

INSTITUTO POLITÉCNICO DE LISBOA
INSTITUTO SUPERIOR DE CONTABILIDADE
E ADMINISTRAÇÃO DE LISBOA



ISCAL

UM IMPOSTO SOBRE O VALOR
ACRESCENTADO PARA A GUINÉ-BISSAU

Denilaide Miguel Correia da Cunha

Lisboa, Julho de 2016

INSTITUTO POLITÉCNICO DE LISBOA
INSTITUTO SUPERIOR DE CONTABILIDADE E
ADMINISTRAÇÃO DE LISBOA

UM IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO PARA GUINÉ-BISSAU

Denilaide Miguel Correia da Cunha

Dissertação submetida ao Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa para cumprimento dos requisitos necessários à obtenção do grau de Mestre em Fiscalidade, realizada sob a orientação científica da Professora Doutora Clotilde Celorico Palma.

Constituição do Júri:

Presidente – Professor Doutor Paulo Nogueira da Costa

Arguente – Professor Especialista Jesuíno Alcântara Martins

Vogal – Professora Doutora Clotilde Celorico Palma

Lisboa, Julho de 2016

Declaração

Declaro ser autor desta dissertação, que constitui um trabalho original e inédito, que nunca foi submetido a outra instituição de ensino superior para obtenção de um grau acadêmico ou outra habilitação. Atesto ainda que todas as citações estão devidamente identificadas. Mais acrescento que tenho consciência de que o plágio – a utilização de elementos alheios sem referência ao seu autor – constitui uma grande falta de ética, que poderá resultar na anulação da presente dissertação.

Dedicatória

À memória do meu falecido pai Miguel da Cunha,

e ao meu querido tio Edmundo da Cunha...

Tudo vale a pena se a alma não é pequena, realmente a vossa alma não é pequena

Partiram mas os vossos desejos foram cumpridos

Agradecimentos

Agradeço a Deus pai todo poderoso pela coragem e determinação, e por me ter dado saúde e força para contribuir de uma forma estruturada para a consciencialização da importância da tributação indireta na economia da Guiné-Bissau e a importância dos impostos para o desenvolvimento do meu país bem como para o meu desenvolvimento pessoal.

Um agradecimento sentido, muito especial à minha orientadora, professora Doutora Clotilde Celorico Palma, pela sua disponibilidade, prontidão, vontade e elevado espírito para transmitir conhecimentos. Foi a minha grande inspiradora, pela sua paixão pela fiscalidade e pelo imposto indireto.

Agradeço ao Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa (ISCAL), pelos conhecimentos transmitidos que possibilitaram a conclusão do meu Mestrado em Fiscalidade, bem como a todos os professores do Mestrado em Fiscalidade pela capacidade de transmitir os seus conhecimentos e por terem conseguindo despertar o meu interesse para estas matérias.

Um agradecimento a toda minha família, especialmente à minha esposa Geralda Imbunde, aos meus filhos Fânia Abreu, Lourenço Abreu Júnior, Denilaide da Cunha Júnior e Nayara da Cunha (princesinha do papá), à minha mãe Catarina Gomes Correia, e aos meus irmãos Eunides da Cunha, Runé Cunha Baticã, Alcínio da Cunha, Dra. Julisandra Miguel da Cunha, Dr. Amilcar Cunha Vaz.

Um agradecimento especial à Geometral S.A., empresa à qual pertença, na estrutura Diretiva, pela compreensão e flexibilidade durante a elaboração da tese, mais concretamente na pessoa do seu Presidente do Conselho de Administração, Dr. Miguel Marques, pelo apoio nas investigações, no esclarecimento das dúvidas pontuais e no acompanhamento direto na elaboração da referida tese. Ainda os meus agradecimentos estendem-se aos colegas do serviço, que de certa forma mostraram-se preocupados e interessados em me ver a concluir a tese, Sr. Diogo Salvaterra, Dr. Rui Ferreira, Dr. Manuel Cal Ferreira, Dr. Miguel Cal Ferreira, Dr. Carlos Martins, Sra. Sandra Vieira, Sra. Isaura Sousa, Eng.º José Fidalgo, Eng.ª Fátima Mesquita, Sr. Daniel Costa, e Sr. Ricardo Lima, um obrigado sincero.

Um agradecimento aos meus queridos amigos e irmãos, que me têm dado todo o apoio necessário na elaboração da tese, pessoas a quem tenho muito apreço, Eng.º Valdmir Belo, Dr. Paulo Nazaré Correia, Eng.º. Admiro Nelson Belo, Dr. Amadú Tidjane Balde, Dr. Sérgio Lobo Mendonça, Sr. Tomas Alves Embalo, Sr. Samba Seidi, Dra. Vanda Vaz, Dr. Luís Miguel Metelo Marques, Eng.º Soares Mota, Dra. Susana Faria Leal, Dr. Yuny Dias pelo

encorajamento constante durante a elaboração deste trabalho, e pela compreensão das sucessivas ausências nos programas familiares durante a elaboração da presente dissertação.

Agradeço ao Ministro da Economia e Finanças da Guiné-Bissau, Dr. Geraldo João Martins pela recomendação e por me ter impulsionado a desenvolver a matéria dos impostos para a Guiné-Bissau, e, por conseguinte, um agradecimento sentido à Direção Geral das Contribuições e Impostos da Guiné-Bissau, na pessoa de Dr. Mohamed Baldé (Diretor de Serviço de grandes Empresas) e do Dr. Guilherme Monteiro (Diretor Geral das Contribuições e Impostos) pelas informações fornecidas.

Agradeço ainda a todas as pessoas que direta ou indiretamente me têm ajudado, mas que infelizmente não me é possível elencar. Deixo a estes uma palavra de apreço e um obrigado do fundo de coração.

Resumo

Este documento foi elaborado na sequência da proposta de dissertação a apresentar à orientadora.

A República da Guiné-Bissau fica situada na costa ocidental de África, limitada a norte pela República do Senegal, a leste e a sul pela República da Guiné-Conacri e a oeste pelo oceano atlântico. A área é de 36.125 km², o país é constituído por uma parte continental e uma parte insular que engloba o Arquipélago dos Bijagós, composto por 88 ilhas e ilhéus, dos quais somente 17 são habitados.

Como irei explicar ao longo deste projeto, o regime de Imposto Geral sobre Vendas e Prestação de Serviços (doravante aqui designado IGV), criado pela Lei n.º 16/97, de 31 de março, tributa o consumo na forma generalizada, incidindo ainda sobre as transmissões de bens e prestações de serviços.

Considerando a reduzida eficácia da arrecadação das receitas fiscais na Guiné-Bissau, é urgente levar a cabo uma reforma fiscal que deve obrigatoriamente passar pela implementação de um novo IGV, suprimindo desta forma uma lacuna que se vem fazendo sentir no ordenamento jurídico-tributário nacional. O objetivo deste novo imposto será o de apoiar o país no movimento de integração económica regional e internacional, facilitando desta forma, a adoção da Diretiva 02/98/UEMOA de 22 de dezembro, relativa à harmonização das legislações dos Estados membros e modificada pela Diretiva n.º 02/2009/CM/UEMOA, de 27 de março, organização esta da qual a Guiné-Bissau é parte integrante.

Palavras-chave: Código do Imposto Geral sobre Vendas (IGV), União Económica Monetária Oeste Africano (UEMOA), Comunidade Económica dos Estados da África Ocidental (CEDEAO), União Europeia (UE), Produto Interno Bruto (PIB), Franco da Comunidade Financeira Africana (FCFA), Imposto Sobre Valor acrescentado (IVA), Diretiva n.º 02/2009/CM/UEMOA, Lei n.º 16/97 de 31 março.

Abstract

This document was prepared following the dissertation proposal submitted to the thesis advisor.

The Republic of Guinea-Bissau is located on the west coast of Africa, limited to the north by the Republic of Senegal, east and south by the Republic of Guinea and west by the Atlantic Ocean. The area is 36,125 km², the country consists of a mainland and an island part which encompasses the archipelago of Bijagós, composed of 88 islands and islets, of which only 17 are inhabited.

I will explain throughout this project, the general tax regime on sales and services (hereinafter referred IGV), created by 16/97 Law of March 31, taxing consumption generally, still focusing on the supply of goods and services.

Considering the reduced effectiveness of the collection of tax revenues in Guinea-Bissau, it is urgent to carry out a tax reform which must go through the implementation of a new general tax on sales and services, avoiding a gap that exists in the national legal and tax planning. The objective of this new tax will be to support the country in the movement of regional and international economic integration, thereby facilitating, the adoption of Directive 02/98 / UNION ECONOMIC MONETARY AFRICAN WEST (UEMOA) of 22 December, on the harmonization of the laws of the member states and amended by Directive No 02/2009 / CM / UEMOA of 27 March, organization where Guinea-Bissau is an integral part.

Keywords: Sales of General Tax Code (IGV), UEMOA, Economic Community of West African States (CEDEAO), European Union (EU), Gross Domestic Product (PIB), Franco Community African financial (FCFA), value added tax (IVA) Directive No. 02/2009 / CM / UEMOA, Law n° 16/97 of 31 March.

Índice

INTRODUÇÃO.....	14
OBJETO E ÂMBITO	15
CAPÍTULO I.....	16
1. IMPOSTO GERAL SOBRE VENDAS E SERVIÇOS (IGV) NA GUINÉ-BISSAU	16
1.1. CARATERIZAÇÃO DO IMPOSTO GERAL SOBRE VENDAS E SERVIÇOS (IGV)	17
1.2. REFORMA FISCAL	21
1.2.1. Os primeiros passos para a convergência entre IGV e IVA.....	21
1.2.2. Impostos especiais	22
1.2.3. Taxas diferenciadas, Regimes diferenciados, Fuga ao Imposto.....	23
1.2.4. A importância do IGV – eficácia ou não?	27
1.2.5. Contribuição Industrial.....	29
1.3. INCIDÊNCIAS	31
1.3.1. A incidência objetiva	31
1.3.2. A incidência subjetiva.....	32
1.4. EXIGIBILIDADE DO IMPOSTO	33
1.5. REGIMES ESPECIAIS DE TRIBUTAÇÃO.....	35
1.6. ISENÇÕES	36
1.7. DETERMINAÇÃO DA MATÉRIA COLECTÁVEL	37
1.8. AS TAXAS	38
1.9. A LIQUIDAÇÃO	38
1.10. A COBRANÇA	39
1.11. ESTRUTURA FISCAL GUINEENSE.....	40
1.12. ALARGAMENTO DA BASE TRIBUTÁVEL E DINAMISMO FISCAL	42
CAPÍTULO II.....	45
2. IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO (IVA) NA UNIÃO EUROPEIA.....	45
2.1. CARACTERÍSTICAS DO IVA	45
2.2. A NEUTRALIDADE DO IVA	46
2.3. A ADOÇÃO DO IVA EM PORTUGAL	47
2.4. REGIME DO IVA EM PORTUGAL	49
2.5. AS OPERAÇÕES TRIBUTÁVEIS.....	51
2.5.1. As transmissões de bens	51

2.5.2.	As prestações de serviços	53
2.5.3.	As Importações	55
2.5.4.	As aquisições intracomunitárias de bens	55
2.6.	SUJEITO PASSIVO DE IVA.....	57
2.7.	LOCALIZAÇÃO DAS OPERAÇÕES.....	61
2.8.	ISENÇÕES	62
2.9.	REGIME ESPECIAL DE ISENÇÃO DO ARTIGO 53.º (PORTUGAL)	63
2.10.	VALOR TRIBUTÁVEL.....	64
2.11.	OS SUBSÍDIOS E AS SUBVENÇÕES	65
2.12.	TAXA DE IMPOSTO	67
2.13.	DEDUÇÃO DO IMPOSTO.....	68
2.14.	APLICAÇÃO DO N.º 14 DO ARTIGO 36.º DO CIVA (PORTUGAL)	70
CAPÍTULO III		71
3.	ADOÇÃO DO IVA EM MOÇAMBIQUE, CABO VERDE E ANGOLA.....	71
3.1.	MOÇAMBIQUE.....	71
3.1.1.	Caraterísticas do IVA em Moçambique	76
3.2.	CABO VERDE.....	77
3.2.1.	Caraterísticas do IVA em Cabo Verde.....	80
3.3.	ANGOLA	82
3.3.1.	O Imposto de Consumo Angolano.....	82
3.3.2.	Conclusão: do IC ao IVA em Angola.....	88
CAPÍTULO IV		91
4.	ALTERAÇÃO DO IGV RUMO A UM SISTEMA DE IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO NA GUINÉ-BISSAU	91
4.1.	IGV.....	91
4.1.1.	Regime Especial de Isenção.....	92
4.1.2.	Aplicação do Artigo 27.º do CIGV (Guiné-Bissau).....	92
4.1.3.	Análise comparativa entre o IGV e IVA	98
4.2.	IVA	101
4.3.	CEDEAO – REGIME DAS TRIBUTAÇÕES INTRACOMUNITÁRIAS	102
4.4.	A UNIÃO ECONÓMICA E MONETÁRIA OESTE AFRICANO (UEMOA)	107
5.	CONCLUSÕES.....	111
BIBLIOGRAFIA.....		116

Lista de Abreviaturas

AF – Administração Fiscal

AT – Autoridade Tributária e Aduaneira

BAD – Banco Africano de Desenvolvimento

BCEAO - Banco dos Estados da África Ocidental

CDEAO – Comunidade Económica dos Estados da África Ocidental

CIVA – Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado

CRGB – Constituição da República da Guiné-Bissau

DGCI – Direção Geral das Contribuições e Impostos

DL – Decreto-Lei

DSIVA – Direção de Serviços do Imposto sobre o Valor Acrescentado

EM – Estados Membros

FCFA – Franco da Comunidade Financeira Africana

FMI – Fundo Monetário Internacional

IRC – Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas

IRS – Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares

ISCAL – Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa

IVA – Imposto sobre o Valor Acrescentado

OC – Ofício Circulado

ONG – Organização Não Governamental

PALOP – Países Africano de Língua Oficial Portuguesa

PIB – Produto Interno Bruto

RITI – Regime do IVA nas Transações Intracomunitárias

UE – União Europeia

UEMOA – União Económica Monetária Oeste Africano

Introdução

O tema a desenvolver neste projeto de investigação apresenta como foco central a introdução do imposto sobre o valor acrescentado (IVA) na Guiné-Bissau, mais concretamente, na forma como poderá ser estruturada uma arrecadação das receitas fiscais mais eficaz, com o objetivo de prevenir e combater as situações que motivam uma grande evasão fiscal. Este estudo terá em consideração toda a problemática proveniente da implementação do IVA, e os grandes entraves que são colocados pela sua materialização no país.

A temática para este projeto de investigação surgiu de uma série de conversas com a professora da cadeira de Fiscalidade Indireta Aplicada e conseqüentemente orientadora da referida tese, dirigentes do Ministério das Finanças da Guiné-Bissau, contabilistas, por uma série de problemas que sentiam, na elaboração das demonstrações financeiras para os clientes, vários comerciantes e pessoas ligadas a esta problemática. Após sucessivas conversas e trocas de ideias, pareceu-me bastante pertinente fazer um estudo comparativo do atual IGV e a possível introdução do IVA como um sistema que pode contribuir para uma maior arrecadação da receita e simultaneamente proporcionar uma distribuição da carga fiscal por todos os sujeitos passivos, de forma a garantir uma maior equidade. Seguindo o movimento mundial, estamos a falar de um sistema com elevado sucesso, contagiando vários sistemas fiscais mundiais, ou seja, totalizando já cerca de 200 países a nível mundial, incluindo alguns países de África, mais concretamente nas organizações como a de Comunidade dos Países da Língua Oficial Portuguesa (CPLP), os da União Económica Monetária do Oeste Africano (UEMOA), e a de Comunidade Económica dos Estados da África Ocidental (CEDEAO) da qual a Guiné-Bissau é parte integrante.

Objeto e Âmbito

O tema a desenvolver neste projeto de investigação apresenta como foco central a introdução do IVA na Guiné-Bissau, mais concretamente na forma como poderá ser instrumentalizado numa melhor arrecadação das receitas fiscais, prevenção e minimização das situações que incentivam a fuga e a evasão fiscal.

O objetivo da investigação será a forma de passagem do IGV para o sistema do IVA. Logo, para uma gestão eficaz é necessário que haja um bom domínio do IGV e do IVA. Um dos grandes objetivos desde projeto passa também pela criação de mecanismos para uma maior justiça fiscal, proporcionando uma redistribuição da carga fiscal mais equitativa e proporcional ao poder aquisitivo, ou seja, quem consome mais, paga mais, atingindo assim os que detêm maior poder de compra. Tudo isto deve ser feito numa perspetiva do cumprimento dos âmbitos de intervenção de cada um dos órgãos de soberania da República da Guiné-Bissau.

Finalmente, a implementação de um modelo de incentivo à tributação para a classe empresarial no setor informal, de modo a serem integrados no sistema. Quanto aos sujeitos passivos: criar políticas de sensibilização mais explícitas, para que estes se sintam mais motivados e entendam que o grande objetivo dos impostos, não é unicamente a arrecadação das receitas para o estado, mas sim a redistribuição mais justa da riqueza nacional.

Através da redistribuição da riqueza, será fundamental que todos percebam, que só assim um país pode ter um futuro de prosperidade, melhores estruturas, cidadãos mais protegidos e uma massa crítica cada vez mais preparada para a respetiva cidadania.

Capítulo I

1. Imposto Geral Sobre Vendas e Serviços (IGV) na Guiné-Bissau

Tendo em conta que qualquer reforma fiscal tem subjacente, em qualquer que seja o espaço geográfico e em qualquer que seja o período temporal em que são levados a cabo, alguns objetivos que são propostos pelo legislador, razão pelo qual entendemos que faz todo o sentido deixarmos aqui expresso algumas considerações acerca dos objetivos que nortearam à introdução na Guiné-Bissau do denominado Imposto Geral sobre as Vendas e Serviços, que visa atingir as manifestações de rendimentos através das despesas ou consumos privados de bens e serviços sujeitos a este imposto indireto.

Claro está, tal como se denota do texto do seu próprio Preâmbulo, que à aprovação da Lei n.º 16/1997, de 31 de março, “vem revolucionar todo o ordenamento jurídico relativo à tributação do consumo”. Na medida em que, como já se disse, extrai-se do Preâmbulo do citado diploma que os objetivos principais preconizados pelo legislador ao criar o IGV são, basicamente, os seguintes: Em primeiro lugar, para “preencher uma lacuna que se vinha fazendo sentir no ordenamento jurídico-tributário nacional” e, em segundo lugar, por forma a associar-se aos desafios da internacionalização das economias, facilitar o apoio da Guiné-Bissau “no movimento de integração económica regional e internacional”. “Destarte, foi adotado um imposto de estrutura plurifásica limitada, dando-se cautelosos passos no sentido de um futuro imposto sobre o valor acrescentado de base mais alargada. Assim, a pensar já nas condições que favoreçam a criação do futuro imposto único, do tipo IVA, na fase atual, permite-se “a dedução do imposto suportado, nas situações em que o seu controlo se mostra possível”. (Eugénio Moreira, *A Repartição dos Recursos Públicos entre o Estado e as Autarquias Locais no Ordenamento Jurídico Guineense*, Lisboa, Almedina, p. 389)

O crescimento económico e a adesão da Guiné-Bissau à Comunidade de Estados da África Ocidental (CEDEAO) nos anos 90, conduziu a reformas e revisões de algumas lacunas existentes no ordenamento jurídico-tributário guineense.

A aderência deste imposto deve-se muito ao facto de a Guiné Bissau ser parte integrante de CEDEAO e apoiar os países no movimento da integração na economia regional e internacional.

Ou seja, tornou-se imperativo a implementação de um sistema de imposto com as características idênticas ao IVA, de modo a proporcionar maior arrecadação de receitas e simultaneamente acompanhar a evolução económica dos países da comunidade de que a Guiné-Bissau é parte integrante

A Guiné-Bissau, tal como Angola, Cabo Verde e Moçambique, não foi exceção na herança da estrutura jurídica e fiscal da independência, ou seja, o sistema fiscal guineense tem as suas raízes no sistema fiscal português da época colonial.

1.1. Caracterização do Imposto Geral Sobre Vendas e Serviços (IGV)

O IGV, enquanto e como tal, caracteriza-se por ser um imposto indireto incidente sobre a despesa ou consumo. De acordo com este tipo de tributo, a passagem de uma fase a outra dentro do circuito económico – a produção, comercialização e o consumo (abrangendo a prestação de serviços) – determina e faz nascer, por regra, o pagamento do imposto sobre os bens e serviços consumidos.

A partir da análise do disposto no artigo 3.º da Lei n.º 16/97, deduz-se a essência daquilo que são os traços caracterizadores e definidores do IGV na Guiné-Bissau, nomeadamente e, a saber: trata-se de um (i) Imposto geral e plurifásico, (ii) incidente sobre as transações ao longo do processo produtivo (concretamente, da produção e comercialização, e em relação a este último, limitado a comércio de grande e média dimensão) dos bens e serviços; (iii) não-cumulativo, na medida em que a tributação das vendas em cada uma das fases do processo produtivo, não incide sobre o valor integral, visto que só toma em consideração o acréscimo de valor dos bens em cada uma das fases, permitindo, assim, a dedução dos impostos anteriormente pagos. Para usar a expressão de XAVIER BASTO (Apud, Eugénio Moreira, A Repartição dos Recursos Públicos, p. 393), permite-se a dedução dos impostos pagos “nas compras de inputs ou fatores de produção.

A ser assim, na sua opinião, o IGV guineense trata-se pois “de um modelo de imposto sobre o valor acrescentado, enquanto uma das possíveis distinções dos impostos plurifásicos, isto é, impostos que incidem sobre as fases das transações que ocorrem ao longo do processo produtivo (produção, transformação e consumo) e não sobre o valor integral, como se pode inferir do artigo 3.º CIGV que reza o seguinte: “O Imposto Geral sobre Vendas e Serviços

será não-cumulativo, ad- valorem e plurifásico, sendo permitida a dedução do imposto suportado na fases anteriores...”

Além do mais, resta acrescentar que o IGV guineense é, quanto à estrutura dos circuitos económicos, um imposto neutro na medida em que permite a aplicação do princípio da tributação apenas no destino, através da dedução da carga fiscal dos produtos exportados, eliminando assim por via desta técnica de tributação os inconvenientes decorrentes da tributação cumulativa ou em cascata.

A legislação fiscal guineense encontra-se dispersa por diversos códigos e regulamentos, alguns dos quais bastante antigos. Como irei explicar ao longo deste projeto, o regime de Imposto Geral sobre Vendas e Prestação de Serviços (doravante aqui designado IGV) foi criado pela Lei n.º 16/97, de 31 de março, e modificado pela Lei n.º 4/2006 de 2 de outubro.

Trata-se de um imposto não cumulativo, ad-valorem, plurifásico, incidente sobre as transmissões de bens efetuadas no território guineense, a título oneroso, por um sujeito passivo agindo como tal; as importações de bens; as prestações de serviços em geral efetuadas no território guineense ou a entidades aí estabelecidas, por um sujeito passivo agindo como tal.

Diz a legislação que alicerça o enquadramento dos sujeitos passivos e das transmissões de bens:

«No âmbito do Imposto Geral Sobre Vendas e Prestações de Serviços (CIGV), aprovado pela Lei n.º 16/97 de 31 de março, através do seu artigo n.º 1, estão sujeitas a Imposto Geral Sobre Vendas e Prestações de serviços:

- ✓ As transmissões de bens corpóreos efetuadas no território nacional, a título oneroso, por um sujeito passivo agindo como tal;
- ✓ As Importações de bens;
- ✓ As prestações de serviços efetuadas no território nacional, a título oneroso, por um sujeito passivo agindo como tal;»

Como vimos, a Guiné-Bissau já tem muitos pontos convergentes com o Código do IVA português. Se repararmos, os três pontos elencados no enquadramento dos sujeitos passivos do Código do IGV, estão enquadrados na classificação dos sujeitos passivos de IVA.

O artigo 2.º do Código de IGV considera «como sujeito passivos de imposto:

- ✓ Contribuinte;

- ✓ Contribuinte substituto;
- ✓ Contribuinte responsável;

São contribuintes de Imposto Geral sobre Vendas e prestações de serviços:

- ✓ As pessoas singulares ou coletiva que, sem vínculo de emprego, desenvolvam uma atividade de produção, comércio ou de prestação de serviços sujeita à incidência do IGV;
- ✓ As pessoas singulares ou coletivas que, segundo a legislação aduaneira, realizem a importação de bens;
- ✓ As pessoas singulares ou coletivas, que em fatura ou documento equivalente, mencionem indevidamente imposto geral sobre vendas;
- ✓ O Estado, demais pessoas coletivas de direito público e bem assim as empresas concessionárias, quando desenvolverem uma atividade sujeita à tributação do IGV.

São, ainda, sujeitos passivos, na condição de responsáveis pelo pagamento do imposto:

- ✓ Toda a pessoa singular ou coletiva, assim como transportadores, armazenistas e depositários que detenham a posse dos bens do sujeito ao IGV e que estejam desacompanhados de documentação comprovativa da sua aquisição na forma de lei, ou de sua entrada no país, com efetivo pagamento de imposto devido, se for o caso.
- ✓ São, ainda, responsáveis pelo recolhimento do imposto os beneficiários de serviços de qualquer natureza localizados no território nacional, quando o prestador estiver localizado no exterior.

São contribuintes substitutos aqueles que, por expressa disposição legal e para além de ter obrigação do imposto devido nas operações por ele realizadas, forem incumbidos de efetuar a liquidação e retenção do IGV referente a clientes, nomeadamente, retalhistas, ou prestadores de serviços sediados fora do território nacional, na forma em que for regulamentado em ato administrativo próprio, submetido ao conselho de Ministros.

Quanto às transmissões de bens, considera-se:

- ✓ A venda a qualquer título, ou qualquer outra forma de alienação onerosa;

✓ A arrematação e venda judicial ou administrativa, a adjudicação, a conciliação e o contrato de transação cujo objeto sejam bens relativamente aos quais não tenha sido liquidado imposto, ou tendo-o sido, o mesmo tenha beneficiado do direito à dedução nos termos do artigo 18.º;

✓ O fornecimento e a distribuição de água, eletricidade e serviços conexos;

1- Consideram-se ainda transmissões de bens para efeitos deste Código:

✓ As transferências, pelos sujeitos passivos, para quaisquer dos seus estabelecimentos ou secções de venda por grosso ou retalho, de bens que tenham produzido, adquirido ou importados e relativamente aos quais não tenha liquidado imposto, ou, tendo sido, o mesmo tenha beneficiado do direito a dedução prevista no artigo 18.º;

✓ Afetação a uso próprio do seu titular, do pessoal, ou em geral a fins alheios às atividades desenvolvidas pelo sujeito passivo, sujeito à incidência do imposto e, bem assim, a transmissão gratuita de bens, relativamente aos quais o sujeito passivo não possua documento comprovativo da liquidação do imposto, ou, possuindo-o tal imposto tenha sido deduzido nos termos do artigo 18.º.

✓ A não devolução, no prazo de três meses a contar da data da entrega ao destinatário, de bens enviados à consignação;

✓ A cessão ou empréstimos, a estabelecimentos pertencentes a terceiros, de bens ou que tenha produzido, adquirido ou importado e relativamente aos quais não tenham produzido, adquirido ou importado e relativamente aos quais não tenha sido liquidado o imposto, ou, tendo-o sido, o mesmo tenha beneficiado do direito à dedução prevista no artigo 18.º.

1 – Salvo prova em contrário, aceite pela Direção Geral de Contribuição e Imposto, são também consideradas como tendo sido objeto de transmissão pelos sujeitos passivos os bens adquiridos, importados ou produzidos que não se encontrarem nas existências dos seus estabelecimentos e bem assim o que tenham sido consumidos em quantidades que, tendo em conta o volume de produção devem considera-se excessivas.

2 – Para efeitos dos dispostos na alínea a) do artigo 1.º consideram-se efetuadas no território nacional as transmissões de bens que, mesmo estando situados no território nacional no momento em que se inicia o transporte ou expedição para o adquirente ou no caso de não haver expedição ou transporte, no momento em que só posto à disposição do adquirente.

3 – Para efeitos do disposto na alínea a) do artigo 1.º, consideram-se, ainda efetuadas no território nacional as transmissões de bens que, mesmo estando situados fora do território nacional no momento em que são alienados, sejam promovidas por sujeito localizado no território nacional e destinem-se a adquirente também localizado no território nacional.»

A transcrição acima demonstra a grande afinidade entre o IGV implementado no meu país e o IVA, para o qual defendemos uma convergência efetiva em prol do desenvolvimento económico e da integração internacional.

1.2. Reforma Fiscal

1.2.1. Os primeiros passos para a convergência entre IGV e IVA

A perspetiva do IGV baseia-se na tributação da globalidade do consumo, por conseguinte, na tributação de todos os bens e serviços ainda que estes, num primeiro momento, sejam limitados aos mais relevantes, que possibilitem um efetivo controlo e que sejam estabelecidos prazos de vigência para as isenções.

(Ou seja, “globalidade do consumo” aqui limitado logo aos “mais relevantes”, sendo já um enorme entrave à sua concretização.)

Elegeu-se como fase privilegiada para a tributação, a produção, o comércio de grande e médio porte, a importação e a exportação e adotou-se uma estrutura plurifásica limitada, dando-se cautelosos passos no sentido de um futuro imposto sobre o valor acrescentado de base mais alargada, ao permitir-se desde já, a dedução do imposto suportado, nas situações em que o seu controlo se mostra possível.

(Aqui, mais uma vez, apenas nas situações facilmente controláveis.)

A implementação do IGV tornou assim imperativa a modernização e eficiência da administração fiscal guineense, que conduziu à adoção de um novo sistema fiscal aproximando-o do modelo seguido nas administrações mais avançadas, inclusivamente de alguns países da UEMOA.

A consolidação das taxas foi muito importante, principalmente a dos direitos de importação, imposto de consumo e taxa de serviços aduaneiros numa única rubrica de direitos de importação, procurando-se ao mesmo tempo simplificar a sua estrutura, integrando-lhe apenas quatro taxas de 5, 10, 20 e 30 por cento. Na referida reforma, cedo foi demonstrado que havia toda necessidade de uma adoção futura do IVA.

Ou seja, estavam já implícitas as bases para uma mais fácil aderência do IVA, mais concretamente com a eliminação da taxa de serviços aduaneiros sobre a exportação e também um grupo significativo de pequenas taxas e impostos cobrados pelas alfândegas cujo contributo no conjunto de receitas aduaneiras era residual para continuar a justificar os custos administrativos.

Esta convergência de taxas e o apoio à exportação foi um passo de gigante na abertura ao comércio internacional e na possibilidade de expansão da economia guineense.

As taxas em vigor são de 10% para bens essenciais e 17% para os restantes.

No entanto, tendo em conta a grande importância da receita aduaneira no contexto das receitas fiscais nacionais, procedeu-se também a algumas reformas e à criação de um Imposto Especial sobre o Consumo, no sentido de compensar a redução das receitas resultantes da referida simplificação.

1.2.2. Impostos especiais

Através do diploma que simplificou a estrutura tarifária foi eliminado o imposto de consumo aplicável genericamente a todas as mercadorias.

A par disso, a grande redução do nível das taxas aduaneiras repercutiu-se acentuadamente no capítulo das receitas e não foi criado um sistema para atenuar aquela redução. É hoje uma prática comum das administrações fiscais afetar tributação especial a determinados grupos de mercadorias, que pela sua natureza específica, se posicionam para melhor suportar o ónus da carga fiscal.

Os Impostos Especiais sobre o Consumo (IEC's) criados pela Lei n.º 15/97 de 31 de março) incidem e tributam um grupo específico de mercadorias, no momento da respetiva importação: Águas gasosas e refrigerantes; Cervejas; Álcool e bebidas alcoólicas; Tabaco; Produtos petrolíferos; Viaturas; Produtos de perfumaria; Pólvoras, explosivos e artigos de pirotecnia, armas e munições.

Base tributável = CIF + Direito de importação

Há ainda os Impostos sobre o Comércio Internacional, que são constituídos por direitos de importação, aplicáveis às mercadorias provenientes do estrangeiro (exceto os países membros da UEMOA). As taxas (5, 10, 20, 30 por cento) incidem sobre o valor aduaneiro, do Imposto extraordinário sobre castanha de caju, vulgo FUNPI.

Como é sabido, a inserção numa comunidade implica regras a cumprir e a sujeição a situações de “imposição comunitária”, ou seja, a taxa comunitária da CEDEAO foi instituída pelo protocolo A/P1/7/96/CEDEAO, na taxa de 0,5% ad-valorem. São isentos, no entanto, os donativos ao Estado e instituições de beneficência de utilidade pública e importações no âmbito de financiamentos estrangeiros.

A taxa comunitária UEMOA (em francês “Prélèvement Communautaire de solidarité”), que é regulada pelo Ato Adicional N.º 04/96, institui um regime tarifário preferencial transitório de trocas comerciais no seio da UEMOA. Aqui são igualmente isentos de PCS os donativos destinados ao Estado e às obras de beneficência; mercadorias originárias do EM; os bens beneficiando de franquias diplomáticas; os produtos petrolíferos; as empresas com acordos especiais de incentivos fiscais. A taxa (1%) incide sobre o valor aduaneiro.

A taxa informática (em francês “redevance statistique”) tem o carácter de cobrança da contrapartida pelos serviços prestados pelas alfândegas no processo de desalfandegamento de mercadorias, ao que, por este princípio, mesmo em casos de benefícios de isenções de taxas aduaneiras, é cobrado, salvo exceções devidamente previstas nos termos regulamentares. Admite isenções em casos relativos a privilégios diplomáticos e similares; bem como de mercadorias originárias de países da UEMOA. A taxa (1%) incide sobre o valor aduaneiro.

Outras receitas tributárias são provenientes do Imposto de Selo (regulado pelo DL n.º 20/80, de 10 de maio, cuja tabela foi substituída pelo DL n.º 25/88, de 13 de Junho, publicado no 2.º Suplemento ao Boletim Oficial n.º 24).

De salientar que este IGV é um sistema de imposto completamente novo entre nós, como acima referido, enquadrado na perspectiva de abrangência, visando a globalidade do consumo através da tributação de todos os bens e serviços, com o propósito de tributar a produção numa primeira fase, o comércio de bens e serviços, e, por conseguinte, tributar o comércio de grande e médio porte, importação e exportação com evidentes vantagens da redução do número de sujeitos passivos. O imposto é devido por um conjunto de sujeitos passivos, que abrange quer pessoas singulares quer pessoas coletivas, que exerçam atividades de produção, comércio, prestação de serviços sujeitas a tributação do IGV.

1.2.3. Taxas diferenciadas, Regimes diferenciados, Fuga ao Imposto

Com relação ao IGV, o legislador guineense, atendendo às particularidades e às dificuldades da organização administrativa-fiscal guineense para efeito de apuramento ou determinação da

matéria coletável, bem como, olhando à organização e a dimensão das empresas (comerciais e industriais) que figuram como sujeitos passivos instituiu, basicamente, três regimes de tributação: (i) regime geral / normal e (ii) regime especial de tributação.

Atentando a realidade, sujeitou-se a imposto, além dos produtores, comerciantes dos grupos A e B, incluindo nestes quem exerça atividade de importação, exportação e prestação de serviços em geral. Adotou-se uma estrutura plurifásica limitada, dando-se cautelosos passos no sentido de um futuro IVA de base mais alargada, permitindo, desde já, a dedução do imposto suportado, nas situações em que o seu controlo se mostra possível.

A taxa é fixada a nível moderado, com propósito de afastar os efeitos da inflação. Baseando-se nesta perspetiva, foram exploradas as duas taxas do IGV existentes, a saber: taxa reduzida de 10% (aplicável a óleo alimentar, gasolina, petróleo, gás butano, produtos farmacêuticos e medicinais) e uma taxa normal de 17% aplicável a todas as transmissões de bens e prestações de serviços não abrangidas anteriormente ou que não beneficiem de isenção.

Com o intuito de evitar distorções na concorrência, optou-se por regimes de divisão das categorias, ou seja, o Regime Normal e o Regime Especial, para diferentes setores de atividade como por exemplo: produtores, comerciantes, importadores, exportadores, e prestadores de serviços, em função do porte dos mesmos.

O regime de tributação encontra-se dividido em duas categorias:

- ✓ **Normal**, aplicável aos contribuintes do grupo A nos termos do CIGV;

O *regime normal ou geral* de tributação, como o próprio nome inculca, é o regime tributário que, para os efeitos do IGV, se aplica à generalidade dos agentes económicos (sujeitos passivos) e que vem regulado nos artigos 1.º a 37.º CIGV. Em consequência dos citados artigos, vê-se que este regime abrange todos os agentes económicos que são tributados em conformidade com as regras do grupo A da Contribuição Industrial, e que neste caso são as empresas com a contabilidade organizada.

- ✓ **Especial**, aplicável aos contribuintes do grupo B nos termos do mesmo Código, existindo, paralelamente, “um regime especial de tributação por estimativa” para os contribuintes de menor porte, a partir do momento em que se lhes começar a exigir o pagamento do imposto.

Nos termos dos artigos 38.º a 42.º do CIGV, está previsto um regime especial de tributação aplicável, por exclusão de partes, aos sujeitos económicos (empresas comerciais e industriais de reduzida dimensão) que não pertencem ao Grupo A da Contribuição Industrial, isto é, aos

contribuintes que, em consonância com estas disposições, não estão obrigados à entrega da declaração de registo, cujo lucro tributável é determinado com base no volume de negócios presumido, igual ou superior a 12 unidades de conta. (art.51.º, n.º5 do CIGV explica que uma unidade de conta (UC) corresponde ao valor do salário mínimo – 29000 FCFA – multiplicado por um agregado de seis pessoas assalariadas: $1 UC=29000*6=174000$; ou seja, $12 UC=174000*12=2.088000$ FCFA, que em euros corresponde a cerca de 3200 euros)

Tendo presente apenas os contribuintes de “menor porte”, é de referir que o mencionado regime especial de tributação apresenta as seguintes características:

- a) Primeiro, no que diz respeito à determinação do valor do imposto anual devido pelo sujeito passivo, esta operação é feita através da *“aplicação da taxa do imposto sobre o resultado da multiplicação do volume de negócio definitivamente presumido pelos serviços da DGVT pelo coeficiente de margem de lucro considerado para fins de liquidação da Contribuição Industrial (artigo 38.º, n.º 2, alínea a) CIGV).*
- b) Segundo, no respeitante à utilização do contribuinte-substituto, quanto aos bens que são vendidos através do comércio a retalho, cujo imposto devido será liquidado, com base numa estimativa ou por substituição, de acordo com cada fatura emitida pelo fornecedor.

Os contribuintes sujeitos a este regime são, ao abrigo do n.º 5 do artigo 38.º do Código, registados oficiosamente mediante a fixação definitiva do volume de negócios presumido, bem como do imposto devido. Sendo que, após a determinação do valor anual do imposto devido, os serviços competentes indicam o valor concreto de cada uma das prestações trimestrais.

Nos termos do artigo 39.º, n.º 1 do Código, o pagamento faz-se, de três em três meses, na recebedoria das finanças competente ou no banco indicado para o efeito pela autoridade competente, até ao último dia de cada trimestre do ano a que diz respeito o imposto.

Ainda de acordo com o regime especial, e em conformidade com o artigo 42.º, n.º 1 do Código, os sujeitos passivos não liquidam o imposto na transmissão de bens ou prestação de serviço, nem sequer estão autorizados a deduzirem qualquer parcela dos impostos liquidados pelos seus fornecedores.

No entanto, o Código permite, no seu artigo 42.º, n.º 1, que os sujeitos passivos em regime especial podem optar livremente pelo regime normal de tributação, sendo necessário para tal uma mera comunicação nesse sentido dentro de 15 dias subsequentes a notificação da DGCI sobre a fixação do volume de negócios e do imposto devido, ou nos 30 dias após a tomada de

conhecimento do montante do imposto fixado nos anos subsequentes à inscrição no registo. Obtidas as condições que acabamos de explicitar, o contribuinte pode, a partir do primeiro dia do mês de janeiro, começar a beneficiar do regime simplificado de tributação, devendo para tal manifestar essa vontade.

Para além do pagamento do imposto devido até ao último dia de cada trimestre do ano a que o imposto diz respeito, os sujeitos passivos submetidos ao regime simplificado de tributação estão sujeitas, nos termos da parte final do n.º 1 do artigo 39.º e das diversas alíneas do artigo 40.º, as seguintes obrigações, designadamente: (i) entrega da declaração de cancelamento do registo no prazo de 30 dias a contar da cessação de atividade; (ii) arquivamento das faturas ou documentos equivalentes emitidos no âmbito da sua atividade, durante cinco anos; (iii) menção da sigla “IGV – Regime Simplificado de Tributação”, quando solicitado pelo adquirente; (iv) tomada de conhecimento do montante de imposto fixado pelos serviços da DGCI, nos anos subsequentes aos da sua inscrição.

Por último, convinha acrescentar que algumas regras do regime normal de tributação são aplicáveis com as necessárias adaptações ao regime especial de tributação, tais como, as que constam dos artigos 4.º (atividade de produção), 15.º (taxa), 25.º (declaração de inscrição no registo), 27.º (faturação) e 36.º (competência territorial da Repartição das Finanças).

Como acima referido e consagrado no Código de IGV, temos duas categorias: grupos A/B dos contribuintes.

Para os contribuintes do grupo **A**, encontram-se:

- ✓ Produtores;
- ✓ Comerciantes;
- ✓ Importadores;
- ✓ Exportadores;
- ✓ Prestadores de serviços;

São classificados contribuintes de grupo A, por serem aqueles que são obrigados a ter a escrituração contabilística regular, e estarão sujeitos ao **regime normal de tributação**.

Para os contribuintes do grupo **B**, encontram-se:

- ✓ Produtores;
- ✓ Comerciantes;

- ✓ Prestadores de serviços;

Enquadram-se nesta categoria, aqueles que se assumem não possuírem estruturas adequadas ao cumprimento das obrigações contabilísticas do regime geral, daí, ser-lhes-á aplicados **regime especial de tributação**.

Para todos os efeitos, aos contribuintes de menor porte, a partir do momento da exigibilidade do imposto, aplicar-se-lhes-á um regime especial de tributação por estimativa ou por substituição.

Como podemos constatar no IGV da Guiné-Bissau, e conhecendo a realidade guineense, existem mecanismos frágeis, e, por conseguinte, muito vulneráveis e propícios a fraude e a evasão fiscal. Claramente os contribuintes classificados no grupo da categoria B, do Código de IGV poderão ser os beneficiados, visto que se assumem como os de menor porte sem controlo efetivo de volume de vendas e de imposto a pagar. Assim, em muitos casos, só se afiguram nesta categoria precisamente para tirar os proveitos das lacunas existentes no referido enquadramento. Nomeadamente o fraco controlo das vendas reais, valores de compra de mercadorias e prestações de serviço “sem documentos legais”.

Daí que os contribuintes classificados no grupo da categoria B, através do referido enquadramento, poderão ser potenciais agentes das situações de distorção à concorrência, na medida em que sabemos que o comportamento dos agentes económicos está longe da legalidade.

Logo, a maioria desses agentes faz questão a todo o custo de se integrar nos contribuintes de menor porte, visto que no momento da exigibilidade do imposto aplicar-se-lhes-á um regime especial de tributação por estimativa ou por substituição.

Em virtude da demonstrada ineficiência na arrecadação das receitas fiscais na Guiné-Bissau, e da necessidade de acompanhar as economias dentro das organizações de que a Guiné é parte integrante, torna-se imperativa a implementação de um imposto com características do IVA com o propósito de acompanhar a integração do país nas Comunidades dos Estados da África Ocidental, CEDEAO, bem como dos países da UEMOA.

1.2.4. A importância do IGV – eficácia ou não?

Note-se que, apesar da eficácia do IGV não ser total, este imposto foi sobremaneira importante no sentido de uma melhor integração da Guiné Bissau na CEDEAO e UEMOA, com vista a apoiar o país no movimento da integração económica, regional e internacional e

consequentemente ajudar o país a ter mecanismos para estabilização da inflação a níveis baixos, devido à inexistência de pressões significativas da procura interna.

No entanto, esta primeira reforma fiscal visava não apenas proporcionar uma maior arrecadação das receitas e a justiça fiscal, mas também servir de base a uma convergência total ao IVA de modo a acompanhar a evolução económica dos países da comunidade.

Ora, a concretização da referida e tão importante reforma fiscal passou necessariamente pela implementação do IGV, suprimindo desta forma a lacuna existente na antiga legislação tributária nacional. Conforme acima referido, o grande objetivo deste novo imposto é apoiar o país no movimento de integração económica, regional e internacional, facilitando desta forma, a adoção da Diretiva 02/98/UEMOA de 22 de dezembro relativa a harmonização das legislações dos EM e modificada pela Diretiva n.º 02/2009/CM/UEMOA, de 27 de março.

A Guiné Bissau, já por si, tem um crescimento económico anémico, dependendo em muito das ajudas externas. É um país de produtividade baixa, a competitividade é quase nula e, por conseguinte, os elevados desequilíbrios estruturais e macroeconómicos devido à instabilidade política e social têm sido o grande desestabilizador do aparelho produtivo do Estado, que por sua vez se traduzem em desequilíbrios quer a nível interno como externo.

A constante instabilidade deu aso ao crescimento do setor “informal”, o que não foi muito abonatório para os países frágeis, que precisam de atualizações de dados estatísticos dos fluxos económicos de modo a permitirem uma avaliação dos factos reais pelos parceiros de desenvolvimento.

O mercado paralelo ganhou um peso considerável na economia guineense, mais concretamente no que toca ao incremento da troca direta, (por exemplo: castanha de caju, maior produto de exportação). A troca direta é de todo incompatível com a implementação do conceito atual do modelo de tributação, gerando assim rendimentos especulativos que permanecem fora do sistema de tributação.

E, mesmo que a implementação do IGV nesta reforma fiscal não tenha conseguido cumprir todos os objetivos que os fiscalistas ambicionavam, esta foi, no entanto, uma autêntica (r)evolução no sistema fiscal guineense, conduzindo este país a uma maior proximidade aos seus congéneres e abrindo portas à implementação do IVA – que aqui defendemos como seu sucessor.

1.2.5. Contribuição Industrial

À semelhança do IGV, já com a aprovação do Código da Contribuição Industrial através do Decreto n.º 39/83 de 30 de dezembro, consolidou-se toda a tributação parcelar sobre rendimentos provenientes da atividade comercial e industrial, estabelecendo-se três categorias de Contribuintes (A, B e C), correspondendo aos grandes, médios e pequenos comerciantes e industriais.

O Imposto de consumo e fabrico, mediante aplicação da taxa específica prevista no Decreto n.º 12/78, de 20 de maio, foi alterada pela utilização do método de presunção da produção, de acordo com a capacidade instalada e os elementos conhecidos sobre a laboração das empresas. Esta alteração deveu-se, fundamentalmente, à dificuldade do cálculo exato da produção de cada indústria, por falta de mecanismos eficientes de fiscalização. Deste modo, mais uma vez, permitindo aos comerciantes ajustarem as suas posições ao regime que lhes é mais conveniente.

Na sequência das análises efetuadas sobre as referidas reformas, conclui-se que os objetivos preconizados eram uma quimera, entre eles:

- ✓ Eficiência económica - Perante pressões de natureza política para um desenvolvimento mais envolvente, quer sob o ponto de vista económico quer sob o ponto de vista social, através do alargamento das redes de educação e saúde, a evolução das despesas públicas apresenta logo após a independência uma tendência crescente, o que obrigou à alteração do sistema fiscal de forma a garantir-se o nível das receitas pretendidas;
- ✓ Efetividade administrativa - Logo a seguir à independência, assistiu-se a uma evolução no sentido da inadequação do sistema tributário herdado do colonialismo português à nova realidade conjuntural. A sua complexidade tornava a respetiva compreensão e gestão eficiente difícil para os contribuintes e para as autoridades fiscais, o que aumentava os chamados custos de administração e cumprimento. Impunha-se deste modo a reforma do sistema fiscal adaptado a realidade Guineense;
- ✓ Justiça Tributária - A tributação de rendimentos reais pretende que o esforço exigido a cada cidadão seja proporcional à sua capacidade contributiva.

Até à presente data, não se conseguiu atingir tais objetivos porque, efetivamente, não foram criadas as condições necessárias e indispensáveis, designadamente, a adequação da legislação, a preparação e formação de quadros técnicos, a que se acresce uma grande carência de meios

logísticos e salários praticados muito baixos. Com efeito, a Administração Fiscal guineense gere os processos de liquidação, cobrança e fiscalização numa quase ausência de meios informáticos e sem um sistema de software configurado de raiz para o regime fiscal, como seria natural, numa administração moderna e eficiente.

Conforme acima referido, as sucessivas instabilidades políticas na Guiné-Bissau não permitem um acompanhamento sólido das exigências do munto atual nem do desenvolvimento social e tecnológico, daí a que o seu sistema fiscal dificilmente poderá acompanhar as evoluções e as novas técnicas de arrecadação das receitas.

Ou seja, é um sistema que se caracteriza por uma situação de subdesenvolvimento e constrangimentos de alto nível que passo a elencar:

- ✓ Um conjunto de legislação dispersa e nem sempre adaptada à administração nem às novas classes de contribuintes;
- ✓ Inelasticidade, pois não possibilita uma evolução proporcional entre o aumento do rendimento nacional e o aumento das receitas fiscais;
- ✓ Atinge apenas uma parte reduzida da potencialidade contributiva existente;
- ✓ As bases de tributação são diminutas e pouco diversificadas;
- ✓ Dificuldades em tributar rendimentos reais, com permanente recurso a métodos de presunção;
- ✓ Pouca fiabilidade dos sistemas contabilísticos;
- ✓ Reduzido papel concedido aos impostos diretos no conjunto das receitas fiscais, sendo preponderante o peso dos impostos indiretos e dos impostos sobre o comércio externo;
- ✓ Dificuldades de administração dos impostos por escassez de pessoal qualificado e de meios técnicos, informáticos e logísticos, com o conseqüente aumento da evasão fiscal;
- ✓ Incipiente consciência fiscal dos contribuintes e deficiente controlo jurídico do setor (técnica legislativa, informação jurídica, elaboração doutrinal, papel dos tribunais, garantias dos contribuintes, etc.). (Relatório FMI n.º 13/197)

Em jeito de conclusão, destaca-se que a reforma fiscal de 1997 foi um instrumento fulcral para a promoção de maior justiça fiscal, tentando deixar o sistema mais equitativo e promovendo a obtenção das receitas públicas necessárias ao desenvolvimento do país. Contudo necessita de

se desenvolver de uma forma harmoniosa onde se privilegie, para além do aspeto financeiro, a eficiência económica, a efetividade administrativa e a melhoria da relação entre os contribuintes e a autoridade tributária, estabelecendo desta forma mais confiança e garantias de que realmente os impostos retidos visaram a satisfação da necessidade coletiva do Estado.

Destaca-se a opção pela taxa única e o alargamento da base tributária, como instrumento de ordem prática, na medida em que o aumento do número de taxas pode traduzir-se num aumento significativo das dificuldades de natureza administrativa e não ser compensado por uma melhoria significativa em termos de equidade. Refira-se ainda que a introdução de um IVA deste tipo seria particularmente facilitada se fosse precedida pela fusão das duas taxas, atualmente em vigor, do IGV.

1.3. Incidências

Em seguida, vamos sumariamente aferir, à luz do regime geral do IGV, como está disciplinada as matérias relativas à incidência real ou objetiva, a incidência subjetiva, a exigibilidade do imposto, as isenções, as taxas, bem como as questões relativas ao procedimento tributário (liquidação, determinação do valor tributável, cobrança etc).

1.3.1. A incidência objetiva

Em conformidade com o artigo 1.º do CIGV, a incidência real ou objetiva em sede do Imposto Geral sobre as Vendas e Serviços, apura-se a partir do recorte que este artigo faz das operações tributáveis, nos termos do qual estão sujeitas a este tipo de imposto, as seguintes operações tributáveis:

- a) As transmissões de bens móveis corpóreos efetuados no território nacional, a título oneroso, por um sujeito passivo agindo como tal;
- b) As importações de bens;
- c) As prestações de serviços em geral efetuadas no território nacional ou a entidades estabelecidas no território nacional, a título oneroso, por um sujeito passivo agindo como tal”.

Vejamos como o CIGV guineense define cada uma destas operações tributáveis:

No respeitante às transmissões de bens, segundo o artigo 3.º, n.ºs 1 e 2, estas correspondem à transferência onerosa do direito de propriedade de bens corpóreos, sendo considerados para este efeito como corpóreos a água, o gás, o calor, o frio e similares. São também tidas como

transmissões, as operações de afetações de bens da empresa ao uso próprio do pessoal, ou a fins alheios a atividades da empresa, bem como as transmissões gratuitas de bens, relativamente às quais o sujeito passivo não tenha documento comprovativo da liquidação do imposto ou tenha reduzido o imposto, e ainda a não devolução, no prazo de três meses a contar da data de entrega ao destinatário, de bens enviados à consignação.

A atividade de produção é definida como sendo toda aquela que é desenvolvida pelas pessoas singulares ou coletivas que operam no domínio da produção, fabrico ou transformação de bens, independentemente dos processos ou meios utilizados.

Relativamente à importação de bens, esta é definida, pelo artigo 5.º do Código, a partir das operações sujeitas à legislação aduaneira.

Quanto às prestações de serviços, é de assinalar que, nos termos do artigo 6.º do Código, estas são os serviços prestados por pessoas singulares ou coletivas sem vínculo de emprego com o destinatário de serviço e a título oneroso. Abrange, designadamente, as situações previstas na alínea a) do n.º 1 (os serviços de fornecimento de alojamento, refeições, bebidas e outros serviços hoteleiros); situações elencadas na alínea b) (telecomunicações e serviços conexos); situações referenciadas na alínea c) (serviços portuários e aeroportuários); casos previstos na alínea d) (serviços de segurança privada); também as situações previstas na alínea e) (transporte rodoviário de cargas e contentores e de passageiros; serviços gráficos e de reprodução de cópias; manutenção de máquinas, veículos, equipamentos; assistência técnica e outros serviços não especificados (como por exemplo, cessão de direitos de autor, licenças e marcas).

Ainda são equiparados a prestações de serviços, os prestados a título gratuito pela própria empresa, tendo em vista a satisfação das necessidades do próprio empresário, do pessoal ou ainda a fins alheios à empresa.

A tributação de prestação de serviços em sede do IGV, requer, de acordo com o artigo 6.º, n.º 3 do Código, que os prestadores ou beneficiários de serviços tenham sede, estabelecimento estável ou domicílio no território nacional, onde o serviço é prestado.

1.3.2. A incidência subjetiva

Segundo ao artigo 2.º do CIGV respeitante a incidência pessoal, são sujeitos passivos do IGV na Guiné-Bissau: a) o contribuinte; b) o contribuinte-substituto; c) o responsável.

Convém deixar claro que, de acordo com o CIGV, o sujeito da obrigação tributária na Guiné-Bissau, para os efeitos do IGV, é a figura de responsável ou agente de retenção.

Esta opção tomada pelo legislador guineense de acolher a figura do responsável ou agente de retenção como sujeito passivo do IGV, vai ao sentido que o sujeito do imposto, tanto pode ser um contribuinte com um terceiro, partindo da ideia de que, em consonância com a tradicional repartição ou distinção tripartida (clássica) do Direito Tributário, pode não haver coincidência ou nem existir identidade entre aquele, seja ele pessoa jurídica singular ou coletiva, a quem a lei impõe a obrigação tributária derivada de um fato tributário (commumente designado por contribuinte) com aquele, neste caso, pessoa jurídica, que por imposição da lei fica obrigado, no lugar do contribuinte, a cumprir as prestações materiais e formais da obrigação tributária e, noutros casos, pode recair a pessoa jurídica que a lei considera, conjuntamente com os outros sujeitos passivos, responsável pela dívida do imposto (responsável ou agente de retenção).

1.4. Exigibilidade do Imposto

No tocante a questão da exigibilidade do IGV, isto é, o direito que assiste a administração fiscal guineense de poder exigir, a partir de certo momento, o pagamento do imposto, o artigo 7.º, n.º 1 do CIGV estabelece que a exigibilidade nasce ou verifica-se, (i) no momento em que os bens são postos à disposição do adquirente ou no da sua alienação, (ii) no momento da realização da prestação de serviços e, quanto às importações, (iv) no momento da realização do desembaraço aduaneiro, ou na data em que termina o prazo para a reexportação dos bens importados temporariamente sem que este ocorra ou quando se realize a sua arrematação ou venda.

Senão vejamos a letra da própria lei:

“Sem prejuízo do disposto nos números seguintes, o imposto é devido e torna-se exigível:

- a) Nas transmissões de bens, no momento da sua alienação ou em que os bens são postos à disposição do adquirente;
- b) Nas prestações de serviços, no momento da sua alienação;
- c) Nas importações, no momento em que se efetue o ato de desembaraço alfandegário, ou quando termine o prazo para a reexportação de bens importados temporariamente sem que esta ocorra, ou se realize a arrematação ou venda”.

Porém, os números seguintes do artigo em causa contêm alguns desvios a regra geral, sobretudo quando esteja em causa às transmissões de bens que requerem transporte pelo fornecedor ou terceiros, sendo que, em relação a esta situação considera-se que:

- os bens estão à disposição do adquirente no momento em que se inicia o transporte (n.º 2, primeira parte);
- no caso de implicar a instalação ou montagem por parte do vendedor no momento em que deixam a dependência do vendedor para serem instalados ou montados (n.º 2, segunda parte);
- na arrematação ou venda judicial ou administrativa, conciliação e contrato de transação, quando se realizarem os respetivos atos (n.º 3).

Outro desvio existente é o que resulta do número 4 do artigo 7.º do CIGV, segundo o qual nas operações de importações, reguladas pela legislação aduaneira, e nas situações de prestações de serviços, efetuadas pela empresa, a título gratuito, com vista às necessidades dos particulares, do seu pessoal ou a fins alheios à empresa, o imposto só é exigível no momento em que as respetivas afetações de bens ou as prestações de serviços tiveram lugar.

Já no que diz respeito à transferência de bens, de um sujeito para outro estabelecimento de um mesmo sujeito passivo, o imposto só é devido e exigível no momento em que se verifique a transferência dos bens (n.º 5).

Quanto aos bens enviados à consignação, o n.º 6 do artigo 7.º do CIGV dispõe que a sua não devolução decorrido o prazo de três meses a contar da data da entrega ao destinatário, torna o imposto exigível.

Acrescente-se que, nos termos do n.º 7 do artigo 7.º do CIGV, quando “Salvo prova em contrário, aceite pela Direção Geral das Contribuições e Impostos” são objeto de transmissão os bens adquiridos, importados ou produzidos “que não se encontrem nas existências dos seus estabelecimentos... e os que tenham sido consumidos em quantidade que ... devam considerar-se excessivos, o imposto é exigível no termo da verificação de tais fatos.

Ainda no tocante aos desvios à regra de exigibilidade constante do n.º 1 do artigo 7.º do CIGV, resulta que quando esteja em causa transmissões de bens e prestações de serviços de carácter continuado, das quais resultam pagamentos sucessivos, o imposto torna exigível a partir do momento em que os bens são postos à disposição e as prestações realizadas ou, para sermos mais elucidativo, no termo do período dos respetivos pagamentos.

Fora desse extenso quadro de excecionalidade à regra geral sobre a exigibilidade do IGV que tentamos desmistificar um a um, há ainda outros desvios em matéria da exigibilidade do imposto que se verificam nas situações em que há obrigação de emissão de faturas. Por força do disposto no artigo 8.º concretizado pelo artigo 27.º, ambos do CIGV, quando resulta para o sujeito passivo a obrigação de emitir fatura ou documento equivalente, nas situações de

transmissão de bens ou prestações de serviços: (i) no momento da emissão, quando for respeitado o prazo (alínea a)); (ii) no momento em que termina, no caso de o prazo não ser respeitado (alínea b)); (iii) quando as operações dêem lugar ao pagamento, ainda que parcial, antes da emissão da fatura ou documento equivalente, considera-se exigível o imposto no momento do seu recebimento. Esta regra aplica-se ainda às situações em que a emissão dos documentos comprovativos se verifica antes das operações tributáveis (artigo 8.º, n.º 2 do CIGV).

1.5. Regimes especiais de tributação

Nos termos dos artigos 38.º a 42.º do CIGV, está previsto um regime especial de tributação aplicável, por exclusão de partes, aos sujeitos económicos (empresas comerciais e industriais de reduzida dimensão) que não pertencem ao Grupo A da Contribuição Industrial, isto é, aos contribuintes que, em consonância com estas disposições, não estão obrigados à entrega da declaração de registo, cujo lucro tributável é determinado com base no volume de negócios presumido, igual ou superior a 12 unidades de conta.

Tendo presente apenas os contribuintes de “menor porte”, é de referir que o mencionado regime especial de tributação apresenta as seguintes características:

- a) Primeiro, no que diz respeito à determinação do valor do imposto anual devido pelo sujeito passivo, esta operação é feita através da “aplicação da taxa do imposto sobre o resultado da multiplicação do volume de negócio definitivamente presumido pelos serviços da DGVT pelo coeficiente de margem de lucro considerado para fins de liquidação da Contribuição Industrial (artigo 38.º, n.º 2, alínea a) CIGV).
- b) Segundo, no respeitante à utilização do contribuinte-substituto, quanto aos bens que são vendidos através do comércio a retalho, cujo o imposto devido será liquidado, com base numa estimativa ou por substituição, de acordo com cada fatura emitido pelo fornecedor.

Os contribuintes sujeitos a este regime são, ao abrigo do n.º 5 do artigo 38.º do Código, registados oficiosamente mediante a fixação definitiva do volume de negócios presumido, bem como do imposto devido. Sendo que, após a determinação do valor anual do imposto devido, os serviços competentes indicam o valor concreto de cada uma das prestações trimestrais.

Nos termos do artigo 39.º, n.º 1 do Código, o pagamento faz-se, de três em três meses, na recebedoria das finanças competente ou no banco indicado para o efeito pela autoridade competente, até ao último dia de cada trimestre do ano a que diz respeito o imposto.

Ainda de acordo com o regime especial, e em conformidade com o artigo 42.º, n.º 1 do Código, os sujeitos passivos não liquidam o imposto na transmissão de bens ou prestação de serviço, nem sequer estão autorizados a deduzirem qualquer parcela dos impostos liquidados pelos seus fornecedores.

No entanto, o Código permite, no seu artigo 42.º, n.º 1, que os sujeitos passivos em regime especial podem optar livremente pelo regime normal de tributação, sendo necessário para tal uma mera comunicação nesse sentido dentro de 15 dias subsequentes a notificação da DGCI sobre a fixação do volume de negócios e do imposto devido, ou nos 30 dias após a tomada de conhecimento do montante do imposto fixado nos anos subsequentes à inscrição no registo. Obtidas as condições que acabamos de explicitar, o contribuinte pode, a partir do primeiro dia do mês de janeiro, começar a beneficiar do regime simplificado de tributação, devendo para tal manifestar essa vontade.

Para além do pagamento do imposto devido até ao último dia de cada trimestre do ano a que o imposto diz respeito, os sujeitos passivos submetidos ao regime simplificado de tributação estão sujeitas, nos termos da parte final do n.º 1 do artigo 39.º e das diversas alíneas do artigo 40.º, as seguintes obrigações, designadamente: (i) entrega da declaração de cancelamento do registo no prazo de 30 dias a contar da cessação de atividade; (ii) arquivamento das faturas ou documentos equivalentes emitidos no âmbito da sua atividade, durante cinco anos; (iii) menção da sigla “IGV – Regime Simplificado de Tributação”, quando solicitado pelo adquirente; (iv) tomada de conhecimento do montante de imposto fixado pelos serviços da DGCI, nos anos subsequentes aos da sua inscrição.

Por último, convinha acrescentar que algumas regras do regime normal de tributação são aplicáveis com as necessárias adaptações ao regime especial de tributação, tais como, as que constam dos artigos 4.º (atividade de produção), 15.º (taxa), 25.º (declaração de inscrição no registo), 27.º (faturação) e 36.º (competência territorial da Repartição das Finanças).

1.6. Isenções

No respeitante às isenções, atendendo ao sujeito junto do qual se concretizam, são concedidas isenções a determinadas operações, os quais se agrupam em duas situações distintas: (i) as

isenções reais ou objetivas e (ii) as isenções pessoais ou subjetivas. Todas elas vêm previstas no n.º 1 do artigo 9.º do Código. Vejamos, pois, cada uma dessas situações.

a) Isenções pessoais ou subjetivas:

- são beneficiários das isenções a importações definitivas de bens, as pessoas jurídicas singulares (cooperantes, emigrantes, antigos combatentes) ou coletivas (missões diplomáticas numa base de reciprocidade e as organizações internacionais de que a Guiné-Bissau é parte);

- são beneficiários das isenções a importações temporárias de bens, ainda que venham a ser objeto de reparação ou benefício, as pessoas cuja atividade consista na reparação ou beneficiação, desde que os bens em causa sejam reexportados no prazo e termos estabelecidos na legislação aduaneira;

- são beneficiários das isenções a transmissões de bens, os estabelecimentos cuja atividade não se reconduz a produção, nem a importação de bens.

b) Isenções reais ou objetivas:

- estão isentos do IGV, as prestações de serviços e a produção de bens que não ultrapassem anualmente um determinado valor (12 unidades de conta);

- Também estão isentos do pagamento do IGV, as exportações de bens e serviços que são realizados regularmente.

1.7. Determinação da matéria colectável

A matéria coletável no IGV é constituída pelo “valor tributável” das transmissões de bens e das prestações de serviços, efetuadas no território nacional, a título oneroso, pelas importações e reimportações de bens. Na definição do valor tributável, o CIGV distingue, nos seus artigos 10.º e 11.º, as operações internas das operações externas. Nesta conformidade, o valor tributável nas operações internas (transmissões de bens e prestações de serviços é o valor do preço (bruto) da venda antes de feitas qualquer tipo de deduções para apuramento do valor líquido dos bens e serviços. O que equivale dizer que preço a ter em conta, para efeito de tributação, é o preço da venda dos produtos (bens e serviços), incluindo todos os encargos suportados anteriormente.

Por força do artigo 12.º do Código, na determinação do valor tributável dos bens e serviços devem ser tomados em consideração os impostos, direitos, taxas e demais imposições, com exclusão, apenas, do imposto geral sobre vendas. E, como se disse noutra ocasião, é da

competência da DGCI a correção do valor que serve de base à liquidação do imposto, bem como a determinação do próprio lucro tributável, quando é impossível apurar o volume das transações, em virtude da carência dos elementos. Sendo que, os sujeitos passivos do imposto devem ser notificados para tomarem conhecimento dessas situações, para efeitos de reclamação.

1.8. As taxas

De acordo com o artigo 15.º do CIGV, o IGV tem uma taxa de 17% sobre o valor das mercadorias (isto é, taxa ad valorem) aplicável no momento em que o imposto se torna exigível, sendo que, por força do n.º 3 do artigo 15.º do Código, desde o ano de 2000 até a presente data, que as exportações de bens, os bens destinados ao consumo a bordo das transportadoras internacionais, as prestações de serviços no exterior e os serviços de transporte relacionados com exterior estão sujeitos a aplicação de uma taxa zero no processo tributário global. Contudo, isto não quer dizer que há isenção, mas sim uma significativa redução até zero do nível de tributação. Mas, a nosso ver, como esta situação perdura desde aquela data pode ser considerado como uma verdadeira isenção.

1.9. A liquidação

Relativamente a liquidação do IGV, esta operação é feita pelos sujeitos passivos do imposto. Assim, quando se tratar das transmissões de bens, esta operação competirá, respetivamente, aos produtores e transmitentes de bens elencados na al. a) dos números 1 e 2 do artigo 3.º do CIGV. No respeitante a arrematação, venda judicial ou administrativa, adjudicação conciliação ou contrato de transação ou ainda nas operações sujeitas à legislação aduaneira, a liquidação compete aos respetivos serviços, de acordo com o artigo 16.º do Código.

Já nas importações de bens, o n.º 2 do artigo 16.º do CIGV dispõe que a matéria da liquidação é da competência dos serviços aduaneiros. No que diz respeito às prestações de serviços, a liquidação do IGV é da competência dos sujeitos passivos (pessoas singulares ou coletivas), quando o prestador de serviços esteja localizado dentro do território nacional da Guiné-Bissau, ou seja, contribuidor residente; ou o beneficiário dos mesmos, no caso do prestador é um não residente, com base no n.º 3 do citado artigo 16.º do Código.

Fora as situações acima descritas, a liquidação do IGV nas situações residuais (como por exemplo, a cessão de direito de autor, marcas, licenças, etc.) compete aos serviços da DGCI.

Quanto aos momentos da liquidação do IGV, cujas fontes normativas são as alíneas a) a d) do artigo 17.º do Código, é de salientar que esta depende, em regra, da entidade com competência para a determinação do lucro tributável. Assim, nas transmissões de bens ou prestações de serviços de que resultem a emissão de fatura ou documento equivalente cuja liquidação é da competência dos sujeitos passivos, o momento para a liquidação do imposto é, em conformidade com o disposto no artigo 8.º do Código, o da sua exigibilidade. Nos restantes casos, os momentos para a liquidação do imposto são os previstos na alínea a) do artigo 7.º do Código.

Quando a liquidação é da competência dos serviços aduaneiros, o momento para a liquidação varia consoante a situação. Nas operações em que é devido o pagamento do preço, o momento será o de pagamento integral. Se o pagamento do preço vai ser feito de modo parcial, a liquidação deve acontecer durante o primeiro pagamento (primeira parte); sendo que, nos casos em que não há lugar a pagamento (tais como, nos atos de arrematação, venda, adjudicação, conciliação ou contrato de transação), o momento da liquidação é o de pagamento das custas, emolumentos ou outros encargos relativos à prática dos atos em causa. Tudo isso está estabelecido na parte final da alínea b) do artigo 17.º do Código. Sendo que, que no caso das operações relativas às importações de bens, o momento da liquidação do imposto é o do ato de desembaraço aduaneiro.

Por último, quando a liquidação competir aos serviços da DGCI, nos termos da alínea d) do artigo 17.º do Código, a liquidação faz-se durante o apuramento dos dados necessários para a sua feitura.

Entretanto, à luz do artigo 20.º do Código, o direito à liquidação pode cessar com o decurso do tempo, isto é, caduca quando for ultrapassado os cinco anos a partir da ocorrência do fato determinante da exigibilidade do imposto.

Ainda, como medida de salvaguarda dos interesses do Estado, foi estabelecido no artigo 21.º do Código, que os serviços da DGCI, podem efetuar à liquidação adicional sempre que se verificar que, na liquidação, houve erros de fato ou de direito ou omissões, de que resultou prejuízo para o Estado.

1.10. A cobrança

Tendo em vista ao pagamento do imposto em sede do IGV, os sujeitos passivos desse imposto são obrigados, ao abrigo do artigo 23.º, n.º 1 do Código, a entregar nos serviços competentes da DGCI ou em qualquer banco autorizado para efeito, juntamente com a

respetiva declaração, o montante do imposto relativo às operações realizadas no mês, cujo apuramento foi efetuado com base no artigo 37.º, do Código, a menos que se trate das situações de menção indevida do IGV, caso em que o pagamento será feito através de guia própria, no prazo de 15 dias a contar da emissão da fatura ou documentos equivalente.

Quanto ao pagamento em si do IGV, esta operação está conexas às operações associadas. Nesta conformidade, em relação ao imposto devido nas operações de importação, o imposto é pago nos serviços aduaneiros competentes ou na forma que for estabelecida pela lei aduaneira, no ato do desembaraço aduaneiro, de acordo com o n.º 2 do artigo 23.º do Código. Diferentemente, o imposto devido na transmissão de bens resultantes de atos de arrematação, venda judicial ou administrativa, conciliação ou contrato de transação, será pago no momento da liquidação (quando haja pagamento de preço ou na sua falta, no momento do pagamento das custas, emolumentos ou outros encargos relativos àqueles atos), de acordo com o disposto no n.º 3 desse mesmo artigo.

Por sua vez, quando o imposto vai ser apurado pelos serviços da DGCI, o contribuinte será, por força do disposto no n.º 5 do artigo 23.º do Código, notificado para efetuar o pagamento no prazo de quinze dias, a contar da data da notificação.

1.11. Estrutura Fiscal guineense

É essencial falar da estrutura fiscal, com o propósito de melhor entendermos o nível da arrecadação das receitas fiscais na Guiné-Bissau. Com a caracterização da estrutura fiscal guineense pretende-se dar a conhecer a forma como se articulam entre si os diversos impostos ao longo do período de contribuição, absoluta e relativa, de cada fonte de receita fiscal e, de algum modo, evidenciar a preferência fiscal do país face aos outros países da UEMOA.

Esta relação positiva pode ficar a dever-se ao facto de variável representativa da participação do sector agrícola no PIB servir para exprimir o efeito do rácio das exportações, uma vez que a economia guineense é dominada pelo sector primário e está preenchido quase exclusivamente pela monocultura da castanha de caju, principal produto de exportação. De facto, a Guiné-Bissau depende quase apenas do sector agrícola e rural quer pela sua contribuição para a formação do PIB (50%); quer para as receitas de exploração (93%); quer para o emprego (82%) e inclusivamente até para o orçamento de estado.

O grau de abertura ao exterior representado pelo rácio das importações no PIB é estatisticamente significativo apresentando sinal positivo, o que já era esperado, uma vez que existe maior facilidade administrativa da tributação das transações com o exterior,

designadamente, por força do controlo nas fronteiras, permitindo afirmar que o *ratio* fiscal cresceu na Guiné-Bissau cerca de 0,19 pontos percentuais por cada um por cento de aumento do rácio das importações, segundo a tese de Tese Malam Cassamá.

Sendo a agricultura o setor que mais contribui para a formação do PIB, deve realçar-se o seu contributo, o grau de participação na economia guineense e por conseguinte, a forma como pode ter maior contributo a nível fiscal para a economia, e por fim, a necessidade do alargamento da base tributária.

Numa transição do IGV para o IVA, há que considerar a desigualdade a nível da tributação no regime em vigor, e ter em conta melhor enquadramento de modo a ser mais equitativo na distribuição da carga fiscal, pois é a existência de uma relação direta entre esta variável (agricultura) e o nível de fiscalidade, que reflete o efeito do rácio das exportações, uma vez que, a economia guineense é dominada pelo sector primário que é esta preenchido quase exclusivamente pela monocultura da castanha de caju, principal produto de exportação.

As constantes instabilidades político-militares, mais concretamente o conflito político-militar de 1998, demonstraram o baixo nível de desenvolvimento económico e a instabilidade política como principais razões subjacentes ao insucesso no apuramento do nível de fiscalidade e consequentemente o nível das receitas fiscais na Guiné-Bissau, a par dos aspetos relacionados com o próprio sistema fiscal. A proposta da reforma de IGV foi precisamente no ano de 1997 e um ano depois deu-se o conflito militar, conflito este que conduziu ao fracasso na materialização do sistema do IGV, visto que este se encontrava na fase de amadurecimento.

Sem prejuízo do conflito militar, o sistema do IGV por si só apresentava deficiências de carácter preocupante tendo em conta que as reformas fiscais levadas a cabo se encontram claramente desajustadas, sendo imperioso enquadrar o IGV nos objetivos gerais das políticas definidas pelo Governo e na Constituição da República.

Face ao modelo de imposto que vigorava, o IGV apresenta claro, vantagens significativas quer a nível de arrecadação das receitas como na distribuição da tributação da carga fiscal para diferentes sectores de atividade de uma forma mais equitativa. Contudo com esta mesma reforma mantiveram-se um conjunto de impostos especiais sobre o consumo e o imposto extraordinário sobre as exportações de castanha de caju.

1.12. Alargamento da base tributável e Dinamismo fiscal

Após profunda análise, e segundo os estudos revelados pelo Fundo Monetário Internacional (FMI), o dinamismo fiscal da Guiné-Bissau continua a ser baixo em comparação com os outros países da África Subsariana, o que poderá constituir mais um facto que explica a ineficiência na arrecadação de receitas.

Um aumento das receitas fiscais pode ser conseguido pelo alargamento da base tributável, inclusive através da racionalização das isenções fiscais existentes, e pelo reforço das administrações fiscais e aduaneiras a médio prazo. Esforços esses que poderão ser alargados dentro das organizações em que o país está inserido. A título dum exemplo realista, o aumento da taxa do IGV e a suspensão das isenções do imposto sobre combustíveis podem aumentar em 0,4% o PIB. O aumento dos preços de referência e a recuperação nas exportações de caju devem cada uma aumentar as receitas fiscais em 0,2% do PIB. Tendo estes pressupostos em consideração, a matéria da tributação aumenta exponencialmente. (Relatório FMI n.º 13/197)

O desempenho da Guiné-Bissau em matéria de tributação é o mais baixo comparativamente aos seus pares regionais da UEMOA, como revela esse mesmo estudo. O rácio de impostos efetivos da Guiné-Bissau em relação ao PIB fica aquém do seu potencial em 12% do PIB. (Relatório FMI n.º 13/197)

Ainda nesse mesmo estudo, foi revelado que a receita fiscal da Guiné-Bissau não tem acompanhado o crescimento económico. Facto este que podemos constatar no próprio relatório, assim se explica que a elasticidade da receita para três tipos de impostos (totais, diretos e indiretos) para a Guiné-Bissau, no período 2000/2011, foi inferior à unidade e semelhante à dos países mais frágeis da África Subsariana, e também inferior a todas as médias da UEMOA e da África Subsariana.

Os resultados registados na Guiné-Bissau a nível de três categorias são frágeis e inferiores à média da UEMOA, contudo os impostos indiretos têm a maior elasticidade, seguidos pelos impostos totais e pelos impostos diretos. (Relatório FMI n.º 13/197)

A este propósito, o FMI, sendo um dos maiores parceiros de desenvolvimento e por sua vez seu maior credor, encetou esforços no sentido de ministrar a melhor organização da autoridade tributária guineense, nomeadamente nos programas de reformas das autoridades e os esforços de capacitação, na área de administração fiscal e aduaneira, num programa plurianual para a modernização da administração fiscal ao abrigo de um fundo fiduciário específico.

O governo da Guiné-Bissau, por seu turno, mostrou grande abertura e até equacionou a possibilidade de um alargamento da base tributável tendo em conta a assistência prestada pelo FMI. No sentido de colaborar para materialização da referida reforma pretende-se estabelecer uma unidade para consolidar os esforços de reforma orçamental e avançar para adoção do IVA. Assim, será possível o alargamento da base tributável, e a revisão do sistema das pensões dos colaboradores da função pública com vista a limitar as transferências por parte do Governo.

Na sequência desta parceria proposta pelo FMI, seguiram-se as seguintes recomendações do departamento fiscal do FMI:

No plano da fiscalidade indireta não aduaneira:

- A transformação do IGV num IVA aplicado numa base tão ampla quanto possível, que inclui as prestações de serviços e as importações, mas com exclusão das exportações. A introdução do IVA deverá ser feita de uma forma gradual e faseada, tendo em atenção as necessidades de informação e de formação dos contribuintes e da administração fiscal, visando a sensibilização e capacitação para um imposto moderno e já em vigor em mais de 150 países, mas mais exigente e sofisticado e que coloca novos desafios, designadamente na questão do processamento e controlo dos reembolsos do imposto;

No plano da Administração fiscal e aduaneira em geral:

- Implementação de reformas organizativas, que incluem uma maior autonomia institucional, uma remodelação da estrutura organizativa dos serviços de cobrança fiscal e uma melhoria na área das informações e apoio ao contribuinte;

- Ações formativas internas e externas quer nos funcionários da administração fiscal quer aos contribuintes em geral, através da colaboração com as associações de classe;

- Revisão da legislação e da regulamentação fiscal e aduaneira de modo a reduzir drasticamente o âmbito de aplicação de eventuais isenções, incluindo a revogação de todas as disposições relativas a renúncia fiscal contidas no Código sobre o investimento; a fixação de limites aos prazos de vigência das isenções e interdição da renovação das mesmas; as isenções concedidas a ONG'S devem ser objeto de um controlo rigoroso e, sempre que possível, restringidas a quantidades específicas de determinados bens durante períodos de tempo limitados;

- Criação de uma base de dados para efeitos tributários a nível nacional, permitindo o conhecimento da realidade dos diversos impostos e o cruzamento da informação;

- Aumento da capacidade de fiscalização: as ações de fiscalização devem definir alvos precisos e centrar-se num único imposto, cobrindo apenas um curto espaço de tempo, isto é, as fiscalizações devem ser desencadeadas pela deteção de uma discrepância na declaração fiscal ou não entrega de declaração, em especial por uma grande empresa. Uma fiscalização de âmbito geral deverá ser levada a cabo em casos de fraude grave ou repetida detetada no decurso de inspeções-alvo.

- Reforço dos procedimentos aduaneiros com base na avaliação de riscos e de controlos seletivos orientados para bens e empresas de alto risco.

- O processamento da importação é o primeiro e o mais importante procedimento a reformular, com especial ênfase nas normas, codificações e formulários.

Os procedimentos devem visar:

- 1) Assegurar que todos os bens são declarados e colocados sob controlo aduaneiro;
- 2) O processamento das declarações de importação com base no princípio da autoliquidação;
- 3) Reduzir ao mínimo o número de fases de processamento;
- 4) Instituir inspeções seletivas e efetivas de bens;
- 5) O levantamento dos bens dos controlos aduaneiros no mínimo espaço de tempo possível;
- 6) Assegurar o pagamento e depósito na conta do governo do montante correto da coleta;
- 7) Garantir que são prestadas as informações necessárias à elaboração em tempo oportuno das estatísticas comerciais.

- Adoção de procedimentos destinados a verificar os valores declarados para os efeitos aduaneiros quer no momento do levantamento dos bens do controlo aduaneiro quer, seletivamente, numa base de verificação pós-levantamento.

A introdução de uma verificação pós-desalfandegamento revela-se particularmente útil como apoio ao controlo das avaliações, classificações pautais, isenções, reembolsos e origem. O risco deve ser elemento determinante dos alvos a fixar para efeitos destes exames. Assim, por exemplo, certos bens que reclamam uma isenção ou taxa zero podem ser objeto de desclassificação e bens com uma taxa elevada podem ser objeto de uma avaliação inferior.

Cientes de que algumas recomendações acarretam custos elevadíssimos e que serão de implementação muito difícil, é essencial reduzir a evasão, importante criar mecanismos para a redução de fuga ao fisco e promover maior racionalização da gestão dos impostos a bem de um bom sistema fiscal na Guiné-Bissau.

Capítulo II

2. Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) na União Europeia

O IVA foi adotado independentemente da adesão de Portugal à CEE, por mérito próprio, atendendo às suas inegáveis vantagens relativas ao imposto então vigente em Portugal (o extinto Imposto de Transações). O Código do IVA foi aprovado em 26 de dezembro de 1984. O IVA é, desde 1 de janeiro de 1986, a base de tributação do consumo em Portugal, facto que aliás seria obrigatório, dada a adesão à então CEE. (Cadernos IDEFF Internacional | N.º 4, Palma, 2014: 46)

2.1. Características do IVA

As exigências económicas mundiais e as necessidades de financiamento dos estados tornaram-se cada vez maiores, daí a adoção de um sistema de tributação com as características do IVA se ter tornado necessária, tendo em conta as mais-valias que este apresenta no financiamento do Estado.

Em geral, nos países que adotaram o IVA, incluindo na UE, este imposto é dotado das seguintes características principais: configura-se como um Imposto geral sobre o consumo de bens e serviços, plurifásico, indireto (método subtrativo indireto), imposto não cumulativo, baseado no princípio de tributação no destino nas relações internacionais – na UE foi, até dezembro de 2011, transitoriamente baseado no princípio de tributação no país de destino para transmissões intracomunitárias de bens. Na UE é um imposto de matriz comunitária, existindo desde 1967 um sistema comum deste imposto a cuja adoção os Estados Membros se encontram obrigados. (Cadernos IDEFF Internacional | N.º 4, Palma, 2014: 11)

Como operações tributáveis em sede deste imposto, temos as transmissões de bens, as prestações de serviços, as aquisições intracomunitárias e as importações. Os conceitos destas operações encontram-se definidos pela positiva, com exceção do conceito de prestação de serviços. O conceito de prestação de serviços encontra-se delimitado de forma residual ou negativa nas regras comunitárias, entendendo-se por prestação de serviços qualquer operação que não constitua uma entrega de bens e, desta forma, consegue-se tributar todo o ato de consumo.

É um imposto plurifásico porque é liquidado em todas as fases do circuito económico, desde o produtor ao retalhista.

Não é um imposto cumulativo porque o pagamento do imposto devido, é fracionado pelos vários intervenientes do circuito económico, através do método do crédito do imposto.

Geral, porque abrange todo o território nacional, proporcional porque a taxa é sempre a mesma, qualquer que seja a matéria coletável; indireto porque é o imposto sobre o consumo. (Lurdes Silva, 2014 *apud* Cidália Lança (2012: 289))

O IVA é conhecido por resistir bem ao teste da neutralidade: nas transações internacionais baseia-se no princípio de tributação no país de destino e é bastante reditício relativamente aos demais tributos. A grande vantagem deste imposto reside desde logo no fato de possuir um amplo grau de generalidade, abrangendo tendencialmente todo o ato de consumo através de uma noção residual ou negativa de prestação de serviços o que se traduz num aumento da receita fiscal. O IVA tem sido o motivo de escolha para vários países a nível mundial, pelo facto de apresentar boas características e passar bem o teste da neutralidade interna e internacional. A generalidade do IVA permite a adoção de taxas moderadoras e a respetiva distribuição por vários sujeitos passivos.

O método subtrativo indireto mais não é do que a técnica da liquidação e dedução do imposto em cada uma das fases do circuito económico, funcionando como tal quando as transações se processam entre sujeitos passivos do imposto com direito à dedução. O mesmo não se verifica relativamente aos particulares e aos sujeitos passivos que beneficiam de isenções incompletas, que atuam enquanto “consumidores finais” para efeitos de IVA, dado não terem em sede deste imposto direito à dedução do imposto suportado (Palma, 2011: 53).

A adoção da técnica do método subtrativo indireto ou da liquidação e dedução do imposto não o torna vulnerável, ou seja, evita, em princípio, os efeitos inflacionistas provocados com imposto cumulativo, permitindo um controlo cruzado entre sujeitos passivos, não estimulando o recurso à fraude ou à evasão fiscal tanto como outros sistemas de tributação, uma vez que a cada fase corresponde um montante reduzido de imposto, sendo dotado do denominado efeito de anestesia fiscal produzido pelos impostos indiretos.

2.2. A neutralidade do IVA

De salientar que uma das grandes valias do IVA se baseia na sua neutralidade. Este princípio, decorrente do tratado de Roma foi afirmado, logo em 1967 nos preâmbulos das duas

primeiras Diretivas do IVA, como razão de ser da adoção deste imposto e da rejeição do modelo dos impostos em cascata. Além do mais, a neutralidade do IVA é um instrumento usado sistematicamente pela Comissão/União Europeia para se opor às legislações nacionais tidas por incompatíveis com as regras comunitárias bem como pelas administrações fiscais e em várias situações foi uma ferramenta indispensável na resolução de litígios pelo Tribunal de Justiça da União Europeia, doravante (TJEU), que se tem preocupado em garantir a neutralidade da carga fiscal de todas as atividades económicas, sejam quais forem os seus objetivos ou resultados.

Este imposto resiste bem ao teste da neutralidade, e por conseguinte em várias situações veio demonstrar que a sua resistência e perseverança consubstanciam outros princípios como: a da igualdade de tratamento, a proibição de duplas tributações, a ausência da tributação, a neutralidade concorrencial dentro e fora da zona abrangente; e atendendo ao facto de a carga tributária se manter igual independentemente do sistema de produção e de comércio, é ainda um instrumento que permite fácil apuramento das cargas tributárias na importação e na exportação, tendo uma posição importantíssima na interpretação restrita dos benefícios fiscais, nomeadamente nas normas de isenção - não permite que operadores económicos que efetuem as mesmas operações sejam tratados diferentemente em matéria de cobranças do imposto sobre valor acrescentado.

Nele se inclui o princípio da eliminação das distorções da concorrência resultante de um tratamento diferenciado uma vez que se baseia transitoriamente no princípio da tributação no país de destino, sendo um imposto bastante redutível relativamente aos demais e que por sua vez é um tributo fácil de administrar dado o controlo cruzado efetuado necessariamente entre sujeitos passivos, ocupando, entre nós, a primeira posição na corrida ao financiamento do Orçamento (Palma, 2015: ppt 19)

Deste modo se demonstra que uma das grandes vantagens do IVA relativamente aos demais impostos sobre as transações assenta precisamente na sua neutralidade, quer a nível do plano interno, quer no internacional e, em particular, na produção (production neutrality) e no consumo (consumption neutrality) como expressão da neutralidade económica. (Palma, 2015: ppt 126 - 129)

2.3. A adoção do IVA em Portugal

O IVA foi adotado independentemente da adesão de Portugal à CEE, por mérito próprio, atendendo às suas inegáveis vantagens relativas ao imposto então vigente em Portugal (o

extinto Imposto de transações). O Código do IVA foi aprovado em 26 de dezembro de 1984. O IVA é, desde 1 de janeiro de 1986, a base de tributação do consumo em Portugal, facto que aliás seria obrigatório, dada a adesão à então CEE.

O IVA é uma tributação indireta, no sentido em que se recai primordialmente sobre bens de consumo (mas não só, como adiante melhor se verá) em oposição à tributação direta, que recai sobre o rendimento e sobre o património. (Limão, 2005: 75)

O primeiro país a adotar um modelo de IVA foi a França, atribuindo-se a sua paternidade a Maurice Lauré, inspetor de finanças, tendo-se rapidamente disseminado por diversos países pelo mundo fora. Desde logo, foi adotado como modelo obrigatório de tributação das transações na então CEE. A partir de 1967 existe um sistema comum de IVA na Comunidade Económica Europeia e os Estados membros são obrigados a substituir os seus modelos de impostos sobre as transações por este modelo harmonizado. (Cadernos IDEFF Internacional | N.º 4, Palma, 2014: 17 - 18)

Conforme acima referido, o IVA foi adotado em Portugal devido às suas próprias características e valias que se coadunaram com as então exigências da CEE, por via da 6.^a Diretiva (77/388 CEE, de 17 de maio de 1977), diretiva essa que uniformizou as bases tributáveis do imposto a aplicar a todos os Estados Membros pertencentes à então CEE.

Não obstante a exigência da CEE, reconhece-se expressamente no preâmbulo do Código do IVA português que adoção do IVA em Portugal, independentemente da obrigatoriedade decorrente da adesão à CEE, se baseou nas suas virtudes face aos problemas existentes com impostos de transações (um imposto monofásico no grossista) incapaz de gerar o nível de receita desejado, o que se traduzia num nível elevado da taxa concentrada no estágio grossista e no aumento das situações de fraude e evasão fiscal. As vantagens do IVA eram claras em relação ao então Imposto de Transação, porquanto assegurava uma maior obtenção de receita para o Estado, nomeadamente porque o imposto se dilui por um maior número de operadores, desincentivando crimes fiscais em matéria do IVA.

Alargou-se o IVA para a área da prestação de serviços, contudo acresce que este tributo se revela como pouco apto para tributar os serviços, uma vez que o IVA tributável no consumo de bens materiais, abrangendo a sua incidência todas as fases do circuito económico desde a produção a retalho (sendo naturalmente, a base tributável limitada ao valor acrescentado em cada fase), é nos serviços mais limitada e difícil de calcular.

De realçar que o processo de implementação do IVA em Portugal foi feito de forma cuidadosa. Começando assim com o registo dos contribuintes em janeiro e fevereiro de 1984,

o serviço da administração do IVA foi criado a 28 de fevereiro de 1985, foi feita uma formação atempada dos funcionários, foram realizadas diversas ações de esclarecimento dos contribuintes e o imposto entrou em vigor a 1 de janeiro de 1986 precisamente na data de adesão de Portugal à CEE, tornando-se o 11.º membro da Família Europeia.

Relativamente ao impacto na economia não houve perturbações graves no que diz respeito ao funcionamento da máquina fiscal, ou seja, foi bem aceite pela população. Quanto ao seu posicionamento na receita pública, tornou-se desde logo a principal fonte de receita do Estado (excluindo as quotizações para Segurança Social).

Ainda assim, deparámo-nos com os problemas fundamentais que se prendem essencialmente com o peso significativo de contribuintes em situações abrangidas por regimes especiais. Na realidade, cerca de metade de sujeitos passivos de IVA em Portugal estão inscritos nos regimes especiais de isenções dos artigos 53.º a 68.º do Código de IVA, estando cerca de 40% abrangidos pela isenção do regime do artigo 53.º (regime de pequenos contribuintes aplicável, grosso modo a quem não tem um volume de negócio anual superior a 10 000 euros).

De acordo com os dados do Instituto Nacional de Estatística (ano 2000), verifica-se uma extrema concentração de imposto num número reduzido de sujeitos passivos - de um universo superior de a 770.000 Contribuintes, 192 sujeitos passivos eram responsáveis por mais de um terço do IVA entregue nos cofres do Estado e 0.6% dos sujeitos passivos representavam quase dois terços do total da arrecadação, enquanto no outro extremo, o IVA relativo a 565.000 sujeitos passivos (cerca de 73% do universo dos contribuintes) não chegava a atingir 2.5% da cobrança. (Cadernos IDEFF Internacional | N.º 3, Palma, 2015: 25 - 26)

De acordo com os dados estatísticos acima referidos, e conforme foi relatado pelo grupo para Estudo da Política Fiscal de 2009, a situação de regime especial do artigo 53.º, tem constituído motivos de preocupação para AT e até propôs uma revogação deste regime e a sua substituição por um novo regime de pequenos sujeitos passivos acompanhado de um regime especial de tributação.

2.4. Regime do IVA em Portugal

De modo a termos o melhor enquadramento sobre a forma de aplicabilidade do Regime do IVA em Portugal, a Doutora Clotilde Palma salienta que regra geral, para efeitos deste imposto os principais passos a seguir para resolvermos uma questão poderão resumir-se da seguinte forma:

- ✓ **Qualificação da operação**- é o primeiro passo a dar e, por vezes, o mais difícil. Temos de ter presente o fato de em sede de IVA termos uma linguagem muito específica.

Em regra, prevalece o sentido económico dos fatos. Encontramos alguns conceitos específicos, tais como, por ex., o conceito de organismo sem finalidade lucrativa, consagrado no artigo 10.º do Código, utilizável para efeitos da concessão de isenção prevista no respetivo artigo 9.º.

Assim, nomeadamente, uma cooperativa não é, sem mais, um organismo sem finalidade lucrativa para o efeito do Código. Com efeito para se tratar de um organismo sem fim lucrativo devem encontrar-se preenchidos todos os requisitos cumulativos previsto para o efeito no artigo 10.º do Código do IVA. Outro exemplo é o da definição de faturas. Para efeitos de IVA apenas são considerados como tal, regra geral, os documentos que têm todos os requisitos previstos no n.º 5 do artigo 32.º do Código.

Noutras situações a dificuldade consiste, na ausência de um conceito específico dado pelo legislador, em saber que a realidade se encontram abrangidas num determinado conceito. É certo que, nos termos do disposto do n.º 2 do artigo 10.º do Código Geral Tributário, sempre que na legislação tributária, se empreguem termos próprios de outros ramos de direito, devem estes ser interpretados no mesmo sentido daquele que aí têm, salvo se outro decorrer do fim da norma tributária.

De qualquer forma, subsistem, diversas vezes, muitas dúvidas sobre a qualificação dos fatos, dúvidas essas que implicam, não raras vezes, consoante a respetiva resolução, um diferente tratamento fiscal da nossa operação.

- ✓ **Incidência objetiva** - As regras de incidência objetiva dizem nos quais as operações sujeitas a IVA, definindo determinados requisitos. Neste âmbito importa verificar se as nossas operações se qualificam face ao Código como sujeito a importa (artigos 1.º, 3.º, 4.º e 5º);
- ✓ **Incidência subjetiva** - As normas de incidência subjetiva respondem-nos à questão de saber quem é o sujeito passivo do imposto pela prática de determinadas operações (artigo 2.º). Passado o “teste” das normas de incidência objetiva e subjetiva, temos em mãos operações tributáveis. Resta-nos agora saber se estas nossas operações são ou não tributáveis em território nacional;
- ✓ **Localização** - Estas regras respondem-nos à dúvidas de saber se a nossa operação é tributável ou não em território nacional (artigo 6.º).

- ✓ **Isenção** – após localizarmos a nossa operação tributável, importa apurar se é ou não efetivamente tributada (artigo 9.º a 14.º);
- ✓ **Determinação do valor tributável** – caso se conclua que a operação é tributada, vamos apurar qual o valor sobre o qual vai incidir o imposto (Artigo 15.º);
- ✓ **Taxas** – Determinado o valor tributável, teremos que liquidar o IVA à taxa única prevista no artigo 17.º;
- ✓ **Direito à dedução** – De forma a fazer o cálculo do IVA a entregar ou a receber do Estado, iremos aplicar as regras relativas ao direito à dedução constantes dos artigos 18.º a 22.º;
- ✓ **Obrigações dos contribuintes** – encontram-se dispersas por várias normas do CIVA e do regulamento de Pagamento e Reembolso podendo distinguir-se, tal como iremos verificar, em obrigações declarativas, de pagamento, de faturação, contabilísticas e de conservação de documentos.

2.5. As Operações Tributáveis

2.5.1. As transmissões de bens

O entendimento de transmissão de bens para os efeitos de IVA vem previsto no artigo 3.º, n.º 1 do CIVA em coincidência com a referida definição: considera-se como transmissão de bens “a transferência onerosa de bens corpóreos por forma correspondente ao exercício do direito de propriedade”.

Regra geral, e com este propósito, chegaremos à conclusão que as transmissões efetuadas a título oneroso são sujeitas de IVA, por conseguinte, uma transmissão de bens para efeitos de IVA implica a existência de um bem corpóreo móvel ou imóvel, ou seja, ficam fora deste conceito as transferências onerosas de bens incorpóreos, que serão tributáveis em sede de IVA como prestação de serviço.

Tendo em conta a estes factos, uma transmissão de bens online, isto é, em que a encomenda e a entrega são feitas eletronicamente, é qualificada para efeitos deste imposto como uma prestação de serviços, existindo inclusive na UE orientações expressas nesse sentido, tendo-se mudado as regras de localização das operações, introduzindo-se normas específicas para as prestações de serviços efetuadas via eletrónica;

Trata-se de um conceito de natureza económica e não é necessário que o transmissor seja proprietário do bem transmitido. Veja-se, neste sentido, a preocupação do legislador em

determinar que a transferência se deve efetuar “por forma correspondente ao exercício do direito de propriedade”, fazendo prevalecer a realidade económica sobre os conceitos jurídicos. Assim, temos como operações tributáveis transmissões de bens efetuadas por possuidores ou meros detentores do bem, que tenham disponibilidade económica do mesmo. (Cadernos IDEFF Internacional | N.º 4, Palma, 2014: 53 - 54)

O CIVA assimila diversas operações a transmissão de bens, quer porque os bens não são corpóreos, quer para fazer prevalecer a substância económica do negócio, quer porque as transmissões são gratuitas.

Assim, temos assimiladas a transmissões de bens:

- ✓ O fornecimento de energias eléctricas, gás, calor, frio e similares. Para efeito, o legislador vem expressamente referir que estes bens são considerados como corpóreos (artigo 3.º, n.º 2);
- ✓ A entrega material de bens em execução de um contrato de locação com cláusula, vinculante para ambas as partes, de transferências de propriedade (artigo 3.º, n.º 3, alínea a)). Eis uma situação - contrato de locação de venda - em que juridicamente ainda não temos uma transmissão de bens, mas na qual dado, substancialmente, existir já uma transferência com obrigatoriedade de venda, se justifica a existência de transmissão para efeito de IVA e, conseqüentemente, a liquidação do imposto. Diversamente, nas situações de locação com opção de compra (contrato leasing), a transferência de bem só ocorrerá se efetivamente existir compra, pelo que em tais circunstâncias se deverá liquidar o imposto nas rendas, a título de prestação de serviços, e, aquando da venda, sobre o valor atribuído (correntemente designado “valor residual”), a título de transmissão de bens.
- ✓ A entrega material de bem decorrente da execução de um contrato de compra e venda em que se preveja reserva de propriedade até ao momento do pagamento total ou parcial do preço (artigo 3.º, n.º 3 alínea b)).
- ✓ Estamos, neste caso, perante um contrato de compra e venda a prestações, de acordo com o qual a transferência da propriedade ocorre aquando do pagamento total ou parcial do preço. Trata-se de uma situação supra descrita em b), em que, embora juridicamente não exista uma transmissão, existe já uma entrega dos bens, pelo que importa tributar em sede deste imposto;

- ✓ As transferências de bens entre comitente e o comissário efetuado em execução de um contrato de comissão definido no código comercial, incluindo as transferências entre consignante e consignatário de mercadorias enviadas à consignação (artigo 3.º, n.º 3 alínea c)).
- ✓ Conforme se refere nesta norma, na comissão de venda considerar-se-á comprador o comissário e na comissão de compra o comitente. Caso não assimilassem estas transferências a transmissões de bens, iríamos interromper a cadeia das deduções, mecanismo básico do funcionamento do imposto. Com efeito, de acordo com as regras do direito privado, na comissão de venda o IVA suportado a montante pelo comitente não seria dedutível, uma vez que a venda é efetuada pelo comissário em seu próprio nome, o que provocaria efeitos cumulativos ou em cascata de imposto sobre imposto. Os mesmos efeitos se verificariam na comissão de venda.
- ✓ Isto é, trata-se de um expediente de natureza técnica que visa assegurar a neutralidade do imposto, que é completo do mais adiante pela norma relativa a determinação do valor tributável constante do artigo 15.º, n.º 2, alínea e);
- ✓ A não devolução, no prazo de um ano da data da entrega ao destinatário, das mercadorias enviadas à consignação (artigo 3.º, n.º 3, alínea d)).
- ✓ O contrato de consignação é caracterizado pelo envio de mercadoria por uma das partes, para que a outra parte da venda com direito a uma participação nos lucros e a obrigação de devolver os bens que não foram alienados.
- ✓ Ora, para efeitos de IVA, se o consignatário não devolver as mercadorias no prazo de um ano a contar da data de entrega ao destinatário, ocorre a transmissão dos bens sendo o imposto exigível a partir deste momento (o valor tributável é o valor constante da fatura emitida aquando do envio das mercadorias à consignação, de acordo com o disposto no artigo 15.º, n.º 2, alínea a), do Código);

2.5.2. As prestações de serviços

O CIVA através do seu (artigo 4.º, n.º 1) considera que o conceito de prestação de serviços tem carácter residual ou negativo e bastante amplo. A natureza do IVA como um imposto geral sobre consumo implicou a existência de um conceito residual, contudo a incidência do IVA ganha, assim, uma vocação de universalidade/transversalidade. De acordo com o CIVA no seu artigo acima referido, são qualificadas como prestações de serviços todas as operações realizadas a título oneroso que não se qualifiquem como transmissão de bens.

Assim, para efeitos deste imposto, são designadamente, qualificadas como prestações de serviços, a cedência de pessoal, a assunção de obrigações de não concorrência e o débito de despesas a título de repartição de despesas comuns.

Geralmente a tendência da transversalidade do IVA ajuda-nos a ter o melhor enquadramento no que concerne a qualquer tipo de atribuição patrimonial que não seja uma contrapartida de uma transmissão de bens e tenha uma prestação de serviço tributável.

O enquadramento do conceito de atividade é indispensável para consubstanciar as características do IVA, mais concretamente no que toca às prestações de serviços. Ou seja, para o efeito do referido enquadramento é necessário que haja um consumo, de modo a que se possa manter a perseverança do princípio que valoriza muito este imposto comparativamente aos outros impostos que é o princípio da neutralidade.

Desta feita, uma atribuição patrimonial feita por um sujeito passivo não pode ser considerada sem mais como contrapartida de uma operação tributável.

No seguimento do enquadramento acima referido, concluo que para efeitos de IVA, deve existir efetivamente o exercício de uma atividade económica, que caso não se venha a verificar tornará muito difícil ou quase impossível a tributação de uma operação ou até pode vir a ser elencado na natureza negativa do conceito de prestação de serviço.

Em regra, tal como verificado, quanto a transmissões de bens, seja a da tributação das prestações de serviços efetuado a título oneroso, o Código assimila determinadas operações efetuadas a título gratuito a prestações de serviços efetuadas a título oneroso. Encontram-se nestas situações as seguintes operações:

- ✓ As prestações de serviços a título gratuito efetuadas pela própria empresa tendo em vista as necessidades particulares do seu titular, do pessoal ou em geral a fins alheios à mesma (artigo 4.º, n.º 2 alínea a)).
- ✓ A cedência temporária ou definitiva de um jogador, acordada entre os clubes com o consentimento do desportista, durante a vigência do contrato com o clube de origem. (Abreu et.al.2013)
- ✓ A utilização de bens da empresa para o uso próprio do seu titular, do pessoal ou, em geral, para fins alheios à mesma e ainda em setores de atividade isentos quando, relativamente a esses bens ou aos elementos que os constituem, tenha havido dedução total ou parcial do imposto (artigo 4.º, n.º 2 alínea b)).

- ✓ As indenizações de promoção e de valorização, previstas no contrato de trabalho desportivo.

Do conceito de prestação de serviços exclui-se a cedência de um direito ou de um conjunto de direitos, efetuada autonomamente ou em conjunto, que seja suscetível de constituir um ramo de atividade independente, quando, em qualquer dos casos, o adquirente seja ou venha a ser, por essa aquisição, um sujeito passivo de IVA (artigo 4.º, n.º 4, do CIVA).

Estas medidas consagram, assim, um regime excecional dentro da mecânica do imposto, justificando-se como medidas simplificadoras cujo objetivo é não criar obstáculos (através de pré-financiamentos avultados) à transmissão de empresas, no seu globo, ou pelo menos dos seus elementos destacáveis como unidades independentes (v.g., trespasse de estabelecimento comercial, transformação de uma exploração comercial individual em sociedade ou a operação inversa, cisão, fusão ou transformação de sociedades). (Cadernos IDEFF Internacional | N.º 4, Palma, 2014: 64 - 66)

2.5.3. As Importações

É sujeita a tributação a entrada em território nacional de bens originários ou provenientes de países terceiros e que não se encontrem em livre prática, ou que tenham sido colocados em livre prática no âmbito de acordos de UE e bens procedentes de territórios terceiros e que se encontrem em livre prática. (artigo 5.º n.º 1 do CIVA). Ou seja, a tributação das importações de bens justifica-se em consideração a adoção do princípio de tributação no destino, o que implica a prática dos chamados ajustamentos fiscais nas fronteiras.

Ora, ocorrendo a tributação no destino, há que assegurar que os bens saiam do país de destino, o importador pague um montante de imposto equivalente àquele que incide, nesse mesmo país, sobre bens similares aos importados, na mesma fase de produção ou de comercialização. Assim todas as importações estão sujeitas a IVA, independentemente da qualidade da pessoa que as efetue, e do fim a que o bem se destina.

2.5.4. As aquisições intracomunitárias de bens

As regras do IVA aplicáveis no comércio intracomunitário de bens, instituído com a eliminação das fronteiras fiscais no espaço europeu ocorrida em 1993, encontram-se no Regime do IVA nas Transações Intracomunitárias (RITI), aprovado pelo DL n.º 290/92, de 31 de dezembro.

O conceito de aquisição intracomunitária de bens, através do artigo 3.º do RITI é o seguinte: considera-se, em geral, aquisição intracomunitária a obtenção do poder de dispor, por forma correspondente ao exercício do direito de propriedade, de um bem móvel corpóreo cuja expedição ou transporte para território nacional, pelo vendedor, pelo adquirente ou por conta destes, com destino ao adquirente, tenha tido início noutra EM.

Portugal foi o único país da UE que, à data, decidiu fazer a transposição do regime transitório, instituído pela Diretiva n.º 91/680/CEE, de 16 de dezembro, no que se reporta às transações de bens, num diploma avulso ao Código do IVA, através do DL n.º 290/92 (Palma, 2005).

O estabelecido no número 1º alínea a) do RITI adverte que as aquisições intracomunitárias de bens efetuadas no território nacional, a título oneroso, por um sujeito passivo dos referidos no n.º 1 do artigo 2.º, agindo como tal, quando o vendedor for um sujeito passivo, agindo como tal, registado para efeitos do IVA noutra EM que não esteja aí abrangido por um qualquer regime particular de isenção de pequenas empresas, não efetue no território nacional a instalação ou montagem dos bens nos termos do n.º 2 do artigo 9.º nem os transmita nas condições previstas nos n.º 1 e 2 do artigo 11.º (RITI, PORTAL DAS FINANÇAS).

Tendo em conta o tema e o objetivo da referida tese, importa salientar que é relevante falar da Comunidade Económica dos Estados da África Ocidental (CEDEAO) e conseqüentemente das aquisições intercomunitárias de bens nelas vigentes e sem perder de vista o regime que estabelece o funcionamento das transmissões e das trocas no interior da CEDEAO. Ora, um dos objetivos preconizados da referida organização, visava promover a cooperação e integração na atividade económica, social e cultural para o estabelecimento de uma União Monetária e Económica através da integração total e das economias nacionais dos Estados Membros.

Baseando-se nestes pressupostos, o projeto da organização visava o estabelecimento de uma União Aduaneira entre os 15 países. Essa União Aduaneira seria caracterizada pela eliminação total do prazo indicado dos direitos aduaneiros e de todas as taxas de efeito equivalente na importação por um estado membro dos produtos originários da comunidade. A mesma disposição alargou-se para as barreiras não tarifárias tais como as restrições não quantitativas, as interdições de natureza casual e outros obstáculos administrativos ao comércio entre os EM.

A União Aduaneira da CEDEAO compõe-se igualmente de um mercado único no interior onde prevalece o princípio da zona de troca livre e de uma tarifa exterior comum aplicada nas fronteiras do território aduaneiro unificado da comunidade. Assim, a União Aduaneira

preconizava a unificação todos os 15 EM, com vista a unir as tarifas e garantir a cobertura de todas as mercadorias que entrarem no território aduaneiro de qualquer país membro da CEDEAO.

2.6. Sujeito passivo de IVA

Para efeitos de IVA delimita-se o conceito de sujeito passivo em função do exercício de atividades económicas, não se estabelecendo ligação com o princípio da capacidade contributiva, dado que se procura tributar o ato de consumo final. Conforme acima referido, o conceito de atividade económica surge-nos no artigo 9.º, n.º 1, da Diretiva IVA (ex. n.º 1 do artigo 4.º da Sexta Diretiva) para efeitos da delimitação do conceito de sujeito passivo.

O CIVA não foi explícito, ou seja, foi ambíguo na sua explicação dos conceitos de “sujeitos passivos de impostos” e “devedores de imposto”. Por estas razões o estabelecido na sexta diretiva, através dos seus artigos números 4.º e 21.º respetivamente, diferenciou e clarificou os conceitos dos sujeitos passivos de imposto e os devedores do imposto nesta senda de clarificação definiu assim, como sujeito passivo as pessoas que exercem uma atividade económica. Ao passo que “devedores de imposto” é um conceito mais amplo e pode albergar todos os sujeitos passivos que se sujeitam ao cumprimento das suas obrigações tributárias. (Palma, 2005)

O conceito de sujeito passivo para efeitos de IVA não coincide com o previsto no artigo 18.º da Lei Geral Tributária. De acordo com este normativo, o sujeito passivo da relação jurídica é a pessoa, singular ou coletiva que está vinculada ao cumprimento da prestação tributária, como contribuinte direto, substituto ou responsável. Para efeitos de IVA delimita-se o conceito de sujeito passivo em função do exercício de atividades económicas, não se estabelecendo uma ligação com o princípio da capacidade contributiva, pois o que se procura tributar é o ato de consumo final (Palma, 2005).

O sujeito passivo pode ser uma pessoa coletiva ou singular, pode ser uma pessoa privada ou pública, tendo um carácter de transfronteiriço e desta forma pode exercer a sua atividade em qualquer lugar.

Segundo este preceito legal, por sujeito passivo entende-se qualquer pessoa que exerça, de modo independente, em qualquer lugar, uma das atividades económicas referidas no mesmo normativo legal, independentemente do fim ou resultado dessa atividade. Neste quadro, Palma (2010:128) vem referir que o conceito de atividade económica empregue pelo legislador é, assim, determinante para qualificação de uma entidade como sujeito passivo de IVA.

O conceito de atividade económica surge no momento em que é necessário classificar se existe sujeito passivo de IVA, sendo este indispensável para que haja sujeição a IVA. O artigo 9.º, n.º 1 da Diretiva IVA qualifica como sujeito passivo aqueles que exerçam uma atividade económica, referindo que «atividade económica, são as atividades de produção, comercialização ou de prestação de serviços, abrangendo atividades extrativas, agrícolas e as dos profissionais liberais». O normativo europeu define o conceito de atividade económica, no entanto aquando da transposição para o normativo nacional o legislador omite o conceito de atividade económica e apenas ilustra a sua natureza, mencionando apenas as atividades referidas anteriormente no artigo 2.º, n.º 1 do CIVA. Ao analisar os ofícios circulares emitidos pela Autoridade Tributária, encontramos muitas vezes mencionado que só conferem direito à dedução «todo o IVA suportado em bens e serviços adquiridos para o exercício de uma atividade económica referida na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º do CIVA desde que respeite a transmissão de bens e prestações de serviços que confirmam direito à dedução nos termos do artigo 20.º do CIVA, incluindo as que, embora enquadradas no âmbito das atividades económicas referidas no artigo 2.º do CIVA, não resultam localizadas em território nacional por força das regras de localização constantes do artigo 6.º do CIVA sendo, todavia, qualificadas como operações que conferem direito a dedução pela alínea b) do n.º 1 do artigo 20.º do CIVA.

Com estes preceitos, as regras de incidências subjetivas constantes do artigo 2.º indicam-nos quem são os sujeitos passivos do IVA.

De acordo com as regras gerais, os sujeitos passivos de IVA são todas as empresas e demais pessoas singulares ou coletivas que:

- a) Sendo residente ou tendo estabelecimento estável ou representação em território nacional exerçam, de um modo independente e com carácter de habitualidade, com ou sem fim lucrativo, atividades de produção, comércio ou prestação de serviços, incluindo as atividades extrativas, agrícola, silvicultura, pecuária e de pesca (artigo 2.º, n.º 1 alínea a)).

Isto é, regra geral, para que uma pessoa singular ou coletiva seja qualificada como o sujeito passivo deste imposto é necessário que, simultaneamente, se verifiquem os seguintes requisitos:

- i) Exerça uma atividade económica, conceito de que, de acordo com o código, se concretiza no exercício de atividade de produção, comércio ou prestação de serviços, incluindo as atividades extrativas, agrícola, silvícolas, pecuária e pesca.

Ou seja, de acordo com a característica da generalidade do IVA, temos uma noção muito ampla do que é atividade económica.

- ii) A atividade económica deve ser exercida de forma independente.

O legislador não explica o que entende por requisito, todavia, deve interpretar-se no sentido de excluir da tributação os assalariados e outras pessoas na medida em que se encontrem vinculados a entidade patronal por um contrato de trabalho ou por qualquer outra relação jurídica que estabeleça vínculo de subordinação no que diz respeito a condições de trabalho e de remuneração e a responsabilidades da entidade patronal.

Nestes termos, são sujeitos passivos as pessoas singulares que exerçam a sua atividade ao abrigo de um contrato de avença puro;

- i) A atividade económica deve ser exercida com habitualidade e deve consistir numa prática reiterada.
 - ii) O sujeito passivo deve ser residente no território nacional ou, não o sendo, tenha filiais, sucursais, agências, instalações comerciais ou industriais ou qualquer outra forma de representação permanente;
 - iii) É irrelevante o fim visado, podendo as atividades económicas ter ou não escopo lucrativo.
- b) Sendo residentes ou tendo estabelecimento estável ou representação em território nacional e não exercendo uma atividade, realizem, também de modo independente, qualquer operação tributável desde que a mesma preencha os pressupostos de incidências real do Imposto Único sobre o rendimento das pessoas singulares ou das pessoas coletivas (artigo 2.º, n.º 2 b));
 - c) As pessoas singulares ou coletivas que estejam estabelecidas em território nacional e que pratiquem operações que confirmam direito à dedução total ou parcial do imposto, quando adquiram prestações de serviços que tenham por objeto direitos de emissão, redução de certificados ou unidades de redução de emissões de gases com efeito estufa, referidos no DL n.º 233/2004, de 14 de dezembro.
 - d) As pessoas singulares ou coletivas, sujeitos passivos, que adquiram gás natural, eletricidade, calor e frio quando os transmitentes dos referidos bens não disponham no território nacional, de sede, estabelecimento estável ou domicílio a partir da qual a transmissão seja efetuada.

De realçar que entre os conceitos chave para uma aplicação mais uniforme do sistema comum o de sujeito passivo, noção que, atendendo aos atributos da generalidade e neutralidade do imposto, é extremamente lata e heterogénea. A relevância do estudo e delimitação do conceito de sujeito passivo advém, designadamente, de ter um carácter funcional, na medida em que a existência de um sujeito passivo é, regra geral, condição *sine qua non* para a qualificação de uma operação como tributável, pelo que funciona como fator de delimitação do conceito de operação tributável. (Eduardo Paz Ferreira- revista IDEFF)

Após a abordagem do conceito de sujeito passivo, recortado, como vimos, de forma ampla, o Estado e as demais pessoas coletivas de direito público, o legislador no seu artigo 2.º, n.º 3, vem determinar que, em certas circunstâncias, estas entidades são sujeitos passivos de IVA. Ainda assim constata-se a amplitude do conceito de sujeito passivo em sede de IVA, de acordo com regras, as entidades sem fins lucrativos são sujeitos passivos para efeitos deste imposto.

Assim, o Estado e as demais pessoas coletivas de direito público não são, no entanto, sujeitos passivos do imposto quando realizem os seguintes tipos de operações: efetuadas no âmbito dos seus poderes de autoridade, mesmo que por elas recebam taxas ou quaisquer outras contraprestações e as operações realizadas a favor das populações e sem que exista uma contrapartida direta.

Esta norma de delimitação negativa de incidência aplica-se conseqüentemente:

Ao Estado e demais pessoas coletiva de direito público que:

- a) Realizem operações que caiam no âmbito das normas de incidência, desde que
- b) Atuem no âmbito dos seus poderes de autoridade (*jus imperii*).

Aplica-se igualmente:

Ao Estado e demais pessoas coletiva de direito público que

- a) Realizem operações a favor das populações,
- b) Sem que exista uma contrapartida

Resumindo, em ambas as situações estes requisitos são de aplicação cumulativa.

Um dos problemas fundamentais provocados por esta norma consiste na questão jurídica por vezes de complexa resolução na forma de clarificar quando é que uma pessoa coletiva de direito público está a atuar no âmbito dos seus poderes de autoridade.

Tal como foi referido pelo autor, as pessoas coletivas de direito público podem atuar ao abrigo de um estatuto de direito público, na chamada gestão pública de interesses, atuando, neste caso, em posição de supremacia em relação aos particulares, ou ao abrigo do direito privado, no âmbito da gestão privada de interesses, atuando neste caso, em posição de igualdade com os particulares.

2.7. Localização das operações

Relativamente a esta matéria pode-se dizer que só as operações realizadas no território nacional ficam sujeitas a imposto.

Localizar uma operação para efeitos fiscais, significa determinar o território onde vai ser tributável, ou seja, o ordenamento jurídico fiscal que lhe será aplicável. Através da localização de uma operação, o legislador, ao estabelecer determinados critérios de conexão, permite identificar o país ao qual incumbe exigir o imposto devido por operações efetuadas entre pessoas ou entidades estabelecidas ou residentes em países diferentes (estamos assim, perante regras “de distribuição de competências do poder de tributar”). Mas, tal como vimos, antes da aplicação das regras de localização da operação, da qual dependerá a respetiva localização e que, muitas vezes, se revela especialmente problemática.

De acordo com a regra geral são tributáveis em território nacional as transmissões de bens que aqui se encontrem no início da expedição ou transporte ou, se não houver expedição ou transporte, no momento em que são postos à disposição do adquirente (artigo 6.º, n.º 1, do CIVA).

O artigo 6.º do Código, certamente uma das disposições mais complexas deste diploma, dedica-se às regras de localização das transmissões de bens e de prestações de serviços. Estas disposições legais ocupam-se das regras de localização das operações internas, ou seja, das operações que se entendem como efetuadas no território nacional.

Existem regras específicas para as transmissões de bens antes da importação que são tributáveis no território nacional. (artigos n.º 6, n.º 2 do CIVA). Para que possamos realmente aplicar estas regras, convém percebermos o real enquadramento das operações.

A sexta diretiva foi no sentido de ajudar a identificar as operações, mas dada a globalização, a desregulamentação e a inovação tecnológica contribuíram ainda mais para uma alteração profunda do volume e da estrutura do comércio e de serviços tendo em conta a dificuldade em identificar a localização das operações, mais concretamente operações realizadas. Com o

desenvolvimento tecnológico é cada vez maior o número de serviços prestados à distância, embora se tenham desenvolvido mecanismos e implementado medidas pontuais para reduzir o efeito, tanto que hoje muitos serviços específicos são tributados com base no princípio do destino.

As transmissões de bens efetuadas a bordo de navios, aeronaves ou comboios, durante um transporte intracomunitário de passageiros, são tributáveis se o lugar de partida se situar em território nacional.

São também tributadas em território nacional as transmissões de bens expedidos ou transportados a partir de outro EM, quando os bens sejam instalados ou montados no território nacional, pelo fornecedor, sujeito passivo nesse outro EM, ou por sua conta (artigo 9.º do RII).

As entidades não residentes e sem estabelecimento estável no território nacional e que estejam estabelecidas em países terceiros, pelas operações realizadas em território nacional, estão obrigadas a nomear um representante.

Para o efeito, estes representantes terão que ser sujeitos passivos de imposto no território nacional, e os mesmos devem estar devidamente munidos de documentação com poderes da referida representação fiscal.

2.8. Isenções

No que diz respeito às isenções, atendendo ao sujeito junto do qual se concretizam, são de distinguir duas situações: as isenções concretizadas junto do sujeito passivo do IVA, em que se fala de isenção simples ou completa, e as isenções que operam junto do agente do imposto, em que se fala de regimes de restituição do imposto. Vejamos, pois, cada uma destas situações.

Assim quanto a primeira situação, há dois tipos de isenções em sede de IVA:

- a) Isenção simples. Esta concretiza-se da não liquidação do imposto na venda ou na prestação de serviço e na permissão de dedução do imposto suportado nas aquisições. Por isso não exprime, isenção completa, mas tão-só uma redução da carga fiscal, desde que a isenção se situa no estado final do circuito económico.

É o que acontece em sede de isenções nas operações internas (artigo 9.º) e nas operações do regime especial de isenções (artigo 53.º). Porque esta isenção afeta a neutralidade própria do IVA compreende-se que, tanto num caso como no outro, o sujeito passivo possa renunciar à mesma.

- b) Isenção completa. Por seu turno, esta constitui uma isenção com direito a dedução, sendo vulgarmente designado por IVA a taxa zero. Neste caso, o imposto não é liquidado na venda ou na prestação de serviço, mas mantém-se inalterado o direito à dedução do imposto suportado na aquisição de bens ou serviços, o que leva a que a carga fiscal a suportada nos estádios económicos anteriores seja totalmente anulada. (Casalta Nabais, Direito Fiscal, pág. 618).

Assim temos um conjunto de isenções, entre os artigos 9.º a 14.º, que contempla um número consideravelmente mais amplo de situações do que a lista das isenções de IVA no artigo 18.º, alínea b), do Código dos Benefícios Fiscais, concedidas aos investimentos que, nos termos do Decreto- Legislativo n.º 2/2011, de 21 de fevereiro, sejam elegíveis para o efeito de incentivos à internacionalização.

De salientar, que as isenções em IVA têm carácter diferente das isenções concedidas no âmbito dos impostos sobre o rendimento. Ao passo que nestes impostos, a isenção libera o beneficiário do pagamento do imposto, no IVA as situações de isenções clássicas traduzem-se na não liquidação de imposto, nas operações ativas por parte do sujeito passivo beneficiário (o beneficiário paga o imposto, mas não liquida). Isto é, nas suas operações passivas (aquisições de bens e prestações de serviços) os sujeitos passivos de IVA não beneficiam de isenção.

2.9. Regime Especial de Isenção do Artigo 53.º (Portugal)

Beneficiam da isenção do imposto os sujeitos passivos que, não tendo nem sendo obrigados a ter contabilidade organizada para efeitos do IRS ou IRC, nem praticando operações de importação, exportação ou atividades conexas, nem exercendo atividade que consista na transmissão dos bens ou prestação dos serviços, não tenham atingido, no ano civil anterior, um volume de negócios superior a 10 000 euros.

Não obstante o disposto o parágrafo anterior, são ainda isentos do imposto os sujeitos passivos com um volume de negócios superior a 10 000 euros, mas inferior a 12 500 euros, que, se tributados, preencheriam as condições de inclusão no regime dos pequenos retalhistas. (Artigo 53.º do CIVA).

Este regime apresenta as seguintes características:

- ✓ É uma isenção incompleta;
- ✓ É de aplicação automática;

- ✓ Há dispensa de obrigatoriedade da quase totalidade das obrigações previstas no CIVA, excetuando-se a emissão de faturas e a entrega das declarações de início, alteração e cessação de atividade.

Se um sujeito passivo passar de um regime de tributação ao regime especial de isenção, deverá proceder à entrega da declaração de alteração em janeiro do ano seguinte àquela em se verificarem os requisitos. Esta declaração produz efeitos a partir de 1 de janeiro do ano da respetiva apresentação, salvo se o sujeito passivo iniciar a sua atividade no decurso do ano, caso em que opção feita naquela declaração tem efeitos desde o início da atividade.

No caso de passagem do regime de isenção a um regime de tributação, a DGCI pode autorizar o sujeito passivo a deduzir o imposto contido nas existências remanescentes no fim do ano, a fim de evitar que o sujeito passivo em questão sofra prejuízos injustificados. Tal procedimento será estabelecido administrativamente pela DGCI. (Cadernos IDEFF Internacional | N.º 4, Palma, 2014: 121 - 122)

Caso se deixem de se verificar os requisitos de aplicação do regime, os sujeitos passivos deverão entregar a declaração de alterações igualmente durante o mês de janeiro do ano seguinte àquele em que tenha sido atingido uma matéria coletável superior.

Os sujeitos passivos isentos enquadrados neste regime, quando emitem faturas por bens transmitidos no exercício da sua atividade comercial ou industrial, devem apor-lhe a menção »IVA – Regime de isenção«. (Cadernos IDEFF Internacional | N.º 4, Palma, 2014: 121 - 122)

2.10. Valor Tributável

O valor tributável das operações é o valor sobre o qual vai incidir o imposto, tendo regras especiais para efeitos do IVA.

Regra geral, nos termos do artigo 15.º, n.º 1, o valor tributável será o valor da contraprestação obtida ou a obter pelo alienante ou pelo prestador de serviços. A este montante deverão ser incluídos e excluídos determinados valores, nos termos do disposto nos números 5 e 6 da citada disposição legal, pelo que o valor tributável e o preço poderão não coincidir.

Com base na leitura dos artigos 16.º e 17.º do CIVA, artigos fundamentais, para um estudo aprofundado sobre esta matéria são incluídos no valor tributável:

- ✓ Os impostos, direitos e taxas, com exclusão do IVA;

- ✓ As despesas acessórias debitadas quando respeitam a comissões, embalagens, transporte e seguros por conta do cliente.

Por outro lado, são excluídos do valor tributável:

- ✓ As quantias recebidas a título de indemnização declarada judicialmente, por incumprimento total ou parcial de contratos;
- ✓ Os descontos, bónus e abatimentos;
- ✓ As quantias pagas em nome e por conta do adquirente, registadas pelo contribuinte em contas de terceiros apropriados;
- ✓ As quantias respeitantes a embalagens que não forem objeto de transação e de fatura ou documentos equivalentes constem os elementos referidos na parte final da alínea b) do n.º 5 do artigo 32.º.

Conforme o previsto no n.º 9 do artigo 16.º, sempre que os elementos necessários à determinação do valor tributável sejam expressos em moeda diferente do euro, as taxas de câmbio a utilizar serão as constantes das tabelas indicativas divulgadas pelo Sistema Europeu dos Bancos Centrais (SEBC).

2.11. Os subsídios e as subvenções

Concetualmente, os subsídios ou subvenções, invariavelmente designados como subsídios, prémios, ajudas, compensações, incentivos, contribuições e, até mesmo indemnizações, podem ter distinto enquadramento em sede deste imposto.

Assim, o subsídio pode consubstanciar a contraprestação de uma transmissão de bens ou prestação de serviços, o sistema de IVA pode ter normas de inclusão do subsídio no valor tributável das operações tributáveis realizadas pelo sujeito passivo, poderá não ser objeto de tributação, mas influenciar o exercício do direito a dedução ou, finalmente, poderá ser totalmente irrelevante para efeitos do IVA. Como por exemplo, os subsídios de equipamento destinados a custear capital fixo não são tributados, nem influenciam o direito à dedução do beneficiário, uma vez que nos termos do n.º 4 do artigo 23.º do CIVA não influenciam nem o numerador nem o denominador da fração determinante da percentagem de dedução (pro rata). No sistema de IVA da UE optou-se por incluir no valor tributável das operações as subvenções ou subsídios diretamente relacionados com o preço de cada operação, opção esta que merece bastantes críticas e que aumentam a complexidade do imposto. O fundamento da inclusão deste tipo de subsídios está relacionado com o facto de estarmos perante um imposto

que visa tributar o consumo, pelo que, neste caso, não se poderia excluir do valor tributável uma parte da contraprestação.

Tal como refere a alínea c) do n.º 5 do artigo 16.º do CIVA, subvenção ou subsídio diretamente conexo com o preço das operações, são aqueles que, em simultâneo, sejam fixados anteriormente à realização da operação e sejam estabelecidos em função do número de unidades transmitidas ou do volume de serviços prestados. Para que um subsídio ou subvenção estejam diretamente relacionados com o preço da operação, é necessário que exista um nexo direto entre estes e o bem ou serviço em apreço.

A este propósito, a jurisprudência do Tribunal de Justiça da UE tem vindo a ser muito importante no que diz respeito a matéria de tratamento dos subsídios para efeito de imposto. De acordo com a jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia, para estarmos perante subsídio para efeitos deste imposto devem encontrar-se reunidos cumulativamente os seguintes pressupostos:

- i) Deve ser auferido por um sujeito passivo de IVA, excluindo-se as subvenções destinadas a incentivar o consumo, que têm como destinatários consumidores finais;
- ii) Deve ter um carácter patrimonial, abrangendo não apenas as prestações de carácter pecuniário, mas o valor correspondente a determinadas prestações em espécie, avaliáveis em dinheiro;
- iii) Deve ser entregue através do recurso a dinheiro de origem pública, isto é, o subsídio deve ser proveniente, ou com recurso a verbas, de um organismo internacional ou de um organismo público nacional, seja de âmbito estadual, regional ou local;
- iv) A autoridade que concede a subvenção não deve ser o destinatário das operações tributáveis realizadas pelo sujeito passivo, sendo necessário o envolvimento de três partes: aquela que concede a subvenção, o sujeito passivo que aufere e o destinatário dos bens ou serviços disponibilizados por esse sujeito passivo (deve existir uma relação triangular)
- v) A subvenção ser paga à entidade subvencionada para que esta, concretamente, transmita certos bens ou preste determinados serviços, apenas lhe sendo concedida caso tais operações sejam por ela efetuadas;
- vi) O subsídio deve possibilitar à entidade subvencionada praticar preços inferiores aos praticados na sua ausência, de que os adquirentes dos bens ou destinatários dos serviços, sejam directamente os beneficiários.

- vii) A contrapartida consubstanciada na subvenção, deve ser determinada ou determinável, não sendo necessário que o montante subvencionado corresponda exatamente à diminuição do preço, bastando que seja de forma significativa.

Ainda assim, por parte da Administração Fiscal portuguesa, tem-se entendido que apenas serão de considerar como subsídios as quantias que tenham subjacente um verdadeiro espírito de liberdade, ou seja, aquelas em que quem subsidia surja na posição de um terceiro na operação patrocinada, sem que a esta atribuição patrimonial corresponda diretamente uma qualquer contrapartida económica ou um retorno de benefícios atribuídos. Assim, considera-se sempre que no âmbito de atividades patrocinadas, os beneficiários promovam por qualquer meio as entidades patrocinadoras, as quantias por estas entregues não poderão ser consideradas subsídios, constituindo antes a contraprestação de um serviço, pelo que deverão ser objeto de tributação em IVA à taxa normal.

Os subsídios destinados apenas a projetos de investigação e desenvolvimento bem determinados com vista à obtenção de novos equipamentos não devem ser tributados nem provocam alterações no direito à dedução.

2.12. Taxa de Imposto

Na UE existem normas que regulamentam as regras de aplicação das taxas do imposto. De acordo com o referido, podemos salientar que a taxa normal do IVA em vigor nos vários EM, em articulação com os mecanismos do regime transitório, assegura um funcionamento aceitável desse regime. A fim de evitar que as diferenças entre as taxas normais do IVA aplicadas pelos EM possam provocar desequilíbrios estruturais na Comunidade, assim como distorções de concorrência em determinados sectores de atividade, foi fixada uma taxa normal mínima de 15%, sujeita a revisão.

Na Diretiva IVA, os EM podem aplicar uma ou duas taxas reduzidas de imposto, as taxas reduzidas são fixadas numa percentagem do valor tributável que não pode ser inferior a 5% (artigo 99.º da Diretiva IVA) e uma taxa normal, variável, não inferior a 15% (artigo 97.º da Diretiva IVA).

As taxas de imposto estão previstas no artigo 18.º do IVA e são diferentes consoante as operações tributáveis sejam consideradas localizadas no Continente ou nas Regiões Autónomas dos Açores e da Madeira.

A este propósito a Doutora Clotilde Palma realçou a importância do sucesso nas negociações para a redução das taxas de IVA nas Regiões Autónomas, aquando da adesão de Portugal à então CEE, atendendo, essencialmente, aos custos de insularidade. Este direito foi consagrado, com inequívoco carácter de generalidade, no Tratado de Adesão da República Portuguesa à CEE (Adenda 4 Anexo II, V, 2) e foi expressamente consagrada na Sexta Diretiva do IVA, com carácter definitivo, [...]. Foi então determinado [...] que as taxas de IVA aplicáveis nestas Regiões poderiam ser 30% mais baixas do que as aplicáveis no Continente (Palma, 2005: 155).

As taxas aplicáveis de momento em Portugal são:

Taxa Reduzida 6%	Taxa Intermédia 13%	Taxa Normal 23%
Taxa reduzida de 6% que se aplica às importações, transmissões de bens e prestações de serviços mencionados na Lista I anexa ao CIVA, e que inclui, entre outros, os bens alimentares, os livros, revistas e jornais, produtos farmacêuticos, o alojamento em estabelecimentos de tipo hoteleiro, o transporte de passageiros, etc.;	Taxa intermédia de 13% que se aplica às importações, transmissões de bens e prestações de serviços mencionados na Lista II anexa ao CIVA, e que inclui entre outras, os bens alimentares não incluídos na Lista I	Taxa normal de 23% que se aplica às importações, transmissões de bens e prestações de serviços não incluídos na Lista I e II e aos serviços prestados por via eletrónica.

Na Região Autónoma dos Açores as taxas aplicáveis são, respetivamente 4%, 9% e 16%. Na região Autónoma da Madeira, as taxas aplicáveis são, respetivamente, 5%, 12% e 22%.

As taxas aplicam-se segundo os critérios estabelecidos para a localização das operações efetuadas no Continente (DL 347/85, de 23/08) (Abreu et. al., 2013).

2.13. Dedução do Imposto

O direito a dedução do imposto consubstancia uma das principais características deste tributo. Com efeito, o chamado método subtrativo indireto das faturas, do crédito de imposto ou sistema de pagamentos fracionados é o mecanismo essencial de financiamento deste tipo de imposto.

Em conformidade com o princípio fundamental inerente ao sistema do IVA, o imposto aplica-se em cada transação de produção ou de distribuição, com dedução do IVA que incidiu diretamente nas operações efetuadas a montante.

Assim, o CIVA determina, como regra geral, a dedutibilidade do imposto devido ou pago pelo sujeito passivo nas aquisições de bens e serviços feitas a outros sujeitos passivos. O legislador nacional vem igualmente determinar algumas situações de exclusão do direito à dedução em função do tipo de despesas em causa.

Contudo, existem operações isentas que conferem ao sujeito passivo a dedução do imposto suportado no exercício da sua atividade (isenção completa) (artigo 20.º do CIVA).

Nos termos do artigo 22.º do CIVA, o direito à dedução nasce no momento em que o imposto dedutível se torna exigível, isto é, o adquirente dos bens ou dos serviços tem o direito a deduzir o imposto no mesmo momento em que o imposto liquidado pelo fornecedor dos bens ou o prestador dos serviços se torna exigível.

A dedução do imposto pode ser exercida na declaração do período de imposto em que ocorreu a receção da fatura ou num dos períodos subsequentes, no prazo máximo de quatro anos (artigo 22.º e 98.º, n.º 2, do CIVA).

No caso do IVA relativo a aquisições intracomunitárias de bens, a dedução pode ser feita na declaração do período em que o imposto seja considerado a favor do Estado, ainda que não tenha sido emitida a respetiva fatura pelo vendedor (artigo 20.º, n.º 2, do RITT).

Sem prejuízo da explicação acima, é salutar falar de requisitos importantes do exercício do direito a dedução, que são requisitos objetivos e subjetivos. O requisito objetivo procura ser muito claro no que diz respeito a dedutibilidade do imposto. Ou seja, o imposto suportado deve constar de fatura passada na forma legal, devendo referir expressamente o nome do sujeito passivo e estar na sua posse (art.º 36.º, n.º 5, do CIVA), ou do recibo de pagamento de IVA que faz parte das declarações de importação, bem como de documentos emitidos por via eletrónica pela DGAIEC, nos quais conste o número e data do movimento de caixa. E a despesa, deve, por si, conferir o direito à dedução do IVA. Já com os requisitos subjetivos, o sujeito passivo tem de ter direito à dedução do IVA e só conferem direito a dedução os bens e serviços adquiridos para utilização efetiva na atividade tributária do sujeito passivo, para exportar ou adquiridos no âmbito das operações assimiladas a exportações e dos transportes internacionais previstos no artigo 14.º. Quando os bens ou serviços não coincidirem com o exercício da atividade económica da empresa, não pode haver direito a dedução do imposto

suportado, e conseqüentemente não poderá deduzir-se imposto que resulte de operação simulada ou em que seja simulado o preço constante da fatura ou documento equivalente.

2.14. Aplicação do n.º 14 do Artigo 36.º do CIVA (Portugal)

Como já vimos, o n.º 14 do artigo 36.º do CIVA, aditado pelo artigo 2.º do DL n.º 197/2012, determinou que, a partir de 1 de janeiro de 2013, nas faturas processadas através de sistemas informáticos, todas as menções obrigatórias, incluindo o nome, a firma ou a denominação social e o número de identificação fiscal do sujeito passivo adquirente, devem ser inseridas pelo respetivo programa ou equipamento informático de faturação.

O Ofício Circulado n.º 30156/2013 vem esclarecer o seguinte:

Tendo vindo a registar-se um número crescente de pedidos de informação relacionados com a emissão de faturas em papel pré-impresso, cujos elementos obrigatórios são complementados por programa ou equipamento informático de faturação, e eventuais conseqüências resultantes da sua utilização, nomeadamente em sede de exercício do direito à dedução do imposto.

Contudo, no que respeita ao exercício do direito à dedução, a alínea a) do n.º 2 do artigo 19.º do CIVA apenas exige que as faturas contenham os elementos referidos nos artigos 36.º e 40.º, consoante se trate, respetivamente de fatura ou fatura simplificada.

Efetivamente, o exercício do direito à dedução do IVA não deve ser posto em causa quando o emitente da fatura não proceda de acordo com o disposto no n.º 14 do artigo 36.º do CIVA, o não cumprimento do disposto deve ser sancionado na esfera do emitente das faturas e não na do destinatário das mesmas.

O referido OC concedeu aos sujeitos passivos um prazo de adaptação até 31 de dezembro de 2013, findo o qual o estrito cumprimento do disposto no n.º 14 do artigo 36.º do CIVA tornou obrigatório.

Capítulo III

3. Adoção do IVA em Moçambique, Cabo Verde e Angola

3.1. Moçambique

Seguindo o movimento mundial, mais concretamente globalização, tornou-se imperativo a adoção do IVA nos países em desenvolvimento, tendo em conta a sua transversalidade, as suas boas características e o elevado nível de sucesso que tem conseguido nos diversos países.

Este sistema fiscal tem contagiado vários países a nível mundial com as suas grandes características que aqui podemos chamar “identidade do IVA”, em especial à generalidade e a neutralidade, obtida através do chamado método das faturas, do crédito de imposto ou método subtrativo indireto que ficou aludido que desde de acordamos até nos deitarmos vivemos na malha do IVA, na luz que ligamos, no banho que tomamos, embora que o mesmo seja adaptável a cada realidade, ou seja totalizando já cerca de duzentos países a nível mundial, incluindo alguns países de África, mais concretamente nas organizações como a dos países da língua oficial portuguesa (CPLP).

Moçambique, sem perder os ventos de mudança da globalização, introduziu através do decreto número 51/98 de 29 de setembro, as alterações ao sistema Tributário Nacional, em vigor pela Lei número 3/87 de 19 de janeiro.

Criaram-se assim as condições, para a elaboração dos diplomas necessários à modificação do sistema de tributação indireta que permitiu à substituição do Imposto de Circulação e do Imposto de Consumo, por um IVA destinado a tributar o consumo interno de forma geral complementando por um imposto sobre alguns consumos específicos.

Conforme referido ano parágrafo anterior, em 1998, vésperas de adoção do IVA em Moçambique, vigoravam o Imposto de Circulação, um imposto geral sobre a venda de bens e prestação de serviços, do tipo cumulativo, o Imposto de Consumo, incidente sobre um conjunto alargado de produtos constantes de tabela própria, o Imposto de Turismo, incidente sobre os bens e serviços prestados no âmbito da hotelaria e turismo e o Imposto sobre Combustíveis, incidente sobre os produtos derivados do petróleo.

O principal imposto sobre o consumo existente à data, o Imposto de Circulação, era igualmente um imposto geral, incidindo sobre todos os bens e serviços com taxas de 5% na produção e de 10% nos estádios grossista e retalhista.

Poderemos dizer que com a falta de uniformização dos impostos cada setor de atividade quase que atuava isoladamente. Sem prejuízo deste *modus operandi*, este imposto gerava muita receita para os cofres de Estado, que incentivava o mercado informal e produzia efeitos inflacionistas nos preços dos bens quer a nível interno quer dos bens para exportação. Por sua vez, o Imposto de Consumo era um tributo monofásico que incentivava a evasão e o contrabando. Neste contexto, a adoção do IVA em Moçambique surge como uma consequência natural das suas virtudes face aos seus antecessores e ao contexto do país, nomeadamente aos seus parceiros comerciais.

Com a entrada em vigor do IVA a 1 de junho de 1999, através do Decreto 51/98, de 29 de setembro, com a reforma da tributação do consumo foi introduzido o IVA e revogado o Imposto de Circulação, foi reduzido o âmbito de incidência do Imposto do Selo, o Imposto de Consumo foi transformado em Imposto Especial de Consumo, o Imposto de Turismo foi eliminado e incluiu-se o IVA no de transportes.

Os interesses económicos e o acompanhamento da globalização constituíram motivos para a introdução do IVA em Moçambique, essencialmente no facto de já ser o modelo de tributação utilizado num grande número de países, e conseqüentemente permitir a integração internacional das economias, garantir receitas fiscais adequadas, acolher a desoneração fiscal total dos produtos nacionais destinados à exportação e, basicamente, apresentar três grandes virtudes: produtividade, neutralidade e eficiência.

A introdução deste imposto em Moçambique consubstanciou uma relevante reforma no sentido da modernização do seu sistema fiscal, tendo ainda sido introduzido na Reforma de 1999, como mencionámos, o Imposto sobre Consumos Específicos, que tributa seletivamente determinados bens.

O Código do IVA em vigor é o Código aprovado em anexo à Lei n.º 15/2007, de 31 de Dezembro, que reformulou a Lei n.º 15/2002, de 26 de junho (anterior CIVA), atendendo à necessidade de reformulação da tributação indireta, tendo sofrido uma grande redução das suas disposições, dado que se optou por contemplar alguns aspetos no novo Regulamento da Cobrança, do Pagamento e do Reembolso do IVA, aprovado pelo Decreto n.º 77/98, de 29 de dezembro, na Lei n.º 2/2006, de 22 de março, que estabelece os princípios e normas gerais do ordenamento jurídico tributário da República de Moçambique, à qual passamos a chamar Lei Geral Tributária (LGT) e no Regime Geral das Infrações Tributárias, aprovado pelo Decreto n.º 46/2006, de 26 de dezembro.

O CIVA deve ser aplicado com as demais legislações complementares. Com efeito, para além do CIVA, existem algumas legislações complementares, nomeadamente o Regulamento do CIVA/RECIVA, anexo ao Decreto n.º 7/2008, de 16 de abril (sistematiza aspetos fundamentais da aplicação do imposto de forma resumida, pormenoriza obrigações e disciplina os regimes específicos) e o aludido Regulamento da Cobrança, do Pagamento e do Reembolso do IVA.

Poderemos sintetizar da seguinte forma os principais regimes e legislação existentes:

- ✓ Regime geral de tributação – CIVA, RECIVA e RECPRIVA
- ✓ Regimes de pequenos contribuintes: Regime de Isenção (artigos 35.º a 41.º do CIVA) e Regime de Tributação Simplificada (artigos 42.º a 49.º do CIVA)
- ✓ Regimes específicos (tributação pela margem): Regime das agências de viagens e operadores de circuitos turísticos (artigos 38.º a 46.º do RECIVA)
- ✓ Regime dos bens em segunda mão (artigos 47.º a 49.º do RECIVA)
- ✓ Isenções no Código dos Benefícios Fiscais, anexo à Lei n.º 4/2009, de 12 de janeiro.
- ✓ Regime Especial de Exigibilidade do IVA nas Empreitadas e Subempreitadas de obras Públicas, aprovado pelo Decreto n.º 27/2000, de 10 de outubro.

De salientar que ainda existem algumas legislações avulsas que melhor enquadram a referida situação.

Este imposto assegura tendencialmente uma neutralidade interna e internacional: a carga tributária mantém-se igual independentemente do sistema de produção e de comércio. Neste contexto, oferece a vantagem de permitir que, considerando o valor do trabalho por incorporação no valor acrescentado nas diversas fases do circuito, se solucionem as questões de separação entre o valor das mercadorias e dos serviços que ocorrem principalmente nas fases de transformação nos sistemas em que os serviços não são especificamente tributados, permitindo assim a abolição das fronteiras fiscais e a criação de uma fronteira única com o exterior. Uma das grandes valias do IVA, que ora podemos identificar como um dos pilares central do IVA é a sua generalidade. Contudo o IVA moçambicano apresenta diversos regimes de exceção, concretizados numa série de benefícios fiscais que fazem com que o seu grau de generalidade seja afetado. A este propósito a sua generalidade à sua generalidade, possibilita a adoção de taxas moderadoras e a respetiva distribuição por vários sujeitos passivos.

A aderência deste sistema de imposto e a necessidade dos países cujo os parceiros económicos partilham o mesmo modelo, não só obteve os respetivos benefícios mas funciona também como um mecanismo e o elemento de equilíbrio da concorrência e conseqüentemente torna mais fácil a aplicabilidade da técnica do método subtrativo indireto ou da liquidação e dedução do imposto, pois evita também em princípio, os efeitos inflacionistas provocados com os impostos cumulativos, permitindo um controlo cruzado entre sujeitos passivos, de modo que reduz a vulnerabilidade do recurso à fraude ou à evasão fiscal, uma vez que a cada fase corresponde um montante reduzido de imposto, sendo dotado do denominado efeito de anestesia fiscal produzido pelos impostos indiretos.

O método subtrativo indireto mais não é do que a técnica da liquidação e dedução do imposto em cada uma das fases do circuito económico, funcionando da forma descrita quando as transações se processam entre sujeitos passivos do imposto com direito à dedução. Em Moçambique, tal como na UE, temos como operações tributáveis em sede deste imposto as transmissões de bens, as prestações de serviços e as importações de bens (cfr. o disposto no artigo 1.º, n.º 1, do Código do IVA). Ora, os conceitos das referidas operações tributáveis encontram-se definidos pela positiva no Código, com exceção do conceito de prestação de serviços. De facto, o conceito de prestação de serviços encontra-se delimitado de forma residual ou negativa no artigo 4.º, n.º 1, do Código, ou seja, são consideradas como prestações de serviços as operações efetuadas a título oneroso que não constituem transmissões ou importações de bens, e por sua vez, consegue-se, desta forma, tributar todo o ato de consumo.

Quer a nível interno, quer a nível internacional, o IVA, ao operar com base no método subtrativo indireto nas diversas fases do processo produtivo, é um modelo de imposto sobre as transações que parece garantir, de forma razoável, o requisito da neutralidade.

Como anteriormente referido podemos considerar a neutralidade do IVA como a sua identidade. A sua resistência e perseverança consubstanciam outros princípios como o da igualdade de tratamento, da proibição de duplas tributações, da ausência da tributação, da neutralidade concorrencial dentro e fora da zona abrangente, e, atendendo ao facto de a carga tributária se manter igual independentemente do sistema de produção e de comércio, ainda é um instrumento que permite fácil apuramento das cargas tributária na importação e na exportação.

Faz todo sentido clarificar e distinguir a neutralidade dos impostos de transações relativamente aos efeitos sobre o consumo e sobre a produção.

Existirá neutralidade relativamente ao consumo, quando o imposto não influi nas escolhas dos diversos bens ou serviços por parte dos consumidores. Um imposto será neutro na perspetiva da produção, se não induz os produtores a alterações na forma de organização do seu processo produtivo.

Dado que no IVA, independentemente do número de fases do circuito económico, a carga fiscal incidente sobre o bem será a mesma, em contraponto com o que se verifica com os impostos cumulativos, em que os operadores não são induzidos a integrar-se por motivos fiscais.

Conforme já se referiu, a nível internacional este imposto assegura de forma adequada os ajustamentos fiscais nas fronteiras necessárias, com a adoção do princípio de tributação no país de destino, princípio adotado em sede de IVA para as transações internacionais. Com efeito, é sempre possível em qualquer fase do circuito económico apurar com exatidão a componente fiscal do valor dos bens, mediante a aplicação da taxa ao valor do bem nessa fase, pelo que, as restituições à exportação e as compensações na importação são feitas de forma simples e rigorosa, assegurando a neutralidade do imposto nas relações entre os países.

No que concerne à neutralidade do IVA, podemos salientar que o IVA é um imposto que resiste bem a neutralidade, mas não podemos dizer que é completamente neutro, tendo em conta as concessões de benefícios fiscais que tem proporcionado a alguns setores de atividade, mais concretamente benefícios que afetam certas características da sua identidade. Como por exemplo, características de isenções que não permitem direito à dedução.

De realçar que o IVA é bastante reditício, ocupando em diversos países uma posição relevante no que toca ao financiamento do Orçamento. Em Moçambique, à semelhança do que se verifica em Portugal, é a principal receita tributária. Os conflitos de tributação que surgem no contexto do comércio internacional podem ser resolvidos através da adoção do princípio de tributação no país de origem ou do princípio de tributação no país de destino.

Em Moçambique, nas transações internacionais aplica-se o princípio de tributação no destino: as exportações são isentas no país onde saem as mercadorias e as importações são tributadas no país onde os bens dão entrada, às taxas e nas condições aí vigentes.

O facto de o IVA garantir uma aplicação adequada do princípio do destino relativamente aos demais impostos sobre as transações foi uma das suas vantagens mais notadas. De facto, como referimos, com este tipo de imposto é possível proceder-se a um adequado ajustamento fiscal na fronteira nas exportações, através da concessão de uma isenção com direito ao

imposto suportado a montante, e nas importações, com pagamento do IVA no ato do desembaraço aduaneiro e atribuição do direito à dedução do imposto a jusante.

3.1.1. Características do IVA em Moçambique

Em suma, poderemos resumir as seguintes características do IVA em Moçambique:

- ✓ Similar ao IVA da UE (CIVA de Moçambique muito semelhante ao CIVA de Portugal), mas adaptado à realidade moçambicana
- ✓ Relativamente simples
- ✓ Modelo IVA tipo consumo
- ✓ Imposto geral sobre bens e serviços
- ✓ Incide em todas as fases do circuito económico
- ✓ Limitação do universo de contribuintes do regime normal e criação de regimes especiais para pequenas e médias empresas
- ✓ Economicamente neutro
- ✓ De elevado rendimento
- ✓ Administrativamente eficiente
- ✓ Liquidação e cobrança – método do crédito de imposto
- ✓ Imposto de taxa única e taxa zero para exportações
- ✓ Adoção do método do reporte do imposto como regra geral
- ✓ Tributação no destino para as operações internacionais
- ✓ Existência de três níveis de enquadramento dos sujeitos passivos: regime geral, regimes de pequenos contribuintes e regimes específicos

Independentemente desta se consubstanciar como a principal receita fiscal do Estado, é certo que, há aspetos que, ainda assim, se nos afiguram demasiado complexos face a realidade moçambicana e que a experiência veio demonstrar que implicam dificuldades práticas, pelo que sistema carece de algumas revisões.

Após a breve análise do caso estudado, concluímos que em geral, o sistema de IVA em Moçambique segue muito de perto o sistema de IVA português e conseqüentemente o da União Europeia, mas com características próprias que resultam da natural adaptação à

realidade nacional, o que se verteu numa simplificação considerável do imposto, nomeadamente de um sistema onde não há tributação dos subsídios, de taxas únicas, a existência de regimes especiais e específicos especialmente adaptados a pequenos contribuintes e um maior leque de situações de isenção abrangendo bens de consumo essenciais e bens destinados à agricultura e pescas, que são umas das vicissitudes da referida adaptação a realidade nacional moçambicana.

Face à situação financeira vivida neste momento em Moçambique, mais concretamente a dívida pública não declarada aos parceiros financiadores e doadores internacionais, parece-me que cada vez há maior necessidade de controlo dos impostos e principalmente do imposto que mais financia o Estado. Sem prejuízo de ter este feito, é bom termos em considerações as atualizações feitas na UE relativamente às transmissões *online*. Ou seja, para efeitos de IVA uma transmissão de bens *online* deve qualificar-se como uma prestação de serviços, há implicações significativas ao nível da aplicação do imposto, implicações estas que não estão devidamente acauteladas na legislação do IVA moçambicano e que se poderão traduzir numa perda de receita à medida que este tipo de operações venha sucessivamente a aumentar.

Nestas sendas de mudanças, existem realidades que ainda não foram adaptadas, tais como, por exemplo, a tributação das operações efetuadas através do comércio eletrónico. Por exemplo, basta pensarmos que a transmissão via tradicional de livros (incluindo a transmissão *offline*), de outros países para Moçambique se qualifica como uma importação e a receita afliu a Moçambique, ao passo que a transmissão dos mesmos livros *online*, qualificando-se como prestação de serviços, não é localizada, isto é, não é tributável em Moçambique perdendo-se a receita (por aplicação *a contrário* do disposto no artigo 6.º, n.º 3, do CIVA, não existindo nenhuma regra especial de localização destas operações). Também temos a consciência das fragilidades dos países africanos, mais concretamente países que servem de inspiração ou são casos de estudos para a materialização do IVA na Guiné-Bissau. Países estes, (Moçambique, e Cabo-Verde que carecem de infraestruturas para suportar o bom funcionamento do IVA e de eficiente acompanhamento das devidas atualizações de modo a reduzir grandes perdas fiscais.

3.2. Cabo Verde

O crescimento económico ocorrido em Cabo Verde na década e 1990 concretizou-se na implementação de algumas reformas fiscais. Em 1996 ocorreu a reforma dos impostos sobre o rendimento, com a introdução de um Imposto Único sobre o Rendimento (IUR), em 1998 a reforma da tributação do património (IUP), e em 1998 a reforma da tributação do património

(IUP), associados a um novo Código Geral Tributário e a um novo código do processo Tributário em 1993.

No que toca à tributação de despesa vigorava desde a sua criação em 1962, o Imposto de Consumo (IC), um imposto tipo monofásico na importação e na produção interna de bens, aplicável a uma vasta gama de produtos, com taxas variáveis entre 10% e 60% segundo a pauta aduaneira. Isto é, mais qualificável como um imposto aduaneiro (era sempre liquidado pela Direção Geral das Alfândegas) do que como um verdadeiro imposto sobre a despesa atenta a fraca expressão dos internamente produzidos.

Com efeito o IC cabo-verdiano era um imposto monofásico de base de incidência estreita, abrangendo apenas um limitado número de bens identificados pela sua posição na pauta de importação Cabo-Verdiana, ou seja, bens manufacturados na maior parte, sendo que os serviços escapavam completamente a respetiva incidência. Era aplicado apenas nas fases do fabrico e da importação, sendo integralmente administrado pelos serviços alfandegários, nunca se tendo procedido à criação de um serviço específico para a sua gestão.

O IC, era um imposto difícil de administrar, porque o conjunto de treze artigos aditaram muitas isenções e normas de procedimentos e conseqüentemente onerava excessivamente os bens sujeitos às taxas mais elevadas, com conseqüente estímulo à evasão fiscal, e gerando pouca receita fiscal.

Ora, a propósito dessa deficiência, a própria administração fiscal ficava restringida a um pequeno número de contribuintes, ou seja, centrava a sua cobrança nos produtores, não tendo os grossistas, retalhistas e prestadores de serviços qualquer contacto com imposto interno sobre a despesa ou consumo, situação que contribuía para pouca arrecadação fiscal.

Tendo em conta as grandes valias do IVA, e a necessidade de cumprir o programa de ajustamentos e posteriormente para o Programa de Redução de Pobreza e Crescimento para os períodos subseqüentes de Cabo Verde, achou-se pertinente a recomendação do FMI para adoção do IVA, desde logo pelas suas virtudes face ao modelo de tributação existente, nomeadamente, pela sua potencialidade de uma maior angariação de receita face ao Imposto de Consumo. O reconhecimento pelas autoridades Cabo-Verdianas da necessidade da reforma e da valia do IVA prendeu-se também com a sua neutralidade no contexto do comércio interno e externo, menor propensão para a evasão fiscal, menor dependência da ajuda internacional, aumento gradual do rácio da receita fiscal e PNB e ao da eficiência fiscal, diminuição de custos administrativos e de incumprimentos.

O IVA em Cabo Verde preconiza desde logo a prossecução de uma maior equidade fiscal através do alargamento da base tributável, incluindo setores de atividade e consumo nela ausentes, mediante a aplicação de taxas moderadoras menos incentivadoras de situações evasivas, promovendo-se a atividade económica em geral e o investimento em particular, bem como a racionalização de sistema Fiscal-Aduaneiro, mais concretamente racionalização do imposto de consumo e Imposto Especial de Consumo.

Havendo a necessidade de racionalização do imposto, foi criada em 1999 uma Comissão IVA, sob o Governo de MPD, tendo iniciado os trabalhos para tradução de novo imposto prevista inicialmente para 2001.

A direção de serviços do IVA foi instituída pelo DL n.º 62/2003, de 30 de dezembro de 2003. Contudo, as eleições legislativas e a mudança de Governo, em janeiro de 2001, para o PAICV, adiaram para 1 de janeiro de 2004 a entrada em vigor do imposto.

Na sequência da respetiva situação, o Governo Cabo-Verdiano aprovou uma Lei Base específica que caracterizava o IVA como um imposto de tipo plurifásico, não cumulativo, funcionado em geral pelo método indireto subtrativo, fracionando o pagamento pelos vários intervenientes do processo de produção e distribuição dos bens e serviços, com adoção do princípio do destino no comércio internacional, isentando totalmente as exportações e operações assimiladas e tributando as importações de bens, nos mesmos termos em que tributa transmissões de idênticos bens, internamente produzidos.

A este propósito, salientamos que existem leis avulsas que definiram um conjunto de regras a observar no que viria a ser o futuro Regulamento do IVA (designação que mantinha a tradição do regulamento do Imposto Único sobre o Rendimento e do Regulamento do Imposto Único sobre o Património).

O CIVA foi aprovado pela Lei n.º 14 /IV/ 2002, de 19 de setembro, tendo sido alterado pela Lei n.º 51/VIII/2013, de 27 de dezembro que entrou em vigor em 1 de janeiro de 2014.

O IVA Cabo-verdiano deve ser aplicado com as demais legislações complementares. Com efeito, para além do CIVA, existem algumas legislações complementar, nomeadamente:

- ✓ O código dos Benefícios Fiscais - Lei n.º 26/VIII/2013 de 21 de janeiro.
- ✓ Código Geral Tributário - Lei n.º 47/VIII/2013, de 20 de dezembro.
- ✓ Regulamento do pagamento e Reembolso do IVA – DL n.º 65/2003, de 30 de dezembro.

- ✓ Isenção nas transmissões de bens destinadas a organismos sedeados em Cabo-Verde que exportem no âmbito de atividade humanitária, caritativas ou educativas- DL n.º 59/2003, de 30 de dezembro.
- ✓ Regime Especial de utilização de máquinas registadoras e distribuição automática – DL n.º 60/2003, de 30 de dezembro.
- ✓ Regime dos bens em segunda mão, objetos de arte e antiguidades – Lei n.º 32/V1/2003, de 15 de setembro (regime de tributação pela margem).
- ✓ Reembolso do IVA suportado em Cabo Verde por sujeitos passivos não estabelecidos no território nacional – Lei n.º 34/VI/2003, de 15 de setembro.
- ✓ Regime das agências de viagens – Lei n.º 38/V1/2003, de 3 de fevereiro (regime de tributação pela margem).
- ✓ Regime de empreitadas de obras públicas encomendadas pelo Estado – DL n.º 16/2004, de 20 de maio.
- ✓ Regime das amostras e das ofertas – Despachos do Secretário de Estado das Finanças de 19 de dezembro de 2003- BO n.º 44 de 29 de dezembro de 2003.
- ✓ Regime de devolução do IVA a diplomata – Lei n.º 30/VI/2003, de 15 de setembro.
- ✓ Regras especiais para a fixação do valor tributável dos bens sujeitos a preços administrativos – DL n.º 62/2003, de 30 de dezembro.

As características de implementação e funcionamento do IVA em Cabo Verde são similares as em vigor em Moçambique.

3.2.1. Características do IVA em Cabo Verde

Em geral, nos países que adotaram o IVA, incluindo a UE, este imposto é dotado das seguintes características principais:

- ✓ Imposto geral sobre o consumo de bens e serviços
- ✓ Imposto plurifásico
- ✓ Imposto indireto (método subtrativo indireto)
- ✓ Imposto não cumulativo

- ✓ Imposto baseado no princípio de tributação no destino nas relações internacionais (na UE foi, até dezembro de 2011, transitoriamente baseado no princípio de tributação no país de destino para as transações intercomunitária de bens)
- ✓ Na UE é um imposto de matriz comunitária, existindo de 1967 um sistema comum deste imposto a cuja adoção os Estados Membros se encontram obrigados.

O IVA cabo-verdiano partilha de todas as características à exceção da última.

O princípio geral de um modelo baseado no IVA consiste em aplicar aos bens e serviços um imposto geral sobre o consumo proporcional ao preço dos bens e serviços, independentemente do número de transações ocorridas no processo produção e distribuição anterior à fase de tributação. Nas operações entre os sujeitos passivos de IVA, em cada uma das transações, o IVA, calculado sobre o preço do bem ou serviço à taxa aplicável ao referido bem ou serviço, é exigível, com prévia dedução do montante do IVA que tinha incidido diretamente sobre o custo dos diversos elementos construtivos do preço. Num modelo de base alargada, o IVA é aplicável até ao estágio do comércio a retalho, inclusive.

Conforme mencionado ao longo da tese, também em Cabo Verde as principais vantagens do IVA residem desde logo no facto de possuir um grau amplo de generalidade, abrangendo tendencialmente todo o ato de consumo através de uma noção residual ou negativa de prestação de serviços, o que se traduz num aumento da receita fiscal. Ainda assim, a sua neutralidade/imparcialidade a nível nacional e internacional, tem vindo a ser um dos fatores determinantes na aquisição deste conceito.

Também não podemos esquecer da sua generalidade que permite a adoção das taxas moderadoras e a respetiva distribuição por vários sujeitos passivos.

O método subtrativo indireto ou da liquidação e dedução do imposto evita, em princípio os efeitos inflacionistas provocados com os impostos cumulativos, permitindo desde logo um controlo cruzado entre sujeitos passivos, não estimulando recurso à fraude e a evasão fiscal tanto como outros sistemas de tributação, uma vez que cada fase corresponde um montante reduzido do imposto, sendo dotado do denominado efeito de anestesia fiscal produzido pelos impostos indiretos.

O Código Geral Tributário de Cabo-Verde, nas alíneas e) e f) do n.º 1 do respetivo artigo 5.º, vem afirmar respetivamente que a tributação indireta favorece os bens e consumos de primeira necessidade e que a tributação de consumo visa adaptar a estrutura do consumo à evolução das necessidades do desenvolvimento económico e da justiça social, devendo onerar

os consumos de luxos. Tal como referimos, o IVA em Cabo Verde é muito similar ao IVA da UE, mas com adaptação à realidade nacional, existindo grandes semelhanças entre o código de IVA moçambicano de 1999, bem como entre estes dois textos e o Código de IVA português aprovado em 1986. O IVA cabo-verdiano apresenta-se como um modelo IVA tipo consumo, geral que incide em todas as fases do circuito económico sobre bens e serviços, simples, existindo uma limitação do universo de contribuintes do regime normal e uma maioria amplitude de regime especiais para pequenas e médias empresas. Pretende ser um imposto economicamente neutro, apresenta um elevado rendimento, é administrativamente eficiente, a sua liquidação e cobranças processa-se mediante o método de crédito de imposto. Por outro lado, é, aparentemente, um imposto de “taxa única”.

3.3. Angola

3.3.1. O Imposto de Consumo Angolano

Contrariamente ao que se tem verificado em Moçambique e Cabo Verde, Angola tem ainda Imposto de Consumo, ou seja, nem sequer é o imposto geral sobre o consumo. Contudo está seriamente equacionado num curto prazo a possibilidade de implementação do IVA. Até à presente data Angola tem um imposto monofásico, cuja base de tributação ainda se encontra muito restrita, quer a nível das mercadorias quer sobre os serviços.

A propósito da descontextualização do imposto vigente e da desigualdade gritante do atual imposto, avançou-se assim com um vasto programa de reforma dirigido por organismos especificamente criados para o efeito pelo Decreto Presidencial n.º 155/10, de 16 de setembro, o programa executivo da Reforma Fiscal que vinha ser preparado desde 2009, que substitui o anterior Comité da Reforma Fiscal.

A estrutura jurídica do atual sistema fiscal angolano, inspira-se no sistema fiscal português da época colonial. A reforma tributária angolana de 1948 acolheu muitos dos princípios da reforma portuguesa de 1929.

Angola conhecia ainda, desde 1967 (Diploma n.º 3754, de 28 de agosto), um imposto de produção e consumo resultante da fusão de imposto com a mesma dominação (incidente sobre um conjunto de mercadorias produzidas no território angolano ou importadas), além de alguns outros impostos especiais como o imposto do álcool industrial, imposto de consumo dos produtos derivados de petróleo, bem como o imposto especial de fabrico e consumo de cerveja fabricada internamente ou importada.

Segundo a Doutora Clotilde Palma, a tributação de consumo abrange uma gama variada de tributos de natureza distinta. Poderá dizer-se que os impostos do consumo são “aqueles que se pagam no contexto da utilização de bens e serviços finais no país onde são consumidos”. No consumo tributa-se o rendimento ou património utilizado no consumo.

A mais conhecida e utilizada das classificações de OCDE, a sua classificação (decimal) de imposto para efeitos de estatísticas fiscais, no que toca à tributação de consumo, forma o grupo ou classe de 5000 da lista (2), intitulado “imposto sobre bens e serviços”.

Na classe 5000 há que distinguir entre os tributos que incidem sobre os próprios bens e serviços, e designadamente sobre a sua aquisição e aqueles que se cobram pelo uso dos bens. Os primeiros incorporam-se no preço dos bens e atingem o consumidor (mediata ou imediatamente) aquando da respetiva aquisição; os segundos são cobrados pelo uso dos bens, pelo fato da sua propriedade ou pelo exercício de determinadas atividades. (CADERNO IDEFF N.º 2)

Como é óbvio, este tipo de tributação apresenta um nível elevado de desigualdade na atribuição da carga fiscal, quer para os contribuintes como para os consumidores finais, além de ser um modelo promotor de distorções a concorrências, que nalguns casos poderá ser instrumento incentivador de evasão fiscal e por conseguinte incentivador do mercado informal.

A adoção do imposto sobre valor acrescentado por Angola, não só preconiza a forma mais justa de distribuição da carga fiscal, redistribuição da riqueza, equidade e promoção da Justiça social, como também é expectável que a diversificação da economia venha a consubstanciar com os propósitos de boa arrecadação da receita através deste sistema.

Como é do conhecimento de todos, Angola é um país com fortes potencialidades, contudo está longe de conseguir transformar o seu sistema num outro com base numa justiça fiscal de modo a deixar as populações usufruírem do preconizado pelo pai da nação Dr. Agostinho Neto.

Com objetivo de proporcionar a redistribuição mais justa e equitativa dos recursos do país, e por conseguinte, a necessidade de diversificar a sua economia através de investimentos noutros setores, equacionou-se fortemente a possibilidade dum sistema fiscal que permite maior controlo e arrecadação das receitas fiscais. A este propósito, na atual reforma da tributação do consumo prevê-se o alargamento do âmbito de incidência objetiva do imposto de consumo a diversas prestações de serviços, que se encontravam, até à reforma, fora do seu âmbito de incidência.

Passou-se, assim, de um sistema que se baseava, essencialmente, na tributação de bens aquando da sua entrada no processo produtivo ou consumo, designadamente aquando da sua produção ou importação, para um regime em que passam a ser tributadas outras prestações de serviços como por exemplo: a locação a serviços de consultadoria (jurídica, fiscal, económica etc.), a serviços portuários e aeroportuários, segurança privada, de turismo e viagens promovidas por agências ou operadores turísticos, gestão de cantinas, dormitórios, condomínios e ao aluguer de viaturas.

Sendo um sistema na moda e que rapidamente se tem alargado por vários países a nível mundial, a implementação de uma política fiscal angolana tornou-se quase um imperativo, tendo em conta as valias que o mesmo tem proporcionado nos países desenvolvidos, bem como nos países em desenvolvimento. A título de exemplo temos o caso do IVA moçambicano que tem sido um caso de sucesso, adotado tal como em Portugal, por mérito próprio, tendo uma grande proximidade nas suas características fundamentais com o sistema comum do IVA da UE, mas com características peculiares que resultam da sua normal adaptação à realidade nacional moçambicana, nomeadamente a existência de regimes especiais e específicos adaptados a pequenos contribuintes e um maior leque de situações de isenções abrangendo bens de consumo essenciais e bens destinados a agricultura e pescas, vantagens decorrentes da margem de manobra que o legislador possui e que já na UE não é possível, pelo que a característica da generalidade do imposto se apresenta mais atenuada. (CADERNOS IDEFF INTERNACIONAL | N.º 2)

Angola, de modo a acompanhar a nova realidade económica e social, e também a própria necessidade de acompanhar os seus parceiros de desenvolvimento através da técnica de racionalização dos impostos e seguidamente proporcionar uma maior arrecadação das receitas fiscais, vê-se obrigada a realizar alguns ajustamentos no seu plano legislativo no domínio do imposto de consumo através da revisão e republicação do regulamento do imposto de consumo.

O quadro normativo de referência do IC angolano assentava muito recentemente no Decreto n.º 41/99, de 10 de Dezembro, que aprovou o regulamento do imposto de consumo, no Decreto Legislativo presidência n.º 7/11, de 30 de Dezembro, que veio proceder a alteração dos artigos 1.º, 2.º, 8.º, 9.º, 11.º, 12.º, e 14.º do regulamento de IC, no Decreto Presidencial n.º 149/13, de 1 de Outubro, que veio aprovar o regime jurídico das faturas e dos documentos equivalentes, e no Decreto Executivo n.º 333/13, de 8 de Outubro, que disciplinava a liquidação de IC pelas entidades que prestem serviços a companhias petrolíferas. Deve ter-se ainda em atenção a circular n.º 2/DLT/DNI/2012, de 5 de julho de 2012, relativa à base de

cálculo do IC dos bens produzidos. Estes diplomas correspondem basicamente a uma primeira fase da reforma fiscal.

Com efeito, no tocante à tributação do consumo as LGERT previam duas fases, a primeira das quais, de natureza transitória que implicaria uma racionalização e uma clarificação de IC, devendo, segundo o espírito daquele diploma, ser levada a efeito de forma a facilitar uma tributação do consumo mais moderna, que poderia desembocar na adaptação do IVA. (seguinto de perto António Carlos dos Santos- Tributação do Consumo em Angola: Rumo à Adoção do IVA) (Cadernos IDEFF Internacional | N.º 3, Palma, 2015: 39 - 46)

De notar que este desiderato foi introduzido no artigo 12.º do novo Código Geral Tributário, aprovado através da Lei n.º 21/14, de 22 de outubro, que entrou em vigor a 1 de janeiro de 2015 e revogou o Código Geral Tributário, de 30 de dezembro de 1968, cujo teor pode ser consultado no artigo 12.º, números 1, 2 e 3 da tributação indireta.

A presente revisão e conseqüente republicação do regulamento do IC visa aprimorar alguns aspetos deste regime, nomeadamente uma maior clarificação no que respeita a figura de sujeito passivo, as obrigações de liquidação e pagamento, bem como a correta identificação do titular do encargo do imposto por via do mecanismo da repercussão;

Atente-se ainda que o Regime Jurídico do Imposto de Consumo não comporta isenções de carácter subjetivo, e que as companhias petrolíferas, embora sujeitas a um regime especial de tributação, não se encontram excluídas ou isentas de suportar o encargo do IC sempre que contratem junto de terceiros serviços sujeitos ao IC;

Tendo em consideração as especificidades da indústria petrolífera uma vez que se trata de um setor de capital intensivo, a revisão ora efetuada optou pela adoção de um regime diferenciado de tributação em sede de IC para as entidades (companhias petrolíferas e outras equiparadas) que exerçam operações petrolíferas em áreas de concessão em fase de pesquisa ou desenvolvimento, com vista a garantir e a salvaguardar a estabilidade e viabilidade económica dos investimentos nessa fase;

Havendo necessidade de se estabelecer maior controlo da receita fiscal correspondente ao IC suportado pelas companhias petrolíferas e por forma a garantir que este custo seja dedutível para efeitos de determinação do rendimento tributável em sede dos respetivos impostos sobre o rendimento, impõe-se aprovar um mecanismo especial para entrega do IC suportado por estas companhias.

Conforme acima referido, os ventos da reforma prevêm uma vasta incidência objetiva que resulta dos ajustamentos no campo de produção e importação de mercadorias independentemente da sua origem, no consumo de energia, água, telecomunicações, hotelaria e mais setores constantes na lista do anexo do publicado.

Este IC angolano apresenta semelhança com antigo Imposto de Transações português, é um imposto:

- a) Indireto, dado incidir não sobre a riqueza ou sobre o rendimento, mas sim sobre a sua utilização;
- b) Que incide sobre o consumo, sendo liquidado apenas com introdução dos bens no consumo, quer seja através da produção ou fabrico de bens, da importação, arrematação, ou ainda da utilização dos bens ou matéria-prima fora do processo produtivo e que tenham beneficiado da desoneração do imposto
- c) Monofásico, sendo liquidado apenas uma vez quando o bem é introduzido no consumo, não sendo liquidado em qualquer outra fase subsequente, embora, em alguns casos, o imposto possa ter efeitos cumulativos ou em cascata, sendo liquidado IC sobre um bem ou serviço que é composto por outros bens ou serviços em relação aos quais também já foi liquidado IC, efeito este que conforme iremos referir, aumentou com a Reforma;
- d) Ad Valorem;
- e) Sem possibilidade de deduções;
- f) Que incide sobre o sujeito passivo, mas é economicamente suportado pelo consumidor dos bens ou serviços, fazendo-se uma diferenciação entre a pessoa que deve o imposto e que está obrigada a cumprir as obrigações daí decorrentes e a pessoa que, na prática, suporta o encargo económico do imposto.

Objetivamente o IC incide sobre a produção (considerando-se como produtos produzidos no país aqueles cujo processo de produção teve o seu termo em território angolano) e a importação de mercadoria, independentemente da sua origem, a arrematação ou venda realizada pelos serviços aduaneiros ou quaisquer serviços públicos, a utilização dos bens ou matérias-primas fora do processo produtivo e que beneficiam da desoneração do imposto e alguns serviços.

A revisão da tributação do consumo prevê o alargamento do âmbito das incidências objetivas e subjetivas no IC. Ou seja, as mudanças operadas neste imposto significam, entre outras coisa,

uma importante racionalização do mesmo, facto este que se consubstancia com o alargamento da base tributável em particular em relação aos serviços e na clarificação das obrigações tributárias.

Relativamente as regras de incidência objetiva e subjetiva, estas sofreram alterações no sentido de um alargamento da base tributária tendo sido inicialmente editadas em dezembro de 2012 novas situações relativas a prestações de serviços que foram acolhidas nas novas alíneas g) a q) do referido. No tocante à incidência subjetiva da atual reforma, o IC, no seu artigo 2.º determina que são sujeitos passivos deste imposto, as pessoas singulares, coletivas, ou as entidades que pratiquem.

A tributação de consumo em Angola apresenta a característica de um imposto monofásico e cumulativo, mais concretamente no que respeita ao tratamento das transmissões de bens ou serviços de forma cumulativa, em que os intervenientes da cadeia de consumo pagam o imposto devido sem que o imposto venha a ser repercutido na próxima operação entre o produtor e o consumidor final.

Depois do enquadramento da tributação de consumo, chega-se à conclusão de que o princípio da neutralidade pode estar fortemente beliscado. Com este sistema de tributação nada impede que possam existir os efeitos de cascata, efeitos estes que violam uma das valias da tributação indireta que é o princípio da neutralidade e por conseguinte patrocinar situações de distorções a concorrência.

Estamos todos bem cientes de que nos iremos deparar com grandes dificuldades na passagem deste imposto para o IVA. Sem prejuízo dessa dificuldade, na minha opinião a estratégia passaria pelo trabalho de base, desde a questão da literacia financeira e fiscal, colóquios, conferências, publicidade, entre outros.

“Outra dificuldade resultante da criação do IVA prende-se com o facto de, face à sua vocação geral, poder conduzir ao aumento da carga fiscal, o que, conjugado com a natureza potencialmente regressiva da tributação do consumo e os baixos rendimentos da população nos países em desenvolvimento, terá um impacto desproporcional sobre populações mais desfavorecidas”,(J. L. Saldanha Sanches e João Taborda da Gama, Manual de Direito Fiscal Angolano, Wolters Kluwer, Coimbra Editora, Coimbra, 2010, pág.366)

Como mencionado, a última reforma fiscal teve um papel importante na preparação da máquina fiscal para uma boa receção do IVA, ou seja, na melhor clarificação e enquadramento dos sujeitos passivos e as regras de incidências objetivas e subjetivas. No de IC angolano, ate 2011, o conceito de sujeito passivo era muito restrito, os serviços não eram

tributados, as tributações centravam-se nas mercadorias. Tendo em conta o elevado nível de pobreza, o Estado angolano não levou a sério as questões que se relacionavam com a tributação de serviços por esta atingir uma parcela da população quase residual. Ou seja, na tributação de serviços encontrava-se a classe social alta, e a expectativa de receita para o estado era muito baixa, ao passo que nas tributações das mercadorias, havia receitas consideráveis tendo em conta que o grande consumidor é a classe baixa. São sujeitos passivos de impostos as pessoas singulares, coletivas ou outras entidades que pratiquem operações de produção, fabrico ou transformação de bens e também quem proceda à importação de bens.

Através deste IC é muito difícil evitar os efeitos em cascata, ou seja, evitar a tributação do mesmo produto em várias fases de produção, daí o legislador angolano recorrer à isenção do artigo 40.º, e de seguida através do artigo 3.º excluir a incidência dos impostos sobre produtos agrícolas e pecuários não transformados, sobre a silvicultura, pescas e produtos minerais.

3.3.2. Conclusão: do IC ao IVA em Angola

Realmente o grande problema que se depara com o sistema fiscal angolano, é que no atual modelo ainda vigoram as bases do sistema implementado na época colonial, que só agora está a ser objeto de reformas.

Tendo em conta os níveis de desenvolvimento verificados em Angola, conclui-se que a melhor solução para manter a economia mais diversificada e os níveis da concorrência mais elevados, passaria pela adoção do IVA, até para facilitar as trocas comerciais com os seus potenciais parceiros de desenvolvimento. Sendo o atual IC monofásico e cumulativo, na minha opinião, objetivos preconizados pelo país, estão longes de serem atingidos até porque este é um fator que promove distorções à concorrência.

Não obstante a sugestão da passagem do imposto de consumo angolano para o sistema do IVA, saliento que é fundamental uma passagem com maior ponderação, pois a existência da classe informal é muito elevada, fato este que pode vir a ser um instrumento obstrutor para total sucesso do projeto IVA angolano.

Tal como em Moçambique e Cabo Verde, a materialização do IVA passa sempre por estudos aprofundados das situações a ela conexas, de modo que aquando da materialização é sempre tida em conta a realidade nacional do próprio país. Penso que a materialização do IVA em Angola não vai ser exceção à regra e deverá adaptar-se às condições social, fiscal e económica, em conivência com a atual reforma em curso, conforme consagrado na própria constituição da República Angolana nos seus artigos da Constituição n.º 101 e 93.º. No âmbito do artigo 21.º

da Constituição atribui-se ao Estado as tarefas fundamentais de promover o bem-estar, a solidariedade social e a elevação da qualidade de vida do povo angolano, designadamente dos grupos populacionais mais desfavorecidos; bem como tem o dever de promover a erradicação da pobreza.

Também estamos cientes de que toda esta operação de passagem do IC angolano para o IVA, deve ser feita por partes, ou seja, por regiões, devido às carências da mão-de-obra qualificada, bem como à fragilidade dos equipamentos informáticos e próprio sistema da rede para suportar as transações comerciais entre os sujeitos passivos e a Autoridade Tributária. É fundamental a renovação da administração tributária, através dos investimentos na formação dos quadros, promover seminários por forma a consolidar conhecimentos adquiridos, criar equipas mistas para o acompanhamento no terreno, reinstalar sistemas e equipamentos informáticos que suportem transações e que garantam confiança na relação jurídica entre o contribuinte e a Autoridade Tributária.

O alargamento da base de incidência tributária feita na recente reforma do IC foi um passo largo e um caminho aberto para adoção do IVA e vai ao encontro duma das identidades do IVA, que é amplitude de generalidade, abrangendo todo o consumo através de uma noção residual ou negativa de prestação de serviços, o que se traduz num aumento da fiscal.

Aliás, a introdução do IVA em Angola está patente nas Linhas Gerais do Executivo para a Reforma tributária, aprovadas pelo Decreto Presidencial n.º 50/11, de 5 de março, que nas suas orientações programáticas gerais vem dizer o seguinte: “A nível do Imposto do Consumo e transações, prevê-se um modelo que onere mais fortemente os consumos supérfluos e de luxo, fundamentados em políticas extrafiscais e que desonere os bens de primeira necessidade. Prevê-se, ainda, a introdução ou evolução do atual Imposto de Consumo para um imposto de tipo IVA, sem efeitos de cascata. E relativamente ao Imposto de Selo, prevê-se a sua racionalização e modernização, bem como a sua especialização a determinadas realidades “ (Cadernos IDEFF Internacional | N.º 3, Palma, 2015: 74 - 77)

Em suma o desenvolvimento económico e social da Angola tornou imperativo a introdução do IVA, porque estamos a falar de um sistema que não permite os efeitos cumulativos ou em cascata, tributa na generalidade, que tão facilmente não permite distorções à concorrência e é neutro.

O IVA moçambicano e o cabo-verdiano são casos de sucesso, e também são muito semelhantes ao IVA da UE, contudo, ambos são adaptados a realidades nacionais específicas. Penso que a inspiração da Angola deveria passar por estes sistemas fiscais, mas de forma

gradual, deixando inicialmente de fora determinados setores tais como a agricultura e os pequenos retalhistas, em especial o mercado informal, podendo este, nesta fase, contribuir para o orçamento dos municípios através de taxas por emissões de licenças.

Por questões de modernização fiscal e acompanhamento dos seus parceiros de desenvolvimento nas transações comerciais, é urgente levar muito a sério a possibilidade da adoção do IVA, pois o que vigora é ineficiente, quer ao nível das receitas tributárias, quer ao nível da sua Administração Central.

Capítulo IV

4. Alteração do IGV rumo a um Sistema de Imposto Sobre o Valor Acrescentado na Guiné-Bissau

4.1. IGV

Segundo um relatório elaborado pela Deloitte, por sugestão do FMI, de acordo com os dados de finais de 2014, em África temos um número total de 38 países com IVA com taxas variáveis. (Relatório FMI n.º 13/197)

Em 1997, vigoravam na Guiné-Bissau o Imposto de Turismo, Imposto Geral Sobre Vendas e Serviços do tipo não cumulativo, ad-valorem e plurifásico, incidente sobre bens e prestações de serviços no âmbito da hotelaria e turismo. Com alterações fundamentais da tributação do consumo temos a registar a redução do âmbito de incidências nalguns impostos.

O mérito próprio do IVA pode ser o fator intuitivo e determinado para à sua adoção, tal como o de Portugal e Moçambique, tendo uma grande proximidade nas suas características fundamentais com o sistema comum do IVA da UE, mas com características peculiares que resultam da natural adaptação à realidade nacional de ambos os países, nomeadamente, a existência de regimes especiais e específicos especialmente adaptado a pequenos contribuintes e um maior leque de situações de isenção abrangendo bens de consumo essenciais e bens destinados à agricultura e pescas- vantagens decorrentes da margem de manobra que o legislador possui e que já na UE é possível, pelo que as características da generalidade do imposto se apresenta mais atenuada.

À semelhança do sucedido com alguns países, a Guiné-Bissau, sem perder os ventos das mudanças do efeito globalização, e, por conseguinte, aproveitar a moda e o contágio fiscal a nível mundial que tem abalado vários sistemas fiscais nos diferentes cantos do mundo não descartou a possibilidade de vir a aderir a este valioso sistema de tributação que é o IVA. Esta possibilidade foi fortemente equacionada pelo FMI, um dos maiores parceiros de desenvolvimento da Guiné-Bissau.

Considera-se que a introdução do IGV no ordenamento jurídico tributário guineense foi uma etapa necessária e obrigatória para servir de fase experimental de passagem ao IVA e que está a ser fortemente equacionada a sua implementação. Ou seja, o modelo de tributação do

imposto indireto na Guiné-Bissau (IGV), já foi preparado com bases para a receção do IVA. Contudo carece ainda de ajustamentos profundos de modo a deixar o imposto mais equitativo, e consequentemente garantir a boa gerência futura do IVA. Para tal feito, é necessário que se apresente uma estrutura sólida na gestão do atual imposto para garantir o sucesso da Autoridade Tributária na materialização do IVA guineense.

Remetendo para o enquadramento do IGV feito no capítulo I, debruço-me agora sobre os pontos mais relevantes do mesmo.

4.1.1. Regime Especial de Isenção

O regime especial de isenção português através do seu artigo 53.º tem alguns pontos convergentes com o regime do Código de IGV da Guiné-Bissau.

O artigo 43.º do CIGV, faz breve enquadramento do âmbito de sujeição dos sujeitos passivos. Ou seja, os sujeitos passivos referidos na alínea a) do n.º 2 no artigo 2.º, que não se encontrem obrigados à entrega da declaração de registos previstos no artigo 25.º, ficarão isentos do imposto sempre que tenham sido objeto da fixação de um lucro tributável em contribuição industrial baseando-se num volume de negócios presumido inferior a 12 unidades de conta.

De realçar que os sujeitos passivos do regime especial de tributação não liquidarão imposto nas transmissões de bens ou prestações de serviços decorrentes do exercício da sua atividade nem poderão deduzir qualquer parcela de imposto suportado nas suas aquisições.

O artigo 42.º n.º 1 realça que os sujeitos passivos abrangidos pelo regime especial de tributação previsto na alínea a) do n.º 2 do artigo 38.º poderão optar pela aplicação do regime normal de tributação. Para o fazer, a opção deverá ser efetuada no prazo de 15 dias após a notificação referida no n.º 3 do artigo 38.º alínea a). Na alínea b) do mesmo artigo o prazo referente a esta situação é de 30 dias, esta situação está estipulada no artigo 40.º. Ainda assim, com a necessidade de adaptações ao regime especial de tributação são aplicáveis os artigos 4.º, 5.º, 25.º, 27.º, e 36.º

4.1.2. Aplicação do Artigo 27.º do CIGV (Guiné-Bissau)

No caso da Guiné-Bissau, poderemos verificar uma situação idêntica com a de Portugal, no artigo 27.º, Contudo temos fatores que não merecem comparações tendo em conta a falta de estruturação e de informatização do sistema do imposto. Ou seja, a exigibilidade a nível do conteúdo da fatura é semelhante, mas o referido artigo não responsabilizou o emitente da fatura como no caso do n.º 14 do artigo 36.º do CIVA português.

Conforme consagrado no n.º 5, a) do artigo 27.º os documentos devem ser emitidos em triplicado datados, numerados sequencialmente, destinando-se o original e o duplicado ao cliente, e o triplicado à contabilidade do sujeito passivo. O duplicado em poder do cliente deverá ficar à disposição da fiscalização da DGCI.

As faturas ou documentos equivalentes devem conter, minimamente, os seguintes elementos:

- a) Menções obrigatórias, incluindo os nomes, firmas ou a denominação social e a sede ou domicílio do fornecedor dos bens, ou prestadores de serviços e o número de identificação fiscal do sujeito passivo adquirente, do destinatário devem ser inseridos nas respetivas faturas
- b) Especificação dos bens, ou prestações de serviços, comunicação da natureza da operação, das quantidades dos bens, preços e valores líquidos;
- c) Descontos, abatimentos ou bónus, preços e valores líquidos;
- d) Valor líquido faturado;
- e) Liquidação do imposto com indicação dos valores que lhe serviram de base e taxa ou, não havendo lugar à liquidação, por este não ser devido, a indicação a disposição legal respetiva;
- f) A identificação do veículo (matrícula, condutor) transportador, se for o caso.

Naturalmente, o modelo de emissão da fatura utilizado pela Autoridade Tributária guineense, apresenta deficiências e é muito vulnerável a situações de fraude e de evasão fiscal, daí seria um risco enorme o Estado garantir o direito a dedução e por conseguinte a implementação do IVA com o modelo de faturação vigente.

A legislação fiscal guineense encontra-se dispersa por diversos códigos e regulamentos, alguns dos quais antigos. O IGV, criado pela Lei n.º 16/97, de 31 de Março e modificado pela Lei n.º 4/2006 de 2 de Outubro, trata-se de um imposto não cumulativo, *ad-valorem* e plurifásico, incidente sobre as transmissões de bens efetuadas no território guineense, a título oneroso, por um sujeito passivo agindo como tal, as importações de bens, as prestações de serviços em geral efetuadas no território guineense ou a entidades aí estabelecidas, por um sujeito passivo agindo como tal.

A perspetiva do imposto recai sobre o consumo de bens e serviços, com uma taxa que de certo modo poderemos considerar pesado tendo em conta a realidade do rendimento per

capita do país. Deste modo poderemos estar perante uma situação de restrições no acesso aos bens e serviços no que concerne às classes sociais mais vulneráveis.

Face a esta situação, consideramos que são situações que proporcionam a desigualdade nas tributações. Daí sugiro que a solução mais correta seja a de desoneração do consumo de bens primários, optando pela aplicação da taxa reduzida (Já tinha abordado esta situação na classificação dos contribuintes).

Encetamos a nossa análise no Código do IGV. No âmbito do artigo 9.º e seguintes do referido Código, temos isenções levadas em consideração nas operações internas. As isenções abrangem:

Começemos por analisar o Código do CIGV. No âmbito do artigo 9.º e seguintes do CIGV, trata-se das isenções levadas a cabo nas operações internas, as importações definidas de bens, referidos na Lei 2/95, de 24 de maio, na condições e limites nela fixada, relativamente a seguintes entidades:

- ✓ Missões Diplomáticas, reconhecidas no país e desde que haja reciprocidade de tratamento em relação às missões diplomáticas do país;
 - ✓ Organismos internacionais dos quais o país faça parte;
 - ✓ Cooperantes
 - ✓ Emigrantes;
 - ✓ Antigos combatentes;
- a) As importações temporárias de bens, ainda que estes venham a ser objeto de reparação ou benefício, pelas entidades referidas na alínea b) do n.º 2 do artigo 4.º, desde que os referidos bens sejam reexportados nos prazos e termos estabelecidos na legislação aduaneira;
 - b) As transmissões de bens a qualquer título, quando realizada por estabelecimento não produtor ou não importador;
 - c) As prestações de serviços e a produção de bens que não ultrapassam o valor de 12 unidades de conta;
 - d) As exportações de bens e serviços, desde que regularmente realizadas.

Dada a ausência de industrialização do país, parece adequado compreender a necessidade de recorrer aos países industrializados para fornecimento de matéria e bens por parte das empresas que estão ou que eventualmente poderão vir a manifestar a vontade de investimento na Guiné-Bissau. Por outro lado, sendo que a agricultura representa boa percentagem do PIB do país, ou seja, por se tratar de uma economia estruturada com base no sector primário a

isenção relativa às transmissões de bens e prestações de serviços vem permitir que exista uma menor penalização no custo dos bens.

Contudo devem ser pensadas soluções de modo a estimular a de produção interna em detrimento das importações.

O imposto é devido por um conjunto de sujeitos passivos, que abrange quer pessoas singulares quer pessoas coletivas, que exerçam atividades de produção, comércio e prestação de serviços sujeitas à incidência do IGV ou sejam adquirentes de determinados bens e serviços.

- a) No âmbito do CIGV, aprovado pela Lei n.º 16/97 de 31 de março, estão sujeitas a Imposto Geral Sobre Vendas e Prestações de Serviços, as transmissões de bens corpóreos efetuado no território nacional, a título oneroso, por um sujeito passivo agindo como tal;
 - b) As importações;
 - c) As prestações de serviços efetuadas no território nacional, a título oneroso, por um sujeito passivo agindo como tal;
- 1- Quanto à incidência subjetiva do imposto, são sujeitos passivos: o contribuinte, o contribuinte substituto e o contribuinte responsável
 - 2- São contribuintes de IGV:
 - a) As pessoas singulares ou coletivas que, sem vínculo de emprego, desenvolvam uma atividade de produção, comércio ou de prestação de serviços sujeita à incidência do IGV;
 - b) As pessoas singulares ou coletivas que, segundo a legislação aduaneira, realizem a importação de bens;
 - c) As pessoas singulares ou coletivas que, em fatura ou documento equivalente, mencionem indevidamente imposto geral sobre vendas;
 - d) O Estado, demais pessoas coletivas de direito público e bem assim as empresas concessionárias, quando desenvolverem uma atividade sujeita à tributação do IGV.
 - 3- São, ainda, sujeitos passivos, na condição de responsáveis pelo pagamento do imposto:
 - i) Toda a pessoa singular ou coletiva, assim como transportadores, armazenistas e depositários que detenham a posse dos bens do sujeito ao IGV e que estejam desacompanhados de documentação comprovativa da sua aquisição na forma de Lei, ou de sua entrada no país, com efetivo pagamento de imposto devido, se for o caso.

- ii) São, ainda, responsáveis pelo recolhimento do imposto os beneficiários de serviços de qualquer natureza localizados no território nacional, quando o prestador estiver localizado no exterior.
- 4- São contribuintes substitutos aqueles que, por expressa disposição legal e para além de ter obrigação do imposto devido nas operações por ele realizadas, forem incumbidos de efetuar a liquidação e retenção do IGV referente a clientes, nomeadamente, retalhistas, ou prestadores de serviços sediados fora do território nacional, na forma em que for regulamentado em ato administrativo próprio, submetido ao conselho de Ministros.

O regime de tributação encontra-se dividido em duas categorias:

Normal, aplicável aos contribuintes do grupo A nos termos do Código da Contribuição Industrial;

Especial, aplicável aos contribuintes do grupo B nos termos do mesmo Código, existindo, paralelamente, “um regime especial de tributação por estimativa” para os contribuintes de menor porte, a partir do momento em que se lhes começar a exigir o pagamento do imposto.

Existem duas taxas do IGV, a saber: taxa reduzida de 10% (aplicável a óleo alimentar, gasolina, petróleo, gás butano, produtos farmacêuticos e medicinais) e uma taxa normal de 17% aplicável a todas as transmissões de bens e prestações de serviços não abrangidas anteriormente ou que não beneficiem de isenção. (Tese Malam Cassama).

A perspetiva do IGV baseou-se na globalidade do consumo, e, por conseguinte, na tributação de todos os bens e serviços ainda que estes, num primeiro momento, sejam limitados aos mais relevantes e que possibilitem um efetivo controlo e haja em ambos isenções com prazo certo de vigência.

Elegeu-se como fase privilegiada para a tributação, a produção, o comércio de grande e médio portes, a importação e a exportação e adotou-se uma estrutura plurifásica limitada, dando-se cautelosos passos no sentido de um futuro IVA de base mais alargada, ao permitir-se desde já, a dedução do imposto suportado, nas situações em que o seu controlo se mostra possível.

Assim, tornou-se imperativa a modernização e eficiência da administração fiscal guineense, que conduziu à adoção de um novo sistema fiscal aproximando-o do modelo seguido nas administrações mais avançadas, inclusivamente em alguns países da UEMOA.

A consolidação das taxas foi muito importante, principalmente a dos direitos de importação, imposto de consumo e taxa de serviços aduaneiros numa única rubrica de direitos de importação, procurando-se ao mesmo tempo simplificar a sua estrutura, integrando-lhe apenas quatro taxas de 5, 10, 20 e 30 por cento.

A Guiné-Bissau tal como outros países dos PALOP's depara-se com as mesmas situações de falta de racionalização das isenções fiscais existentes, e reforço das administrações fiscais e aduaneiras a médio prazo, situações estas que de certa forma têm causado perdas das receitas fiscais, e conseqüentemente impulsionam situações de distorções na concorrência.

Na referida reforma, cedo foi demonstrado que havia toda necessidade de uma adoção futura do IVA, e foram preparadas as bases para boa aderência do IVA, mais concretamente com a eliminação, através do artigo 2.º do Código de IGV, do imposto sobre o turismo, e mais algumas taxas de impostos indiretos através dos decretos legislativos como o caso da taxa de serviços aduaneiros sobre a exportação e um grupo significativo de pequenas taxas e impostos cobrados pelas alfândegas cujo contributo no conjunto de receitas aduaneiras era residual para continuar a justificar os custos administrativos.

Na Guiné-Bissau até à presente data, existem vários impostos indiretos como Impostos sobre o Comércio Internacional e Impostos Especiais sobre o Consumo (IEC's). O regime de IGV, do tipo não cumulativo ad-valorem e plurifásico, incide sobre um vasto leque de produtos indexados na própria tabela das repartições das finanças, situação esta pouco abonatória para a administração fiscal guineense, que por si só já depara com enormes dificuldades no controlo e na administração dos impostos.

Os impostos Especiais sobre o Consumo (IEC's) (criados pela Lei n.º 15/97 de 31 de março), incidem e tributam um grupo específico de mercadorias, no momento da respetiva importação: Águas gasosas e refrigerantes; Cervejas; Álcool e bebidas alcoólicas; Tabaco; Produtos petrolíferos; Viaturas; Produtos de perfumaria; Pólvoras, explosivos e artigos de pirotecnia; Armas e munições. Base tributável = Valor CIF + Direito de importação.

Os Impostos sobre o Comércio Internacional, que são constituídos por direitos de importação aplicáveis às mercadorias provenientes do estrangeiro (exceto os países membros da UEMOA). As taxas (5, 10, 20, 30 por cento) incidem sobre o valor aduaneiro. Contudo o mesmo vai ser ajustado à realidade nacional.

Sem querer retirar o mérito à última reforma que culminou com a introdução do IGV, constata-se ainda que este imposto apresenta lacunas gritantes e um nível elevado da desigualdade na tributação e como proporciona também situações de crime e de evasão fiscal.

4.1.3. Análise comparativa entre o IGV e IVA

É necessário entender que na Guiné-Bissau a maioria dos funcionários da administração fiscal carece de formação para acompanhar o processo de materialização, e as instituições de cobranças de imposto são frágeis e tecnologicamente impreparadas.

Relativamente à situação de formação, o FMI evidenciou esforços no sentido de garantir uma melhor organização da Autoridade Tributária guineense, nomeadamente em programas de reformas das autoridades e esforços de capacitação nas áreas de administração fiscal e aduaneira, com um programa plurianual para a modernização da administração fiscal, ao abrigo de um fundo fiduciário específico.

Seguramente um Código mais simples vai facilitar a sua implementação, não só ao nível dos resultados, como também no âmbito da formação dos técnicos e da montagem das estruturas tecnológicas necessárias, uma vez que o objetivo aqui é compreender de que forma podemos tornar mais eficiente o sistema fiscal da Guiné-Bissau, de modo a proporcionar uma maior equidade na redistribuição da carga, maior justiça, consolidação do princípio da neutralidade, e, por fim, tornar mais consistente o sistema fiscal guineense de forma a reduzir a fraude e a evasão fiscal.

O crescimento económico e a aderência da Guiné-Bissau à CEDEAO nos anos 90 conduziu a reformas e revisões das lacunas existentes no ordenamento jurídico tributário guineense.

A aderência ao IGV deve-se muito ao fato de a Guiné-Bissau ser parte integrante da CEDEAO e apoiar os países no movimento da integração económicas regional e internacional. Ou seja, tornou-se imperativo um sistema de imposto com características idênticas ao IVA, de modo acompanhar a evolução económica dos países desta comunidade.

É importante fazer análise comparativa entre o IGV e o IVA de modo a percebermos os pontos convergentes e os pontos que eventualmente merecerão os ajustamentos no respetivo “modus operandi”:

- 1) No âmbito de IGV, não há reembolso do imposto suportado, ao passo que, no IVA, existe essa possibilidade e ainda existe a condição do direito ao reembolso dos créditos registados a favor dos contribuintes durante o seu normal período de funcionamento através do artigo 22.º, n.º 4 e seguintes do CIVA.
- 2) Todas as operações comerciais, a qualquer título, que ocorram no país realizadas por agentes económicos não produtores ou não importadores não são objeto de tributação em sede de IGV. Já no IVA, não se verifica esta possibilidade.

- 3) A Sexta Diretiva, através dos seus artigos 4.º e 21.º, procura explicar a distinção entre sujeito passivo do imposto (“assujetti”) e devedor do imposto (“redevable de la taxe”). O sujeito passivo será aquele que exerce uma atividade económica. O conceito de devedor de imposto é mais amplo, englobando os próprios sujeitos passivos. Devedores do imposto serão, então aqueles que estão adstritos ao cumprimento das obrigações tributárias (Palma, 2005: 64). O CIVA não fez uma distinção entre sujeitos passivos e devedores do imposto, em regra é ao sujeito passivo que incumbe o cumprimento das obrigações tributárias.

Assim, no IGV coloca-se a questão de saber porque é que uns são sujeitos passivos e outros não, se bem que todos sejam contribuintes, existindo muita ambiguidade no que concerne ao enquadramento dos sujeitos passivos.

Resumindo, esta situação está relacionada com a questão de gestão eficiente do imposto e do seu controlo. Universalmente o IVA é o imposto mais elástico e está entregue ao Estado. É um imposto que efetua adiantamentos de pagamentos que em muitos casos requerem depois reembolsos em situações quando o imposto pago nas compras não chega a compensar o liquidado na venda. Sendo um dos impostos mais ridículos e o que mais gera receita ao estado, em muitas situações coloca os agentes económicos na posição de credores do Estado, sendo que com estes créditos se torna possível a sua recuperação após a venda das mercadorias, pagando apenas a diferença quando ela for positiva.

O “modus operandi” é deficitário com que a Autoridade Tributária guineense se depara, começa logo na emissão e controlo das faturas pelos agentes económicos, na classificação dos grupos dos contribuintes limitando os objetivos do país na arrecadação das receitas fiscais. Parece-me sobremaneira importante unificar as taxas e conseqüentemente alterar o imposto que vigora rumo ao tendo em consideração a valia que este imposto tem no que diz respeito ao tratamento dos sujeitos passivos, à distribuição da carga tributária, à justiça social e à abrangência da tributação. Os principais incentivos à adesão a este imposto, consistem no fato de este ser o modelo de tributação utilizado na esmagadora países do mundo, incluindo alguns parceiros de desenvolvimento da Guiné-Bissau, de permitir a própria integração regional bem como internacional das economias, garantir receitas fiscais adequadas, acolher a desoneração fiscal total dos produtos nacionais destinados a exportação.

A grande questão que se coloca é se o Estado da Guiné-Bissau está suficientemente capacitado financeiramente para assumir o reembolso aos contribuintes a cada momento que se revelam credores mesmo sendo conhecidas as suas necessidades de tesouraria?

Será que a administração fiscal tem técnicos preparados para assumir a gestão e a boa cobrança se o limiar a partir do qual forem considerados como sujeitos passivos baixar e aumentar substancialmente número de sujeitos passivos?

Como é do nosso conhecimento, o IVA carece sempre de um estudo aprofundado sobre o volume de negócio anual das empresas para permitir uma melhor gestão e do seu controlo. Haverá meios para efetuar estes estudos?

Obs: por questões de prudência, para uma boa administração do imposto, o campo de aplicação deve ser limitativo, aliás é o que se tem feito com o IGV, que não é extensível até ao último contribuinte.

O sistema fiscal vigente na Guiné-Bissau não é capaz de responder à necessidade atual, ou seja, a atual máquina fiscal carece de sérias alterações e/ou atualizações, pois ainda não consegue cobrir todo o território nacional. Esta situação de fragilidade no controlo da política tributária tem como principais consequências: fugas aos impostos, evasão fiscal de forma recorrente, abuso de autoridade. Logo, é imperativo a criação de alternativas para se correção de estas falhas, que se baseiem em ideias claras e concretas.

O Tratado da Política Fiscal da Organização foi reforçado pela unificação aduaneira em 2000, que trouxe à política de coordenação e harmonização fiscal as diretrizes de base para o funcionamento da União.

Apesar da evolução na estrutura administrativa que permite a arrecadação de receitas públicas na Guiné-Bissau, ainda se verificam situações de prática de economia paralela, evasão fiscal e abuso de autoridade de forma frequente.

Na tentativa de amenizar e/ou acabar com esta prática de contra ordem fiscal a UEMOA criou a política da União Aduaneira que trouxe a coordenação e a harmonização fiscal dentro do grupo.

Porém, a evasão fiscal ainda se verifica em alguns países e em circunstâncias diferentes, de modo muito particular na Guiné-Bissau, embora se acredite que a harmonização da política fiscal na UEMOA possa ter contribuído para contrariar parte deste fenómeno.

Para combater este flagelo de descontrolo económico é preciso ainda tomar algumas medidas como certificar pessoas que trabalham com recursos públicos, pagar-lhes salários ao nível das suas responsabilidades e exigir deles as obrigações prementes à fiscalização e imposição de sanções disciplinares, que poderá acarretar o despedimento laboral, no caso de não cumprimento, bem como assegurar uma auditoria periódica.

Sendo a reforma fiscal um instrumento primeiro para a obtenção das receitas públicas necessárias ao desenvolvimento do país, impõe-se a conceção de um modelo harmonioso onde se privilegie, para além do aspeto financeiro, a eficiência económica, a efetividade administrativa e a melhoria da relação contribuinte/fisco.

A opção pela taxa única e base alargada prende-se com considerações de ordem prática, na medida em que o aumento do número de taxas pode traduzir-se num aumento significativo das dificuldades de natureza administrativa e não ser compensado por uma melhoria significativa em termos de equidade. Refira-se ainda que a introdução de um IVA deste tipo seria particularmente facilitada se fosse precedida pela fusão das duas taxas, atualmente em vigor, do IGV.

4.2. IVA

À semelhança do sucedido com alguns países, a Guiné-Bissau, sem perder os ventos das mudanças do efeito globalização, e, por conseguinte, aproveitar a moda e o contágio fiscal a nível mundial que tem abalado vários sistemas fiscais nos diferentes cantos do mundo e com elevado grau de satisfação nos respetivos países, não descartou a possibilidade de vir a aderir este valioso sistema de tributação que é o IVA. Esta possibilidade foi fortemente equacionada pelo FMI, um dos maiores parceiros de desenvolvimento da Guiné Bissau.

Trata-se inequivocamente de um caso de sucesso, de um fenómeno de contágio que alastrou pelo mundo com uma espécie de linguagem fiscal universal. O sucesso deste imposto deve-se fundamentalmente, às suas características, em especial a generalidade e a neutralidade, obtida através do chamado método das faturas do crédito de imposto ou método subtrativo indireto.

Este imposto assegura tendencialmente uma neutralidade interna e internacional, a carga tributária mantém-se igual independentemente do sistema de produção e de comércio. Neste contexto, oferece a vantagem de permitir que, considerando o valor do trabalho por incorporação no valor acrescentado nas diversas fases do circuito, se solucionem as questões de separação entre o valor das mercadorias e dos serviços que ocorrem principalmente nas fases de transformação nos sistemas em que os serviços não são especificamente tributados, permitindo assim a abolição das fronteiras fiscais e a criação de uma fronteira única com o exterior. Uma das grandes valias do IVA, que podemos identificar como um dos seus pilares centrais, é a sua generalidade.

Existirá neutralidade relativamente ao consumo, quando o imposto não influi nas escolhas dos diversos bens ou serviços por parte dos consumidores. Um imposto será neutro na perspetiva

da produção, se não induz os produtores a alterações na forma de organização do seu processo produtivo.

Dado que no IVA, independentemente do número de fases do circuito económico, a carga fiscal incidente sobre o bem será a mesma, contrariamente ao que se verifica com os impostos cumulativos, os operadores não são induzidos a aderir por motivos fiscais.

Conforme já se referiu, a nível internacional este imposto assegura de forma adequada os ajustamentos fiscais nas fronteiras necessários com a adoção do princípio de tributação no país de destino, princípio adotado em sede de IVA para as transações internacionais. Com efeito, é sempre possível em qualquer fase do circuito económico apurar com exatidão a componente fiscal do valor dos bens, mediante a aplicação da taxa ao valor do bem nessa fase, pelo que, as restituições à exportação e as compensações na importação são feitas de forma simples e rigorosa, assegurando a neutralidade do imposto nas relações entre os países.

O facto de o IVA garantir uma aplicação adequada do princípio do destino relativamente aos demais impostos sobre as transações foi uma das suas vantagens mais notadas. De facto, como referimos, com este tipo de imposto é possível proceder-se a um adequado ajustamento fiscal na fronteira nas exportações, através da concessão de uma isenção com direito ao imposto suportado a montante, e nas importações, com pagamento do IVA no ato do desembaraço aduaneiro e atribuição do direito à dedução do imposto a jusante.

4.3. CEDEAO – Regime das Tributações Intracomunitárias

A CEDEAO foi criada em 1975 e é composta por 15 EM. Um dos grandes objetivos de constituição desta organização centrou-se na administração das barreiras tarifárias, na supressão dos direitos e taxas de importação, na eliminação das restrições de comércio inter-regional, na introdução progressiva de uma tarifa aduaneira e a uma política comercial comum, a supressão dos obstáculos, na livre circulação de pessoas, bens serviços e capitais, na harmonização das políticas económicas, industriais, agrícolas, monetárias e de infraestruturas.

As regras do regime aplicáveis para as tributações intracomunitárias de bens, instituídos com a eliminação das fronteiras fiscais no espaço da CEDEAO a 1 de janeiro de 1990, encontram-se no Regime do Tratado de Liberalização das Trocas Comerciais, aprovado pelo artigo 35.º do mesmo.

O tratado de liberalização das trocas comerciais da CEDEAO consagra uma União Aduaneira nos EM, no seio da qual são eliminados todos os direitos aduaneiros bem como os outros

impostos equivalentes que incidem sobre as importações de produtos originários da comunidade. São igualmente abolidas as restrições quantitativas ou conexas, as práticas de contingentação de importações bem como os entraves administrativos ao comércio entre os EM. Além disso, uma tarifa externa comum relativa aos produtos importados nos EM e provenientes de países terceiros é instaurada e regularmente atualizada.

Tal como refere o artigo 37.º os EM, acordam estabelecer de forma gradual, uma tarifa externa comum a ser aplicada a todos os produtos importados dos EM e em precedência de países terceiros, consoante o calendário proposto pela Comissão Comércio, Alfândegas, Fiscalidade, Estatísticas, Moedas e Pagamentos. Ainda este mesmo artigo realça o empenho na resolução dos atuais diferendos nas suas tarifas aduaneiras externas, com base no programa a ser proposto pelas comissões acima mencionadas.

De acordo com o artigo 88.º n.º 1 do tratado de liberalização das trocas comerciais da CEDEAO, as mercadorias originárias da comunidade e exportadas do território de um Estado-Membro para o território de um EM importador, beneficiam do regime do tarifário da comunidade.

Contudo, o n.º 2 do mesmo artigo fez questão de realçar o enquadramento dos princípios que regem os produtos originários da comunidade. Ou seja, só os produtos protocolados nas decisões adotadas pela comunidade nessa matéria.

De salientar que as comissões de Comércio, Alfândega, Fiscalidade, Estatísticas, Moeda e Pagamentos examinam periodicamente as alterações introduzidas, as regras e as atualizações, de modo a assegurar a aplicação cabal e equitativa das normas sobre a estrutura tarifária.

Na aceção do artigo 3.º do âmbito ficou bem patente de que a Comunidade tem como missão principal promover a cooperação e a integração na perspetiva de União Económica da África Ocidental com vista a elevar o nível da vida dos seus povos, através de ações de harmonização, de articulação das políticas nacionais, de liberalização da troca mediante a supressão dos direitos aduaneiros de importação e do levantamento de barreiras não tarifárias, com vista à criação duma zona de comércio livre no seio da Comunidade dos EM, do estabelecimento duma tarifa externa e duma política comercial comum para os países terceiros.

Contudo, na década de 90 reconheceram-se as insuficiências do tratado assinado em 1975. Após amplo debate, o tratado foi revisto a 24 de julho de 1993. A revisão alargou bases de responsabilidade aos países membros e culminou na adoção e responsabilização formal da Comunidade para evitar e resolver conflitos dentro da sub-região.

De forma a acelerar a integração económica e aumentar a cooperação na esfera política, mais concretamente na necessidade de criar instituições comunitárias e dotá-las dos poderes necessários estabeleceu-se um Parlamento Oeste Africano, um Conselho económico e social e um Tribunal para assegurar a execução das decisões da Organização.

A adesão da Guiné-Bissau a esta organização, acresceu valor para o país no que respeita à capacidade de captação de investimentos privados, tendo em conta a potencialidade e a conjuntura populacional da organização. Segundo estudos do programa das Nações Unidas para Desenvolvimento (PNUD 2012) a população desta organização ascende a 318 milhões de habitantes.

De salientar que hoje, todos os países que pertencem a comunidade da CEDEAO são membros da Organização Mundial do Comércio, estando assim ligados a um regime jurídico e acordos estabelecidos na organização.

Dos quinze países da CEDEAO, oito deles (Benim, Burkina-Faso, Costa do Marfim, Guiné-Bissau, Mali, Níger, Senegal e Togo) mostraram-se disponíveis a integrar equitativamente uma UEMOA, partilhando deste modo a mesma moeda, o Franco CFA.

Desde o início que se estabeleceu uma redução nos obstáculos nas trocas comerciais entre os EM tendo-se fixado inicialmente o ano de 2005 como etapa para a adoção da pauta aduaneira comum e uma política comercial comum.

Considera-se, em geral, aquisição intracomunitária, a obtenção do poder de dispor, por forma correspondente ao exercício do direito de propriedade, de um bem móvel corpóreo cuja expedição ou transporte para território nacional, pelo vendedor, pelo adquirente ou por conta destes, com destino ao adquirente, tenha tido início noutra EM.

Por forma a permitir aumentar a coesão entre os EM e eliminar progressivamente as barreiras à plena integração, a comunidade tem vindo a implementar programas estratégicos no âmbito do seu processo de renovação e desenvolvimento.

Após três décadas da assinatura do tratado da CEDEAO, e 16 anos depois da assinatura oficial para implementação, a Guiné-Bissau é um país altamente dependente das ajudas externas para financiar o seu orçamento, o que contribui para o seu estado de fragilidade permanente.

O golpe de estado de abril de 2012 provocou um enorme retrocesso dos poucos progressos já alcançados nos anos anteriores com vista a políticas de melhoria ao nível macroeconómico. Esta mesma crise afetou de forma negativa a avaliação do Índice de Desenvolvimento

Económico, de modo a que torna impossível o financiamento dos investimentos preconizados pelos seus parceiros de desenvolvimento.

Como a grande prioridade da União é harmonizar o sistema de impostos dentro da comunidade, num passado recente, foram negociadas melhorias à Tarifa Exterior Comum, com vista a deixar as taxas aduaneiras mais equitativas e uma redistribuição mais justa sobre 400 linhas tarifárias importantes, e, por conseguinte, elevou-se a expectativa dos países membros no sentido de encontrar um acordo final mais suave para tarifas exteriores comuns. Esta mesma tarifa exterior comum é aplicada a todas as mercadorias provenientes do exterior da região que ingressam dentro do espaço da CEDEAO.

A propósito das negociações sobre as taxas concludentes para a Tarifa Externa Comum dos países membros da CEDEAO, a abordagem centrou-se em quatro áreas acordados:

- ✓ Mudança relacionada com políticas agrícolas
- ✓ Considerações ambientais
- ✓ Considerações relacionadas com saúde pública
- ✓ Produtos eventualmente necessitados de proteção extra via

Falando da Tarifa Exterior Comum, saliento que a mesma é constituída pela taxa de direitos aduaneiros previamente acordada, com a taxa comunitária da CEDEAO 0,5% e taxa estatística de cada país (geralmente 1%). Ainda esta mesma tarifa pondera a aplicação de três medidas de remediação, duas de salvaguarda de importação e uma taxa de compensação. Os níveis da taxa aduaneira instituída pela Tarifa Exterior Comum da CEDEAO são: 0%, 10% e 20%, derivadas da industrialização e por conseguinte envolvendo também a harmonização das zonas de comércio livre e acordos bilaterais com países não membros da CEDEAO.

No que toca aos direitos aduaneiros em produtos agrícolas, produtos florestais, animais domésticos, e artesanato, enquanto produtos manufaturados inscritos no tratado de liberalização da CEDEAO, podem ser exportados no interior da comunidade sem taxas aduaneiras ou seja são abolidos os direitos aduaneiros. Também é de louvar a redução dos direitos sobre as importações, pelo fato de este proporcionar uma maior rentabilidade para os setores que sustentam a maioria das economias africanas como por exemplo: a Agricultura, Pesca e Exploração Florestal, inclusive da organização da CEDEAO e da UEMOA.

Este Tratado deu muita importância às situações de troca de mercadoria entre os EM que tenham atingido um certo volume de negócio. Sem prejuízo do tratado ter abordado de uma forma clara o “modus operandi” dos países membros, ainda se verifica um número

considerável de isenções nas trocas intra- CEDEAO, facto este que demonstra a impreparação das autoridades tributárias e conseqüentemente a falta de informação para melhor sensibilizar as autoridades fiscais de cada país.

Esta falta de preparação prejudica gravemente os dados estatísticos a nível de cálculo das receitas fiscais inerente à organização. Segundo os estudos do FMI, apenas um décimo do total dos produtos importados pelos países da CEDEAO provêm de outros EM da CEDEAO, o que significa que a Tarifa Exterior Comum se aplica a mais de 90% de compras na África Ocidental.

Como sabemos, a integração económica e regional é vista como como estratégia para acompanhar este mundo globalizado nos respetivos desenvolvimentos dos seus povos, e, por conseguinte, esta mesma integração está dotada de características de regionalismo aberto expresso em ideia de uma integração e inclusão. Ou seja, esta integração será o impulsionador da dinâmica das economias dos EM.

Baseando-nos nestes pressupostos, a conclusão a que se chega, é de que a Tarifa Exterior Comum de 20% é considerada baixa e tem-se comportado como um instrumento de obstrução externo de proteção dos mercados domésticos, e dos próprios agricultores da sub-Região. Ou seja, de modo a reduzir o fluxo da importação e por conseguinte implementar um sistema idêntico ao da UEMOA, é necessário negociar as categorias com as respetivas taxas de 0%, 10%, ou 20% sobre os 400 produtos, cujo enquadramento fiscal continua por clarificar.

A falta de consolidação fiscal por parte da CEDEAO, motivou alguns países da UEMOA a procurar alternativa à Tarifa Externa Comum com níveis das taxas semelhantes da CEDEAO. Ou seja, não se acomodaram com o facto de sentirem penalizados e tendo constantes obstáculos no desenvolvimento das políticas e das estratégias macroeconómicas. Sem sombra de dúvida, a estratégia dos oito países da UEMOA na aderência à sua própria Tarifa para a UEMOA, tem proporcionado o enquadramento formal.

O tratado de liberalização das trocas comerciais da CEDEAO através dos seus artigos 37.º (Tarifa Externa Comum) e o 38.º (Regime tarifário da comunidade), tem facilitado muito as transações intracomunitárias e conseqüentemente, regulado e disciplinado o conceito das transações intracomunitárias.

Para futuro da CEDEAO é imprescindível completar a tarifa externa. Estabelecer as últimas negociações sobre União Aduaneira, e conseqüente consulta pública sobre a Tarifa Externa pode ser um instrumento importantíssimo para alavancar o crescimento económico da Guiné-

Bissau através de transparência na Administração Fiscal bem como nos países da UEMOA e da CEDEAO.

4.4. A União Económica e Monetária Oeste Africano (UEMOA)

Ao longo da tese, em várias situações foi referida esta nomenclatura (UEMOA), organização esta, de onde a Guiné-Bissau é parte integrante.

A UEMOA tem como antecedente mediato a África Ocidental Francesa (AOF), criada em 1895 pela França com o propósito de manter o controlo efetivo em territórios da África Ocidental, mediante o estabelecimento de uma política comum nos domínios monetário, comercial e legislativo, e como antecedente imediato a União Monetária da África Ocidental (UMOA), criada em 14 de Novembro de 1973 entre Benin e Burkina Faso, Costa do Marfim, Níger, Senegal e Togo, todos membros da antiga África Ocidental Francesa, com a finalidade, entre outras, de manter a mesma moeda que vigorava na zona e a relação entre os Estados vizinhos que pertenciam à mesma zona colonial. A UMOA nasceu como um espaço monetário entre os seis Estados, sem a presença de uma política económica comum. Esta ausência teve repercussão negativa para a Organização, somadas as crises económicas e financeiras dos anos 80. De acordo com Etienne Cerexhe e Louis le Hardy de Beaulieu, a partir da primeira metade dos anos 80 assistiu-se a duas importantes mudanças externas: de um lado, a desvalorização do dólar e, de outro, a redução drástica de preços dos principais produtos de exportação dos países africanos. (Tese Joel Alo Fernandes)

A crise dos anos 90 agravou mais a situação com a desvalorização do Franco da Comunidade Financeira Africana (FCFA), moeda da União. Nesta base, os dirigentes aperceberam-se da necessidade de aprofundar o processo de integração de modo a minimizarem os impactos da crise nos EM. Com o propósito de minimizar os efeitos da referida crise, foi criada uma comissão pelo Banco dos Estados da África Ocidental (BCEAO) em 1990, com vista à condução de uma política monetária capaz de impulsionar o processo de integração nos sete países membros da União.

A desvalorização de Franco CFA na ordem dos 50% em 1994, impulsionou a consolidação da UEMOA, que passou assim a ter o carácter de uma organização de integração económica, criada por sete países da África Ocidental cuja moeda única é Franco da Comunidade Financeira Africana, (vulgo Franco CFA). Esta organização foi criada em Dakar por um

tratado rubricado a 10 de janeiro de 1994 pelos respetivos chefes de Estado dos países aderentes. Países estes como a Costa do Marfim, Benin, Burkina Faso, Níger, Senegal, Togo e Mali com vista à convergência das políticas macroeconómicas entre os EM.

Três anos depois, a Guiné-Bissau aderiu à Organização, tornando-se no oitavo Estado a aderir à mesma.

O tratado da UEMOA assinado em Dakar, através do seu artigo 4.º, consagrou como principal objetivo, o reforço da competitividade das atividades económicas e financeiras dos EM mediante a institucionalização de um processo de monitoramento multilateral; criar entre os países um mercado comum baseado na livre circulação de pessoas, bens de serviços e de capitais e o direito de estabelecimento das pessoas que exerçam uma atividade independente ou assalariada, assim como uma Tarifa Externa Comum e uma política comercial comum; instituir uma coordenação de políticas setoriais nacionais, por meio da adoção de ações comuns e, eventualmente de políticas comuns, especialmente nas seguintes áreas de atuação: recursos humanos, administração territorial, transportes e telecomunicações, meio ambiente, agricultura, energia, indústria e minas, harmonizar, na medida necessária ao bom funcionamento do mercado comum, as legislações dos EM e, particularmente, o regime de fiscalização.

Segundo estudos do Banco Mundial (2013), os oito países que constituem esta Organização totalizam uma superfície de 3.509.126 km² da África Ocidental e uma população de aproximadamente 103 milhões de habitantes em que mais de metade está abaixo dos 30 anos de idade.

Esta integração regional tem por objetivo a criação das condições necessárias ao desenvolvimento económico e social do Estados membros, através da harmonização dos mercados internos, políticas económicas e a execução de políticas setoriais comuns nas áreas dinamizadores da economia.

Esta organização preconiza o reforço da concorrência nas atividades económicas e financeiras dos EM, criação do mercado livre para circulação de pessoas, bens e serviços, capitais. Também elenco como grandes vantagens da UEMOA: a estabilização da moeda e do mercado, controlar e suprir os efeitos inflacionistas dentro dos EM, a emissão da normas de funcionamento do mercado cujos direitos são partilhados na mesma proporção; O BCEAO emite informações económicas e financeiras em tempo real e garante a gestão da sua moeda comum, das reservas cambiais e da implementação da política monetária dos EM.

A UEMOA teve inspiração na União Europeia, contudo as estruturas e o desenvolvimento dos Estados são muito diferentes, razão pela qual existem várias divergências em alguns dos conceitos da integração regional.

A UEMOA passou por momentos diferentes da sua história. Por exemplo, antes de existir a União Aduaneira, que estabelece um único mercado comum entre os membros, já existia a União Monetária. O Tratado da UEMOA vai mais longe do que o da UE, pois além de coordenar a fixação de taxas e de bases para os principais impostos através de diretivas regionais, obriga à convergência do rácio de receitas fiscais em relação ao PIB de pelo menos 17% e à convergência das estruturas das receitas fiscais, de acordo com *Mansour & Grozjosi* (2013, p. 4).

A política de harmonização e coordenação fiscal surge na tentativa de eliminar dupla tributação dos impostos, e isso deu origem ao “Regime Especial de Tributação” que é aplicado ao nível regional e ao nível nacional, com o objetivo de coordenar e harmonizar a política fiscal. A experiência de harmonização ao nível regional foi positiva. As arrecadações tributárias aumentaram, sobretudo na primeira metade de década de 2000 (em especial 2005), por força desta diretiva (multilateral). Todavia, a estrutura tributária e as receitas fiscais não evoluíram o suficiente, de acordo com os objetivos definidos pelo Tratado da União (em que as receitas tributárias deveriam ascender a 17% do PIB).

«O futuro da coordenação fiscal da União é incerto dada a especificidade dos diversos países que a compõem, embora deva progredir para corresponder aos objetivos da integração económica e fortalecer a atual coordenação fiscal em diferentes áreas: aprofundar a harmonização através de compromisso político e dar autoridade e recursos às instituições regionais, de modo a fiscalizar de forma eficaz o seu cumprimento e impor sanções. A União deve dar atenção às economias mais fracas e à sua dificuldade de cumprimento de objetivos tributários que a coordenação fiscal trouxe e estabelecer um código de investimento comum. A Comissão da UEMOA poderia estabelecer uma lista de impostos que não pode ser reduzida ou isentada ao nível nacional.» (*Mansour & Grozjosi*, 2013, p.37).

Face a esta informação, sou da opinião de que a UEMOA e a CEDEAO devem encarar seriamente a situação de uma harmonização mais sólida e consolidada, mais concretamente no que diz respeito à supressão dos obstáculos ao comércio regional, à falta de uma integração monetária entre os 15 EM que constitui motivos de preocupação para o desenvolvimento económico na sub-região. Do total dos 15 que compõem a CEDEAO, apenas 8 EM

compartilham a mesma moeda, sendo que os restantes têm a sua própria moeda que é inconvertível com os demais.

5. Conclusões

O presente estudo pretendeu incidir na perceção dos sistemas fiscais, situações de esforço fiscal, situações económicas e financeiras da Guiné-Bissau e da comunidade donde é parte integrante, CEDEAO e UEMOA, bem como em estudos de caracterização dos sistemas fiscais de alguns países da CPLP tais como Cabo Verde, Angola e Moçambique, reforçando conhecimentos dos pontos fortes e fracos do sistema fiscal guineense e dos países referidos.

Como explanado, o sistema fiscal guineense apresenta deficiências quase impeditivas no que diz respeito aos mecanismos para responder às necessidades indexadas a uma boa administração dos impostos, conduzindo a situações de evasão, fuga aos impostos e abuso da autoridade.

Podemos considerar como maiores entraves ao bom funcionamento fiscal na Guiné-Bissau a instabilidade política – que tem vindo a atrasar os esforços comuns entre o país e o FMI na completa integração do IGV e mais ainda na introdução do IVA; ao nível social é um país pobre com fraca instrução (cerca de 55% de iliteracia, Fonte: CIA World Factbook, 2015) o que dificulta a introdução do conceito de imposto na vertente de contribuinte e consequentemente a sua materialização; ao nível cultural, o legado português e a sua excessiva carga de impostos na época colonial incutiu no povo um “terror psicológico” que o afasta da perceção de que a fiscalidade tem de ser a base para o dever e cumprimento da cidadania e melhores condições sociais; ao nível tecnológico, a falta de acesso a uma rede de Internet consistente e estruturada não permite controlo cruzado de pagamento de impostos, não existindo sequer uma base de dados de contribuintes quer na qualidade de pessoa singular, quer colectiva em todo o território nacional; ao nível económico, os baixos salários praticados facilitam/podem facilitar comportamentos indigentes por parte de autoridades.

Ao longo do estudo, percebemos que a Guiné-Bissau é o país da UEMOA com a taxa mais baixa de pressão fiscal. Salientamos que as razões históricas ligadas à presença colonial ainda são a base de uma cultura de fuga aos impostos, e à falta de autoridade por parte da administração fiscal na exigência de apresentação das demonstrações financeiras, conforme consagrado no artigo 31.º do Código de IGV. Ou seja, não existe cultura voluntária de pagamento dos impostos nem a capacidade e a eficiência dos serviços de cobranças de imposto em atingir todos os contribuintes, razões estas que influenciam negativamente as estatísticas no cálculo do nível de pressão fiscal face aos restantes países de UEMOA.

Após o estudo aprofundado destas problemáticas no meu país, considero fundamental para a introdução do IVA o seguinte:

- A implementação de reformas organizativas, que incluam uma maior autonomia institucional, uma remodelação da estrutura organizativa dos serviços de cobrança fiscal e uma melhoria na área das informações e apoio ao contribuinte como ações formativas internas e externas quer para funcionários da administração fiscal quer para contribuintes em geral, através da colaboração com as Associações de Classe;
- A revisão da legislação e da regulamentação fiscal e aduaneira deve ser um instrumento fulcral em todo o processo da reforma de modo a reduzir drasticamente o âmbito de aplicação de eventuais isenções, incluindo a revogação de todas as disposições relativas a renúncia fiscal contidas no código sobre o investimento, a fixação de limites aos prazos de vigência das isenções e interdição da renovação das mesmas; e as isenções concedidas a ONG'S devem ser objeto de um controlo rigoroso e, sempre que possível, restringidas a quantidades específicas de determinados bens, durante períodos de tempo limitados;
- Criação de uma base de dados para efeitos tributários a nível nacional, permitindo o conhecimento da realidade dos diversos impostos e o cruzamento da informação;

A extrema pobreza que se verifica na Guiné-Bissau e nos países analisados na referida tese, ou seja, em África em geral, foram motivos impulsionadores de grande aderência a um sistema fiscal que realmente garanta a possibilidade de promover maior justiça e equidade fiscal nas sociedades africanas. Estamos a referir os países que se consideram desenvolvidos e outros em vias de desenvolvimento. O nível de desenvolvimento almejado pelos seus povos e a necessidade de investimentos privados incentivaram os estudos contínuos com vista à implantação de um sistema de imposto capaz de promover e incentivar os investimentos internacionais no continente africano e por conseguinte implementar reformas profundas no sentido da criação de infraestruturas que garantam um bom funcionamento dos sistemas fiscais.

As políticas fiscais adotadas nas últimas décadas pelos Estados visaram a integração económica e desenvolvimento regional. É verdade que os benefícios fiscais em África, muitas das vezes em excesso, são vistos como forma indireta de incentivo a investimentos, mas na verdade funcionam também como um instrumento determinante na promoção de situações de distorção da concorrência.

A introdução de uma verificação pós-desalfandegamento revela-se particularmente útil como apoio ao controlo das avaliações, classificações pautais, isenções, reembolsos e origem. O risco

deve ser elemento determinante dos alvos a fixar para efeitos destes exames. Assim, por exemplo, certos bens que reclamam uma isenção ou taxa zero podem ser objeto de desclassificação e bens com uma taxa elevada podem ser objeto de uma avaliação inferior.

Ciente de que algumas recomendações acarretam custos elevadíssimos, o objectivo é o de reduzir a evasão fiscal. É fundamental criar mecanismos para a redução de fuga ao fisco, promovendo maior racionalização da gestão dos impostos. Assim, devem ser encarados como investimentos, visando o progresso social.

Neste contexto, a Guiné Bissau está atualmente a dar os passos decisivos para a implementação do IVA até 2017, com a estreita colaboração das autoridades Portuguesas.

Outro grave problema que carece de desenvolvimento é o facto dos cidadãos Guineenses que operam no mercado informal não estarem organizados fiscalmente o que desvirtua uma parte substancial do circuito económico do país, com impacto muito significativo na arrecadação da receita fiscal.

Em África é fundamental conhecer contextos e realidades, assim, acho que seria fundamental, uma campanha pedagógica de sensibilização, no sentido de chamar as pessoas ao “circuito”, atribuindo-lhes uma isenção durante o primeiro ano, como forma de identificação e aderência ao sistema do maior número de pessoas possível. Após esta campanha anual, então sim, começar gradualmente a tributar estes cidadãos.

Urge numa primeira fase, a criação de um processo de inscrição fiscal simplificado para estes cidadãos, por forma a introduzi-los rapidamente no sistema fiscal.

Sendo o Estado um dos maiores devedores de si próprio, através das diversas empresas públicas, é fundamental moralizar este setor, fazendo-o cumprir.

Não existe Estado com moral de sensibilização se existir a perceção por parte dos cidadãos, que ele é o principal incumpridor!

Um Estado sem receita Fiscal não é na sua plenitude um Estado de Direito!

Sendo um país altamente dependente da Ajuda Externa Internacional, mais do que financiamentos “avulso”, seria fundamental que as diversas entidades doadoras criassem estruturas de financiamento lógicas, por forma a dotar a Guiné-Bissau de estruturas setoriais estruturadas.

Um simples exemplo: Os doadores financiam cursos de especialização para técnicos tributários. Após o curso, esses técnicos regressam capacitados para intervirem. Ao chegarem

à sua secção fiscal não existem computadores, nem sistema em rede, nem software. Para que serviu o investimento nesta formação, sem levar em linha de conta, todo o processo de capacitação?

Assim se viu que o sistema fiscal vigente na Guiné-Bissau, não é capaz de responder às necessidades dos tempos atuais e os entraves ao seu bom funcionamento precisam de uma reforma de base ao nível de todos os sectores.

Como conclusão final vou destacar os seguintes pontos-chave:

- a) A adoção do IVA é fundamental na Guiné-Bissau, com o objetivo de obter uma maior receita, eficácia e justiça fiscal.
- b) A implementação do IVA deve ser faseada, gradual e respeitar as especificidades do Continente e do País. (O exemplo Moçambicano é muito importante ser levado em linha de conta).
- c) A adoção do IVA deve ter em linha de conta o atual IGV, que foi criado na sua génese, como um imposto transitório com as bases para a sua implementação.
- d) O IGV já constituiu um primeiro passo para a evolução de impostos monofásicos e cumulativos, para um imposto declarativo e plurifásico, a exemplo do que se passa com o IVA.
- e) Uma das principais diferenças entre o atual IGV e o IVA tem a ver com a questão dos reembolsos, não contemplado no primeiro, sendo parte integrante do segundo.
- f) A segunda grande diferença entre o IGV e o IVA reside no seguinte facto: enquanto em sede de IGV nem todas as operações comerciais, a qualquer título que ocorram no país, realizadas por agentes económicos não produtores ou não importadores, são objeto de tributação, muito diferente daquilo que acontece em sede de IVA.
- g) Para que seja possível a implementação plena do IVA, é fundamental pois, dotar a máquina fiscal de mecanismos de eficácia e controlo, que permitam o seu sucesso.
- h) Com a implementação do IVA, teremos de fomentar a formação dos próprios quadros da administração fiscal, bem como implementar políticas de sensibilização que visem a cooperação dos contribuintes.
- i) O legislador tem de criar condições para que a Guiné-Bissau tenha um sistema fiscal onde possam conviver realidades bem diversas, como a competitividade, a eficiência e a justiça.

- j) É importante introduzir o conceito dos impostos nos programas escolares desde jardins de infância, ensino básico, secundário e em todo o curso do primeiro ciclo Universitário (Licenciaturas), de modo a que o conceito se torne intrínseco na mente da população, com o objetivo de introduzir os princípios da justiça fiscal, do dever da obrigação do Estado e o dever contributivo, como um dos pilares da cidadania.

Não existe verdadeiramente Estado sem Cidadania, é fundamental que todos os políticos africanos o entendam!

Bibliografia

Monografia:

AFRODAD (2012). O Sistema Tributário em Moçambique. AFRODAD. Harare – Zimbabwe; Banco de Moçambique;

António Carlos dos Santos, Clotilde Celorico Palma - Código do IVA, Comentado. Edição em português publicado em 2014.

Banco Mundial (2013), Relatório da Guiné Bissau, Consultado no sítio internet em janeiro 2014 <http://www.worldbank.org/pt/country/guineabissauBM>

Cambanje, Tito Náufico. A tributação do consumo em Angola entre o IVA e o atual imposto de consumo. Diss. 2014.

Cassamá, M. (2010) “*Esforço fiscal nos países em desenvolvimento: o caso da Guiné-Bissau*”, Instituto Superior de Economia e Gestão, Universidade Técnica de Lisboa, Lisboa, Portugal.

Correia Francisco, Levantamento das Taxas e Emolumentos Cobrados pelas Administrações às Empresas, junho 2007.

Estudos de Imposto sobre o Valor Acrescentado, *Almedina*, junho 2006.

Estudos de IVA II, *Almedina*, setembro de 2012.

Fernandes, Joel Aló. "A integração económica como estratégia de desenvolvimento do continente africano: proposta de fusão entre a Comunidade Económica do Estados da África Ocidental (CEDEAO) e a União Económica e Monetária da África Ocidental (UMEOA)." (2007).

Ferreira, C. et al (2009). Por um Estado Fiscal suportável, Gestão Fiscal, Evasão Fiscal e Fraude Fiscal. CIJE – Universidade do Porto;

File:C:/Users/59/Downloads/TRATADO%20DE%20LIBERALIZA%C3%87%C3%83O%20DAS%20TROCAS%20COMERCIAIS%20DA%20CEDEAO%20(1).pdf

File:<http://www.mercal.pt/investimento-no-estrangeiro-ceeao-comunidade-economica-dos-estados-da-africa-ocidental>

FMI, em www.imf.org/

Governo da Guiné-Bissau - Relatório Nacional sobre aplicabilidade da CEDAO na Guiné-Bissau; relativo aos anos de 1996 a 2006, nos termos do artigo 18.º convenção sobre eliminação de todas as formas de Discriminação contra a Mulher (CEDAO) -2007 (Bissau).

IFC, Designing a Tax System for Micro and Small Businesses: Guide for Practitioners, 2008

Imposto sobre o Valor Acrescentado, Anotações ao Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado e ao Regime do IVA nas Transações Intracomunitárias, Instituto Superior de Gestão, 2004 b.

Marcos, Sara Filipa Lamy. A redistribuição de riqueza nos sistemas fiscais dos países africanos. Diss. 2014.

Ministério das Finanças de Angola, em www.minfin.gv.ao/

Ministério das Finanças de Cabo-Verde, em www.minfin.gv.cv/

Ministry of Economy, Guinea-Bissau National Poverty Reduction Strategy Paper (NPRSP), September 2006.

MOSCA, J. (2005). Economia de Moçambique, Século XX. Editora Piaget. Lisboa – Portugal;

Mozambique, Graça Fumo, Idália Magane - Código do IVA Comentado. Ernst & Young, 2004. ISBN 9024799074.

NABAIS, José Casalta – Manual de Direito fiscal. Coimbra: *Almedina*, 2009, ISBN 978-972-40-3800-1

Nóbrega, Mariana de Oliveira. "A comunidade dos países de língua portuguesa (CPLP) na busca da implementação da convenção das nações unidas de combate à desertificação." (2013).

OFÍCIO CIRCULADO 30156/2013 – IVA – Aplicação do n.º 14 do artigo 36.º do Código do IVA (2013-12-18)

PALMA, Clotilde Celorico – A reforma do IVA: algumas propostas. Revista OTOC. ISSN: 1645-9237. N.º 135 (junho 2011) pp 26-28.

PALMA, Clotilde Celorico – As Entidades Públicas e o Imposto sobre o Valor Acrescentado – Uma Ruptura no Princípio da Neutralidade. Edições *Almedina*, 2011. ISBN 978-972-404-382-1.

PALMA, Clotilde Celorico – Imposto de Consumo em Angola– Cadernos IDEFF Internacional n.º 3 – 2.ª edição - *Almedina*, ISBN 978-972-40-6026-2.

PALMA, Clotilde Celorico – Introdução ao Imposto sobre o valor acrescentado Cabo-Verdiano– Cadernos IDEFF Internacional n.º 4 - *Almedina*, ISBN 978-972-40-5681-4

PALMA, Clotilde Celorico – Introdução ao Imposto sobre o valor acrescentado Moçambicano – Cadernos IDEFF Internacional-*Almedina*, ISBN 978-972-40-6026-2.

PALMA, Clotilde Celorico – O sistema de IVA em Moçambique – adoção e características gerais, artigo publicado na revista Toc em julho (2012) Lisboa

PALMA, Clotilde Celorico e SANTOS, António (organização e coautores) – Código do IVA e RITI, Notas e Comentários, *Almedina*, junho de 2014.

PALMA, Clotilde Paulina da Silva Celorico – Introdução ao Imposto sobre o Valor Acrescentado. 5ª Ed. Coimbra: *Almedina*, 2012. ISBN 978-972-40-4559-7.

Portal do Governo de Moçambique, em www.portaldogoverno.gov.mz/

Queta Balde – Imposto Geral sobre vendas e prestação de serviços – revista Nobas Finanças (2011) Bissau.

Relatório do FMI n.º 13/197 – Guiné-Bissau, consultado no sítio internet em <https://www.imf.org/external/lang/portuguese/pubs/ft/SCR/2013/cr13197p.pdf>.

Sambú, Malam. "A política económica no contexto da UEMOA: investimento direto estrangeiro na economia da Guiné-Bissau: uma abordagem." (2015).

Sara Filipa Lamy Marcos - A REDISTRIBUIÇÃO DE RIQUEZA NOS SISTEMAS FISCAIS DOS PAÍSES AFRICANOS “O IVA e as entidades públicas – A revolução do Caso Salix”,

PALMA, Clotilde Celorico, Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal, Ano IV, n.º 2, setembro/2011.

Turé, Infali. "A estrutura das receitas e despesas públicas na Guiné Bissau: uma análise comparativa com os países da União Económica e Monetária da África Ocidental." (2015).

www.africaneconomicoutlook.org/

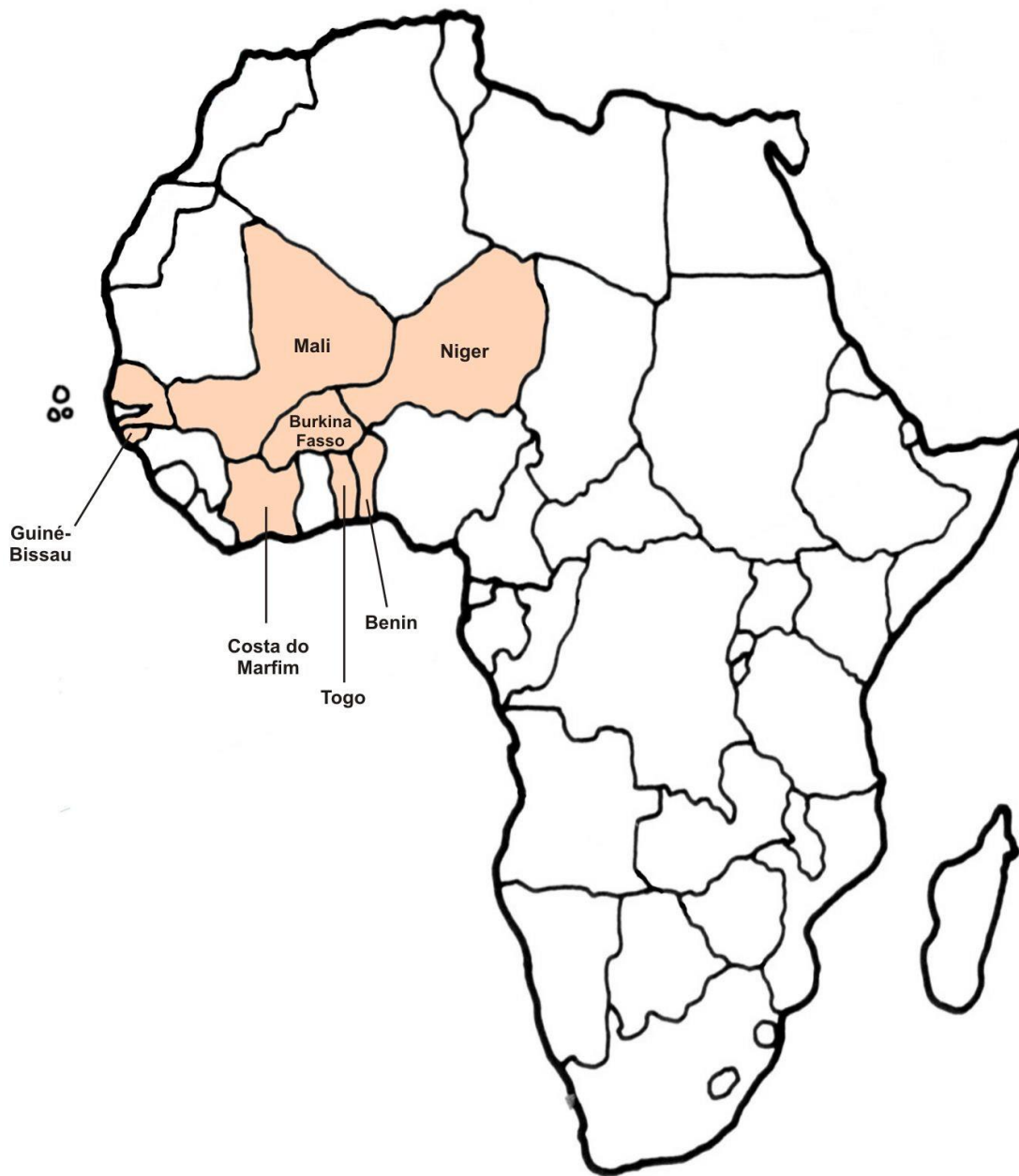
www.indexmundi.com/pt/guine-bissau/taxa_de_alfabetizacao.html

Apêndice: Mapas

Mapa Ilustrativo da Comunidade Económica dos Estados da África Ocidental (CEDEAO)



Mapa Ilustrativo da União Económica e Monetária da África Ocidental (UEMOA)



Mapa Ilustrativo do Projeto de Fusão entre a CEDEAO e a UEMOA

