



UNIVERSIDADE
CATÓLICA
PORTUGUESA

Tema: O exercício do direito à dedução do IVA suportado pelas Sociedades Investidoras petrolíferas - Uma análise ao regime do Imposto sobre o Valor Acrescentado no sector petrolífero angolano.

Nome: Hélio André Nzage

Mestrado em Direito Fiscal

Orientador: Professor Sérgio Vasques

Data: 10 de Junho de 2019

... Mas não deixa de ser assinalável que Angola seja hoje vista, no que toca a legislação do petróleo e gás, como um modelo que vários países procuram abertamente imitar.

Agostinho Pereira de Miranda

Fátima Freitas

In Colectânea de legislação petrolífera Angolana,

Agradecimentos

À Deus pelo dom da vida e aos meus pais por tudo quanto fizeram e continuam a fazer por mim.

Ao professor Sérgio Vasques, Coordenador do Mestrado em Direito Fiscal, por nos ter admitido para frequentar este curso tão enriquecedor, com professores comprometidos com a ciência jurídica fiscal e com uma vasta experiência que se mostra rigorosa e bastante actualizada. Sua competência é também revelada pela selecção criteriosa dos docentes e das “estrelas do mestrado”.

Aos professores do curso de Mestrado em Direito Fiscal, em particular, as professoras Carla Trindade e Serena Cabrita Neto, ao professor João Nogueira, à professora Tânia Carvalhais Pereira, pela entrega e competências reveladas.

Ao Escritório de Advogados Vieira de Almeida “VdA” com especial atenção à Conceição Gamito, Associada coordenadora e líder da equipa de tributação indirecta, por me ter acolhido e juntos partilharmos algumas ideias sobre o tema. Não me esquecerei desta casa, pois muito aprendi nela, apesar do pouco tempo em que trabalhei.

Aos meus colegas de Mestrado do ano 2017/2018, pelo brilho, entusiasmo, dedicação e forte empenho, que serviram de inspiração para continuidade neste curso. Ao vosso lado, a desistência tornou-se uma palavra inexistente.

À Administração Geral Tributária, pela rápida e pronta resposta à solicitação de licença limitada, para frequentar o curso em Direito Fiscal. Agradeço ainda, em particular, os técnicos da Direcção de Tributação Especial da AGT, nomeadamente, o Dr. Pedro Marque e o Dr. Pedro Tacula, chefes de Departamento, a Dra. Kátia Mariano, o Eng.º Patrício Quingongo, com os quais debatemos os variados assuntos constantes nesta dissertação.

À todos quanto contribuíram para a este percurso, os meus mais sinceros votos de agradecimentos.

ÍNDICE

Principais abreviaturas -----pag. 6

Introdução ----- pag. 7

CAPÍTULO I - Contexto histórico do Imposto de Consumo nas operações petrolíferas em Angola

1. Contexto Preliminar -----pag. 8

2. IC – Aspectos anteriores a reforma tributária ocorrida a partir de 2011-----pag. 8

3. O IC no sector petrolífero, a partir da aprovação das LGERT-----pag. 10

3.1. Particularidades do IC nas operações do sector petrolífero, previstas no Decreto Executivo 333/13, de 8 de Outubro ----- pag. 11

3.2. Particularidades do IC nas operações do sector petrolífero, previstas no DLP n.º 3-A/14, de 21 de Outubro.----- pag. 12

4. Razões da introdução do IVA em Angola e seus aspectos gerais -----pag. 13

CAPÍTULO II – REGIME JURÍDICO DA INDÚSTRIA PETROLÍFERA

1. Particularidades do sector petrolífero que constituem razões de existência de uma tributação especial -----pag. 16

2. O Regime jurídico Geral e o regime jurídico tributário do sector petrolífero-----
-----pag. 18

2.1. O Regime Jurídico Geral do sector Petrolífero ----- pag. 18

2.2. O regime juridico tributário aplicado no sector petrolífero ----- pag. 19

CAPÍTULO III – REGRA GERAL DE DEDUÇÃO DO IVA NAS OPERAÇÕES PETROLÍFERAS

1. O exercício do direito à dedução no IC ----- pag. 22

2. O exercício do direito à dedução no IVA -----pag. 23

2.1. Diferença do conceito de dedução nos impostos sobre os rendimentos e no IVA ----
-----pag. 23

2.2. O exercício do direito à dedução do IVA-----pag. 24

3. O direito à dedução como elemento estruturante da mecânica do IVA e critério necessário para aferir a sua neutralidade -----	pag. 25
4. Custos próprios das SIP e custos das operações petrolíferas. Seu relacionamento com o direito à dedução do IVA -----	pag. 28
5. Regra geral do exercício do direito à dedução do IVA nos períodos de pesquisa e produção -----	pag. 30
5.1. Dedução do IVA suportado nos custos de pesquisa, avaliação e desenvolvimento -----	pag. 31
5.2. Dedução do IVA suportado nos custos de produção -----	pag. 32
5.3. Dedução do IVA suportado nos custos de abandono -----	pag. 33
5.4. Vantagens e Razões de existência do mecanismo de IVA cativo -----	pag. 34

CAPÍTULO IV – MECANISMO DE RECUPERAÇÃO DO IVA EXCLUÍDO DO DIREITO À DEDUÇÃO.

1. As disposições do n.º 1 do artigo 25.º do CIVA -----	pag. 37
2. A recuperação do IVA em sede do apuramento da matéria colectável do IRP-----	pag. 38
2.1. IVA não dedutível – Uma análise da sua recuperação em sede do apuramento da matéria colectável do IRP nos CPP -----	pag. 39
2.2. IVA não dedutível – Uma análise da sua recuperação em sede do apuramento da matéria colectável do IRP nos Contratos de Concessão e nos Contratos de Prestação de Serviços com risco -----	pag. 41
2.3. Consequências práticas da recuperação do IVA em sede do apuramento da matéria colectável do IRP -----	pag. 41
2.4. Razão da exclusão do direito à dedução do IVA em determinados custos e consequente recuperação em sede do apuramento da matéria colectável do IRP -----	pag. 42
3. O regime de recuperação do IVA incorrido nas operações petrolíferas e a garantia da neutralidade do imposto -----	pag. 45

CAPÍTULO V – CONCLUSÕES -----

Anexo -----	pag. 49
-------------	---------

Bibliografia -----	pag. 50
--------------------	---------

Principais abreviaturas

- AGT – Administração Geral Tributária
- CII – Código do Imposto Industrial
- CIVA – Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado
- CIRT – Código do Imposto sobre os Rendimentos do Trabalho
- CPP – Contratos de Partilha de Produção
- DLP – Decreto Legislativo Presidencial
- EOA – Estatuto Orgânico da Administração Geral Tributária
- FMI – Fundo Monetário Internacional
- IC – Imposto de Consumo
- II – Imposto Industrial
- IPP – Imposto sobre a produção do petróleo
- IRP – Imposto sobre os Rendimentos Petrolíferos
- ITP – Imposto sobre a Transação do Petróleo
- IVA – Imposto sobre o Valor Acrescentado
- LAP – Lei das Actividades petrolíferas - Lei 10/04, de 12 de Novembro
- LGERT – Linhas Gerais do Executivo para a Reforma Tributária
- LTAP – Lei da Tributação das Actividades Petrolíferas - Lei n.º 13/04, de 24 de Dezembro
- MINFIN – Ministério das Finanças
- OGE – Orçamento Geral do Estado

Introdução

O âmbito deste trabalho que agora se apresenta, visa analisar de uma forma geral, como as SIP exercem o direito à dedução do IVA suportado nas suas operações passivas. A importância do direito à dedução na mecânica do IVA, de modo a manutenção da neutralidade, desafia o legislador angolano quando este decide enquadrar as SIP na norma de incidência deste imposto. Este desafio ocorre porque o sector petrolífero tem um regime tributário próprio, aliado ao facto das operações activas e os rendimentos se verificarem em momento posterior, após um período longo de actividades de pesquisa e desenvolvimento bem como ao facto das operações activas estarem isentas do imposto. Torna interessante saber em que momento as SIP recuperam o IVA suportado nas operações passivas, se todo o IVA suportado é dedutível através do método substractivo indirecto, e em caso negativo, que razões levaram o legislador a excluir do direito à dedução parte do IVA suportado. Não descuramos também uma análise, para saber, se o modelo de dedução do IVA suportado pelas SIP nas operações petrolíferas, a par do IVA no sector mineiro, constitui uma ruptura do princípio da neutralidade, quando enquadrado o sector petrolífero no sector mineiro.

Para o efeito, nos debruçaremos em breves linhas sobre as opções legislativas da tributação do consumo desenhadas pelo legislador ao longo dos anos, em especial no sector petrolífero e com particular atenção a busca na manutenção da neutralidade fiscal, através da dedução do imposto, de modo a que, o IC e posteriormente o IVA, não constituíssem entraves aos investimentos no sector petrolífero.

Capítulo I – Contexto histórico do Imposto de Consumo nas operações petrolíferas em Angola

1. Contexto Preliminar

O IC constitui um imposto indirecto, na medida em que onera, geralmente por via da repercussão, pessoa diferente do sujeito passivo, através do aumento do preço dos bens e serviços. É caracterizado como um imposto de obrigação única e *ad valorem*, pois que, a sua produção se esgota em um único momento e a sua base de tributação é o valor pago dos bens ou serviços consumidos, respectivamente.

A tributação do consumo dos bens e serviços em Angola apresenta-se com mais alterações legislativas em relação a tributação directa, na qual se enquadra os impostos sobre os rendimentos e o imposto sobre o património. As principais alterações verificaram-se no aumento de taxas do imposto ou no alargamento, embora de forma tímida, da sua base de incidência. Partindo do pressuposto de que a história da tributação não deve estar indissociada da história financeira, e esta, por sua vez, da história da economia e do País no seu todo, analisaremos, em breve trecho, algumas alterações legislativas ocorridas desde a independência de Angola¹ até a introdução do IVA e como se operou o cruzamento do IC com as operações petrolíferas.

2. IC – Aspetos anteriores a reforma tributária ocorrida a partir de 2011².

O primeiro diploma que, de uma forma mais abrangente, se refere ao IC é o Decreto n.º 24/89, de 27 de Maio. Neste diploma, pela sua denominação “Regulamento do Imposto de Consumo das Mercadorias Importadas e de Produção Nacional”, facilmente se percebe o seu âmbito restrito de aplicação, ou seja, o IC era simplesmente aplicado aos bens e equipamentos adquiridos maioritariamente por via da importação e aos ínfimos bens produzidos internamente.

¹ O ano da independência é sempre marcável no enquadramento histórico de qualquer sector do país, de modo a melhor sistematização e consequente análise da questão em estudo.

² Sistematizamos assim a história do IC em três fases, nomeadamente a fase de 1975 a 2011, que denominamos período de alterações eventuais; a fase de 2011, que marca o ano da reforma tributária, através da aprovação das LGERT, pelo Decreto Presidencial n.º 50/11, de 15 de Março, até 2018, que designaremos, período de alterações pontuais e a fase de 2019 em diante, que designaremos, período de aprovação e implementação do IVA.

Quanto ao sector petrolífero, este diploma não lhe era aplicável, na medida em que, foi neste ano em que ocorreu a transição do regime fiscal aplicado no sector petrolífero, ou seja, o enquadramento do petróleo como propriedade do Estado, levou a revogação do regime tributário, então vigente, e a aprovação de um regime provisório, estabelecido pelo Decreto n.º 52/89, de 8 de Setembro, cujo n.º 2 do seu artigo 15.º estabelecia que as SIP ficavam sujeitas a um único imposto sobre o rendimento à taxa de 50%, excluindo assim, todos os demais impostos anteriormente previstos. O IC era aplicado apenas às mercadorias importadas e de produção nacional, e o Decreto n.º 52/89, de 8 de setembro era explícito quanto aos impostos, taxas ou contribuições que deveriam ser pagos nas transações de bens destinados ao sector petrolífero.

O Decreto n.º 24/89, de 27 de Maio³, foi revogado pelo Decreto n.º 41/99, de 10 de Dezembro, que aprovou o novo Regulamento do IC⁴. Este Diploma tem o seu mérito porque, primeiro, constitui o primeiro alargamento da incidência objetiva do IC aos serviços, e, segundo, reduziu a dispersão das normas do IC, ao ter revogado os diplomas que retificaram ou atualizaram determinadas disposições do Decreto n.º 24/89, de 27 de Maio, concatenando as disposições do IC em um único diploma.

Com o surgimento do Decreto n.º 41/99, de 10 de Dezembro, dá-se uma nova abordagem da tributação do consumo em Angola, na medida em que a incidência objectiva do IC não estava confinada às mercadorias importadas ou produzidas internamente, mas incluía também alguns serviços. Para o sector petrolífero, pelo diploma legislativo fiscal próprio, que regulamentava a sua actividade, o IC não lhe era aplicado, o que quer dizer, que as alterações verificadas no IC não tiveram reflexos directos nos custos da sua actividade⁵.

³ Este diploma foi ainda alvo de alterações legislativas sucessivas pelo Decreto n.º 70/91, de 15 de Novembro; pelo Decreto n.º 20-M/92, pelo Decreto n.º 13/93, de 14 de Abril e pelo Decreto n.º 75/97, de 24 de Outubro, que periodicamente atualizam, ampliam ou ajustam os produtos bem como as taxas constantes na tabela anexa ao Regulamento do IC.

⁴ Ora, a expressão “Regulamento do Imposto de Consumo”, designada no Decreto n.º 41/99, de 10 de dezembro, é propositada, de modo a diferenciá-la da expressão usada no Decreto n.º 24/89, de 27 de Maio, que era “Regulamento do Imposto de Consumo das Mercadorias Importadas e de Produção Nacional”. O propósito do legislador em utilizar aquela designação, é desde logo decifrado na norma de incidência objetiva pelo alargamento do IC a certos serviços.

⁵ Apenas constava no âmbito de incidência objetiva os serviços de telecomunicações, de hotelaria e outras atividades a si conexas ou similares (vide artigo 1.º do referido regulamento do IC).

3. O IC no sector petrolífero, a partir da aprovação das LGERT.

Foi no ano de 2011 em que ocorreu a aprovação das LGERT, através do Decreto Presidencial n.º 50/11, de 15 de Março. De um ponto de vista geral, os fundamentos da sua aprovação residiam na ineficácia do sistema fiscal, pois não permitia atingir os objetivos constitucionais ou de política tributária que lhes eram atribuídos; o sistema tributário era considerado como um obstáculo ao desenvolvimento; e caracterizava-se em obsoleto e com muitos diplomas avulsos e desconexos⁶.

Quanto ao IC, as LGERT, estabelecem curtos e médios prazos para a concretização de determinados objetivos traçados, dos quais se destacam a introdução de maior simplicidade e neutralidade no IC, preparando o caminho para a introdução do IVA a curto prazo, através da realização de estudos conducentes à substituição do IC por um tipo de IVA adequado à estrutura sócio-económica angolana, em conjugação com o aprofundamento da harmonização comunitária no quadro da SADC bem como a elaboração do anteprojeto do diploma que introduz um imposto do tipo IVA, a médio prazo. Por isso designamos por período de alterações pontuais, pois que as alterações constituíram uma preparação a entrada do IVA.

Com base nesses objetivos traçados nas LGERT, foram sucessivamente aprovados o DLP n.º 7/11, de 30 de Dezembro, o Decreto Executivo 333/13, de 8 de Outubro e o DLP n.º 3-A/14, de 21 de Outubro, tendo o primeiro alargado os serviços no âmbito de incidência objetiva e subjetiva do IC⁷. Deve-se assinalar, que em relação ao sector petrolífero, o alargamento dos serviços no campo da incidência tributária por parte deste diploma, trouxe formalmente um aumento de custos à atividade do sector, pois que, alguns serviços usuais às actividades petrolíferas ficaram sujeitos ao IC⁸, embora do ponto de vista prático, a incidência das actividades petrolíferas no IC fosse matéria de fortes controvérsias.

⁶ Vide as LGERT, aprovadas pelo Decreto Presidencial n.º 50/11, de 15 de Março.

⁷ Lê-se no preâmbulo deste diploma que *“Em harmonia com os elementos e orientações patentes nas LGERT, a publicação deste Diploma não representa a visão final sobre a evolução futura da tributação indireta em Angola, devendo o IC ser revisto e atualizado de acordo com o novo quadro económico e legal”*. Este diploma não só visou o alargamento da base de incidência objetiva e subjetiva, como também, visou a identificação clara e inequívoca do sujeito passivo e a entidade obrigada a suportar o encargo do imposto, assumindo o legislador o seu equívoco ao ter confundido estas duas entidades em diploma anterior.

⁸ O diploma prevê a consultoria jurídica, fiscal, financeira, contabilística, informática, de engenharia, arquitetura, economia, imobiliária, serviços de auditoria, revisão de contas e advocacia.

3.1. Particularidades do IC nas operações do sector petrolífero, previstas no Decreto Executivo 333/13, de 8 de Outubro.

A principal e primeira alteração do IC específica para o sector petrolífero, ocorre com a aprovação do Decreto Executivo n.º 333/13, de 8 de Outubro. Este diploma, embora referente a aspetos de procedimentos, demonstra uma preocupação do Estado nas implicações do IC no sector petrolífero, dada a particular atenção às SIP.

No preâmbulo do referido diploma, o legislador apresenta duas preocupações que lhe motivou a sua aprovação, nomeadamente, o facto de não comportar no regime jurídico do IC, isenções de carácter subjetivo, fundamentalmente para as SIP, cujo regime de tributação é especial e, o facto de haver necessidade de imprimir maior controlo da receita fiscal correspondente ao IC suportado por elas, de modo a garantir a sua recuperação em sede do IRP e a estabelecer um mecanismo especial para entrega do IC suportado pelas SIP.

Deste modo, este Decreto Executivo, orienta que, as entidades que prestam serviços sujeitos a IC, devem apenas liquidar o imposto e as SIP, quando figuram como adquirentes devem cativar e entregar o IC ao Estado. A não entrega do IC por parte de uma SIP, importa a não recuperação do referido imposto em sede do IRP.

Entendemos que a pretensão do Ministro das Finanças com a aprovação deste Decreto era incluir as SIP na base de incidência do IC, até então não sujeitas, e em simultâneo, minimizar os seus custos, através da recuperação em sede do IRP⁹. As SIP, ou entregavam o IC suportado ao Estado e deduziam em sede do apuramento da matéria colectável do IRP, ou não entregavam e não deduziam o IC em sede do apuramento da matéria colectável do IRP¹⁰.

Nesta sequência de raciocínio, questiona-se a constitucionalidade deste diploma por ser aprovado pelo Ministro das Finanças, mas apresenta-se como um diploma de incidência tributária, ainda que de forma implícita, e consequentemente de concessão de benefício

⁹ Conforme veremos, as SIP não estavam sujeitas ao IC.

¹⁰ Entendemos que a entrega do IC era facultativa e isto evidencia-se no facto de este Decreto não conferir quaisquer sanções às SIP pela não entrega do imposto cativo nem remeter às sanções previstas no Regulamento do IC, limitando-se o Decreto a remeter aos procedimentos de prazos e entrega do imposto aí previstos. O Decreto apresenta a irrecuperabilidade do IC como uma consequência, que do ponto de vista prático, é sempre uma melhor opção para as SIP, pois não prolonga no tempo o prazo de recuperação do imposto suportado.

fiscal¹¹, por serem matérias de competência da Assembleia Nacional ou do Titular do Poder Executivo, mediante autorização daquela¹².

De todo o modo, o mérito deste Decreto é de ter previsto pela primeira vez a figura do Imposto Cativo para as SIP bem como a consagração expressa, pela primeira vez, da recuperação do IC em sede do apuramento da matéria colectável do IRP¹³.

3.2. Particularidades do IC nas operações do sector petrolífero, previstas no DLP n.º 3-A/14, de 21 de Outubro.

O DLP n.º 3-A/14, de 21 de Outubro, que aprova a Revisão e Republicação do Regulamento do Imposto de Consumo, congrega disposições¹⁴ do Regulamento do IC, aprovado pelo Decreto n.º 41/99, de 10 de Dezembro e das alterações previstas no DLP n.º 7/11, de 30 de Dezembro, no Decreto Executivo n.º 333/13, de 8 de Outubro e no Decreto n.º 29/02, de 21 de Maio¹⁵.

Quanto a aplicação do IC às operações do sector petrolífero, este DLP organiza e amplia as disposições constantes no Decreto Executivo n.º 333/13, de 8 de Outubro. Consagra dois aspectos que merecem realce: i) a isenção dos serviços¹⁶ para as SIP, quando figuram como adquirentes e as operações sejam exclusivas para as áreas de concessão em fase de pesquisa ou desenvolvimento, até a data da primeira produção comercial, e, ii) a referência expressa às cominações legais, no caso da não entrega do imposto cativo.

¹¹ A dedução de custos à matéria colectável pode constituir um benefício fiscal - *vide* para este efeito o artigo 24.º da lei n.º 10/18, de 26 de Junho, Lei do Investimento Privado e artigo 19.º do Código do Imposto Industrial, aprovado pela Lei n.º 19/14, de 22 de Outubro em conjugação com a Lei n.º 8/12, de 18 de Janeiro, Lei do Mecenato. no caso em concreto, a recuperação do IC é imediata.

¹² A este respeito, vale notar o mesmo raciocínio crítico feito a forma de aprovação do Regulamento do IC, pelo Decreto n.º 41/99, de 10 de Dezembro, quando a Lei Constitucional só permitia a aprovação por Lei ou por Decreto-lei, sendo este último, em consequência de uma autorização legislativa da Assembleia Nacional - *Vide a este respeito, Saldanha Sanches e João Taborda da Gama, in Manual de Direito Fiscal Angolano, pag. 360, rodapé 556*. Ademais, a mesma crítica é extensiva ao Decreto n.º 29/02, de 21 de Maio.

¹³ A LTAP, que é anterior a este Decreto, já previa a dedutibilidade de todos encargos das SIP que sejam de natureza tributária, considerados como custos fiscalmente aceites em sede do IRP.

¹⁴ Na verdade, nota-se também a exclusão ou alteração de alguns serviços na base de incidência, tais como a exclusão dos “trabalhos efectuados sobre bens móveis corpóreos” e a substituição dos serviços de gestão de cantinas por serviços de gestão de estabelecimentos.

¹⁵ Daí que o título “Revisão e Republicação do Regulamento do imposto de Consumo” é faz sentido, na medida em que, de um ponto de vista geral, agrupa elementos dos diplomas anteriores, corrige determinadas disposições ou procedimentos e altera outras disposições de diplomas anteriores.

¹⁶ Dos serviços constantes na norma de incidência objetiva, apenas estão excluídos do âmbito da isenção subjetiva o consumo de água e energia; os serviços de comunicações eletrónicas e telecomunicações, independentemente da sua natureza; os serviços de hotelaria e outras atividades a si conexas ou similares.

Ora, diferente do que constava no Decreto Executivo n.º 333/13, de 8 de Outubro, que apenas afirmava que a não entrega do imposto tinha como consequência a sua irrecuperabilidade em sede do IRP, já no Regulamento do IC, aprovado pelo DLP n.º 3-A/14, de 21 de Outubro, o legislador remete expressamente ao CGT, a punição das SIP que não entregavam o imposto cativo¹⁷. Assim, as SIP deviam entregar o imposto, não sendo de recuperação imediata, conforme regime anterior¹⁸.

em resumo, o regime diferenciado de tributação do consumo que se pretendeu implementar no sector petrolífero, a par dos procedimentos, se destacam as isenções e a dedução do IC em sede do apuramento da matéria colectável do IRP. Quanto as isenções, o Regulamento do IC, aprovado pelo DLP n.º 3-A/14, de 21 de Outubro, restringe¹⁹ a sua aplicação aos serviços adquiridos pelas SIP exclusivamente para as operações em fase de pesquisa ou desenvolvimento até a primeira produção comercial, estando de parte desta isenção as empresas petrolíferas que estiverem na fase de produção.

4. Razões da introdução do IVA em Angola e seus aspectos gerais

A aprovação do CIVA e a sua respectiva implementação marca o fim de um processo de alterações pontuais bem como a maturação legislativa da tributação do consumo, embora não seja o fim de um processo de reforma na tributação do consumo. Já era proposta, quando se aprovou as LGERT, que de forma gradual o denominado IC monofásico evoluísse para um imposto do tipo IVA²⁰. A necessidade de implementação do IVA deveu-se na sua essência às deficiências na estrutura do IC, caracterizada por imposto em cascata, pois tributa, quer os bens imputados no processo produtivo, quer o produto final, sem direito ao reembolso. Reside nisto a injustiça do IC, pois que a tributação definitiva ocorre sem qualquer direito à dedução. O IC, nos primórdios da sua consagração, só

¹⁷ O legislador, de modo a ser inequívoco, e partindo do princípio de que o abonatório não prejudica, reiterou as consequências pela não entrega do imposto, pois inicialmente utiliza a expressão “*sem prejuízo das demais cominações legais*” e posteriormente afirma que “*se a entrega do imposto não for efetuada dentro do prazo legal, procede-se em conformidade com os preceitos do Código Geral Tributário*”. Ambas as expressões constituem remissão para as normas do Código Geral Tributário que contemplam as consequências legais do incumprimento das obrigações fiscais.

¹⁸ O entendimento de que às SIP era dada a opção de entregar o IC, nos termos do Decreto Executivo, deriva também de uma interpretação sistemática, na medida em que, ainda que posteriormente o legislador tenha dado solução diferente, analisando o sistema jurídico angolano, compreenderemos que no sector petrolífero redundava um conjunto de benefícios e demais tratamentos diferenciados, pelo que, a falta de cominação de sanções ou a falta de remissão às normas sancionatórias, implica o estabelecimento de um regime favorável para as SIP.

¹⁹ Dissemos que a restrição é inicial, na medida em que, abre-se uma faculdade ao executivo, mormente ao órgão de tutela em alargar este benefício as entidades petrolíferas que estejam nas fases posteriores, quando o imposto possa provocar desequilíbrio que inviabilizem economicamente os contratos em fase de produção.

²⁰ Ao utilizar a expressão “imposto de consumo do tipo IVA”, o legislador talvez quisesse deixar a ideia da criação de um IVA, cujas características assentassem na realidade sócio-económicas do país e talvez, de forma mais concreta, no caso do sector petrolífero, tivesse em atenção as suas particularidades.

tributava as entregas de bens – importação e produção nacional – e posteriormente serviços específicos, e com isso era caracterizado por ser um imposto de tributação restrita, enquanto o IVA caracteriza-se pela generalidade, tributando quaisquer entregas de bens e quaisquer serviços, e somente a título excepcional isenta ou não sujeita determinadas operações comerciais.

A par disso, os pressupostos da reforma tributária impõem um sistema fiscal que coadune com as melhores práticas internacionais, de modo a atrair o investimento privado estrangeiro. Neste particular, a tributação do consumo apresentava-se menos atrativa, porque as empresas suportavam o peso do IC, sem que para tal pudessem deduzir²¹. Para o IVA, ora em vigor, o consumidor final, é do ponto de vista prático, o único que suporta o imposto, na medida em que todos os operadores económicos intervenientes na cadeia e que o antecedem têm a faculdade de deduzir no IVA liquidado nas suas operações activas o montante do IVA suportado nas suas operações passivas²².

Maior parte dos sistemas tributários em África contemplam o IVA na sua tributação indirecta e a urgência da sua implementação em Angola, deveu-se não apenas às razões ditas, mas principalmente pela situação económico-social existente²³. A actual necessidade financeira do Estado recomenda a busca de novas soluções de financiamento das despesas públicas que podem ser encontradas no sistema tributário, através de um ajustamento ou alargamento da base de incidência do imposto, *in concreto*, do IVA, cuja base de incidência é larga, o que mais receitas financeiras traz em relação ao IC²⁴²⁵. A intervenção do FMI no processo de melhoria do ambiente económico e financeiro do país impulsionou de igual modo a urgência na implementação deste imposto.

De modo resumido, as principais nuances do IVA angolano no sector petrolífero circunscrevem-se numa menção expressa das operações petrolíferas na incidência do imposto, cujas razões nos cingiremos mais abaixo; no cativo do IVA como mecanismo

²¹ Embora o IC seja um imposto de repercussão, podendo o fornecedor do bem ou serviço repercutir no preço final do produto.

²² Vasques, Sergio, Introdução ao Imposto sobre o Valor Acrescentado, pag. 333 e seguintes, Almedina, 2017.

²³ Apesar das LGERT terem sido aprovadas em 2011 e em consequência disso, terem sido feitas alterações pontuais à legislação do IC, a celeridade da implementação do IVA surge no novo quadro político do País, com as eleições gerais e empossamento do novo executivo, conforme bem visto no *Plano Intercalar contendo as Medidas de políticas e Acções para Melhorar a Situação Económica e Social Actual*, para o período de Outubro de 2017 a Março de 2018, aprovado pelo Decreto Presidencial n.º 258/17, de 27 de Outubro.

²⁴ Em nosso entender, para o caso particular de Angola, a celeridade da implementação do IVA deveu-se a factores de financiamento das despesas públicas – vide a lei, 18/18, de 28 de Dezembro, que aprova o OGE de 2019.

²⁵ “O facto de ser um imposto anestésico e bastante reditício explica porque é que em época de crise os países tendem a aumentar as taxas do IVA” - Palma, Clotilde Celorico, “Introdução ao Imposto sobre o Valor Acrescentado Moçambicano”, Almedina Editora, pag. 33.

de recuperação do imposto suportado na generalidade das operações passivas; no mecanismo de recuperação do IVA suportado em sede do IRP; na consagração de isenção na importação de bens e equipamentos utilizados directa e exclusivamente nas operações petrolíferas, dentre outras.

CAPÍTULO II – REGIME JURÍDICO DA INDÚSTRIA PETROLÍFERA

Quer a legislação do sector petrolífero, quer as decisões tomadas pelo Executivo angolano no âmbito da concretização das políticas públicas, e no caso em concreto, as políticas tributárias, atendem a uma série de ressalvas quando se trata do sector petrolífero e isto ocorre porque o sector petrolífero constitui a principal fonte de receitas obtidas e que maior representatividade têm no OGE. Ocorre também porque i) constitui um sector cuja actividade é de risco, envolvendo custos elevados, ii) a actividade é concretizada em períodos mais ou menos longos e iii) tem especificidades próprias que a diferenciam de outros sectores de actividades.

A fiscalidade, enquanto mecanismo primitivo de obtenção de receitas para o cumprimento dos objectivos financeiros preconizados pelo Estado, não deve estar dissociada da manutenção da consistência e continuidade de investimentos no mercado, pois que, desta ela depende. Daí que o Estado deve avaliar as decisões fiscais, traduzidas no alargamento da base tributária e na criação de novos impostos ou no aumento de taxas, sob pena de contrariar os seus principais intentos. É neste âmbito que neste capítulo analisaremos o regime jurídico do sector petrolífero, em especial, o regime jurídico fiscal, cujas razões estão subjacentes a sua importância e as suas particularidades, para posteriormente compreendermos o enquadramento da dedução do IVA em sede do apuramento da matéria colectável do IRP.

1. Particularidades do sector petrolífero que constituem razões de existência de uma tributação especial²⁶.

A tributação no sector petrolífero é na sua generalidade especial. O enquadramento do sector petrolífero no regime jurídico geral pode tornar a referida legislação inadaptable ou muitas das operações petrolíferas impraticáveis, razão pela qual, há uma tendência de maior parte das questões, no relacionamento entre o Estado e as SIP, basearem-se nos contratos. Ademais, a importância que o sector petrolífero tem nas economias dos países produtores, faz com que o legislador deixe margem para que muitas questões sejam discutidas nos contratos e não impostas por meio de diplomas legislativos. Assim, as

²⁶ A tributação diferenciada não é exclusiva do sector petrolífero. Existem outros sectores como o mineiro e os jogos de fortuna e azar, que contemplam um regime tributário próprio. Ao nível da AGT, o tratamento da tributação do sector petrolífero e do mineiro, em geral, é feito pela Direcção de Tributação Especial. – vide artigo 9.º e 35.º do Estatuto Orgânico da AGT, aprovado pelo DLP n.º 324/14, de 15 de Dezembro.

particularidades do sector petrolífero que influenciam na avaliação de viabilidade económica e que podem levar a um regime jurídico ou tributário diferenciado e especial, são os seguintes:

- i) ***O petróleo constitui propriedade exclusiva do Estado²⁷ a quem pertence os direitos mineiros***, cuja concessão deve ser feita através da sua concessionária, podendo esta associar-se a outras entidades privadas para o efeito, por meio da assinatura de um decreto de concessão, após o competente processo de concurso público, nos termos dos artigos 4.º e 44.º da LTAP.
- ii) ***A alta representatividade das receitas no OGE, arrecadadas pelo Estado, de modo a concretização dos seus anseios económicos e financeiros***: é do sector petrolífero que o Estado obtém maior volume de receitas para o financiamento das suas despesas públicas orçamentais, pelo que, a manutenção do sector petrolífero, de forma a salvaguardar os níveis de receitas pretendidos, é uma preocupação do Estado.
- iii) ***Os elevados riscos que informam a respectiva actividade***: o sector petrolífero é caracterizado como um sector de risco. Comportam neste aspecto os riscos geológicos, os riscos económicos, os riscos políticos e legislativos.
- iv) ***Os elevados custos dos investimentos efectuados***: As SIP avaliam preliminarmente o potencial da área de investimento bem como os custos a serem feitos nas fases de pesquisa e desenvolvimento, de modo a assunção dos riscos ou o retorno de investimento. É importante também a garantia do cumprimento dos contratos, pois que, nos CPP, a Concessionária Nacional²⁸, em representação do Estado, constitui proprietária das instalações petrolíferas e de todos os bens adquiridos em nome das operações conjuntas²⁹. Deste modo, as SIP recuperam os valores investidos pela parte da produção do crude, nos termos definidos nos CPP.
- v) ***O elevado impacto social e ecológico, consubstanciado na degradação do meio ambiente***: as actividades petrolíferas requerem cuidados elevados, sob pena de, pela gerência indevida ou imprópria, acarretar danos significativos ao ambiente, nomeadamente, derrames, contaminações dos mares e das

²⁷ Vide artigo 16.º da Constituição da República de Angola, aprovada pela Assembleia Nacional em 2010.

²⁸ Com a aprovação da Lei 05/19, de 18 de Abril, Lei que altera a LAP, a Concessionária Nacional passou a ser a Agência Nacional de Petróleo e Gás a quem o Estado atribuiu os direitos mineiros.

²⁹ Londa, Emir Cláudio, ABC da indústria petrolífera, Plural editora, 2014, pag. 95 e seguintes.

emissões atmosféricas, dentre outras³⁰. Daí a existência de uma legislação própria³¹, em função das operações que podem impactar negativamente o ambiente, tais como as descargas feitas no mar, os fluídos utilizados durante a perfuração petrolífera, a água utilizada para a refrigeração dos equipamentos, as águas dos esgotos, etc³²³³.

vi) **Os tipos de contratos celebrados:** No sector petrolífero, os contratos têm um impacto significativo para o exercício da actividade, pois deles depende a avaliação de viabilidade económica. Ademais, já existem modelos de contratos, dos quais as entidades competentes se devem basear. Em Angola, o CPP constitui o modelo de contrato bastante comum, nos termos do qual, as SIP assumem a totalidade dos riscos da pesquisa e pagam todos os custos de desenvolvimento, recuperados pelo *cost oil*³⁴. O *profit oil*³⁵, que é a parte restante da produção é repartida entre o grupo empreiteiro e o Estado³⁶.

2, O Regime jurídico Geral e o regime jurídico tributário do sector petrolífero

2.1. O Regime Jurídico Geral do sector Petrolífero

O sector petrolífero comporta uma legislação diferenciada, que define as regras de concessão, exploração, distribuição de lucros ou pagamentos de valores ao Estado, aquisição e titularidade dos equipamentos e maquinaria utilizados.

Dos diplomas que regem a actividade do sector petrolífero, destaca-se a LAP, e no caso particular do regime tributário, destacam-se a LTAP e a Lei n.º 11/04, de 12 de Novembro – Regime Aduaneiro Aplicável ao Sector Petrolífero. Ora, o sector petrolífero comporta também uma série de diplomas que regulam de forma complementar a sua actividade,

³⁰ Londa, Emir Cláudio, Ob. citada.

³¹ Enquanto no geral, o diploma que cuida das matérias ligadas ao ambiente são disciplinadas pela Lei n.º 5/98, de 19 de Junho, Lei de Bases do Ambiente, o sector petrolífero é composto por regras próprias, fruto da actividade específica, conforme se depreende das normas constantes no Decreto n.º 39/00, de 10 de Outubro - Regulamento sobre Protecção do Ambiente no Decurso das Actividades Petrolíferas.

³² Londa, Emir Cláudio, ob. citada, pag. 95 e seguintes.

³³ O próprio legislador admite que a discussão sobre a protecção do meio ambiente muda de paradigma quando estamos em presença do sector petrolífero. Destarte, no preâmbulo do Regulamento da protecção do meio ambiente, em resumo, o legislador salienta que *o sector petrolífero neste domínio requer legislação própria, devendo o desenvolvimento tecnológico dos recursos petrolíferos alinhar-se aos princípios da defesa do ambiente e que o surgimento do diploma deveu-se na necessidade de providenciar a preservação e conservação dos recursos naturais, protecção da saúde humana, água, solo, subsolo, ar, flora e a fauna no decurso das actividades petrolíferas*

³⁴ Petróleo utilizado para a recuperação dos custos da actividade de exploração petrolífera, cuja percentagem é definida nos CPP.

³⁵ Petróleo restante, após retirada do *cost oil*, repartido pelas associadas de forma proporcional às respectivas acções, cujo valor constitui matéria colectável do IRP.

³⁶ Para mais detalhes sobre a diferença entre o *cost oil* e o *profit oil*, veja Londa, Emir Cláudio, ob. citada, pag. 67 e seguintes

nomeadamente, o Regulamento das Actividades de Gestão de Riscos das Operações Petrolíferas³⁷, o diploma que aprova as Regras e Procedimentos dos Concursos Públicos no Sector Petrolífero³⁸, o Regulamento das Operações Petrolíferas³⁹, o Regulamento sobre Segurança, Higiene e Saúde nas Operações Petrolíferas⁴⁰, para além dos diplomas que regulam a proteção ambiental e gestão de resíduos no sector petrolífero bem como o acervo de diplomas que disciplinam a atividade downstream, isto é, o regime das actividades de transformação, armazenagem, distribuição, transporte e comercialização de produtos petrolíferos⁴¹. Conforme vimos, as especificidades do sector fazem com que o legislador pense e olhe de modo diferente, quer na atribuição de direitos e deveres, quer no simples enquadramento de situações mínimas, o que quer dizer, que a regulamentação diferenciada do sector petrolífero surge a par da regulamentação geral, ora por dificuldade de enquadramento da actividade petrolífera no regime geral, ora por favorecimento ao sector, de modo a sua manutenção ou atrair investidores.

2.2, O regime juridico tributário aplicado no sector petrolífero

O preâmbulo da LTAP elucida, de um ponto de vista histórico, o seu surgimento, em referência aos diplomas que lhe antecederam, dando nota que o sistema tributário anteriormente existente, aprovado pelos Decretos 41 356 e 41 357, ambos de 11 de Novembro de 1957, era adequado ao sistema tradicional de concessão, em que as concessões não eram propriedades do Estado, cabendo a este apenas a percepção das receitas tributárias previstas na lei⁴². Após a consagração da titularização e reserva da propriedade dos recursos naturais pelo Estado⁴³, urgiu a necessidade de redefinição das regras de tributação, surgindo para tal, um regime fiscal provisório, aprovado pelo Decreto n.º 52/89, de 8 de Setembro, aplicado aos CPP. Nos termos do n.º 2 do artigo 15.º deste diploma, as associadas ficavam sujeitas a um único imposto sobre o rendimento à taxa de 50%, excluindo assim, todos os demais impostos previstos no anterior regulamento do imposto de rendimento sobre os petróleos, aprovado pelo Decreto n.º 41357, de 11 de Novembro. O legislador assume a natureza do diploma como provisório, prevendo a aprovação oportuna de um novo diploma em sua substituição. No seu anexo

³⁷ Aprovado pelo Decreto n.º 39/01, de 22 de Junho

³⁸ Aprovado pelo decreto 48/06, de 1 de setembro.

³⁹ Aprovado pelo decreto 1/09, de 27 de janeiro.

⁴⁰ Aprovado pelo decreto n.º 38/09, de 14 de Agosto.

⁴¹ Para mais detalhes dos diplomas, ainda actuais, que regem a actividade do sector petrolífero, veja a Coletânea de Legislação Petrolífera Angolana de Fátima Freitas Advogados e Miranda Correia Amendoeira & Associados, texto editora, 2010.

⁴² Vide preâmbulo da LTAP.

⁴³ Vide a este respeito, a Lei n.º 13/78, de 26 de Agosto, Lei das actividades petrolíferas.

C, que constitui parte integrante do decreto, o legislador especifica, em detalhes, o modo de apuramento da matéria colectável do imposto, com maior detalhe aos custos que são fiscalmente aceites. É notório também a aprovação no anexo E de um regime aduaneiro, aplicável ao sector petrolífero, no qual isenta a aplicação dos direitos e demais imposições aduaneiras, com excepção do selo de despacho, da taxa estatística de um por mil *ad valorem* e do Imposto do Selo de Reconstrução Nacional⁴⁴.

É este decreto que, de resto, constituíu o prenúncio do actual regime fiscal e aduaneiro aplicado no sector petrolífero, aprovado pela LTAP e pela Lei n.º 11/04, de 12 de Novembro. O âmbito do regime tributário definido na LTAP é limitado apenas às operações *upstream*, conforme o n.º 2 do seu artigo 1.º, sendo a actividade *downtream* regulada essencialmente pelo Decreto n.º 37/00, de 6 de Outubro.

A LTAP define como encargos tributários, o IPP, o IRP, o ITP, a Taxa de Superfície e Contribuição para a Formação de Quadros Angolanos, tendo maior importância para o nosso estudo o IRP. A LTAP é clara em relação a aplicação de outros impostos e taxas, direitos e demais imposições aduaneiras, de actos complementares ou acessórios realizados pelas entidades petrolíferas, salvo quando delas estejam expressamente isentos.

Com o surgimento da LTAP, o Decreto n.º 52/89, de 8 de Setembro, de natureza provisória, bem como o diploma que lhe era complementar, o Decreto n.º 41357, de 11 de Novembro, que aprovou o Regulamento do Imposto de Rendimento sobre os Petróleos ficam revogados, passando o sector petrolífero a conhecer um regime tributário definitivo. Mas a LTAP, no seu artigo 81.º, salvaguarda o regime tributário aplicável às concessões atribuídas antes da sua entrada em vigor, o que, em nosso entender, as concessões atribuídas anteriormente à aprovação da LTAP, continuam ser-lhes aplicável os diplomas anteriores.

Quanto ao regime anterior, dispunha o n.º 4 do artigo 15.º do Decreto n.º 52/89, de 8 de Setembro, o seguinte:

⁴⁴ Não há nenhuma referência expressa do IC neste decreto. Como vimos, o primeiro diploma que aprova o IC das mercadorias importadas e de produção nacional, é o Decreto n.º 24/89, de 27 de Maio. Este decreto é anterior ao Decreto n.º 52/89, de 8 de Setembro, apesar de terem sido aprovados no mesmo ano e em períodos muito próximos, daí que se conclui que era intenção do legislador que a importação de bens e equipamentos utilizados directa e exclusivamente no sector petrolífero estivesse isenta também de IC, pois que, o legislador cita expressamente os tributos que devem ser pagos no âmbito da importação.

*“Relativamente às suas actividades na área da concessão, as Associadas da Concessionária não ficarão sujeitas a quaisquer impostos, incluindo o imposto previsto no Decreto n.º 41357, de 11 de Novembro de 1957, obrigações, taxas, ou contribuições, seja qual for o seu título ou natureza, ordinários ou extraordinários, nacionais, provinciais, municipais, regionais ou locais, presentes ou futuros, para além dos impostos e contribuições referidos no presente decreto, da contribuição emergente do Decreto n.º 20/82, de 17 de Abril, da taxa estatística de 1 por mil “ad valorem”, do Imposto do Selo em documento de despacho aduaneiro e do imposto do Selo de Reconstrução Nacional, nos termos do Anexo E deste diploma”*⁴⁵.

Esta disposição normativa, em conjugação com o artigo 81.º da LTAP, deu azo a uma interpretação, segundo a qual, as SIP não estavam sujeitas ao IC. Com o alargamento da base tributária do IC aos serviços, nos termos do Regulamento do IC, aprovado pelo Decreto n.º 41/99, de 10 de Dezembro e sucessivamente pelo DLP n.º 7/11, de 30 de Dezembro, houve resistência por parte das SIP no pagamento do IC quando figuravam como adquirentes dos serviços ali descritos. É deste modo que, em nosso entender, as alterações legislativas subsequentes, verificadas na tributação do consumo no sector petrolífero, através do Decreto Executivo 333/13, de 8 de Outubro, do Decreto Legislativo Presidencial 3-A/14, de 21 de Outubro e até mesmo a constante na Lei 7/19, de 24 de Abril que aprova o CIVA, bem como o próprio CIVA, no que concerne as isenções e mecanismo de imposto cativo e o mecanismo de dedução do imposto, constituem fruto da resistência das SIP no pagamento do IC, em resultado da divergência na interpretação das normas citadas⁴⁶. De forma a diluir a resistência das SIP no pagamento do IC das prestações de serviços, o legislador mencionou as SIP no lei que aprova o CIVA, de forma expressa, como sujeitos passivos do imposto.

⁴⁵ sublinhados e itálico introduzidos.

⁴⁶ É neste sentido que indagamos também a constitucionalidade do Decreto Executivo 333/13, de 8 de Outubro, pois entendemos que de forma implícita, contém a norma de incidência subjectiva do IC para as SIP.

CAPÍTULO III – REGRA GERAL DE DEDUÇÃO DO IVA NAS OPERAÇÕES PETROLÍFERAS

1. O exercício do direito à dedução no IC

Ora, em matéria de tributação do consumo no sector petrolífero, o direito à dedução não aparece pela primeira vez com a aprovação do CIVA, pois que, antes disso, as SIP já podiam deduzir no apuramento da matéria colectável do IRP, o IC suportado. Mas isso só ocorreu a partir da aprovação do Decreto Executivo 333/13, de 8 de Outubro, pois que, com a aprovação do Decreto n.º 52/89, de 8 de Setembro, de natureza provisória, as SIP ficavam fora do âmbito de sujeição de quaisquer impostos, com excepção daqueles ali previstos, o que quer dizer, que as SIP estavam fora do âmbito de sujeição do IC e no entanto, embora a LTAP previsse o direito à dedução de todos os impostos suportados pelas SIP, com excepção do próprio IRP⁴⁷, eram irrelevantes para o sector petrolífero, as alterações verificadas no Decreto n.º 41/99, de 10 de Dezembro e outra legislação posterior.

Na tentativa de clarificar a sujeição das SIP ao IC, o legislador reforçou a ideia do exercício do direito à dedução que cabia às SIP, tendo feito inicialmente com a aprovação do Decreto Executivo 333/13, de 8 de Outubro, e mais especificamente com o DLP n.º 3-A/14, de 21 de Outubro⁴⁸. Com efeito, e na perspectiva do legislador, para o maior controlo das receitas, anulou a figura da substituição tributária no IC, desobrigando os prestadores de serviços à indústria petrolífera a entregar o IC, restando-lhes apenas a liquidação do imposto e as demais obrigações declarativas, pois que cabia as SIP, o cativo e a respectiva entrega do IC ao Estado. A anulação da figura da substituição tributária e consequente entrega do imposto pelas SIP ao Estado, configurava-se também em um elemento probatório, pois que, a dedução do imposto só operacionalizava se as SIP entregassem o valor do IC ao Estado.

⁴⁷ É a interpretação que se possa colher do número 2 do artigo 4.º da LTAP, nos termos do qual se concede uma abertura, não só para impostos nela não previstos, mas também impostos que após a sua entrada em vigor possam ser contempladas nas normas de incidência, operações realizadas pelas SIP.

⁴⁸ A ideia do propósito do legislador em consagrar a mesma disposição no Regulamento resulta do próprio nome do diploma “Revisão e Republicação do Regulamento do Imposto de Consumo”, na medida em que, tendo revisto os diplomas anteriores, concluiu que para o sector petrolífero, as disposições consagradas revelavam no momento as mais ajustadas e adequadas.

Realça-se, que o exercício do direito à dedução só era consagrado na fase de produção, porque as SIP estavam isentas do pagamento do IC dos bens e serviços adquiridos nas fases de pesquisa e desenvolvimento até a primeira produção comercial.

De tudo quanto se disse a respeito do exercício do direito à dedução na fase anterior ao IVA, faz-nos perceber que o direito à dedução do imposto consagrado na LTAP e reforçado pelos diplomas respeitantes a tributação do consumo, aliado ao mecanismo do imposto cativo, constitui um ensaio do sistema IVA e um mecanismo de preparação das SIP para o efeito.

2. O exercício do direito à dedução no IVA

2.1. Diferença do conceito de dedução nos impostos sobre os rendimentos e no IVA

Em matéria de tributação, o termo dedução não é exclusivo do IVA. No apuramento da matéria colectável da quase totalidade dos impostos directos e até dos impostos sobre o património, é atribuída a faculdade dos contribuintes deduzirem determinados custos ou gastos que estejam directamente ligados a manutenção da fonte produtora do rendimento. É o que ocorre, a título exemplificativo com o Imposto Industrial, nos termos dos artigos 14.º e 47.º do CII, aprovado pela lei n.º 19/14, de 22 de Outubro e com o Imposto sobre os Rendimentos do Trabalho por conta própria, nos termos do n.º 2, do artigo 8.º do CIRT⁴⁹. Associados à dedução estão as suas limitações, também previstas na lei. Desde logo, ao estabelecer as regras de apuramento da matéria colectável dos impostos sobre os rendimentos, o legislador exige a comprovação dos mesmos e condiciona-os a ligação directa à manutenção da fonte produtora ou à realização dos proveitos e ganhos sujeitos a impostos⁵⁰. O que diferencia do direito à dedução do IVA é o facto deste operar pelo método substrativo indirecto, sendo o exercício do direito à dedução a estrutura nuclear do imposto que garante a sua neutralidade, ou seja, a dedução ocorre directamente no próprio imposto, pela subtração do imposto suportado nas operações passivas ao imposto liquidado nas operações activas, sem necessidade de aplicação de mais taxa. o que se apura no método subtractivo indirecto não é a matéria colectável para efeitos de cálculo do imposto, mas sim, o imposto que deve ser dado ao Estado ou que deve ser recebido do

⁴⁹ Código de Imposto sobre os Rendimentos do Trabalho, aprovado pela Lei n.º 18/14, de 22 de Outubro

⁵⁰ Artigo 14.º do CII, a contrario sensu e artigo 21.º n.º 1 da LTAP.

Estado através do reembolso. Podemos com isso afirmar, que a concepção de um IVA sem tendência à neutralidade, corroe a sua essência.

2.2. O exercício do direito à dedução do IVA

Olhando para o CIVA, no geral, o legislador consagrou o direito à dedução como estruturante para garantir a sua neutralidade, mas para o IVA no sector petrolífero, o legislador consagrou duas modalidades de exercício do direito à dedução do imposto, a saber, uma dedução nos termos tradicionais em que opera o IVA, ou seja, através do método substrativo indirecto⁵¹, mas que ocorre directa e imediatamente através do cativo do IVA suportado, sem a necessidade de entregar ao Estado, e a outra dedução, em que o IVA suportado é considerado custo fiscalmente aceite e deduzido em sede do apuramento da matéria colectável do IRP.

Podemos dizer que há garantia por parte do legislador, da manutenção da neutralidade do IVA no sector petrolífero, de modo a evitar a distorção da concorrência, permitindo que as SIP deduzam o imposto suportado nas suas operações passivas, ainda que esta dedução seja feita, por via da consideração do imposto suportado como custo dedutível à matéria colectável do IRP, na medida em que, o objectivo do exercício do direito à dedução é a recuperação do IVA, de modo a garantir a neutralidade deste imposto.

Na medida em que o IVA está indissociavelmente ligado aos custos dos bens ou serviços, pois que, os custos são representados por valores, incidindo nestes o imposto, para uma melhor compreensão das modalidades de dedução do IVA suportado, há que atender a classificação dos custos existentes na indústria petrolífera. Assim, temos os custos próprios e os custos das actividades ou operações petrolíferas, estando estes últimos, para efeitos do exercício do direito à dedução, repartidos em custos cujo imposto suportado é dedutível através do método substrativo indirecto, nos termos previstos no CIVA e custos cujo imposto suportado é considerado custo fiscalmente aceite em sede do apuramento da matéria colectável do IRP e recuperado à luz das normas da LTAP.

⁵¹ Utilizamos aqui a expressão direito à dedução nos termos tradicionais para nos referirmos ao método substrativo indirecto, que é aquele consagrado na maior parte das jurisdições IVA, que consiste na operação feita pelos sujeitos passivos, de subtrair ao imposto incidente sobre as operações tributáveis efectuadas, o imposto que lhes foi facturado na aquisição de bens e serviços por outros sujeitos passivos – vide n.º 2 do artigo 22.º do CIVA.

Importa referir que não nos parece rigorosa a expressão “*exclusão do direito à dedução*” utilizada pelo legislador ao se referir a determinados custos, na medida em que o IVA incorrido nestes custos, conforme veremos mais adiante, é, em princípio, dedutível em sede do IRP. O que nos parece, é que o legislador apenas quis dizer, que o IVA suportado em determinados custos não é recuperado nos termos tradicionais, ou seja, através do método subtrativo indirecto, o que podemos considerar atípica a forma do exercício do direito à dedução consagrada pelo legislador. Ou por hipótese, podemos simplesmente afirmar, que há uma falsa exclusão do direito à dedução, visto que, ao excluir do direito à dedução o IVA suportado em determinados custos, o legislador adapta um novo mecanismo do exercício do direito à dedução do IVA para estes custos.

3. O direito à dedução como elemento estruturante da mecânica do IVA e critério necessário para aferir a sua neutralidade⁵².

A tributação do consumo obedeceu ao longo dos anos diferentes modelos. Hoje, o IVA é tido como o mais acabado modelo de imposto sobre a tributação do consumo, cuja adopção pelos países é encarada como um sinal de modernidade⁵³. O IVA constitui o principal instrumento de tributação indirecta dos Estados⁵⁴, principalmente por ser um imposto bastante reditício, ocupando um lugar cimeiro no cômputo geral das receitas fiscais de muitos orçamentos dos Estados que o implementaram⁵⁵.

A história mostra que ao longo dos anos, os Estados experimentaram diferentes modelos de tributação do consumo, caracterizados todos eles ou em monofásicos, quando incidem sobre uma única fase do circuito económico ou em plurifásicos, quando incidem sobre todas as fases do circuito económico, dos quais sejam os produtores, grossistas, retalhistas e consumidores finais. Angola não foi excepção na experimentação dos modelos de IC, sendo que, conforme vimos, os diferentes diplomas, nessa matéria, aprovados pelo legislador, revelavam a aplicação do IC em uma única fase do circuito económico, mormente na produção ou na importação, ou ainda em determinados serviços, deixando fora da incidência as fases seguintes⁵⁶.

⁵² Seguimos de perto as noções do IVA apresentadas nos manuais dos professores Sérgio Vasques e Clotilde Celorico Palma.

⁵³ Vasques, Sérgio, O Imposto sobre o Valor Acrescentado, Almedina, 2017, pag. 17.

⁵⁴ No continente africano, maior parte dos países já implementou o Imposto sobre o Valor Acrescentado.

⁵⁵ A título de exemplo, é o que ocorre em Portugal e Moçambique, onde as receitas do IVA lideram o leque das receitas fiscais. Veja a este respeito, Palma, Clotilde Celorico, A Introdução do Imposto sobre o Valor Acrescentado em Moçambique, Almedina Editora.

⁵⁶ Vide artigo 1.º do Regulamento do IC, aprovado pelo Decreto Legislativo Presidencial n.º 3-A/14, de 21 de Outubro.

O IVA diferencia-se dos impostos monofásicos por não concentrar a tributação em um único ponto, pois que o mesmo se estende ao longo do circuito económico e diferencia-se dos demais impostos plurifásicos, pelo mecanismo da dedução, não importa a extensão da cadeia de distribuição dos bens, prevenindo, assim, a tributação em cascata.

De forma sintética, o elemento fundamental que diferencia os modelos de tributação do consumo, quer os monofásicos, quer os plurifásicos, do IVA⁵⁷, e que marca nas opções dos Estados, é a neutralidade, que reside no facto do imposto não poder onerar as opções ou as escolhas dos operadores económicos e dos consumidores finais.

A neutralidade do IVA tem a sua concretização no exercício do direito à dedução, consistindo esta, na subtração do IVA suportado pelo Sujeito Passivo nas suas operações passivas ao IVA liquidado nas suas operações activas. A dedução do IVA não pressupõe a simples aplicação da taxa ao valor dos bens e serviços e seguidamente a entrega do respetivo valor ao Estado, mas que, no seu cálculo, o sujeito passivo apenas entregue ao Estado aquele imposto aplicado sobre o valor acrescentado na venda dos bens dos serviços prestados, fazendo um confronto entre *impus* e *outputs*, através da aplicação do método do crédito do imposto⁵⁸.

Sergio Vasques aponta a neutralidade económica do IVA como a sua primeira vantagem⁵⁹, afirmando que, “*o imposto que é transmitido ao consumidor final mostra-se o mesmo qualquer que seja o número de intermediários a montante, deixando de haver um estímulo à reorganização das empresas por razões meramente fiscais – neutralidade no produtor – e deixando de haver também distorção das escolhas dos consumidores ditada pela diferente carga fiscal que os bens encerram – neutralidade no consumidor*”⁶⁰(*itálico nosso*). Nisso se extrai a ideia de que, a neutralidade económica do IVA assenta no mecanismo de dedução do IVA, que mantém as escolhas dos operadores económicos e dos consumidores finais inalteradas.

⁵⁷ O Imposto sobre o Valor Acrescentado é um imposto plurifásico, pois que incide sobre todas as fases do circuito económico, cuja diferença com outros impostos plurifásicos, com destaque para os impostos cumulativos sobre as transações, assenta principalmente no mecanismo da dedutibilidade do imposto.

⁵⁸ O método de crédito do imposto, também chamado de método substrativo indirecto, não é o único método existente para o apuramento do IVA a ser entregue ao estado, embora seja o método comum aplicável a generalidade dos modernos estados IVA, nomeadamente os estados da união europeia e os outros inspirados no modelo de iva europeu.

⁵⁹ Referindo-se a ideia segundo a qual a tributação do consumo não pode ser estruturada numa perspectiva puramente interna devido ao crescimento das trocas comerciais internacionais, Saldanha Sanches e João Taborda da Gama afirmam que, uma das vantagens subjacentes à introdução do IVA reside no facto de, não obstante a diversidade de nomes e terminologias, ter uma estrutura essencialmente comum qualquer que seja o país que o tenha adoptado. Sanches, Saldanha & Gama, João Taborda, Manual de Direito Fiscal Angolano, pag, 378 e seguintes.

⁶⁰ Ob. citada.

Apesar de se assinalarem distorções ao princípio da neutralidade ligadas a redução ou exclusão do direito à dedução, não podemos por isso descaracterizar a sua importância e a sua essência no modo geral de funcionamento do imposto.

O direito ao crédito do imposto aos diferentes intervenientes da cadeia económica consubstancia a neutralidade do IVA, pois que, todos eles se desoneram do IVA suportado, deixando o encargo ao consumidor final. No consumidor, a sua tributação neutra implica que não haja entorse no circuito económico que obrigue um operador a interiorizar o IVA, gerando um imposto oculto que sobrecarrega indevidamente o consumidor⁶¹.

Olhando para o preâmbulo do CIVA, facilmente se percebe que o legislador abraçou o princípio da neutralidade como elemento estruturante e com uma importância sublime no sistema do IVA, ao referir-se *sobre a adopção de um IVA sem efeito cascata, baseado no método do crédito do imposto e com um número reduzido de isenções*.

É assim que o legislador angolano desenhou o sistema do IVA, de modo a atingir os intentos da sua implementação, que se resumem na maximização das receitas fiscais e modernização do sistema tributário, seguindo as melhores práticas internacionais de tributação do consumo. Seguiu assim o melhor caminho, pois que, i) a neutralidade correlaciona-se com o direito à dedução do IVA, sendo aquela a base em que assenta a natureza do imposto; ii) a reforma da tributação do consumo, cujos desafios estão previstos nas LGERT, visou eliminar ou reduzir a injustiça fiscal provocada pelo efeito cascata e diluir a ideia de que, a tributação do consumo constitui um factor de retração de investimento; iii) O sistema de IVA angolano, apesar das particularidades, mormente as do sector petrolífero, é largamente inspirado no modelo do IVA da União Europeia, estruturado no mecanismo da dedução, através do método do crédito do imposto, como garantia do princípio da neutralidade.

No CIVA, o legislador evidencia o princípio da neutralidade com a consagração do direito à dedução, conferindo aos operadores económicos a faculdade de poderem deduzir o IVA suportado nas suas operações passivas ao IVA liquidado nas suas operações ativas e só entregar ao Estado o saldo positivo, caso exista⁶².

⁶¹ Vasques, Sergio, ob. Cit.

⁶² Artigo 22.º e seguintes do CIVA.

Embora tenham sido previstas nos artigos 24.º e 25.º do CIVA deduções parciais e exclusão do direito à dedução, não quer com isso dizer que a dedução e o princípio da neutralidade não estejam imanentes no sistema do IVA, pois que, tais situações, embora bilisquem o princípio da neutralidade do imposto não retiram a sua essência⁶³.

4. Custos próprios das SIP e custos das operações petrolíferas. Seu relacionamento com o direito à dedução do IVA.

As normas respeitantes ao apuramento da matéria colectável, com maior realce as referentes aos impostos sobre os rendimentos, impõem, de forma genérica, restrições ao direito à dedução dos custos ou gastos para efeitos de apuramento da matéria colectável dos impostos, considerando apenas como custos ou gastos aqueles que se revelarem comprovadamente indispensáveis para a manutenção da fonte produtora ou à realização dos proveitos e ganhos do sujeito passivo⁶⁴.

É nesta sequência de raciocínio que o legislador desenhou a estrutura do direito à dedução do IVA no geral, e em particular de forma mais estreita para o sector petrolífero, concedendo apenas o direito à dedução do IVA suportado, nas situações em que os custos a ele ligados, estejam estreita e directamente conexos às operações petrolíferas. Em contraposição a estes custos das operações petrolíferas, estão os custos próprios, entendidos como aqueles que não estão directamente ligados às operações petrolíferas, ou que, as SIP não conseguem provar a sua indispensabilidade na realização das operações nas fases de pesquisa, avaliação, desenvolvimento e produção do petróleo.

Em princípio, é a LTAP que define os custos directamente ligados à actividade do sector petrolífero. O seu artigo 21.º, enumera um leque de custos que em bom rigor constituem gastos indispensáveis à manutenção da actividade do sector petrolífero. Ora, o artigo 21.º da LTAP não enumera de forma exhaustiva os custos indispensáveis à actividade do sector petrolífero, mas sim, de forma meramente exemplificativa, pois o contrário seria arriscado para o legislador, não só pelo facto da existência de inúmeras operações passivas que são feitas pelas SIP em prol do sector petrolífero e que poderia escapar algumas delas, mas também pelo facto de, dado o dinamismo do sector petrolífero, puderem surgir outras

⁶³ Sérgio Vasques e vários doutrinários apontam o IVA não como um imposto neutro, mas tendencialmente neutro, dados os desvios muitas vezes necessários que lhe são aplicados, nomeadamente, a limitação do direito a dedução, as exclusões ao direito à dedução bem como as isenções simples.

⁶⁴ Artigo 14.º do CII e alínea g), n.º 2 do artigo 8.º do CIRT.

operações que no momento da elaboração da norma não estejam previstas como custo ou directamente ligadas ao sector petrolífero.

É por este raciocínio que o legislador assim dispõe no n.º 1 do artigo 21.º da LTAP:

“consideram-se custos ou perdas imputáveis ao exercício os que, dentro dos limites considerados razoáveis pelo Ministério das Finanças tendo em conta a prática comum da indústria petrolífera internacional e a legislação angolana aplicável, se tornou indispensável despende para a obtenção dos proveitos ou ganhos sujeitos a imposto e para a manutenção da fonte produtora...”

Disto se depreende que a definição dos custos directamente ligados à actividade petrolífera, para além daqueles previstos no artigo 21.º da LTAP, podem ser outros, desde que o MINFIN considere razoável, dentro de determinados limites. É a este propósito que do ponto de vista prático, a questão dos custos, no âmbito do apuramento da matéria colectável, tem desembocado discussões aceras entre a Administração Fiscal e as SIP⁶⁵.

A lei dá a prerrogativa à Concessionária Nacional ou ao Minfin, de definir certos custos como aceites e dedutíveis à matéria colectável do IRP. Deste modo, a definição de um custo nestes termos faz com que, em princípio, o respetivo imposto por ela suportado seja considerado igualmente dedutível em sede do IVA. Porque o imposto deles decorrem, torna-se necessária a abordagem dos custos, de modo a percebermos a sua essência bem como a relação existente entre custos dedutíveis e IVA dedutível. Assim, percebe-se que, em princípio, o IVA suportado dedutível em sede do sector petrolífero é aquele que resulta ou é consequência dos custos dedutíveis em sede de IRP, que em bom rigor são aqueles ligados directamente à actividade do sector petrolífero.

É deste modo que o artigo 24.º do CIVA⁶⁶, ao excluir do direito à dedução o IVA incorrido em determinados custos ou gastos que normalmente podem levar a situações de evasão fiscal, tais como, aquisição de tabaco, alojamento e demais requintes dados no acolhimento de pessoas estranhas á empresa, consideradas despesas sumptuárias com diversão, menciona que a referida exclusão não é aplicável quando estes gastos a que o IVA incorre são feitos pelas SIP, pois que, de acordo com o subponto viii) , ponto I),

⁶⁵ Vide para este efeito, Leiria, José, As comissões de Fixação e de Revisão da matéria colectável do IRP.

⁶⁶ Não era intenção do legislador conferir às SIP, a qualidade de sujeitos passivos mistos, para efeitos de aplicação de dedução do Imposto sobre o Valor Acrescentado.

alínea a), n.º 1 do artigo 21.º da LATP, existem custos com o pessoal que são ou estão em conformidade com a prática normal da indústria petrolífera internacional e com a legislação angolana aplicável. Deste modo, o n.º 3 do artigo 24.º e o n.º 4 do artigo 25.º leva-nos a concluir que ao IVA incorrido nos custos próprios das SIP não é aplicado o regime do exercício de dedução do IVA, próprio do sector petrolífero, podendo as SIP serem consideradas como consumidores finais para efeitos de IVA.

5. Regra geral do exercício do direito à dedução do IVA nos períodos de pesquisa e produção⁶⁷.

As operações petrolíferas são realizadas em períodos distintos. Têm importância para o nosso estudo, na medida em que, o legislador, ao ter excluído do direito à dedução determinados custos e optado pela sua recuperação em sede do apuramento da matéria colectável do IRP, fez depender esta recuperação ao modo de recuperação dos demais custos verificados nas diferentes fases da concessão petrolífera.

As operações petrolíferas são feitas em dois períodos distintos: o período de pesquisa, que compreende as fases de pesquisa e avaliação e o período de produção, que compreende as fases de desenvolvimento⁶⁸ e produção, conforme definidos na LAP⁶⁹.

Em geral, o exercício do direito à dedução do IVA é precedido do processo de cativo da totalidade do imposto liquidado pelos operadores económicos e suportado pelas SIP e na sequência ocorre a recuperação imediata do IVA suportado nas fases de pesquisa, avaliação e desenvolvimento, ainda que não haja operações activas. Dispõe o artigo 21.º do CIVA, o seguinte:

“n.º 1. As sociedades investidoras petrolíferas...devem cativar a totalidade do imposto contido na factura ou documento equivalente emitido pelo sujeito passivo aquando da transmissão de bens ou prestação de serviços.

⁶⁷ As operações excluídas pelo legislador do direito à dedução, consequentemente consideradas como custos fiscalmente aceites em sede do IRP, serão analisadas em capítulo próprio.

⁶⁸ É comum a utilização do termo “fases de pesquisa e desenvolvimento”, querendo também incluir nelas a fase de avaliação.

⁶⁹ Nos termos do artigo 10.º da referida Lei, a duração da concessão abrange em regra dois períodos repartidos em fases: a) o período de pesquisa, que compreende as fases de pesquisa e avaliação; b) o período de produção, que compreende as fases de desenvolvimento e produção.

n.º 2. O imposto deve ser cativo no momento da recepção da respectiva factura ou documento equivalente por parte das entidades referida nos números anteriores.”

O cativo da totalidade do imposto contido na factura deve ser feito pelas SIP em todas as operações independentemente da fase de concessão em que se encontra, e só posteriormente as SIP deduzem o IVA suportado, excepto o IVA que o CIVA exclui expressamente do direito à dedução, que é entregue ao Estado, nos termos do n.º 3 do artigo 34.º do CIVA, que dispõe:

“As sociedades investidoras petrolíferas apenas são obrigadas a entregar o montante do imposto das operações que não conferem direito à dedução, nos termos do artigo 25.º, simultaneamente com a declaração periódica, através dos meios de pagamento legalmente permitidos...”

5.1. Dedução do IVA suportado nos custos de pesquisa, avaliação e desenvolvimento.

A pesquisa⁷⁰ é a fase de descoberta, em que é feita a averiguação da existência ou não de petróleo para ser explorado. Realizam-se nela, actividades como a prospecção, perfuração e testes de poços conducentes à descoberta de jazidos de petróleo. Esta fase é sucedida pela fase da avaliação⁷¹, consistindo esta na definição dos parâmetros do reservatório, de forma a determinar a comercialidade do petróleo; na avaliação e realização de testes de profundidade, após a perfuração de poços; a recolha de amostras geológicas especiais e de fluídos de reservatórios bem como a realização de estudos, aquisições suplementares de dados geofísicos, dentre outros.

Quanto ao desenvolvimento⁷², esta é a primeira fase do período de produção, que surge após a avaliação (descoberta comercial), e consiste na implementação de todo o aparato necessário para o início da produção do petróleo, nomeadamente a construção, instalação, ligação e verificação inicial de equipamentos, condutas, cisternas, instalações e maquinaria. Nesta fase fazem-se também estudos e levantamentos geológicos, geofísicos e de reservatórios.

⁷⁰ n.º 14 do artigo 2.º da LAP

⁷¹ n.º 4 do artigo 2.º da LAP

⁷² n.º 9 do artigo 2.º da LAP

Como vimos, o sector petrolífero é um sector de riscos, mas com rentabilidade elevada e o período da pesquisa constitui o principal exemplo, na medida em que, após a sua conclusão é possível não se encontrar jazidos para a exploração do petróleo, levando a irrecuperabilidade de todo o valor investido. Nos termos do artigo 18.º da LAP, “*os investimentos efetuados no período de pesquisa são considerados investimentos de risco obrigatório, ou seja, o risco corre por conta da associada, não tendo direito à recuperação dos capitais investidos no caso de não existir uma descoberta economicamente explorável*”.

Ora, as SIP, durante o período de pesquisa, realizam operações passivas, nas quais suportam o IVA, pois que, nessas figuram como adquirentes dos bens e serviços, tendo como tal, a obrigação de cativar o IVA suportado e conseqüentemente recuperar, através da não entrega do imposto ao Estado.

5.2. Dedução do IVA suportado nos custos de produção

A produção⁷³ é a fase na qual se extrai o petróleo. Nos termos definidos na lei, a produção é o conjunto de actividades que visam a extração do petróleo, nomeadamente, o funcionamento, assistência, manutenção e reparação de poços completados, bem como do equipamento, condutas, sisternas, instalações e estaleiros incluídos durante o desenvolvimento, incluindo todas as actividades relacionadas com a planificação, programação, controlo, medição, ensaios e escoamento, recolha, tratamento, armazenagem e expedição do petróleo, a partir dos reservatórios subterrâneos, de petróleo, para os locais designados de exportação ou de levantamento e ainda as operações de abandono das instalações e dos jazigos petrolíferos e actividades conexas⁷⁴.

Desde logo, o IVA suportado pelas SIP na fase de produção, em princípio, está sujeito a recuperação, nos mesmos termos definidos para a recuperação do IVA suportado nas fases de pesquisa e desenvolvimento, isto é, as SIP, enquanto adquirentes dos bens e serviços, cativam o IVA suportado, entregando apenas o valor do bem ou serviço, e só entregam aos cofres do Estado o IVA incorrido nos custos excluídos do direito à dedução.

⁷³ n.º 18 do artigo 2.º da LAP.

⁷⁴ Londa, Emir Cláudio, ob. citada, pag. 111 e seguintes.

5.3. Dedução do IVA suportado nos custos de abandono

O abandono é o momento posterior a produção. É o momento em que, as SIP terminam a exploração, retirando todos os equipamentos montados nas fases anteriores. O abandono consiste assim, nas actividades coordenadas tendo em vista o termo da produção do petróleo numa determinada área. Envolve condicionar um poço e fechá-lo hermeneuticamente com *plugs* nos vários níveis; remover os equipamentos submarinos; desinstalar, limpar, remover ou enterrar as tubagens; desinstalar os equipamentos de produção no topside; restaurar a área onde se levou a cabo as actividades de produção⁷⁵. O abandono é assim a alternativa dada as SIP no final do prazo de concessão. Nos termos do artigo 75.º da LAP, um ano antes do termo da concessão, as SIP, afectas a determinada concessão, devem apresentar um plano de abandono ou de continuação das operações e informar ao Ministério de tutela por qual das duas alternativas irá enveredar.

O Decreto Presidencial n.º 91/18, de 10 de Abril, recentemente aprovado, traz em detalhes os procedimentos que as SIP devem adoptar para o abandono dos campos petrolíferos. Naquilo que ao nosso estudo diz respeito, importa realçar, que as SIP têm a obrigação de aprovisionar até ao limite económico ou à cessação da produção, os fundos necessários para a execução da actividade de abandono dos poços e desmantelamento de instalações, numa conta de garantia, com a estimativa de custos relativa ao cronograma de actividades que constam no plano de abandono actualizado, aprovado pela Concessionária Nacional⁷⁶. O referido diploma explica também quanto ao caso dos fundos serem insuficientes ou excessivos. Para o primeiro caso, as entidades sob contrato devem providenciar os fundos necessários para a execução dos trabalhos de abandono e para o segundo caso, o saldo remanescente da conta de garantia deve ser remetido à Concessionaria Nacional, após todos os encargos previstos por lei.

Ora, diferente do que ocorre nas fases de pesquisa, avaliação, desenvolvimento e produção, o valor dos gastos a serem feitos no processo de abandono é previamente estabelecido e reservado em uma conta de garantia, acumulação feita ao longo da fase de produção, conforme previsto nos contratos de concessão e na LAP, em conjugação com

⁷⁵ Londa, Emir Cláudio, pag. 122-126, ob. cit.

⁷⁶ Artigo 14.º e seguintes do Decreto Presidencial n.º 91/18, de 10 de Abril.

o Decreto Presidencial n.º 91/18, de 10 de Abril. Com isso, impera-nos saber o processo de aplicação e recuperação do IVA nesta fase.

No geral das operações efectuadas do momento de abandono, o procedimento de recuperação do IVA suportado é idêntico ao das fases de pesquisa, desenvolvimento e produção, ou seja, as SIP cativam a totalidade do imposto suportado, com dedução automática ao IVA não dedutível.

5.4. Vantagens e Razões de existência do mecanismo de IVA cativo

O mecanismo do IVA cativo, nos termos previstos no artigo 21.º do CIVA, consiste na retenção feita pelas SIP⁷⁷ do IVA por elas suportado e liquidado pelos sujeitos passivos que transmitem bens ou prestam serviços ao sector petrolífero. Este mecanismo é benéfico para as SIP, na medida em que corresponde a uma recuperação automática e imediata do IVA, ou seja, em bom rigor, o imposto nem sequer se desloca para a posse do sujeito passivo ou do Estado⁷⁸. Este mecanismo do IVA cativo, como vimos, teve a sua génese no anterior IC, em que as SIP, na fase de produção, cativavam o imposto suportado em determinados serviços, com a diferença de que, entregavam todo o valor do imposto ao Estado. O IVA cativo, surge assim, como um mecanismo de viabilizar e não retardar o exercício do direito à dedução do imposto.

Ora, as SIP têm como operação activa principal a venda do crude nos mercados internacionais, por via da exportação, e como tal são configuradas como sujeitos passivos que suportam o IVA nas suas operações passivas, mas cujas operações activas estão isentas do imposto. Nos termos da conjugação do ponto i. alínea a), n.º 3 do artigo 23.º e alínea a) do artigo 15.º do CIVA, o IVA suportado nos bens e serviços adquiridos, importados ou utilizados pelo sujeito passivo, cabe o direito à dedução quando as operações activas que delas deu lugar constituem exportações. Neste sentido, atendendo as várias fases de uma concessão, da pesquisa à produção, e sendo apenas nesta última em que se produz efectivamente o petróleo, a não existência do sistema de IVA cativo no sector petrolífero, poderia acarretar três possíveis consequências:

⁷⁷ Para além das SIP, devem cativar também o IVA o Estado e quaisquer dos seus serviços, estabelecimentos e organismos ainda que personalizados e as autarquias locais.

⁷⁸ Do ponto de vista do prazo de recuperação do IVA suportado nas operações passivas, as SIP encontram-se em um regime mais vantajoso que outros operadores económicos, pois que, a configuração do IVA cativo, leva-nos a poucas hipóteses de reembolso do imposto às SIP, nos termos previstos no artigo 26.º do CIVA.

- i. As SIP estariam sujeitas ao regime de reembolso do IVA previsto nos termos do artigo 26.º do CIVA, o que poderiam solicitar periodicamente em cada três meses ou em prazo ainda menor;
- ii. Na medida em que, as operações do sector petrolífero, na sua maioria, envolvem montantes avultados e sendo também elevado o valor do IVA suportado, aliado ao facto de, o reembolso do IVA poder estar dependente de fiscalização dos documentos que originaram o crédito, haveria burocracia demasiada no reembolso do IVA, o que poderia causar transtornos às SIP;
- iii. O facto do reembolso do IVA poder ser em numerário ou por meio de certificado de crédito fiscal, cuja faculdade é atribuída à AGT, as constantes solicitações de reembolsos por parte das SIP, levaria à AGT a adoptar o certificado de crédito fiscal como meio de reembolso do crédito do imposto no sector petrolífero, o que tornaria a recuperação do IVA impraticável, ou, por hipótese, as SIP só recuperariam o IVA suportado na fase da produção e só no momento do apuramento da matéria colectável do IRP. Deste modo, a possibilidade de recuperação do imposto seria reduzida, visto que a recuperação dos custos de pesquisa e desenvolvimento está dependente da produção efectiva do petróleo, nos termos do artigo 18.º da LAP:

O sistema de IVA cativo, na sua génese, tinha a finalidade de conferir maior controlo da receita do IC arrecadada no sector petrolífero, pois que, as SIP tinham a obrigação de entregar o imposto ao Estado. Hoje, a razão não deixa de existir, pois que o Estado tem maior controlo e dá uma maior atenção às empresas que constituem Grandes Contribuintes, dos quais, as SIP fazem parte. O IVA cativo só é vantajoso para as SIP porque permite dele deduzir a totalidade do IVA suportado, entregando apenas ao Estado, o IVA suportado em certas operações e excluído do direito à dedução do imposto⁷⁹. Esta concertação legislativa apresenta-se assim como a mais viável, atendendo as particularidades do sector petrolífero, não apenas pelo facto das operações activas constituir a exportação de petróleo, que goza de isenção completa, mas também, pelo

⁷⁹ O exercício do direito à dedução nos termos do IVA cativo não corresponde a dedução do IVA incorrido na aquisição de bens e serviços ao IVA liquidado nas operações activas, pois que rigorosamente nas operações activas das SIP não há IVA liquidado. Ainda assim não deixamos de estar em presença do método substractivo indirecto.

facto de, em um longo periodo da concessão, serem realizadas somente operações passivas⁸⁰.

Com a consagração do IVA cativo e a possibilidade de nele deduzir o IVA suportado nas operações passivas, o Estado fica a merecer apenas do IVA excluído do direito à dedução, entregando imediatamente o IVA suportado na generalidade das operações petrolíferas realizadas, como mecanismo de garantia da neutralidade do imposto. Por outro lado, o mecanismo do IVA cativo e conseqüente dedução, acarreta deveres acessórios para às SIP, nomeadamente as obrigações declarativas (entrega de facturas), que provam que o IVA suportado, deduzido e não entregue, não corresponde ao IVA excluído do direito à dedução⁸¹.

⁸⁰ Para além da venda do petróleo, as SIP realizam também outras operações activas, nomeadamente operações financeiras. Estas, apesar de serem tributadas em IRP, têm uma tributação independente, não entrando no cômputo geral da tributação das actividades petrolíferas.

⁸¹ tal como outros sujeitos passivos, as SIP, mesmo nas fases de pesquisa e desenvolvimento, estão sujeitas as obrigações declarativas previstas no artigo 32.º e seguintes do CIVA, com as necessárias adaptações. Por outro lado, os sujeitos que prestam serviços às SIP, em resultado do qual originou o IVA cativo, não estão com isso, excluídos das obrigações declarativas, não só por uma questão contabilística, mas também pelo facto de a AGT ter a prerrogativa de fazer cruzamento e conciliação de informações e dados fornecidos pelas SIP e outros operadores que com elas se relacionam.

CAPÍTULO IV – MECANISMO DE RECUPERAÇÃO DO IVA EXCLUÍDO DO DIREITO À DEDUÇÃO.

O legislador limita o direito à dedução do IVA suportado nos custos enumerados no n.º 1 artigo 25.º do CIVA, porém, prevê a sua recuperação, considerando-os como custos fiscalmente aceites em sede do apuramento da matéria colectável do IRP.

Para uma análise pormenorizada desta norma e tendo em conta a importância que a mesma encerra no nosso estudo, subdividimo-la em quatro partes, correspondendo cada uma delas a uma questão diferente, nomeadamente *i)* Que IVA incorrido está excluído do direito à dedução e em que fase da concessão petrolífera o respectivo custo ocorre? *ii)* Como e em que circunstâncias funciona a recuperação do IVA incorrido naqueles custos? *iii)* Qual é a razão do legislador excluir o IVA incorrido em determinados custos, do direito à dedução? *iv)* Que consequências práticas acarreta para as SIP, a exclusão do direito à dedução do IVA nos referidos custos e de que modo pode ser considerado uma ruptura ao princípio da neutralidade?

1. As disposições do n.º 1 do artigo 25.º do CIVA

O n.º 1 do CIVA enumera um conjunto de serviços, cujo IVA neles suportado está excluído do direito à dedução, dentre os quais destacamos os serviços de consumo de água e energia; os serviços de comunicação electrónica e telecomunicações, independentemente da sua natureza; os serviços de hotelaria e outras actividades a si conexas ou similares; locação de máquinas ou outros equipamentos; a generalidade dos serviços de consultoria; os serviços de segurança, informática, auditoria revisão de contas e advocacia; aluguer de viaturas, dentre outros.

Nas fases de pesquisa, avaliação, desenvolvimento bem como no processo de abandono, apenas é excluído do direito à dedução o IVA incorrido nos custos previstos nas alíneas a), b) e c) n.º 1 do artigo 25.º do CIVA, ao passo que, na fase da produção, é excluído do direito à dedução, o IVA incorrido em todos os custos enumerados no citado artigo.

Ora, em todas as fases da vida da concessão, as SIP têm a obrigação de cativar o IVA suportado nas suas operações passivas, até mesmo o imposto não dedutível, no caso, o imposto suportado nos custos previstos nas alíneas a), b) e c) do n.º 1 do artigo 25.º do CIVA.

2. A recuperação do IVA em sede do apuramento da matéria colectável do IRP

Ao excluir o IVA incorrido em determinados custos, do direito à dedução, nos termos previstos no n.º 1 do artigo 25.º, o legislador não pretendeu, *ab initio*, a sua irrecuperabilidade, nem a exclusão do direito à dedução significa para o legislador que os custos em que incorre o IVA não estejam directamente ligados às operações realizadas no sector petrolífero, pois que, primeiro, o imposto é recuperado em sede do apuramento da matéria colectável do IRP e, segundo, os referidos custos são previstos no artigo 21.º da LTAP como custos indispensáveis para a obtenção dos proveitos ou ganhos ou para a manutenção da fonte produtora.

A recuperação do IVA não dedutível é feita no momento do apuramento da matéria colectável do IRP, nos termos do n.º 3 do citado artigo 25.º do CIVA. É a LTAP que define as regras de cálculo do IRP, isto é, como se processa o apuramento da matéria colectável deste imposto, nomeadamente, que custos são fiscalmente aceites e de que modo se opera a respectiva dedução. A par do ITP e do IPP⁸², o IRP representa um imposto transversal, aplicado à generalidade dos contratos celebrados no sector petrolífero, quer aos CPP, quer aos Contratos de Prestação de Serviços com Riscos e aos Contratos de Sociedade⁸³. Deste modo, a recuperação do IVA incorrido mas não dedutível deve atender aos tipos de contratos celebrados entre a Concessionária Nacional e as SIP, pois que, o modo de apuramento da matéria colectável e consequente recuperação dos custos, varia consoante estejamos perante um ou outro tipo de contrato⁸⁴.

Em breve trecho, os Contratos de Serviço com Risco diferenciam-se do CPP, porque naqueles as SIP funcionam como verdadeiros prestadores de serviços, tendo uma contrapartida financeira, associada ao sucesso da actividade desenvolvida, e nos CPP o petróleo é partilhado entre as SIP e o Estado. Já nos Contratos de Concessão, também

⁸² Vide as respectivas definições previstas no artigo 2.º da LTAP.

⁸³ Maior parte dos contratos celebrados pelo Estado, através da Concessionária Nacional, com as SIP é o CPP, e neste é apenas aplicado o IRP, estando os rendimentos petrolíferos obtidos nos CPP excluídos no âmbito da incidência do ITP e do IPP. O facto do IRP ser transversal a todos os contratos celebrados no sector petrolífero, aliado ao facto de, maior parte dos contratos ser CPP, talvez constitua uma das razões do legislador considerar o IVA excluído do direito à dedução, como custo fiscalmente aceite em sede do IRP e aí ser deduzido. Aliás, o IPP e o ITP são também considerados custos fiscalmente aceites em sede do IRP.

⁸⁴ Não existe em Angola o Contrato de Sociedade Comercial, mas o CPP é o contrato mais utilizado no sector petrolífero angolano, sendo que, o contrato de concessão ou consórcio é apenas utilizado nos blocos 0 e FST, e o Contrato de serviço com risco (CSR) utilizado nos blocos 9/09 e 21/09, aprovados pelos Decreto-Lei n.º 15/09, de 11 de Junho e Decreto-Lei n.º 14/09, de 11 de junho, respectivamente. Actualmente estes CSR, celebrados entre o Estado angolano e a Cobalt encontram-se resolvidos, estando a operadora a aguardar uma indemnização da Concessionária Nacional – *Vide* António, Nvela, *Fiscalidade Angolana*, pag. 147 e seguintes, bem como Sanches, Saldanha e Gama, João Taborda da, in *Manual de Direito Fiscal angolano*, pag. 385 e seguintes.

designado por sistema de imposto/royalty, o Estado atribui a concessão às SIP e recebe apenas a contrapartida a título de imposto⁸⁵.

2.1. IVA não dedutível – Uma análise da sua recuperação em sede do apuramento da matéria colectável do IRP nos CPP.

Os CPP definem uma percentagem do petróleo produzido que serve para a recuperação dos custos (cost oil)⁸⁶, servindo a outra percentagem do petróleo produzido (profit oil) para a partilha entre as associadas e a Concessionária Nacional, de acordo a percentagem de participação que cada uma delas tem na concessão. O IRP só é aplicado à parte do petróleo lucro das SIP, exceptuando à parte do petróleo lucro pertencente à Concessionária Nacional.

Quanto aos custos, estes estão divididos em custos ou despesas de pesquisa, de desenvolvimento, de produção e de administração e serviços, cujas regras de cálculo ou recuperação em sede do apuramento da matéria colectável do IRP, são muito específicas e diferem das regras aplicadas em outros impostos sobre o rendimento, de tal modo que, os custos de produção preferem aos custos de desenvolvimento e estes aos custos de pesquisa. Quando os custos a recuperar são maiores que a percentagem anual definida, são transportados para o ano seguinte, caso ocorra o contrário, a diferença torna-se parte integrante do respectivo petróleo lucro da área de desenvolvimento.

Os custos dos serviços previstos no n.º 1 do artigo 25.º do CIVA enquadram-se nas despesas ou custos de administração e serviços⁸⁷, e nestes termos também, o IVA neles incorrido. Nos termos da LTAP, as despesas de administração e serviços são consideradas custos indirectos e para efeitos de apuramento da matéria colectável do IRP, o seu valor é imputado proporcionalmente nas despesas directas anuais da actividade de pesquisa, desenvolvimento e produção.

Na fase da produção, em que é excluído do direito à dedução o IVA incorrido em todas as despesas previstas no n.º 1 do artigo 25.º do CIVA, *o IVA é imediatamente recuperado*,

⁸⁵ Sanches, Saldanha & Gama, João Taborda da, ob. citada, pag 390.

⁸⁶ Artigo 11.º do Modelo dos CPP.

⁸⁷ O conceito de Administração e Serviços é dado pela própria LTAP, nos termos da qual “Administração e serviços é o conjunto de actividades levadas a cabo para apoio às operações petrolíferas, nomeadamente todas as actividades de administração geral e apoio genérico às operações petrolíferas, tais como direcção, supervisão e funções relacionadas com a gestão geral daquelas actividades e inclui também, de entre outras, alojamento e alimentação dos empregados, transporte, armazenagem, programas de segurança de emergência e de assistência médica, serviços sociais, contabilidade e arquivo”.

no respectivo ano em que tiveram lugar os referidos custos, salvo se, hipoteticamente, a percentagem do petróleo para a recuperação dos custos de produção não couber. Isso se dá porque as despesas de produção são contabilizadas como encargos do ano e a sua recuperação é feita a partir do petróleo produzido para recuperação de custos da mesma área de desenvolvimento.

Os serviços das fases de pesquisa e desenvolvimento, cujo IVA neles incorrido não é dedutível, são mais reduzidos, nos termos do n.º 2 do artigo 25.º do CIVA, compreendendo o *consumo de água e energia; serviços de comunicação eletrónica e telecomunicações, independentemente da sua natureza; e serviços de hotelaria e outras actividades a si conexas ou similares.* Para efeitos de apuramento da matéria colectável do IRP, são considerados encargos do ano e como tal, imputados em cada ano às despesas de pesquisa, desenvolvimento e produção, o que quer dizer, que a sua recuperação, assim como a recuperação do IVA nele incorrido, é feita do mesmo modo em que é feita a dedução ou recuperação da totalidade dos custos de pesquisa e desenvolvimento⁸⁸.

Assim, estes custos e o IVA neles incorrido, considerados como encargos do ano mas enquadrados nas despesas de pesquisa, são recuperados primeiramente em cada ano, a partir de qualquer saldo de petróleo não utilizado para a recuperação das despesas de produção e desenvolvimento e seguidamente, de qualquer saldo do total das despesas de pesquisa ainda não recuperado. Os custos previstos nas alíneas a), b) e c), bem como o IVA neles incorrido, quando ocorram na fase de desenvolvimento ou quando estejam afectos à actividade desta fase, por não serem contabilizados como activo imobilizado, são contabilizados como encargos do ano, mas a sua recuperação é feita na medida dos activos imobilizados, a taxa de 25%, na medida em que, são considerados custos indirectos da actividade de desenvolvimento.

Nestes termos, o exercício do direito à dedução do IVA incorrido nos custos dos serviços previstos nas alíneas a), b) e c), do n.º 1 do artigo 25.º do CIVA, está dependente da dedução dos referidos custos, em sede do apuramento da matéria colectável do IRP, cuja recuperação depende também da fase ou actividade que ocorre, dos quais sejam a produção, desenvolvimento ou pesquisa.

⁸⁸ Ponto v), alínea e), n.º 2 do artigo 23.º da LTAP.

2.2. IVA não dedutível – Uma análise da sua recuperação em sede do apuramento da matéria colectável do IRP nos Contratos de Concessão e nos Contratos de Prestação de Serviços com risco.

Nos termos da LTAP os custos são amortizados ou reintegrados à taxa uniforme de 16,666%, a partir do ano em que se verificar a primeira produção comercial de petróleo, ou quando já tenha iniciada a produção, a partir do momento em que o custo ocorra. Na medida em que, nos Contratos de concessão, o Estado limita-se ao recebimento do imposto, e as SIP têm maior controlo da concessão, a recuperação dos custos pode ser mais célere que nos CPP. Quanto aos contratos de prestação de serviços com risco em que a SIP tem uma contrapartida pelo serviço prestado, a recuperação poderá ser muito mais lenta que nos outros contratos.

O IVA suportado nos custos previstos nas alíneas a), b) e c), n.º 1, do artigo 25.º do CIVA, é recuperado dentro desta taxa uniforme de 16,666, consoante as fases ou actividades em que se realizam as despesas, dos quais sejam a pesquisa, desenvolvimento ou produção. Não há aqui uma prioridade de recuperação dos custos e do IVA neles incorrido, de acordo as fases, mas pode haver preferência da recuperação dos custos dentro de cada uma das fases, por exemplo, a recuperação dos custos de pesquisa pode ser escalonada pelo critério da antiguidade.

2.3. Consequências práticas da recuperação do IVA em sede do apuramento da matéria colectável do IRP

Como vimos, a recuperação do IVA incorrido nos custos das operações previstas no n.º 1 do artigo 25.º do CIVA é efectivada nos mesmos termos em que se efectiva a recuperação dos referidos custos em sede do apuramento da matéria colectável do IRP. São considerados custos indirectos das actividades de produção, desenvolvimento e pesquisa, e como tal, recuperados de acordo a recuperação das despesas directas das actividades ou fases. Também vimos, que a actividade do sector petrolífero é uma actividade de risco, que pode trazer lucros avultados ou prejuízos. Na medida em que, o investimento só é recuperado a partir da produção, as SIP perdem todo o valor investido no período de pesquisa, caso não exista uma descoberta economicamente explorável⁸⁹, pois que, nas fases anteriores a produção, tem apenas obrigações declarativas. Assim, a recuperação do

⁸⁹ Vide artigo 18.º da LAP.

IVA incorrido nos custos previstos nas alíneas a), b) e c) do n.º 1, do artigo 25.º do CIVA, está sujeita aos riscos da actividade. Ainda que haja uma descoberta economicamente explorável, os custos de pesquisa e assim também o IVA neles incorrido mas não dedutível, não têm prioridade em sede de recuperação, pelo que fica dependente da quantidade de petróleo explorado ou existente na concessão.

Quanto ao IVA não dedutível, incorrido nos custos das operações petrolíferas na fase de produção, conforme descrito no n.º 1 do artigo 25.º do CIVA, apesar de serem recuperados no próprio ano em que ocorrem, não deixam de constituir um aumento de custos para as SIP, embora recuperáveis, podem prolongar o prazo para a recuperação dos custos no geral e atrasar o período de recuperação dos custos de pesquisa, que não têm prioridade, incluindo o IVA neles incorrido e não dedutível.

Não deixa de ser assinalável, o facto do legislador ter consagrado que o IVA não dedutível deve ser recuperado em sede do apuramento da matéria colectável do IRP, conferiu um prazo mais longo para a referida recuperação, diferente daquele previsto para o IVA incorrido na generalidade das operações. É, assim, longo o prazo de recuperação do IVA não dedutível suportado nos custos de desenvolvimento e mais longo ainda, o IVA não dedutível suportado na fase da pesquisa. Na medida em que, as fases de pesquisa e desenvolvimento podem durar um período de cinco e oito anos respectivamente, há mais garantia de recuperação do IVA não dedutível na fase de produção do que o IVA não dedutível incorrido nos custos de outras fases anteriores.

2.4. Razão da exclusão do direito à dedução do IVA em determinados custos e consequente recuperação em sede do apuramento da matéria colectável do IRP.

A principal operação activa das SIP consiste na venda do petróleo nos mercados internacionais através da exportação, gozando estas, de isenção completa, ou seja, as SIP, regra geral, não liquidam o IVA nas suas operações activas, mas têm o direito à dedução da totalidade do imposto suportado, que, por regra, deve operar através do mecanismo de reembolso. As previsíveis dificuldades por parte do Estado, no reembolso do IVA suportado pelas SIP, levou o legislador a consagrar o IVA cativo e consequente e imediato exercício do direito à dedução, sem que o IVA suportado saísse da esfera jurídica da SIP,

ou seja, o IVA não causa qualquer impacto a nível da tesouraria e dos resultados financeiros das SIP.

A exclusão do direito à dedução do IVA suportado nos custos das operações elencadas no n.º 1 do artigo 25.º do CIVA, pode ter respaldo em razões puramente económico-financeiras⁹⁰, na medida em que, a urgência da implementação do IVA está ligada também às dificuldades do Estado angolano em gerenciar o seu orçamento⁹¹, cujas receitas apresentavam-se deficitárias e nestes termos, atendendo a sua implementação inicial, cujo regime geral é obrigatório apenas para os Grandes Contribuintes⁹², nos quais as SIP fazem parte, era necessário garantir que certa receita do IVA tivesse proveniência no sector petrolífero, tendo como solução, a entrega ao Estado de parte do IVA cativo.

Atendendo a revogação do Regulamento do IC, era necessário a criação de um mecanismo que garantisse o equilíbrio das receitas no OGE, e muitas destas operações realizadas no sector petrolífero, cujo IVA suportado não é dedutível, já constavam na base de incidência do IC e as SIP suportavam, cativavam e entregavam ao Estado, estando apenas isentas do imposto nas fases de pesquisa, desenvolvimento até a primeira produção comercial.

Por outro lado, as operações previstas no n.º 1 do artigo 25.º do CIVA, cujo IVA não é dedutível, não são, para o sector petrolífero, eventuais ou ocasionais, mas sim, operações frequentes e com uma transversalidade em todas as fases da vida de uma concessão petrolífera, com principal foco para as operações constantes nas alíneas a), b) e c). Deste modo, o IVA neles suportado, não deixa de constituir boa receita para o Estado.

Aliadas à razão da consagração do IVA não dedutível, estão as razões da escolha destes serviços e não de outros, das quais podemos enumerar as seguintes:

- i) **Localização das operações:** as operações previstas no n.º 1 do artigo 25.º do CIVA são aquelas consideradas realizadas em território nacional, nos

⁹⁰ De resto, é a razão subjacente na implementação do IVA em outras jurisdições. O preâmbulo do CIVA português, salienta que “a adopção do IVA em Portugal, independentemente da obrigatoriedade decorrente da adesão à CEE, se baseou nas suas virtudes face aos problemas existentes com os impostos vigentes, concretamente com o imposto de transações, *incapaz de gerar o nível de receitas desejado*”. – vide Palma, Clotilde Celorico, Introdução ao IVA Cabo-verdiano, pag. 46 e segnts.

⁹¹ O Plano Intercalar Contendo as medidas de Política e Acções para Melhorar a Situação Económica e Social Actual, para o período de Outubro de 2017 a Março de 2018, anexo ao Decreto Presidencial n.º 258/17, de 27 de Outubro, elucida melhor esta razão. A medida prevista no seu ponto 3.1 referente ao aumento da robustez das receitas tributárias, apresenta como acção a implementação das acções necessárias para aplicação do IVA no OGE de 2019, em particular, a criação do núcleo de implementação do IVA e a respectiva implementação do Road Map.

⁹² Constituem grandes contribuintes...

termos das regras de localização previstas no n.º 1 e nas alíneas b), d) e e) do artigo 10.º do CIVA, ou seja, ainda que o prestador e o adquirente não tenham sede, domicílio ou estabelecimento estável em território nacional, é em Angola que o IVA deve ser pago;

ii) Operações facilmente sujeitas à evasão fiscal pelas dificuldades práticas de conceber a sua finalidade exclusiva nas operações petrolíferas: estas operações facilmente podem escapar do âmbito de utilização directa e exclusiva nas operações petrolíferas, ou seja, podem não ser utilizadas exclusivamente para as operações tributáveis ou que conferem direito a dedução. Torna-se difícil provar que a água, energia, telecomunicações, transporte e segurança serviram apenas para as operações petrolíferas e não constituem custos próprios das SIP, levando com maior facilidade a evasão fiscal;

iii) Periodicidade das operações: na sua maioria, são operações realizadas com alguma frequência em todas as fases da concessão e isto faz com que, haja entrega regular do imposto ao Estado;

iv) Facilidade de controlo: representam serviços que o Estado desde cedo soube controlar, quer através do titular de encargo, quer através do próprio sujeito passivo, por meio do mecanismo de conciliação de dados fornecidos por ambos. Como vimos, alguns deles, foram os primeiros a constar na base de incidência do IC, desde a aprovação do Decreto-Lei n.º 41/99, de 10 de Dezembro⁹³.

Há também razões por parte do legislador em não consagrar o IVA não dedutível apenas na fase da produção, atendendo a sua recuperação no mesmo ano em que ocorrem. O mapa que apresentamos (*vide* anexo II), referente as concessões petrolíferas atribuídas, mostra-nos que há um reduzido número de blocos em fase de produção, pois que, a maior parte, está em fase de exploração. Isso justifica a posição do legislador, ao ter excluído do direito à dedução, o IVA incorrido nas operações previstas nas alíneas a), b) e c), n.º

⁹³ Numa altura em que o Estado experimentava o enquadramento dos serviços no âmbito da incidência do IC, deu preferência aqueles serviços cujo controlo seria viável e menos complexo na sua administração, daí que escolheu apenas os serviços que hoje, de forma adaptada, fazem parte das alíneas a), b) e c) do n.º 1 do artigo 25.º do CIVA.

1, do artigo 25.º do CIVA, realizadas na fase de pesquisa, desenvolvimento e até mesmo nas despesas do abandono.

3. O regime de recuperação do IVA incorrido nas operações petrolíferas e a garantia da neutralidade do imposto.

O exercício do direito à dedução do IVA, concretamente pelo método substrativo indirecto, impõe a manutenção da neutralidade deste imposto, permitindo que as escolhas dos operadores económicos se mantêm inalteradas, isto é, que os agentes económicos não optem pela realização de outras actividades económicas em função do imposto. O IVA não é um imposto absolutamente neutro, pois que, apresenta muitos desvios, que lhe são dados pelos Estados, incorporados em isenções simples ou incompletas, reduções de taxas do imposto e a não sujeição do imposto⁹⁴.

A consagração e aplicação do IVA no sector petrolífero não deve descurar o seu carácter de sector económico especial, demonstrado pelas especificidades e toda a legislação que enforma a sua actividade, embora não sendo o único que congrega uma tributação especial, estando nesta categoria, todo o sector mineiro, do qual se destaca o sector diamantífero⁹⁵. Aliás, nos termos previstos no artigo 1.º da LTAP, a tributação nela referida não é aplicável somente à exploração do petróleo bruto, mas também ao gás natural⁹⁶ e alguns minerais.

Por outro lado, apesar do sector petrolífero, a par do sector mineiro, ser o que mais se destaca no actual regime do IVA, não significa, que outros sectores mineiros sejam marginalizados porque se encontram, por enquanto, enquadrados no regime geral, pois que, a legislação do IVA não se esgota com a publicação do CIVA, ademais, mesmo em relação ao sector petrolífero, o legislador acautela um regime de IVA para as SIP que a data da aprovação do CIVA não tinham uma relação contratual com a Concessionária Nacional⁹⁷.

⁹⁴ Cunha, Paulo de Pitta, afirma que *“já há muito tempo que a ciência fiscal abandonou a teoria, segundo a qual, um imposto é neutro quando não influi na vida económica. hoje o imposto é neutro quando opera mutações homotéticas, iguais para todos os elementos do meio económico”* – vide A tributação do Valor Acrescentado, pag. 113, in Vinte anos de Imposto sobre o Valor Acrescentado em Portugal: Jornadas Fiscais em homenagem ao professor José Guilherme Xavier de Bastos, Almedina, 2008.

⁹⁵ A legislação da tributação do sector mineiro está sendo revista, de modo a desagregação do sector diamantífero, o que podemos afirmar que se se avizinha uma tributação especial do sector diamantífero, incluindo a tributação do consumo.

⁹⁶ Está em curso também a preparação do regime jurídico de tributação do consumo do sector do gás natural – vide Agência Angola Press, Jornal online, de 26 de Março de 2019, página de notícia económica.

⁹⁷ O actual regime do IVA existente no sector petrolífero é fruto de variados encontros de concertação entre o Estado e as SIP, nos quais se definiu inclusive o mecanismo de recuperação do imposto suportado. Não tendo enquadrado no actual regime do CIVA, as

Assim, a neutralidade fiscal, entendida como mecanismo que “*visa garantir a inexistência de distorções de mercado, de modo a não se afectar a concorrência entre os operadores económicos, garantindo-se um tratamento paritário das entidades que realizam o mesmo tipo de transações comerciais*”⁹⁸, não é biliscada pelo regime consagrado pelo legislador, quando olhamos o sector petrolífero dentro do sector mineiro, pois que, as SIP não realizam o mesmo tipo de transações comerciais em relação aos operadores económicos do sector diamantífero ou de outros sectores de actividade mineira, nem entram num relação de concorrência com estas.

Quanto a exclusão do IVA do direito à dedução, este é um mecanismo verificado a nível de outras jurisdições IVA. É o caso das despesas respeitantes a combustíveis normalmente utilizáveis em viaturas automóveis e as despesas com a comunicação telefónica⁹⁹, nas quais os legisladores dessas jurisdições excluem do direito à dedução, a totalidade ou parte do IVA suportado.

Julgamos que de uma maneira geral, o IVA incorrido nas operações passivas das SIP é recuperável. As exclusões do direito à dedução, na forma como foram consagradas e a permissão da sua recuperação em sede do apuramento da matéria colectável do IRP, o que ocorre em um período mais longo, no geral, não retraem o investimento nesse sector. Aliás, ainda que este imposto não fosse recuperado, a exclusão do direito à dedução não se consubstanciaria em uma retracção de investimento, pois que, pelo valor que representa nas despesas do sector petrolífero, não induziria as SIP à opção de não investimento, nem alteraria a escolha das suas actividades económicas¹⁰⁰

futuras relações contratuais com a Concessionária Nacional, parece-nos que o Legislador não se convenceu com o actual regime, podendo mesmo alterar nos próximos contratos com a Concessionária Nacional.

⁹⁸ Monteiro, Pedro Costa, *Interpretação de normas de Isenção e de Taxas Reduzidas: Neutralidade Fiscal vs. Interpretação estrita*, Cadernos IVA 2018, Edições Almedina, Coordenação Sérgio Vasques, pag.º 182.

⁹⁹ artigo 20.º do CIVA moçambicano, o artigo 20.º do CIVA cabo-verdiano e o artigo 21.º do CIVA português.

¹⁰⁰ Palma, Clotilde Celorico, *Introdução ao IVA Cabo- Verdiano*, pag. 32 e segnts

CAPÍTULO V - CONCLUSÕES

De tudo quanto se disse, temos a concluir o seguinte:

- i)** A actual tributação do consumo (IVA) no sector petrolífero é consequência de um processo de concertação entre as SIP e o Estado angolano, atendendo os interesses económicos e financeiros das partes;
- ii)** O modelo de tributação do IVA no sector petrolífero é baseado, em parte, no modelo do anterior Imposto de Consumo, pois que *i)* as SIP cativam a totalidade do imposto que suportam nas suas operações passivas, *ii)* o IVA cativo não é entregue ao Estado, mas é automaticamente dedutível pelas SIP, não tendo reflexo negativo nas suas tesourarias; *iii)* parte do IVA não é dedutível e é recuperado em sede do apuramento da matéria colectável do IRP;
- iii)** O IVA cativo tem vantagens para as SIP, pois que, não tem reflexo negativo na tesouraria e elimina a burocracia do reembolso do imposto suportado, bem como, confere ao Estado um maior controlo das receitas do IVA provenientes do sector petrolífero;
- iv)** Se, por um lado, a dedução de maior parte do IVA é imediata, a outra parte do IVA suportado pelas SIP tende a ser recuperado em um período muito mais longo, pois que, o legislador os considera como custos fiscalmente aceites em sede do apuramento da matéria colectável do IRP;
- v)** A recuperação, em sede do apuramento da matéria colectável do IRP, do IVA não dedutível, deve atender ao enquadramento dos custos pelos quais se incorre. Os custos elencados no n.º 1 do artigo 25.º do CIVA são considerados custos de administração e serviços, imputáveis directamente às fases de pesquisa, desenvolvimento e produção, sendo que a recuperação do IVA neles incorrido só ocorre com a recuperação dos custos das respectivas fases;
- vi)** Há a possibilidade de não ser recuperado o IVA não dedutível, suportado na fase de pesquisa e desenvolvimento, quando não se encontrem jazidos para a

produção do petróleo, visto que, a recuperação dos custos de produção prefere aos custos de desenvolvimento e estes aos custos de pesquisa, e o IVA é recuperado em função da recuperação dos respectivos custos,

- vii)** O IVA não dedutível, embora recuperável, aumenta custos no sector petrolífero, e isso pode ter como consequência, um aumento do prazo para a recuperação de todos os custos envolvidos na vida da concessão;
- viii)** De forma a não limitar o Direito à dedução, o legislador bem poderia prever a recuperação do IVA suportado nos custos previstos nas alíneas a), b) e c) n.º 1, do artigo 25.º do CIVA, nos casos em que, terminadas as fases de pesquisa e desenvolvimento, não se encontram jazigos para a exploração do petróleo;
- ix)** É pretensão do legislador, tornar o imposto neutro no sector de actividade mineira;
- x)** As exclusões do direito à dedução do IVA verificadas, não lhe retira a sua neutralidade, pois o IVA é um imposto tendencialmente neutro e as exclusões do direito à dedução do IVA incorrido, não alteram as opções económicas das SIP;
- xi)** O IVA incorrido nos custos previstos no n.º 1 do artigo 25.º do CIVA é sempre recuperado quando ocorre na fase de produção, pois a sua recuperação é anual por constituir um encargo do ano, e o IVA incorrido nas fases anteriores estão sujeitos aos riscos da actividade petrolífera;
- xii)** As especificidades do sector petrolífero que o tornam um sector de actividade especial, a par de outros sectores de actividade mineira, fazem com que, a modalidade de IVA consagrada no CIVA, para o sector petrolífero, nomeadamente, o mecanismo de dedução do imposto, não se consubstancia em uma distorção do mercado, pois que, o sector petrolífero, é um mercado diferente, quando comparado a totalidade do sector mineiro.

Bibliografia

1. Bastos, José Guilherme Xavier – A adopção do sistema comum Europeu de IVA em Portugal, IVA para o Brasil, contributos para a reforma da tributação do consumo, pag 89 – 122, Belo Horizonte, editora forum, 2007;
2. Cunha, Paulo de Pitta e, A tributação sobre o valor acrescentado, pag. 113 e seguintes, Vinte Anos de Imposto sobre o Valor Acrescentado em Portugal: Jornadas Fiscais em homenagem ao professor José Guilherme Xavier de Bastos, Almedina, Novembro, 2008;
3. Dos Santos, António Carlos, Introdução ao Direito Fiscal angolano, Huambo, 2013;
4. Dos Santos, José Francisco, Comercialização Internacional do Petróleo e Gás, Edição I, 2017;
5. Dos Santos, António Carlos e Cruz, Rui, A fiscalidade angolana, entre os constrangimentos do subdesenvolvimento e as exigências do desenvolvimento, Fisco n.º 61, 1994;
6. Jahn, Frank & Cook, Mark & Graham, Mark . Hydrocarbon Exploration and Production, 2nd Edition, 2008.
7. Júnior, António Feijó, PETRÓLEO, Uma Indústria Globalizada. Uma abordagem panorâmica sobre a pesquisa, desenvolvimento e produção;
8. Leiria, José, As Comissões de Fixação e de Revisão da matéria colectável do IRP, Almedina, Outubro, 2017.
9. Lima, Vidal, IVA, comentado e anotado, Porto editora;
10. Londa, Emir Cláudio, ABC da Indústria Petrolífera, Plural Editores, Angola, 2014;
11. Martins, António e Gama, Paulo – Is VAT a simpl tax? Pag. 5 – 28, Fiscalidade n.º 26/27, Lisboa ISG;
12. Martins, Alexandra, Desconstruindo Dogmas: O direito à dedução e as isenções, pag. 17 e seguintes, in Cadernos IVA, 2016, Coordenação Sérgio Vasques;
13. Matos, Catarina & Balona, Catarina, A transição para o IVA em Angola: Obstáculos e oportunidades, in Cadernos IVA 2015, pag. 79 e seguintes, Coordenação Sérgio Vasques, Almedina, 2015;
14. Moçambicano, Cadernos IDEFF Internacional n.º 1, Almedina, Maio, 2012.
15. Nabais, José Csalta, Algumas considerações relativas à inspeção tributária, pag 161-189, em Desafios Tributários, Vida Económica;

16. Palma, Clotilde Celorico, As entidades públicas e o IVA – uma ruptura ao princípio da neutralidade, Coleção teses, Edições Almedina, 2010;
17. Palma, Clotilde Celorico, IVA, algumas notas sobre os limites das exclusões do direito à dedução, Estudos sobre o Imposto sobre o Valor Acrescentado, Coimbra, 2006;
18. Palma, Clotilde Celorico, Introdução ao Imposto sobre o Valor Acrescentado Cabo-verdiano, Cadernos IDEFF n.º 4, Almedina, Outubro 2014;
19. Palma, Clotilde Celorico, Introdução ao Imposto sobre o Valor Acrescentado Palma, Clotilde Celorico, Introdução ao Imposto sobre o Valor Acrescentado, IDEFF, n.º 1, 6.ª edição, Edições Almedina, Outubro 2018;
20. Palma, Clotilde Celorico e Santos, António Carlos, Coordenação e organização, Código do IVA e RITI, notas e comentários, anotação ao artigo 5 do RITI, Coimbra, 2014;
21. Palma, Clotilde Celorico, O Imposto de Consumo em Angola, Cadernos IDEFF International n.º 3, Almedina, Janeiro 2014;
22. Palma, Clotilde Celorico, O IVA e o mercado interno – reflexões sobre o regime transitório, Ciencia e Técnica Fiscal n.º 178, Lisboa, Centro de Estudos Fiscais, 1998;
23. Sanches, Saldanha e Da Gama, João Taborda, Manual de Direito Fiscal angolano, Coimbra Editora, 2010.
24. Santos, Albano, Os sistemas fiscais – análise normativa, pag 7 – 92, Ciencia e Técnica Fiscal n.º 388, Lisboa, Centro de Estudos Fiscais;
25. Sarmento, Joaquim Miranda, IVA, receitas IVA, receitas fiscais, sistema fiscal, União Europeia, Pag. 67 e seguintes, in Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal, 2017;
26. Tomás, Amaral, o mecanismo sobre autoliquidação do IVA (reverse charge) e o combate a fraude ao IVA, pag. 123-154, Estudos em memória de Teresa Lemos, lisboa, Centro de Estudos fiscais, 2007;
27. Vasques, Sérgio, Incidência subjectiva e Repercussão do IVA, in Cadernos IVA 2015, pag. 377 e seguintes, Coordenação Sérgio Vasques;
28. Vasques, Sérgio, IVA, Direito à dedução e presunções tributárias: A jurisprudência do CAAD, in Cadernos IVA 2017, pag. 461 e seguintes, Coordenação Sérgio Vasques;
29. Vasques, Sérgio, Introdução do IVA em Cabo Verde, IVA para o Brasil, contributos para a reforma tributária do consumo, pag. 157-173, Belo horizonte, editora forum 2007;
30. Vasques, Sérgio, Manual de Direito Fiscal, Almedina, Setembro, 2015.
31. Vasques, Sérgio, Introdução ao Imposto sobre o Valor Acrescentado, Almedina, Setembro 2017;