

**A TRIBUTAÇÃO DOS RENDIMENTOS SEGUNDO O ARTIGO 88.º DA CONSTITUIÇÃO
ANGOLANA**

TAXATION OF INCOME ACCORDING TO ARTICLE 88 OF THE ANGOLAN CONSTITUTION

TRIBUTACIÓN DE LA RENTA SEGÚN EL ARTÍCULO 88 DE LA CONSTITUCIÓN DE ANGOLA

IMPOSITION DES REVENUS SELON L'ARTICLE 88 DE LA CONSTITUTION AGOLANISE

BOAVENTURA TOMÁS RODRIGUES

<https://orcid.org/0009-0000-6356-2658>

Mestre. Instituto Superior Politecnico Jean Piaget. Benguela, Angola

boaventuratrodrigues@gmail.com

DATA DA RECEPÇÃO: Maio, 2023

DATA DA ACEITAÇÃO: Julho, 2023

RESUMO

A reflexão versa sobre a problemática jurídica relacionada com a tributação de rendimentos na realidade angolana. O tema é de grande relevância. A reforma que começou em 2010, não está totalmente consolidada e ainda há muito por definir. O conceito de rendimento, não está delimitado. Sendo esta uma temática propensa à discussão e a conflituosidade de perspectivas e existindo sobre a mesma uma diminuta produção doutrinal na realidade angolana. Não há estudos em Angola sobre a possibilidade de tributação de rendimentos provenientes de actividades questionáveis legalmente. Encontramos menções indicativas na Constituição e nas leis infraconstitucionais. Neste âmbito, relevará sobretudo, esclarecer prima facie a delimitação de conceitos fundamentais, sua origem e os vários entendimentos que são dados ao conceito de rendimento, uma vez que é conotado como de origem na ciência económica

Palavras-chave: rendimentos; imposto; dever de contribuir

ABSTRACT

The reflection deals with the legal problem related to the taxation of income in the Angolan reality. The topic is of great importance. The reform that began in 2010 is not yet fully consolidated and there is still much to be defined. The concept of income is not yet delimited. As this is a topic prone to discussion and conflicting perspectives, there is

little doctrinal production on the subject in Angola. There are no studies in Angola on the possibility of taxation of income from legally questionable activities. We find indicative mentions in the Constitution and infra-constitutional laws. In this context, it will be relevant above all to clarify prima facie the delimitation of fundamental concepts and their origin and the various understandings that are given to the concept of income, since it is connoted as of origin in economic science.

Palavras-chave: income; taxes; duty to contribute

RESUMEN

La reflexión se centra en las cuestiones jurídicas relacionadas con el impuesto a la renta en la realidad angolense. El tema es de gran relevancia. La reforma que comenzó en 2010 todavía está. No está del todo consolidado y aún queda mucho por definir. El concepto de ingreso aún no está delimitado. Como este es un tema propenso a la discusión y al conflicto, perspectivas y hay una pequeña producción doctrinal al respecto en realidad angolense. No hay estudios en Angola sobre la posibilidad de tributar la renta derivados de actividades jurídicamente cuestionables. Encontramos menciones indicativas en el Constitución y leyes infraconstitucionales. En este contexto, será importante, sobre todo, aclarar prime rofacilitar la delimitación de conceptos fundamentales y su origen y las diversas comprensiones que sedado al concepto de ingreso, ya que se connota como originario de la ciencia económico.

Palabras clave: ingresos; impuesto; deber de contribuir (tradução em espanhol)

RÉSUMÉ

La réflexion porte sur les enjeux juridiques liés à l'impôt sur le revenu enRéalité angolaise. Le sujet est d'une grande pertinence. La réforme entamée en 2010 est toujours entièrement consolidé et il reste encore beaucoup à définir. La notion de revenu ;est toujours pas délimitée. Comme il s;agit ;un sujet sujet à discussion et à conflit,perspectives et il y a une petite production doctrinale là-dessus en réalité Angolais. Il n'existe pas d'études en Angola sur la possibilité d'imposer le revenu découlant d'activités juridiquement douteuses. Nous avons trouvé des mentions indicatives dans le Constitution et lois infraconstitutionnelles. Dans ce contexte, il sera avant tout important de clarifier ;abord faciliter la délimitation des concepts fondamentaux, de leur origine et

des différentes compréhensions qui en découlent accordée au concept de revenu, car il est connoté comme étant ;origine scientifique économique

Mots-clés : revenu ; impôt; devoir de contribuer

Introdução

Vamos estudar a questão daqueles mecanismos alternativos à determinação da matéria tributável com base nas declarações dos contribuintes e dos elementos contabilísticos que lhe servem de apoio.

O segundo propósito vai passar por encontrar um meio-termo de que a tributação do rendimento revela-se mais acertada do que, por exemplo, a avaliação indirecta ou ainda recurso a métodos indirectos. A razão é que, o conceito tributação do rendimento tem maior abrangência do que a nomenclatura de uso corrente, pois centra os juízos de legitimidade desses métodos na presunção e não em fórmulas vagas como métodos indiciários, rendimento normal e outras abstrações que, como pretendemos estudar, dizem pouco acerca da tributação global do rendimento.

O princípio da tributação do rendimento real estabelece um fundamento concretizador da origem e limite da tributação dos contribuintes com base nas declarações e elementos contabilísticos, que autoriza atender a situação concreta do contribuinte e, portanto, determinar o imposto a pagar com maior justiça. Já o rendimento normal vai no sentido oposto. Não está atrelado ao princípio da capacidade contributiva, dado que no seu domínio é fixada desde o começo uma determinada matéria colectável, mesmo antes da obtenção do próprio rendimento.

O objectivo geral do presente estudo é estudar a tributação do rendimento, que apesar das suas várias vicissitudes, é até hoje, considerado o que melhor se aproxima da manifestação da capacidade contributiva do sujeito passivo.

1.1. Ponto de partida

A transição do conceito de rendimento foi feita por economistas nos séculos XVIII e XIX. Na sua génese, o imposto sobre a renda, apoiava-se em impostos já existentes e tinha por isso uma estrutura cedular. Na ratio de sua existência não se queria apenas tributar o

rendimento enquanto tal, mas tributar os rendimentos de várias fontes ou cédulas: prédios e trabalho, por exemplo.¹

O que se queria com a tributação do imposto sobre o rendimento pessoal era aumentar a capacidade económica dos estados para sustentar guerras. Tal aconteceu com o imposto sobre o rendimento introduzido na Grã-Bretanha a partir do ano de 1842 para financiar guerras. Seguidamente, passados 19 anos, isto é, em 1861 é introduzido nos Estados Unidos da América aprovado pelo Congresso igualmente para apoiar despesas com a guerra civil, porém, este imposto durou apenas até ao ano de 1872. Mais tarde, por intermédio da 16.^a Emenda Constitucional, se reintroduziu o Imposto sobre o Rendimento nos Estados Unidos da América.²

É reconhecido que ao longo do passado século, o Imposto sobre o Rendimento passou a ser a principal fonte de receita dos estados. No imposto sobre o rendimento sobressai a tributação que recai sobre o rendimento pessoal, que é um traço característico da tributação sobre o rendimento nos países desenvolvidos.³

A Guerra da Restauração a que Portugal viveu fez com que houvesse necessidade de se tributar o rendimento. Criou-se, desta maneira, um imposto extraordinário destinado a cobrir as despesas com a defesa do território. Onde, resumidamente, o cidadão era chamado a contribuir com 10% dos seus bens, incidindo primordialmente sobre rendimentos de prédios, rendas e capitais: a designada décima militar.⁴

1.2. A tributação dos rendimentos: noções introdutórias

Se pode dizer, em guisa de introdução, que os antecedentes da reforma fiscal que hoje, está a ser implementada remontam ao período colonial, destacando-se aí as características do sistema fiscal que vigorou antes da reforma de 1948-50, do que passou a vigorar após a implementação desta reforma, das transformações que ele

¹ J.L. Saldanha SANCHES e a colaboração de João Taborda da Gama, *Justiça Fiscal*, Ensaios da Fundação Francisco Manuel dos Santos, 2010, p. 38

² John KAY and Mervyn KING, *The British Tax System; 5th Edition, Oxford University Press*, Oxford, 1990, p. 45

³ Richard A. MUSGRAVE and Peggy B. MUSGRAVE, *Public Finance in Theory and Practice, McGraw-Hill*, Tóquio, 3^a Edition, 1982, p. 85

⁴ J.L. Saldanha SANCHES e a colaboração de João Taborda da Gama, *Justiça Fiscal*, op. cit., p. 38

sofreu após a entrada em vigor da reforma de 1967-72, cuja vigência se prolongou com muitas ligeiras modificações, após a independência do país e finalmente a sua estrutura actual.⁵

O professor Sérgio Vasques é de opinião que o estudo da fiscalidade dos países africanos tem até hoje, algo interessante, quando afirma que, até agora pode dizer-se não terem existido em África Estados Fiscais pela simples razão de não terem aí existido Estados. As nações africanas vieram pela independência a ser Estados de soberania negativa: soberanos no plano internacional, incapaz no plano interno. Com fronteiras permeáveis, economias não-monetarizadas e burocracia ineficazes, a vida económica desenrola-se à margem do seu poder e da sua lei, num imenso hinterland onde o imposto não chega. A importância de tudo isso seria, até há pouco atrás, muito relativa. As coisas mudam, porém: o socialismo africano atinge o seu termo de vida, a simpatia da comunidade internacional os seus limites. Subitamente o imposto nasce em África.⁶

A reforma tributária encontra os seus fundamentos nos Decretos Presidenciais, n.º.155/10, de 28 de Julho, (diploma que aprovou o Projeto Executivo para a Reforma Tributária (PERT) e no Decreto Presidencial n.º.50/11, de 15 de Março. Diploma que aprovou as linhas gerais do Executivo para a reforma tributária.

Note-se que, na reforma fiscal realizada recentemente, o legislador manteve a estrutura cedular de tributação do rendimento, apesar do Código Geral Tributário apontar para a introdução, a médio prazo, de um modelo de tributação unitária do rendimento das pessoas singulares.⁷

1.3. Limites da tributação na Constituição

É difícil, quando chegamos de uma maneira específica, a um imposto que deve ser personalizado por razões de justiça, como sucede com o imposto sobre o rendimento. A individualização origina quase em todos os momentos questões delicadas.

⁵ Elisa Rangel NUNES, *Lições de Finanças Públicas e de Direito Financeiro*, 6.ª edição revista e actualizada, Luanda, 2015, p.294 e Paula Rosado PEREIRA, *Tributação das Empresas em Angola. O Imposto Industrial e o Estatuto dos Grandes Contribuintes*, Cadernos IDEFF Internacional, n.º 5, Almedina, 2016, p. 6

⁶ Sérgio VASQUES, *Convergindo Para o Zero: a Competição Fiscal na África Sub-Sahariana*, in: *As Reformas Fiscais Africanas*, Fim de Século edições Lda, Lisboa, 1998, p.197.

⁷ Jonatas MACHADO, Paulo da COSTA e Osvaldo MACAIA, *Manual de Direito Fiscal Angolano*, Coimbra Editora-2014, p. 45

Cobrar impostos tendo como base o princípio da capacidade contributiva denota, uma relação historicamente unívoca, tributar de acordo com o índice mais agudo da capacidade contributiva de cada contribuinte que é o rendimento. É esta a conclusão no final do século XIX e, apesar de ter sofrido um largo número de contestações, continua válida. Em especial, quando em períodos de crise como as que vivemos é urgente aumentar o nível de pressão tributária.⁸

Angola é um Estado em vias de desenvolvimento cujo rendimento *per capita*, regra geral, é muito baixo, pois a sua economia é dominada pela informalidade. Há carência de recursos humanos e organizacionais para auxiliar a administração pública, limita, expressivamente, o funcionamento da administração fiscal.⁹

A Constituição angolana define somente os princípios matriciais do sistema fiscal, na medida em que não faz qualquer classificação ou tipologia de impostos. Neste domínio, um dos princípios programáticos, constante do artigo 101.º, consagra a obrigação do sistema fiscal, para além de satisfazer as necessidades financeiras do Estado, proceder a uma justa repartição dos rendimentos e da riqueza nacional.

Mas, apesar do legislador constituinte ter deixado ao critério do legislador ordinário a definição do modelo de tributação do rendimento do trabalho, o certo é que este deve estar sintonizado com os princípios jurídicos gerais com relevância constitucional, nomeadamente: o da legalidade, da igualdade, da capacidade contributiva, da não retroactividade dos impostos, da eficiência e eficácia e o da declaração.

O sistema fiscal angolano, por ter sido concebido em função da justa repartição dos rendimentos e da riqueza nacional, implica que todos têm o dever de contribuir para as despesas públicas, que todos têm o dever de pagar imposto. Foi neste sentido que a Constituição angolana consagrou um artigo 88.º, pouco usual, sob a epígrafe dever de contribuição.

⁸ J.L. Saldanha SANCHES e a colaboração de João Taborda da Gama, *Justiça Fiscal*, Ensaio...op. cit., p.33

⁹ Paula Rosado PEREIRA, *Tributação das Empresas em Angola. O Imposto Industrial e o Estatuto dos Grandes Contribuintes*, Cadernos IDEFF Internacional, n.º 5, Almedina, 2016, p. 13

O princípio da capacidade contributiva foi larga e expressamente acolhido nas alterações que se sucederam na Constituição portuguesa. Era, de facto, um alcance meramente programático o princípio da capacidade contributiva, não representando mais do que uma orientação não vinculativa para o legislador. E, como diz, nomeadamente, enquanto tal princípio implicava um sistema fiscal proporcional, conclusão a que chegava na base da consideração económica de que a capacidade de gastar não era mais do que proporcional ao rendimento: simplesmente, como a proporcionalidade seria do sistema, e não de cada imposto. Ficou a dever-se ao estudo profundo do sentido desse princípio e do seu possível alcance jurídico-normativo, no quadro da Constituição de 1933 ao professor J. J. Teixeira Ribeiro.¹⁰

Apesar disso, o esforço que é exigido ao contribuinte, pelo cumprimento de sua obrigação de pagar impostos, a chamada carga fiscal não é ilimitada. Colocam-se alguns limites materiais à tributação, de entre os quais se coloca o princípio da igualdade, que se manifesta através do critério ou do princípio da capacidade contributiva.¹¹

Em vista disso, todos têm a obrigação de contribuir para as despesas públicas em função da sua capacidade económica e dos benefícios que aufera, através de impostos e taxas. Por consequência, a principal preocupação do legislador constitucional foi a criação de um sistema baseado no princípio da capacidade contributiva.

A capacidade contributiva descrita no artigo 88.º da Constituição pretende ser a expressão da vertente do princípio da igualdade na tributação e traduz a ideia ou a concepção segundo a qual, a incidência dos impostos deve ter como critério o património ou o rendimento dos contribuintes pelo grau de intensidade e da função desses factores. Em contraponto a esta ideia ou concepção adopta-se uma outra, a do princípio do benefício que cada um aufera das despesas que são realizadas pelo Estado com fins públicos, sendo a qual o critério daquela incidência deverá ser antes o da utilidade que os contribuintes tiram das despesas que o Estado realiza com a

¹⁰ J. J. Teixeira RIBEIRO, Os princípios constitucionais da fiscalidade portuguesa, in Boletim da Faculdade de Direito, 1966, p. 34

¹¹ Raul C. V. ARAUJO, Elisa R. NUNES e Marcy LOPES, *A Constituição da República de Angola anotada*, Tomo I, Luanda, 2014, p. 437

receita dos impostos.¹²

A capacidade contributiva como critério da igualdade fiscal, implica igual imposto para igual capacidade contributiva _ igualdade horizontal _ e imposto diferente para capacidade contributiva diferente, na proporção dessa diferença _ igualdade vertical _ artigo 88º da Constituição. A aplicação desse princípio visa, em suma, tornar mais equitativa a distribuição da carga fiscal, levando todos e cada um, de acordo com a sua capacidade de contribuir, a fazê-lo de forma justa para o financiamento dos bens e serviços essenciais a todos. Este princípio deve ser utilizado como uma referência ordenadora do sistema jurídico tributário, um fundamento idóneo para atribuir coerência ao casuísmo excessivo que marca frequentemente a legislação fiscal.¹³

Diferente de Constituições de outros Estados, como a de Portugal por exemplo, a Constituição angolana não contém um programa de reforma que conjugue o tipo de sistema fiscal que deveria ser adoptado (imposto único sobre o rendimento das pessoas singulares, imposto sobre as empresas com base no rendimento real ou outros....). A definição desse modelo seria, assim, desde que não interferisse com os grandes princípios constitucionais, deixada ao legislador ordinário.

A Constituição angolana no artigo 101.º com a epígrafe sistema fiscal limitou-se a traçar os objectivos do sistema fiscal: tais como a forte ideia vincada que os impostos visam satisfazer as necessidades financeiras do Estado, servem à realização da política económica e social do Estado, proporcionam uma equilibrada repartição dos rendimentos e da riqueza nacional tendo em vista bases que devem engrossar e conformar, em concreto, o sistema tributário, existente ou a construir.

Faltou, a nosso ver, a necessidade de uma verdadeira aproximação à matéria fiscal do contexto actual. O fenómeno da globalização financeira, o fenómeno da saturação fiscal e da revisão dos equilíbrios entre o sector público e sector privado e finalmente,

¹² José Manuel M. Cardoso DA COSTA, *O princípio da capacidade contributiva no constitucionalismo português e na jurisprudência do tribunal constitucional*, Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, Boletim de Ciências Económicas: homenagem ao professor Doutor António José Avelãs Nunes, Volume LVII, Tomo I, 2014, p. 1159

¹³ José Casalta NABAIS, *O dever fundamental de pagar impostos. Contributo para a sua compreensão constitucional*,...op. cit., pp. 435-436 e ainda Raul C. V. ARAUJO, Elisa R. NUNES e Marcy LOPES, *A Constituição da República de Angola anotada*, Tomo I, Luanda, 2014, p. 519

o fenómeno da integração económica regional na Comunidade para o Desenvolvimento da África Austral (SADC), por exemplo. Circunstâncias que tornam inviável grandemente um modelo de constituição fiscal que parte do pressuposto de uma economia fechada ou pelo menos protegida do exterior e se protege de um pseudo estado de bem, estar assente numa espécie de contrato social entre contribuinte que é o cidadão, na sua larga maioria e o Estado prestador de um nível elevado de serviços públicos.¹⁴

O princípio da legalidade pode ser entendido, sumariamente, em dois ângulos: primeiro como um subprincípio de proeminência ou precedência da lei e em segundo e como um subprincípio da reserva da lei.¹⁵

A consolidação histórica do princípio da autotributação e da autoimposição tão representativo traduzida na expressão *no taxation without representation* na Inglaterra e em outros muitos países é uma afirmação histórica com muitos séculos, que corresponde a ideia de que, sendo o imposto uma amputação da riqueza privada, a sua legitimação resultaria da aprovação pelos representantes populares. É um pensamento que atingiu o seu apogeu com o triunfo das revoluções liberais. Este princípio é entendido como forma de assegurar que as agressões do Estado à esfera patrimonial privada, a cobrança dos impostos, se confinaria dentro de limites apertados, uma vez que os representantes populares, por regra e em face dos mecanismos de sufrágio censitário, não teriam qualquer interesse em permitir cargas fiscais pesadas.¹⁶

O gradual desenvolvimento das formas de intervencionismo do Estado, em que a parcela da riqueza exigida aos particulares passou a ser cada vez maior, veio a determinar que essa função tradicional cedesse lugar a da garantia e segurança jurídica, que é hoje bandeira da democracia.

¹⁴ Eduardo Paz FERREIRA, *Em Torno das Constituições Financeira e Fiscal e dos Novos Desafios na Área das Finanças Públicas*, in *Nos 25 anos da Constituição da República Portuguesa de 1976. Evolução Constitucional e Perspectivas Futuras*, Associação Académica da Faculdade de Direito de Lisboa, 2001, pp. 298-299

¹⁵ José Gomes CANOTILHO, *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*, 4.^a edição, Almedina, Coimbra, 2000, p. 255

¹⁶ José Casalta NABAIS, *O dever fundamental de pagar impostos. Contributo para a sua compreensão constitucional*,...op. cit., pp. 321-330

Os receios quanto à eficácia do princípio da legalidade para resolver todos os problemas do sistema fiscal estiveram, ademais, em larga medida, por detrás da consagração em muitos textos constitucionais. A Constituição portuguesa de 1976 salvaguardou essa garantia no seu artigo 165.º n.º 1, alínea I) e a Constituição angolana de 2010 no artigo 165.º n.º 1. alínea o). As constituições recebem tal garantia de forma a mitigar, uma vez que, sobre a matéria, podem ser concedidas autorizações legislativas ao Governo em Portugal e ao Presidente da República em Angola.¹⁷

O facto de as normas e princípios constitucionais sobre a fiscalidade, Constituição Fiscal, serem, no caso de Angola, escassas e de concretização aberta não significa, porém, que a Constituição, no seu conjunto, não imponha, desde já, a consolidação de certas mudanças em curso ou mesmo a consagração de mudanças fundamentais.

A Constituição não concretiza o modelo de tributação do rendimento das pessoas singulares e colectivas decorrentes do princípio da capacidade contributiva. Opção que deixa para o legislador ordinário grande margem de legislar sobre o rendimento. É uma opção inteligente.¹⁸

Assim, a tributação do rendimento das pessoas físicas deverá ter em consideração, pela sua natureza, a separação do rendimento global em duas bases tributárias: a que respeita aos rendimentos do trabalho e a que inclui os rendimentos do capital em sentido amplo.

1.4. Conceito de rendimento para efeitos de tributação

a) a génese

A aprovação dos impostos pelas Cortes era uma forma de tornar mais fácil a aplicação de impostos novos com finalidade de arrecadar ainda mais receita tributária. É exemplo disso, a célebre décima militar como imposto geral sobre o rendimento, que constituiu uma forma importante de obter fundos e negar privilégios numa altura de

¹⁷ Ana Paula DOURADO, *O Princípio da Legalidade Fiscal na Constituição Portuguesa*, in *Perspectivas Constitucionais nos 20 anos da Constituição de 1976*, 1996 volume II, p. 429

¹⁸J. L. Saldanha SANCHES e João Taborda da GAMA, *Manual de Direito Fiscal Angolano*, Wolter Kluwer Portugal, Coimbra editora, 2010, p. 183

estrita necessidade tributária. A guerra da Restauração tinha conduzido Portugal e Espanha a uma situação de absoluta carência e indigência tributárias. Questiona-se o facto de se pensar que o imposto ora criado, ser considerado como o precursor do imposto sobre o rendimento universalmente difundido. Talvez fosse, só e apenas, a necessidade a obrigar o Estado, a criar essa décima militar.¹⁹

Opinião divergente, a este respeito, vai no sentido de que a tributação do rendimento tem memória ideológica com bases na décima militar que incidia também sobre o clero e a nobreza, surgida com a revolução de 1941, que tendo perdurado por muitos anos, fez de Portugal o pioneiro no que respeitou a instituição de um imposto geral sobre o rendimento.²⁰

Essa realidade não nos pode, apesar disso, obrigar a rejeitar que se possa definir o conceito de uma forma rigorosa. Apesar de, no âmbito no Direito Fiscal, aceitarmos a existência de várias noções de rendimento, em função da realidade concreta de cada sistema fiscal e das opções legislativas ditadas por uma determinada política fiscal. O que, na realidade, se verifica pelo facto de, o conceito de rendimento, em termos fiscais, variar de país para país. Por conseguinte, não obstante haver alguns desvios impostos pela situação concreta, as várias abordagens que se fazem à noção de rendimento reconduzem-se sempre a uma ou mais teorias económicas.²¹

Não nos parece ser de todo irrealizável a delimitação de uma noção de rendimento em termos económicos, e muito menos, com uma visão legalista do mesmo, nos termos da qual fosse considerado uma mera construção legal e, portanto, um conceito completamente relativo e de conteúdo totalmente estabelecido ao sabor de uma determinada política fiscal. Isto porque, ainda que o conceito fixado pelo legislador e concretizado através das leis fiscais tenha condicionalismos muito específicos, parte, por regra, das concepções elaboradas pela Economia, que lhe servem de referência teórica.²²

¹⁹ J. L. Saldanha SANCHES com a colaboração de João Taborda da Gama, *Justiça Fiscal*, op. cit., p. 28

²⁰ José Casalta NABAIS, *Direito Fiscal*, 10.ª edição, Coimbra, Almedina, 2017, p. 443.

²¹ João Sérgio RIBEIRO, João Sérgio RIBEIRO, *Tributação Presuntiva do Rendimento. Um Contributo para Reequacionar os Métodos Indirectos de Determinação da Matéria Tributável*, Reimpressão, Almedina, 2010 p. 67

²² João Sérgio RIBEIRO, *Tributação Presuntiva do Rendimento. Um Contributo para Reequacionar...* op. cit., p. 67

Não devemos ignorar, em nenhum momento, a importância que tem a ciência económica. Porquanto serve de fundamento teórico as muitas concepções do direito fiscal. Não é uma importância que se reduz apenas em termos económicos. Tem uma grande relevância na própria ciência do direito.

Só há capital porque existe rendimento. É por causa do rendimento que o trabalho é prestado. É a maneira como o rendimento é distribuído que justifica a disparidade entre ricos e pobres.²³

Apesar de, não se pode sustentar que não existe um conceito jurídico normativo rigoroso de rendimento para efeitos fiscais. Na realidade, ainda assim, a sua delimitação é feita de modo indirecto, a partir das diversas definições analíticas contidas nas várias categorias que compreendem as variadíssimas espécies de rendimento, ele existe.

b) Rendimento-fonte

A teoria do rendimento-fonte, desenvolvida entre os finais do século XIX e início do século XX, foi a primeira corrente de pensamento que tentou avançar com um conceito jurídico de rendimento para efeitos de tributação. Se pretendeu apenas considerar rendimento o acréscimo patrimonial periódico que recebia um trabalhador em resultado da sua contribuição na actividade produtora. Ou seja, a durabilidade ou estabilidade da fonte não significa que esta tenha que ser permanente ou imutável, apenas terá que gerar mais do que um produto ou riqueza, o que significa que ganhos inesperados e fortuitos estão excluídos do conceito de rendimento elaborado pela concepção do rendimento-fonte.²⁴

Deste modo, a definição fiscal de rendimento não poderia ignorar duas formas primordiais, intrínsecas à delimitação dessa definição e que o distinguem das outras receitas ou acréscimos patrimoniais: a periodicidade do produto e a durabilidade da fonte que o produz. Dito de outra maneira, a durabilidade ou estabilidade da fonte não significa que esta tenha que ser permanente ou imutável, apenas terá que gerar

²³ Irving FISHER, *The Nature of Capital and Income*, Macmillan, Nova Iorque, 1912, p. 8

²⁴ José Joaquim Teixeira RIBEIRO, *A Reforma Fiscal*, op. cit., p. 199

mais do que um produto ou riqueza, o que significa que ganhos inesperados e fortuitos estão excluídos do conceito de rendimento elaborado pela concepção do rendimento-fonte.

Em vista disso, em harmonia com esta teoria, só é, para todos os efeitos, considerado rendimento o acréscimo patrimonial líquido, corpóreo, com carácter periódico, com valor expresso em moeda, proveniente de uma fonte estável ou com carácter de permanência.²⁵

c) Rendimento -acrécimo

O rendimento representa o índice de capacidade contributiva do sujeito passivo e deve reconduzir-se a toda a riqueza que aumente a capacidade económica do seu titular durante um período definido, geralmente um ano, independentemente da sua origem, desde que seja passível de avaliação pecuniária e que possam ser utilizados sem dano do património pré-existente.²⁶

A novidade e o mérito desta corrente de pensamento estão na abrangência e maior amplitude da aceção de rendimento. Indubitavelmente, mais lata do que a concepção do rendimento-produto, cabem nesta noção de rendimento não só os proveitos resultantes de uma actividade produtiva como qualquer outro acréscimo patrimonial que o seu titular receba a qualquer título, já que o rendimento não carece de qualquer vínculo com uma actividade económica.

Acresce que as aquisições de bens a título gratuito, como as decorrentes de doações, de legados e de heranças, também devem ser reconduzidas ao conceito de rendimento-acrécimo, na medida em que também estas encorpam o património do sujeito passivo. O rendimento engloba ainda as mais-valias que o sujeito passivo venha a realizar ou que se venham a verificar pelo aumento inesperado do valor dos seus bens. Assim, o valor do património do sujeito passivo pode aumentar não só pela entrada de activos, como, por exemplo, a venda de acções ou imóveis, como também pela valorização dos activos que já o incorporam, como é caso da subida do

²⁵ João Sérgio RIBEIRO, *Tributação Presuntiva do Rendimento. Um Contributo para Reequacionar os Métodos Indirectos de Determinação da Matéria Tributável*, op. cit., p. 81

²⁶ Manuel Henrique de Freitas PEREIRA, *Fiscalidade*, 2.^a edição, Coimbra, Almedina, 2007, p. 80

preço de mercado de terrenos ou valores mobiliários que o sujeito passivo detenha.²⁷

d) Noção legal de rendimento

A noção de rendimento acolhida pelo legislador angolano faz incidir nos vários aspectos materiais do facto tributário que, no seu conjunto, constituem uma unidade teleológica objectiva e desenham a base da tributação do rendimento nos respectivos códigos tributários.²⁸

Não há, para qualquer efeito, uma noção legalista e sintética de rendimento. O que existe são conceitos funcionais que assumem formas e conteúdos diversos de acordo com a função que é denominada a desempenhar dentro dos planos socioeconómicos e de desenvolvimento que o país quer implementar.²⁹

Em Direito já sabemos que as definições são perigosas. Grave seria criar um conceito de rendimento *ad hoc*, onde apenas se consideraria como rendimento o que fosse tipificado na lei.

Pensemos, a título meramente exemplificativo, dos riscos de uma visão positivista do rendimento e o enquadramento que pode ser dado a questão das manifestações de fortuna no âmbito do imposto sobre o rendimento. Pelo que, não há dúvidas que numa concepção legalista de rendimento, não havia obstáculo nenhum a que considerássemos esses sinais exteriores de riqueza, prontamente, factos tributários por si, ou seja, como formas de percepção de rendimentos. Não obstante, estudar o alcance do que é rendimento por essa via, não nos parece ser o mais aceitável. É considerar sob o ponto de vista relativo o conceito de rendimento. O que é inadmissível. Seria contra todos os princípios da Constituição de Angola.³⁰

De facto, a fixação dos limites jurídicos de rendimento é o asseverar do princípio da igualdade tributária uma vez que funciona como medida dos encargos fiscais do

²⁷ José Guilherme Xavier de BASTO, *IRS, Incidência Real e Determinação dos Rendimentos Líquidos*, Coimbra, Coimbra Editora, 2007, p. 43.

²⁸ Amílcar de Araújo FALCÃO, *Fato Gerador da Obrigação Tributária*, 7.ª edição, São Paulo, Editora Noeses, 2013, p. 92.

²⁹ João Sérgio RIBEIRO, *Tributação Presuntiva do Rendimento. Um Contributo para Reequacionar....*op. cit., p. 93

³⁰ João Sérgio RIBEIRO, *Tributação Presuntiva do Rendimento. Um Contributo para Reequacionar....*op. cit., p. 94

contribuinte. É crível de facto passar a ideia de que, por um lado, a concepção jurídica de rendimento não é mais do que a expressão normativa de realidades pré-existentes que devem ser apreendidas no plano jurídico para que se consiga, a montante, uma repartição justa da carga tributária, com vista a honrar o compromisso constitucional e responder a objectivos de justiça social, e, em particular, contribuir para uma repartição dos rendimentos e da riqueza mais equitativa. Esta deve ser obtida quer pela aplicação da progressividade do imposto sobre o rendimento e da consagração de um mínimo de existência socialmente satisfatório da redistribuição justa dos rendimentos e da riqueza nacional e a minimização das assimetrias e desigualdades, a jusante. Imposição constitucional que está na Constituição no artigo 101.º. Neste quesito há uma aproximação nos fins da política fiscal.³¹

Nesta oportunidade, o carácter ilícito da obtenção de rendimento ou da aquisição, titularidade ou transmissão dos bens não obsta à sua tributação quando esses actos preencham os pressupostos das normas de incidência aplicável, segundo o artigo 10.º da LGT. E, por consequência, a administração tributária não deve atender à ilicitude civil, administrativa ou sancionatória dos factos, mas apenas à sua natureza tributária e respectiva quantificação, por força dos princípios da legalidade, tipicidade, da igualdade, e da capacidade contributiva. É esse o entendimento extensivo de rendimento que é potencialmente mais idóneo a corrigir as desigualdades e a repartir o rendimento e a riqueza dos cidadãos.³²

A tributação dos rendimentos, encontra na Constituição angolana, artigo 88.º, no CGT e no CIRT acolhimento. O princípio da capacidade contributiva que na letra do artigo 88.º aparece sob expressão capacidade económica, de âmbito mais restrito do que a expressão capacidade contributiva, é uma clara manifestação do princípio geral da igualdade, consagrado no artigo 23.º da Constituição.³³

Efectivamente, apenas um conceito de rendimento fiscal que tenha como arquétipo a concepção lata de rendimento, expurgada de alguns inconvenientes e consequências

³¹ J. L. SALDANHA SANCHES, *Manual de Direito Fiscal*, 3.ª edição, Coimbra, Coimbra Editora, 2007, p. 173

³² Ana Paula DOURADO e Paulo MARQUES, *anotações ao artigo 104.º da Constituição Portuguesa*, in *Constituição Portuguesa Anotada...* p. 232

³³ Raul C. V. ARAUJO, Elisa R. NUNES e Marcy LOPES, *A Constituição da República de Angola anotada...*, op. cit., p. 437

menos desejáveis, é capaz de chegar a uma tributação conforme os princípios estruturantes do Direito Tributário, nomeadamente o da capacidade contributiva. E é, portanto, no sentido de evitar esses resultados antissistemáticos ou menos coerentes com a ordem fiscal que o legislador deixou de fora certos ganhos ou benefícios, como, por exemplo, os rendimentos imputados, as mais-valias não realizadas, as aquisições a título gratuito ou as prestações e subsídios sociais percebidos pelo sujeito passivo.³⁴

O que é comum, é os sistemas fiscais não se inclinarem cegamente na adopção do rendimento acréscimo, antes adoptando esta acepção de rendimento de forma mitigada.³⁵

No CGT há essa materialização de se tributar os rendimentos ou actos ilícitos. O artigo 15.º veste a lógica do legislador constituinte e diz que a ilicitude na obtenção de rendimentos, da aquisição, da titularidade ou transmissão de bens ou de qualquer outro acto, não obsta a aplicação das normas de incidência tributária, desde que estejam reunidos os respectivos pressupostos legais.

O artigo 1.º do CIRT também no mesmo sentido de ser indiferente, para efeitos de tributação, a forma como os rendimentos do trabalho são obtidos. Incidindo o imposto sobre o rendimento do trabalho sobre os rendimentos por conta própria ou por conta de outrem, de natureza contratual ou não contratual, fixos ou variáveis, periódicos ou ocasionais obtidos em Angola independentemente da sua proveniência, local, moedas, residente ou não residente no país.

O legislador procura incluir na incidência do imposto todas fontes possíveis de rendimento do trabalho, enumerando, ainda que a título exemplificativo, as que como tal se devem considerar fontes privilegiadas de rendimento no sistema económico. Adoptando, todavia, uma definição dilatada de rendimento do trabalho, que pretende abarcar as diversas formas de acréscimo de capacidade contributiva resultantes da participação de uma pessoa singular numa actividade económica que aumente o seu património, seja qual for a forma ou o nome que usa para aumentar o seu património.

³⁴ J. L. SALDANHA SANCHES, *Manual de Direito Fiscal*,...op. cit., p. 152

³⁵ Paula Rosado PEREIRA, *Manual de IRS*, Almedina, Coimbra, 2.ª edição, 2019, p. 15

Concluimos que, os vários entendimentos que são dados ao conceito de rendimento, uma vez que é conotado como de origem na ciência económica, todos eles fazem sentido. O rendimento-acrécimo representa o índice de capacidade contributiva do sujeito passivo e deve reconduzir-se a toda a riqueza que aumente a capacidade económica do seu titular durante um período definido.

A noção de rendimento acolhida pelo legislador angolano faz incidir nos vários aspectos materiais do facto tributário que, no seu conjunto, constituem uma unidade teleológica objectiva e desenham a base da tributação do rendimento nos respectivos códigos tributários. Pois, tributar o rendimento representa o índice mais alto até ao presente momento da capacidade do sujeito passivo.

Recomendamos ao legislador constituinte fiscal mais ousadia. Alargar, de facto, a base de incidência fiscal sobre o rendimento e maior fiscalização.

BIBLIOGRAFIA

Manuais e livros

José Casalta NABAIS, *O dever fundamental de pagar impostos. Contributo para a sua compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*, Coimbra, 2015

J.L. Saldanha SANCHES e a colaboração de João Taborda da Gama, *Justiça Fiscal*, Ensaio da Fundação Francisco Manuel dos Santos, 2010

John KAY and Mervyn KING, *The British Tax System*; 5th Edition, Oxford University Press, Oxford, 1990

Richard A. MUSGRAVE and Peggy B. MUSGRAVE, *Public Finance in Theory and Practice*, McGraw-Hill, Tóquio, 3ª Edition, 1982

Elisa Rangel NUNES, *Lições de Finanças Públicas e de Direito Financeiro*, 6.ª edição revista e actualizada, Luanda, 2015

Jonatas MACHADO, Paulo da COSTA e Osvaldo MACAIA, *Manual de Direito Fiscal Angolano*, Coimbra Editora, 2014

Paula Rosado PEREIRA, *Tributação das Empresas em Angola. O Imposto Industrial e o Estatuto dos Grandes Contribuintes*, Cadernos IDEFF Internacional, n.º 5, Almedina, 2016

Raul C. V. ARAUJO, Elisa R. NUNES e Marcy LOPES, *A Constituição da República de Angola anotada*, Tomo I, Luanda, 2014

José Gomes CANOTILHO, *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*, 4.ª edição, Almedina, Coimbra, 2000

J. L. Saldanha SANCHES e João Taborda da GAMA, *Manual de Direito Fiscal Angolano*, Wolter Kluwer Portugal, Coimbra editora, 2010

SANCHES J. L. Saldanha com a colaboração de João Taborda da Gama, *Justiça Fiscal*, Fundação Francisco Manuel dos Santos, 2010

José Casalta NABAIS, *Direito Fiscal*, 10.ª edição, Coimbra, Almedina, 2017

Irving FISHER, *The Nature of Capital and Income*, Macmillan, Nova Iorque, 1912

RIBEIRO João Sérgio, *Tributação Presuntiva do Rendimento. Um Contributo para Reequacionar os Métodos Indirectos de Determinação da Matéria Tributável*, Reimpressão, Almedina, 2010

José Guilherme Xavier de BASTO, *IRS, Incidência Real e Determinação dos Rendimentos Líquidos*, Coimbra, Coimbra Editora, 2007

Amílcar de Araújo FALCÃO, *Fato Gerador da Obrigação Tributária*, 7.ª edição, São Paulo, Editora Noeses, 2013

J. L. SALDANHA SANCHES, *Manual de Direito Fiscal*, 3.ª edição, Coimbra, Coimbra Editora, 2007

Artigos em revistas

Eduardo Paz FERREIRA, *Em Torno das Constituições Financeira e Fiscal e dos Novos Desafios na Área das Finanças Públicas*, in *Nos 25 anos da Constituição da República Portuguesa de 1976. Evolução Constitucional e Perspectivas Futuras*, Associação Académica da Faculdade de Direito de Lisboa, 2001

Manuel Henrique de Freitas PEREIRA, *Fiscalidade*, 2.ª edição, Coimbra, Almedina, 2007

Ana Paula DOURADO, *O Princípio da Legalidade Fiscal na Constituição Portuguesa*, in *Perspectivas Constitucionais nos 20 anos da Constituição de 1976*, 1996

J. J. Teixeira RIBEIRO, *Os princípios constitucionais da fiscalidade portuguesa*, in Boletim da Faculdade de Direito, 1966

Sérgio VASQUES, *Convergindo Para o Zero: a Competição Fiscal na África Sub-Sahariana*, in *As Reformas Fiscais Africanas*, Fim de Século edições Lda, Lisboa, 1998

José Manuel M. Cardoso DA COSTA, *O princípio da capacidade contributiva no constitucionalismo português e na jurisprudência do tribunal constitucional*, Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, Boletim de Ciências Económicas: homenagem ao professor Doutor António José Avelãs Nunes, Volume LVII, Tomo I, 2014