

IRPC

Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas

Entre o mimetismo e a necessidade fundada para a sua aprovação.

Qual o spot?

Cláudio Paulino^{*1}

Enquadramento

I - No âmbito da comemoração dos 50 anos da dipanda e dos 10 anos do grupo de Reflexão Social e Económica, conhecido pela sigla inglesa SER (*Social & Economic Reflections*), o grupo decidiu lançar uma edição especial da sua revista de artigos técnicos. Com efeito, fomos convidados a apresentar um texto técnico, sobre um tema escolhido ao nosso critério.

Estando em fase de escrita da tese de doutoramento em Direito Tributário e atendendo ao período em que fomos informados da iniciativa, sentimo-nos tentados a retrabalhar parte de um ponto específico da tese, actual para o sector petrolífero e, com isso, sem mais delongas, juntarmo-nos então ao projecto.

II - Todavia, dois dias após a recepção do convite, deparamo-nos com a notícia relativa ao processo de aprovação do futuro Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (IRPC), tema sobre o qual já havíamos tecido alguns comentários em sala de aulas.

A ocasião pareceu-nos perfeita para reproduzir, a escrito, as soltas palavras iniciais, perdidas no tempo - materializando o adagio latino, segundo o qual “*as palavras voam e as escritas permanecem*”. Agora, de forma mais pausada, obedecendo aos cânones técnicos, submetemos gratuitamente o nosso pensar a uma audiência muito mais vasta e pluridisciplinar.

¹ Professor da Faculdade de Direito da Universidade Agostinho Neto, nas cadeiras de Direito tributário e Direito Administrativo, Advogado e Consultor Fiscal - <https://claudiopaulino.ao>

III - Nas linhas subsequentes, debitaremos o nosso pensar sobre este instrumento basilar e de grande sensibilidade fiscal, pois, segundo quanto nos é dado saber pelo Direito Fiscal comparado, o sistema de tributação das empresas informa muito sobre o sucesso ou insucesso de um Estado, sua competitividade, internacionalização, avanço tecnológico, empregabilidade, arrecadação e penetração das empresas nas tarefas comunitárias.

IV - Como é fácil de perceber, as empresas são hoje a veia catalisadora de qualquer sistema tributário, afigurando-se pertinente aferir se a nossa reforma da tributação das pessoas colectivas atende aos problemas estruturais que actualmente se levantam.

V - Propomo-nos, nos oitos pontos que compõem o trabalho, fazer um radar às principais opções da proposta já aprovada pelo Executivo, deixando para outro momento, a apreciação minuciosa das opções legais após a publicação do diploma, muitas merecedoras de aplausos, mas outras, dado o ruído que suscitam, retiram merecimento de opções fulcrais.

VI - Assim, no primeiro ponto faremos uma contextualização da reforma; no segundo, abordaremos os formatos dos sistemas tributários; o terceiro reservou-se à apreciação das principais notas comprehensivas do IRPC; o quarto, observamos a racionalidade dos seus objectivos No quinto, olhamos para os problemas sobre os quais a proposta não apresenta qualquer solução; no sexto, debruçamo-nos sobre as insuficiências da proposta; no sétimo abordamos a estrutura informática; e por último, no oitavo, observamos o nível de fiscalidade. o nono e último ponto foi dedicado as conclusões.

1 – O Contexto das Reformas e a acomodação do IRPC

I - Na tradução do livro “Bing fa”, feita pelo ilustre académico brasileiro André Bueno, ele explica porque razão o título do livro deveria ser traduzido, rigorosamente, em português, para “Lei da Guerra” e não “Arte da Guerra”, como se popularizou². A expressão chinesa “fa” representa um pictograma ou ideograma que significa Lei ou Regra.

A inspiração da tradução para “arte da guerra” veio de manuais ocidentais, como o de Clausewits. Bueno refere que a acomodação dos estudiosos lusófonos levou com que poucos fossem às origens do significado, limitando-se, por vocação, à tradução inglesa ou francesa, considerando-as assim um dado adquirido.

Esta acomodação, por traduções de outros idiomas, mostra bem a postura de tremenda submissão intelectual a que o mundo lusófono, no geral, vive entranhado, passando de geração a geração, tornando-nos cada mais dependentes de estudos alheios, epiloga o ilustre académico.

II - Transportando esta preocupação do autor para o nosso país e, em particular, para o IRPC que se pretende ver aprovado nos próximos dias, questiona-se, se, no momento actual, há imperiosa necessidade de aprovarmos este imposto, em que dada a nossa falta de criatividade e autoestima intelectual, até o nome copiamos tal qual é chamado em Portugal³ ou se valerá antes melhorar as questões técnicas de base, com realce para o sistema informático.

O nosso entendimento é que, eventualmente, não é o momento oportuno, sequer, para falarmos de impostos agregadores. E não há motivos para ficarmos estarrecidos com tal afirmação, como adiante explicaremos.

III - Existe entre nós uma forte convicção de que a melhoria de qualquer sistema, processo, procedimento ou comportamento, depende da aprovação de novas leis. Em consequência, somos “tsunamisados” todos os dias com novas leis (no seu sentido mais lato) convictos que após a aprovação tudo vai mudar, melhorias significativas serão observadas e vamos atingir os patamares internacionais de que inocente e cegamente queremos seguir.

² Arte da Guerra *Sun Tzu*, Editora Ideia de ler, 2022, tradução de ANDRÉ DA SILVA BUENO.

³ São possíveis outros nomes, como sucede na Alemanha, Espanha ou Reino Unido, onde se usam outras designações: impostos sobre as sociedades ou companhias.

Longe de qualquer aversão ao processo de reforma dos impostos únicos, receamos que ele não esteja a ser conduzido com a ponderação que um Estado deve dar à reforma de tão nevrálgico instrumento, sem definição clara do “onde estamos”, “para onde” queremos ir, “porquê” e “como” queremos lá chegar.

IV - A Reforma (tributária ou fiscal) não pode ser vista como uma questão da Administração Fiscal, nem do Governo. É uma questão de Estado. Daí que seja em Portugal – de onde buscamos inspiração – seja em outras geografias jurídicas, as reformas são conduzidas por comissões que integram os maiores especialistas da área à data existentes⁴.

O desempenho fiscal de um Estado mede-se muito pela sua capacidade de colectar as empresas, afinal, elas são as principais responsáveis pela geração da riqueza nacional. Não importa a dimensão, facturação ou o seu valor de mercado, quando a questão é empresa – e sem desprezar de outras componentes do fisco – exigem do Estado uma abordagem tecnicamente mais robusta.

V - Estas questões que parecem trivialidades, remetem-nos aos aspectos históricos das nossas reformas, ao estudo de impacto das medidas tomadas (até então nunca feitos), às acções de correcção (que devem ser concertadas) e redefinição dos passos seguintes (tornando o processo de reforma consistente).

A experiência da Reforma de 2010 e da Implementação do IVA em finais de 2019⁵, deviam servir para recalibrar qualquer outro processo de mudança legislativa estrutural subsequente e perceber se a eliminação/redução da ineficiência fiscal passa

⁴ Para além da vantagem técnico-científica, há ainda outras vantagens associadas a este formato, desde logo (i) a publicação dos relatórios e actas da comissão, permitindo que a sociedade compreenda os fundamentos das principais opções legislativas, facilitando o aprofundamento subsequente em outras reformas; (ii) maior neutralidade na construção das normas, que deixam de ser pensadas na óptica do fisco, predominante; (iii) participação qualificada, na medida em que a comissão deve ser multidisciplinar e plurirepresentativa, permitindo que todos partam da mesma base, aprendam mutuamente, preparem melhor os sectores de aplicação e divulguem uma mensagem da reforma mais concertada, capaz de impactar verdadeiramente na cidadania fiscal.

⁵ Desde a implementação do IVA, já foram feitas 4 alterações profundas que acabaram por o descharacterizar (Lei n.º 17/19, de 13 de Agosto- Lei de Revisão do OGE 2020- Leis do OGE 2021 e 2022- Lei n.º 14/23, de 28 de Dezembro, de Alteração do CIVA). Em consequência, a consolidação do imposto e seu entendimento geral está longe de acontecer; tem-se gasto bastante com os custos de parametrização; há uma acentuada dificuldade interpretativa entre os contribuintes e o fisco, nas correcções das declarações; aumentou-se a litigância, que começa a fazer eco na retração do investimento privado. Se olharmos para os diplomas que vieram da reforma (2014), as primeiras alterações ocorreram cinco anos depois e foram bastante pontuais. Uma das deficiências do sistema pátrio, que devemos corrigir no curto prazo é a ausência de estudos socias e económicos de pré e pós impacto na implementação das leis estruturais.

pela aprovação de mais uma lei ou se antes devemos fazer melhorias tempestivas, a montante, do sistema tributário.

VI - No seu estudo sobre a fiscalidade, MANUEL PEREIRA⁶ chama atenção para a necessidade de manter-se uma lógica global de qualquer sistema fiscal, amiúde abalada por intervenções que funcionam como *contra-reforma*, denotando uma certa anarquia teórica e legislativa impulsionada por alterações avulsas e improvisadas, feitas sob pressão, jogos de interesses ou práticas incoerentes.

Volvidos 15 anos da mais bem sucedida Reforma Tributária em Angola, pergunta-se: qual é matriz actual do nosso sistema tributário? É conhecido pelos seus principais actores (Tribunal, Fisco, Contribuintes e entes Profissionais)? É o que melhor se adapta às famílias e às empresas angolanas? Está dentro do padrão de países com o nível de desenvolvimento económico e social similar ao nosso?

VII - Se ignorarmos o conhecimento do conjunto, dificilmente saberemos a importância da parte. Ao mexermos na parte, devemos perceber como impacta no todo. Mover-se de um imposto do tipo cedular para um imposto do tipo único, requer-se mais do que mera aprovação legislativa. Por outro lado, é desavisado introduzir-se o IRPC sem olhar, em simultâneo, para a tributação do rendimento das pessoas físicas, certo de que os regimes são comunicativos ou interdependentes.

VIII - Como ensina LUCIEN MEHL E PIERRE BELTRAME⁷, os aspectos económicos, organizacionais e psicológicos devem estar igualmente tão bem aprimorados quanto os normativos, priorizar estes e minimizar os outros é como pretender matar a fome com o cardápio. E porquanto vimos de dizer, as debilidades técnicas e tecnológicas ainda fazem imensa nuvem negra de ambos os lados da relação jurídico-tributária no nosso país.

⁶ MANUEL HENRIQUES DE FREITAS PEREIRA, *Fiscalidade*, 7^a edição, Editora Almedina, 2023, pp. 71-89 e 445/ss.

⁷ LUCIEN MEHL E PIERRE BELTRAME, *Sciente et Technique Fiscales*, Paris, Presses Universitaires de France, 1984, pp. 1997ss.

2 – Os sistemas tributários

I - Os Estados, por força da sua soberania, são livres de adoptar o regime tributário que pretendem. Contudo, a coerência da ciência e da técnica fiscal aconselham que os Estados adoptem os princípios a as regras que melhor se ajustem ao seu estágio de desenvolvimento político, económico e social, evitando, tal como recomenda HINRICH⁸, inspirar-se, predominantemente, em sistemas que possuem estágios acentuadamente distintos.

II - Os sistemas podem ser exclusivamente públicos ou semi-públicos (admitindo que determinadas tarefas sejam executadas preferencialmente por entes privados)⁹; confiscatórios ou não confiscatórios; de tributos agregados ou mistos, conforme coabitam ou não no mesmo sistema, tributos gerais e especiais; de taxas únicas ou múltiplas; *in dubio pro fisco, contra fiscum* ou híbrido.

Os sistemas podem ainda ser muito mais movidos pela regra *solve et repete* ou de execução judicial; de maior (criminalização e penalizações) ou menor tutela de ultima rácio do bem jurídico-tributário (menos criminalização e penalizações); em que as empresas individuais podem ser tributadas em sede do rendimento das pessoas colectivas e não exclusivamente em sede do rendimento das pessoas singulares¹⁰.

Enfim, simples ou complexos, provocados, essencialmente, pela imensidão de diplomas fiscais que se cruzam em contradições e pelo excesso de regulamentos emanados do fisco contrários à lei ou que possam ir para além dela, mas que valem muito mais do que a própria lei, causando azia ao princípio da legalidade.

III - Qualquer que seja o “dao” ou “tao”, o caminho, via ou método a ser seguido, recomenda-se que, a par da alteração legislativa, se altere com prioridade os

⁸ HINRICH^S, H.H, *A general theory of tax structure changes during development*, Cambridge, Harvard Law School, 1966. Este clássico da teoria fiscal identificava na sua obra cinco estágios de desenvolvimento dos sistemas fiscais.

⁹ Em Roma, chegou a existir um sistema privado de cobrança de tributos. Existiam os *publicani* (fiscais) que adiantavam o pagamento do imposto ao império e posteriormente cobravam aos cidadãos, inclusive com juros.

¹⁰ Questão que desce cedo tem afastado os posicionamentos da escola de Direito de Coimbra (a favor da tributação das empresas singulares no imposto único das empresas, por razões de neutralidade constitucional e similitude de tributação destes rendimentos) e de Lisboa (em sentido contrário, defendendo, por razões históricas, uma tributação mais estanque e categorizada em função da personalidade jurídica). Cfr. JOSÉ CASALTA NABAIS, *Introdução ao Direito Fiscal das Empresas*, 3^a Edição, Editora Almedina, 2022, pp. 35-42.

aspectos organizacionais¹¹ e psicológicos¹² e, que as alterações económicas de base estejam já verificadas, para melhor recepcionarem a mudança legal.

IV - Seguindo de perto ADAM SMITH¹³, um bom sistema fiscal atende aos princípios da *justiça, certeza, comodidade/simplicidade e economia* (obter mais receita a menor custo possível). Estes princípios clássicos continuam nos dias de hoje a serem os timoneiros de qualquer reforma e de qualquer alteração ao sistema tributário ou ao sistema fiscal.

Quando se legisla sobre um determinado tributo, quer-se garantir maior justiça¹⁴, menor distorção e maior neutralidade, assim como equilíbrio para que a alteração não implique - ou tenha menos impacto – na redução do rendimento, do poder de compra, dos preços, substituição de uma actividade por outra ou promover falência.

Quer-se sobretudo maior simplicidade no cumprimento da principal obrigação: pagar o imposto¹⁵. Por essa razão, a simplicidade no pagamento e no preenchimento da declaração é vista como um factor de competitividade fiscal, por muito contribuir para reduzir a evasão fiscal.

V - Quanto mais complexo for o preenchimento de uma declaração, menor é o interesse do contribuinte no seu cumprimento, que quer poupar-se dos custos de ligação e visita aos serviços fiscais ou custear a contratação de um profissional para o auxiliar no cumprimento de uma tarefa que deveria ser intuitiva.

VI – Por quanto vimos de dizer, a alteração do sistema fiscal, ainda que seja ao nível de um mero imposto, como o IRPC, não deve ser resolvida apenas com a implementação de novas leis, o que seria redutor, devemos combina-la com o

¹¹ Relacionados com o comportamento dos serviços, sistemas, meios técnicos e outros.

¹² Ligados à percepção, aceitação do sistema pelos sujeitos passivos, tendências de fuga ao imposto, Cfr. HENRY LAUFENBURGER, *Théorie Économique et Psychologique des Finances Publiques*, Paris, Sirey, 1956.

¹³ ADAM SMITH, *An Inquiry Into the Nature and Causes of the Wealth of Nations*, vol II, 6ª Edição, Lisboa, Fundação Calouste Gulbenkian, 2016, pp. 485/ss.

¹⁴ Materializado no princípio da equidade na sua dimensão horizontal e vertical. Sobre o princípio, por todos, vide, SÉRGIO VASQUES, *O Princípio da Equivalência como Critério de Igualdade Tributária*, Editora Almedina, 2008.

¹⁵ O nosso sistema tem sido criticado pelo facto de não se apresentar simples no cumprimento de qualquer que seja a obrigação, havendo muitos bloqueios custos invisíveis (*hidden cost of taxation*) que frustram a intenção inicial do contribuinte. Pagar imposto tem sido tão difícil quanto é entregar uma declaração fiscal, exigindo-se excessivos requisitos, que consomem muito tempo no seu preenchimento, além dos custos financeiros adicionais ao seu cumprimento. Hoje fala-se também nos custos psicológicos, ligados à falta de informação, mudanças ou discricionariedade na actuação do fisco. Cfr. CEDRIC SANDFORD (ed), *Tax compliance Cost – Measurement and policy*, Bath Fysical Publications, 1995, pp. 2/ss.

aprimoramento do sistema informático, da relação com os contribuintes e das condições da própria actuação do fisco.

VII - Intimamente ligado ao sistema está a estrutura fiscal, no fundo saber, por força do sistema, qual é o peso que ocupa cada seguimento de imposto (rendimento, património e consumo), taxa e contribuições, na estrutura fiscal.

A estrutura fiscal ajuda-nos a perceber a tendência legalmente induzida aos contribuintes. Isto é, se está mais para o consumo, aforro ou tributação da riqueza. Por exemplo, na Áustria, República Checa, França, Espanha, Japão, Holanda, Polónia e Costa Rica, as contribuições para a Segurança Social constituem a principal fonte de receitas fiscais, o que demonstra a preocupação destes países com a poupança e a distribuição do rendimento e da riqueza nas gerações vindouras.

3 - Notas comprehensivas da proposta do IRPC

I - Num breve resumo, a proposta do Código do IRPC, composto por mais de 110 artigos, mantém-se consistente com a tributação do rendimento de todas as pessoas colectivas num único imposto. O IRPC vai englobar o actual Imposto Industria (II), Imposto Predial – Renda (IP-R), Imposto sobre a Aplicação de Capitais (IAC) e o Imposto de Selo – Recebimentos (IS).

II - O regime vai agrupar os sujeitos passivos em 3 categorias, designadamente; (i) as entidades que exercem actividade comercial e industrial a título principal; (ii) as entidades que não exercem actividade e (iii) as entidades não residentes com ou sem personalidade jurídica que obtenham rendimentos no país.

III - Quanto à base de tributação, o foco continua a ser o lucro contabilístico, ajustado às regras fiscais. Mas em relação às duas últimas categorias de sujeitos, mencionados no ponto anterior, quer-se tributar com base no rendimento global das diversas categorias do imposto sobre os rendimentos das pessoas singulares (algo inexistente no ordenamento fiscal angolano, até aos dias de hoje).

IV - Em relação à determinação da matéria colectável, mantém-se o modelo já previsto no II. Os contribuintes com volume de negócios superior a Kz 25 000 000,00 (vinte e cinco milhões de kwanzas), são tributados com base na contabilidade e, o regime simplificado, aplicável aos contribuintes com volume de negócios abaixo deste

limiar, a determinação da matéria colectável é feita com base na contabilidade, no modelo de contabilidade simplificada ou livro de registos de compra e venda e serviços prestados.

V - Consagra-se, com alguma estranheza para um imposto único, três regimes de liquidação provisória: sobre as vendas à taxa de 2%; sobre as prestações de serviço à taxa de 6,5% e os recebimentos mensais à taxa de 1%, para os contribuintes do regime simplificado do IVA ou com operações isentas.

VI - Toda a liquidação definitiva será unicamente feita por meio da submissão da declaração electrónica, não sendo, portanto, admissível declaração em suporte físico - inflexibilidade que não deixa de ser curiosa, num país em que todos conhecem e vivem os problemas de comunicação, incluindo o próprio fisco (resta saber que sanções lhe serão imputadas).

VII - No que diz respeito aos prazos para o cumprimento das obrigações, os contribuintes do regime simplificado ficam obrigados à submissão das suas declarações definitivas até ao dia 15 de Abril de cada ano e a efectuar o pagamento até ao final deste mês, ficando os contribuintes do regime geral obrigados a submeter as suas declarações até ao dia 15 de Maio e à efectuar o pagamento de igual modo até ao final do mês.

4 – IRPC e a racionalidade dos objectivos

I - O texto da proposta legal do IRPC é prolixo da indicação dos objectivos do Código, pouco mais de dez, alguns dos quais incongruentes, que o torna bastante ambicioso, corroendo a sua seriedade de implementação.

Do ponto de vista técnico, quando se procedem a alterações, visam-se entre dois a cinco objectivos macro, na medida em que estamos a tratar de uma realidade que já existe e não *ex novo*¹⁶.

¹⁶ A reforma do Código do IRC português de 2014, de onde nos inspiramos (e cuja a base bebeu a experiência francesa e holandesa), definiu quatro grandes objectivos: modernização do sistema fiscal, redução de conflitualidade, atenuação dos custos de cumprimento e a redução da carga fiscal. Antes da reforma do IRC, vivia-se uma instabilidade legislativa, complexidade e dispersão das soluções normativas (muitas delas incoerentes) e forte imprevisibilidade da interpretação das normas.

II - A construção de objetivos macro tem ainda um efeito comunicacional muito forte que, por serem concisos e reduzidos, muito mais facilmente os contribuintes apreendem o objetivo da alteração proposta.

5 – Os problemas que a proposta do IRPC não resolve

I – Apesar de termos um designado Imposto único sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas, cujo objectivo pretendido é a unificação de toda a tributação dos rendimentos das pessoas colectivas num único imposto, resulta evidente que o nome é ambiciosamente mais expansivo do que a realidade que congrega, porquanto, vão continuar a coabitar com o Imposto sobre o Rendimento Petrolífero e o Imposto Especial de Jogos, que tributam igualmente o rendimento.

II - Quando se implementa um imposto agregado do rendimento, a primeira preocupação está em saber o conceito fiscal de rendimento. Que rendimentos ficam subsumidos, quais os que são excluídos e porquê?

Duas grandes teorias encerram as questões do rendimento: a teoria da fonte ou rendimento-produto e a teoria do rendimento-acréscimo.

Para a primeira, o rendimento é o produto periódico da exploração de uma fonte económica durável, sendo este o conceito frequentemente usado nos sistemas cedulares. Esclarece MANUEL PEREIRA¹⁷, que nesta acepção não integram o conceito de rendimento, os ganhos e perdas de capital e outros proventos ocasionais (prémios, subsídios, heranças, doações, etc).

Segundo a teoria do acréscimo patrimonial ou do rendimento-acréscimo, popularizada por ROBERT HAIG E HENRY SIMONS¹⁸, o rendimento é o acréscimo líquido da riqueza que pode ser gasto sem afectar o património inicial.

¹⁷ MANUEL PEREIRA, *ob.cit.*, pp. 89/ss.

¹⁸ A teoria foi desenvolvida pelo alemão Von Schanz, mas foram aqueles autores que aprofundaram e difundiram internacionalmente a teoria do rendimento-acréscimo. Cfr. Robert Murray Haig, “the concept of income – economic and legal aspects”, The Federal Income Tax, New York, Columbia University Press, 1959, p. 59 e Henry C. Simons, Personal Income Taxation, Chicago e London, The University of Chicago Press, 1938, p. 50

II - Nenhuma destas concepções incorpora o propósito da sua géneze, observando-se alterações nas suas versões puras, por meio de combinações de elementos de uma e outra.

No regime cedular pode haver aumento das categorias de rendimento, tal como num regime de rendimento amplo. Com frequência, reduzem-se categorias de rendimentos que não são tributadas em sede do imposto agregado, devido à complexidade da tributação de pessoas físicas e jurídicas .

III - A proposta aprovada do IRPC não clarifica, no seu articulado, o tipo de conceito que adopta, embora faça uma breve referência no preâmbulo, nem mesmo clarifica em que extensão foi fixado o sentido de rendimento, pois ora usa um sentido, ora outro, gerando condições favoráveis para a elisão fiscal.

Muitos países, para garantirem uma melhor transição optam por: primeiro alargar o conceito de rendimento nos impostos cedulares e, em seguida, com maior maturidade e experiência prática, avançam para os impostos agregados, sem grandes constrangimentos para os destinatários das normas.

IV - Outras vezes, mesmo optando por um sistema de imposto único, não se exclui a possibilidade de conter elementos do tipo analítico, consagrando-se normas próprias para determinação da matéria colectável de diferentes categorias de rendimentos.

Por hipótese, pode-se conferir a opção para que os rendimentos obtidos no estrangeiro por contribuintes residentes em Angola, sejam tributados exclusivamente naquela outra jurisdição, mitigando-se assim o princípio da universalidade ou *worldwide income principle*.

Seria avisado seguirmos um processo de transição similar, em vez de partirmos logo para um regime integral e alargado¹⁹, aonde continuam em aberto as questões como a aceitação da dedução dos juros como custo fiscal, mas rejeita-se igual tratamento para os dividendos distribuídos.

¹⁹ Aliás, foi assim que ocorreu em Portugal, como se pode ler nas obras de PAULO PITTA E CUNHA, *A reforma fiscal*, Lisboa, Publicações Dom Quixote, 1989, p. 87 e CARLOS PAMPLONA CORTE REAL, *Imposto Único: tipo a adoptar*, Lisboa, Centro de Estudos Fiscais, 1983, p. 8/ss.

Em Angola seria de todo desejável que antes da aprovação fossem feitos e divulgados diversos estudos sobre a matéria, progredindo-se paulatinamente para a agregação.

V - Alguns ordenamentos que avançaram para um regime único, tiveram de fazer recuos técnicos, autonomizando determinadas categorias, para que fossem melhor tributadas.

Na generalidade dos países nórdicos, a mais-valia (que não seja considerada rendimento corrente) é tributada fora do imposto único sobre o rendimento²⁰. Vigora nestes a conhecida *Dual Income Tax*, em que os rendimentos de capitais são tributados separadamente a uma taxa proporcional, abandonando-se assim a tributação unitária pura.

VI – Um outro problema vivenciado foi a discussão de considerar ou não as sociedades como entes diferentes dos respectivos sócios, o que levanta, no fundo, a questão da transparência fiscal (*participation exemption*)²¹ e da dupla tributação económica das sociedades.

Há países que instituíram para as sociedades de pessoas (em nome colectivo e por quotas), o regime da transparência fiscal, sendo os lucros (ainda que não distribuídos), as mais-valias (de obrigações, quotas e acções), os juros e os dividendos, tributados apenas na esfera dos sócios, consubstanciando, assim, a base tributável do rendimento deste²².

A questão acima referida tem grande conexão com a tributação do rendimento das pessoas físicas, pois, ao consagrarse o regime de neutralidade fiscal, ao nível das

²⁰ As razões ligam-se ao processo de integração económica à livre circulação de capitais, ao surgimento de novos produtos financeiros e à concorrência fiscal entre os Estados. Cfr. MANUEL PEREIRA, *ob.cit.*, pp. 99-102.

²¹ Cfr. MARIA DA GRAÇA MARTINS, *O regime da transparência fiscal no anteprojeto de Reforma do IRC*, Editora Vida Económica, 2013. Para GUSTAVO LOPES COURINHA, *Manual do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas*, Editora Almedina, 2023, *ob.cit.*, pp. 53-65 e 119- 138, ressalta que o mau tratamento do instituto da transparência fiscal, pode provocar desatração do investimento e perda de receita, fundamentalmente quando existem sócios não residentes.

A transparência fiscal, designada pelos anglo-saxónicos por *participation exemption* e pelos franceses por *avoir fiscal*, começou a ser estudada nos anos 60 do século passado e, na década de 80, a Holanda apresentava-se como a mais bem sucedida na experiência da transparência fiscal. O regime de isenção que consagrara valeu-lhe ao longo de 45 anos, a deslocalização de muitas empresas multinacionais, que passaram a ter as sedes na holanda, ostentando, na altura, a qualidade de principal parceiro financeiro no mundo.

²² Cfr. RAMON FALCON Y TELLA, *Analisis de la transparencia tributaria*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1984. No IRC português não se faz esta distinção. O artigo 6.^º quando aborda a transparência fiscal fá-lo apenas em termos de sociedades civis não constituídas sob a forma comercial, sociedades profissionais e as simples sociedades de administração de bens. Cfr. XAVIER De BASTOS, *O Imposto sobre as sociedades e o imposto pessoal de rendimento – separação ou integração?*, in estudos em homenagem ao Prof. Teixeira Ribeiro, Coimbra, Faculdade de Direito, 1980, pp. 353-393.

sociedades, este pode assumir diversas modalidades características (transparência, dedução ou isenção dos lucros), o que requer equacionar-se melhor ao nível de tributação das pessoas físicas.

VII - A proposta do IRPC é rica em normas que podem motivar e tentar grandemente os contribuintes a ir à busca de soluções economicamente mais vantajosas, que pela sua eventual frequência, redução ou não pagamento de impostos, poderão cair no raio normativo de um comportamento abusivo. Tas situações podem ser atenuadas, se consagradas normas mais objectivas e eficientes.

VIII - Em sede de preço de transferências, a proposta não resolve o problema dos *acordos de partilha de custos* e dos *acordos de prestação de serviço intra-grupo* e nenhuma referência é feita ao rendimento devido ao município que acolhe a empresa.

Pouco aprofundamento foi concedido ao regime de tributação simplificada, do qual eram esperadas medidas que visassem a gradual atração do comércio informal para o raio da tributação, por via do *método indirecto*.

Uma boa relação fisco-contribuinte - do regime simplificado – tem necessariamente de passar (i) *pela redução dos custos de cumprimento*, (ii) *facultatividade da submissão electrónica de dados*, (iii) redução de inspecção fiscais, (iv) *presunção de um nível fixo de custos mínimos* e (v) *não sujeição à tributação autónoma ou a cláusulas anti-abuso*.

IX - Era expectável pensar-se na reformulação do regime de tributação autónoma²³; no problema da consideração unitária do esforço financeiro das empresas²⁴, e, no melhor tratamento fiscal das pessoas coletivas não lucrativas²⁵.

X - A proposta do nosso IRPC, de matriz portuguesa, não olha para estas questões, o que vai obrigar mais tarde a introduzirem-se alterações pontuais, pelas distorções e insuficiências que a proposta apresenta, surgindo uma panóplia de leis avulsas, de deficiente técnica legislativa, amigas da complexidade, ambíguas e de contradições normativas.

²³ Muito se discute a sua natureza jurídica: se imposto sobre o rendimento ou sobre a despesa, resultando daí diversas consequências.

²⁴ A consideração unitária é apreciada em função dos custos com os seus impostos, intermediação no cumprimento acessórios, despesas comunitárias, custos com taxas, geração de emprego, inovação tecnológica, outros.

²⁵ Vide, LEANDRO MARQUES DOS SANTOS, *Manual de IRC das Entidades não Lucrativas*, Editora Almedina, 2023.

6 – Preocupações com a propaganda teórica do IRPC

I - Ao contrário do que se vem propalando, às vezes de forma irresponsável, o IRPC não vai trazer competitividade à nossa economia, nem tão pouco simplificação, eliminação da dupla tributação, aumento de competitividade empresarial, fortalecimento do tecido empresarial, introdução de justiça fiscal, nem mesmo representa, necessariamente, alinhamento às melhores práticas internacionais. Como de resto, não trouxe o IVA, os Acordos para Evitar a Dupla Tributação e qualquer outro instrumento legal cuja aprovação tem mais um efeito propagandístico do que, propriamente, criar um sistema fiscal funcional.

É que enquanto não ficar claro que modelo tributário e fiscal é pretendido para Angola, que peças devem ser reconfiguradas em conjunto, será utópico dizer que o IRPC vai trazer competitividade quando sabemos que, para esse objectivo, vários outros factores (fiscais e não fiscais) são requeridos, não sendo o imposto o mais relevante.

Pensa-se na dificuldade em obter um crédito, uma licença, registar um terreno, ter acesso a divisas, meios de transporte, *internet*, os custos financeiros que concorrem para uma excessiva para-fiscalidade, muitas das vezes superiores ao valor do próprio imposto. Este pequeno manancial, de entre as grandes insuficiências que podemos surpreender no quotidiano das empresas, resvala o nosso sistema para lá da competitividade.

Se continuarmos, por exemplo, a manter a regra de reporte dos prejuízos (*carry forward*) em cinco anos, quando outras jurisdições competitivas consagram prazos maiores e outras nem prazo estabelecem, definindo, em substituição, limites quantitativos, torna-se utópico cogitar tornarmo-nos materialmente competitivos.

II - Ao apontar, ainda que incorrectamente, a competitividade, e, excluir a internacionalização das empresas angolanas, torna os objetivos do IRPC muito redutores na era moderna, em que os impostos e os sistemas tributários integram a equação para se aferir ou não as condições objectivas de promoção do investimento privado e da internacionalização das empresas²⁶.

²⁶ Cfr, JOSE CASALTA NABAIS, *ob. cit.*, pp. 89-92; GUSTAVO LOPES COURINHA, *Manual do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas*, Editora Almedina, 2023, pp. 14-16.

A internacionalização das empresas obriga aos Estados a terem uma política fiscal externa robusta, ancorada em acordos bilaterais (de troca de informação ou para evitar a dupla tributação) ou multilaterais. O país claudica também neste quesito. Angola tem apenas 4 acordos para evitar a dupla tributação jurídica. Moçambique tem 10, África do Sul 79, Brasil 30 e Portugal 77. Enquanto estes quatro países

Muitos países, dentre estes Alemanha, Japão e Estados Unidos da América, não têm no seu sistema tributário um imposto geral sobre o rendimento do tipo IRPC. Outros, como o Qatar e Emirados Árabes Unidos, não tinham imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas²⁷, ao passo que Kwaiti continua a não ter para as empresas locais²⁸.

Nenhum deles deixou de ser, por esse facto, pouco competitivo ou desalinhado com as incompreendidas “melhores práticas internacionais”.

O contexto da base destes países não é igual ao de Angola, que vive *ad inferus*, de baixa percepção da cidadania fiscal, fraca noção do sistema fiscal, dificuldades tecnológicas, de comunicação, débil formação de base e técnica, excessiva burocracia dos serviços públicos, fraca produção local e péssimas vias de transporte.

III - Podendo resolver - a económica interna - não é o IRPC que dissipa o problema da dupla tributação jurídica internacional nem da dupla tributação económica internacional, a menos que todos os países do mundo alterassem o seu regime de tributação para, no âmbito da reciprocidade, introduzirem normas que permitissem a isenção ou a imputação (integral ou parcial) do rendimento de sorte que fosse tributado num só Estado ou proporcionalmente em ambos.

IV - É certo que pelo facto do IRPC congregar vários impostos vai gerar neste um aumento de receita, mas por motivos negativos, como por exemplo o aumento de taxas em certas incidências que antes eram tributadas a uma alíquota mais baixa. Melhor seria se o aumento resultasse do alargamento da base ou de factos hoje não tributados.

Pensar que o IRPC resolve aqueles problemas, com que se associa à sua propaganda, é ingenuidade fiscal. Logicamente que também não é por tê-los, de forma acentuada, que se inibem os avanços, mas estes têm de coadunar com as condições que a arquitectura económica e social do país oferece. De outro modo seria igual a ter um ferrari para circular na ilha do mussulo.

têm tratados entre si, Angola só tem com o último destes. Como é fácil de ver, a nossa política fiscal externa é quase inexistente, não se conhecendo a agenda do Estado para formação da rede de acordos, necessários para que o país possa enfrentar os problemas fiscais globais (tributação do comércio electrónico, concorrência prejudicial, auxílio fiscal dos Estados, tributação global mínima, evasão, fraude e planeamento fiscal).

²⁷ O Imposto sobre as sociedades (*Corporate Income Tax - CIT*), naqueles países é relativamente recentemente e apresenta um regime muito simples, com especificações próprias, nem sempre incorporadas, em sede de aplicação de capitais, *royalties*, dividendo e juros.

²⁸ Neste país o CIT é apenas devido as empresas detidas por estrangeiros, relativamente aos rendimentos aí gerados.

V - Por congregar vários impostos, a aprovação do IRPC tem impacto em muitos outros serviços, com realce para os serviços de justiça que intervêm na constituição, alteração, extinção das sociedades, registo de pessoas e de bens (móveis e imóveis), bem como no julgamento de questões tributárias.

Se pensarmos apenas no IRPC sem o concatenar com outros serviços, no sentido de gerar eficiência ao sistema tributário, continuaremos a ter problemas como a notificação de pessoas mortas, sociedades formalmente extintas, mas activas no fisco, com um determinado nome e endereço no GUE e outro no fisco.

VI – Repare-se que volvidos 10 anos (2015-2025) do nosso Imposto Industrial, as dificuldades que enfrentam as empresas, sobretudo as micro, pequenas e médias, os profissionais da área, assim como os técnicos do fisco, ainda são muito acentuadas. Ora, o IRPC que junta vários impostos sobre o rendimento (IAC, II, IP-renda, IS-recebimentos), não vai, certamente, resolver estes problemas, se for implementado nos termos avançados.

Estará o sistema a adicionar mais dificuldades, a bater no ceguinho, como se soa dizer e seguir-se-ão ondas de reclamações como sucede hoje em sede do IVA, por força de multas e juros aplicadas, resultantes da não consolidação mínima da base de entendimento do imposto e da sua informatização.

VII - Se não apostarmos na simplicidade deste imposto e na sua robusta pré-comprensão, antes da sua aprovação e implementação, a necessidade de contratar consultoria (com realce para a estrangeira), para formação de quadros e resolução de problemas que elas já vivenciam no passado nos seus países, será apenas uma das consequências entre nós.

Assevera-se, um país não se torna fiscalmente atractivo por dispor de IRPC ou IRPS, nem o aumento das suas receitas está, intimamente, ligado à existência destes impostos.

VIII - Julgando-se necessário, pode-se ter um imposto agregado sobre o rendimento, sem, necessariamente, copiarmos o IRPC português. Existem outros países como o Botswana, África do Sul, Gana, Quénia, França, Itália, Espanha, com sistemas e regimes muito mais apelativos.

Saberá alguém dizer-nos por que razão não estudámos estes regimes e termo-nos concentrado essencialmente na realidade portuguesa? será pacífico copiarmos os mesmos erros legais e funcionais daquele sistema para a nossa realidade?

XI - Advogando alguma sanidade ao sistema, cremos ser tempo de parar como o mimetismo fiscal (ou mesmo em outras áreas) e começarmos a estudar as questões de raiz pela nossa própria cabeça, compreendermos as nossas próprias dificuldades, ir à busca de soluções equilibradas e integradas que atendam as especificidades próprias do nosso território e dos nossos contribuintes, ao invés de pensarmos o sistema fiscal, maioritariamente, com base nas empresas sedeadas na cidade ou com base na realidade estrangeira.

7 – Sistema informático: o cadastro como elemento base para a implementação do IRPC

I - Quando se vai instituir um regime de tributação agregado, há pressupostos que devem estar, inequivocamente, esbatidos e consolidados, para melhor desempenho do imposto, compreensão dos contribuintes, dos profissionais, dos tribunais e da sociedade em geral.

Um destes elementos é o cadastro das pessoas (colectivas e singulares) e dos bens (móveis, imóveis e equiparados).

II - Quando o imóvel de dado contribuinte está omissos no cadastro mesmo tendo inscrito o bem; o carro do Estado aparece como sendo propriedade de um determinado funcionário; o sistema apresenta as dívidas de Y mas não reconhece o seu crédito certificado pelo Estado; a nota de desalfandegamento é rejeitada como documento fiscalmente aceite no próprio sistema da Administração Tributária; o desaparecimento de uma declaração introduzida no SIGT ou que, tempos depois, surge com dados diferentes daqueles que o contribuinte introduziu...que confiança terá o contribuinte no sistema?

Se a Administração Fiscal notifica o contribuinte duas ou mais vezes em anos distintos para pagar um imposto já pago e que afinal consta no sistema como dívida, como creditar justiça nas cobranças?

Quando todos os anos temos dificuldades em tributar as centralidades do Estado; quando a atracção da informalidade ao raio da formalidade julga-se resolver com o fecho ou encerramento de estabelecimentos, estamos seguramente a antever que

constrangimentos, até do ponto de vista da arrecadação de receita, o IRPC vai viver nos próximos anos.

III - O desejo de tornar o IRPC totalmente electrónico, sendo bom, é impraticável a médio prazo para a realidade Angolana, em que o sistema electrónico do fisco funciona mal e o contribuinte todos os meses reclama das inconsistências do portal.

IV - Relata-nos MARTA SANTOS²⁹, que quando a Índia pretendeu tributar o comércio electrónico, lançou, em 2015, um amplo programa designado por *Digital India: Power to Empower*. Este programa tinha como objectivos (i) a criação de uma infraestrutura digital nacional; (ii) o reforço da consciência e literacia digital e (iii) a promoção da prestação electrónica dos serviços públicos.

V – Os resultados da medida começaram a ser sentidos três anos depois e hoje a Índia é dos países que mais vende serviços digitais em todo mundo, superando os EUA e China. Estima-se que até 2027, o mercado do comércio electrónico, na Índia, cresça em torno dos Usd 200 mil milhões.

VI – O Exemplo daquele país, mostra-nos que o processo de digitalização de um país requer medidas proporcionais e tempo razoável.

Ora, na medida em que afecta os direitos e garantias dos contribuintes que não têm acesso à tecnologia por razões objectivas, a imposição de um imposto totalmente electrónico, viola luminosamente os princípios da proporcionalidade da administração digital, previstos nos artigos 18.º e 29.º do Código do Procedimento Administrativo. É, pois, desavisado avançar com IRPC, sem antes melhorarmos o sistema electrónico e, em seguida, a interoperabilidade com os outros sistemas públicos e privados.

VII – Repare-se que nem mesmo os técnicos da administração fiscal estão de todo minimamente familiarizados com este imposto. Diz-se que, “*quem não senta para aprender não se levanta para ensinar*”. Ora, o desconhecimento dos técnicos fiscais torna-os fonte de bloqueio e perturbação para os contribuintes, quanto quer-se deles um papel de auxiliador na relação Contribuinte – Estado.

²⁹ MARTA COSTA SANTOS, *Tributação do Rendimento das Empresas no Contexto da Economia Digitalizada. Uma análise do conceito de criação de valor e da perspectiva de regresso à tributação na fonte*, Editora Almedina, 2025, pp. 293-302.

Implementar-se, à pressa, o IRPC porque se quer deixar legado, sem melhorar os alicerces para a sua aplicação, é só mais uma medida de sofrimento fiscal com que se vão deparar os contribuintes angolanos.

8 – O nível de fiscalidade, o esforço fiscal e o IRPC

I - Por obrigação legal e coerência de mudança, era suposto que fossem feitos e publicados estudos económicos sobre o impacto no IRPC, para que se pudesse compreender a posição do país quanto ao seu *nível de fiscalidade* e de *esforço fiscal*.

II - Parece fundamental que se conheça o impacto do IRPC nestes dois campos. Saber qual o *nível de fiscalidade*³⁰ é essencial para que o país seja comparado com outros e perceber se temos uma fiscalidade competitiva e amiga do investimento privado, bem como saber como se distribuem os rendimentos, pois o nível de fiscalidade mede a pressão ou carga fiscal e a parte do rendimento nacional, que através do imposto é transferido das pessoas para o Estado.

Noutra banda, faz-se necessário perceber, por via de estudos complementares ao IRPC, se a sua introdução implicará ou não um maior *esforço fiscal* aos contribuintes que, subjectivamente, estão a ele sujeitos. Por exemplo, saber se haverá um maior esforço no pagamento das parcelas hoje tributadas em sede de imposto de capitais, recebimentos sujeitos a imposto de selo e/ou IP-Renda, a taxa inferior ou igual a 15%.

III - O *esforço fiscal* pode ser medido, entre outros critérios, pelo comportamento social (consciência fiscal do cumprimento das obrigações, evitando as situações de fraude fiscal), estrutura demográfica (índice de população activa em exercícios de actividade remunerada e contributiva); organização institucional (modo como se estruturam os serviços, mais centralizados ou mais desconcentrado); grau de

³⁰ Uma das metodologias utilizadas para apurar o nível de fiscalidade é a divisão de todas das receitas públicas sem contrapartida imediata (figurando o numerador) e o Produto Interno Bruto (PIB) ou o Produto Nacional Bruto (PNB), a preços de mercado. A diferença entre os dois está no chamado “rendimento líquido dos activos externos”. No PIB, inclui-se o rendimento produzido localmente e transferido para não residentes e exclui o rendimento recebido do estrangeiro pelos residentes, enquanto que o PNB exclui o primeiro e inclui o segundo. Cfr. MANUEL PEREIRA, *ob.cit.*, pp. 448-449.

abertura ao comércio externo (nível de industrialização da economia nacional); composição do produto interno bruto ou o nível de desenvolvimento económico.

9 – Conclusões

À guisa de conclusão, receamos ser extremamente precipitada a aprovação do IRPC, além do que, o país nada ganhará, a curto prazo, com a sua aprovação tempestiva.

Julgamos mais coerente e adequado executar melhorias ao sistema informático, optimizando o cadastro fiscal, garantir a interoperabilidade do referido sistema com os demais serviços públicos e aprofundar os estudos de impacto económico e social do IRPC, incluindo nuances de estudo comparado, para assegurar o sucesso de um sistema fiscal consistente, antes mesmo de seguir um processo de implementação integral, sem que se teste sequer o processo de transição similar ao que ocorreu na Noruega ou em Portugal.

Reforma? Sim, mas de que forma? À pressa? Vaticinamos que Não!