circuito económico, torna-se impossível apurar com rigor o imposto oculto com que um bem chega às mãos de um exportador. Deste modo, pretendendo-se tributar as transações internacionais com base no princípio do destino, o reembolso ao exportador do imposto contido nas mercadorias torna-se impraticável ou pode apenas ser feito com base em estimativas grosseiras, mais ou menos acertadas consoante o setor. Em suma, os impostos sobre as transações obrigam as empresas a formas de organização ineficientes do ponto de vista económico; levam os consumidores a alterar as suas escolhas por razões meramente fiscais; e penalizam as exportações, distorcendo o comércio internacional”. Um exemplo deste imposto sobre as transações é o selo aprovado pelo Decreto Legislativo Presidencial nº 6/11.

---

<sup>30</sup> *Ibidem.*

## **2. EXPERIÊNCIAS ESTRANGEIRAS: INTRODUÇÃO AO IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO**

A paternidade deste imposto atribui-se ao francês inspetor de finanças Maurice Lauré, que, através do aperfeiçoamento do imposto à produção, mantendo os respetivos mecanismos fundamentais, criou uma espécie tributária que incidia apenas sobre o valor acrescentado dos produtos<sup>31</sup>. Instituído em França, com as características essenciais que lhe são reconhecidas, tendo em conta, essencialmente, os tributos da respetiva generalidade, neutralidade. A fim de minorar os efeitos cumulativos da imposição em cascata, a legislação francesa introduzira um sistema de suspensão de imposto para os bens fisicamente consumidos na produção<sup>32</sup>. Mais tarde, em 1970, em aplicação das primeiras diretivas sobre o IVA, este imposto foi adotado por todos os Estados membros da UE, substituindo em quase todos os países os antigos sistemas de impostos cumulativos em cascata<sup>33</sup>.

### **2.1 Características do IVA e a sua adoção pela CEE**

O IVA é caracterizado como um imposto indireto plurifásico de matriz comunitária, que atinge todo o ato de consumo através do método subtrativo indireto. A Diretiva IVA, no seu art. 2º, define o IVA como o imposto geral sobre o consumo exatamente proporcional ao preço dos bens e serviços, qualquer que seja o número de transações ocorridas no processo de produção e de distribuição anterior à fase de tributação. Em cada transação, o imposto é exigível com prévia dedução do montante do imposto sobre o valor acrescentado que tenha incidido diretamente sobre o custo dos diversos elementos constitutivos do preço, sendo este sistema aplicável até ao estágio do comércio a retalho, inclusive<sup>34</sup>.

As suas características são: imposto de obrigação única, não periódico, sobre factos tributários de carácter instantâneo, reportando-se a cada um dos atos concretos

---

<sup>31</sup> Clotilde Celorico Palma, *Estudos de IVA II*. Coimbra: Almedina, 2012.

<sup>32</sup> Veja-se em Xavier de Basto, *A tributação do consumo...*, pág. 39.

<sup>33</sup> Xavier de Basto e José Guilherme, *Perspetivas de Evolução do Imposto sobre o Valor Acrescentado*. Coimbra.

<sup>34</sup> Veja-se a propósito Clotilde Celorico Palma, *Introdução ao imposto sobre o valor acrescentado*. Coimbra: Almedina, 2012, pág. 16.

praticados, não releva o facto de o sujeito passivo exercer habitualmente ou só ocasionalmente a atividade, resiste ao teste da neutralidade, baseia-se transitoriamente no princípio de tributação no país de destino, bastante rentável em relação aos demais tributos. O IVA é um imposto que incide sobre todas as fases do processo produtivo, através do método subtrativo indireto, das faturas, do crédito de imposto ou sistema de pagamentos fracionados. Este método não é mais do que a técnica de liquidação e dedução do imposto em cada uma das fases do circuito económico, funcionando da forma descrita quando as transações se processam entre sujeitos passivos do imposto com direito a dedução.

Tal não sucede com os particulares e os sujeitos passivos que beneficiam de isenções incompletas, atuando enquanto consumidores finais para efeitos de IVA, dado não terem direito a dedução. Um sujeito passivo não isento de IVA deve proceder à liquidação do imposto à taxa que se mostrar devida. Tendo um crédito de imposto suportado a montante para a realização daquela atividade económica, o sujeito passivo irá entregar ao Estado, dentro do seu período de imposto, a diferença entre o IVA liquidado e o IVA deduzido, ou, eventualmente, receber imposto. Ao operar através deste método nas diversas fases da cadeia de produção e comercialização de bens e serviços, vai incidir apenas sobre o valor acrescentado em cada uma, sendo o preço final do bem equivalente à soma dos valores acrescentados.

Aplicado de forma uniforme em todo o circuito económico, pressupondo a repercussão total do imposto para a frente, corresponde a uma tributação por taxa idêntica, efetuada de uma só vez, na fase retalhista. Sendo assim, com o método subtrativo indireto, podemos tributar apenas o valor acrescentado em cada uma das fases do circuito económico, repartindo o encargo fiscal pelos sujeitos passivos, produção de um efeito de anestesia fiscal, instituição de um controlo cruzado entre os sujeitos passivos, dado que só podem deduzir o IVA pago a montante com base numa fatura ou documento equivalente, como está previsto no art. 36º nº 5 CIVA, fazendo com que os empresários que intervêm no ciclo adquiram a qualidade de cobradores por conta do Estado de uma parte do imposto. Este é o chamado autopolicimento do IVA.

O IVA assegura a neutralidade do imposto, pois não influi nas escolhas dos diversos bens ou serviços por parte dos consumidores. Um imposto será neutro na perspetiva da

produção, se não induz os produtores a alterações na forma de organização do seu setor produtivo, evitando efeitos cumulativos ou em cascata de imposto sobre imposto<sup>35</sup>.

O IVA, como imposto geral sobre o consumo, incide sobre todas as fases do circuito económico. Em concreto, este imposto vai incidir, nos termos do art. 1º nº 1 CIVA, sobre: transmissões de bens, prestações de serviços, importações e aquisições intra-UE de bens. Estes conceitos encontram-se definidos no código pela positiva, com exceção do conceito de prestação de serviços, ficando este delimitado de forma residual no artigo 4º nº 1 do CIVA. Através deste último conceito consegue-se, desta forma, tributar todo o ato de consumo. A característica da máxima generalidade deste tributo tem a relevante consequência de as situações de benefícios fiscais em sede de IVA serem excepcionais, devendo ser interpretados restritivamente, tal como tem afirmado o TJUE.

A neutralidade relativamente ao consumo depende em exclusivo do grau de cobertura objetiva do imposto e da estrutura das taxas. No IVA, a carga fiscal incidente sobre o bem será sempre a mesma, independentemente do número de fases do circuito económico, contrariamente ao que se verifica com os impostos cumulativos. Logo, esta é uma das grandes diferenças que se estabelece entre o IVA e o imposto de consumo angolano, pois este último é cumulativo.

Por outro lado, este imposto assegura de forma adequada, a nível internacional, os ajustamentos fiscais nas fronteiras necessários, com a adoção do princípio de tributação no país de destino. Dadas as inegáveis virtudes deste tributo, apesar da desvantagem da falta de progressividade relativamente aos rendimentos das famílias, a então Comunidade Económica Europeia adotou o IVA como modelo obrigatório de tributação das transações dos Estados membros<sup>36</sup>.

### **2.1.1 O Livro Verde sobre o futuro do IVA**

O Livro Verde sobre o futuro do IVA<sup>37</sup> tem como móbil lançar um amplo processo de consulta das partes interessadas sobre o funcionamento do sistema de IVA em vigor e o modo como deve ser reestruturado no futuro. O debate sobre o futuro do IVA articula-se

---

<sup>35</sup> Veja-se, a propósito, Xavier de Basto (1991), págs. 29 e 30, e Clotilde Celorico Palma, Introdução ao imposto..., pág. 24.

<sup>36</sup> Veja-se em Clotilde Celorico Palma, Introdução ao imposto..., pág. 32.

<sup>37</sup> *Livro Verde sobre o futuro do IVA: rumo a um sistema de IVA mais simples, mais sólido e eficaz*. Bruxelas: COM, 2010. V. t. Clotilde Celorico Palma, *Estudos de IVA II*, pág. 47.

em torno de dois eixos fundamentais: os princípios em matéria de tributação das operações intra-UE em que se deverá basear um sistema de IVA plenamente adaptado ao mercado único e um conjunto de questões que requerem reflexão, independentemente da opção adotada no tocante à primeira situação.

Assim, como questões gerais a considerar, apontam-se a de saber qual o grau de harmonização que exige o mercado único, a redução da burocracia, a concretização de um sistema de IVA mais sólido e uma gestão do sistema de IVA eficaz e moderna<sup>38</sup>. O Livro Verde sobre o futuro do IVA contém um conjunto de recomendações que visam, fundamentalmente, reforçar a sua capacidade como fonte de receitas.

## 2.2 O caso da África do Sul

O IVA foi introduzido na África do Sul em 1991. Temos, assim, um imposto que consiste em aplicar aos bens e serviços um imposto geral sobre o consumo, que seja exatamente proporcional ao preço pelo qual foi adquirido, seja qual for o número de operações ocorridas no processo de produção e de distribuição anterior ao estágio de tributação.

O IVA é cobrado sobre o fornecimento e a importação de bens e serviços, mas quando exportados são isentos. Em 1991, quando este imposto foi introduzido, a taxa era de 10%, em 1993 passou para 14%<sup>39</sup>. Em 2001, o IVA na África do Sul sofreu algumas alterações, tendo como finalidade melhorar o imposto e reduzir o grande fardo administrativo do imposto.

A introdução do IVA na África do Sul também sofreu muitas dificuldades, gerando controvérsia em torno da questão de saber se era melhor ou não introduzir o imposto ou não na vida económica. Um dos grandes males desse imposto na África do Sul foi a fragilidade de controlo, o que se traduziu na evasão fiscal no que diz respeito aos serviços<sup>40</sup>. Como em muitos países, por razões políticas, económicas, sociais e administrativas, há um elevado número de isenções.

---

<sup>38</sup> Clotilde Celorico Palma, Estudos de IVA II, pág. 50.

<sup>39</sup> Veja-se em M. Kearney, Universidade de Pretória ETD, 2003.

<sup>40</sup> *Ibidem*.

O limite para as empresas se registarem em termos de IVA é de Rands 300 000, cerca de Euros 24 000. As pequenas empresas que não atinjam esse valor ficam excluídas do âmbito de incidência objetiva do sistema. Na África do Sul, os setores isentos são a pequena agricultura, a educação, a saúde e uma parte do setor financeiro. A razão para esta isenção, segundo Gillis<sup>41</sup>, é principalmente a melhor redistribuição das riquezas.

Muito diferente do que aconteceu nos primeiros anos, a importância do IVA no PIB da África do Sul tem aumentado cada vez mais, chegando a contribuir com 10% para o PIB. Em 2001, o IVA foi a segunda maior fonte de receitas, com 25% das receitas fiscais totais. Em 2012 e 2013 o contributo para o PIB foi maior<sup>42</sup>. Os fatores que levaram a esse crescimento são uma melhor eficiência na administração do imposto e o acolhimento das propostas para simplificar o imposto. O que vem provar, mais uma vez, que o imposto é rentável.

---

<sup>41</sup> Veja-se em Gillis, Universidade de Pretória ETD, 1986.

<sup>42</sup> Veja-se em: <http://www.treasury.gov.za/publications/tax%20statistics/2013/TStats%202013%20WEB.pdf>.

### **3. O IMPOSTO DE CONSUMO ANGOLANO**

O fim da guerra, a estabilidade política daí decorrente e a aposta do governo angolano na criação de um ambiente institucional apelativo para o investimento, quer através do controlo da inflação (que, de cifras na casa dos quatro dígitos, há cerca de dez anos, se fixa atualmente na ordem dos 10%), quer por via da remoção de obstáculos à iniciativa económica e da consagração de incentivos, constituem um estímulo à iniciativa privada e à captação de investimento externo, representando, de resto, prioridade confessa do Executivo a reforma fiscal.

Os diplomas que regulam o imposto de consumo angolano são o Decreto nº 41/99 de 10 de dezembro, o Decreto Legislativo Presidencial nº 7/11 e o Decreto Legislativo Presidencial nº 149/13, de 1 de outubro, que aprovou o regime jurídico das faturas e dos documentos equivalentes. O Decreto nº 41/99 aprova o Regulamento do Imposto de Consumo, revoga os Decretos nº 24/98, de 27 de maio, 75/97, de 24 de outubro, 13/93, de 14 de abril e 20-M/92, de 15 de maio, bem como toda a legislação que contrarie o disposto no presente decreto.

O imposto sobre o consumo angolano, diferentemente do que acontecia antes da atual reforma, já prevê uma vasta incidência objetiva, resultante da reforma que está a decorrer, abrangendo uma série de realidades, recaindo, nomeadamente, sobre a produção e importação de mercadorias, independentemente da sua origem, no consumo de água e energia, nos serviços de telecomunicações, nos serviços de hotelaria e outras atividades a si conexas ou similares, entre outros.

A taxa geral prevista é de 10%, com exceção dos bens que se encontram listados nas tabelas I, II e III anexas ao Regulamento do Imposto do Consumo, referentes, respetivamente, aos bens sujeitos à taxa reduzida, às mercadorias importadas e de produção nacional, e ao consumo de serviços, taxas estas que variam entre os 2% e os 30%. Mesmo assim, pensamos que o IVA é o melhor caminho para uma economia que ser quer menos dependente do petróleo, pois o IVA consiste em aplicar aos bens e serviços um imposto geral sobre o consumo proporcional ao preço dos bens e serviços, independentemente do número de transações ocorridas no processo de produção e de

distribuição anterior à fase de tributação<sup>44</sup>, o que se traduzirá rigorosamente numa maior arrecadação de receitas.

O imposto de consumo angolano é caracterizado, essencialmente, como um imposto monofásico e cumulativo, que atinge tendencialmente as transmissões de bens ou serviços por si só, de forma cumulativa, no sentido de todos os intervenientes na cadeia de consumo do bem ou do serviço pagarem, efetivamente, o imposto devido (sem prejuízo, claro, de o repercutirem sobre o próximo adquirente). Não tem os mecanismos de deduções do IVA. Como falamos acima, diferentemente do IVA, que é um imposto que incide sobre todas as fases do processo produtivo, do produtor ao retalhista, através do chamado método subtrativo indireto, das faturas, do crédito de imposto ou sistema dos pagamentos fracionados, o imposto de consumo angolano é um imposto monofásico, incidindo apenas no produtor ou no retalhista.

Para os Professores Ben Terra e Julie Kajus, o IVA tem várias vantagens, de ordem fiscal, psicológica e económica<sup>45</sup>. As vantagens fiscais traduzem-se no facto de o IVA como imposto geral de consumo conseguir abranger um grande número de contribuintes. Outra vantagem resulta do facto de ser um imposto que, quando necessário, permite aumentar as taxas para uma arrecadação adicional de receitas, sem dar lugar rigorosamente a distorções<sup>46</sup>.

Os efeitos psicológicos resultam do facto de o IVA gerar elevados rendimentos, podendo ser alcançados de forma indolor, ou pelo menos quase despercebida. Assim, o IVA, pelo menos na Europa, está escondido no preço ao consumidor, com base na tradição de esconder os impostos. Para alguns autores esta ocultação dos impostos é vista como uma grande vantagem, pois evita o confronto com o imposto e minimiza a resistência popular, particularmente nos casos em que as taxas sobem. Temos também vantagens psicológicas no facto de os contribuintes saberem o que pagam e como é gasto o dinheiro resultante dos impostos<sup>47</sup>.

As vantagens económicas consubstanciam-se no facto de ser um imposto que consegue manter a neutralidade na produção. Outra vantagem é que o IVA, se for eficiente, pode ser usado como instrumento para aumentar a produção e o consumo. Mas, para alguns

---

<sup>44</sup> Veja-se as características deste imposto em Clotilde Celorico Palma, *Introdução ao Imposto sobre o valor acrescentado moçambicano*. Coimbra: Almedina, 2012, pág. 21.

<sup>45</sup> Veja-se em Ben Terra e Julie Kajus, *Introduction to european VAT*. Volume 1, 2013.

<sup>46</sup> *Ibidem*.

<sup>47</sup> *Ibidem*. No mesmo sentido, veja-se José Casalta Nabais, *Política fiscal, desenvolvimento sustentável e luta contra a pobreza*. *Ciência e Técnica Fiscal. Centro de Estudos Fiscais*, nº 419, pág. 101.

autores<sup>48</sup>, a eficiência do imposto sobre o valor acrescentado acima de outros instrumentos fiscais para influenciar o consumo e a produção não é de todo clara. Poderia ser esperado um aumento temporário do imposto sobre o valor acrescentado para exercer um efeito de amortecimento maior sobre a economia do que o de um aumento temporário do imposto de renda. Outra grande vantagem económica do IVA é facto de melhorar a balança comercial, pois não será cobrado o IVA nas exportações, incidindo apenas sobre a importação<sup>49</sup>.

As desvantagens que são atribuídas ao IVA podem ser resumidas da seguinte forma: o IVA é um imposto regressivo, pois tributa mais pesadamente os rendimentos mais baixos, além disso, a natureza regressiva do imposto sobre o valor acrescentado tem dois aspetos: a carga absoluta do imposto sobre os que estão abaixo do nível de pobreza e o efeito regressivo para aqueles que estão acima do nível de pobreza. São vários os métodos disponíveis, pelo menos teoricamente, de reduzir a regressividade, para tornar o IVA proporcional ou talvez até mesmo progressiva.

Em geral, as duas medidas aplicadas para influenciar a regressividade são: a criação de isenções ou reduções (ou mesmo zero); a segunda é a introdução de maiores taxas. Ambas as técnicas são comumente aplicadas, embora muitas objeções possam ser levantadas, uma vez que as diferenciações de taxas e isenções podem indevidamente complicar a técnica de cobrança do IVA<sup>50</sup>.

Para o Professor Sérgio Vasques, as desvantagens resultam das isenções que lhe roubam neutralidade, das taxas exorbitantes que fazem quebrar receitas em vez de as aumentar, das práticas fraudulentas transfronteiriças que põem em xeque o crédito de imposto e as virtualidades de autopolicimento do imposto. Contudo, o autor reconhece que essas desvantagens não obstam a sua adoção<sup>51</sup>.

Para Manuel Porto<sup>52</sup>, as vantagens do IVA devem ser encaradas do ponto de vista da equidade, do ponto de vista administrativo e do económico.

Todavia, estamos cientes das dificuldades e dos desafios que a introdução do IVA em Angola poderá acarretar, quer dificuldades resultantes do alargamento do âmbito de

---

<sup>48</sup> Veja-se em Terra, e Kajus, ob. cit., no caso em concreto falando da visão dos autores: Charles E. McLure, "Economic effects of taxing value added", in Richard A. Musgrave (ed.), *Broad-Based taxes*. Baltimore, 1973.

<sup>49</sup> Veja-se em Terra, e Kajus, obra citada.

<sup>50</sup> *Ibidem*.

<sup>51</sup> Veja-se em Sérgio Vasques, O IVA enquanto imposto geral de consumo, pág. 371.

<sup>52</sup> Veja-se em Manuel Porto, O imposto de transações, pág. 122ss.

aplicação da tributação indireta, quer dificuldades administrativas. Uma “revolução” desse tipo, que afetará a base de incidência do imposto, traduzir-se-á em grande resistência pelos operadores, se o imposto não for bem esclarecido aos contribuintes. O IVA dará lugar a reformas em todo o sistema da tributação indireta. Recordando sempre que o IVA plenamente implementado será uma grande fonte de arrecadação de receitas<sup>53</sup>.

### **3.1 O Regulamento do imposto de consumo**

#### **3.1.1 A incidência objetiva**

Não deixa, porém, de ser curioso o critério adotado pelo legislador angolano na escolha dos factos tributários a abranger no Decreto nº 41/99, deixando de fora muitas situações que deviam estar previstas, dentre as quais destaco as prestações de serviços em muitos setores de atividade.

Assim, segundo o art. 1º do Regulamento do Imposto de Consumo, o imposto incide objetivamente sobre:

- a) a produção e importação de mercadorias, seja qual for a sua origem;
- b) a arrematação ou venda realizada pelos serviços aduaneiros ou outros quaisquer serviços públicos;
- c) a utilização dos bens ou matérias-primas fora do processo produtivo e que beneficiaram da desoneração do imposto;
- d) o consumo de água e energia;
- e) os serviços de telecomunicações;
- f) os serviços de hotelaria e outras atividades a si conexas ou similares;
- g) locação de áreas especialmente preparadas para recolha ou estacionamento coletivo de veículos (aditado por Decreto Legislativo Presidencial nº 7/11, de 30 de dezembro);

---

<sup>53</sup> Veja-se em Terra, e Kajus, ob. cit., pág.308.

- h) locação de máquinas ou outros equipamentos, bem como os trabalhos efetuados sobre móveis corpóreos, excluindo a locação de máquinas ou outros equipamentos que, pela sua natureza, deem lugar ao pagamento de *royalties* conforme definido no Código do Imposto sobre a Aplicação de Capitais (aditado por Decreto Legislativo Presidencial nº 7/11, de 30 de dezembro);
- i) locação de áreas preparadas para conferências, colóquios, exposições, publicidade ou outros eventos (aditado por Decreto Legislativo Presidencial nº 7/11, de 30 de dezembro);
- j) serviços de consultoria, compreendendo designadamente a consultoria jurídica, fiscal, financeira, contabilística, informática, de engenharia, arquitetura, economia, imobiliária, serviços de auditoria, revisão, revisão de contas e advocacia (aditado por Decreto Legislativo Presidencial nº 7/11, de 30 de dezembro);
- k) serviços fotográficos, de revelação de filmes e tratamento de imagens, serviços de informática e construção de páginas de Internet (aditado por Decreto Legislativo Presidencial nº 7/11, de 30 de dezembro);
- l) serviços portuários e aeroportuários e serviços de despachantes (aditado por Decreto Legislativo Presidencial nº 7/11, de 30 de dezembro);
- m) serviços de segurança privada (aditado por Decreto Legislativo Presidencial nº 7/11, de 30 de dezembro);
- n) serviços de turismo e viagens promovidos por agências de viagens ou operadores turísticos equiparados (aditado por Decreto Legislativo Presidencial nº 7/11, de 30 de dezembro);
- o) serviços de gestão de cantinas, refeitórios, dormitórios, imóveis e condomínios (aditado por Decreto Legislativo Presidencial nº 7/11, de 30 de dezembro);
- p) acesso a espetáculos ou eventos culturais, artísticos ou desportivos (aditado por Decreto Legislativo Presidencial nº 7/11, de 30 de dezembro);
- q) aluguer de viaturas, transportes marítimos e aéreos de passageiros, cargas e contentores, inclusive armazenagem relacionada com estes transportes, desde que realizados exclusivamente em território nacional (aditado por Decreto Legislativo Presidencial nº 7/11, de 30 de Dezembro).

Já no número 2 do mesmo artigo o legislador diz que, para efeitos deste imposto, consideram-se bens produzidos no país, produtos aí produzidos ou manufaturados, aqueles cujo processo de produção teve o seu termo em território nacional.

Para efeitos do disposto na alínea n) do nº 1, apenas se considera sujeito a imposto de consumo o valor cobrado pelo serviço de agenciamento ou intermediação prestado pelas agências de viagens ou operadores turísticos equiparados, excluindo-se o valor de quaisquer passagens, reservas ou quaisquer outros bens ou serviços por eles vendidos, quer em seu nome, quer em nome de terceiros (aditado por Decreto Legislativo Presidencial nº 7/11, de 30 de dezembro).

### **3.1.2 A incidência subjetiva (art. 2º)**

A incidência subjetiva vem prevista no art. 2º, que considera como sujeitos passivos os que:

- a) pratiquem operações de produção, fabrico ou transformação de bens, quaisquer que sejam os processos ou meios utilizados;
- b) procedam a arrematação ou venda em hasta pública de bens;
- c) procedam a importação de bens;
- d) procedam ao fornecimento de água e energia (aditado por Decreto Legislativo Presidencial nº 7/11, de 30 de dezembro);
- e) forneçam qualquer dos serviços mencionados nas alíneas e) a q) do nº 1 do artigo anterior.

Segundo o artigo 3º do Regulamento do Imposto de Consumo, não se considera tributável no âmbito deste imposto a produção dos seguintes bens:

- a) produtos agrícolas e pecuários não transformados;
- b) produtos primários de silvicultura;
- c) produtos minerais não transformados.

### **3.1.3 As isenções (art. 4º)**

As isenções estão previstas no artigo 4º do Regulamento do Imposto de Consumo. Sendo assim, estão isentos de imposto de consumo:

- a) os bens exportados, quando a exportação seja feita pelo próprio produtor ou entidades vocacionadas para o efeito, reconhecida nos termos previstos na lei;
- b) os bens importados pelas representações diplomáticas e consulares, quando haja reciprocidade de tratamento;
- c) os bens manufacturados em resultado de actividades desenvolvidas por processos artesanais;
- d) as matérias-primas e os materiais subsidiários, incorporados no processo de fabrico, os bens de equipamento e peças sobressalentes, desde que devidamente certificados pelos Ministérios de tutela, com declaração de exclusividade (alterado por Decreto nº 29/02) de 21 de maio);
- e) os animais destinados à procriação, mediante informação dos serviços de veterinária, na qual sejam considerados como podendo contribuir para o melhoramento e progresso da produção nacional;
- f) os materiais subsidiários referidos na alínea d) serão objeto de relação discriminada, a ser aprovada por decreto executivo dos Ministros da Indústria e das Finanças (alterado por Decreto nº 29/02, de 21 de maio).

Para se considerar que uma actividade é exercida nos moldes artesanais, esta deve preencher os requisitos do art. 4º nº 2.

### **3.1.4 Obrigações dos sujeitos passivos**

No regulamento, podemos encontrar várias obrigações às quais os sujeitos passivos de imposto estão vinculados, nomeadamente obrigações declarativas, de faturação, contabilísticas e de pagamento. No art. 5º nº 1, está previsto que o sujeito passivo deve apresentar na repartição fiscal da sua área, até ao último dia de cada mês, uma declaração em duplicado, conforme modelo D, em que proceda à liquidação do imposto de consumo devido relativamente ao volume de operações tributáveis realizadas no mês

anterior. Havendo ou não operações tributáveis, a declaração citada anteriormente deverá ser sempre apresentada, tal como se vê no art. 5º nº 2.

Os sujeitos passivos referidos na alínea a) do art. 2º apresentarão um mapa, em duplicado, onde conste os elementos referidos no nº 2 do art. 18º. Verificando-se a falta de entrega da declaração prevista no nº 1 do art. 5º deste diploma, a fixação do valor base para liquidação será feita pelo chefe de repartição fiscal competente para a receção da mesma, dando lugar a uma determinação oficiosa do imposto, como está previsto no art. 6º nº 1. A mesma entidade procederá também a retificação das declarações quando, com fundamento, considere que nelas figura um imposto inferior ou uma redução superior ao devido, como se vê no art. 6º nº 2.

### **3.1.5 Aplicação da lei no tempo (art. 8º)**

Como está previsto no art. 8º, o imposto é devido e torna-se exigível:

- a) na produção, no momento em que os bens são colocados à disposição do adquirente;
- b) nas importações, no momento do desembaraço alfandegário;
- c) na arrematação ou venda, no momento em que tais atos são praticados;
- d) no consumo de água, energia, no momento da sua liquidação;
- e) nos serviços previstos nas alíneas e) a q) do nº 1 do art. 1º, no momento da sua liquidação (alterado pelo Decreto Legislativo Presidencial nº 7/11, de 30 de novembro).

### **3.1.6 Base de cálculo do imposto (art. 9º)**

O valor tributável sujeito a imposto será:

- a) para os bens produzidos no país, o preço do custo à porta do armazém;
- b) para os bens importados, o seu valor aduaneiro;
- c) nas arrematações ou vendas, o valor por que tiverem sido efetuadas;

- f) no consumo de água e energia e nas prestações de serviços referidas nas alíneas e) a q), o preço pago pelo consumo de água e energia ou pelo serviço prestado (aditado pelo Decreto Legislativo Presidencial nº 7/11, de 30 de novembro).

### **3.1.7 As taxas (art. 10º)**

A taxa geral, como dispõe o art. 10º nº 1, é de 10%. Com as devidas exceções constantes das tabelas I, II e III anexas ao Regulamento.

### **3.1.8 Liquidação (art. 11º)**

Tal como está previsto no art. 11º nº 1, a competência para a liquidação do imposto de consumo pertence:

- a) aos produtores, no caso dos bens produzidos no país, referidos no nº 2 do art. 1º;
- b) aos serviços aduaneiros, no caso da importação de bens;
- c) ao serviço que realizar a arrematação ou venda, nos casos referidos na alínea b) do nº 1;
- d) às entidades que forneçam os bens ou prestem os serviços previstos nas alíneas d) a q) do nº 1 do art. 1º (alterado pelo Decreto Legislativo Presidencial nº 7/11, de 30 de novembro);
- e) às entidades residentes em Angola e sujeitas a imposto industrial que contratem, a entidades não residentes, os serviços referidos nas alíneas g) a q) do nº 1 do art. 1º (alterado pelo Decreto Legislativo Presidencial nº 7/11, de 30 de novembro);
- f) à repartição fiscal, para os restantes casos.

Como se vê no art. 11º nº 2, compete à administração fiscal homologar ou alterar as liquidações referidas nas alíneas a) a d) do número anterior.

A liquidação deverá ser feita nos momentos previstos no art. 12º. Já no art. 13º podemos vislumbrar que, decorrido o prazo para entrega de declaração modelo D sem que esta haja sido apresentada, proceder-se-á à liquidação oficiosa nos termos do art. 9º, sem prejuízo da multa cominada ao infrator, bem como dos juros compensatórios a liquidar nos termos do Código Geral Tributário.

### 3.2 A fiscalização

O cumprimento das obrigações impostas pelo Regulamento do Imposto de Consumo será fiscalizado, em geral e dentro dos limites legais da sua competência, por todas as entidades públicas ou equiparadas, e em especial pela Direção Nacional do Impostos.

Como se vê em Xavier Basto<sup>54</sup>, "Com a introdução do IVA e, pelo facto de ainda termos uma economia informal em larga escala, vai exigir uma fiscalização eficiente, além da fiscalização *a posteriori* realizada junto do contribuinte, uma fiscalização interna, realizada nos próprios serviços da administração fiscal, tomando como base o dossier individual do contribuinte, de que é peça fundamental a sua declaração periódica sobre o volume de vendas e de aquisições efetuadas".

O atual imposto de consumo angolano, como imposto monofásico e cumulativo, tem algumas vantagens, dentre as quais podemos citar a possibilidade de esses impostos serem meios para arrecadação de avultadas receitas, mesmo com taxas baixas, dada a vastidão das transações sobre que incidem e o carácter cumulativo que assumem. Outra vantagem é a da potenciação do efeito de anestesia fiscal própria da tributação indireta. Segundo a melhor doutrina nesse assunto, "a anestesia fiscal é a falta de visibilidade de certos tributos, que conduz os contribuintes de facto, isto é, em sentido económico, neste caso os consumidores finais dos bens atingidos, a suportá-los sem se darem conta disso"<sup>55</sup>, dito por outro modo, quando o consumidor final adquire os bens não sabe, nem pode frequentemente saber, que parte da sua despesa vai para os cofres do Estado.

Mesmo com as vantagens enunciadas acima, os impostos cumulativos têm desvantagens que ultrapassam largamente as vantagens. A primeira desvantagem é que um imposto desta natureza não é neutro. Por neutralidade podemos entender a característica de um tributo em não alterar os preços relativos das alternativas sobre que recaem as escolhas dos agentes económicos, mas não originando assim distorções dos seus comportamentos<sup>56</sup>. Assim, segundo o mesmo autor<sup>57</sup>, "um imposto de transações é neutro nos seus efeitos sobre a produção se não leva os produtores a modificar os seus

---

<sup>54</sup> Veja-se em Xavier de Basto, obra citada.

<sup>55</sup> Veja-se nesse sentido Xavier Basto, A tributação do consumo..., pág. 29.

<sup>56</sup> *Ibidem*.

<sup>57</sup> *Ibidem*.

métodos de produção, isto é, a forma como organizam os seus negócios; e diz-se neutro nos seus efeitos sobre o consumo se não conduz os consumidores a modificar as suas escolhas entre os diferentes bens que procuram. A neutralidade relativamente ao consumo depende exclusivamente do grau de cobertura objetiva do imposto e da estrutura das taxas, estando fora de questão delinear um imposto de consumo totalmente neutro. Sempre terão de ser concedidas algumas isenções, e provavelmente, existirão diferenciações na taxa aplicável às diferentes transações de bens ou prestações de serviços”.

As desvantagens dos impostos cumulativos têm grande predominância nos processos de produção, pois os impostos cumulativos não são neutros, porque favorecem certos modos de organização da produção em detrimento de outros, levando os operadores económicos, por motivações meramente fiscais, a adotar formas de organização que até poderiam não ser eficientes se se atendesse apenas às condições técnicas e aos custos de produção determinados no mercado<sup>58</sup>. Como se vê em Xavier Basto, a tributação cumulativa penaliza os processos produtivos desintegrados e estimula a integração vertical das fases produtivas; de igual modo, os impostos cumulativos discriminam a favor dos bens produzidos em circuitos que concentrem nos últimos estádios a formação de valor, penalizando os que têm alto valor acrescentado logo nos primeiros estádios<sup>59</sup>.

Outra característica do imposto de consumo angolano é o facto de ser um imposto cumulativo. Estes impostos geram pouca arrecadação de receitas, pois incidem apenas numa das fases do processo produtivo. Os impostos cumulativos podem desencadear distorções dos processos produtivos<sup>60</sup>.

Nos impostos cumulativos, o número de sujeitos passivos será menor, pois, como abordamos acima, não se trata de um imposto que incida sobre todas as fases do processo produtivo. Sendo assim, terá como vantagem o facto de a administração tributária lidar com poucos operadores, facilitando assim países, como Angola, que têm uma administração fiscal com poucos recursos, quer humanos, quer tecnológicos, abrangendo desse modo empresas com algum nível de organização.

Os impostos cumulativos são impostos muito vulneráveis à fraude, uma vez que a principal dificuldade administrativa é a fiscalização do sistema de suspensão do

---

<sup>58</sup> *Ibidem*.

<sup>59</sup> *Ibidem*.

<sup>60</sup> *Ibidem*, pág. 37.

imposto. Dificilmente se pode exigir do vendedor que verifique se o seu comprador é ou não realmente um sujeito passivo, quando este lhe apresenta a declaração de responsabilidade exigida por Lei<sup>61</sup>. Essa era a forma como operava o Imposto de Transações português, no qual foi inspirado o atual imposto de consumo angolano. Analisadas essas dificuldades, elas foram razoavelmente mitigadas pelo legislador angolano com a Reforma Tributária, no Decreto Legislativo Presidencial nº 7/11, de 30 de dezembro, que veio alargar a base de incidência objetiva do imposto de consumo a muitos serviços que estavam fora do âmbito de incidência desse imposto.

Achamos curioso o facto de o legislador, nessa reforma, não aproveitar para criar os impostos especiais de consumo, que incidiriam sobre o álcool, o tabaco e produtos de luxo, preferindo apenas agravar a sua taxa. Somos de opinião de que esses produtos podem, sem dúvida, ser tributados de forma especial.

Em Angola, devemos ter muita cautela na introdução do IVA, pois ainda temos uma administração fiscal mal equipada, insuficientemente dotada de recursos humanos, em especial na área da inspeção tributária, onde a informatização ainda está em fase embrionária, o que leva a evasão e a fraude fiscal muito elevadas. Todavia, parece inevitável a entrada em vigor do IVA em Angola, tal como já o fizeram muitos países africanos<sup>62</sup>.

Em bom rigor, Angola carecia da reforma que está a decorrer, pois já era flagrante a desatualização do sistema de tributação quer direta quer indireta. Mas porquê o IVA? Por várias razões, dentre as quais podemos citar:

1º O atual imposto de consumo é um imposto com efeitos cumulativos ou em cascata, dando lugar a distorções na atividade económica.

2º A adoção do IVA por Angola será um sinónimo de modernidade fiscal. Este imposto é muito mais rentável que o atual imposto de consumo.

3º Através das faturas permite o autopolicimento entre os sujeitos passivos de IVA.

4º O ónus de prova nesse imposto é imputado aos sujeitos passivos.

5º Permite o cruzamento de dados.

---

<sup>61</sup> *Ibidem*.

<sup>62</sup> No mesmo sentido, veja-se António Carlos dos Santos, A tributação do consumo em Angola: rumo a adoção do IVA? *Revista dos Técnicos Oficiais de Contas*. Ano XIII, número 151.

6º A manutenção dos registos, por parte dos sujeitos passivos, permite a sua fiscalização em caso de evasão.

7º A base de incidência pode ser alargada ao longo do tempo, através da inclusão de mais serviços ou cobrindo mais transmissões.

8º O método da dedução através da fatura torna o IVA autoexecutável, pois os sujeitos passivos, em casos B2B, têm incentivo em continuar com a fatura.

### **3.3 A Reforma Tributária e a nova problemática nas companhias petrolíferas**

Uma questão que suscita grande interesse, na sequência da reforma que está a decorrer, é a levantada pelo Decreto Executivo do Ministério das Finanças, nº 333/12, de 8 de outubro, na senda da revisão operada pelo Decreto Legislativo Presidencial nº 7/11, que visou essencialmente alargar o âmbito de incidência objetiva do Imposto de Consumo. Sendo assim, este Decreto Executivo veio regular a liquidação do imposto de consumo, pelas empresas que prestam serviços às empresas petrolíferas. Deste modo, as entidades que prestam serviços sujeitos a imposto de consumo a companhias petrolíferas devem liquidar o imposto de consumo no momento da emissão da fatura ou documento equivalente.

As companhias petrolíferas, no momento do pagamento da fatura, devem pagar apenas o valor correspondente à prestação de serviço efetuada, cativando o valor do imposto. A entrega do valor do imposto de consumo liquidado na fatura emitido pela prestadora de serviço é da responsabilidade da companhia petrolífera.

Estamos aqui perante o *reverse charge*. Por *reverse charge* podemos entender uma inversão da dívida tributária. Para Clotilde Celorico de Palma, "Estas situações reportam-se, essencialmente, a prestações de serviços, mas abrangem, igualmente as transmissões de bens. São precisamente todas situações que se qualificam como casos de *reverse charge*, reversão da dívida tributária ou inversão da sujeição ou do sujeito passivo. Isto é, nestes casos, a dívida tributária reverte do prestador de serviços para o

adquirente, embora se trate de um conjunto de situações de diversa natureza"<sup>63</sup>.  
Pensamos que é uma grande medida.

---

<sup>63</sup> Veja-se em Clotilde Celorico Palma, Estudos de IVA II, pág. 202.

#### 4. COMO SERIA O IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO ADEQUADO À REALIDADE ANGOLANA

Como se vê em Richard Krever<sup>64</sup>, atualmente muitos países têm adotado o que o autor denomina como IVA moderno, diferentemente do IVA tradicional, que é o europeu. Os sistemas tradicionais têm várias taxas, ao passo que o IVA moderno tem uma taxa única. Os sistemas tradicionais têm várias isenções, ao passo que os modernos têm muito menos, essas diferenças são cruciais para os principais aspetos dos dois sistemas, incluindo os seus custos administrativos para as autoridades fiscais, os custos de cumprimento para os contribuintes, a eficiência económica, os custos de aumentar a receita para os governos e a taxa geral do imposto.

Os países que adotaram o IVA recentemente escolheram o IVA moderno<sup>65</sup>. É este modelo de IVA que deve ser adotado por Angola, com uma técnica legislativa clara e simples. Dos 19 países da África anglófona, 15 já o adotaram com sucesso<sup>66</sup>, mas a eficiência e gestão do imposto não teve o mesmo impacto, pois, em alguns desses países, não correu muito bem. A eficácia do IVA nos países em desenvolvimento tem encontrado imensas dificuldades, resultantes da ineficaz preparação dos operadores, de inúmeras taxas e muitas isenções<sup>67</sup>. Para Christine Peacock<sup>68</sup>, em África, qualquer modelo de IVA que seja adotado deve se adequar à realidade desse país para ser eficiente.

Como vimos com o Professor Ben Terra e Julie Kajus<sup>69</sup>, o IVA não é um fenómeno novo. Já existente em muitos países, é encarado como sinónimo de modernidade fiscal, dadas as suas qualidades. Como brilhantemente nos ensinam J. L. Saldanha Sanches e João Gama<sup>70</sup>, “A criação de um imposto sobre o valor acrescentado tem vantagens e coloca dificuldades que, no essencial, se traduzem na sua abrangência objetiva e subjetiva. Pois como vimos, com o IVA, teremos, em princípio, a generalidade das

---

<sup>64</sup> Veja-se em Richard Krever, *Designing and Drafting Vat Laws for Africa*. Disponível em: <[http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=1666190](http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1666190)>.

<sup>65</sup> *Ibidem*.

<sup>66</sup> Veja-se em David Kloeden, *Revenue administration reforms in anglophone Africa since the early 1990s*. 2011 IMF Working Paper.

<sup>67</sup> Veja-se em Carlo Cottarelli, *Revenue mobilization in developing countries*, IMF 2011, pág. 36.

<sup>68</sup> Veja-se em Christine Peacock, *VAT in Africa*. *International VAT Monitor*, (November/December. 2008), pág. 459.

<sup>69</sup> Obra citada.

<sup>70</sup> Veja-se em Saldanha Sanches e João Gama, *Manual de Direito Fiscal angolano*, pág. 365.

transações realizadas pelos operadores económicos sujeita a tributação (...). No IVA a par da complexidade fiscal estão associados os custos aos operadores económicos e a administração fiscal a quem compete a fiscalização”. Os autores chamam ainda a atenção para a informalidade da economia que se manifesta com particular evidência no IVA<sup>71</sup>.

Pensamos que, para a introdução do IVA, já temos medidas que dão razão ao nosso propósito, como o Decreto Presidencial nº 147/13, que determina o Estatuto dos Grandes Contribuintes, regula os critérios para a classificação dos grandes contribuintes, os seus direitos e obrigações, bem como o funcionamento da Repartição Fiscal dos Grandes Contribuintes. Compete ao Ministro das Finanças publicar a lista dos grandes contribuintes, de acordo com os critérios julgados razoáveis pelos órgãos da administração tributária (art. 3º). Pensamos que é sobre estes que deve incidir o IVA numa primeira fase, pois são contribuintes cujas transações terão um escrupuloso acompanhamento da administração, o que dará lugar a uma rigorosa fiscalização.

E o Decreto Presidencial nº 149/13, de 1 de outubro, sobre o Regime Jurídico das Faturas e Documentos Equivalentes, regula os requisitos para emissão, conservação e arquivamento das faturas e documentos equivalentes pelos contribuintes no exercício das suas atividades (art. 1º). O mesmo diploma prevê que seja obrigatória a emissão de faturas ou documentos equivalentes em todas as transmissões onerosas de bens corpóreos e incorpóreos e prestações de serviços (art. 2º).

A eficiente aplicação desses diplomas vai rigorosamente chamar à jurisdição da administração tributária os operadores económicos. Somos de opinião de que o IVA deverá incidir subjetivamente sobre os grandes contribuintes, à luz do que já foi aprovado com o Estatuto acima citado. O IVA deverá incidir objetivamente sobre as transmissões de bens e a generalidade das prestações de serviços. Outra medida muito importante traduz-se no facto de o Executivo angolano orientar a extinção dos mercados informais. Como por exemplo o Mercado do Roque Santeiro, que era o maior mercado a céu aberto da África Austral, e o Mercado do Panguila, pois aí estavam agentes económicos fora do circuito normal da economia. A criação de zonas adequadas para o pequeno comércio vai facilitar a fiscalização dos pequenos contribuintes que podem ter a qualidade de pequenos retalhistas, tal como é feito em outros países.

---

<sup>71</sup> *Ibidem*.

A sua adoção por Angola pode evocar razões de ordem orçamental, pois o IVA é muito rentável, ao passo que o imposto atual oferece poucas receitas<sup>72</sup>, por razões de ordem técnica. A transformação da tributação em cascata em tributação monofásica levanta mais problemas técnicos do que a passagem para o sistema de IVA, pois não há, no IVA, o problema de concentrar num único estádio o imposto que se cobrava ao longo de todo o ciclo produtivo, enquanto o funcionamento eficaz da técnica de suspensão exigiria o registo dos contribuintes e a sua fiscalização. O que teria como consequência melhor organização e funcionamento da administração tributária, com recursos humanos altamente qualificados e equipamentos tecnológicos que em tempo real consigam fiscalizar as atividades dos sujeitos passivos. O IVA, com o seu sistema de pagamentos fracionados, garante maior simplicidade<sup>73</sup>. O modelo IVA ajudaria significativamente a diversificar as receitas tributárias<sup>74</sup>.

Atualmente, o IVA existe em mais de 157 países. Existem três modelos de IVA, o modelo IVA europeu, o modelo japonês e o modelo *general sales tax* (GST), em que a Nova Zelândia é reconhecida como o «benchmark»<sup>75</sup>. Como se vê em Xavier Basto, «A diferença que se estabelece entre o imposto sobre o IVA e os impostos cumulativos é que, apesar de ambos serem plurifásicos, pois incidem sobre as várias transações que constituem o processo produtivo de uma mercadoria, a diferença está em que os impostos cumulativos incidem sobre o valor de cada transação, donde resulta uma “cascata”, isto é em cada transação tributa-se um valor em que já está incluído o imposto que incidiu na transação anterior, há assim imposto sobre imposto, enquanto no IVA em cada transação o imposto incide sobre a diferença entre o seu valor e o da transação imediatamente anterior, isto é o imposto incide sobre o valor acrescentado em cada transação»<sup>76</sup>.

O Japão introduziu em 1 de abril de 1989 um imposto, designado por *consumption tax*, com as seguintes características: utiliza o método de crédito de imposto, mas não se baseava inicialmente nas faturas emitidas. Porém, recentemente, passou a exigir a emissão e o arquivo de faturas a montante superior a 312 Euros. Tem uma taxa única que começou em 3% e se situa, desde 1997, em 5%; adota um sistema simplificado de

---

<sup>72</sup> Veja-se no sítio do Ministério das Finanças: <<http://www.minfin.gv.ao/>>.

<sup>73</sup> Veja-se Xavier Basto, obra citada.

<sup>74</sup> No mesmo sentido, veja-se Clotilde Celorico Palma, *O Imposto de Consumo em Angola*. Coimbra: Almedina, pág. 63.

<sup>75</sup> Veja-se em João Amaral Tomás, Vinte e cinco anos de Imposto Sobre o Valor Acrescentado (IVA), *Centro de Ciência e Técnica Fiscal*, n° 213 (2013), pág. 121.

<sup>76</sup> Obra citada.

apuramento do imposto a pagar pelos sujeitos passivos com um volume de negócios anual inferior a um dado limiar, consistindo na aplicação de taxas ao montante das vendas, constituindo o resultado a base tributável da *consumption tax*, com um limiar de isenção bastante generoso.

Já o modelo GST caracteriza-se essencialmente pela existência de uma base alargada, com poucas isenções, limiares de isenção relativamente baixos e taxas de tributação moderadas. Os países que seguiram esse modelo numa fase inicial foram a África do Sul, a Austrália, o Canadá, a Coreia do Sul, a Nova Zelândia e a Singapura<sup>77</sup>.

Apesar de ser um sucesso, o IVA pode e deve ser periodicamente testado e avaliado. A China já está a testar o IVA, na sua província de Xangai<sup>78</sup>. O debate sobre o IVA também é feito no Brasil<sup>79</sup>. Segundo Ulisses Araújo<sup>80</sup>, o IVA no Brasil é substituído pelos seguintes impostos: IPI (Imposto sobre Produtos Industrializados), de competência da União, ICMS, de competência dos Estados Membros e do DF (Distrito Federal), e o ISSQN, de competência dos Municípios. O mesmo autor é a favor da adoção do IVA no Brasil, para gerar mais receitas e mais postos de trabalho, com o que concordamos inteiramente.

Pensamos que o IVA em Angola deve ser adotado de forma faseada e com taxa única. De forma faseada porque é desse jeito que o legislador poderá aferir com melhor rigor a eficiência e eficácia do imposto. O princípio da eficiência está intimamente relacionado com o princípio da neutralidade<sup>81</sup>. O segundo critério está de acordo com as orientações do Fundo Monetário Internacional (FMI) de que o IVA, numa primeira fase, deverá ter uma taxa única.

Angola é um país com uma grande economia informal em larga escala, sendo assim, somos de opinião de que o IVA em Angola deve incidir, numa primeira fase, nas operações que se estabelecem entre grandes contribuintes, seja nas relações B2B como nas relações B2C. Esta ideia poderá encontrar vantagens na medida em que será assegurada melhor fiscalização, pois o legislador tem feito esforços para chamar todos os operadores económicos ao seu controlo. Por isso aplaudimos o Decreto Presidencial nº 147/13, de 1 de outubro, que “Determina o Estatuto dos Grandes Contribuintes, que

---

<sup>77</sup> *Ibidem*, pág. 122.

<sup>78</sup> Veja-se em Alexandra Martins, IVA, Livro Verde, Comissão Europeia. Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal. Ano V (2013), pág. 155.

<sup>79</sup> Veja-se em Oswaldo Othon Pontes Saraiva Filho, *O IVA no Brasil*, Editora Fórum, 2007, pág. 627ss.

<sup>80</sup> [http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n\\_link=revista\\_artigos\\_leitura&artigo\\_id=10746](http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=10746)

<sup>81</sup> Veja-se em Glória Teixeira, *Manual de Direito Fiscal*. 2ª edição. Coimbra: Almedina, pág. 67.

regula os critérios para a classificação dos Grandes Contribuintes, os seus direitos e obrigações, bem como o funcionamento da Repartição Fiscal dos Grandes Contribuintes”. Pensamos que é sobre estes<sup>83</sup> que o IVA deve incidir, numa primeira fase, e com as seguintes características:

1º Taxa única, pois o sistema em si já é de uma complexidade administrativa, a taxa única seria mais simples para um país em desenvolvimento<sup>84</sup>.

2º Base alargada, com poucas isenções. A questão das isenções leva-nos à problemática de tributar em sede do IVA o setor financeiro, que na Nigéria tem levantado muitos problemas<sup>85</sup>. Somos de opinião de que podemos, sim, tributar o setor financeiro em Angola, nomeadamente a banca, a futura bolsa e os seguros. A existência de poucas isenções pode ser coberta com medidas de política económica, nomeadamente a melhor redistribuição das riquezas, mais justiça fiscal e social, a satisfação das necessidades coletivas, melhoria no acesso ao crédito e incentivo ao consumo. Um sistema de IVA que elimine as distorções existentes com o atual imposto do consumo.

3º Taxa zero para as importações.

É possível ter o IVA mais eficiente, simples, eficaz e neutral. Angola pode adotar o modelo que se adequa à sua realidade, quer jurídica, económica, política, social e cultural, pelo facto de não estar inserida em nenhuma organização internacional que obrigue a seguir determinado modelo de IVA, ao passo que muitos países africanos encontram dificuldades no sistema de gestão do IVA<sup>86</sup>. Somos de opinião de que o modelo de IVA a ser adotado em Angola deve combinar as características do modelo GST e do modelo europeu, sem descurar das recomendações que já têm sido feitas pela Comissão para tornar o IVA mais eficiente, nos países europeus que adotaram o IVA.

Somos de opinião de que, numa primeira fase, o IVA deverá incidir sobre os operadores económicos existentes na província de Luanda, e posteriormente em Benguela, pois é aí que surgirão maiores desafios, não só porque as grandes empresas estão aí sediadas, mas pelo facto de ser o local onde a administração fiscal está melhor munida de meios tecnológicos capazes de controlar com o rigor exigível as operações dos sujeitos

---

<sup>83</sup> Veja-se em Luís Marques *et al.*, *O estatuto dos grandes contribuintes: Angola*. Ernst & Young, pág. 9.

<sup>84</sup> Veja-se em Saldanha Sanches, *Manual de Direito Fiscal*, pág. 426.

<sup>85</sup> Veja-se em Abdulateef Olatunji Abdulrazaq, VAT and financial services sector in Nigeria. *International VAT Monitor*, volume 25, nº 2 (2014).

<sup>86</sup> Veja-se em Rup Khadka, VAT in the East African Community. *International VAT Monitor*, volume 25, nº 2 (2014).

passivos. É aqui também que a repartição fiscal dos grandes contribuintes tem a sua sede, como está previsto no art. 6º do Decreto Presidencial nº 147/13, de 1 de outubro. Como diz Edvinas Sutkaitis<sup>87</sup>, no IVA europeu há grandes dificuldades, por exemplo, no que diz respeito às regras de origem, pois as regras de interpretação não estão harmonizadas. Sendo assim, se os Estados Membros criarem regras próprias, isto vai traduzir-se em problema para os sujeitos passivos de IVA, problema que Angola não viveria, pois poderia criar regras próprias, salvaguardando os seus interesses e tendo em conta também os seus parceiros internacionais, quer a nível da SADC, da CPLP e outros.

Uma outra medida que vem abonar em favor da adoção do IVA em Angola é a criação do Decreto Presidencial nº 149/13, que determina o Regime Jurídico das Faturas e Documentos Equivalentes, regula os requisitos para a emissão, conservação e arquivamento das faturas e documentos equivalentes pelos contribuintes, no exercício da sua atividade comercial e industrial. Como vimos anteriormente, uma das grandes características e vantagens do IVA é o seu autopolicimento, e este é apenas possível com o cruzamento de dados fornecidos pelas faturas dos sujeitos passivos de IVA. Será somente com a fatura que o sujeito poderá exercer o seu direito à dedução, que é uma das componentes essenciais do apuramento do imposto, traduzindo-se na compensação entre um direito de crédito, de que um operador é titular em relação ao imposto suportado nas operações a montante, e a dívida tributária decorrente das suas operações a jusante.

Uma outra razão para que o IVA seja adequado à realidade angolana radica no facto de, no nosso país, as partes envolvidas, políticos, empresários, funcionários tributários, sociedade civil, terem uma grande aversão a mudança – basta ver o tempo que a Assembleia Nacional demora para aprovar os diplomas. Sendo assim, apoiamos firmemente a ideia de que o IVA em Angola deverá ser bastante simplificado, transparente, com um grande reforço das garantias dos contribuintes (facto que o legislador tem esquecido), consagrando regras mais viáveis, mais justas, seguras e menos burocráticas.

Como sabemos, Angola tem insuficiência de meios administrativos e tecnológicos, quer na administração fiscal, quer nos operadores económicos e humanos. Essa introdução,

---

<sup>87</sup> Veja-se em Edvinas Sutkaitis, Intra-EU trade and chain transactions under EU VAT: between simplification measures and inconsistent results, 2012, pág. 38.

como em qualquer país, vai traduzir-se em inúmeras dificuldades; para as mitigar são necessários profundos estudos das condições económicas, políticas e sociais do nosso país. Por exemplo, para assegurar com rigor o direito à dedução, como um direito fundamental do sujeito passivo, e garantir a neutralidade do IVA, será necessário um grande investimento administrativo, oneroso, mas que será compensado, pois estamos perante um imposto bastante rentável<sup>88</sup>.

O pagamento de impostos ainda não faz parte da “cultura” de muitos angolanos, dito de outro modo, é necessário que sejam criadas políticas fortes para assegurar que os pequenos contribuintes sejam chamados ao pagamento, o que pode ser feito com campanhas e uma rigorosa fiscalização, para evitar a fuga e evasão fiscal, pois, tal como dissemos acima, Angola tem um mercado informal em grande escala. O alargamento do âmbito de incidência da tributação do consumo, com a introdução do IVA adaptado à realidade angolana, fará com que os operadores deixem de criticar o atual imposto de consumo, dando lugar a mais justiça fiscal, social e equidade fiscal. Insistimos que tem de ser um sistema simplificado, com uma gestão transparente, poucas isenções.

Para que o IVA tenha sucesso em Angola, haverá muitos custos administrativos para o seu cumprimento, mas não será um caso isolado, pois muitos países, para levarem os operadores a cumprir escrupulosamente com o pagamento de imposto, tiveram muitos custos administrativos e económicos. Dito de outro modo, há uma série de custos com os impostos, alguns muitas vezes ignorados. O custo direto e mais visível é o próprio imposto, é o montante que os sujeitos passivos vão renunciar para o seu pagamento, mas há também os custos administrativos incorridos pelos governos para administrar e cobrar os impostos, as isenções e outros, de que temos como exemplo a Austrália e o Canadá<sup>89</sup>. Poderíamos começar, por exemplo, com o regime de exigibilidade caixa. Quando falamos dos custos administrativos, queremos alertar também que a introdução do IVA trará muitos contribuintes ao campo de incidência do imposto, o que vai

---

<sup>88</sup> Veja-se em Charléne Herbain, The neutrality of VAT and the refund procedure in Luxembourg. *International VAT Monitor*, November/December 2013, pág. 349.

<sup>89</sup> Veja-se em Jeff Pope, The compliance costs of taxation in Australia and tax simplification: the issues. *Australian Journal of Management*, volume 18, nº 1 (June 1993), pág. 69ss. No mesmo sentido temos os autores François Vaillancourt, Édison Roy-César e Maria Sílvia Barros, Administrative costs of taxation in Canada. *Studys in Tax Police*, abril de 2013.

determinar a contratação de mais técnicos qualificados para a administração tributária, mais meios tecnológicos para que se faça uma fiscalização eficiente<sup>90</sup>.

---

<sup>90</sup> No mesmo sentido veja-se Cidália Maria da Mota Lopes, O Imposto sobre o Valor Acrescentado e os custos de cumprimento. *Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal*, nº 213, pág. 185ss.

## 5. O IMPOSTO DO SELO

O imposto do selo está regulado no Decreto Legislativo Presidencial nº 6/11 de 30 de dezembro, trata-se de uma matéria que já sofreu constantes revisões. Em países como Portugal, tem sido discutida a manutenção ou abolição do imposto do selo, mas este imposto tem resistido, por duas grandes razões: a primeira prende-se com a relevante receita gerada pelo imposto do selo, e a segunda razão é a circunstância de existirem manifestações de capacidade contributiva, consideradas relevantes pelo legislador fiscal, que não estão abrangidas por outros impostos vigentes<sup>91</sup>. Em Angola, infelizmente, ainda não tivemos esse debate, o que faz com que o legislador mantenha o imposto. O imposto do selo angolano é um exemplo muito rudimentar de imposto sobre as transações<sup>92</sup>. Assim, o imposto do selo vai atingir, por exemplo, aberturas de crédito, operações bancárias, emissões de cheques, constituições de sociedades etc.<sup>93</sup>. A relação jurídica tributária, no caso em concreto, é constituída pela realização dos atos praticados nos termos do art. 5º.

### 5.1 Incidência do imposto do selo

Assim, segundo o art. 1º do Código do Imposto do Selo, objetivamente, o imposto incide sobre todos os atos, contratos, documentos, títulos, livros, papéis, operações e outros factos previstos na Tabela anexa a este Código, ou em leis especiais, salvas as isenções aí previstas. Quanto a incidência subjetiva, são sujeitos passivos do imposto, nos termos do art. 2º, os sujeitos aí previstos desde a alínea a) até a alínea l). Revela o legislador fiscal pouca simplicidade e racionalização do imposto, esta é sem sombra de dúvidas uma das questões que se coloca a este tributo.

---

<sup>91</sup> Relatório do Grupo para o Estudo da Política Fiscal, in *Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal*, pág. 689.

<sup>92</sup> Veja-se em Sérgio Vasques, obra citada.

<sup>93</sup> Veja-se em Soares Martínez, *Direito Fiscal*. Coimbra: Almedina, pág. 597.

## **5.2 Encargo do imposto**

O imposto constitui encargo dos titulares do interesse económico, tal como está previsto no art. 3º. O imposto do selo incide sobre todos os fatores e operações previstas ocorridos em território nacional, como dispõe o art. 4º, e outras operações realizadas no estrangeiro, segundo o art. 4º nº 2.

## **5.3 Isenções**

São muito numerosas as isenções de imposto do selo. As subjetivas, como as que beneficiam o Estado e outros organismos, ainda que personalizados, excluídas as empresas públicas tal como está previsto no art. 6º e as demais isenções previstas no art. 6º nº 2 e 3. Sempre que haja lugar a qualquer isenção, deve averbar-se no documento ou título a disposição legal que a prevê (art. 7º).

## **5.4 Valor tributável e taxas**

O valor tributável do imposto do selo é o que resulta da tabela anexa ao diploma. Nos contratos de valor indeterminado, a sua determinação é efetuada pelas partes de acordo com os critérios neles estipulados, ou, na sua falta, segundo juízos de equidade, como se vê no art. 8º nº 1 e 2. É curioso o critério adotado pelo legislador, deixando o valor resultar da equidade, gerando assim muita subjetividade. O valor tributável dos negócios jurídicos sobre bens imóveis previsto na Tabela é determinado através das tabelas de avaliação dos bens imóveis do Imposto Predial Urbano (art. 8º nº 3). As taxas do imposto do selo são as constantes da Tabela anexa ao diploma (art. 12º).

## **5.5 Liquidação e pagamento do imposto do selo**

Em matéria de imposto do selo, a liquidação efetua-se por meio de verba e paga-se por meio da respetiva guia (art. 13º nº1). O imposto devido pelas operações aduaneiras é liquidado pelo Serviço Nacional das Alfândegas e depositado na Conta Única do

Tesouro (art. 13º nº 4). O pagamento do imposto, como está previsto no art. 15º é efetuado pelas pessoas ou entidades referidas nos arts. 2º e 13º.

### **5.6 Garantias e obrigações dos sujeitos passivos**

Se, depois de efetuada a liquidação do imposto, for anulada a operação, reduzido o seu valor tributável em consequência de quaisquer factos de que tenha resultado imposto liquidado e pago superior ao devido, as entidades referidas no art. 13º podem efetuar a compensação do mesmo até à concorrência das liquidações e entregas seguintes relativas ao mesmo artigo da tabela (art. 17º). Os sujeitos passivos ou os seus representantes legais são obrigados a apresentar anualmente declaração discriminativa do imposto do selo, assim como a dispor de contabilidade nos termos do Plano Geral de Contabilidade (arts.19º e 20º nº 1).

## **6. A TRIBUTAÇÃO ADUANEIRA: AS IMPORTAÇÕES**

O Estado angolano tem vindo a desenvolver grandes esforços no contexto da simplificação e eliminação de entraves administrativos ao comércio regional e internacional, aliado a medidas protecionistas confessas, pelo legislador fiscal, com a finalidade de alavancar a produção nacional. O que é legítimo. Sendo assim, com o Decreto Legislativo Presidencial nº 10/13 de 22 de novembro, foi aprovada a nova pauta aduaneira, que veio a traduzir-se na adoção de medidas de salvaguarda da produção nacional, adequação da pauta aduaneira à Lei do Investimento Privado (sistematização), subida das taxas aduaneiras, novas regras na importação temporária e novas taxas de prestação de serviços.

### **6.1 Classificação pautal**

A classificação pautal das mercadorias efetua-se de acordo com as regras gerais para a interpretação da Nomenclatura do Sistema Harmonizado de Designação e Codificação de Mercadorias que fazem parte integrante das IPP presentes na pauta (art. 5º). Esta classificação é muito importante para uma boa tributação.

### **6.2 Origem das mercadorias**

As regras de origem das mercadorias constituem um instrumento essencial de política para controlar a sua afetação em função das regras específicas contempladas em acordos de comércio ou em outros acordos. Nos termos da Pauta Aduaneira, considera-se como origem das mercadorias o país em que elas tenham sido totalmente produzidas ou manufaturadas, ou em que sofreram a última transformação industrial relevante, tal como está previsto no art. 12º.

### **6.3 O valor aduaneiro**

O valor aduaneiro corresponde ao valor transacional. A determinação do valor aduaneiro das mercadorias reveste-se de grande importância, na aplicação da Pauta Aduaneira, para efetuar com rigor o cálculo dos montantes devidos na importação. Assim, nos termos da Pauta Aduaneira, salvo disposição legal em contrário, as normas relativas ao valor aduaneiro aplicam-se para determinar o valor tributável para aplicação dos direitos *ad valorem* e o valor utilizado como critério de delimitação de determinadas posições ou subposições pautais, como está previsto no art. 112º, nº 1 e seguinte.

## CONCLUSÕES

Do estudo da tributação do consumo em Angola, acima desenvolvido, podemos extrair as seguintes conclusões:

1. A primeira prende-se com a oportunidade e utilidade do presente estudo. A atual conjuntura exige, em verdade, a adoção do IVA por Angola, primordial para que Angola passe a ter um imposto semelhante ao dos países mais desenvolvidos.
2. O atual imposto é monofásico e cumulativo, o que dá lugar a distorções graves na economia, uma vez que não consegue atingir a neutralidade que é exigida.
3. É fundamental que o IVA em Angola seja introduzido com alguma prudência, pois há uma economia informal muito grande, ou seja, há um grande número de operadores fora do âmbito da administração fiscal. Assim, a adoção do IVA deverá adaptar-se às condições de Angola, no campo social, económico e fiscal, todavia, estando em sintonia com a nova Constituição e com a reforma que está decorrer. A sua adoção deve feita com alguma cautela e devem ser tidas em conta as condições específicas do nosso país.
4. Para a reforma tributária alcançar o sucesso preconizado, é fundamental a renovação da administração fiscal, com mais recursos humanos qualificados e a informatização dos serviços. Se isso não acontecer, qualquer reforma legislativa estará condenada ao insucesso.
5. É a necessidade de alargar a base de incidência dos impostos indiretos que dará lugar ao IVA, como um imposto geral de consumo, que incidirá sobre a generalidade dos bens e dos serviços.
6. O IVA europeu é um imposto que funciona do seguinte modo: nas operações entre sujeitos passivos de IVA, em cada uma das transações, o imposto sobre o valor acrescentado, calculado sobre o preço do bem ou do serviço à taxa aplicável ao referido bem ou serviço, é exigível, com prévia dedução do montante do imposto sobre o valor acrescentado, que tenha incidido diretamente

sobre o custo dos diversos elementos constitutivos do preço<sup>94</sup>. Com algumas adaptações, nomeadamente, mais simplificado, mais eficiente, sem muitas isenções, necessária coerência do legislador com outros diplomas, poderá dar lugar a um ganho na arrecadação de receitas, maior garantia e solidez na arrecadação do imposto. Aliás, a introdução do IVA em Angola está abertamente patente nas Linhas Gerais do Executivo para a Reforma Tributária, aprovadas pelo Decreto Presidencial nº 50/11, de 5 de março, que nas suas orientações programáticas gerais vem dizer o seguinte: “A nível do Imposto do Consumo e transações, prevê-se um modelo que onere mais fortemente os consumos supérfluos e de luxo, fundamentados em políticas extrafiscais, que desonere os bens de primeira necessidade. Prevê-se, ainda, a introdução ou evolução do atual imposto de consumo para um imposto de tipo IVA (Imposto sobre o Valor Acrescentado), sem efeitos de cascata. E relativamente ao imposto de selo, prevê-se a sua racionalização e modernização, bem como a sua especialização a determinadas realidades“.

7. As principais vantagens do IVA residem desde logo no facto de possuir um grau amplo de generalidade, abrangendo tendencialmente todo o consumo através de uma noção residual ou negativa de prestação de serviços, o que se traduz num aumento da receita fiscal.
8. Assim, é de louvar a ideia de que, com a reforma tributária, teremos de fomentar uma escola de técnicos, pois não podemos descurar a vertente da formação dos próprios quadros da administração fiscal, num imposto como o IVA. O IVA viria assim introduzir muitas técnicas fiscais novas e inovações nos procedimentos, bem como a cooperação dos contribuintes.
9. Depois da sua entrada em vigor, é necessário que se crie equipas de estudo para medir a eficácia na sua cobrança.
10. Podemos concluir que é possível, sim, a entrada do IVA em Angola, e uma das grandes vantagens é que, adotando, por exemplo, o IVA europeu, podemos torná-lo mais simples, pois temos soberania fiscal. Em abono da verdade, não estamos vinculados a nenhum modelo, ao contrário dos países da União Europeia, onde a adoção do IVA, com as suas condicionantes, é um imperativo

---

<sup>94</sup> Veja-se a propósito Clotilde Celorico Palma, Introdução ao imposto sobre o valor acrescentado moçambicano, pág. 22.

para a adesão à União. A sua adoção será um sinal de modernidade fiscal, mas para isso é necessário formar mais recursos humanos, acelerar a informatização dos serviços e promover a educação dos contribuintes, através de palestras, colóquios, encontros com empresários e sociedade em geral.

11. O legislador tem de criar condições para que Angola tenha um sistema fiscal onde possamos conciliar realidades bem diversas, como a competitividade, a eficiência e a justiça.
12. Sendo assim, os atuais níveis de crescimento económico obrigam Angola a ter um sistema fiscal que se adeque a este «Bom» momento que estamos a viver, devendo pautar-se por regras que garantam a eficiência económica, competitividade e um sistema económico concorrencial, que se pretende baseado em princípios de certeza e segurança jurídica.
13. É nosso entendimento que a introdução do IVA em Angola deve ser encarada rigorosamente como uma forma de alargar a arrecadação de receitas do setor não petrolífero e diamantífero, e uma melhoria do sistema fiscal, pois este mesmo, embora com algumas desvantagens, é o imposto geral de consumo mais justo e eficiente. Se bem adaptado à realidade angolana, onde impera uma economia informal muito forte, contribuirá para o crescimento e desenvolvimento sustentável que se augura.
14. No Canadá, por exemplo, o IVA é cobrado sobre o comprador, mas são os vendedores os responsáveis pela coleta do imposto. Outro exemplo é o das Filipinas, que introduziu o IVA em 1988, para substituir todas as formas de impostos sobre as vendas na época. Quando o IVA foi introduzido, a taxa era de 10%. Nas Filipinas, o IVA é cobrado sobre o destino final e isenta o setor primário, enquanto as exportações são a taxa zero<sup>95</sup>. A Austrália e os Estados Unidos, até há bem pouco tempo, eram os únicos países da OCDE onde o IVA nunca tinha sido introduzido, mas, passado algum tempo, a Austrália adotou-o. Os Estados Unidos continuam sem introduzir o IVA. É sabida a grande dificuldade para se criar impostos nos Estados Unidos, onde, por razões políticas, mesmo com vários apelos dos académicos, não há consenso entre os

---

<sup>95</sup> Veja-se a propósito Clarete e Dikon, *Reforma fiscal e mudança estrutural nos países em desenvolvimento*. Volume 2, 2000.

partidos. No entanto, o Estado de Michigan introduziu um imposto com as características do IVA em 1975<sup>96</sup>.

15. Os países em desenvolvimento, maioritariamente, têm economias informais muito significativas. Tal é o caso de Angola, onde normalmente as operações são realizadas como atividades domésticas, por pessoas sem instrução, com poucos ou nenhum registo, o que faz com que a arrecadação e administração do IVA seja difícil e impraticável.
16. Como se vê em Sicat<sup>97</sup>, "Um país, ao projetar a introdução do IVA, pode recorrer a uma taxa única de IVA, o que significa que todas as mercadorias e serviços são tributados à mesma taxa, ou alternativamente, empregam múltiplas (ou diferenciais) taxas. A taxa única vai facilitar o cumprimento e não é suscetível de distorcer as decisões de produção". Concordamos plenamente e somos de opinião de que a taxa única (o FMI recomenda uma taxa entre 11% e 19%) é mais fácil de administrar na fase embrionária da introdução do IVA.
17. Somos do entender de que produtos como o álcool, o tabaco e outros objetos sejam tributados a uma taxa diferente, pois, estes, as pessoas vão consumir independentemente do preço, logo a taxa pode ser mais elevada.
18. Para alguns doutrinadores, e neste sentido encontramos Ebril<sup>98</sup>, depois de testado o imposto, este deve ter taxas variáveis, uma vez que são mais eficientes e geram maior equidade.
19. Será necessário criar mecanismos para, passado algum tempo, poder aferir a sua eficiência e eficácia.
20. Finalmente, urge a criação de condições para a adoção do IVA, pois o atual imposto de consumo é ineficiente e o nosso sistema fiscal tem de deixar de contar com um imposto monofásico, incapaz de gerar as receitas desejadas, excessivamente concentrado no estágio do grossista e com pouca apetência para tributar os serviços, e passar a contar com um imposto plurifásico, gerador de avultadas somas de receitas e com um âmbito de incidência objetiva e subjetiva bastante mais alargado, simples e que venha a traduzir-se em eficiência, competitividade internacional e equidade.

---

<sup>96</sup> Veja-se em Banco Mundial Symposium, 1990.

<sup>97</sup> Veja-se em Sicat, Universidade de Pretória ETD, 1988.

<sup>98</sup> Veja-se em Ebril *et al.*, Universidade de Pretória ETD, 2001.

21. Outro fator que pode ajudar na adoção do IVA pelo nosso país está na sua integração económica, como membro da SADC, pois há a previsão de se evoluir para uma política aduaneira e para um mercado comum, tal como preconiza o artigo 6º do Memorando de Entendimento de 2002, sobre a cooperação em questões de impostos indiretos. Esta importância tem sido realçada pelos demais membros que fazem parte da SADC. A harmonização da tributação do consumo nessa região é fundamental para terminar com as diferentes formas de tributar o consumo pelos Estados Membros. O IVA aplicado na região traria grandes oportunidades para todos os Estado Membros<sup>99</sup>.
22. Sobre o Imposto do Selo e a Pauta Aduaneira, somos do entender de que, mesmo com a atual revisão, os diplomas continuam a carecer de simplificação e clareza, características que se traduziriam em certeza e segurança jurídica para os contribuintes. No estudo destes diplomas, vemos uma grande complexidade legislativa, que consiste na densidade e numa vastidão de artigos. Urge criar mecanismos para a sua simplificação. Reparamos também que, em termos de organização, as normas desenrolaram-se em longos textos, com divisão em números ou alíneas, mas com poucos vestígios de sistematização. Propomos ainda que todas as medidas legislativas sejam precedidas de estudos do impacto dessas medidas. Somos do entender de que procedimentos mais simplificados e diminuição dos custos administrativos na gestão desses impostos se traduziriam rigorosamente em mais competitividade, eficiência e justiça do sistema fiscal.

---

<sup>99</sup> Veja-se em Puseletso Letete, The state of VAT harmonization in the SADC. *International VAT Monitor*. Volume 25, nº 2 (2014).

## BIBLIOGRAFIA

- ABDULRAZAQ, Abdulateef Olatunji – VAT and financial services sector in Nigeria. *International VAT Monitor*, volume 25, nº 2 (2014).
- BASTO Xavier de – A tributação do consumo e a sua coordenação internacional. *Caderno de Ciência e Técnica Fiscal*, nº 164.
- BASTO, Xavier de, e GUILHERME, José – *Perspetivas de evolução do Imposto sobre o Valor Acrescentado*. Coimbra.
- BASTO, Xavier de, e GUILHERME, José – *A tributação do consumo e a sua coordenação internacional*.
- CLARETE e Dikon – *Reforma fiscal e mudança estrutural nos países em desenvolvimento*. Volume 2, 2000.
- COTTARELLI, Carlo – *Revenue mobilization in developing countries*. IMF 2011.
- FRANCO, António L. de Sousa – *Finanças Públicas e Direito Financeiro*. Coimbra: Almedina, 2012. Vol. II
- FREITAS, Pereira de, e HENRIQUE, Manuel – *Fiscalidade*. 4ª edição. Coimbra: Almedina, 2013.
- HERBAIN, Charléne – The neutrality of VAT and the refund procedure in Luxembourg. *International VAT Monitor*, November/December 2013.
- KHADKA, Rup – VAT in the East African Community. *International VAT Monitor*, volume 25, nº 2 (2014).
- KLOEDEN, David – Revenue administration reforms in Anglophone Africa since the early 1990s. 2011 IMF Working Paper.
- LETETE, Puseletso – The state of VAT harmonization in the SADC. *International VAT Monitor*. Volume 25, nº 2 (2014).
- Livro Verde sobre o futuro do IVA: rumo a um sistema de IVA mais simples, mais sólido e eficaz*. Bruxelas: COM, 2010.
- LOPES, Cidália Maria da Mota – O Imposto sobre o Valor Acrescentado e os custos de cumprimento. *Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal*, nº 213.
- MARQUES, Luís *et al.* – *O estatuto dos grandes contribuintes: Angola*. Ernst & Young.
- MARTÍNEZ, Soares – *Direito Fiscal*. Coimbra: Almedina.
- MARTINS, Alexandra – IVA, Livro Verde, Comissão Europeia. *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*. Ano V (2013).
- MCLURE, Charles e TURE, Norman B. – *Value added tax: two views*. Washington, 1972.
- NABAIS, José Casalta – *Manual de Direito fiscal*. Coimbra: Almedina, 2013.
- NABAIS, José Casalta – Política fiscal, desenvolvimento sustentável e luta contra a pobreza. *Ciência e Técnica Fiscal*. Centro de Estudos Fiscais, nº 419.
- PALMA, Clotilde Celorico – *Estudos de IVA II*. Coimbra: Almedina, 2012.

- PALMA, Clotilde Celorico – *O imposto de consumo em Angola*. Coimbra: Almedina, 2012.
- PALMA, Clotilde Celorico – *Introdução ao imposto sobre o valor acrescentado moçambicano*. Coimbra: Almedina, 2012.
- PEACOCK, Christine – VAT in Africa. *International VAT Monitor*. November/December 2008.
- POPE, Jeff – The compliance costs of taxation in Australia and tax simplification: the issues. *Australian Journal of Management*, volume 18, nº 1 (June 1993).
- PORTO, Manuel – *O imposto de transações*. Coimbra: Faculdade de Direito, 1972.
- SANCHES, J. L. Saldanha – *Manual de Direito Fiscal*. Coimbra: Almedina, 2012.
- SANCHES, J. L. Saldanha, e GAMA, João – *Manual de Direito Fiscal angolano*. Coimbra: Coimbra Editora, 2010.
- SANTOS, António Carlos dos – A tributação do consumo em Angola: rumo a adoção do IVA? *Revista dos Técnicos Oficiais de Contas*. Ano XIII, número 151.
- SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon Pontes – *O IVA no Brasil*. Editora Fórum, 2007.
- SUTKAITIS, Edvinas – *Intra-EU trade and chain transactions under EU VAT: between simplification measures and inconsistent results*. 2012.
- TEIXEIRA, Glória – *Manual de Direito Fiscal*. 2ª edição. Coimbra: Almedina.
- TERRA, Bem, e KAJUS, Julie – *Introduction to european VAT*. Volume 1, 2013.
- TOMÁS, João Amaral – Vinte e cinco anos de Imposto Sobre o Valor Acrescentado (IVA). *Centro de Ciência e Técnica Fiscal*, nº 213 (2013).
- VAILLANCOURT, François; ROY-CÉSAR, Édison e BARROS, Maria Sílvia – Administrative costs of taxation in Canada. *Studys in Tax Police*, abril de 2013.
- VASQUES, Sérgio. O IVA enquanto imposto geral sobre o consumo. *Cadernos IVA* (2013). Almedina.
- VASQUES, Sérgio – *Manual de Direito Fiscal*. Coimbra: Almedina, 2013.

#### Recursos eletrónicos:

KREVER, Richard – Designing and drafting vat laws for Africa. Disponível em: <[http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=1666190](http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1666190)>.

<http://www.treasury.gov.za/publications/tax%20statistics/2013/TStats%202013%20WEB.pdf>

<http://www.minfin.gv.ao/>

[http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n\\_link=revista\\_artigos\\_leitura&artigo\\_id=10746](http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=10746)