

CIÊNCIA E TÉCNICA FISCAL

CENTRO DE ESTUDOS FISCAIS

BOLETIM DA DIRECÇÃO-GERAL DAS CONTRIBUIÇÕES E IMPOSTOS

SISTEMAS FISCAIS: CONCEITOS E TIPOLOGIAS À LUZ DAS EXPERIÊNCIAS ANGOLANA E MOÇAMBICANA

ANTÓNIO CARLOS DOS SANTOS

Técnico Jurista

Assessor da Consultadoria Jurídica da DGCI

Assistente convidado do

Instituto Superior de Economia e Gestão

1. O Conceito de Sistema Fiscal

A Abordagem Clássica e a Perspectiva Cibernética

1.1. Muito embora WAGNER tivesse afirmado algures que a locução «sistema fiscal» é um eufemismo que designa o caos dos impostos⁽¹⁾, a verdade é que se tornou hoje comum o seu uso. Não raro, porém, ela assume sentidos diversos entre os fiscalistas, não só de autor para autor em função das respectivas ópticas de análise, mas também na obra de um mesmo autor onde são, por vezes, detectáveis significativas deslocações semânticas. Frequentemente nem sequer é efectuado qualquer esforço para clarificar o sentido de tal expressão, ou pelo menos do vocábulo sistema, como se esse sentido fosse evidente por si mesmo e não se impusesse, no plano epistemológico, a dilucidação do seu alcance⁽²⁾. Acresce que a ambiguidade de um idioma tão relevante nestes domínios, como o inglês, ao utilizar a mesma expressão «fiscal system» para designar tanto o sistema fiscal propriamente dito como, de forma mais ampla, o sistema financeiro no seu conjunto, não ajuda, por certo, ao necessário esforço de clarificação.

(1) Apud FRANCO, Sousa, *O sistema fiscal português e o desenvolvimento económico e social*, Lisboa, DGCI, 1969, pág. 13.

(2) Esta posição que faz equivaler a compreensão de um dado fenómeno (v.g. o sistema fiscal, a estrutura fiscal) à sua pré-compreensão é, por exemplo visível em CAETANO, A. Alves, *A fiscalidade e o desenvolvimento económico*, Lisboa, DGCI, 1965, pág. 5.

A título de exemplo de uma menor preocupação pela questão terminológica refira-se o caso de MUSGRAVE. No seu, hoje clássico, *Fiscal Systems*, este autor propõe-se «examinar as características essenciais dos sistemas financeiros no contexto de certos dispositivos-chave da vida económica»⁽³⁾. Questão importante que visa esclarecer em que medida tais sistemas dependem de determinados factores da estrutura económica, como se inserem em diversas formas de organização económica idealmente representadas no seu funcionamento⁽⁴⁾ e como são condicionados na sua evolução pelo desenvolvimento económico e social, ou, de forma mais rigorosa, por factores económico-institucionais e político-sociais ocorridos em função de níveis de desenvolvimento crescentes⁽⁵⁾.

Em nenhum lugar, porém, MUSGRAVE, tão explícito na caracterização das diferentes formas de organização económica e nos períodos ou fases de desenvolvimento, sentiu necessidade de precisar em que sentido usa a expressão «system» e nem tão pouco porque, a propósito do fenómeno tributário, não utiliza o conceito de sistema (de subsistema) fazendo apenas apelo, conforme os casos, para expressões como «estrutura fiscal» ou «estrutura de tributação», «funções e instituições fiscais» e «política fiscal». Apesar dos importantes contributos que o estudo MUSGRAVE inegavelmente nos traz, a relativa inconsideração pelas questões conceptuais, típica das posturas empírico-positivistas, retira algum rigor metodológico à investigação. Aqui a expressão «sistema» ora surge como mero adorno linguístico, ora, na melhor das hipóteses, é utilizada no sentido clássico. Mas, hoje, no domínio das ciências sociais, ultrapassadas que foram as posições assentes num empirismo ou realismo ingênuo, é ponto assente a necessidade de ser esclarecida a conceptualidade usada, quanto mais não seja por que dela depende, em não pequena medida, o resultado de uma investigação⁽⁶⁾.

(3) MUSGRAVE, R. A., *Fiscal Systems*, New Haven and London, 1969, pág. VII.

(4) Ibidem, págs. 3 e segs. e, em especial, 40 e segs.

(5) Ibidem, págs. 125 e segs.

(6) Sobre o tema, vd. ALMEIDA, Ferreira e PINTO, Madureira, «Da teoria à investigação empírica. Problemas metodológicos gerais.» in SILVA, A. Santos e PINTO, Madureira, *Metodologia das Ciências Sociais*, Lisboa, 1986, págs. 55 e segs.

1.2. Importa, assim, procurar outros lugares contributos para a clarificação do sentido da locução «sistema fiscal». A este propósito, DUVERGER sugere a existência de dois sentidos não inteiramente coincidentes: o primeiro, o de sistema fiscal como «o conjunto dos impostos efectivamente aplicados numa nação (ou numa colectividade: fiscalidade local, fiscalidade internacional)»; o segundo, mais amplo, o de sistema fiscal como uma «combinação real de diversos elementos técnicos, administrativos e jurídicos do imposto», isto é, sub-elementos da realidade tributária global, elementos estes em estreita independência no interior do sistema social de que fazem parte⁽⁷⁾.

O primeiro aproxima-se do sentido mais corrente da expressão: o sistema fiscal como o conjunto dos impostos instituídos num espaço fiscal (em regra, o do Estado). É neste sentido que normalmente se fala, por exemplo, de sistema fiscal português ou se poderá falar de sistema fiscal comunitário⁽⁸⁾. A questão que, porém, se pode levantar é a de saber porquê é aqui utilizado o vocábulo «sistema» e não apenas o termo fiscalidade⁽⁹⁾. A resposta a esta questão implica precisar o sentido da expressão «sistema» nesse contexto. É o que fazem, por exemplo, AYALA e S. FRANCO. Aquele diz-nos que «o sistema fiscal é o conjunto de impostos de diversa natureza que, enquanto formam sistemas, obedece a uma *ordem interna*»⁽¹⁰⁾. Por sua vez, este último precisa que o sistema fiscal é o «conjunto coerente dos impostos vigentes num determinado país (ou, mais restritivamente, num espaço fiscal, caracterizado então por diferenciações sistemáticas dentro de um mesmo estado ou país)». Ou, de forma mais impressiva, mas porventura mais ampla, «o conjunto de impostos e a

(7) DUVERGER, M., *Eléments de fiscalité*, Paris, 1976, pág. 119. A diferença entre estes dois sentidos é que o segundo é mais amplo, pressupondo articulações entre os elementos constitutivos dos impostos e interacções entre estes e o sistema social global. Este sentido aproxima-se do sentido cibernetico que adiante se analisará.

(8) Assim, entre outros, DUARTE, G., ESTEVES, R., SANTOS, G., *O sistema fiscal português face à integração europeia*, Lisboa, 1985, págs. 57 e 74.

(9) Questão levantada, entre outros, por MEHL, L. e BELTRAME, P. *Science et technique fiscales*, Paris, 1984, pág. 202.

(10) AYALA, Pérez, *Explicación de la técnica de los impuestos*, Madrid, 1978, pág. 177

forma como entre eles se relacionam globalmente, na sua articulação lógica e coerência social»⁽¹¹⁾.

Posta a questão nestes termos, duas observações podem ser avançadas. A primeira é que a expressão sistema é aqui usada no seu sentido etimológico (sistema como conjunto ordenado) privilegiando a ideia da construção lógica ou racional. Sistema significa combinação ou articulação de elementos ou procedimentos logicamente solidários e interdependentes. Os elementos do sistema fiscal são, neste sentido, os próprios impostos. A racionalidade ou coerência lógica do sistema advém-lhe da compatibilização dos princípios e objectivos que o comandam (definição da política fiscal), da perfeição da técnica fiscal utilizada, e, fundamentalmente, da forma como um e outro destes vectores tenham obtido tradução normativa, isto é, se encontrarem plasmados nas regras ou normas jurídicas que regem o fenómeno fiscal⁽¹²⁾.

É por isso que esta noção de sistema fiscal é a mais difundida na linguagem da lei e entre os juristas, pelo lugar privilegiado que nela é concedido aos dados normativos. É, aliás, quanto a nós, este o sentido presente no artigo 106.º da Constituição da República Portuguesa⁽¹³⁾.

Uma segunda observação, parcialmente dedutível da primeira, é que também neste domínio se verifica a clássica tensão entre a norma e a vida, o direito como complexo de normas e o direito como

(11) FRANÇO, S., *Direito Financeiro e Finanças Públicas*, Vol. II, Lisboa, 1982, págs. 274 e 297. No mesmo sentido, GOMES, Sá, *Lições de Direito Fiscal*, Vol. I, Lisboa, 1984, págs. 162-163.

(12) Segundo WIEACKER, F., a ideia de sistema é o maior contributo do jusracionismo moderno ao direito privado europeu. Para esta corrente, desde Hobbes a Pufendorf, «a demonstração lógica de um sistema fechado tornou-se na pedra de toque da plausibilidade dos seus axiomas metodológicos». É esta ideia de sistema que ainda hoje domina códigos e manuais (in *História do Direito Privado Moderno*, (1967), Lisboa, 1980, págs. 309 e 310). Sobre a problemática da estrutura do sistema jurídico cfr. o meu artigo «Piaget e a Teoria do Direito», in *Análise Psicológica*, n.º 3/4, 1986, págs. 336 e segs.

(13) O n.º 1 do art.º 106.º da Constituição estabelece que «o sistema fiscal visa a satisfação das necessidades financeiras do Estado e outras entidades públicas e uma repartição justa dos rendimentos e da riqueza. Cfr. tb. a al. i) do art.º 168.º (reserva relativa de competência da Assembleia da República nesta matéria).

realidade vivida (a questão da efectividade jurídica). A lógica ou racionalidade do sistema fiscal consagrada normativamente após resolução das questões da busca do sistema fiscal ideal ou óptima (ideal no sentido weberiano do termo, óptimo no sentido paretiano)⁽¹⁴⁾, é confrontada com a mediação do aparelho fiscal e com a «lógica social» que é, em grande medida, uma lógica de necessidade. A racionalidade do sistema tende então a desagregar-se, podendo, no seu funcionamento, alterar-se completamente a lógica inicial do sistema ou verificar-se uma desintegração dos seus elementos, passando estes a comportar-se como mecanismos independentes, casos em que a questão central será a de saber se estaremos ainda perante um sistema ou o mesmo sistema. De resto, a não ser que se trate da formulação *ex novo* de um sistema fiscal através de uma reforma global do sistema, o normal será, num dado espaço físico, estarmos perante uma articulação de elementos provenientes de diferentes sistemas fiscais (uma formação sistémica), com dominância da lógica de um deles.

Estas dificuldades conduzem a que se fale frequentemente, a propósito de um sistema fiscal concreto, positivado, de distorções do sistema fiscal, de crise do sistema fiscal ou de crise do Direito no sistema fiscal⁽¹⁵⁾. Apesar disso, reconhece-se em regra, como o fazia V. FAVEIRO a propósito do sistema fiscal português até há pouco vigente, que as características de sistema num sistema em crise não se perdem integralmente: o sistema fiscal português permaneceu «um conjunto unitário, intersubordinado, de normas jurídicas, de princípios, de valores, de causas e de fins, de técnicas e de disciplina das realidades tributárias»⁽¹⁶⁾, isto é, continuava a perseguir e prosseguir a busca de um certo nível de coerência interna e de racionalidade.

1.3. O conceito de sistema é, porém, susceptível de ser utilizado em outros sentidos, como sucede hoje, no campo das ciências sociais e humanas, a propósito da chamada análise sistémica. Importa, contudo, referir aqui duas perspectivas confluentes mas distintas da análise sistémica, uma de cariz pragmático, a análise sistémica deci-

(14) Cfr. FRANCO, S., *Direito...*, ob. cit., pág. 298.

(15) Cfr., v.g. FAVEIRO, V., *Noções Fundamentais de Direito Fiscal Português*, II vol., Coimbra, 1986, págs. 45 e segs.

(16) *Ibidem* pág. 7.

sional, outra de índole teórica, a análise sistémica cognitiva⁽¹⁷⁾. É esta última, — cujos fundamentos radicam nos trabalhos do biólogo BERTALANFFY e nos contributos da cibernetica, com ramificações, no campo das ciências sociais, em PARSONS, na teoria geral dos sistemas, na teoria da acção social e nos esquemas analíticos destes derivados (sistema de acção social, sistema de relações industriais, etc.)⁽¹⁸⁾ — que neste momento importa considerar.

A análise sistémica cognitiva pretende dar uma particular atenção não apenas às relações entre os elementos de uma totalidade e entre as partes e o todo, encaradas como um sistema, mas também entre este e o meio envolvente (*environment*). A atenção centra-se, deste modo, em questões como os limites do sistema, a sua diferenciação e a sua adaptação. Decisiva importância assume, neste contexto, sobretudo nos sistemas abertos (ou melhor, parcialmente abertos) como é o caso dos sistemas de índole social, a questão das trocas entre o sistema e o meio exterior, delas podendo resultar não apenas alterações no *environment*, mas também nas partes ou elementos constitutivos dos sistema, na relação entre eles ou com a totalidade (efeito de *feedback* ou retroacção).

A fiscalidade, no seu funcionamento efectivo, pode ser apreendida como um sistema no sentido cibernetico do termo. Mas nesta óptica não se pode reduzir os fenómenos fiscais aos fenómenos jurídico-fiscais, mas devem considerar-se outras dimensões ou facetas. Assim procedem MEHL e BELTRAME no seu recente tratado *Science et technique fiscales*, cujas posições se procurará de seguida sintetizar.

(17) Vd. sobre o tema, SILVA, M. Manuela, *Análise sistémica, modelização social e planificação*, Lisboa, 1974, págs. 8 e segs.

(18) O texto central de BERTALANFFY intitula-se *General System Theory — Foundations, Development, Application*, Nova Iorque, 1968. De PARSONS, T., vd. «Social Systems», in *International Encyclopedia of the Social Sciences*, Macmillan, New York, vol. XV.

Sobre o conceito de sistema de acção social, vd. ROCHER, G., *Introduction à la sociologie générale*, vol. 1, *L'action sociale*, Paris, 1968, págs. 68-70. Sobre o conceito de sistema de relações industriais, vd. DUNLOP, John, *Sistema de relaciones industriales*, Barcelona, 1978, págs. 25 e segs.

1.4. Concebem estes autores o sistema fiscal como um conjunto, simultaneamente estruturado e dinâmico, constituído de partes ou subsistemas heterogéneos, mas que se encontram entre eles em interacção, estabelecendo relações recíprocas. Para o efeito tomam em consideração «não apenas o corpo dos dados normativos (principalmente constituído pela legislação fiscal) mas também a dimensão económica, o contexto institucional, nomeadamente o administrativo e os aspectos psicológicos»⁽¹⁹⁾.

A análise sistémica da fiscalidade implica assim considerar o sistema fiscal como um conjunto de subsistemas interactivos a que MEHL e BELTRAME chamam «campos». Partindo da análise destes autores e procurando enriquecê-la, sem quebra de fidelidade ao seu pensamento poder-se-ia distinguir fundamentalmente quatro subsistemas:

- o subsistema normativo, constituído por um conjunto de normas jurídicas aplicáveis não só à categoria de direito público representada pelo imposto, como às categorias tributárias adjetivas ou complementares (processo tributário, penal fiscal). O núcleo central desse subsistema é constituído pelas normas de direito fiscal que são simultaneamente constitutivas do sistema jurídico nacional. Daqui resulta, aliás, a impossibilidade de uma completa autonomização do direito fiscal em nome, por exemplo, da sua funcionalidade económico-financeira. «Salvo necessidade devidamente estabelecida, o direito fiscal deve permanecer em conformidade com os princípios gerais do direito e em harmonia com os outros ramos do direito, nomeadamente com o direito comercial e das sociedades, com o direito social, assim como com os princípios e as regras da contabilidade das empresas»⁽²⁰⁾.
- o subsistema organizacional, de natureza predominantemente político-administrativa, refere-se fundamentalmente às funções de concepção, institucionalização, administração e controle do

(19) MEHL e BELTRAME, ob. cit., pág. 199.

(20) Ibidem, pág. 205. Estes princípios e regras contabilísticas quando normalizados são, aliás, normalmente enunciados em diplomas legais

sistema fiscal em sentido clássico. Os órgãos políticos são elemento selector deste subsistema, definindo a sua finalidade (quer no momento inicial, quer através do accionamento dos mecanismos de retroacção); os corpos directivos, os órgãos de *staff* e os órgãos dirigentes da linha da Administração fiscal são o tradutor que converte as informações recebidas, procura analisar o impacto das medidas tomadas e regular os desvios entre os efeitos pretendidos e os atingidos; e finalmente, os órgãos locais ou regionais de execução e fiscalização do sistema são o efectuador que assegura, em primeira instância a realização dos objectivos do sistema⁽²¹⁾. Compreende-se deste modo a justeza da afirmação de NOWAK, segundo o qual a administração fiscal é «a chave de uma política fiscal efectiva»⁽²²⁾. Note-se, porém, que este subsistema é ele também, simultaneamente um subsistema do subsistema político da sociedade global e, como tal, deve ser também analisado.

- o subsistema económico (melhor: económico-fiscal): sendo as funções da fiscalidade essencialmente (embora não exclusivamente) de natureza económico-financeira, uma vez que os impostos representam uma transferência (forçada e definitiva) de patrimónios dos indivíduos e das empresas para o erário público e constituem um meio de equilíbrio financeiro, económico e monetário, sendo particularmente dependentes dos vectores da organização sócio-económica da sociedade e do nível de desenvolvimento económico, óbvio é que o subsistema económico do sistema fiscal é parte integrante do sistema económico da sociedade global, sendo decisivamente configurado por este, mas simultaneamente exercendo sobre ele importantes efeitos (repercussão, remoção, redistribuição, etc.).
- o subsistema psicossociológico, de índole sócio-cultural, constituído pelo conjunto de ideias, valores, opiniões, atitudes

(21) Cfr. SILVA, M., ob. cit. pág. 33. Recorde-se que MEHL, em quem se inspira o modelo, é desde 1957 um especialista da aplicação da cibernetica à Administração tendo consagrado vários artigos a esse tema na revista *Administration*.

(22) NOWAK, Norman, *Teoría y práctica de la administración fiscal*, (1970), Buenos Aires, 1972, pág. 9.

e comportamentos relativos à fiscalidade e que condicionam tanto a concepção e institucionalização do sistema, como as suas práticas e modificações. Abrange, por exemplo, os mitos fiscais, a ética fiscal, as perspectivas da opinião pública sobre a justiça fiscal, a representação social da fiscalidade, as reacções dos contribuintes (revoltas, evasão e fraude fiscais, neutralidade, etc.)⁽²³⁾ a autorepresentação da administração fiscal, etc., fenómenos que simultaneamente integram o subsistema cultural (ideológico) do sistema global.

A característica essencial do sistema fiscal encarado como sistema cibernético repousa nas relações recíprocas entre os subsistemas. Por isso, e a fim de o destrinçar da noção clássica de sistema fiscal, passaremos a designá-lo de sistema de interacções ou relações fiscais.

Não se julgue, contudo, que este tipo de análise tem uma importância meramente teórica⁽²⁴⁾. Pelo contrário: ao dar conta da complexidade do fenómeno tributário não o reduzindo a nenhuma das suas dimensões, ao considerar as repercussões que a mudança num dos subsistemas pode produzir nos restantes e no sistema na sua globalidade, ao encarar a relação de dupla pertença de cada um dos subsistemas face ao sistema social global e ao sistema de interacções fiscais, ao dar particular relevância às interacções ou trocas com o meio, a análise sistémica cognitiva torna-se um importante instrumento para a definição de uma política fiscal, para a implantação e controle de qualquer processo de reforma ou reestruturação da fiscalidade⁽²⁵⁾.

(23) Como refere SCHMOLDERS, G., *Psychologie des finances et de l'impôt*, (1970), Paris, 1973, pág. 11, «o centro de toda a psicologia das finanças e do imposto está nas atitudes e no comportamento face ao imposto, a começar pela atitude fundamental perante o postulado da equidade fiscal, passando pela mentalidade fiscal, até à «moral fiscal» e as reacções legais e ilegais dos cidadãos para tentarem subtrair-se ao imposto».

(24) Cfr. MEHL e BELTRAME, ob. cit. págs. 208 e segs.

(25) Ibidem, pág. 207.

2. Tipologias dos Sistemas Fiscais.

Considerações Metodológicas

2.1 Um dos problemas com que se confrontam os estudiosos das questões tributárias é o da classificação dos sistemas fiscais.

Esta classificação pode efectuar-se com base em metodologias distintas, embora não necessariamente contraditórias⁽²⁶⁾. A primeira tem em conta essencialmente questões relativas à estrutura interna de um sistema fiscal (critério intra-fiscal). Segundo esta metodologia podem erigir-se critérios de diferenciação com base na forma concreta como se articulam os impostos, considerando a natureza dos impostos dominantes, a partir das distinções criadas pelas tipologias de impostos de acordo com os diversos critérios jurídico-económicos que lhes estão subjacentes. Teremos, assim sistemas fiscais com predominância de impostos directos ou indirectos, da fiscalidade interna ou externa, dos impostos sobre o rendimento, sobre o património ou sobre o consumo, etc., sendo possível, a partir destes critérios estabelecer indicadores de natureza quantitativa, correntemente designados, na linguagem económica, por estrutura fiscal ou estrutura da tributação⁽²⁷⁾.

Uma segunda metodologia assentaria já não no recurso a critérios internos ao sistema, mas a critérios de relação deste com o meio ambiente. A partir daqui tem sido usual distinguir-se os sistemas fiscais com base em critérios sócio-políticos⁽²⁸⁾ e em critérios sócio-económicos. Deixando de parte os primeiros, insuficientemente trabalhados, detenhamo-nos um pouco sobre os segundos. Aqui surgem diferentes critérios de classificação. Um —de índole quantitativa— que apelaria para a relação entre a expressão monetária da fiscalidade (do sistema fiscal) e certas variáveis da contabilidade nacional

(26) Sobre o tema, vd. entre outros, BELTRAME, P., *Os sistemas fiscais*, Coimbra, 1976, págs. 13 e segs.; FRANCO, S. *Direito Financeiro...*, ob. cit., págs. 332 e segs.; DUVERGER, M., *Éléments...* ob. cit., págs. 120 e segs.; CORTE REAL, P., *Curso de Direito Fiscal*, Lisboa, 1982, págs. 324 e segs.; MEHL e BELTRAME, ob. cit., págs. 425 e segs.

(27) Ou ainda estrutura tributária: cfr. a título de exemplo, MUSGRAVE, Richard e MUSGRAVE, Peggy, *Finanças Públicas, Teoria e Prática*, (1976), São Paulo, 1980, págs. 173 e segs.; DUARTE, ESTEVES, SANTOS, *O sistema fiscal...*, ob. cit., pág. 68.

(28) Vd. BELTRAME, ob. cit., págs. 13-15.

(produto interno bruto) ou de natureza orçamental (total das receitas públicas), calculando-se, deste modo, respectivamente, o nível de fiscalidade (ou coeficiente fiscal) ou o peso financeiro do sistema fiscal. Outro, de índole mais qualitativa, que procura relacionar o sistema fiscal ora com as estruturas sócio-económicas ora com o grau de desenvolvimento das sociedades.

2.2. O elemento central caracterizador da noção de estrutura sócio-económica é, em regra, e no seguimento de EUCKEN⁽²⁹⁾, o tipo de coordenação da acção dos sujeitos económicos, distinguindo-se então, enquanto tipos ideais, entre «economias de mercado» e «economias de direcção central» ou de «plano colectivista»⁽³⁰⁾. Mas dado o facto de não existirem economias de mercado ou direcção central em estado «puro», outros elementos estruturais costumam ser tomados em consideração, nomeadamente o regime de propriedade de meios de produção, o tipo de entidades responsáveis pelas decisões dos investimentos, pela orientação do consumo, pela fixação do nível dos salários e afectação dos recursos laborais. Em concreto, a principal distinção proporcionada por este critério na sua relação com a fiscalidade é o de contrapôr os sistemas fiscais dos países capitalistas aos dos países socialistas. Contraposição que vai, aliás, ao encontro da doutrina dos próprios países socialistas, muito embora esta centre a sua atenção no critério das relações de produção.

2.3. Por outro lado, quando se analisa a questão do nível de desenvolvimento tem-se fundamentalmente em vista a questão do desenvolvimento económico⁽³¹⁾, encarando-se este ora como cresci-

(29) EUCKEN, W., *Cuestiones fundamentales de la Economía Política*, Madrid, 1947, págs. 116 e segs. Do ponto de vista da doutrina socalista, vd. o importante estudo de WERALSKI, M., «Los problemas de la fiscalidad en los Estados Socialistas», no primeiro de dois números monográficos da *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública* (n.º 96, 1971) dedicado ao estudo dos sistemas fiscais do Leste europeu.

(30) Cfr. BELTRAME, ob. cit., pág. 17. Vd. tb. MUSGRAVE, ob. cit., pág. 6.

(31) Sobre o tema da relação entre a fiscalidade e o desenvolvimento, vd. NGAOSYVATHN, P., *Le rôle de l'impôt dans les pays en voie de développement*, Paris, 1980; VINAY, B., *Fiscalité, épargne et développement*, Paris, 1968; HICKS, U., *La financiación del desarrollo* (1965), Barcelona, 1967. Importante também o primeiro capítulo de SAIZ, R. Calle, *Sistemas fiscales contemporáneos*. São Pablo, 1974, pela bem elaborada síntese das teorias explicativas deste fenómeno.

mento da produtividade (caso em que estaríamos, no fundo, reconduzidos à distinção dos sistemas em função dos índices quantitativos já referidos, isto é, nível de fiscalidade e peso financeiro da fiscalidade), ora como transformação das actividades produtivas⁽³²⁾, ora ainda tendo em conta os dois vectores. Sem que se possa estabelecer um determinismo rígido entre desenvolvimento económico e social e sistemas fiscais, verdade é que se tem demonstrado existir uma forte dependência destes em relação àquele fenómeno, o que não exclui, contudo o importante papel que o sistema fiscal pode exercer como factor de desenvolvimento não só económico, como também sócio-político⁽³³⁾.

Com base na óptica «desenvolvimentista» é usual estabelecerem-se correlações entre estádios de desenvolvimento e a evolução dos sistemas fiscais, divergindo, contudo, os autores quanto ao número de estádios considerados. No entanto, *grosso modo*, quando se tem em conta apenas as sociedades modernas, isto é, saídas do período posterior à revolução industrial, os estádios considerados são normalmente dois ou três.

2.3.1. Assim, MUSGRAVE⁽³⁴⁾ verifica que com o desenvolvimento económico (note-se que este autor toma posteriormente em conta também factores políticos e sociais) modificam-se a natureza das bases de tributação e os próprios objectivos económicos da política fiscal e critérios pelos quais uma estrutura fiscal deve ser considerado como boa. A partir daqui distingue dois períodos no processo de desenvolvimento que designa de *early period* e *later period*. No primeiro, caracterizado pela predominância da agricultura, pela existência de pequenos e poucos estabelecimentos fabris e pela estrutura fluída e atomística dos mercados retalhistas o sistema fiscal caracteriza-se, *grosso modo*, pela tributação do produto agrícola, com base em presunções, por uma limitada tributação dos consumos e da produção, por uma tributação cedular sobre o rendimento, pouco generalizada,

(32) BELTRAME, ob. cit., pág. 18.

(33) Assim NGAOSYVATHN, na sua já citada obra, chama a atenção para o papel — subestimado — dos impostos na desestruturação da sociedade tradicional e na estruturação de uma sociedade nacional (págs. 142 e segs.).

(34) *Fiscal Systems*, cit., págs. 125 e segs. Cfr. tb SAIZ, ob. cit., págs. 17-21.

imperfeita, e de parca progressividade e por uma importante tributação sobre os bens importados e exportados. No segundo período, com o desenvolvimento da organização económica, da produção, com o alargamento do comércio interno e o crescimento dos estabelecimentos mercantis, com o declínio do sector rural em relação ao industrial, a melhoria da organização empresarial e contabilística, o incremento da monetarização da economia e das relações mercantis torna-se possível o alargamento da tributação indirecta interna, uma administração de um imposto personalizado sobre o rendimento das pessoas físicas com características de globalização, uma tributação efectiva dos rendimentos empresariais, um alargamento das bases de tributação. Mas tudo isto vai gerar igualmente uma enorme complexidade das formas legais e institucionais, uma sobrecarga administrativa.

2.3.2. Por seu lado, HINRICHES, ao analisar a dinâmica das estruturas fiscais no processo de desenvolvimento, distingue a sociedade tradicional, a sociedade de transição e a sociedade moderna⁽³⁵⁾.

A sociedade tradicional é uma sociedade agrícola, analfabeta, com pequeno desenvolvimento do comércio e da urbanização. O sistema fiscal aqui caracteriza-se pelo seu relativamente pouco peso nas receitas que são fundamentalmente de fonte extra-tributária e pela importância dos impostos directos tradicionais (v.g. de captação, a dízima, impostos em espécie, etc.) mormente em relação com os impostos indirectos, onde sobressaem os impostos de consumo.

Na sociedade de transição, HINRICHES distingue duas fases, a da ruptura com a sociedade tradicional (equivalente ao *take-off* de ROSTOW) e a da adopção da modernidade.

Na primeira fase, reduz-se a importância dos impostos directos tradicionais vinculados à produção agrícola e à terra devido ao crescimento do comércio e à monetarização da economia. O lugar central é ocupado por impostos indirectos externos e complementados por impostos indirectos internos.

(35) Na impossibilidade de acesso directo à obra deste autor (*A General Theory of Tax Structure Change During Economic Development*, Cambridge, 1966), seguimos de perto SAIZ, ob. cit., págs. 42 e segs. Vd. tb. a variante expositiva e terminológica de AYALA, ob. cit., págs. 177 e segs.

Na fase de adopção à modernidade — a que corresponde a centralização política, ou seja, a consolidação do Estado-Nação, e a irrupção do processo de industrialização — predominam, em regra, os impostos indirectos internos, desenvolve-se a tributação do rendimento das pessoas físicas e das sociedades, estabiliza-se (ou decresce em termos relativos) a importância dos impostos sobre o comércio externo. Cresce, significativamente nesta fase, o nível de fiscalidade.

Na sociedade moderna, para além de continuar a crescer o nível de fiscalidade, tende a predominar na estrutura dos sistemas fiscais a moderna tributação directa, complementada pela tributação indirecta interna. Acrescente-se que HINRICHES dá grande relevo sobretudo nas sociedades modernas ao peso de fenómenos culturais e políticos como elementos de condicionamento das estruturas dos sistemas fiscais.

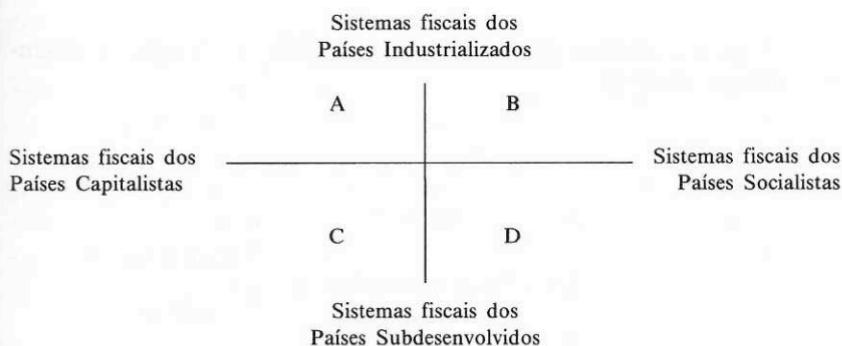
2.3.3. Esta correlação entre desenvolvimento económico e existência de sistemas fiscais de estrutura relativamente homóloga fora igualmente afirmada, mas numa óptica sincrónica, espacial, por BROCHIER e TABATONI, que chegaram à conclusão que os países com um estado de desenvolvimento semelhante tendem a apresentar sistemas fiscais do mesmo tipo. Estes autores começam por distinguir entre países desenvolvidos e subdesenvolvidos⁽³⁶⁾, distingindo no campo dos primeiros, os países altamente industrializados, com altos rendimentos *per capita*, dos de menor industrialização e menor rendimento *per capita*, para, em seguida, analisarem que tipo de sistemas fiscais corresponde a cada grupo de países. Assim, aos países subdesenvolvidos correspondem sistemas fiscais caracterizados, em linhas gerais, pela reduzida importância da tributação sobre o rendimento no total das receitas fiscais, pelo peso dos impostos indirectos, havendo, no entanto, a distinguir aqueles países em que as relações com o exterior tem um forte peso (países exportadores de matérias primas ou de produtos básicos) e aqueles em que tal não acontece. Os primeiros tendem a privilegiar os impostos sobre o comércio externo

(36) BROCHIER e TABATONI, *Economie financière*, Paris, 1959, págs. 79 e segs. Cfr. tb. SAIZ, ob. cit., págs. 21 e segs.; e CAETANO, A., ob. cit., págs. 6 e segs.

(em especial, os direitos de exportação), enquanto os segundos optam pela tributação do consumo interno, em regra, sob a forma de impostos específicos.

2.4. Muitos autores procuram, a partir desta «dupla influência dos quadros sócio-económicos e do desenvolvimento»⁽³⁷⁾, efectuar uma tipologia dos sistemas fiscais existentes com base no cruzamento destes dois critérios. Esta tipologia, porventura redutora em relação à riqueza de análise de cada um dos critérios tomados isoladamente, possui, no entanto, uma razoável aderência à realidade empírica, razão pela qual tem sido também usada noutros quadrantes disciplinares, nomeadamente na ciência política⁽³⁸⁾.

Esta tipologia pode configurar-se graficamente por meio de dois eixos perpendiculares, um deles dando conta da oposição entre sistemas sócio-económicos capitalista e socialista e no outro a oposição entre países industrializados e subdesenvolvidos. Cada quadrante representaria um tipo específico de sistemas fiscais.



(37) BELTRAME, P., ob. cit., pág. 23.

(38) Assim, na sociologia política, vd. CHEMILLIER-GENDREAU, M., *Introduction à la sociologie politique*, Paris, 1971, pág. 10.

A classificação assim obtida conduz, obviamente, à existência de quatro tipos de sistemas fiscais. Como, porém, os dois critérios cruzados não são idênticos, a ordenação destes grupos pode ser efectuada segundo dois princípios de hierarquização distintos que conduzirão a resultados igualmente distintos.

Assim, privilegiando a contraposição capitalismo-socialismo, teremos:

SISTEMAS FISCAIS DOS PAÍSES	Capitalistas	Industrializados
		Subdesenvolvidos
	Socialistas (ou de orientação socialista)	Industrializados
		Subdesenvolvidos

Se pelo contrário, privilegiarmos o critério dos níveis de desenvolvimento, teremos:

SISTEMAS FISCAIS	dos Países Industrializados	Capitalistas
		Socialistas
	Subdesenvolvidos	de orientação capitalista
		de orientação socialista

2.4.1. No entanto, os fiscalistas não costumam analisar ou distinguir quatro grupos, como pareceria lógico, mas apenas três, não considerando o grupo do quadrante *D* (confluência de sistemas económicos socialistas ou de orientação socialista em países subdesenvolvidos). Por isso, na prática, não fica muito claro se privilegiam o critério das estruturas sócio-económicas como princípio de hierarquia e apenas no interior do grupo dos sistemas fiscais dos países capitalistas recorrem ao critério de nível de desenvolvimento ou se privilegiam este, sem contudo recorrerem ao critério das estruturas para efectuarem subdivisões no interior do grupo dos países subdesenvolvidos.

A caracterização dos três grupos é sintetizada por S. FRANCO⁽³⁹⁾ do seguinte modo: os sistemas fiscais das economias desenvolvidas de mercado ou capitalistas caracterizam-se por uma alta pressão fiscal, pela elevada eficiência do sistema fiscal, pelo elevado rendimento da administração financeira, pela complexidade e pelo predomínio dos impostos directos; os sistemas fiscais das economias subdesenvolvidas definem-se pelo fraco rendimento, pela preponderância dos impostos indirectos, pelo peso excessivo da fiscalidade externa e pela má administração financeira; por fim, os sistemas fiscais das economias socialistas distinguem-se por serem sistemas ligeiros e simples, por estarem ao serviço da planificação e privilegiarem a tributação indirecta⁽⁴⁰⁾.

As justificações para a não consideração de uma subdivisão no interior deste último grupo são de dois tipos: uma, implícita, traduz-se na especificidade das funções da fiscalidade nos países socialistas, onde «as diferentes regras de funcionamento do sistema e o diverso papel do imposto»⁽⁴¹⁾ tornariam secundária ou irrelevante a subdivisão; outra, explicitada por BELTRAME, parte da ideia de que o «grau de desenvolvimento relativamente homogéneo destas economias» autorizaria a agrupar os sistemas fiscais destes países «numa

(39) FRANCO, S., *Direito...*, ob. cit., págs. 335 e segs.; BELTRAME, ob. cit., págs. 25 e segs.

(40) Sobre o predomínio das funções redistributiva, estimuladora e organizativa dos impostos em relação à financeira, nos países socialistas, vd. MEHL e BELTRAME, ob. cit., pág. 436 e segs; cfr. tb. WERALSKI, ob. cit., pág. 1201; e LAURE, M., *Tratado de Política Fiscal*, Madrid, 1960, págs. 471 e segs.

(41) FRANCO, S., *Direito...*, ob. cit., pág. 338.

única e mesma categoria sem distinguir consoante o nível de industrialização dos países em causa»⁽⁴²⁾.

2.4.2. Estas explicações são, quanto a nós, inconsistentes. A primeira porque se traduz na inviabilização do problema, ou seja, dá por demonstrado o que deveria ser demonstrado. Deve, aliás, ter-se em consideração que a própria função da fiscalidade em diversos países socialistas tem vindo a sofrer importantes modificações como resultado do alargamento das relações mercantis, da abertura ao sector cooperativo e ao sector privado de certas áreas da actividade económica, da descentralização das decisões estaduais e empresariais, etc., tendência esta, aliás já referenciada por MUSGRAVE⁽⁴³⁾ e actualmente reforçada pela *perestroika* em curso⁽⁴⁴⁾. Nada faz prever, pois, que também nestes países as funções e a estrutura da fiscalidade não se diferenciem em função do nível de desenvolvimento.

A segunda explicação, porém, ilude o problema porque dá por assente a existência neste campo de apenas países com níveis de desenvolvimento similares. Ao fazê-lo, omite a posição de diversos países asiáticos e africanos, em regra, recém-saídos de situações coloniais, que optaram por uma via de desenvolvimento de orientação socialista. A classificação tripartida só tem sentido ou ignorando (desvalorizando) a existência de tal orientação ou projecto socialista oficialmente proclamado⁽⁴⁵⁾ ou sublinhando que o gravame do subdesenvolvimento, com o seu cortejo de desequilíbrios e dependências⁽⁴⁶⁾, legitima fundir num mesmo grupo —o dos sistemas fiscais subdesenvolvidos— países com orientações sócio-económicas e políticas distintas, em virtude da identidade de problemas e de condicionamentos com que estão confrontados. Esta parece ser, aliás, a posição

(42) *Os Sistemas...*, ob. cit., pág. 23.

(43) In *Fiscal...*, cit., págs. 45 e segs.; MEHL, BELTRAME, ob. cit., pág. 434.

(44) Sobre o tema vd. o recente livro de AGANBEGUIAN, A., *A Revolução na Economia Soviética*, Lisboa, 1988.

(45) Sublinhando v.g., como o faz CHEMILLIER-GENDREAU (ob. cit., pág. 96), as «ambiguidades dos 'socialismos'» nestes países.

(46) Este traço da dependência é precisamente o que distingue a posição destes países das fases anteriores dos países hoje industrializados que não eram países economicamente dependentes (cfr. BETTELHEIM, C., *Planification et croissance accélérée*, Paris, 1975, págs. 27-28).

de VINAY quando afirma que «quer se trate do colectivismo guineense ou maliano, do socialismo africano do Senegal, do socialismo científico do Congo ou do liberalismo dirigido da Costa do Marfim, os conceitos políticos dos países africanos e malgache possuem um elemento comum: a necessidade do desenvolvimento». O papel do Estado na vida económica assume nesses países uma importância decisiva, mesmo nos mais liberais, e daí o relevo que neles é atribuído ao conjunto dos meios de acção que constituem as finanças públicas e, entre estes, ao sistema fiscal⁽⁴⁷⁾.

A ser assim, o que estaria verdadeiramente em causa seria o princípio da hierarquização dos critérios a utilizar. A dicotomia fundamental nesta óptica seria entre países desenvolvidos e subdesenvolvidos (a oposição Norte-Sul), sendo a subdistinção entre países capitalistas e socialistas apenas relevante no caso dos países desenvolvidos. Estas indefinições parecem, aliás, confirmar, também neste campo, a afirmação de BADIE de que a emergência fora da Europa dum grande número de Estados novos, saídos da descolonização «sacudiu profundamente as análises, os modos de conceber e pensar que as ciências sociais tinham elaborado a partir de reflexos consagrados no Velho Continente»⁽⁴⁸⁾.

Neste contexto, a atitude mais correcta parece-nos ser a de testar a operacionalidade da tipologia do cruzamento dos dois critérios, não renunciando à partida a verificar se existe ou não, de facto, alguma especificidade do quadrante *D* que legitime o seu tratamento autónomo. Para tal, recorrer-se-á a dados das experiências fiscais de dois países subdesenvolvidos, Angola e Moçambique, que afirmaram no plano político-constitucional, a opção por uma via socialista de desenvolvimento.

A comparação —ainda que necessariamente breve— entre os sistemas destes países poderá, além do mais, tornar mais clara a importância do conceito alargado, cibernetico, de sistema de interacções ou relações fiscais.

(47) VINAY, ob. cit., pág. 11.

(48) BADIE, B., *Le développement politique*, Paris, 1980, pág. 1.

3. Os Sistemas Fiscais Angolano e Moçambicano: Sistemas de que tipo?

3.1. Quer Angola quer Moçambique apresentam, quer à data da Independência, quer hoje em dia, traços típicos das sociedades subdesenvolvidas⁽⁴⁹⁾.

São disso exemplo, no que se refere a Angola, o peso da população activa na agricultura (cerca de 60%); a pequena percentagem que esta representa no PIB (cerca de 12%); a elevada taxa de analfabetismo (cerca de 70%), etc. E o mesmo se pode afirmar em relação a Moçambique: o peso da população activa na agricultura é superior a 80%, sendo a agricultura a principal fonte das exportações e o sector que mais tem contribuído para o produto social global, com cerca de 25% de 1984 a 1986; a taxa de analfabetismo ronda os 70%; a indústria — muito dependente de importações — concentrada em 75% nas duas principais cidades; etc. Num caso e noutro, o rendimento *per capita* é inferior aos mil dólares/ano, frente a níveis que se situam entre dois a seis mil dólares para os países industrializados⁽⁵⁰⁾.

Por outro lado, num e noutro destes países, consagra-se constitucionalmente uma orientação sócio-económica de natureza socialista.

Assim, a Lei Constitucional da República Popular de Angola (de 1975 e cuja última alteração ocorreu em 1986) refere-se no artigo 2.º à tarefa da «construção da sociedade socialista» e nos seus artigos 8.º e 11.º estabelece os princípios básicos da sua constituição económica: agricultura como base e indústria como factor decisivo do seu desen-

(49) Sobre as fronteiras do subdesenvolvimento, vd. TAMARES, R., *Fundamentos da Estructura Económica*, Madrid, 1978, págs. 107 e segs., em especial a nota 7 e também pág. 105; cfr. tb. HICKS, ob. cit., págs. 13 e segs.

(50) Para a compreensão da situação moçambicana é útil a consulta da brochura de divulgação oficial do Programa de Reabilitação Económica, *Construamos o futuro com as nossas mãos, Reabilitação económica tarefa de todo o Povo*, Maputo, 1987; para Angola, v.d. os documentos oficiais do MPLA intitulados *Orientações Fundamentais para o Desenvolvimento Económico-Social* para os períodos de 1978-1980 e 1981-1985, publicados em Luanda, respectivamente em 1978 e 1981, e o opúsculo *Programa de Saneamento Económico e Financeiro*, Luanda, 1987. Cfr. tb. MURTEIRA, M., *Os Estados de Língua Portuguesa na Economia Mundial, Ideologias e Práticas do Desenvolvimento*, Lisboa, 1988; e SOMERVILLE, K., *Angola, Politics, Economics and Society*, Londres, 1986.

volvimento; planificação da economia nacional; propriedade socialista (estatal e cooperativa) como base do desenvolvimento económico e social; protecção e garantia da actividade e propriedade privadas desde que úteis à economia do país; propriedade estatal dos recursos naturais existente no solo e subsolo. O artigo 12.º especificamente dedicado ao sistema fiscal determina que este «será norteado pelo princípio da tributação progressiva dos impostos directos, não sendo permitidos privilégios de qualquer espécie em matéria fiscal»⁽⁵¹⁾.

Quanto à Constituição da República Popular de Moçambique, de 1975, pode verificar-se igualmente, a partir da revisão de 1978, a proclamação do objectivo de «edificação da democracia popular» e «construção das bases material e ideológica da sociedade socialista». Por sua vez, no que respeita à constituição económica estão igualmente consagrados, entre outros, os seguintes princípios: agricultura como base e indústria como factor dinamizador decisivo da política económica de liquidação do subdesenvolvimento; propriedade estatal da terra e recursos naturais; planificação da economia; protecção especial para a propriedade estatal, considerando-se o sector económico do Estado como elemento dirigente e impulsor da economia nacional (artigos 6.º e segs.). Não existe nenhuma norma específica sobre o sistema fiscal mas tão somente a proclamação do princípio de que «o rendimento e a propriedade privada estão sujeitos a impostos progressivos, fixados segundo critérios de justiça social» (artigo 13.º). Existe actualmente um projecto de revisão constitucional adoptado pela Assembleia Popular que, não alterando o sistema no essencial, reforça o peso do sector cooperativo e dá maiores garantias aos sectores familiar e privado da economia⁽⁵²⁾.

3.2. A estrutura do sistema fiscal angolano (entendido sistema fiscal na sua acepção corrente) repousa ainda hoje, em grande medida, em impostos cujo desenho provém do período anterior à Independência, alguns dos quais introduzidos no início da década de 70, sob inspiração da reforma fiscal portuguesa dos anos 60, outros ainda

(51) Texto publicado in MONTEIRO, A., *Folhas de Legislação da R.P.A.*, 1.º Fasc., Luanda, 1987.

(52) Cfr. a brochura da Assembleia Popular, *Projecto de revisão da Constituição. Explicação das propostas de alteração, Constituição da R.P.M.*, Maputo, 1988.

provenientes da reforma tributária de finais dos anos 40. Se utilizarmos a dicotomia impostos directos/impostos indirectos (o orçamento angolano prefere, contudo a utilização da clássica distinção da doutrina socialista entre impostos sobre as empresas e impostos sobre a população) verifica-se que, ao nível dos impostos directos, o sistema é constituído por um conjunto de impostos cedulares, sensivelmente idêntico ao português antes da actual reforma, que atinge separadamente cada categoria de rendimentos. Temos, assim o imposto industrial (datado de 1972), o imposto predial urbano (de 1970), o imposto sobre a aplicação de capitais (de 1972), o imposto sobre as explorações agrícolas, florestais e pecuárias (proveniente de 1949, mas desactivado) e os impostos petrolíferos cujo regime data de 1957, com diversas alterações entretanto introduzidas. Neste campo apenas são recentes o imposto sobre o rendimento de trabalho criado em 1981 em substituição do imposto profissional e o chamado imposto de resistência popular que, na prática, se tem traduzido num adicional a outros impostos sobre o rendimento.

Por sua vez, ao nível da tributação indirecta, e dado que nunca chegou a entrar em vigor o projecto de um imposto de circulação, datado de 1979, verificou-se, ao longo destes anos, a permanência de um imposto de produção e consumo (criado em 1967 e, na prática, largamente desactivado), de diversos impostos específicos sobre o consumo (sobre o álcool industrial, produtos derivados do petróleo, gases liquefeitos, e sobretudo de fabricação e consumo de cerveja de produção nacional); do imposto de selo (cuja regulamentação básica data de 1945, sendo, porém, objecto de importantes alterações em 1975) e do selo de Reconstrução Nacional (criado em 1977); e, no plano da tributação do comércio externo, os direitos de importação e de exportação, cuja legislação básica provem respectivamente de 1964 e 1948. Para além destes permanecem ainda em vigor a sisa e o imposto de sucessões e doações, cuja regulação data de 1931⁽⁵³⁾.

(53) Para a análise do sistema fiscal angolano, cfr. SANTOS, A. Carlos e SANTOS, J. C. Gomes, *Diagnóstico do sistema fiscal da R.P.A.*, Luanda, 1984; SANTOS, A. C. e SEVERINO, N., *Noções Fundamentais de Direito Fiscal Angolano*, Luanda, 1985; e as descrições sintéticas de NUNES, J. B. e BERNARDES, C., «O sistema fiscal angolano» in *Fisco* n.º 4, 1989, pág. 9 e de CARVALHO, F., «Impostos sobre as empresas e sobre as pessoas singulares na R.P.A.», in U.C.C.L.A., Seminário sobre *A Cooperação e a Iniciativa Empresarial em Angola*, Lisboa, 1989.

Ressalta daqui que não houve até hoje, em rigor, qualquer reforma ou reestruturação do sistema fiscal no período posterior à Independência. Com efeito, as alterações ao sistema foram sempre pontuais e reactivas; ora se traduziram na extinção de certos impostos, caso do imposto de captação (imposto geral mínimo), do imposto extraordinário de defesa e do imposto complementar, os primeiros por serem conotados com a denominação colonial, o último por ser de complexa implantação; ora se concretizaram na substituição de certos impostos por outros (caso dos impostos de selo e de povoamento e de assistência que vieram a dar lugar ao selo de Reconstrução Nacional); ora ainda na alteração de taxas de alguns impostos nomeadamente nos impostos industrial e predial urbano. Apenas os regimes tributários especiais relativos às explorações petro-líferas e às actividades geológica e mineira foram objecto de uma especial atenção, sendo mesmo administrativamente geridos por uma entidade autónoma em relação à Direcção Nacional de Impostos, o Departamento Nacional de Empresas com Regimes Especiais.

A recente aprovação do Programa de Saneamento Económico e Financeiro (SEF), que visou solucionar situações de insolvabilidade ou insuficiência patrimonial de múltiplos sectores da economia angolana e introduzir melhoramentos nos sistemas de direcção e gestão económicas, trouxe, consigo importantes mudanças na constituição económica material de R.P.A.⁽⁵⁴⁾, com inevitáveis repercussões no plano da tributação. Daí que, no último biénio, fossem dados passos no sentido de uma reorganização e aperfeiçoamento do sistema fiscal, nomeadamente através de uma nova regulamentação do imposto de consumo, de uma racionalização do imposto de selo, da introdução de alterações ao imposto industrial, a mais significativa das quais é o regresso das empresas estatais à esfera de incidência deste imposto e da generalização da cobrança do imposto sobre o rendimento do trabalho.

3.3. O sistema fiscal moçambicano é também constituído por um conjunto de impostos parcelares sobre o rendimento e por diversos impostos indirectos, sobre a despesa e o comércio externo. Mas

(54) Cfr. SANTOS, A. Carlos, «O Direito Económico Angolano (1975-1989): Evolução e Perspectivas» (artigo em vias de publicação).

esta estrutura do sistema fiscal, se bem que influenciada pela tributação da administração portuguesa anteriormente vigente⁽⁵⁵⁾, é fruto de três importantes reestruturações do sistema operadas depois da Independência⁽⁵⁶⁾.

A primeira, efectuada no período de 1976 a 1978, teve como traços mais relevantes: a aprovação do Código de Imposto de Consumo (1976); a aprovação de uma resolução da Assembleia Popular sobre os princípios da nova política fiscal (1977); a introdução de um imposto de circulação, incidindo sobre as receitas brutas das vendas de bens ou serviços realizados pelas empresas, com proibição de repercussão nos preços e que funcionava como uma espécie de antecipação provisória da contribuição industrial ou da entrega de lucros ao orçamento por parte das empresas estatais (1978); a aprovação do Código do Imposto de Reconstrução Nacional, passando este imposto a ser o único que recaía sobre as remunerações do trabalho assalariado; a revisão do Código dos Impostos sobre o Rendimento que passou a cingir-se à tributação cedular dos rendimentos do capital e da propriedade privada, através da contribuição industrial, do imposto sobre a aplicação de capitais, do imposto sobre as explorações agrícolas, da contribuição predial urbana e do imposto complementar; e certos ajustamentos nos direitos de importação.

A segunda reestruturação, menos profunda, ocorreu no período de 1980 a 1982. Consistiu, fundamentalmente, em alguns reajustamentos da tributação do consumo (1980), e, sobretudo, na revisão do Código dos Impostos sobre o Rendimento, de forma que, após a extinção do imposto de capitais e da secção B do complementar, os rendimentos das empresas privadas apenas passaram a ser tributados

(55) Recorde-se, aliás, que a "Política de Integração Económica" do então chamado "Espaço português", proclamada no início dos anos 70, obrigava a uma harmonização da fiscalidade dos diversos territórios sob administração colonial, dela resultando as versões mais recentes dos sistemas angolano e moçambicano no período anterior à Independência. Vd., a propósito, o preâmbulo do Código Geral Tributário angolano, ainda em vigor (Diploma Legislativo n.º 3868, de 30 de Dezembro de 1968).

(56) Quanto ao sistema fiscal de Moçambique, vd. SANTOS, A. C. e SANTOS, J. C. Gomes, *O Sistema Fiscal da R.P.M., Descrição, Análise e Proposta de Medidas de Intervenção*, Maputo, 1988; e SANTOS, A. C., «As Transformações do Sistema Fiscal Moçambicano: da Independência à Reestruturação de 1987» (artigo em vias de publicação) cujas conclusões aqui se sintetizam.

em sede de contribuição industrial; e, por outro lado, passou a prever-se a hipótese de tributação em imposto complementar dos rendimentos de trabalho quando o seu beneficiário seja simultaneamente titular de outros rendimentos.

A terceira reestruturação ocorreu já na vigência do Programa de Reabilitação Económica (PRE) que aprovou uma nova política económica e financeira para travar a quebra da actividade produtiva, combater o peso do sector informal e a inflação, reactivar os sectores vitais da economia e reduzir os défices orçamentais. Em Janeiro de 1987, uma lei de bases definiu a nova política fiscal, dando lugar de destaque à função financeira dos impostos e, em consonância com ela, procedeu-se a um esforço de racionalização do sistema quer no plano da técnica legislativa, quer no plano da técnica fiscal.

Deste modo, ainda em Janeiro de 1987, foram publicadas novas versões dos Códigos dos Impostos sobre o Rendimento (este apenas deixa intocada a contribuição predial urbana), do Imposto de Circulação e do Imposto de Reconstrução Nacional bem como aprovadas diversas medidas extraordinárias de tributação.

Temos, assim, como impostos directos sobre o rendimento a contribuição industrial, que actualmente incide também sobre os lucros das empresas públicas; o imposto sobre os rendimentos do trabalho composto de duas secções, A e B, aquela referente aos rendimentos dos trabalhadores por conta de outrem ou autónomos avençados, esta (a B) aos excedentes das cooperativas de produção e serviços e aos rendimentos das explorações individuais, agrícolas, silvícolas ou pecuárias; o imposto complementar; e a contribuição predial urbana.

Quanto aos impostos indirectos registe-se a transformação do imposto de circulação num verdadeiro imposto sobre a despesa, com características de imposto *ad valorem*, em cascata, incidindo sobre as vendas de mercadorias e prestações de serviços, a cobrar nas fases da produção, do grossista e do retalhista e com possibilidade de repercução nos preços. Ao lado destes, permanece o imposto de consumo, incidindo sobre o consumo de certos bens de produção nacional ou importados, os impostos aduaneiros, o imposto de selo e os diferenciais de preços.

O sistema fiscal é completado pelo imposto de Reconstrução Nacional, agora com características de imposto de captação e integrando os orçamentos provinciais, e pelos tradicionais impostos sobre

a transmissão do património (sisa e sucessões e doações) provindos de 1941.

Verifica-se, deste modo, que a influência directa da herança portuguesa é na R.P.M. menor do que na R.P.A. Mas indirectamente ela faz-se ainda sentir não apenas na técnica fiscal utilizada (sobretudo depois da última reestruturação), como também no facto de permanecerem em vigor, a exemplo do que sucede em Angola, importantes diplomas com repercussões directas ou indirectas no sistema fiscal (contencioso tributário, execuções fiscais, Código Civil, Comercial e de Processo Civil, Regulamento da Fazenda, etc.).

3.4. Exposta que foi, em linhas gerais, a estrutura dos sistemas fiscais angolano e moçambicano, importa agora proceder à sua comparação.

3.4.1. Em termos de desenho do sistema fiscal as principais diferenças entre os dois sistemas localizam-se:

- a) na tributação indirecta interna que em Angola tem sido insignificante, assumindo em Moçambique uma importância decisiva, nomeadamente através das receitas provindas dos impostos de circulação e de consumo;
- b) na inexistência em Angola de um imposto complementar, cujas funções nunca chegaram a ser preenchidas pelo imposto de resistência popular;
- c) na inexistência em Moçambique de um imposto autónomo sobre a aplicação de capitais, sendo a tributação desta efectuada apenas em sede de imposto complementar;
- d) na inexistência em Angola de um imposto de captação.

De todas estas diferenças a mais importante é, sem dúvida, a primeira.

3.4.2. Se analisarmos agora o comportamento financeiro dos dois sistemas e dos impostos que os constituem, verifica-se que:

- a) em ambos os países é elevado o peso das receitas fiscais no conjunto das receitas orçamentais (cerca de 60 a 70% em Angola e de 80% em Moçambique);
- b) o nível de fiscalidade nos dois países é relativamente baixo (cerca de 15% na R.P.M. e de 8% na R.P.A., excluídas que

sejam do seu cálculo neste último caso as receitas dos regimes tributários especiais);

- c) existe uma fortíssima concentração de receitas nas regiões de Luanda e do Maputo;
- d) existe uma forte evasão fiscal nos dois países, em grande medida, derivada da situação de guerra e do funcionamento dos chamados mercados paralelos (factor este, diga-se de passagem, comum à maioria dos países subdesenvolvidos).

Reservamos expressamente para o fim a questão da comparação das suas estruturas fiscais. Em Angola, predominam na composição das receitas fiscais as receitas provenientes do regime especial de tributação da indústria petrolífera que representam cerca de 70 a 80% do total daquelas, situando-se, em seguida, as receitas dos direitos de importação (representam cerca de 9 a 10%), dos impostos de consumo (cerca de 8%) e, por fim dos impostos sobre os rendimentos (cerca de 5% das receitas fiscais), com predomínio, no seio destes da contribuição industrial.

Por seu lado, em relação a Moçambique, é necessário distinguir três períodos correspondentes às reestruturações efectuadas.

Assim, até 1981, verifica-se um predomínio da tributação indirecta, englobando-se nesta categoria o imposto de circulação. Esta forma de tributação representava então mais de 60% das receitas fiscais.

Com a reforma de 1980-1982 a estrutura financeira do sistema fiscal deslocou-se em favor dos impostos directos sobre o rendimento (mesmo sem englobar aqui as entregas dos lucros das empresas estatais ao orçamento), passando estes a representar mais de 50% das receitas fiscais, com lugar de destaque para a contribuição industrial.

Com a reestruturação de 1987 inverte-se de novo a tendência. A nova política fiscal assenta na expansão da tributação indirecta e, deste modo, os impostos sobre os bens e serviços, os direitos aduaneiros e o imposto de selo explicam mais de 70% do total das receitas arrecadadas. Diminui, consequentemente, o peso relativo dos impostos sobre o rendimento.

3.5. O sistema fiscal angolano permaneceu, como se viu, substancialmente inalterado, pelo menos, desde a Independência. Apenas em 1983, os poderes públicos ganharam consciência da necessidade

de uma reforma do sistema fiscal e da organização do aparelho administrativo. A não reestruturação deste sistema, adequando-o às transformações sócio-económicas e políticas posteriores à Independência, traduziu-se em perda de racionalidade, em incapacidade de retroagir eficazmente sobre o meio ambiente, ficando, assim, à mercê dos seus *inputs*. Na prática, o sistema nem correspondeu às exigências das transformações de índole colectivista inicialmente levadas a cabo, nem correspondeu às exigências das políticas de desenvolvimento posteriormente traçadas.

Pelo contrário, Moçambique reservou, desde o início, para o sistema fiscal um papel muito mais importante, nomeadamente no que toca ao desempenho da sua função financeira. No entanto, a estrutura fiscal moçambicana tem revelado fortes oscilações em função das adaptações do sistema ao meio: numa primeira fase, devido sobretudo ao desenho e importância do imposto de circulação, ela aproxima-se da estrutura típica dos países socialistas; numa segunda, verifica-se uma anómala expressão financeira dos impostos directos sobre o rendimento, incomum em situações de subdesenvolvimento e em sistemas socialistas; numa terceira, aproxima-se do desenho dos sistemas fiscais subdesenvolvidos típicos da fase de adaptação à modernidade, embora mantendo forte influência de valores de índole socializante.

3.6. Havendo uma estreita homologia do meio ambiente global dos dois sistemas (níveis de desenvolvimento relativamente similares; idênticas opções político-económicas; planos de reestruturação económico-financeira em curso com muitas afinidades; situações de guerra em ambos os países; sistemas jurídicos semelhantes; etc.) põe-se agora a questão de saber que factores condicionaram a sua diferenciação.

Ora, quanto a nós, as diferenças entre os sistemas fiscais angolano e moçambicano podem ser melhor compreendidas se apelarmos para uma comparação dos diversos campos dos respectivos sistemas de interacções fiscais. Com efeito, o recurso à mediação do conceito cibernético de sistema fiscal é neste caso um instrumento heurístico valioso para uma análise comparativa de sistemas similares.

As principais razões que presidem, a nosso ver, a uma diversa configuração e vivência destes sistemas situam-se nos seguintes campos:

- no subsistema económico: aqui o ponto mais importante a referir é o do peso decisivo do factor petróleo em Angola que

tornou quase supérfluo o recurso à fiscalidade geral, pelo menos até que se verificou a queda dos seus preços nos mercados internacionais;

- no subsistema psicossociológico: verificou-se em Angola, no período posterior à Independência, uma muito mais forte contestação do aparelho fiscal visto como aparelho repressivo e elitista; arreigou-se a crença, mesmo em sectores dirigentes, de que no socialismo os impostos não desempenhariam qualquer papel relevante; alastrou na administração fiscal um sentimento de desmotivação, de desprestígio e de falta de autoridade. Estes fenómenos, que em Moçambique tiveram menor expressão, repercutiram-se nos outros subsistemas;
- no subsistema organizacional: apesar da importante sangria de quadros técnicos registada nos dois países, na R.P.M. verificou-se uma menor desarticulação da organização administrativa. Ainda que de modo informal (isto é, sem tradução legislativa) foram efectuados diversos rearranjos organizativos na administração fiscal em função das reestruturações do sistema fiscal. Em Angola, pelo contrário, verificou-se a juridificação de uma nova estrutura organizativa que, na prática, foi sempre ultrapassada por uma estrutura informal, sem correspondência real com o sistema fiscal existente. A maior estruturação do aparelho fiscal na R.P.M. tem sido uma condição decisiva para a implantação de novas políticas fiscais.

3.7. Chegados aqui, resta analisar se e em que medida se justifica a autonomização do grupo de países em que confluem subdesenvolvimento e opção política por uma via socialista. Para tal importa clarificar em que medida as políticas de índole socialista interferiram com a anatomia e fisiologia do sistema fiscal. E elas interferiram, pelo menos, nestes domínios: *a)* na configuração do imposto de circulação em Moçambique, sobretudo, na primeira fase; *b)* na oscilação das políticas de tributação das empresas que, até ao PRE e ao seu equivalente angolano, o SEF, privilegiaram o mecanismo de entrega dos lucros ao OGE; *c)* na forte progressividade das taxas dos rendimentos do capital, ainda que, na maior parte dos casos, sem verdadeiras contrapartidas no plano da arrecadação da receita; *d)* na desvalorização da função financeira dos impostos aduaneiros, uma vez que

as Alfândegas eram vistas como estruturas do Comércio Externo e não das Finanças⁽⁵⁷⁾; e) na diminuição das receitas fiscais provenientes do sector privado, nomeadamente as provindas da contribuição industrial e do imposto predial urbano, em virtude da nacionalização de muitas unidades de produção e dos solos e prédios urbanos, das receitas provindas do selo, dada a diminuição do número de factos e actos privados até então tratados; e na perda de expressão financeira dos impostos sobre a aplicação de capitais e de transmissão de património; f) na diminuta tributação dos rendimentos de trabalho.

Significa isto, que, em meu entender, aquela autonomização encontra justificação suficiente. Só que, em relação a este tipo de países, mais importante do que a opção por uma via socialista — que, na actual fase, traduz mais uma linha de orientação e uma meta política do que a efectiva concretização de um sistema sócio-económico (basta pensar, num caso e noutro, na inexistência de uma verdadeira política de segurança social) — são os condicionalismos do subdesenvolvimento. Diminutas bases de tributação, problemas de subadministração (serviços não modernizados, com escassez de meios humanos e técnicos, sem políticas de formação definidas), dificuldades de tributação de rendimentos reais, com recurso sistemático a métodos de presunção, dificuldades de organização contabilísticas da empresas, etc., são tudo questões que condicionam estes sistemas de modo decisivo e os configuram na sua estrutura e funcionamento. Daí que privilegiemos, pelo menos nestes casos, o vector subdesenvolvimento como critério de hierarquização e designemos, assim, os sistemas fiscais de Moçambique e de Angola como sistemas fiscais de países subdesenvolvidos de orientação socialista⁽⁵⁸⁾.

(57) A integração das Alfândegas no Ministério do Comércio Externo deu-se em Moçambique em Agosto deste ano. Em Angola, as directizes do MPLA no sentido daquela integração não chegaram, contudo, a concretizar-se.

(58) Interessante será agora verificar em que medida as orientações de descentralização das decisões económicas, de recurso à lei do valor e ao cálculo económico, de maior flexibilização da política de preços, inerentes ao Programa de Reabilitação Económica da RPM (PRE) e ao Programa de Saneamento Económico e Financeiro da RPA (SEF), e, sobretudo, o aproximar da paz que se deseja irão configurar novas funções do sistema fiscal. Uma coisa parece, porém, previsível: o desenho destes sistemas continuará provavelmente a ter por base a herança da técnica tributária e do sistema fiscal anterior à Independência. Daí que, a cooperação portuguesa neste sector tenha um campo privilegiado de acção, assim haja disponibilidade para o diálogo das partes interessadas.