

*Conhecer não é demonstrar
nem explicar. É aceder
à visão. A. Saint-Exupéry*

2015, ANO III, N.º 5

AB INSTANTIA

REVISTA DO INSTITUTO DO CONHECIMENTO AB

DIRECTOR Ricardo Costa

CONSELHO EDITORIAL

Ana Manuela Barbosa, Miguel Teixeira de Abreu,
Paulo de Tarso Domingues, Paulo Teixeira Pinto

COMERCIAL E SOCIETÁRIO Remunerações dos administradores e boa governação das sociedades; Acordos parassociais; Empresas familiares; § CIVIL Wrongful birth e responsabilidade médica – STJ, 12.03.2015; “Fidelização” e cláusula penal nos contratos de telecomunicações – Relação do Porto, 07.05.2015; Fotografias de filhos menores nas redes sociais – Relação de Évora, 25.06.2015; Acidentes de viação e contrato de seguro – STJ, 02.07.2015; Marketing directo e acesso a dados pessoais; § PROCESSO CIVIL Revista e sucumbência – STJ, 14.05.2015; § ARRENDAMENTO URBANO Denúncia e necessidade de habitação própria – TC, 02.06.2015; § TRABALHO Contrato de prestação de serviços e trabalho subordinado; Autonomização do regime laboral na Madeira; § FISCAL Reforma do sistema tributário em Angola; § PROPRIEDADE INDUSTRIAL Marcas não-tradicionais; Marcas e admissibilidade de firmas de sociedades; § INSOLVÊNCIA Promessa de aquisição de imóvel e apreensão a favor da massa insolvente; § RECENSÕES Preços de transferência e IVA; Código do Procedimento Administrativo de 2015.

PRESSUPOSTOS MACRO-ECONÓMICOS DA REFORMA ESTRUTURAL DO SISTEMA TRIBUTÁRIO EM ANGOLA: PERSPECTIVAS NA TRIBUTAÇÃO DAS EMPRESAS *

GILBERTO LUTHER**/JOSÉ CALEJO GUERRA***

1 – A Reforma Tributária em curso

Angola encontra-se num profundo e avançado processo de Reforma Tributária cujos objectivos se centram na diversificação da receita tributária e redução da dependência da receita petrolífera, na promoção da competitividade fiscal e na simplificação e modernização dos procedimentos tributários em Angola, por forma a colocar o sistema fiscal angolano como um dos mais modernos e adaptados a realidade actual.

No que respeita à dependência da receita petrolífera, em particular no que à receita tributária respeita – a qual é, como é sabido, uma fonte importante da receita incluída no Orçamento Geral do Estado – verificava-se, em 2010, uma predominância da receita tributária petrolífera (cerca de 70%), tornando assim o financiamento do Estado muito permeável às flutuações dos preços do petróleo nos mercados internacionais e, com particular impacto negativo, às crises petrolíferas, como a que se verificou em 2008. Por outro lado, verificava-se, também, uma elevada concentração das receitas tributárias nas grandes empresas e, em particular, em Luanda (em particular no que toca à arrecadação tributária não petrolífera).

Por outro lado, o sistema fiscal angolano, ainda fortemente influenciado pelo sistema fiscal pré-independência, apresentava-se totalmente desfasado da realidade da vida económica de Angola, criando-se diversos constrangimentos na correcta aplicação da lei, a qual dependia muitas vezes da bondade interpretativa da Administração tributária e dos contribuintes. A título de mero exemplo observe-se a circunstância de Angola não ter, àquela data, preocupações evidentes de política fiscal internacional, nomeadamente para alívio dos fenómenos de dupla tributação verificados ao nível do investimento internacional.

* Texto que serviu de base à intervenção no *I Congresso de Direito das Empresas*, organizado pelo Instituto do Conhecimento Abreu Advogados, pela Faculdade de Direito da Universidade Agostinho Neto e pela FBL Advogados (Angola) e realizado no dia 8 de Outubro de 2014, em Luanda.

** Docente da Faculdade de Direito da Universidade Agostinho Neto

*** Advogado

Por último, as carências verificadas no seio da Administração tributária, ao nível dos recursos humanos mas também, com particular relevância, ao nível dos recursos físicos e tecnológicos disponíveis, criavam um sério obstáculo ao desenvolvimento das atribuições cometidas à Administração tributária, assim dificultando sobremaneira o cumprimento dos seus objectivos.

Para este efeito, e conforme definido no Decreto Presidencial n.º 155/10 de 16 de Setembro, bem como nas Linhas Gerais para a Reforma Tributária (“LGRT”), foi constituído o Projecto Executivo para a Reforma Tributária (“PERT”), o qual desenvolve a sua missão através da sua Unidade Técnica Executiva para a Reforma Tributária (“UTERT”).

2 – As diversas fases do processo de reforma tributária

Atendendo aos seus objectivos, como anteriormente identificados, o PERT configurou a sua missão em quatro fases distintas: a primeira e segunda, que decorreram essencialmente em 2011, destinadas à revisão de curto prazo da legislação com o objectivo de aumento de receita tributária não petrolífera e à validação de medidas de médio prazo e lançamento das actividades no terreno com o recrutamento e treino de novos técnicos, a terceira, desenvolvida entre 2012 e 2013, destinada ao fortalecimento da Administração tributária, nomeadamente com o lançamento das actividades de Expansão da reforma a todo o país e, uma última e decisiva fase de concretização e implementação da reforma estrutural de toda a legislação fiscal actualmente vigente.

Tendo em conta o andamento previsto dos trabalhos, e também enquadrado no tema desta conferência, foram iniciados os trabalhos de revisão da Reforma Estrutural do sistema fiscal, os quais, para o que aqui nos interessa, se focam na análise exaustiva das melhores práticas internacionais em matéria de tributação do rendimento, consumo e património, procurando adequar-se essas práticas à realidade angolana e aproveitando-se os erros e sucessos verificados em processos semelhantes a favor do processo em Angola.

3 – O mix tributário ideal para Angola

Como ponto de partida prévio aos estudos de revisão da legislação e de definição das grandes opções técnicas para a o sistema fiscal angolano importa atentar em considerações macroeconómicas de previsão do crescimento de economia e de definição do peso relativo de cada sector de tributação no montante total de

arrecadação, considerando a capacidade contributiva de cada sector e o impacto da tributação na indução de comportamentos económicos dos agentes.

Nessa medida, e olhando para a actual distribuição das receitas tributárias por sector – em que a tributação das empresas apresenta uma elevada importância, por contraposição à tributação do consumo e do rendimento das pessoas singulares –, importa reflectir sobre qual seja o caminho desejável para evolução do mix de receitas. Sendo natural a actual predominância das receitas provenientes da tributação de pessoas colectivas – na justa medida em que são as entidades mais formalizadas e em relação às quais o controlo é mais fácil –, a verdade é que a tendência internacional, incluindo nos países da mesma geografia, se apresenta distinta.

Desde logo, torna-se evidente o peso que a tributação do consumo apresenta nos demais modelos – quer em países em que se verificaram fenómenos de rápido crescimento económico, como em países comparáveis da região (África do Sul e Moçambique), ou nos países da OCDE –, sendo a principal fonte de receitas tributárias, assim se libertando o rendimento das empresas e das famílias para fomento do próprio consumo e, logo, da própria economia. Tendo em conta a tendência apresentada, a reforma da tributação do consumo, para um eventual imposto do tipo de IVA deverá levar em devida linha de conta as necessárias diferenciações entre os variados tipos de consumo e, particularmente, as dificuldades inerentes à implementação de sistemas de tributação sobre o valor acrescentado, os quais ainda hoje geram questões significativas em algumas das economias mais desenvolvidas do mundo.

Por outro lado, haverá também que ponderar qual o equilíbrio desejável entre a tributação do rendimento de pessoas colectivas e de pessoas singulares, nomeadamente pesando os imperativos de eficiência e necessidade de receita subjacentes à tributação das empresas e os de justiça e equidade do sistema fiscal subjacentes à tributação de indivíduos. Na verdade, considerando que a tributação das empresas é, na verdade, um mero artifício desenvolvido pelo legislador fiscal para garantir a arrecadação de receita sem ter que aguardar pela distribuição do rendimento empresarial aos sócios – em resultado do que poderia ser necessário esperar indefinidamente para exercer o poder tributário – deverá considerar-se se se deve manter a actual preponderância daquela fonte de receita fiscal, ao invés, aliás, do que se passa nos países mais desenvolvidos.

Por último, deverá ainda levar-se em linha de conta o peso dos impostos sobre o património, principalmente no caso particular de Angola que apresenta um mercado imobiliário bastante pujante, bem como a importância dos impostos sobre a importação, em particular num contexto de cada vez maior integração económica regional no âmbito da SADC, com a pretensão da redução dos entraves ao comércio internacional entre parceiros regionais.

4 – Os motores da arrecadação de impostos sobre o rendimento das pessoas colectivas

Definida a ambição para o crescimento da receita tributária proveniente da tributação dos rendimentos das empresas, importa, também, considerar as diversas variáveis que influenciam a arrecadação tributária.

Desde logo, e em primeiro lugar, haverá que considerar o impacto que o crescimento da economia tem, como efeito directo, no aumento da arrecadação. De facto, o simples crescimento do Produto Interno Bruto tem na sua base o crescimento da actividade económica – onde se inclui a actividade empresarial –, reflectindo-se no crescimento do lucro tributável global e, logo, no aumento da receita fiscal. Contudo, importa também notar que este é um crescimento quasi-artificial na medida em que não é um reflexo directo das melhorias no processo fiscal, mas tão-somente o resultado do crescimento da economia.

Contraposto a este, temos o crescimento decorrente da formalização da economia e da melhoria da fiscalização, os quais, não resultando directamente da revisão da legislação aplicável, resultam da melhoria dos processos fiscais, aumentando o nível de adesão voluntária (no caso da formalização da economia) e coerciva (no caso da fiscalização) às normas e regulamentos fiscais.

Já no que respeita às variações induzidas pelas alterações legislativas a introduzir no sistema, as mesmas podem – e têm as mais das vezes – efeito negativo no crescimento da receita tributária, nomeadamente quando estamos perante sistemas de tributação relativamente elevada como ainda é o caso de Angola. Em qualquer caso, o sistema sempre poderá ser ajustado quanto a estas variáveis – taxas e elementos da base tributável – para maior ou menor aproximação dos objectivos fixados.

5 – As principais questões na definição de um sistema de tributação de empresas

A revisão geral de um sistema de tributação das empresas como aquele que se encontra em estudo em Angola, assenta, de acordo com a experiência internacional recolhida, num conjunto comum de temas, e que são reconduzidos a 14 tópicos essenciais que aqui se elencam:

- 1 – Redução da taxa nominal de imposto: naturalmente que a revisão da taxa é uma medida de alta visibilidade – desde logo pela carga psicológica que a mesma acarreta –, pese embora a mesma seja, na tributação das empresas,

- um factor com uma importância deveras reduzida. Quer isto dizer que o montante de imposto a pagar por um determinado contribuinte é muito mais influenciado pelas deduções e acréscimos fixados para cálculo da matéria colectável, do que pela taxa de imposto que se venha a aplicar no fim;
- 2 – Definição do modelo de tributação dos lucros das empresas: está aqui em causa a opção pela tributação de base territorial ou a sua extensão a rendimentos obtidos no estrangeiro por empresas sedeadas no estrangeiro;
 - 3 – Redefinição da política fiscal internacional: considerando que a base do actual sistema fiscal angolano remonta a várias décadas atrás, não é de espantar que o mesmo seja quase totalmente estranho a elementos de política fiscal internacional, desde logo porque, no momento da sua concepção, tais preocupações eram, também elas, quase estranhas aos legisladores da época;
 - 4 – Desenvolvimento de regime de eliminação da dupla tributação económica: como anteriormente referido, sendo o regime de tributação de empresas um mecanismo essencialmente artificial, a posterior tributação dos sócios, no momento da distribuição dos lucros, representa uma situação de dupla tributação que importa acautelar e que ainda não se encontra devidamente acautelada no actual sistema fiscal;
 - 5 – Revisão do regime de reporte de prejuízos: também essencial para a tributação das empresas, porquanto a sua vida económica não é repartida em ciclos anuais – como o é, por facilidade de administração, a actividade fiscal – é a possibilidade de reportar, pelo menos para exercícios fiscais posteriores, eventuais prejuízos ocorridos em exercícios anteriores, assim mitigando o efeito da referida anualização dos períodos tributários;
 - 6 – Revisão do regime de neutralidade fiscal: estando a economia angolana em crescimento, é também expectável que se comecem a formar grupos económicos relevantes, os quais, revestindo-se da complexidade natural dos grandes grupos económicos estão sujeitos às normais vicissitudes da vida societária, nomeadamente a fusão com outras entidades, a entrada de novos sócios ou o destaque de ramos de actividade, apenas para dar alguns exemplos. Na medida em que estas actividades ocorram dentro de um mesmo grupo económico, deverá ser ponderada a possibilidade de as mesmas se realizarem sem tributação de eventuais mais-valias latentes, uma vez que a operação teve apenas como objectivo a rearrumação económica de um grupo pré-existente;
 - 7 – Revisão do regime de tributação de grupos de sociedades: não obstante a sua introdução em Angola com a publicação do Estatuto dos Grandes Contribuintes, as primeiras experiências de aplicação do regime e a sua

- maior disseminação por entre os contribuintes angolanos implica que seja, com esta revisão, dada especial atenção a este tema, nomeadamente no sentido de o compatibilizar com a lógica do novo sistema de tributação dos rendimentos das empresas;
- 8 – Revisão do regime simplificado para empresas de menor dimensão: considerando os objectivos inerentes à reforma de alargamento da base tributável e de inclusão no sistema formal do elevado número de empresas formais é essencial desenvolver um regime cujas obrigações sejam adequadas à estrutura menos complexa dos contribuintes;
 - 9 – Concretização do regime de mais e menos-valias: não obstante existam já regras sobre mais e menos-valias em Angola, importa densificar os regimes fiscais favoráveis à realização deste tipo de rendimentos, nomeadamente através da possibilidade do seu reinvestimento no negócio, assim mantendo os ganhos no processo produtivo;
 - 10 – Alargamento da política de preços de transferência: a este respeito importa também garantir que, após a sua expressa inclusão no Estatuto dos Grandes Contribuintes, são levadas a cabo as alterações e adequações necessárias e decorrentes da experiência recolhida na aplicação do regime, por forma a efectivar o controlo de operações entre entidades relacionadas, em particular no caso de operações entre entidades residentes e entidades não residentes;
 - 11 – Estudo de regime de subcapitalização: tendo em conta as possibilidades de planeamento fiscal existentes em torno da utilização de juros, nomeadamente no que respeita entre entidades relacionadas em que a concessão de crédito pode ser facilitada por via das relações especiais existentes entre as entidades e, bem assim, que se pretende que as empresas se capitalizem por via de capitais próprios e não tanto por dívida, é crucial ponderar a adopção de regimes de subcapitalização ou idênticos, como é aliás regra na grande maioria dos países com sistemas fiscais mais desenvolvidos;
 - 12 – Simplificação dos pagamentos provisórios: atentando agora mais nas questões inerentes à simplificação do imposto é crucial garantir a redução das obrigações dos contribuintes, nomeadamente ao nível do pagamento do imposto, sem contudo prejudicar a correcta aplicação o mesmo ou prejudicar a sua eficácia;
 - 13 – Revisão do regime de retenções na fonte: também numa perspectiva de simplificação, mas também numa perspectiva de garantia de arrecadação é crucial desenvolver o sistema de retenções na fonte, partindo da disciplina contida na Lei 7/97 e estudando um eventual alargamento da mesma e revisão das taxas de retenção;

14 – Revisão do alcance dos benefícios fiscais ao investimento: por último, tendo em conta a unificação do imposto, agregando rendimentos prediais e de capitais, e a existência de benefícios fiscais ao investimento privado, importa garantir que os referidos benefícios não se passam a aplicar a outros tipos de rendimentos (nomeadamente os prediais e de capitais) que antes não se encontravam incluídos na matéria colectável de Imposto Industrial.

Passemos então a ver alguns destes temas em maior detalhe.

6 – A redução da taxa nominal de imposto

Embora esta seja, como se disse, uma medida politicamente vistosa, a verdade é que o seu verdadeiro impacto é muitas vezes desconsiderado, porquanto é invisível para a maior parte dos contribuintes. De facto, para efeitos de apuramento o encargo tributário a suportar pelo contribuinte, o que releva é a taxa efectiva de imposto e não a taxa nominal de imposto, na medida em que esta taxa – a nominal – não considera o outro facto da operação de apuramento do imposto a pagar: a matéria colectável. Assim, se a taxa for muito elevada mas a base tributável do imposto for muito reduzida, o encargo tributário pode ser bem mais menor do que aquele suportado por um contribuinte com uma taxa nominal de imposto significativa mais reduzida mas com uma base tributável bem mais alargada.

Nesta medida, embora resulte evidente que a taxa nominal de imposto em Angola é consideravelmente elevada (mesmo considerando já a recente revisão do Código do Imposto Industrial), importa observar que a taxa efectiva, sendo superior à maioria dos países, encontra-se menos desfasada, sendo necessário um ajuste menor do que aquele que poderia parecer resultar da simples análise das taxas nominais de imposto.

A dificuldade da análise situa-se precisamente em saber qual o ponto óptimo para fixação da taxa, balanceando os objectivos de atracção e manutenção de investimento e a tributação justa dos lucros realizados em ou através de Angola.

7 – Lucros mundiais vs. Territorialidade

Outra discussão muito em voga na actualidade prende-se com qual o modelo de tributação que um estado deve seguir no que respeita ao exercício da sua competência tributária sobre factos ocorridos fora do território nacional. De facto, sendo ponto assente que os factos ocorridos em território nacional

são, por definição, aí tributáveis, o mesmo já não se passa com os ocorridos no estrangeiro.

Adicionalmente, muitos estados, tradicionalmente de cariz universal encontram-se hoje a alterar a sua política para, introduzindo características de territorialidade, promover o país enquanto centro de investimento no estrangeiro (veja-se os casos da Holanda e Luxemburgo que são considerados como grandes centros para a criação de empresas cuja actividade é, precisamente, a gestão de negócios e empresas no estrangeiro).

Assim, embora o sistema de lucros mundiais esteja mais alinhado com os princípios de justiça e eficiência do sistema fiscal, a introdução de características territoriais facilita a repatriação de dividendos, aumentando assim a liquidez e riqueza no país, ao mesmo tempo que aumenta a competitividade fiscal das empresas.

Contudo, pese embora esta distinção clássica, a verdade é que são poucos os países que assumem uma postura purista em relação a este tema, optando a maioria dos países por modelos híbridos, tentando conjugar o melhor dos dois sistemas, na incessante busca pela perfeição.

8 – Política fiscal internacional

Intimamente ligado com o tema anterior aparece a questão da política fiscal internacional, a qual se reveste de extrema importância nos dias de hoje em que uma grande parte das relações comerciais se efectuam a nível transnacional, com a consequência de aplicação de dois ou mais regimes fiscais e da necessidade de, por um lado, controlo dessas operações e, por outro, de eliminação das consequências negativas das mesmas: no âmbito fiscal em particular, a dupla tributação internacional.

Assim, as discussões nesta matéria tipicamente circundam à volta de qual o método para eliminar a dupla tributação (se o do crédito ou se o da isenção), questão esta que apresenta uma grande relação com a escolha do sistema de tributação na justa medida em que os países mais propensos a um método de tributação pelos lucros mundiais tipicamente adoptam o método do crédito ordinário (ou seja, o montante do crédito a conceder é limitado ao montante de imposto que se pagaria em Portugal se o rendimento fosse apenas lá tributado), ao passo que os países de cariz eminentemente territorial adoptam, tradicionalmente, o método da isenção para eliminação da dupla tributação.

Por outro lado, são também discutidos os métodos de tributação de entidades não residentes, quer no caso em que não haja estabelecimentos estáveis – caso em que se discute qual a melhor forma de tributar os rendimentos obtidos, à

distância, no país, e se esses rendimentos devem, sequer, ser tributados – como no caso em que haja estabelecimentos estáveis – caso em que a discussão se situa mais ao nível da eventual tributação dos lucros repatriados pelo estabelecimento estável à casa mãe como se de dividendos se tratasse.

9 – A eliminação da dupla tributação económica

Ainda na decorrência dos temas de tributação internacional, importa considerar a adopção de um verdadeiro regime de eliminação da dupla tributação económica (ou seja, aquela que acontece entre a sociedade que distribui dividendos que já foram sujeitos a imposto sobre os lucros, e os sócios que recebem esses dividendos, sendo tributados por eles em sede de imposto sobre os rendimentos).

A este respeito importa dizer que se é prática habitual os países disporem deste regime, já é difícil identificar grandes tendências, na medida em que os países adaptam os regimes em causa às políticas comerciais de cada um, tornando-os às vezes complexos de mais.

Em qualquer caso há desde logo que analisar a questão de saber se o regime abrange apenas dividendos ou também mais-valias (como tem sido prática mais recente e disso são exemplos Reino Unido, Portugal e África do Sul), assim eliminando arbitragens entre formas equivalentes de remuneração dos accionistas. Por outro lado importa ainda realizar uma análise detalhada das condições de acesso, as quais não deverão, em particular no caso de Angola, tão flexíveis que dificultem em demasia o controlo, permitindo a utilização abusiva dos regimes, nem tão restritivas que firam de morte o regime.

10 – A dedução de prejuízos fiscais

Sendo o fraccionamento da actividade das empresas uma imposição artificial justificada com base na necessidade de controlo, o que se percebe, a verdade é que a situação líquida das empresas só pode ser correctamente aferida pela comparação da sua situação no início da actividade e no fim da actividade.

Nessa medida, e em pura teoria, não deveriam existir quaisquer limitações à dedução de prejuízos fiscais, quer em anos anteriores ao da verificação dos prejuízos, quer em anos posteriores.

Contudo, imperativos de praticabilidade impõem quase sempre diversos limites. Desde logo a primeira discussão a ter nesta sede é a de saber se o reporte de prejuízos é admitido apenas em anos futuros ou, também, em anos passados, o que implicaria ir “ressuscitar” a situação fiscal do ano passado, ajustando com

os novos dados. Tendo em conta que a possibilidade de abertura anos fiscais já encerrados implicaria uma estrutura administrativa complexa e com elevado grau técnico, tal possibilidade é negada na maioria dos países, apenas sendo possível em alguns dos países mais desenvolvidos (veja-se o caso dos EUA, Reino Unido e Singapura).

A segunda derivada deste problema prende-se com a determinação do período em que se permite a dedução dos prejuízos fiscais. Para o efeito o legislador deve levar em linha de conta os ciclos económicos médios em cada país, podendo assim determinar, com maior precisão, qual o período de tempo em que é expectável a realização de prejuízos, proibindo-se o seu reporte a partir dessa data, também como medida para combate à fraude e evasão fiscal.

Por último, outros requisitos são tradicionalmente exigidos (vejam-se as diferentes experiências de cada um dos países).

No caso particular de Angola, embora o regime já exista, será importante fazer uma revisão do mesmo, nomeadamente quanto ao período de reporte dos prejuízos e, bem assim, quanto às demais condições acessórias de carácter vinculativo.

11 – A neutralidade fiscal

Adicionalmente, na luta pela competitividade fiscal que hoje em dia é uma realidade em muitos dos Estados modernos, deverá também ser considerado um novo regime de neutralidade fiscal, através do qual as operações de transferências de activos que tenham associados ganhos de capital não realizados (mais-valias latentes), não serão, após a aprovação da revisão ao Imposto Industrial) tributadas em sede de imposto sobre o rendimento das empresas, mantendo-se o valor contabilístico dos bens para que a referida mais-valia possa ser tributada no momento em que seja efectivamente realizada.

A este respeito, podemos ver que a grande maioria dos países dispõem de um regime idêntico ao habitualmente existente em Angola, embora os demais, mesmo os de países comparáveis como Moçambique, Cabo Verde e África do Sul, embora o seu âmbito de aplicação seja por vezes distinto.

Um outro problema que, a este respeito, sempre se levanta é a questão da isenção de imposto anteriormente referida. Não obstante estes regimes estarem definidos para isentar apenas os rendimentos de mais-valias, e apenas se se mantiverem os valores contabilísticos dos referidos bens nas novas empresas, a verdade é que Angola parece ter um regime mais abrangente o que, não seja caso único no mundo, merece ser analisado em concreto.

12 – Simplificação das obrigações para micro empresas

Quando comparado com outros países – quer da região, quer de referência internacional – Angola apresenta ainda, como é sabido, uma elevada taxa de informalidade, ou seja, de actividade económica que se situa fora do sector formal do país e, logo, do controlo da Administração tributária.

Pese embora estejamos, tipicamente, a falar de pequenos negócios e de pequenos comerciantes, a verdade é que o número de empresários informais justifica a adopção de medidas específicas para, por um lado, captar valor fiscal perdido na informalidade e, por outro, tornar a economia mais transparente, mais competitiva e mais acessível a todos.

Neste sentido foram já dados alguns passos pelo legislador Angolano que, para além do regime específico para pequenas empresas que tinha previsto no Código do Imposto Industrial, ainda que desfasado da realidade actual, veio recentemente introduzir a Lei das Médias, Pequenas e Micro-Empresas, a qual simplifica sobremaneira as obrigações fiscais destes contribuintes, facilitando a sua inclusão no sistema e, paralelamente, prevê variadas isenções, ou reduções de tributação, a esses mesmos contribuintes, como forma de os atrair para o sistema formal, sem que dessa adesão resultem consequências penalizadoras aos nível das contribuições devidas ao Estado.

No âmbito da Reforma Estrutural do sistema de tributação das empresas o que está em cima da mesa é, precisamente, a articulação do regime geral de imposto, com estes regimes especiais de tributação de pequenas entidades. A este respeito, mostra a experiência internacional que os Estados adoptam tipicamente uma de três configurações: (i) os Estados mais desenvolvidos adoptam, tipicamente, um regime geral tendencialmente único aplicável a todas as empresas, assumindo que o nível de desenvolvimento é de tal ordem que qualquer empresa consegue cumprir com os requisitos exigidos nesse regime (veja-se o caso dos EUA, do Reino Unido e de Singapura); (ii) por outro lado, a maioria dos países, reconhecendo diferenças no seu tecido empresarial que justificam a adopção de regimes de reduzida complexidade tradicionalmente têm adoptado um regime alternativo – um regime simplificado – para as empresas de menor dimensão, em que se mitigam as exigências ao nível contabilístico, facilitando assim o processo de apuramento e pagamento dos impostos (veja-se o caso de Portugal, Brasil e Nigéria); (iii) por sua, alguns destes estados referidos anteriormente, adoptam ainda um terceiro nível de regulamentação aplicável ao sector mais informal da actividade económica (tradicionalmente com muito reduzida literacia), o qual se afasta das exigências contabilísticas tradicionais, assentando, as mais das vezes,

no pagamento de montantes de imposto fixo consoante o tipo de actividade desenvolvida (veja-se o caso do Brasil, Moçambique, África do Sul e Gana)

13 – Limites à dedutibilidade de juros

No que respeita às regras sobre dedutibilidade ou não dedutibilidade de juros as autoridades fiscais dos diversos países têm-se, tipicamente, debatido com um problema existencial: o de que os juros, sendo normalmente considerados como um custo dedutível na esfera da entidade que procede ao seu pagamento, têm sido utilizados como meio de planeamento fiscal, nomeadamente em situações em que a entidade financiadora se localiza em zonas de tributação privilegiada, ou se encontra isenta de imposto, ou ainda consegue deduzir esses juros recebidos contra eventuais prejuízos fiscais acumulados, assim se gerando situações de dupla não tributação.

Por outro lado, a crise financeira mundial sentida a partir de 2008 deixou evidentes as fragilidades de uma economia fortemente baseada em financiamento com terceiros – através de dívida – por oposição a uma economia financiada com base em capitais próprios.

Tendo isto em consideração, a questão que se coloca no âmbito da Reforma Estrutural é precisamente a de saber que modelo fiscal é mais adequado no caso de Angola para precaver aquelas consequências negativas.

A tendência mundial tem sido a de introdução de regimes de subcapitalização que são, no fundo, normas anti-abuso que excluem a dedutibilidade de juros incorridos com uma entidade relacionada, quando sejam ultrapassados determinados rácios de dívida/capital, rácios esses que tentam espelhar o nível de endividamento que seria viável se o mesmo fosse contraído junto de uma entidade com a qual não existem relações especiais.

Mais recentemente, em particular em resultado da crise financeira sentida a nível global, vários países abandonaram a lógica da limitação à dedutibilidade de juros como norma anti-abuso, passando a adoptar uma lógica de promoção do financiamento com recurso a capitais próprios. Para o efeito foram introduzidos, principalmente nos países europeus, regras destinadas a evitar a dedutibilidade de juros em excesso dos critérios utilizados na lei (tipicamente os critérios utilizados actualmente são uma percentagem do EBITDA ou um montante fixo de juros dedutíveis). Senda esta também uma possibilidade, não deixa de ser anacrónico que estes regimes, por terem tipicamente limites muito elevados, sejam praticamente inócuos para pequenas empresas que, por via da sua reduzida dimensão, deixam de ter, na prática, quaisquer limites ao seu endividamento.

14 – Simplificação das obrigações dos contribuintes

Por último, importa ainda abordar um aspecto essencial de qualquer sistema fiscal que, não respeitando directamente à tributação, tem idêntico impacto nos contribuintes, sendo, aliás, um dos factores tradicionalmente utilizado por diversas entidades para medir o nível de atractividade de um sistema fiscal.

A este respeito, e como sublinhado pelo Banco Mundial no seu relatório *Doing Business* para 2014, Angola encontra-se ainda bastante abaixo no ranking de países mais favoráveis ao desenvolvimento de actividades económicas, em particular no que respeita à rubrica “pagamento de impostos”.

Nesta medida, o facto de uma empresa ter que proceder a múltiplos pagamentos de imposto durante o ano e ter, ainda, de o fazer em regra presencialmente na repartição através do preenchimento da Declaração de Liquidação de Impostos e do correspondente Documento de Arrecadação de Receitas, colocam Angola numa posição indesejável e que urge melhorar.

A este respeito, para além do já lançado, em modo experimental, Portal do Contribuinte, e que já conta com alguns pagamentos efectuados por essa via, deverá ser particularmente considerada a necessidade de redução dos encargos administrativos que impendem sobre os contribuintes, assim facilitando, também, a tradicionalmente difícil relação entre contribuintes e Administração tributária.