



COMUNIDADE ECONÓMICA  
DOS ESTADOS DA ÁFRICA OCIDENTAL

PROGRAMA DE APOIO À TRANSIÇÃO  
AUTORIDADE FISCAL PARA ÁFRICA  
OCIDENTAL

ASSISTÊNCIA TÉCNICA AO PROGRAMA  
PARA APOIAR A TRANSIÇÃO FISCAL  
NA ÁFRICA OCIDENTAL

# Guia metodológico avaliação despesas fiscais na África Ocident

PRODUZIDO POR  
AS COMISSÃO DA CEDEAO E DA UEMOA

EDIÇÃO  
JUNHO DE 2022



UNIÃO EUROPEIA



# Guia metodológico avaliação despesas fiscais na África Ocident

---

Versão: 16 de dezembro de 2021

**Jean-François Brun\***, Professor Sênior HDR,  
Faculdade de Economia - Universidade de Clermont  
Auvergne e CERDI-IRD-CNRS ;

**Gérard Chambas\*\***, Investigador Sênior FERDI

**Jules Tapsoba\*\*\***, Perito fiscal,  
Assistente técnico da CEDEAO



# ÍNDICE DE CONTEÚDOS

Caixas	8
Abreviaturas	8
PREFÁCIO	9

<b>1.</b> INTRO- DUÇÃO 09	<b>2.</b> AVALIAÇÃO REGIONAL DESPESAS FISCAIS, INSTRUMENTO DE HARMONIZAÇÃO POLÍTICAS DE ISENÇÃO FISCAL/ TAXA 11
	2.1 Avaliações nacionais das despesas fiscais, um instrumento parcial aplicado na África Ocidental 12
	2.2 Avaliação regional das despesas fiscais, um instrumento de harmonização das políticas de isenção fiscal 17

<b>3.</b> TRANSIÇÃO PARA O IMPOSTO INCLUSIVO E ISENÇÕES FISCAIS 19	
3.1 Transição fiscal inclusiva; objetivos	20
3.2 As isenções fiscais, uma componente importante das políticas fiscais	26

## AVALIAÇÕES NACIONAIS DAS DESPESAS IMPOSTOS; RACIONALIZAÇÃO PARCIAL ISENÇÕES FISCAIS

4

33

- 4.1 Avaliações nacionais das despesas fiscais: situação atual 34
- 4.2 As isenções, um grande obstáculo à transição fiscal 38

## AVALIAÇÕES REGIONAIS DESPESAS FISCAIS

5

47

- 5.1 Objetivos das avaliações regionais das despesas fiscais 48
- 5.2 Inovações na avaliação das despesas fiscais 50
- 5.3 Procedimentos operacionais para a realização das avaliações despesas fiscais regionais 55

## CONCLUSÃO

6

61

## REFERÊNCIAS

7

65

## ANEXO AO GUIA METODOLÓGICO PARA UMA AVALIAÇÃO REGIONAL

8

69

# CAIXAS

1. Definição de despesas fiscais	16
2. Isenções de IVA sobre o arroz e os cereais: efeitos sociais	29
3. África Ocidental: contexto favorável à concessão de isenções	32
4. Isenções de IVA, distorções económicas e efeitos sociais	41
5. Indicadores do reembolso regular dos créditos líquidos de IVA	62

# ABREVIATURAS

BIC	Lucros industriais e comerciais
BNC	Lucros não comerciais
CEDEAO	Comunidade dos Estados da África Ocidental
CGI	Código Geral Tributário
CI	Código de Investimento
DF	Despesas fiscais Fundo Monetário Internacional
FMI	Fundo Monetário Internacional
HT	Sem impostos
IS	Imposto sobre as sociedades
IRPP	Imposto sobre o rendimento das pessoas singulares
ONG	Organizações não governamentais
PIB	Produto interno bruto
SFR	Sistema de referência fiscal
TEC	Pauta externa comum Todos os impostos incluídos
TTC	Todos os impostos incluídos
TVA	Imposto sobre o Valor Acrescentado
UEMOA	União Económica e Monetária da África Ocidental
ZLE	Área de comércio livre

# PREFÁCIO

A missão foi composta por MM. Jean-François Brun, Gérard Chambas e Jules Tapsoba. A missão manteve discussões com as autoridades da CEDEAO (Sr. Salifou Tiemtoré), UEMOA (Sr. Habasso Traoré), membros da Assistência Técnica da PATF, os pontos focais dos dezasseis países africanos do Ocidente, bem como com os recursos humanos mobilizados pelos pontos focais.

A missão gostaria de agradecer especialmente a todos os participantes no Workshop Regional que se realizou em Cotonou de 15 a 19 de Novembro de 2021. Um agradecimento mais especial é dirigido ao grupo responsável por comentar o guia metodológico sobre a avaliação regional da fiscalidade despesas, através do seu Presidente, Sr. Elimane Pouye, do seu Secretário, Sr. Yao Kan Séraphin, bem como dos representantes das instituições regionais e dos representantes dos dezasseis países da África Ocidental.

O trabalho da missão foi grandemente facilitado pelo Sr. Daniel Saha, Sra. Awa Kone/Samandougou e Sra. Linda.

A missão agradece à União Europeia, às autoridades da CEDEAO e da UEMOA, às autoridades dos dezasseis países da África Ocidental, ao grupo Linpico Sa/Adam Smith, bem como a todas as pessoas com quem trabalhou, pela qualidade do seu acolhimento e pelo nível de colaboração da qual ela se beneficiou.



**PATF, um programa conjunto das Comissões da UEMOA e da CEDEAO.**







1.

INTRODUÇÃO

Para o espaço CEDEAO, sob reserva do respeito de regras de avaliação harmonizadas comuns aos diferentes países membros, seria necessária uma avaliação regional das despesas fiscais, síntese das avaliações das despesas fiscais efectuadas ao nível de cada país segundo um esquema comum: uma tal avaliação regional das despesas fiscais favoreceria o controlo coordenado das isenções e, por conseguinte, a harmonização das políticas de isenções fiscais. Desta forma, uma avaliação regional das despesas fiscais contribuiria para o sucesso das transições fiscais atualmente em curso nos países da África Ocidental, mas ainda ameaçadas pela concessão generalizada de isenções.

Estas avaliações regionais (uma síntese regional das avaliações realizadas em cada país segundo normas regionais comuns) destinam-se a completar as avaliações nacionais das despesas fiscais atualmente realizadas em muitos países da África Ocidental, em função dos objetivos específicos de cada país<sup>1</sup>. A realização de avaliações regionais das despesas fiscais a nível nacional incentivaria certamente cada país a completar a avaliação nacional das despesas fiscais, incluindo, a par das avaliações da perda de receitas, os efeitos das isenções sobre os incentivos económicos, a equidade e o serviço prestado aos contribuintes: a disponibilidade de avaliações nacionais que incluam todos os efeitos ligados a uma transição fiscal inclusiva disponibilizará muitas das informações necessárias para a elaboração de relatórios de avaliação regional das despesas fiscais.

O objetivo deste guia metodológico é determinar como cada país da África Ocidental pode realizar uma avaliação regional das despesas fiscais que complemente a avaliação nacional das despesas fiscais e, em seguida, apresentar as modalidades de elaboração de uma síntese harmonizada das avaliações regionais das despesas fiscais específicas de cada país ao nível da zona de integração regional.

A fim de definir um método de avaliação regional das despesas fiscais, são abordadas sucessivamente as seguintes questões:

- 1) Que papel pode desempenhar uma avaliação regional das despesas fiscais efectuada em cada país para harmonizar as políticas de isenção fiscal?
- 2) Qual é a relação entre o controlo das isenções fiscais e uma transição fiscal inclusiva?
- 3) Que papel devem desempenhar as avaliações nacionais das despesas fiscais?
- 4) Que papel pode desempenhar a avaliação regional das despesas fiscais?

1 O relatório final sobre o desenvolvimento de um guia metodológico para a avaliação das despesas fiscais na África Ocidental apresenta uma visão geral da avaliação das despesas fiscais na África Ocidental (CEDEAO e Mauritània). Para evitar repetições, os termos CEDEAO e África Ocidental são utilizados doravante para designar conjuntamente a CEDEAO e a Mauritània.

# 2.

AVALIAÇÃO REGIONAL  
DESPESAS FISCAIS,  
INSTRUMENTO DE  
HARMONIZAÇÃO  
POLÍTICAS DE ISENÇÃO  
FISCAL

*As avaliações regionais basear-se-ão nas avaliações nacionais e complementá-las-ão estreitamente; por conseguinte, antes de definir o conteúdo das avaliações regionais, é necessário analisar as principais características das avaliações nacionais.*

## 2.1 AVALIAÇÕES NACIONAIS DAS DESPESAS FISCAIS, INSTRUMENTO PARCIALMENTE APLICADO EM ÁFRICA OCIDENTAL

### 2.1.1 Prioridade aos objetivos de mobilização fiscal

**/// Desafios da mobilização das receitas fiscais.** Desde a década de 1980, com a aplicação das políticas de estabilização e de ajustamento estrutural, os países da África Ocidental têm sido confrontados com o desafio particularmente agudo de mobilizar os níveis de recursos fiscais necessários para financiar os bens públicos. Os bens públicos são fatores essenciais do desenvolvimento económico e social.

O desafio da mobilização das receitas fiscais tornou-se ainda mais difícil de enfrentar nas últimas décadas, nomeadamente devido ao aumento do rendimento per capita, à necessidade crescente de bens públicos nos países da África Ocidental, ao mesmo tempo que o acesso a fontes de financiamento alternativas às receitas fiscais próprias (fluxos de ajuda, empréstimos externos e internos) se tornou mais difícil. Além disso, embora a contribuição relativa das receitas pautais para as receitas fiscais fosse inicialmente particularmente elevada, as políticas de liberalização do comércio aplicadas desde a década de 1980 conduziram a uma diminuição significativa das receitas pautais.

**/// Procurar alternativas às receitas pautais.** Devido à contribuição inicialmente elevada das receitas pautais para as receitas fiscais, os países da África Ocidental têm sido confrontados com o risco de quedas nas receitas fiscais globais. A fim de evitar quebras nas receitas fiscais prejudiciais ao financiamento dos bens públicos, os países afectados por estas quedas procuraram mobilizar receitas fiscais internas adicionais. Num contexto restritivo em que as receitas fiscais constituíam o principal objetivo, uma «transição orçamental» bem sucedida consistia em compensar a diminuição das receitas pautais com receitas fiscais internas alternativas, a fim de estabilizar ou mesmo aumentar as receitas fiscais globais.

**/// As isenções fiscais e os regimes especiais: grandes obstáculos à cobrança de receitas fiscais.** Desde a década de 1960, todos os países da África Ocidental concederam amplas isenções fiscais e introduziram regimes fiscais que se afastam da regra fiscal ordinária: os objetivos eram estimular a atividade económica e, frequentemente, promover uma maior equidade. As isenções fiscais resultaram em pesadas perdas de receitas fiscais, embora, paradoxalmente, até cerca de 2010, nem os gestores das finanças públicas nem as autoridades nacionais dos países da África Ocidental pudessem aceder a avaliações conclusivas das perdas de receitas causadas pelas isenções, ou a fortiori dos seus efeitos económicos e sociais.

### 2.1.2 Até 2010, não houve avaliação das despesas fiscais; transição fiscal limitada

**/// Ausência de avaliação nacional das despesas fiscais geradas pelas isenções fiscais: uma situação paradoxal.** Até cerca de 2010, enquanto os países da África Ocidental envidavam grandes esforços para acompanhar todos os fluxos das finanças públicas (receitas, despesas e financiamento do saldo orçamental) da forma mais exaustiva e analítica possível e para melhorar a mobilização das suas receitas fiscais, não tinha sido realizada qualquer avaliação sistemática dos efeitos das isenções fiscais (quebras de receitas, efeito de incentivo económico, efeito sobre a equidade)<sup>2</sup>; apenas estão disponíveis algumas avaliações pontuais das quebras de receitas causadas por um número limitado de isenções, que variam em termos de âmbito e são realizadas com métodos heterogéneos. A ausência de avaliações sistemáticas das despesas fiscais (ver caixa 1) constitui uma anomalia notável, na medida em que, durante muito tempo, os países da África Ocidental foram privados de um instrumento necessário para controlar os diferentes custos decorrentes da concessão de isenções fiscais, nomeadamente as quebras de receitas fiscais particularmente elevadas.

2 A primeira avaliação das despesas fiscais no continente africano foi efectuada em Marrocos em 2005. A avaliação das despesas fiscais foi depois rapidamente alargada a vários países: África do Sul, Senegal, Benim, países da Comunidade da África Oriental, etc.

### **Caixa 1: Definição de despesa fiscal**

Uma despesa fiscal é uma perda de receitas resultante de uma redução das obrigações fiscais em relação a um sistema fiscal de referência. Trata-se de uma alternativa às despesas orçamentais directas, nomeadamente a uma subvenção. A despesa fiscal é o resultado de uma medida fiscal derogatória destinada a reduzir a carga fiscal suportada por um contribuinte, um grupo de contribuintes ou um sector de atividade. Esta medida traduz-se numa perda de receitas.

As isenções incluem abatimentos, créditos fiscais, deduções, isenções totais ou parciais, reduções de impostos e taxas reduzidas. As medidas de isenção podem ser transitórias ou permanentes. Podem ser incluídas na legislação fiscal ordinária ou em textos jurídicos diversos, como os relativos às zonas económicas e de comércio livre, aos códigos de investimento, aos códigos sectoriais (mineiro, petrolífero, etc.), aos decretos específicos, mas também aos acordos assinados entre o Estado e as empresas, as pessoas colectivas ou os particulares, entre o Estado e as ONG, etc. Aparecem, sob diversas formas, em contratos/projectos públicos, muitos dos quais financiados pelo exterior.

Na maioria dos casos, as derrogações são concedidas a fim de alcançar um incentivo económico ou um objetivo de equidade. Contudo, o benefício esperado de uma medida de isenção não é geralmente avaliado com exatidão ex ante. Por conseguinte, é necessário comparar o custo orçamental de uma derrogação (receitas perdidas) com o seu benefício económico real (montante do investimento, número de postos de trabalho criados, etc.) ou o seu benefício social real (proporção das receitas perdidas recebidas pela população-alvo, etc.). Na ausência de uma análise ex-post, é difícil justificar a justificação de uma derrogação.

#### **/// Transição fiscal limitada, centrada na mobilização das receitas fiscais.**

Desde a década de 1980, com a implementação de políticas de ajustamento estrutural e de estabilização, a mobilização de receitas fiscais adicionais ou, pelo menos, a estabilização dos níveis de receitas existentes, tem sido um objetivo prioritário das políticas de finanças públicas nos países da África Ocidental.

A ênfase colocada no objetivo da receita fiscal é tão forte que relega para segundo plano os outros objetivos de uma «transição fiscal inclusiva<sup>3</sup>», ou seja, os objetivos de incentivo económico, equidade ou serviços eficientes prestados ao contribuinte.

3 Ver abaixo uma definição pormenorizada do conceito de transição fiscal inclusiva.

A primazia dada à mobilização de receitas adicionais levou os países a adotar um conceito restritivo de transição fiscal, assimilando-a apenas à mobilização de um nível ótimo de receitas fiscais. Esta primazia do objetivo das receitas levou os países a realizarem avaliações nacionais parciais das despesas fiscais que apenas têm em conta as perdas de receitas fiscais causadas pelas isenções fiscais (ver §1.1.3 infra).

**/// Limites de uma transição fiscal restrita que visa exclusivamente as receitas.**

O conceito restritivo de transição fiscal, centrado no objetivo de estabilização das receitas fiscais, continua a ocupar um lugar central em muitos países da África Ocidental. Apresenta grandes limitações no que respeita à relevância das políticas fiscais.

- 1) A estabilização das receitas fiscais em torno de um rácio receitas/PIB (como é o caso dos países da CEDEAO com o critério do limite mínimo das receitas fiscais de 20% do PIB) não garante que cada país mobilize um nível ótimo de receitas fiscais.
- 2) No que diz respeito ao objetivo de incentivo, é pouco provável que o sistema fiscal aplicado, mesmo que atinja um objetivo de nível de receitas, crie um incentivo económico correspondente aos objetivos prosseguidos pelos países da zona de integração regional.
- 3) Objetivo de equidade: é pouco provável que as escolhas de política fiscal feitas para atingir um objetivo de receitas sejam compatíveis com os objetivos nacionais de equidade e de redução da pobreza.
- 4) Serviços aos contribuintes: apesar da estreita relação entre a qualidade dos serviços aos contribuintes, o cumprimento das obrigações fiscais e o aumento das receitas fiscais (ver supra), até há pouco tempo a modernização dos serviços aos contribuintes era considerada um objetivo de prioridade relativamente baixa<sup>4</sup> em relação ao objetivo de aumentar as receitas.

4 Por exemplo, muitos países preferiram cobrar receitas do IVA a curto prazo sem reembolsar os créditos de IVA que garantem a neutralidade económica deste imposto (ver Brun, Chambas, 2021).

### 2.1.3 Desde 2010, as avaliações nacionais parciais das despesas fiscais

/// **Desde 2010, avaliações nacionais das despesas fiscais num número crescente de países da África Ocidental.** Um número crescente de países da África Ocidental está a produzir periodicamente, e muitas vezes anualmente, avaliações das receitas fiscais perdidas em resultado de isenções fiscais. Estas avaliações, que dizem respeito a um número crescente de medidas de isenção fiscal, seguem geralmente as melhores práticas internacionais. As avaliações das despesas fiscais disponíveis tendem a tornar-se um documento com um estatuto semelhante ao dos documentos orçamentais relativos às despesas públicas. Assim, desde 2010, foi dado um passo fundamental.

/// **Lacunas nas avaliações nacionais das despesas fiscais.** . Ao limitarem-se apenas às perdas de receitas<sup>5</sup>, as avaliações nacionais das despesas fiscais não fornecem informações completas sobre as consequências das isenções: as avaliações actuais das despesas fiscais não fornecem informações sobre as consequências das isenções em termos de incentivos económicos, de equidade ou de serviços prestados aos contribuintes, embora estas consequências correspondam a objetivos cruciais nos vários países utilizados pelas autoridades para justificar a concessão de isenções.

Apesar do seu carácter parcial, as avaliações nacionais das despesas fiscais em cada país da África Ocidental sensibilizam, no entanto, as autoridades nacionais para a importância do controlo das quebras de receitas. Através das quebras de receitas provocadas pelas diferentes categorias de isenções, as avaliações realizadas pelos países da África Ocidental fornecem uma parte das informações necessárias para definir uma política de controlo das isenções. Apesar do seu carácter parcial, as avaliações disponíveis representam um importante passo em frente na demonstração da necessidade de uma avaliação global das despesas fiscais.

5 De acordo com as respostas ao questionário da missão, a única componente claramente identificada do custo das isenções é a perda de receitas. Esta situação resulta da elevada prioridade atribuída ao objetivo de aumentar as receitas. As despesas fiscais são avaliadas segundo o método da «perda de receitas», que consiste em estimar as receitas não cobradas (ou perdidas) devido à existência de isenções fiscais (receitas perdidas). Este método de avaliação não tem em conta os efeitos secundários (hipótese de comportamento inalterado). Esta escolha é a recomendada pela Decisão n.º 08/2015/CM/WAEMU, de 2 de julho de 2015.



## 2.2 AVALIAÇÃO REGIONAL DAS DESPESAS FISCAIS, UM INSTRUMENTO DE HARMONIZAÇÃO DAS POLÍTICAS ISENÇÕES FISCAIS

### 2.2.1 Objetivo de harmonização regional dos sistemas fiscais

#### **/// Dimensão regional ignorada nas avaliações nacionais das despesas fiscais.**

O principal objetivo tanto da CEDEAO como da UEMOA é promover a integração económica regional; no domínio da fiscalidade, isto implica evitar distorções fiscais entre países. Para o efeito, as autoridades regionais criaram um quadro legislativo regional destinado a harmonizar e coordenar a legislação fiscal dos Estados-Membros. Um objetivo importante da harmonização das políticas fiscais é evitar a concorrência fiscal resultante da concessão de isenções fiscais, que pode ser um fator de desmobilização fiscal, de distorção dos incentivos económicos ou de falta de equidade. A ausência de uma avaliação regional das despesas fiscais que forneça as informações necessárias para definir políticas de isenção fiscal parece, por conseguinte, constituir uma lacuna importante.

#### **/// Estimular a integração regional; promover a atratividade regional.**

Através da convergência dos níveis de mobilização fiscal, dos efeitos económicos e sociais da tributação e também do controlo dos custos de aplicação da tributação, uma transição fiscal harmonizada nos países membros da CEDEAO promoveria a integração regional. Esta transição fiscal convergente em cada país membro da zona da CEDEAO ajudaria a criar um ambiente regional atrativo e propício ao desenvolvimento económico e social.

### 2.2.2 Avaliações regionais das despesas fiscais, um instrumento de harmonização das políticas de isenção fiscal

**/// Aprofundar a harmonização regional das políticas fiscais.** O objetivo das avaliações regionais das despesas fiscais é aprofundar a harmonização das políticas fiscais nacionais, já em curso para as principais categorias de impostos, alargando a harmonização às políticas de concessão de isenções fiscais. Esta harmonização das isenções fiscais exige uma avaliação uniforme das despesas fiscais para cada um dos diferentes Estados membros da CEDEAO. Além disso, a fim de evitar lacunas semelhantes às observadas a nível nacional, as avaliações regionais devem ser inclusivas, ou seja, conter uma análise dos efeitos económicos e sociais das isenções.

Para facilitar a definição de um quadro regional comum para todas as políticas de isenção fiscal aplicáveis a todos os países membros, a solução mais operacional é certamente a elaboração de um documento único a nível regional, que sintetize as avaliações regionais das despesas fiscais efetuadas pelas estruturas dedicadas à avaliação em cada país e que siga a mesma metodologia em todos os países da África Ocidental.



# 3.

TRANSIÇÃO TRIBUTAÇÃO  
INCLUSIVA E ISENÇÕES  
FISCAIS

***A promoção de uma transição fiscal inclusiva<sup>6</sup>, ou seja, a adaptação da fiscalidade a todas as características de um ambiente em profunda mutação, é um objetivo fundamental para os países da África Ocidental. As várias limitações associadas a uma definição restritiva de transição fiscal acima referidas levam a identificar um conceito de transição fiscal inclusiva que tenha em conta todos os objetivos a atingir na adaptação da fiscalidade à evolução do contexto fiscal, económico e social dos países da África Ocidental, assegurando simultaneamente a harmonização regional das políticas de isenção fiscal destes países.***

### 3.1 TRANSIÇÃO FISCAL INCLUSIVA; OBJETIVOS

***Para cada país da África Ocidental, as políticas de transição orçamental inclusiva visam simultaneamente objetivos muito complementares<sup>7</sup>.***



1) Um nível ótimo de receitas fiscais<sup>8</sup> deve permitir responder simultaneamente ao aumento das necessidades de bens públicos e às mudanças radicais que afetaram os fluxos de capitais externos, nomeadamente os fluxos de ajuda.



2) Através do seu efeito de incentivo económico, a política de transição fiscal visa igualmente adaptar a fiscalidade à evolução do contexto empresarial dos países da África Ocidental, caracterizado pelo alargamento das zonas de comércio livre regionais, pela liberalização do comércio internacional e por novos acordos comerciais. A política de transição fiscal deve igualmente responder às mudanças em curso nos sistemas de produção dos países da África Ocidental, nomeadamente à modernização de diversas atividades económicas, incluindo a agricultura; num grande número de países, deve também adaptar-se às necessidades decorrentes do desenvolvimento de atividades mineiras importantes.

6 Em contraste com a transição orçamental inclusiva, a transição orçamental restrita tem em conta apenas o objetivo das receitas fiscais.

7 Os quatro principais objetivos da transição fiscal inclusiva são estreitamente complementares. Por exemplo, a população de um determinado país terá relutância em aceitar uma carga fiscal elevada se o imposto cobrado for contrário aos objetivos de equidade. Do mesmo modo, os produtores terão relutância em aceitar um aumento da carga fiscal se as distorções fiscais causadas pelo aumento da carga fiscal criarem desvantagens para as suas atividades de produção. Dada a estreita complementaridade dos seus principais objetivos, o êxito da transição fiscal exige, por conseguinte, que estes sejam alcançados simultaneamente.

8 Deve procurar-se uma otimização entre as diferentes possibilidades de financiamento dos bens públicos oferecidas pelo espaço orçamental de cada país.



3) A promoção da equidade e o combate à pobreza é um terceiro grande objetivo das políticas de transição orçamental inclusivas.



4) Por último, as políticas de transição fiscal devem promover a melhoria dos serviços prestados aos contribuintes e o controlo dos custos de cobrança dos impostos.

/// **Instrumentos para uma transição fiscal inclusiva.** Cada uma das componentes das receitas fiscais (a fiscalidade direta, que inclui o imposto sobre o rendimento das pessoas singulares e o imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas; a fiscalidade indireta interna, que inclui o IVA e os impostos especiais de consumo; e a fiscalidade pautal aplicada exclusivamente às importações) contribui de forma específica para cada um dos quatro objetivos da transição fiscal acima referidos.



### 3.1.1 Nível ótimo de receitas públicas

/// **Mobilizar receitas fiscais suplementares: um objetivo prioritário.** Nos países da África Ocidental, devido à escassez generalizada de recursos para financiar os bens públicos e à dificuldade de melhorar a eficácia das despesas públicas<sup>9</sup>, foi dada prioridade (ver acima) à mobilização das receitas públicas e, dado o seu nível frequentemente insuficiente, ao seu aumento: o objetivo é poder utilizar as receitas públicas (fiscais e não fiscais) para financiar os bens públicos.

/// **Estimular um esforço regional de mobilização das receitas fiscais.** Nos países da UEMOA, o rácio entre as receitas fiscais e o PIB é um critério de convergência fundamental (atualmente 20% do PIB). A adoção deste critério, a ação da UEMOA e a pressão das avaliações pelos pares criaram uma dinâmica regional notável (Brun, Diakité, Diarra e Tanyoune, 2017), que resultou em progressos substanciais na mobilização das receitas fiscais nas últimas duas décadas. Estimular uma dinâmica semelhante para todos os países da África Ocidental promoveria uma mobilização mais eficaz das receitas fiscais.

9 Para aumentar a oferta de bens públicos, a melhoria da eficiência das despesas públicas é uma alternativa complementar ao aumento da carga fiscal: permite uma oferta adicional de bens públicos sem a necessidade de mobilizar receitas fiscais adicionais.



TEC

### 3.1.2 Incentivos fiscais económicos

#### *Pauta externa comum: incentivo económico e objetivos de liberalização do comércio regional*

/// **Proteção económica de uma zona de integração regional.** A adoção de uma tarifa externa comum (TEC), primeiro pelos países da UEMOA (1998) e depois por todos os países da CEDEAO (2017), estabeleceu um sistema de proteção comercial para a produção nacional de bens transacionáveis contra as importações de países fora da zona de integração regional.

/// **Liberalização do comércio intrarregional.** Paralelamente à política de proteção regional contra a produção fora do espaço CEDEAO, a liberalização do comércio intra-zona conduziu a uma concorrência regional baseada no comércio livre entre os diferentes países da África Ocidental membros da zona de integração regional.

#### *Tributação interna: neutralidade económica e objetivos de receitas fiscais*

/// **A especialização dos instrumentos, condição prévia para a eficácia dos incentivos.** Uma vez que o objetivo de proteção económica é alcançado através de uma tributação baseada em tarifas, a preservação de um sinal claro de incentivo económico da tarifa exige a neutralidade económica das outras componentes do imposto (ausência de efeitos sobre os custos de produção). A prossecução simultânea dos objetivos de receitas fiscais e de neutralidade económica implica que a fiscalidade indireta interna desempenhe um papel central, nomeadamente o IVA, devido ao seu importante potencial de receitas e à sua neutralidade económica (Brun, Chambas, 2022).

/// **O IVA gera receitas fiscais substanciais.** O IVA baseia-se no consumo final e é aplicado de acordo com as boas práticas, nomeadamente com o reembolso harmonioso dos créditos. Por conseguinte, o seu potencial de receitas é particularmente elevado (Brun, Diakité, 2016). A dimensão da sua base tributável e a eficácia da sua administração, bem-adaptada aos países da África Ocidental, permitem obter receitas fiscais substanciais.

/// **Neutralidade económica do IVA, um objetivo que completa o objetivo de obter receitas fiscais suplementares.** O IVA é economicamente neutro: o seu principal efeito é o de aumentar o preço do consumo final sem afetar os custos de produção das atividades produtivas tributáveis. O IVA, considerado independentemente do fornecimento de bens públicos que financia, conduz a uma redução do rendimento disponível de todos os consumidores finais e, por conseguinte, tem um efeito negativo<sup>10</sup> para estes agentes. Este efeito negativo é agravado se, devido a anomalias, o IVA se afastar da neutralidade económica e, por conseguinte, aumentar os custos de produção tributáveis: esta situação surge, nomeadamente, na sequência de dificuldades de reembolso dos créditos de IVA. É por esta razão que as reformas de transição fiscal visam garantir a neutralidade económica do IVA, colocando uma ênfase especial no reembolso sem problemas dos créditos de IVA (ver abaixo).



### 3.1.3 Taxas fiscais para promover a equidade e combater a pobreza

*Tributação direta das pessoas singulares, efeito relativamente fraco sobre a equidade nos países da África Ocidental*

/// **A tributação direta das pessoas singulares, um instrumento privilegiado de equidade nos países da OCDE.** Nos países da OCDE, a fiscalidade direta aplica-se a todos os rendimentos recebidos pelas famílias e, em alguns países, ao seu património (imposto sobre o capital). Sem excluir a possibilidade de deficiências na aplicação da fiscalidade direta, as administrações fiscais dos países da OCDE têm uma boa capacidade, devido nomeadamente ao seu bom conhecimento dos rendimentos e do património, para assegurar a aplicação efetiva da legislação em matéria de fiscalidade direta a todos os rendimentos ou ao património. Consequentemente, nos países da OCDE, a fiscalidade direta é o instrumento fiscal específico especialmente vocacionado para a promoção da equidade.

<sup>10</sup> Só o fornecimento de bens públicos possibilitado pela imposição fiscal é fonte de um efeito positivo. Na medida em que o efeito positivo do fornecimento de bens públicos é maior em valor absoluto do que o efeito negativo da imposição fiscal, a comunidade nacional, ao optar por financiar um bem público através da tributação, beneficia de um aumento líquido do bem-estar coletivo.

/// **Tributação direta das pessoas singulares nos países da África Ocidental: pouco efeito sobre a equidade.** Nos países da África Ocidental, o imposto sobre o rendimento das pessoas singulares (IRPP) não é atualmente um instrumento importante de equidade, uma vez que é aplicado de forma muito imperfeita. Por exemplo, baseia-se principalmente nos rendimentos salariais, enquanto outras categorias importantes de rendimentos (rendimentos de empresas em nome individual, rendimentos prediais, rendimentos não salariais, etc.) não são em grande parte tributadas. O imposto sobre o capital (nomeadamente o imposto predial) é marginal. Uma vez que se aplica apenas a certos tipos de rendimento (salários, etc.), os países da África Ocidental não dispõem de um instrumento fiscal específico e eficaz para promover a equidade através da tributação direta.

### **Isenções de impostos indiretos e equidade nos países da África Ocidental**

A capacidade limitada da fiscalidade direta para promover a justiça social não significa que a fiscalidade não tenha qualquer efeito sobre a equidade: a fiscalidade indireta tem um efeito significativo sobre a equidade.

/// **Na ausência de isenções, o IVA resulta numa imposição fiscal proporcional ao consumo, suscetível de ter um maior efeito de equidade do que o imposto sobre o rendimento.** Através da tributação proporcional do consumo final, o IVA parece ser um instrumento de equidade mais eficaz do que o imposto sobre o rendimento aplicado nos países da África Ocidental (ver acima): todos os consumidores, incluindo as categorias mais abastadas, largamente poupadas pelo imposto sobre o rendimento das pessoas singulares (ver acima), pagam uma taxa proporcional ao seu consumo. Além disso, o autoconsumo de produtos alimentares, que é efetuado principalmente por pessoas pobres (pequenos agricultores), não está sujeito ao IVA: o resultado é um efeito progressivo do IVA que é suscetível de compensar, pelo menos em parte, o efeito regressivo de não tributar a parte do rendimento que é poupada.

/// **Efeitos de equidade das isenções de IVA.** A concessão de isenções de impostos indiretos nacionais, uma prática generalizada nos países da África Ocidental, tem efeitos significativos sobre a equidade; contrariamente aos objetivos mais frequentemente declarados, uma grande parte destes efeitos é regressiva (ver caixas 2 e 4).





### 3.1.4 Controlo dos custos de aplicação dos impostos para o Estado e para os contribuintes

**Os teleprocessos: uma etapa importante na modernização da administração fiscal.** A melhoria da eficácia dos organismos encarregados da cobrança das receitas fiscais (administrações fiscais tradicionais ou serviços fiscais semi-autónomos<sup>11</sup>) baseia-se na prossecução dos esforços de organização administrativa iniciados há vários anos e também na digitalização cada vez mais sistemática dos dados fiscais.

A introdução de procedimentos eletrónicos oferece novas perspetivas de progresso, nomeadamente para as administrações fiscais<sup>12</sup>.

**Os tele-procedimentos estão a generalizar-se na África Ocidental.** A introdução de tele-procedimentos reduzirá drasticamente os custos da administração fiscal para os governos: A tele-informação, combinada com a digitalização generalizada dos dados fiscais, pode reduzir os recursos humanos afetados à gestão e ao tratamento da informação fiscal, abrindo simultaneamente novas possibilidades (criação de um ambiente mais propício a uma gestão eficaz das administrações fiscais, cruzamento automático de informações provenientes de várias fontes, introdução de análises de risco, modernização dos controlos, reafectação dos recursos humanos e materiais disponíveis a tarefas de controlo ou de gestão, etc.).

**Tele-procedimentos: melhorar o serviço oferecido aos contribuintes.** Como demonstram os relatórios «Doing Business» do Banco Mundial, as empresas que operam nos países da África Ocidental demoram particularmente tempo a cumprir as suas obrigações fiscais. A generalização dos procedimentos à distância oferece a perspetiva de uma melhoria radical da qualidade do serviço prestado aos contribuintes, nomeadamente às empresas sujeitas a IVA, e de uma redução dos custos, tanto para os contribuintes como para as administrações.

<sup>11</sup> A seguir, o termo «administração fiscal» é utilizado para designar a entidade responsável pela mobilização interna das receitas fiscais e o termo «administração aduaneira» para designar a entidade responsável pela mobilização das receitas fiscais na fronteira. Os serviços fiscais desempenham ambas as funções na mesma entidade, mas são abrangidos pelo termo «administração fiscal».

<sup>12</sup> Deste ponto de vista, as administrações aduaneiras estavam já muito avançadas no processo de digitalização da informação e de introdução de procedimentos à distância.

/// **Melhorar o serviço oferecido aos contribuintes, um fator de cumprimento das obrigações fiscais.** A disponibilidade de procedimentos eletrônicos é um fator crucial para melhorar o clima empresarial e também para melhorar o cumprimento das obrigações fiscais: torna-se menos oneroso para os contribuintes cumprirem as suas obrigações fiscais. Ao mesmo tempo, os procedimentos eletrônicos alargam as possibilidades de controlo e, por conseguinte, de deteção de eventuais fraudes, o que constitui outro fator de melhoria do cumprimento das obrigações fiscais.

## 3.2 CONCESSÃO DE ISENÇÕES FISCAIS, UMA COMPONENTE IMPORTANTE DAS POLÍTICAS FISCAIS

### 3.2.1 As isenções fiscais: uma resposta aos efeitos negativos da tributação.

/// **Efeitos negativos da fiscalidade.** Se a produção de bens públicos<sup>13</sup> tem efeitos positivos, as imposições fiscais consideradas independentemente da sua utilização têm efeitos negativos: estes resultam da diminuição do rendimento disponível das famílias na sequência da aplicação de impostos sobre o consumo e o rendimento. Provêm igualmente da diminuição do rendimento líquido das empresas na sequência da aplicação de impostos sobre os lucros e de vários impostos sobre os custos das empresas.

/// **Isenções versus reforma fiscal global.** Na medida em que a fiscalidade (ou algumas das suas componentes) parece constituir um obstáculo ao desenvolvimento de atividades económicas cruciais para o desenvolvimento e também um fator de redução do rendimento disponível, as autoridades governamentais poderiam optar por medidas de reforma globais destinadas a atenuar ou reduzir este efeito negativo da fiscalidade. No entanto, dada a dificuldade de implementar uma reforma fiscal global, os países da África Ocidental optaram frequentemente por conceder isenções fiscais, quer através de alterações à legislação geral, quer mais especificamente através de benefícios fiscais concedidos ao abrigo de códigos de investimento, códigos sectoriais ou acordos especiais com operadores económicos.

13 A fiscalidade desempenha um papel importante no financiamento dos bens públicos. Um efeito globalmente positivo resulta da maior utilidade social associada à produção de bens públicos em comparação com o efeito negativo causado pela imposição fiscal.

***/// A ausência de uma avaliação exaustiva das despesas fiscais dá crédito a análises parciais que justificam a concessão de isenções.*** Por exemplo, uma isenção do IVA sobre produtos ou serviços de grande consumo é frequentemente considerada, nomeadamente pelos decisores, como uma medida de equidade, quando só uma avaliação quantificada dos efeitos dessa isenção, tanto para os consumidores como para os produtores, revelaria efeitos líquidos positivos. Devido à grande quota-parte dos grupos mais favorecidos no consumo e ao efeito frequentemente desfavorável das isenções de IVA sobre os produtores nacionais, o efeito global das isenções de IVA é frequentemente regressivo (ver Caixa 2 sobre os efeitos das isenções de IVA sobre o arroz e os cereais no caso de um país do Sahel, membro da zona CEDEAO; ver Brun, Chambas, 2010). Da mesma forma, uma isenção fiscal sobre os lucros é suposta incentivar a criação de empresas e investimentos adicionais, enquanto uma análise de casos semelhantes ou uma avaliação alargada a outros fatores para além da tributação que têm um impacto na criação de atividades económicas (ver acima) destacaria frequentemente a influência secundária, ou mesmo marginal, das isenções fiscais sobre os lucros na criação de atividades .

***Caixa 2: Isenções de IVA sobre o arroz e os cereais: efeitos sociais e económicos o caso do Mali***

***Isenções injustas do IVA sobre o arroz e os cereais***

Os consumidores mais privilegiados são os que mais beneficiam das quebras de impostos, enquanto os mais pobres são os que menos beneficiam. Em 2019, segundo o Instituto de Estatística, os dois primeiros decis beneficiarão de 50,9% das receitas perdidas com as isenções sobre o arroz e de 48,6% das receitas perdidas com as isenções sobre os cereais. O grupo mais pobre beneficia apenas de 10,3% da perda de rendimentos do arroz e de 14,3% da perda de rendimentos dos cereais.

O autoconsumo reduz a parte das quebras de receitas capturada pelas famílias mais pobres. As despesas de autoconsumo em arroz e cereais são mais elevadas para as famílias pobres do que para as famílias em melhor situação. As isenções não têm qualquer efeito sobre o autoconsumo porque este não está sujeito ao IVA. Consequentemente, as famílias pobres são as menos susceptíveis de beneficiar dos efeitos das isenções sobre o arroz e os cereais, porque uma maior proporção do seu consumo de arroz e de cereais já está isenta de IVA.

### ***As isenções de IVA sobre o arroz e os cereais distorcem a concorrência para os produtos locais***

As isenções de IVA sobre o arroz e os cereais transformam o IVA dos produtores locais sujeitos passivos num imposto sobre os seus fatores de produção (água, eletricidade, adubos, etc.), uma vez que deixam de poder deduzir o IVA pago sobre esses fatores. Para os produtores que não são sujeitos passivos, o IVA é, pela sua própria natureza, um imposto sobre os seus fatores de produção.

As isenções de IVA conduzem à desproteção da produção local de arroz e de cereais. Isentar o arroz e os cereais do IVA significa baixar o preço a que o consumidor final compra estes bens. O produtor registado para efeitos de IVA recebe um preço mais baixo, ao passo que a isenção significa que os seus custos são onerados pelo IVA sobre os seus fatores de produção. O produtor que não está sujeito a imposto, cujos custos a montante foram tributados com IVA, também recebe um preço mais baixo. Consequentemente, o valor acrescentado gerado pelos produtores locais (tanto tributáveis como não tributáveis) é reduzido após a concessão da isenção: a isenção de IVA resulta, assim, numa proteção efectiva negativa para os produtos locais em causa. As isenções de IVA reduzem o rendimento dos produtores de arroz e de cereais. Por conseguinte, as isenções são contrárias à equidade.

*Fonte: Cálculos dos autores com base nos dados disponíveis fornecidos aos autores em 2021 pelas autoridades nacionais de um país do Sael que é membro da CEDEAO.*

***/// Deficiências nos serviços aos contribuintes<sup>14</sup>, fatores que contribuem para a procura de isenções.*** A falta de progressos na modernização da administração fiscal e, nomeadamente, a insuficiência de procedimentos à distância para os contribuintes, contribui para a incerteza fiscal sentida pelos operadores e está na origem de pesados encargos administrativos. Estas duas desvantagens levam muitos operadores a procurar a proteção proporcionada pelos acordos de estabelecimento ou pelas isenções extensivas.

***/// Falta de fluidez nos reembolsos de créditos de IVA, um fator de procura de isenções de IVA*** Certas restrições legais ao reembolso dos créditos de IVA e o mau funcionamento dos procedimentos de reembolso dos créditos de IVA, que ainda são comuns em muitos países, têm por efeito onerar os custos das empresas. Esta anomalia confere uma legitimidade considerável aos pedidos

14 De acordo com o relatório *Paying Taxes* da Price Waterhouse Coopers em 2018, as empresas gastaram uma média de 270 horas no Burkina Faso, 276 horas no Mali e 270 horas no Níger a tratar das formalidades fiscais (em comparação com uma média de 313 horas na África Subsariana).

de isenções de IVA sobre o consumo intermédio: através dos seus pedidos de isenções de IVA, os operadores procuram evitar os custos adicionais associados ao não reembolso dos créditos de IVA. Além disso, os operadores aproveitam frequentemente a oportunidade para obter o maior alargamento possível do âmbito de aplicação das isenções<sup>15</sup>.

### 3.2.2 Isenções fiscais: bases enfraquecidas

*Vários fatores continuam a favorecer a concessão extensiva de isenções fiscais; no entanto, nos últimos anos, a base para estas isenções tornou-se cada vez mais frágil*

**Isenções e remissões fiscais: discricionárias, heterogêneas e difíceis de compreender.** Ao longo dos anos, as isenções fiscais foram-se acumulando (códigos de investimento, códigos sectoriais, convenções, isenções fiscais de direito comum, etc.). O resultado é um sistema complexo e de difícil compreensão, tanto para os operadores económicos como para as autoridades fiscais. O princípio da discricionariedade na concessão de isenções fiscais é amplamente aplicado.

**Múltiplas fontes de isenções.** Os países membros da CEDEAO introduziram numerosas isenções, cujos objetivos declarados são o incentivo económico e a equidade. Estas isenções, que dizem respeito tanto à fiscalidade direta como à indireta, destinam-se muitas vezes, numa primeira fase, a compensar as anomalias dos sistemas fiscais dos países da África Ocidental e os disfuncionamentos da administração fiscal. A concessão de isenções constitui então uma solução paliativa de segunda categoria.

**Base mais fraca para as isenções.** Com as reformas empreendidas ao longo de muitos anos para melhorar a legislação fiscal e a administração fiscal, a base para as isenções foi enfraquecida. Por exemplo, o IVA normal aplicado de acordo com os princípios correctos não afecta os custos de produção, ao passo que, no passado, a ausência de reembolsos dos créditos de IVA podia O sistema fiscal é específico dos países da África Ocidental e tem sido objeto de numerosas medidas de modernização. Recentemente, um forte empenhamento na digitalização da informação fiscal e a introdução de procedimentos à distância enfraqueceram ainda mais a relevância das isenções fiscais. justificar a concessão de isenções. Do mesmo modo, a administração fiscal foi amplamente adaptada ao contexto.

15 Por exemplo, as isenções de IVA concedidas ao abrigo de um acordo de estabelecimento a atividades relacionadas com a construção ou manutenção de infra-estruturas para operações mineiras podem ser alargadas a outras atividades.

### **Caixa 3: África Ocidental: um contexto favorável à concessão de isenções fiscais**

***O efeito benéfico das isenções, objeto de um amplo consenso com bases frágeis.*** Os consumidores, as empresas, os sindicatos, os membros da sociedade civil e os partidos políticos pedem frequentemente isenções fiscais. As manifestações contra o elevado custo de vida (bens de consumo, transportes, energia) exercem grande influência na exigência de reduções dos impostos, que supostamente desempenham um papel essencial na formação dos preços; a tónica é frequentemente colocada no IVA. Este consenso, assente em pressupostos em grande parte desprovidos de fundamento analítico, conduz à concessão de isenções em grande escala. Os amplos códigos de investimento, as isenções sistemáticas incluídas na legislação fiscal e as numerosas convenções de estabelecimento são motivados por uma sobrestimação dos efeitos negativos da tributação e, pelo contrário, por uma subestimação dos efeitos benéficos das isenções.

***Sobreavaliação dos efeitos negativos da fiscalidade.*** Muitos outros fatores, para além da fiscalidade, são essenciais para o desenvolvimento das atividades económicas. Estes fatores incluem a estabilidade política, a segurança, o Estado de Direito, um baixo nível de corrupção, a disponibilidade de recursos naturais agrícolas ou mineiros, as competências e a disponibilidade de mão de obra, o acesso rodoviário, o acesso marítimo, os serviços públicos (eletricidade, transportes, telecomunicações), a gestão eficaz das infra-estruturas públicas, a qualidade da governação pública, a justiça, o acesso ao financiamento, a pertinência da legislação relativa ao mercado de trabalho, etc. As autoridades governamentais dos países africanos consideram geralmente que a fiscalidade constitui um importante obstáculo ao desenvolvimento económico: As grandes isenções fiscais são vistas como uma condição prévia para a criação, o desenvolvimento ou a manutenção de qualquer atividade económica moderna.

***A ausência de uma avaliação quantificada dos efeitos das isenções contribui para uma subavaliação dos seus custos.*** Esta subestimação é tanto maior quanto a perda de receitas é diferida: os decisores são mais sensíveis aos benefícios imediatos da concessão da isenção (satisfação da procura por parte dos operadores económicos ou dos consumidores) do que às suas consequências negativas (perda de receitas).

***Subestimação do custo da perda de receitas fiscais.*** A baixa prioridade atribuída à perda de receitas fiscais causada pelas isenções fiscais deve-se, em parte, à falta de reconhecimento da contribuição dos bens públicos para o desenvolvimento. Esta falta de reconhecimento é reforçada pela insuficiência da oferta de bens públicos em relação às necessidades da população.

***A fragilidade de um consenso sobre a necessidade de todos os cidadãos contribuírem para o financiamento dos bens públicos resulta, em parte, de uma fraca relação de responsabilidade fiscal.*** Uma vez que o método de cobrança de impostos favorece, por razões de eficiência, a utilização de um pequeno número de cobradores (contribuintes do IVA) ou de procedimentos de retenção na fonte (deduções patronais para impostos sobre os salários), os contribuintes na África Ocidental não podem estabelecer uma relação estreita de responsabilidade entre a tributação e o fornecimento de bens públicos.

***A possibilidade de financiamento alternativo através de contribuições dos parceiros de desenvolvimento ou da cobrança de receitas públicas exógenas (receitas da atividade mineira) contribui para tornar ainda menos evidente a necessidade de uma contribuição fiscal própria para financiar os bens públicos.*** Neste caso, não é necessário que a população aumente os impostos.

***Os sucessivos choques que afectaram os países da África Ocidental também estimularam a procura de isenções fiscais. As medidas de isenção fiscal, cujo efeito nas receitas fiscais é diferido no tempo, são frequentemente concedidas em resposta a choques. Estas medidas tendem a acumular-se ao longo do tempo sem uma avaliação coerente dos seus custos cumulativos. A coerência do sistema fiscal é afetada negativamente pela acumulação de isenções.***



Sessão de formação da equipa de despesas fiscais na Guiné-Bissau



# 4.

AVALIAÇÕES NACIONAIS  
DESPESAS FISCAIS;  
RACIONALIZAÇÃO PARCIAL  
ISENÇÕES FISCALIDAD

## 4.1 AVALIAÇÕES NACIONAIS DAS DESPESAS FISCAIS: SITUAÇÃO ACTUAL



### 4.1.1 Avaliações nacionais das despesas fiscais : evolução favorável

/// **Avaliações nacionais das despesas fiscais, um número crescente.** Na África Ocidental, um número crescente de países está a publicar avaliações das despesas fiscais, enquanto outros emprenderam recentemente ou tencionam emprender uma tal avaliação num futuro próximo<sup>16</sup>.

/// **A transparência e a procura de otimização orçamental.** O desafio da avaliação das despesas fiscais está agora claramente identificado. Atualmente, para os diferentes países da África Ocidental, a ausência de informação sobre as despesas fiscais, «despesas quase orçamentais», já não é aceitável: esta informação é necessária não só para reduzir a perda de receitas causada pelas isenções fiscais, mas também para racionalizar a concessão de isenções fiscais.

/// **Melhorar a qualidade das avaliações das despesas fiscais.** A experiência adquirida pelos países que participam na avaliação das despesas fiscais numa fase inicial contribui para melhorar a qualidade das avaliações, tanto para os países diretamente envolvidos como para os outros países da África Ocidental. medida que as avaliações são efectuadas, o número de medidas identificadas e avaliadas aumenta. Muitos países criaram estruturas dedicadas à avaliação das despesas fiscais; foram mobilizados recursos humanos e materiais significativos, que são cada vez mais afectados exclusivamente à avaliação das despesas fiscais.

16 O Quadro 3 do Relatório Final apresenta as avaliações das despesas fiscais para os vários países da África Ocidental.





## 4.1.2 Avaliações nacionais das despesas fiscais : lacunas

/// **Falta de avaliação dos efeitos económicos e sociais das isenções.** Nenhuma avaliação nacional das despesas fiscais publicada por um país da CEDEAO inclui sistematicamente os efeitos económicos e sociais das isenções, embora, tendo em conta os dados disponíveis, estes efeitos pudessem ser avaliados em cada país para informar plenamente a tomada de decisões das autoridades nacionais.

/// **Restrição do âmbito das avaliações.** Limitar o âmbito das avaliações das despesas fiscais à perda de receitas não fornece às autoridades nacionais todas as informações necessárias para tomar uma decisão racional sobre as isenções a conceder ou, pelo contrário, a suprimir. Limitar a avaliação às perdas de receitas não permite ter em conta todos os objetivos das isenções (nomeadamente, incentivar a atividade económica, promover a equidade e melhorar o serviço prestado aos contribuintes).

/// **Alterações no âmbito da avaliação.** Para um determinado país, as alterações nas despesas fiscais são muitas vezes difíceis de avaliar devido a alterações no âmbito da avaliação: o âmbito das avaliações é muitas vezes alargado para melhorar a qualidade da avaliação (ver acima).

/// **Falta de um manual de procedimentos; métodos de avaliação heterogéneos.** Outra condição prévia para uma avaliação coerente das despesas fiscais ao longo do tempo é a existência de um manual de procedimentos destinado aos serviços operacionais responsáveis pela avaliação das despesas fiscais, que codifique os procedimentos práticos de avaliação de cada medida de isenção. Este documento preservaria a homogeneidade da avaliação aplicada em cada país e, ao fornecer informações sobre os procedimentos aplicados nos anos anteriores, permitiria economizar os recursos consagrados à avaliação.

/// **Falta de indicadores pertinentes da evolução das despesas fiscais.** É difícil obter indicadores pertinentes da evolução das despesas fiscais num determinado país devido à evolução do âmbito de avaliação e à heterogeneidade dos métodos de avaliação (ver acima). A nível regional (CEDEAO), as dificuldades de comparação dos montantes das despesas fiscais são ainda maiores porque os métodos de avaliação aplicados pelos diferentes países são diferentes. Por conseguinte, é necessária uma harmonização regional das avaliações das despesas fiscais.

## *Desvios de avaliação causados pela escolha do sistema fiscal de referência*

**/// Definição do sistema fiscal de referência:** restrições ao âmbito da avaliação das despesas fiscais. Os países da África Ocidental, nomeadamente os países membros da UEMOA<sup>17</sup>, avaliam as despesas fiscais utilizando a legislação fiscal ordinária como sistema fiscal de referência. Esta escolha significa que as despesas fiscais geradas pelas isenções incluídas na legislação geral não são avaliadas.

No entanto, nalguns países, e na maior parte das vezes para certas medidas consideradas particularmente importantes pelas autoridades, é utilizada uma referência normativa diferente das disposições fiscais ordinárias: o objetivo é então avaliar a despesa fiscal decorrente de certas isenções específicas do direito comum<sup>18</sup>.

**/// Deficiências causadas pelas actuais isenções de IVA incluídas no direito comum: deficiências decorrentes da escolha do sistema fiscal de referência.**

A escolha feita pela maioria dos países da CEDEAO de incluir as isenções de IVA para os géneros alimentícios e os produtos de base no sistema fiscal de referência está em conformidade com a Decisão 08/2015/ CM da UEMOA. No entanto, esta escolha não permite às autoridades nacionais avaliar as perdas de receitas causadas por estas isenções de direito comum, que dizem respeito a uma grande parte da matéria coletável do IVA e que, por conseguinte, não só estão na origem de perdas substanciais de receitas, mas também de efeitos económicos e sociais significativos.

## *Enviesamento na avaliação das perdas de receitas causadas por isenções específicas*

**/// Enviesamento contabilístico na avaliação das despesas fiscais do IVA.** Uma grande parte das perdas de IVA registadas pelas alfândegas não corresponde a uma perda definitiva de receitas, uma vez que a maioria dos montantes de IVA cobrados pelas alfândegas é contabilizada por empresas registadas para efeitos de IVA e, por conseguinte, deduzida dos montantes líquidos de IVA a cobrar internamente. Para evitar uma sobreavaliação das perdas de IVA, apenas devem ser tidas em conta as perdas definitivas.

17 Decisão 08/2015 sobre a avaliação das despesas fiscais.

18 As autoridades dispõem então das informações necessárias para considerar a possibilidade de retirar as isenções em causa.

## *Viés na avaliação das insuficiências causadas por isenções específicas*

### **/// Vieses na avaliação das quebras de receitas pelas administrações fiscais.**

Se as administrações aduaneiras dos países membros da CEDEAO identificam uma grande parte das quebras de receitas fiscais e podem, através da aplicação de códigos informáticos, fornecer informações sobre a natureza da isenção aplicada, o mesmo não acontece com algumas administrações fiscais que ainda não podem, no âmbito da sua gestão quotidiana e tendo em conta as informações internas disponíveis, avaliar as quebras de receitas do IVA em função da sua origem.

## *Redução do impacto das avaliações das despesas fiscais*

**/// Documentos técnicos ainda pouco acessíveis. Devido ao seu carácter parcial** (avaliação apenas das quebras de receitas fiscais), à falta de legibilidade e à falta de participação do Parlamento, da sociedade civil e da opinião pública, as avaliações das despesas fiscais nos países da África Ocidental continuam a ser, em grande medida, documentos técnicos destinados principalmente ao Ministério das Finanças.

Por se tratar de despesas fiscais que não resultam em desembolsos do Estado, as avaliações das despesas fiscais não suscitam reacções significativas, quer de outros Ministérios que não o das Finanças, quer de outros centros de poder, pelo que as avaliações das despesas fiscais continuam a ser largamente ignoradas pelos decisores. Devido à resistência dos beneficiários das isenções, as soluções de compromisso que conduzem à eliminação das isenções raramente têm prioridade sobre as medidas destinadas a aumentar as receitas fiscais, a encontrar financiamentos alternativos ou mesmo a reduzir as despesas públicas.

**/// As avaliações das despesas fiscais não são fáceis de compreender pela sociedade civil.** A sociedade civil, que não beneficia de uma comunicação adequada que a sensibilize para os resultados já obtidos e para os resultados que poderiam ser obtidos através de avaliações exaustivas das despesas fiscais, apropria-se geralmente pouco ou nada dos resultados. Consequentemente, o impacto das avaliações das despesas fiscais sobre as escolhas orçamentais ou as orientações de política fiscal, nomeadamente sobre a utilização das isenções fiscais, é reduzido.



## 4.2 ISENÇÕES, UM GRANDE OBSTÁCULO À TRANSIÇÃO FISCAL

Para além da perda de receitas fiscais, as isenções fiscais podem também conduzir a distorções económicas ou ser socialmente regressivas; a sua complexidade pode também dificultar a modernização da administração fiscal. As isenções fiscais constituem, por conseguinte, um obstáculo importante a uma transição fiscal inclusiva nos diferentes países da África Ocidental. No entanto, as avaliações nacionais das despesas fiscais, especialmente se incluírem uma análise dos efeitos económicos e sociais, contribuiriam para a implementação de uma transição fiscal inclusiva ao nível de cada país.

### 4.2.1 Défice de receitas e transição fiscal

/// **Grandes défices de receitas fiscais.** As avaliações nacionais das despesas fiscais revelam que, devido à dimensão das quebras de receitas, as isenções fiscais são um fator importante de fraqueza das receitas fiscais e, por conseguinte, um obstáculo à transição fiscal.

### 4.2.2 Distorções económicas, efeitos regressivos e transição fiscal

/// **As isenções fiscais, os efeitos muitas vezes contraditórios da transição fiscal.** O estímulo à atividade económica, a melhoria da equidade e a luta contra a pobreza são justificações frequentemente avançadas pelas autoridades dos diferentes países da África Ocidental para a concessão de isenções fiscais. No entanto, as políticas de isenções fiscais extensivas são muitas vezes contrárias a estes objetivos e constituem obstáculos à transição fiscal nos países da África Ocidental, como mostra a Caixa 4.

#### **Caixa 4: Isenções de IVA, distorções económicas e efeitos sociais indesejável**

**A legislação do IVA nos países da África Ocidental inclui numerosas isenções para fins sociais.** Uma grande parte das isenções de IVA diz respeito ao consumo de base. Estas isenções estão na origem de pesadas perdas de receitas, de graves distorções económicas que prejudicam as atividades económicas nacionais e, por último, de efeitos sociais muitas vezes indesejáveis que contrariam os objetivos de equidade inicialmente pretendidos (ver caixa 2).

**As isenções para o consumo alimentar significam preços mais baixos para os consumidores e, inversamente, rendimentos mais baixos para os agricultores e criadores de gado.** Estas reduções de preços são o resultado da importação de produtos isentos de IVA (Brun, Chambas, 2010 «Regressive Nature of VAT Exemptions for Commodities in Africa» African Economic Outlook «The State of Public Resources Mobilization» OCDE).

**As isenções «sociais» do IVA sobre os géneros alimentícios têm frequentemente efeitos regressivos.**

- 1) *Redução da oferta de bens públicos. As isenções enfraquecem as receitas do IVA e, por conseguinte, o financiamento dos bens públicos, de que os mais pobres são provavelmente privados em primeiro lugar*
- 2) *Preços mais baixos para os produtores. Isenções de O IVA que incide sobre os bens transaccionáveis, como os géneros alimentícios, tem um impacto negativo sobre os produtores, na medida em que faz baixar o preço dos seus produtos. Numa economia aberta, o nível de preços dos bens transaccionáveis, nomeadamente o preço dos géneros alimentícios como os cereais, depende do nível dos preços de importação CIF, incluindo os impostos. Em caso de isenção de IVA, os preços dos géneros alimentícios no mercado interno são mais baixos do que em caso de obrigação fiscal. Este efeito depressivo sobre os preços internos aplica-se não só aos produtos isentos, mas também aos seus substitutos<sup>19</sup>; o resultado é uma redução do preço no produtor e, por conseguinte, da remuneração dos agricultores, frequentemente pobres.*

19 Assim, uma isenção sobre o arroz é suscetível de baixar o preço no produtor de todos os cereais, e mesmo de outros produtos que podem ser substituídos pelo arroz.

***Deficiência de proteção negativa efectiva para os produtores locais Em consequência*** da isenção, mesmo que optem por estar sujeitos ao IVA (produtores que utilizam. No caso dos sectores modernos (por exemplo, a avicultura, a cultura do arroz em grande escala, a horticultura urbana intensiva), os produtores locais, no que respeita à parte da sua produção isenta de IVA, pagam definitivamente o IVA sobre o seu consumo intermédio sujeito a IVA. A desvantagem dos resíduos de IVA coloca os produtores numa situação de desvantagem relativa (proteção efectiva negativa) em relação às importações que não estão sujeitas a IVA. Deste modo, as isenções de IVA são contrárias tanto à redução da pobreza como à modernização do sector agrícola.

***As isenções de IVA para a saúde ou a educação conduzem*** igualmente a efeitos regressivos devido à elevada proporção de categorias mais ricas no consumo de bens públicos isentos. Do mesmo modo, os medicamentos estão frequentemente isentos de IVA, mas a maior parte do benefício para o consumidor é capturada pelos mais ricos; o resultado é uma distribuição regressiva do benefício das isenções. O resultado é uma distribuição regressiva do benefício das isenções. O benefício para os grupos mais pobres é excessivamente oneroso devido à falta de direccionamento.

### **4.2.3 Isenções, obstáculos a uma administração fiscal eficaz**

***/// Custos de gestão e de controlo das isenções.*** Para as administrações fiscais, a gestão e o controlo das isenções exigem recursos materiais e humanos significativos. Estes recursos deixam de estar disponíveis para a realização de outras tarefas da administração fiscal. O resultado é a perda de receitas e distorções no tratamento dos contribuintes, que constituem obstáculos à transição fiscal, enquanto a eficácia dos controlos necessários para limitar a aplicação das isenções aos domínios inicialmente previstos é frequentemente insuficiente.

A introdução generalizada de isenções múltiplas e complexas é um fator de deterioração dos serviços prestados aos contribuintes. Devido às complexidades que introduzem, as isenções fiscais são contrárias aos objetivos de simplificação dos procedimentos fiscais, sendo igualmente contrárias ao objetivo de transparência.

O efeito favorável da introdução de procedimentos à distância e da utilização de ferramentas digitais de tratamento da informação será tanto maior quanto mais reduzida for a complexidade introduzida pelas derrogações.



**/// Custos para os contribuintes dos procedimentos de obtenção de isenções fiscais.** As incertezas associadas ao carácter discricionário dos procedimentos de concessão de isenções são fonte de custos dissuasores e de incertezas para os operadores económicos.

**/// Em todos os países da África Ocidental, as isenções fiscais são contrárias a uma transição fiscal inclusiva.** Devido à perda de receitas fiscais que acarretam, as isenções fiscais constituem um obstáculo à mobilização de um nível de receitas públicas que corresponda às necessidades de bens públicos. Devido às distorções que provocam, as isenções, em especial as isenções do IVA, são incompatíveis com a neutralidade económica da imposição fiscal e, por conseguinte, esbatem o sinal de incentivo económico fornecido pela pauta aduaneira. Contrariamente aos objetivos geralmente declarados, a maioria das isenções tem efeitos socialmente regressivos. Por último, a concessão alargada de isenções introduz uma complexidade adicional na aplicação do imposto, tanto para as administrações fiscais como para as empresas.

**/// Avaliação nacional das despesas fiscais: principais orientações operacionais.** Avaliar a despesa fiscal em cada país em função dos objetivos nacionais, garantir a transparência das avaliações nacionais da despesa fiscal, bem como a sua divulgação, rever as condições de concessão de isenções, utilizar os subsídios como instrumentos alternativos às isenções fiscais: estas são as principais orientações identificadas para as avaliações nacionais da despesa fiscal.

#### **4.2.4 Avaliação nacional exaustiva das despesas fiscais e racionalização das isenções em função dos objetivos nacionais**

**/// Promover uma avaliação nacional exaustiva das despesas fiscais.**

Uma avaliação completa das despesas fiscais (incluindo os efeitos económicos e sociais das isenções fiscais), tendo em conta, para cada país, todos os seus objetivos nacionais específicos, abriria caminho a uma racionalização das isenções em conformidade com os objetivos de cada país. Além disso, facilitaria uma avaliação regional com base nas informações já recolhidas e nas análises disponíveis.

**/// A determinação do benefício líquido para a coletividade nacional das isenções previstas ou aplicadas exige uma dupla etapa:** por um lado, trata-se de alargar a avaliação nacional das despesas fiscais às isenções incluídas no direito comum (nomeadamente as isenções de IVA) e, por outro, de avaliar os efeitos económicos e sociais das despesas fiscais, bem como as suas implicações para os serviços oferecidos aos contribuintes.

**/// A determinação do benefício líquido para a coletividade nacional das isenções previstas ou aplicadas exige uma dupla etapa:** por um lado, trata-se de alargar a avaliação nacional das despesas fiscais às isenções incluídas no direito comum (nomeadamente as isenções de IVA) e, por outro, de avaliar os efeitos económicos e sociais das despesas fiscais, bem como as suas implicações para os serviços oferecidos aos contribuintes.



**1) Avaliação do impacto económico das isenções fiscais.** São possíveis duas abordagens para avaliar em que medida os objetivos iniciais foram alcançados e para avaliar o benefício líquido (ver infra, avaliação do benefício líquido) das medidas de isenção. Para avaliar em que medida os objetivos iniciais, com base nos quais as isenções foram concedidas, foram alcançados, os benefícios efectivos das isenções são comparados com os benefícios previstos em que se baseou a concessão das isenções.



**2) Avaliação do impacto social das isenções fiscais.** Tal como anteriormente, a avaliação deve determinar em que medida os objetivos iniciais foram atingidos: trata-se de comparar os efeitos sociais previstos, nomeadamente na fundamentação das disposições legislativas ou regulamentares ou nos acordos de estabelecimento (evolução dos rendimentos, do emprego e das condições de vida dos grupos abrangidos pelas isenções, etc.), com os efeitos efetivamente observados após a aplicação das medidas de isenção.

Uma segunda avaliação consiste em apreciar os efeitos líquidos das isenções, comparando os custos das medidas de isenção (perda de receitas fiscais, distorções económicas, efeito contrário à equidade, etc.) com os seus benefícios sociais efetivos (montante efetivo dos investimentos, produção suplementar, rendimentos distribuídos, exportações, impostos pagos e cobrados, eventuais contribuições para o financiamento direto de bens públicos, tais como infra-estruturas rodoviárias, dispensários, centros de formação, etc.). Deverá ser dada especial atenção aos efeitos das despesas fiscais sobre os grupos sociais significativos, nomeadamente os mais desfavorecidos (ver quadro 13 do relatório final).

***/// Racionalizar as isenções fiscais para cada país.*** A fim de selecionar as isenções que se justifica manter ou conceder, é necessário avaliar o seu benefício líquido para a coletividade: os custos das isenções (quebras de receitas, distorções económicas, efeitos contrários à equidade, efeitos negativos sobre a eficácia da administração fiscal) são ponderados em relação aos seus benefícios económicos e sociais (investimentos gerados, aumentos de produção induzidos, empregos criados, rendimentos distribuídos, impostos pagos ou cobrados em benefício do Estado e das colectividades locais).

A fim de avaliar a pertinência da manutenção das isenções, é necessário acompanhar os compromissos assumidos pelos operadores económicos que beneficiam destas isenções. As isenções concedidas devido a disfunções do sistema fiscal comum (por exemplo, o não reembolso dos créditos de IVA) poderiam ser suprimidas se o sistema fiscal comum voltasse a funcionar normalmente: no que respeita às isenções de IVA, a primeira prioridade seria criar as condições para o reembolso regular dos créditos de IVA

***Devido à grande resistência a qualquer redução das isenções e dos benefícios fiscais, a avaliação das despesas fiscais não conduz geralmente diretamente à supressão das isenções, mas permite frequentemente evitar a adoção de novas isenções. Nestes casos, as avaliações das despesas fiscais conduzem à estabilização das despesas fiscais, o que constitui um primeiro passo para a racionalização das isenções.***

#### **4.2.5 Transparência e divulgação das avaliações nacionais das despesas fiscais**

##### ***Transparência e exaustividade das avaliações nacionais das despesas fiscais***

***/// Exaustão das informações e procura de um ótimo.*** A procura de um ótimo orçamental e, por conseguinte, a manutenção apenas das isenções associadas a esse ótimo, exige uma avaliação de todas as despesas fiscais geradas pelas isenções fiscais. No entanto, continua a ser uma boa prática excluir do âmbito da avaliação das despesas fiscais as medidas de isenção cuja avaliação seria excessivamente onerosa em termos de tempo ou de recursos e as medidas cujos resultados seriam particularmente imprecisos.

***/// Transparência e exaustividade da informação versus arbitragem.*** Os objetivos de transparência e de exaustividade exigem que o âmbito das avaliações nacionais das despesas fiscais seja alargado o mais possível. Trata-se, nomeadamente, de avaliar as despesas fiscais geradas pelas isenções de IVA incluídas na legislação geral. Os efeitos económicos e sociais das despesas

fiscais devem igualmente ser avaliados. Quanto à eventual decisão de suprimir certas isenções, cabe às autoridades políticas decidir, com base na avaliação das despesas fiscais, que dispõe de todos os elementos necessários para fundamentar a sua decisão.

### ***Divulgação e popularização das avaliações nacionais das despesas fiscais***

***/// Divulgar as avaliações das despesas fiscais.*** Devido às semelhanças entre as despesas orçamentais e as despesas fiscais, as avaliações das despesas fiscais devem ser anexadas aos documentos orçamentais tradicionais. A melhor prática consiste em anexar as avaliações das despesas fiscais às leis das finanças: as autoridades governamentais e os deputados dispõem assim das informações necessárias para fazer escolhas racionais.

***/// Popularizar as avaliações das despesas fiscais.*** Para que constituam um instrumento de decisão amplamente partilhado, é importante que as avaliações nacionais das despesas fiscais sejam compreendidas e, por conseguinte, apropriadas por um círculo mais vasto do que o dos técnicos, peritos, membros do Governo ou do Parlamento.

Para serem acessíveis a todos os decisores, às organizações profissionais, aos sindicatos e à sociedade civil, as avaliações das despesas fiscais devem ser corretamente comunicadas aos meios de comunicação social, às organizações profissionais, às ONG e, de uma forma mais geral, ao público em geral: Marrocos, o país pioneiro acima mencionado, conseguiu publicar anualmente, desde 2006, um documento conforme às melhores práticas internacionais, anexado às sucessivas leis das finanças, de leitura notavelmente fácil e que permitiu um debate frutuoso.

Por conseguinte, é necessário publicar comentários e documentos destinados ao grande público. Os relatórios sobre a avaliação das despesas fiscais devem poder ser descarregados gratuitamente por todos os cidadãos a partir do sítio Web do Ministério das Finanças.

## 4.2.6 Alternativas às isenções fiscais

/// **Substituir subsídios por isenções para prosseguir objetivos de incentivo ou de equidade.** Para objetivos de equidade (ajuda aos consumidores, apoio aos produtores vulneráveis), é geralmente mais eficaz utilizar subsídios orientados do que isenções. Em comparação com as isenções, os subsídios são frequentemente menos onerosos em termos orçamentais, mais eficazes em termos dos seus efeitos económicos e mais fáceis de orientar. A dificuldade específica com os subsídios decorre da forte restrição ao desembolso de dinheiro de despesas orçamentais adicionais.

/// **Aprofundar as reformas fiscais já em curso.** Como já foi referido, muitas isenções fiscais são concedidas para compensar anomalias da legislação fiscal ou disfunções da administração fiscal. É o caso das isenções do IVA concedidas para compensar a falta de fluidez nos reembolsos do crédito do IVA. Para não enfraquecer a administração fiscal e não impor vários custos aos sujeitos passivos de IVA, seria preferível promover um reembolso regular dos créditos de IVA.

/// **Continuar a melhorar o clima empresarial.** Tal como acima salientado (ver caixa 3), vários fatores, para além da tributação, são determinantes para o desenvolvimento das atividades económicas. Para avaliar a pertinência de uma isenção fiscal, é essencial considerar medidas alternativas que seriam mais eficazes para melhorar o clima empresarial<sup>20</sup>. Também neste caso, trata-se frequentemente de procurar soluções de primeiro nível em vez de conceder isenções. Exemplos de medidas alternativas às isenções fiscais incluem a qualificação e a formação da mão de obra, a abertura das estradas, a abertura do mar e a prestação de serviços públicos eficientes (eletricidade, transportes, telecomunicações).

20 Por exemplo, pode ser mais judicioso garantir uma cadeia de frio sustentável a um custo aceitável para a conservação dos produtos da pesca do que isenções fiscais para o equipamento dos pescadores. Do mesmo modo, a manutenção correcta da rede rodoviária e a erradicação dos cortadores de estrada é uma solução de primeira ordem em relação a uma isenção fiscal sobre o material de transporte.



O workshop de Abidjan harmonizou a prática de recolha de dados e apresentação de relatórios anuais para a avaliação das despesas fiscais na África Ocidental

# 5.

## AVALIAÇÕES REGIONAIS DESPESAS FISCAIS

## 5.1 OBJETIVOS DAS AVALIAÇÕES REGIONAIS DAS DESPESAS FISCAIS

### 5.1.1 Comparação das despesas fiscais entre os países da África Ocidental

**/// Dificuldades nas comparações entre países.** Devido à heterogeneidade dos métodos de avaliação das despesas fiscais aplicados num quadro nacional pelos países da África Ocidental, não são possíveis comparações globais dos níveis de despesas fiscais entre países: os domínios de avaliação das despesas fiscais, os sistemas fiscais de referência utilizados e também os procedimentos operacionais de avaliação das despesas fiscais diferem de um país para outro. Só são possíveis comparações parciais, de significado limitado.

A dificuldade de comparar as despesas fiscais entre os países da África Ocidental e, por conseguinte, a ausência de indicadores regionais fiáveis que permitam estabelecer comparações pertinentes, constitui um obstáculo importante à instauração de uma dinâmica regional de otimização e de harmonização das políticas nacionais de isenções fiscais, dinâmica essa que se basearia no benchmarking e no acompanhamento pelos pares.

**/// Condições para comparações homogéneas dos níveis de despesas fiscais.** *Para que as comparações sejam homogéneas, é necessário que todos os países da África Ocidental contribuam para uma avaliação regional das despesas fiscais, com base em relatórios nacionais de avaliação que respeitem um quadro analítico regional comum a todos os países.* Isto implica, nomeadamente, a adoção de uma tipologia comum dos diferentes impostos cujas isenções serão abrangidas pela avaliação regional das despesas fiscais, a escolha de um sistema fiscal de referência para cada categoria de imposto distinguido e a adoção de procedimentos de avaliação que respeitem princípios comuns.

Um manual de procedimentos regional, semelhante aos manuais de procedimentos a introduzir para as avaliações nacionais, permitiria identificar os princípios a adotar por cada país para a avaliação operacional das despesas fiscais. *Cada país deve poder ter em conta os seus condicionalismos específicos, nomeadamente em termos de disponibilidade de dados estatísticos e de possibilidade de aplicar um determinado método de avaliação das despesas fiscais.* Tal como para as avaliações a nível nacional, a simplicidade e a transparência dos métodos de avaliação utilizados devem constituir uma prioridade para as avaliações regionais.



## 5.1.2 Compreender a evolução das despesas fiscais

### /// *Dificuldades actuais para compreender as alterações nas despesas fiscais.*

Para orientar a política de isenções fiscais a nível regional, seria necessário conhecer a evolução do montante das despesas fiscais tanto num quadro nacional (relatórios regionais de avaliação das despesas fiscais específicos de cada país) como num quadro regional (relatório regional de avaliação, síntese dos relatórios regionais relativos a cada país).

As avaliações nacionais das despesas fiscais atualmente disponíveis não permitem analisar a evolução das despesas fiscais num mesmo país devido a alterações do âmbito ou dos métodos de avaliação. Em resultado da experiência adquirida e, por vezes, do aumento dos recursos dedicados à avaliação da despesa fiscal, os países que realizam avaliações sucessivas tendem a alargar o âmbito das avaliações ao longo dos anos. Além disso, não é raro verificarem-se alterações nos métodos de avaliação das despesas fiscais: para melhorar a qualidade das avaliações, os pressupostos ou os métodos de avaliação de certas despesas fiscais são por vezes alterados e são exploradas novas fontes de dados. Nestas condições, não é fácil dispor de avaliações das despesas fiscais coerentes ao longo do tempo e, por conseguinte, poder avaliar a evolução das despesas fiscais através de indicadores fiáveis.

/// *Avaliação das despesas fiscais numa base comparável.* Para compensar o enviesamento provocado por uma alteração do âmbito da análise, uma avaliação homogénea com o objetivo de estabelecer comparações ao longo do tempo exige a realização de avaliações de âmbito constante para cada país da CEDEAO. Esta avaliação por semelhança, respeitando as regras de avaliação regional, é uma tarefa específica que não exclui as avaliações nacionais efectuadas num âmbito mais alargado. Para além de uma avaliação de âmbito constante, é necessário aplicar os mesmos métodos de avaliação, o que, em termos práticos, significa cumprir as instruções de um conjunto de procedimentos (ver acima) que preservam a memória dos métodos de avaliação aplicados nos anos anteriores.

### 5.1.3 Combater o risco de concorrência fiscal através da coordenação regional das políticas de isenção fiscal

/// **Coordenação regional das políticas de isenção fiscal.** A coordenação regional das isenções fiscais e a sua racionalização com base numa *avaliação regional uniforme das despesas fiscais, que permita efetuar comparações membros durante* um determinado período, reduziriam o risco de concorrência fiscal que resultaria em excesso de oferta na concessão de isenções. O objetivo é permitir comparações significativas dos níveis de despesas fiscais entre os vários países da África Ocidental e dos seus efeitos económicos e sociais. Como já foi sublinhado, a abordagem de coordenação regional não exclui de forma alguma a prossecução, como no passado, de uma avaliação nacional das despesas fiscais que tenha em conta os objetivos específicos de cada país.

/// **Coordenação regional e concorrência fiscal.** As escolhas nacionais dos países da África Ocidental no que respeita à concessão de isenções fiscais são uma componente essencial das suas políticas fiscais. A coordenação regional das políticas de isenções fiscais adoptadas por cada um dos Estados da CEDEAO contribuiria para atenuar os riscos de concessão intensiva de isenções fiscais e de aumento das perdas de receitas fiscais. A nível operacional, *a avaliação regional das despesas fiscais, sob a forma de uma síntese a nível da CEDEAO, deveria ser o instrumento privilegiado para promover a harmonização das políticas de isenção fiscal.*

## 5.2 INOVAÇÕES NA AVALIAÇÃO DAS DESPESAS FISCAIS

### 5.2.1 Organização institucional para uma avaliação regional das despesas fiscais

/// **Estruturas responsáveis pela avaliação regional a nível nacional.** Para além das suas tarefas habituais, as estruturas já responsáveis pelas avaliações nacionais das despesas fiscais serão responsáveis pela realização de avaliações regionais das despesas fiscais. Assim, cada país da África Ocidental produziria uma avaliação regional das despesas fiscais, para além da sua avaliação nacional. *As avaliações regionais por país seriam centralizadas numa estrutura específica da CEDEAO, que seria então responsável pela elaboração do Relatório Regional de Avaliação das Despesas Fiscais, uma síntese dos relatórios regionais elaborados por cada país.*

*Cada estrutura nacional teria, por conseguinte, uma dupla missão :*

- 1) Tal como no passado, elaborar uma avaliação nacional das despesas fiscais com base em critérios específicos de cada país.
- 2) Elaborar uma avaliação regional das despesas fiscais em conformidade com as normas regionais e destinada à estrutura<sup>21</sup> específica da CEDEAO.

**/// Estrutura responsável pela avaliação regional a nível da CEDEAO.** Seria necessária uma estrutura dedicada à avaliação regional das despesas fiscais. Esta estrutura seria alimentada pelos relatórios regionais elaborados pelas estruturas específicas de cada Estado-Membro, que seriam centralizadas a nível regional. A sua missão consistiria em elaborar anualmente o relatório regional de avaliação das despesas fiscais, que permitiria às autoridades regionais avaliar o grau de respeito do quadro regional de isenções. Esta estrutura poderia, além disso, prestar apoio técnico às autoridades regionais para que estas efectuem as adaptações necessárias ao quadro regional das isenções.

## 5.2.2 Inclusão de avaliações de impacto económico e social nas avaliações nacionais e regionais das despesas fiscais

**/// Avaliações inclusivas das despesas fiscais: uma etapa prioritária a nível nacional e regional.** Para definir uma política de isenções fiscais, tanto a nível nacional como regional, que seja representativa das escolhas das autoridades públicas, é necessário ter em conta todos os objetivos atribuídos às políticas de isenções fiscais. *Por conseguinte, as avaliações nacionais e regionais das despesas fiscais devem incluir não só uma avaliação das receitas fiscais perdidas, mas também uma avaliação dos efeitos das isenções nos incentivos económicos, na equidade e, por último, no serviço prestado ao contribuinte.*

**/// Procedimentos operacionais para a avaliação dos efeitos económicos e sociais.** A avaliação dos efeitos económicos e sociais das medidas derrogatórias exige (i) a identificação dos objetivos (económicos e/ou sociais) visados por cada medida derrogatória e (ii) a sua menção Com precisão no inventário destas medidas. Esta análise exige igualmente (iii) a recolha das informações e dos dados necessários para comparar os objetivos alcançados com os objetivos visados. Por exemplo, no caso de uma isenção de IVA destinada aos pobres, é necessário (iv) calcular a proporção das receitas não utilizadas (ou perdidas) que beneficiam efetivamente este grupo populacional.

21 Por conseguinte, deve ser criada uma estrutura a nível da CEDEAO para elaborar uma síntese das avaliações.

No caso de um incentivo fiscal ao investimento, o montante do investimento realizado deve ser comparado com o montante previsto e, se for caso disso, o número de postos de trabalho efetivamente criados deve ser comparado com o número previsto de novos postos de trabalho.

Em todos os casos, a análise ex-post fornece as informações necessárias para avaliar se uma derrogação deve ou não ser mantida, tendo em conta os seus benefícios e custos orçamentais.

**/// Complementaridade entre as avaliações regionais e nacionais.** A realização de uma avaliação regional dos efeitos acima mencionados será muito facilitada pela realização de uma avaliação nacional completa a nível de cada país: a avaliação regional específica de cada país beneficiará das informações recolhidas e dos procedimentos de avaliação das despesas fiscais aplicados para a realização das avaliações nacionais (ver abaixo). Para passar de uma avaliação nacional para uma avaliação regional, é necessário respeitar o Quadro Regional de Avaliação das Despesas Fiscais, cuja definição deve resultar de um acordo **negociado entre todos os países**.

**/// Fontes de dados para a avaliação regional das despesas fiscais.** Muitos dos dados necessários para uma avaliação regional já são recolhidos para a avaliação nacional das **despesas fiscais**; no entanto, seria necessária uma nova utilização dos dados.

- 1) Os Estados-Membros utilizam os dados fiscais compilados a partir das declarações aduaneiras e fiscais para estimar as perdas de receitas. Na ausência de dados disponíveis, podem utilizar dados macroeconómicos e/ou sectoriais para reconstituir as bases subtraídas à tributação.
- 2) A integração da análise do impacto económico e social nas avaliações nacionais e regionais das despesas fiscais requer o acesso a dados geridos por outros organismos que não os responsáveis pela cobrança de impostos: por exemplo, a Direção do Orçamento, o Instituto Nacional de Estatística, as agências de desenvolvimento, a Agência de Promoção Económica, as empresas de água, as empresas de eletricidade, etc.

### 5.2.3 Estrutura dos relatórios regionais de avaliação das despesas fiscais

/// *Para cada país, a estrutura nacional normalmente responsável pela avaliação nacional das despesas fiscais teria a tarefa adicional de elaborar um relatório regional sobre a avaliação das despesas fiscais.* Este relatório deverá incluir os seguintes elementos<sup>22</sup>.

- 1) *Avaliação das perdas de receitas abrangidas pela avaliação regional;* a avaliação basear-se-ia num inventário das medidas de derrogação, bem como no seu objetivo inicial, nos montantes quantificados das perdas de receitas por tipo de imposto, por beneficiário, por sector de atividade, por objetivo (apresentação dos resultados sob a forma de rácios em relação ao PIB e em relação às receitas fiscais).
- 2) *Análise dos efeitos económicos e sociais das medidas derogatórias,* com base num inventário das medidas derogatórias analisadas, numa recordação dos métodos utilizados para avaliar os efeitos económicos e sociais das medidas derogatórias, numa apresentação dos resultados a nível nacional e, por último, numa análise dos resultados a nível nacional.

/// *O relatório regional de avaliação das despesas fiscais, síntese elaborada com base nos diferentes relatórios regionais elaborados por cada Estado, deve incluir os seguintes elementos.*

- 1) Síntese das avaliações regionais das despesas fiscais elaboradas para cada país da África Ocidental. Este resumo deve incluir quadros de síntese que abrangem todos os países, bem como uma análise desses quadros.
- 2) Inventário, para cada país e por categoria de imposto, das medidas de derrogação acompanhadas do seu objetivo inicial, objeto de avaliação no relatório regional.
- 3) Avaliação das despesas fiscais, incluindo a definição do sistema de referência regional para cada imposto e uma chamada de atenção para o método utilizado para avaliar as despesas fiscais.
- 4) Avaliação dos montantes em unidades monetárias correntes, das perdas de receitas por tipo de imposto, por beneficiário, por sector de atividade, por objetivo. Apresentação dos resultados sob a forma de rácios em relação ao PIB e às receitas fiscais.

22 Inicialmente, apenas o IVA será afetado.

- 5) Análise dos resultados a nível regional, com comparações entre países.
- 6) Análise dos efeitos económicos e sociais das medidas de derrogação, incluindo uma revisão dos métodos utilizados para avaliar os efeitos económicos e sociais das medidas de derrogação, uma apresentação dos resultados a nível regional e, por último, uma análise dos resultados a nível regional com comparações entre países.

#### 5.2.4 Difusão: transparência/objetivo da sociedade civil

**/// Estabelecer um quadro regional para as políticas de isenção fiscal.** Tal como a nível nacional, a eficácia das avaliações regionais das despesas fiscais na promoção de uma política de controlo das isenções depende estreitamente do estatuto dos documentos de avaliação produzidos (relatório de síntese e relatórios por país). Estes documentos destinam-se a ser utilizados pelas instâncias regionais para definir um conjunto de textos regionais (directivas, regulamentos ou outros textos comunitários) que enquadrem regionalmente as práticas de isenção fiscal em todos os países da África Ocidental.

**/// Cumprimento do quadro regional para as políticas de isenção fiscal.** O respeito do quadro regional acima referido deve ser garantido por um controlo regional, nomeadamente por um controlo interpares. Trata-se de uma condição prévia para que as comparações entre as políticas de isenção fiscal aplicadas pelos diferentes países da África Ocidental possam contribuir para a racionalização das políticas de isenção fiscal.

**/// Divulgação e popularização.** Para garantir que a oportunidade de realizar avaliações regionais das despesas fiscais e de estabelecer um quadro regional para as políticas de isenção seja amplamente reconhecida e adoptada nos países membros da CEDEAO, é importante realizar campanhas de informação adequadas dirigidas aos decisores políticos, aos operadores económicos, à sociedade civil, aos doadores, às ONG e, de um modo mais geral, ao público em geral, para divulgar os resultados das avaliações regionais das despesas públicas e os fundamentos de um quadro regional para as políticas de isenção.

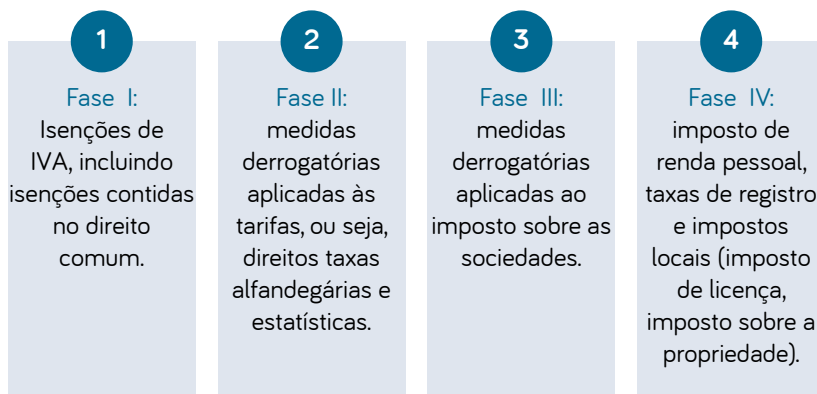
**/// Contribuição para a transparência orçamental.** Os relatórios sobre a avaliação regional das despesas fiscais (relatórios por país e relatório de síntese) devem ser amplamente divulgados. Os relatórios regionais devem ser publicados no sítio Web da CEDEAO. Apesar das maiores dificuldades do que a nível nacional, é desejável que sejam organizadas acções específicas de divulgação a nível regional dirigidas aos sindicatos, às organizações patronais, aos meios de comunicação social, às organizações de consumidores e à sociedade civil em geral, dando prioridade à dimensão regional para não criar confusão em relação às avaliações nacionais.

## 5.3 PROCEDIMENTOS OPERACIONAIS DE APLICAÇÃO AVALIAÇÕES REGIONAIS DAS DESPESAS FISCAIS

### 5.3.1 Alargamento progressivo do âmbito de aplicação das avaliações regionais das despesas fiscais

/// **Justificação de uma abordagem por etapas, começando pela fiscalidade indireta nacional.** Uma avaliação regional das despesas fiscais exige, para cada categoria de impostos, um acordo regional específico sobre o sistema fiscal de referência a utilizar e o âmbito da avaliação. É evidente que, tendo em conta as dificuldades previsíveis, parece adequado recomendar uma abordagem gradual, sugerindo que seja dada prioridade às categorias de impostos mais propícias a uma avaliação regional das despesas fiscais e que apresentam os maiores desafios em termos de receitas, incentivos económicos, equidade e serviços aos contribuintes. Estes critérios devem levar a que seja dada prioridade à fiscalidade indireta interna.

O âmbito da avaliação poderá ser alargado gradualmente nas fases seguintes:



## ***Fase I, avaliação regional das despesas fiscais decorrentes das isenções de IVA***

***/// Numa primeira fase, a avaliação regional das despesas fiscais deve centrar-se na tributação indireta interna, no IVA e nos impostos especiais de consumo, pelas razões que se seguem.*** Os impostos indirectos internos oferecem o maior potencial de receitas adicionais que poderiam ser geradas através da redução das isenções. Além disso, ao promover uma maior neutralidade económica na tributação indireta, a redução das isenções do IVA contribuiria para preservar a integridade da proteção comercial proporcionada pela pauta externa comum. Por último, a redução das isenções de IVA evitaria procedimentos discricionários e introduziria condições propícias à melhoria do serviço prestado aos contribuintes (sobre estes vários pontos, ver Brun e Chambas, 2022).

Um outro argumento a favor da prioridade a dar a uma avaliação regional das despesas fiscais relativas à fiscalidade indireta interna seria a relativa facilidade de definir um sistema fiscal regional de referência comum para os países da África Ocidental.

***/// A identificação de um sistema de referência comum a todos os países da África Ocidental é uma condição prévia para a realização de avaliações homogéneas e favoráveis à comparação entre países.*** A escolha do sistema fiscal do IVA de referência deve basear-se num consenso entre os diferentes países da África Ocidental, nomeadamente no que diz respeito ao número e ao nível das taxas; seria igualmente necessário definir, a nível regional, a matéria coletável utilizada como referência. Uma vez efetuadas estas escolhas, o regime fiscal de referência para o IVA deve ser o mais estável possível ao longo do tempo, a fim de facilitar a análise da evolução das despesas fiscais relativas a este imposto.

## ***Avaliação regional das despesas fiscais relativas às pautas aduaneiras***

***/// Uma vez concluída a avaliação regional das despesas fiscais resultantes das isenções do IVA, a avaliação regional das despesas fiscais poderia ser alargada às pautas aduaneiras.*** Devido ao efeito protetor das pautas, a avaliação das despesas fiscais geradas pelas isenções pautais é complementar à do IVA, que é um imposto economicamente neutro. A avaliação das despesas fiscais resultantes das isenções pautais é importante não só do ponto de vista das receitas, mas também do duplo ponto de vista da coerência dos incentivos económicos criados e dos efeitos sobre a equidade.



/// **Identificação da pauta de referência.** A Pauta Externa Comum para todos os países da CEDEAO permitiria identificar um sistema de pauta fiscal de referência comum a todos os países da África Ocidental. Quando o direito aduaneiro aplicado é inferior ao direito aduaneiro teórico (CET), aparece uma despesa fiscal nas receitas pautais. No entanto, os Acordos de Parceria Económica (APE) dão origem a uma característica específica na avaliação das despesas fiscais: quando uma taxa pautal inferior à TEC é aplicada no âmbito de um acordo APE, é gerada uma despesa fiscal que reflecte o custo orçamental do acordo APE.

### **Avaliação regional das despesas do imposto sobre o rendimento**

/// **O imposto sobre o rendimento é a terceira grande categoria de impostos a ter em conta na avaliação das despesas fiscais a nível regional.** Este imposto, cuja legislação é relativamente comparável de um país para outro, é, depois do IVA, a maior fonte de receitas fiscais. O imposto sobre o rendimento (taxas, definição da matéria coletável, âmbito das isenções) contribui igualmente para os incentivos económicos.

/// **Imposto sobre o rendimento; definição de um sistema fiscal de referência.** A definição de um sistema fiscal regional de referência para o imposto sobre o rendimento das sociedades (taxas de imposto, definição da matéria coletável, etc.) é mais complexa do que para os impostos sobre o consumo ou as tarifas (ver acima). Na África Ocidental, as práticas de tributação dos lucros variam de um país para outro, pelo que é difícil identificar o sistema fiscal regional de referência.

Para ultrapassar esta dificuldade, parece possível, seguindo Heady e Mansour (2019), harmonizar a base tributável considerando «os aspetos temporais como despesas fiscais (por outras palavras, excluídos do sistema de referência) e as medidas de evasão fiscal ou de erosão da base tributável como parte do sistema de referência». Por exemplo, a amortização acelerada, que aumenta a dedução das despesas no início do período, proporciona uma vantagem ao longo do tempo e deve, por conseguinte, ser excluída do sistema fiscal de referência. É igualmente difícil identificar uma taxa de imposto sobre as sociedades que constitua a melhor prática. Para cada país, poderia ser utilizada a taxa normal de direito comum. Outra opção seria considerar uma única taxa regional de imposto sobre as sociedades<sup>23</sup>.

23 A desvantagem seria uma despesa fiscal negativa para os países onde a taxa normal é inferior à taxa regional.

### *Avaliação regional das despesas fiscais relativas a vários impostos*

/// ***Esta categoria inclui o imposto sobre o rendimento das pessoas singulares, os impostos locais (imposto profissional, imposto predial, taxas de registo, vários impostos locais).*** Relativamente a esta categoria de impostos, é particularmente difícil definir um sistema fiscal regional de referência devido às diferenças de legislação de um país para outro. Uma avaliação regional das despesas fiscais relativas a estes diferentes impostos locais é um objetivo a longo prazo.

### **5.3.2 Avaliações regionais das despesas fiscais decorrentes das isenções de IVA**

#### *Estabelecer uma referência regional em matéria de IVA comum a todos os países da África Ocidental*

/// ***Para não comprometer a dinâmica a favor da avaliação regional das despesas fiscais, e na pendência de um acordo regional, o respeito dos princípios do IVA poderia levar à utilização provisória da base mais ampla (consumo final privado e público) à qual se aplicaria uma taxa única.*** Para cada país, esta taxa poderia ser uma taxa regional de IVA comum a todos os países da África Ocidental<sup>24</sup>. O sistema fiscal de referência do IVA não incluiria, portanto, isenções nem taxas reduzidas, com exceção da taxa zero sobre as exportações, cujo objetivo é neutralizar o efeito do IVA. Nesta abordagem, as isenções de IVA previstas no direito comum seriam avaliadas a nível regional. Este sistema de referência teria a vantagem de fornecer informações transparentes, permitindo a avaliação das despesas fiscais decorrentes da aplicação de taxas reduzidas de IVA e de todas as isenções legais de IVA.

/// ***A nível regional, é necessário (ver acima) avaliar a perda de receitas, os efeitos económicos e sociais das isenções de IVA e as suas implicações para a qualidade do serviço prestado aos contribuintes.*** Estas orientações a favor de uma avaliação regional dos diferentes efeitos das isenções são semelhantes às que devem ser aplicadas a nível nacional.

24 Tal como no caso do imposto sobre as sociedades, a desvantagem desta opção seria uma despesa fiscal negativa para os países onde a taxa normal é inferior à taxa regional.

## *Objetivo de neutralidade económica, reembolso harmonioso dos créditos de IVA e controlo das isenções*

**/// Reembolsos de créditos de IVA: situações desiguais.** Embora alguns países membros da CEDEAO tenham conseguido tornar permanente o reembolso sem problemas dos créditos de IVA, a maior parte dos países da África Ocidental ainda não tomou esta medida.

**/// Controlar as isenções de IVA significa promover o reembolso sem problemas dos créditos de IVA.** O objetivo é criar um sistema que permita que os créditos de IVA sejam reembolsados sem problemas e dentro de um prazo em conformidade com as melhores práticas internacionais. Se os créditos de IVA não forem reembolsados sem problemas, os operadores económicos sofrem um aumento indevido dos custos, o que é prejudicial para a competitividade das atividades sujeitas a IVA: é então muito difícil para as autoridades, devido aos custos adicionais incorridos pelas empresas, recusar a concessão de isenções de IVA sobre o consumo intermédio.

## *A necessidade de uma dinâmica regional a favor do reembolso harmonioso dos créditos de IVA*

**/// As iniciativas nacionais destinadas a assegurar o reembolso regular dos créditos de IVA podem ser postas em causa.** As crises ou choques exógenos são suscetíveis de pôr em causa a sustentabilidade dos regimes de reembolso do crédito de IVA (cessação do financiamento da conta de garantia que fornece os reembolsos do crédito de IVA, introdução de procedimentos contrários à fluidez dos reembolsos do crédito de IVA).

**/// O estímulo de uma dinâmica regional a favor do reembolso regular dos créditos de IVA criaria condições favoráveis para uma redução das isenções de IVA.** Uma análise dos reembolsos de créditos de IVA poderia ser incluída na avaliação regional das despesas fiscais geradas pelas isenções de IVA. A fluidez dos reembolsos de créditos de IVA nos diferentes países da África Ocidental poderia ser avaliada com base em indicadores simples, facilmente calculáveis e verificáveis (ver caixa 5). Na medida em que a fluidez dos reembolsos de crédito de IVA se torna um indicador de desempenho regional, a sustentabilidade da fluidez dos reembolsos de crédito de IVA poderia ser reforçada por uma dinâmica regional. Desta forma, uma das principais causas da concessão de muitas isenções de IVA poderia desaparecer.

## **Caixa 5: Indicadores para o reembolso regular dos créditos líquidos de IVA**

***A previsibilidade e a brevidade dos prazos de reembolso do crédito IVA, que são condições da neutralidade económica do IVA, constituem um fator essencial para melhorar o clima empresarial.*** Dada a especificidade do comportamento dos sujeitos passivos de IVA e dos procedimentos de reembolso a aplicar em função do risco, o indicador de fluidez dos reembolsos de créditos de IVA deve ser avaliado para cada grupo de sujeitos passivos classificados em função do risco: as boas práticas administrativas que regem o reembolso dos créditos de IVA exigem que os sujeitos passivos de IVA sejam classificados em função do risco e que, para os sujeitos passivos de baixo risco, se substitua o controlo a posteriori pelo controlo a priori, o que permite prazos de reembolso mais curtos sem comprometer a eficácia dos controlos.

***Para cada grupo de sujeitos passivos de IVA, pode ser avaliado o tempo médio ponderado entre a apresentação de um pedido de reembolso do crédito de IVA e o reembolso efetivo.*** Este indicador deve ser completado por um indicador relativo à evolução do número de pedidos de reembolso pendentes.

***Avaliação do prazo médio de reembolso.*** Para avaliar o prazo médio ponderado de um grupo de sujeitos passivos de IVA relativamente a um exercício financeiro, é necessário identificar os reembolsos de créditos de IVA efectuados durante esse exercício a favor desse grupo, avaliar o tempo decorrido entre o pagamento e a apresentação do pedido e, por último, ponderar o prazo avaliado pelos montantes dos créditos de IVA reembolsados. Para além da avaliação do prazo médio, é útil avaliar o volume de créditos de IVA pendentes, que é indicativo do grau de fluidez dos reembolsos de créditos de IVA no passado.

# 6.

## CONCLUSÃO

***Complementaridade entre as avaliações nacionais e regionais das despesas fiscais.*** O objetivo comum das avaliações nacionais e regionais das despesas fiscais é fornecer a cada país as informações necessárias para otimizar as finanças públicas através da racionalização das isenções.

***Avaliações nacionais das despesas fiscais e racionalização das isenções fiscais.*** As avaliações nacionais das despesas fiscais em conformidade com as boas práticas criam as condições necessárias para que os decisores de cada país, em função dos objetivos nacionais específicos, possam fazer escolhas racionais em matéria de isenções fiscais: manter, suprimir ou adotar isenções específicas, escolher entre subvenções e isenções fiscais ou escolher entre incentivos fiscais de direito comum, como o reembolso sem problemas dos créditos de IVA, e derrogações, como as isenções incluídas nos acordos de estabelecimento.

***As avaliações regionais, incluindo a avaliação de síntese regional, constituem um instrumento de convergência das políticas de isenção fiscal.*** O objetivo final desta abordagem é reduzir as distorções fiscais entre os países da África Ocidental que são membros da mesma zona de integração regional: trata-se de dar um passo fundamental para a coordenação fiscal entre os países da África Ocidental, compensando as distorções introduzidas pela concessão de isenções específicas ao nível de cada país.

***Colmatar uma lacuna essencial em matéria de coordenação das políticas fiscais através da harmonização das políticas de isenção.*** Embora os principais elementos da fiscalidade sejam objeto de medidas de coordenação regional, nomeadamente através de directivas, e apesar das tentativas de longa data para adotar um código comunitário de investimento para os países da UEMOA, não existe uma coordenação regional das medidas derogatórias, nomeadamente das isenções fiscais.

A coordenação das isenções resultante de uma avaliação regional das despesas fiscais deverá permitir reduzir a concorrência fiscal entre os países da África Ocidental. Assim, deverá incentivar os decisores a atribuir um papel mais racional às isenções fiscais e a outros regimes fiscais especiais. Deste modo, poder-se-ia evitar o desenvolvimento de uma cultura extensiva de isenções, contrária à procura de uma situação ótima.

***A implementação de uma coordenação fiscal para racionalizar as isenções fiscais é tanto mais necessária quanto as receitas fiscais da maioria dos países da África Ocidental foram afetadas nos últimos anos por choques exógenos importantes: muitos destes choques conduziram a uma diminuição das receitas fiscais numa altura em que a necessidade de bens públicos aumenta fortemente.*** Os diferentes tipos de choques sofridos pelos países da África Ocidental combinaram frequentemente os seus efeitos (crise financeira internacional de 2008, flutuações bruscas dos preços dos produtos primários - produtos agrícolas ou mineiros, instabilidade política, insegurança, nomeadamente na região do Sahel, fenómenos climáticos extremos e, mais recentemente, a crise sanitária da COVID-19, etc.). Estes fatores contribuíram para a instabilidade das receitas fiscais nos países da África Ocidental e tiveram um impacto negativo no seu nível.







# 7.

## REFERÊNCIAS

Brixi H. P., C. Valenduc e M.A., Swift Z. L. Eds 2004 "Tax Expenditures- Shedding Lighting on Government Spending through the Tax System. Lições de Developed and Transition Economies", World Bank Directions in Development

Brooks N., 2016, "Policy Forum : The Case Against Boutique Tax Credits and Similar Tax Expenditures", Canadian Tax Journal / Revue Fiscale Canadienne (2016) 64:1, 65 - 133.

Brun J-F. e G. Chambas, 2021 "TVA en Afrique: instrument majeur de la transition fiscale" Revue Européenne et Internationale de Droit Fiscal.

Brun J-F. e G. Chambas, 2021 "Rapport intermédiaire II : Élaboration d'un guide méthodologique d'évaluation des dépenses fiscales en Afrique de l'Ouest", CEDEAO-PATF.

Brun J-F. e G. Chambas, 2020 "Rapport intermédiaire I : Élaboration d'un guide méthodologique d'évaluation des dépenses fiscales en Afrique de l'Ouest", CEDEAO-PATF.

Brun J-F e G. Chambas, 2010 "Regressive nature of VAT Exemptions for Commodities" African Economic Outlook "The State of Public Resources Mobilization" OCDE.

Brun J-F., G. Chambas, and M. Mansour, 2015 "Effort fiscal des pays en développement, une mesure alternative" in Boussichas M. and P. Guillaumont (eds.) Financer le développement durable. Réduire les vulnérabilités, Economica, Paris.

Brun J-F., Diakité M., Diarra S., e Tanymoune A., 2017 "The Effects of Tax

Coordination on the Tax Revenue Mobilization in West African Economic and Monetary Union (WAEMU)", Etudes et Documents CERDI, E2017-12. Brun J-F., et Diakité M., 2016 " Tax Potential and Tax Effort: An Empirical Estimation for Non-Resource Tax Revenue and VAT's Revenue ", Etudes et Documents CERDI, E2016-10

Chambas G., 2014, "Sécuriser les remboursements de crédits de TVA dans les pays de l'UEMOA", Coordination fiscale en UEMOA : évaluer le passé et tracer l'avenir, Conférence UEMOA-FMI, Dakar, 30 de abril-2 de maio de 2014.

CREDAF, 2015 "Guide méthodologique d'évaluation des dépenses fiscales" (Guia metodológico de avaliação das despesas fiscais).

FERDI, 2018 "L'évaluation des dépenses fiscales : des principes à la pratique, Guide méthodologique".

FERDI, 2018, "Tax Expenditure Assessment : From Principles to Practice, Methodological guide" (Avaliação das despesas fiscais: dos princípios à prática, guia metodológico).

Grote, M. 2017. "Creating a fiscal policy unit" How-to-Note practice notes 17/02, Fundo Monetário Internacional, Washington DC.

Grote, M. 2017. "How to Establish a Tax Policy Unit" (Como criar uma unidade de política fiscal), How-to-Note 7, Fundo Monetário Internacional, Washington, DC.

Heady C e Mansour M., "How to Use Tax Expenditure Reports in Public Financial Management - A Guide for Developing Countries", ADF, Practice Notes 19/01, Fundo Monetário Internacional, Washington DC.

Heady C e Mansour M., "Tax Expenditure Reporting and Its Use in Fiscal Management - A Guide for Developing Economies", FAD, How-to-Note 19/01, Fundo Monetário Internacional, Washington, DC.

Fundo Monetário Internacional, 2018 "Fiscal Transparency Handbook", Washington DC.

Kassim L. e Mansour M. 2018. "Relatórios sobre despesas fiscais nos países em desenvolvimento: uma avaliação", *Development Economics Review* 2018/2 (26): 113-67.

Keen M. 2013. "The Anatomy of the VAT," *National Tax Journal* 66 (2): 423- 46.

Mansour M. e Rota Grasioli G., 2012, "Coordination fiscale dans l'Union Economique et Monétaire Ouest Africaine" *Revue d'économie du développement*, 2012/3 Vol. 20, pp. 9-34.

Ministério da Economia e das Finanças do Benim Guide, d'évaluation des dépenses fiscales, junho de 2020

Ministério da Economia, das Finanças e do Desenvolvimento, 2021 Guia de avaliação das despesas fiscais no Burkina Faso

OCDE, 2004. *Managing Public Expenditure: A Reference Book for Transition Countries*. Paris: OCDE.

OCDE, 2015 "Tax Incentives for Investment: Options for Effective and Efficient Use of Tax Incentives for Investment in Low-Income Countries", documento de referência para o relatório do FMI, da ONU, da OCDE e do Banco Mundial para o Grupo de Trabalho sobre Desenvolvimento do G20.

Redonda A., Von Haldenwang C., and Aliu F. 2021 "Tax Expenditure Reporting and Domestic Revenue Mobilization in Africa" in I. J. Mosquera Valderrama et al (eds.),

Taxation, International Cooperation and the 2030 Sustainable Development Agenda, Série Universitária das Nações Unidas sobre Regionalismo 19, DOI:10.1007/978-3-030-64857-2\_9.

UEMOA, 2009 “Diretiva N°01/2009/CM/UEMOA sobre o código de transparência na gestão das finanças públicas na UEMOA”.

UEMOA, 2015 “Decisão n.º08/2015/CM/UEMOA que estabelece as modalidades de avaliação das despesas fiscais nos estados membros da UEMOA”.

UEMOA, 2019 “Relatório do workshop para a troca e partilha de experiências na avaliação das despesas fiscais”, Abidjan.

Valenduc C., 2004, “Despesas tributárias” De Boeck Supérieur | Reflexões e perspectivas da vida económica, 2004/1 Volume XLIII | páginas 87 a 104.

Zee H., J. Stotsky, e E. Ley. 2002. “Incentivos fiscais para o investimento empresarial: uma cartilha para os formuladores de políticas nos países em desenvolvimento”, World Development 30 (9): 1497-516.

# 8.

ANEXO AO GUIA  
METODOLÓGIA PARA UMA  
AVALIAÇÃO DAS DESPESAS  
FISCAIS

## A. ANTECEDENTES E JUSTIFICAÇÃO DA DIRECTIVA DA CEDEAO

Não é fácil fornecer um manual de procedimentos pormenorizado aplicável a todos os Estados membros da CEDEAO e à Mauritânia. No entanto, foram definidas as principais orientações regionais para que cada Estado-Membro possa elaborar um manual de procedimentos específico em conformidade com a diretiva comunitária relativa à gestão das despesas fiscais.

Este anexo trata da Avaliação Regional das Despesas Fiscais (RETE): o objetivo é dispor de uma avaliação regional das despesas fiscais a nível da CEDEAO. A avaliação regional das despesas fiscais deve ser efetuada por uma estrutura específica da CEDEAO. A sua tarefa específica consistirá em sintetizar as diferentes avaliações regionais efetuadas em cada país pelas estruturas já responsáveis pelas avaliações nacionais das despesas fiscais.

As estruturas nacionais de avaliação teriam, por conseguinte, uma dupla missão:

- Estabelecer, como no passado, uma avaliação nacional das despesas fiscais com base em critérios específicos de cada país.
- Avaliar as despesas fiscais de cada país em conformidade com as normas regionais; estas avaliações regionais destinam-se à estrutura específica da CEDEAO<sup>25</sup>, que as centralizará e elaborará um relatório de síntese com base nos relatórios regionais apresentados por cada país.

## B. OBSERVAÇÕES SOBRE AS DIRECTIVAS DA CEDEAO

### 1. Definições e conceitos

- a) **Uma despesa fiscal** é uma perda de receitas fiscais resultante de uma redução das obrigações fiscais relativamente a um sistema fiscal de referência. A despesa fiscal é uma alternativa à despesa orçamental direta. A despesa fiscal é o resultado de uma medida fiscal excecional destinada a reduzir a carga fiscal suportada por um contribuinte, um grupo de contribuintes ou um sector de atividade. Esta medida traduz-se numa perda de receitas.

25 Por conseguinte, deveria ser criada uma estrutura a nível da CEDEAO para elaborar uma síntese das avaliações regionais apresentadas por cada país da África Ocidental.

**b) As derrogações abrangem :**

- Abatimentos: são deduções aplicadas à matéria coletável;
- Créditos fiscais: montante deduzido do imposto devido;
- Deduções: montantes deduzidos do rendimento de referência para obter a matéria coletável;
- Isenções (totais ou parciais): montantes excluídos da matéria coletável;
- Diferimento de imposto: alívio sob a forma de uma prorrogação do pagamento do imposto;
- Redução da taxa: taxa reduzida aplicada a uma categoria de contribuintes ou de operações tributáveis;
- Redução do imposto: montante deduzido do montante do imposto devido.

Estas medidas podem ser incluídas na legislação fiscal ordinária ou em textos jurídicos diversos, como os relativos às zonas francas, aos códigos de investimento, aos códigos de incentivos sectoriais (mineiro, petrolífero, etc.) ou a decretos específicos. Podem igualmente ser incluídas em convenções entre o Estado e os operadores económicos, ou entre o Estado e as ONG, etc. Aparecem também em contratos/projectos públicos, muitos dos quais financiados pelo exterior.

**c) As medidas derogatórias** são frequentemente concedidas a fim de alcançar um incentivo económico ou um objetivo de equidade. No entanto, o benefício esperado das medidas de derrogação não é geralmente avaliado ex ante. Por conseguinte, a fim de avaliar a vantagem proporcionada pelas medidas derogatórias, é necessário comparar o seu custo orçamental com o seu benefício económico (montante do investimento, número de postos de trabalho criados, etc.) ou social (proporção da perda de receitas capturada pelas populações visadas, etc.). Na ausência de uma análise ex-post, é difícil justificar os méritos de uma derrogação.

## 2. Frequência

A avaliação regional das despesas fiscais será efectuada anualmente. Basear-se-ia nas avaliações nacionais efectuadas pelas estruturas específicas criadas nos Estados-Membros. A avaliação das perdas de receitas do ano n-1 seria efectuada durante o ano n e anexada ao projeto de lei de finanças do ano n+1.

### 3. Âmbito da avaliação regional

A avaliação regional incidirá sobre as medidas que são derogatórias em relação ao sistema fiscal de referência comum aos países da África Ocidental. A fim de evitar que os serviços de avaliação das despesas fiscais fiquem sobrecarregados, o âmbito da avaliação deverá ser alargado progressivamente nas fases seguintes:

- **Fase I:** Isenções do IVA e dos direitos aduaneiros, incluindo as isenções de direito comum;
- **Fase II:** Medidas de isenção aplicadas aos direitos aduaneiros e às taxas estatísticas;
- **Fase III:** Isenções e derrogações aplicadas ao imposto sobre as sociedades;
- **Fase IV:** Isenções e medidas excepcionais relativas ao imposto sobre o rendimento das pessoas singulares e aos impostos locais (patente, imposto predial, direitos de registo).

Eventualmente, a revisão e a análise comparativa poderiam basear-se nos últimos três anos (N-1, N-2 e N-3).

### 4. Sistema de referência fiscal para a avaliação regional

O sistema fiscal regional de referência adotado deverá respeitar os princípios da neutralidade económica, da eficácia, da equidade e da simplicidade, princípios comuns a todos os países da África Ocidental. A sua adoção deverá ser o resultado de negociações regionais<sup>26</sup>. No entanto, enquanto se aguarda um acordo entre os diferentes países, poderiam ser adoptados os seguintes princípios.

#### IVA

As características fundamentais do IVA (imposto geral sobre o consumo final) implicam a utilização da base mais ampla possível (consumo final privado e público), à qual se aplicaria uma taxa única. Para cada país, poderia ser utilizada a taxa normal de direito comum (simples e operacional). Em alternativa, poderia ser fixada uma taxa única regional de IVA<sup>27</sup>.

Por conseguinte, o regime fiscal de referência do IVA recomendado não prevê isenções nem taxas reduzidas, com exceção da taxa zero sobre as exportações, que tem por objetivo neutralizar o efeito económico do IVA. Por conseguinte, as isenções de IVA previstas no direito comum de cada país seriam avaliadas a nível regional.

26 Deverá ser organizada todos os anos uma reunião regional para definir o RSF regional.

27 A desvantagem desta opção seria uma despesa fiscal negativa para os países em que a taxa normal é inferior à taxa regional.



## **Direitos aduaneiros**

O sistema de referência seria a Pauta Externa Comum (PEC). Quando o direito aduaneiro aplicado é inferior ao direito aduaneiro teórico (CET), é registada uma despesa fiscal na receita pautal.

Acordos de parceria económica: quando é aplicada uma taxa pautal inferior à CET no âmbito de um acordo APE, são geradas despesas fiscais que refletem o custo orçamental do acordo APE.

## **Imposto sobre as sociedades ou imposto sobre os lucros<sup>28</sup>**

A definição de um sistema fiscal regional de referência para o imposto sobre o rendimento das sociedades é mais complexa do que para os impostos sobre o consumo ou as tarifas de importação: na África Ocidental, as práticas diferem, o que dificulta a identificação de um sistema fiscal regional de referência para esta categoria de impostos.

De acordo com Heady e Mansour (2019), a base tributável deve ser harmonizada considerando «os aspetos temporais como despesas fiscais (ou seja, excluídos do sistema de referência) e as medidas de evasão fiscal ou de erosão da base tributável como parte do sistema de referência». Por exemplo, a amortização acelerada, que aumenta a dedução das despesas no início do período, proporciona uma vantagem especial e deve ser excluída do RSF.

É igualmente difícil identificar as melhores práticas em termos de taxas de imposto sobre as sociedades. Para cada país, poderia ser utilizada a taxa normal de direito comum. Outra opção consistiria em fixar uma única taxa regional de imposto sobre as sociedades<sup>29</sup>.

## **Outros impostos: imposto sobre o rendimento das pessoas singulares e impostos locais**

Para esta categoria de impostos, a definição de um sistema fiscal regional de referência é particularmente difícil. No entanto, o seu papel em termos de perdas de receitas pode ser considerado reduzido em relação aos impostos acima referidos. A sua inclusão na avaliação regional das despesas fiscais é um objetivo a longo prazo.

28 A maioria dos países introduziu o imposto sobre as sociedades.

29 Tal como no caso do IVA, a desvantagem seria uma despesa fiscal negativa para os países em que a taxa normal é inferior à taxa regional.

## 5. Métodos de avaliação

- a) A avaliação das despesas fiscais basear-se-á certamente no método da perda de receitas, que é o único método atualmente utilizado pelas estruturas responsáveis pelas avaliações nacionais. Este método é simples e bem dominado.
- b) A análise dos efeitos económicos e sociais das medidas de derrogação exigirá:
  - Identificar os objetivos (económicos e/ou sociais) visados por cada medida derrogatória e indicá-los com precisão no inventário dessas medidas;
  - Recolher as informações e os dados necessários para comparar os resultados obtidos com os objetivos iniciais. Por exemplo, para uma isenção de IVA destinada aos pobres, é necessário.

## 6. Fontes de dados para a avaliação regional das despesas fiscais

- a) Para estimar as perdas de receitas, os Estados-Membros utilizarão os dados fiscais provenientes das declarações aduaneiras e fiscais. Na ausência de dados suficientemente pormenorizados, podem utilizar dados macroeconómicos e/ou sectoriais para reconstituir as bases tributáveis retiradas da tributação.
- b) A integração da análise do impacto económico e social nas avaliações nacionais e regionais das despesas fiscais requer o acesso a dados geridos por outros organismos que não os responsáveis pela cobrança de impostos: por exemplo, a Direção do Orçamento, o Instituto Nacional de Estatística, várias agências de desenvolvimento, a Agência de Promoção das Atividades Económicas, as companhias de água, as companhias de eletricidade, etc.

## 7. Estruturas responsáveis pela avaliação das despesas fiscais

A nível da CEDEAO, deve ser criada uma estrutura dedicada à avaliação regional das despesas fiscais. Esta estrutura seria alimentada principalmente pelos relatórios regionais elaborados pelas estruturas específicas de cada Estado-Membro. Recomenda-se a organização de um seminário regional no primeiro trimestre de cada ano para definir o RSF comum.

**A nível nacional**, as estruturas encarregadas das avaliações nacionais das despesas fiscais seriam responsáveis, para além da sua missão habitual, pela realização de avaliações regionais das despesas fiscais. Assim, cada país da África Ocidental produziria uma avaliação regional das despesas fiscais, para além da avaliação nacional. Esta última seria centralizada na estrutura específica da CEDEAO, que seria então responsável pela elaboração do relatório regional de avaliação das despesas fiscais, uma síntese dos relatórios regionais elaborados por cada país.

## **8. Estrutura do relatório de avaliação das despesas fiscais regionais**

O relatório sobre a avaliação regional das despesas fiscais, elaborado com base nos diferentes relatórios nacionais que respeitam as normas regionais (ver ponto 8 infra), deve incluir :

- a) Síntese das avaliações regionais** das despesas fiscais elaboradas para cada país da África Ocidental. Este resumo deve incluir quadros de síntese que abrangem todos os países, bem como uma análise desses quadros. A análise pode ser efectuada por imposto, por beneficiário, por sector de atividade ou por objetivo.
- b) Um inventário, para cada país** e por categoria de imposto, das medidas derogatórias acompanhado do seu objetivo inicial, que é avaliado no relatório regional. No caso do IVA, trata-se das isenções previstas no direito comum, mas também de isenções diversas (ver acima).
- c) Avaliação das despesas fiscais :**
  - Definição do sistema de referência regional para cada imposto ;
  - Recordação do método utilizado para avaliar as despesas fiscais ;
  - Valores das perdas de receitas por tipo de imposto, por beneficiário, por sector de atividade, por objetivo. Resultados apresentados sob a forma de rácios em relação ao PIB e às receitas fiscais;
  - Análise dos resultados a nível regional, com comparações entre países.
- d) Análise dos efeitos económicos e sociais das derrogações:**
  - Recapitulação dos métodos utilizados para avaliar o impacto económico e social das derrogações;
  - Apresentação dos resultados a nível regional;
  - Análise dos resultados a nível regional, com comparações entre países.

## 9. Papel das estruturas nacionais na elaboração do relatório regional sobre a avaliação das despesas fiscais

Cada estrutura nacional elabora um relatório regional sobre a avaliação das despesas fiscais. Este relatório deve incluir as seguintes informações<sup>30</sup>:

### **a) *Apreciação das despesas fiscais objeto da avaliação regional:***

- Inventário das medidas derogatórias e seu objetivo inicial;
- Valores das perdas de receitas por tipo de imposto, por beneficiário, por sector de atividade, por objetivo. Resultados apresentados sob a forma de rácios em relação ao PIB e às receitas fiscais;
- Recordação do método utilizado;
- Análise dos resultados a nível nacional.

### **b) *Análise dos efeitos económicos e sociais das derrogações:***

- Inventário das medidas derogatórias analisadas;
- Revisão dos métodos utilizados para avaliar os efeitos económicos e sociais das derrogações;
- Apresentação dos resultados a nível nacional;
- Análise dos resultados a nível nacional.

## 10. Publicação e distribuição do relatório regional sobre a avaliação das despesas fiscais

A fim de contribuir para a transparência orçamental, o relatório sobre a avaliação regional das despesas fiscais deve ser amplamente divulgado. Para o efeito, o relatório deve ser publicado no sítio Web da CEDEAO. Seria igualmente desejável que fossem organizadas, tanto a nível regional como nacional, atividades de sensibilização dirigidas aos sindicatos, às organizações patronais, aos meios de comunicação social, às organizações de consumidores e à sociedade civil em geral. O objetivo é utilizar a avaliação comparativa para incentivar a convergência regional das políticas de isenção fiscal.

30 Seule la TVA est concernée dans un premier temps.

## C. ANEXO 2 - PROJECTO DE DIRECTIVA RELATIVA À METODOLOGIA DE AVALIAÇÃO DAS DESPESAS



### **SESSÃO ORDINÁRIA DO CONSELHO DE MINISTROS 2022** **PROJECTO DE DIRECTIVA C/DIR 05/12/2022** **RELATIVA À HARMONIZAÇÃO DO MÉTODO DE AVALIAÇÃO** **DAS DESPESAS FISCAIS NOS ESTADOS-MEMBROS DA CEDEAO**

**O CONSELHO DE MINISTROS DA COMUNIDADE ECONÓMICA DOS ESTADOS DA  
ÁFRICA OCIDENTAL**

**TENDO EM CONTA OS ARTIGOS 10º, 11º e 12º** do Tratado da CEDEAO, tal como alterado, que instituem o Conselho de Ministros e definem a sua composição e funções;

**TENDO EM CONTA O ARTIGO 3º** do Tratado Revisto, que define as linhas de ação a empreender pela Comunidade para atingir os seus fins e objetivos;

**TENDO EM CONTA O ARTIGO 5º** do referido Tratado, que reitera o compromisso dos Estados de respeitarem as decisões e os regulamentos da Comunidade;

**TENDO EM CONTA a Diretiva C/DIR.1/05/09** relativa à harmonização das legislações dos Estados membros da CEDEAO respeitantes ao imposto sobre o valor acrescentado;

**TENDO EM CONTA a Diretiva C/DIR.2/06/09** relativa à harmonização das legislações dos Estados membros da CEDEAO respeitantes aos impostos especiais de consumo;

**TENDO EM CONTA a Diretiva C/DIR.1/12/13** que adopta o programa de transição fiscal da CEDEAO;

**CONSIDERANDO** que a aplicação da pauta externa comum da CEDEAO, associada à conclusão de acordos comerciais internacionais e de políticas de liberalização do comércio, conduzirá a uma diminuição considerável dos direitos de importação que não poderá ser compensada apenas pelas medidas de compensação comunitárias;

**CONSIDERANDO** que a harmonização das legislações fiscais dos Estados-Membros é necessária para a realização do mercado comum e que contribuirá igualmente para a coerência dos sistemas fiscais internos, para assegurar a igualdade de tratamento dos operadores económicos na Comunidade e para melhorar o rendimento dos diferentes impostos;

**CONSIDERANDO** que os compromissos assumidos pelos Estados no âmbito das estratégias de luta contra a pobreza, tendo em vista a realização dos Objetivos de Desenvolvimento do Milénio, exigem uma maior mobilização de recursos financeiros;

**CONSCIENTES** da necessidade de reforçar o mercado comum da CEDEAO e de apoiar o crescimento económico nos Estados-Membros da Comunidade, mobilizando simultaneamente os recursos necessários para financiar o desenvolvimento;

**DESEJANDO** dotar os Estados-Membros de instrumentos de gestão fiscal, a fim de melhorar o seu desempenho em matéria de mobilização de recursos fiscais, com vista a reforçar as medidas do programa de transição fiscal empreendido pelos Estados-Membros ;

**CONVENCIDOS** de que é do interesse da Comunidade pôr em prática um programa coerente de reformas fiscais e aduaneiras para a transição da tributação porta-a-porta para a tributação interna, a fim de compensar eventuais perdas de receitas porta-a-porta geradas pela abertura do mercado comunitário e pela conclusão de acordos comerciais internacionais;

**CONVENCIDOS** de que a fiscalidade interna deve permitir a obtenção de receitas, promovendo simultaneamente a competitividade das empresas;

**DESEJA** dotar a Comunidade de uma metodologia harmonizada de avaliação das despesas fiscais comum a todos os Estados-Membros; Na sequência do parecer do Comité de Peritos Estatutários, datado de XXX de outubro de 2022.

## EDICTE :

### ARTIGO 1.º: OBJETIVO

A presente diretiva define os procedimentos de avaliação das despesas fiscais na zona da CEDEAO.

### ARTIGO 2.º: DEFINIÇÕES

Para efeitos da presente diretiva:

«**Administração fiscal**», a estrutura, instituição ou organismo responsável em cada Estado-Membro pela gestão administrativa dos impostos.

«**Comissão**», a Comissão da CEDEAO criada pelo artigo 17.º do Protocolo Adicional A/SP1/06/06, de 14 de junho de 2006;

«**Comunidade**», a Comunidade Económica dos Estados da África Ocidental, cuja criação foi reafirmada pelo artigo 2º do Tratado;

«**Conselho**», o Conselho de Ministros instituído pelo artigo 10.º do Tratado da Comunidade Económica dos Estados da África Ocidental;

«**Estado(s)-Membro(s)**», o(s) Estado(s)-Membro(s) da Comunidade Económica dos Estados da África Ocidental;

«**Presidente da Comissão**», o Presidente da Comissão da Comunidade Económica dos Estados da África Ocidental previsto no artigo 19º do Protocolo Adicional A/SP1/06/06

«**Tratado**», o Tratado Revisto da Comunidade Económica dos Estados da África Ocidental, assinado em Cotonu em 24 de julho de 1993, e todas as suas alterações posteriores;

Uma «**despesa fiscal**» consiste numa perda de receitas fiscais resultante da aplicação de disposições legislativas, regulamentares ou contratuais que derrogam um sistema fiscal de referência (SRT). Estas medidas resultam numa perda definitiva de receitas fiscais.

As despesas fiscais são principalmente imputáveis às seguintes medidas:

- Isenções
- Créditos fiscais
- Reduções de impostos
- Taxas de imposto reduzidas
- Deduções fiscais
- Deduções fiscais

Os «**incentivos fiscais**» são medidas fiscais destinadas a orientar, regular ou promover a atividade económica, ou a encorajar ou desencorajar comportamentos ou atividades consideradas desejáveis ou indesejáveis.

O «sistema fiscal de referência» aqui considerado é o sistema fiscal aplicável a todos os contribuintes ou a todas as operações económicas; indica, para cada imposto, direito ou taxa, a base tributável de referência e a taxa normal de tributação.

### **ARTIGO 3.º: PERIODICIDADE DAS AVALIAÇÕES DAS DESPESAS FISCAIS**

Os Estados-Membros avaliam anualmente as despesas fiscais aplicando a metodologia de avaliação comum aos Estados-Membros. Cada Estado-Membro elabora um relatório nacional que é transmitido à Comissão. A avaliação das despesas fiscais do ano n-1 é efectuada durante o ano n e anexada ao projeto de lei de finanças do ano n+1.

### **ARTIGO 4.º: ÂMBITO DA AVALIAÇÃO DAS DESPESAS FISCAIS**

A avaliação das despesas fiscais diz respeito a medidas que se afastam do sistema fiscal de referência.

### **ARTIGO 5.º: PROCEDIMENTOS DE DETERMINAÇÃO DO REGIME FISCAL DE REFERÊNCIA**

O sistema fiscal de referência para cada imposto, direito ou taxa é adotado pelos Estados-Membros em conformidade com as orientações regionais relativas à legislação fiscal e aduaneira interna. No âmbito da avaliação regional, o sistema fiscal de referência deve ser comum a todos os Estados-Membros.

### **ARTIGO 6.º: MÉTODOS DE AVALIAÇÃO DAS DESPESAS FISCAIS**

1. A avaliação dos custos orçamentais baseia-se no método da «perda de receitas» ou da «perda de rendimentos».
2. O custo orçamental das despesas fiscais é avaliado para cada medida em relação ao sistema fiscal de referência e por tipo de imposto.
3. Os Estados-Membros procedem a uma análise dos efeitos económicos e sociais das despesas fiscais, para além da avaliação orçamental da perda de receitas.

### **ARTIGO 7.º: FONTES DE DADOS PARA A AVALIAÇÃO DAS DESPESAS FISCAIS**

Cada Estado-Membro estabelece um sistema de recolha dos dados necessários para avaliar as despesas fiscais (dados das declarações aduaneiras e fiscais, dados macroeconómicos, dados sectoriais e/ou dados provenientes de outras fontes).

### **ARTIGO 8.º: GRELHA DE AVALIAÇÃO DAS DESPESAS FISCAIS E GRELHA ESPECÍFICA DE CONTROLO DOS INCENTIVOS FISCAIS**

Uma grelha de avaliação das despesas fiscais e uma grelha específica para o acompanhamento dos incentivos fiscais ao investimento são definidas e aplicadas pelos Estados-Membros, a fim de facilitar a harmonização das práticas de recolha, tratamento e análise dos dados relativos às despesas fiscais.



## ARTIGO 9º: ESTRUTURA DO RELATÓRIO DE AVALIAÇÃO DAS DESPESAS FISCAIS

Cada relatório de avaliação das despesas fiscais inclui :

- 1. Definição dos conceitos e revisão da metodologia de avaliação.** Trata-se de definir os principais conceitos, passar em revista o sistema fiscal regional de referência e apresentar a metodologia de avaliação.
- 2. Análise dos resultados da avaliação orçamental.** Enumera as medidas derogatórias, apresenta as medidas avaliadas e as despesas fiscais correspondentes. Sempre que existam dados disponíveis, cada relatório sobre as despesas fiscais apresenta os dados relativos aos três anos anteriores. Os Estados-Membros podem fazer projecções para o ano seguinte.
- 3. A despesa fiscal é analisada por :**
  - Tipo de imposto;
  - Tipos de derrogação;
  - Base jurídica;
  - Objetivos;
  - Categorias de beneficiários;
  - Sectores de atividade;
  - Funções orçamentais ou programáticas para os países que adoptaram o orçamento-programa;
  - Rácios: despesas fiscais em relação às receitas fiscais, despesas fiscais em relação ao Produto Interno Bruto.
- 4. Análise dos efeitos económicos e sociais, quando aplicável.**

## ARTIGO 10º: ESTRUTURAS RESPONSÁVEIS PELA AVALIAÇÃO DAS DESPESAS FISCAIS

- 1. A nível nacional:** cada Estado-Membro cria uma estrutura transversal, dependente do ministério responsável pela política fiscal, que efectua a avaliação das despesas fiscais a nível nacional, segundo uma metodologia comum aos diferentes Estados.
- 2. A nível da CEDEAO:** a Comissão elabora o relatório de síntese com base nos relatórios regionais elaborados por cada Estado-Membro.

## ARTIGO 11º: TRANSMISSÃO, PUBLICAÇÃO E DIVULGAÇÃO DOS RELATÓRIOS DE AVALIAÇÃO DAS DESPESAS FISCAIS

1. O relatório regional de avaliação das despesas fiscais elaborado por cada Estado-Membro é transmitido à Comissão da CEDEAO ao mesmo tempo que a avaliação nacional é transmitida para ser anexada à lei de finanças inicial ou ao orçamento anual.
2. Os Estados-Membros divulgam o seu relatório regional de avaliação das despesas fiscais a todas as partes interessadas, nomeadamente às organizações de empregadores, às organizações de consumidores, à sociedade civil e aos meios de comunicação social.
3. A Comissão da CEDEAO publica no seu sítio Web o relatório de síntese regional sobre as despesas fiscais.

## **ARTIGO 12º: DISPOSIÇÕES FINAIS**

1. A presente diretiva será publicada pela Comissão no Jornal Oficial da Comunidade no prazo de trinta dias a contar da sua assinatura pelo Presidente do Conselho de Ministros. Será igualmente publicada por cada Estado-Membro no seu Jornal Oficial no prazo de trinta dias a contar da sua notificação pela Comissão.
2. Os Estados-Membros adoptarão as disposições legislativas, regulamentares e administrativas necessárias para dar cumprimento à presente diretiva o mais tardar em 31 de dezembro de 2023.
3. As disposições referidas no n.º 1 do presente artigo, tal como adoptadas pelos Estados-Membros, devem incluir uma referência à presente diretiva ou ser acompanhadas dessa referência aquando da sua publicação oficial.
4. Os Estados-Membros comunicam à Comissão da CEDEAO as medidas ou disposições adoptadas para garantir a sua conformidade com a presente diretiva.
5. Os Estados-Membros comunicarão todas as dificuldades encontradas na aplicação da presente diretiva ao Presidente da Comissão, que apresentará um relatório sobre o assunto na reunião seguinte do Conselho de Ministros, o qual, por sua vez, tomará as medidas adequadas para garantir a aplicação da presente diretiva.
6. A Comissão e os Estados-Membros são responsáveis pela aplicação e pelo controlo da presente diretiva.

**DATADA EM ABUJA, ..... 2022**

**Pelo Conselho de Ministros**

**O Presidente XXXXXXX**

## D. APÊNDICE 3 - GRELHA DE AVALIAÇÃO DAS DESPESAS FISCAIS REGIONAIS

O Projeto Matriz Regional PATF foi desenvolvido para harmonizar os métodos de avaliação das despesas fiscais na África Ocidental.

### **HIPÓTESES**

- RSF regional: Diretiva IVA da CEDEAO
- Taxa de referência: Taxa normal em conformidade com a Diretiva IVA da CEDEAO: 18% (seminário de Abidjan, junho de 2022)
- Método de cálculo da perda de receitas: Imposto teórico - Imposto efetivamente pago.

Os principais critérios de harmonização

- Primeiro critério de harmonização: rácio DF/PIB nominal (em %);
- Segundo critério de harmonização: rácio DF/RF (em %);
- Terceiro critério de harmonização: Taxa de avaliação das medidas de derrogação inventariadas (em %) = Número de medidas avaliadas / Número de medidas inventariadas.

**NB:** Disponibilizar a legislação fiscal em vigor (IVA, imposto sobre o rendimento, direitos aduaneiros, etc.).







**ESTRUTURAS QUE BENEFICIAM DE ISENÇÕES FISCAIS E PERSONALIDADES DEMONSTRAÇÃO CONSOLIDADA DOS INCENTIVOS FISCAIS**

(A)	(B)	(C)	(D)	(E)	(F)	(G)	Capacidade de produção		(I)	(J)	(K)	Desempenho financeiro nos últimos três (03) anos			Perdas de receitas fiscais e aduaneiras					Notas: Potencial impacto ambiental									
							Local	Estranho				Atual	Instalado	Co- meço	FIM	Ano 1			Ano 2			Ano 3			Imposto de renda	Receitas aduaneiras	Outros impostos e taxas	Despesas fiscais totais	
Número de encomenda	Código de referência da empresa (associado ao NIF e nome/denominação social não comunicado)	Forma jurídica da empresa	Sector de atividade da empresa	Objetos/principais atividades do projeto	Local	Estranho	Número	Número	Investimento	Ano	Ano	Produtos	Cobranças	Lucro bruto	Produtos	Cobranças	Lucro bruto	Produtos	Cobranças	Lucro bruto	Produtos	Cobranças	Lucro bruto	TVA	Imposto de renda	Receitas aduaneiras	Outros impostos e taxas	Despesas fiscais totais	
1	Libera001	4467888990A	2015	Empresa	Agricultura	Ver Contrato	Número	Número	investimento	Ano	Ano	PM	PM	PM	PM	PM	PM	PM	PM	PM	PM	PM	PM	Quantia	Quantia	Quantia	Quantia	Quantia	
2	Libera002	4566778898B	2018	Negócios individual	Industria	Cf: Convention	Número	Número		Ano	Ano	PM	PM	PM	PM	PM	PM	PM	PM	PM	PM	PM	PM	Quantia	Quantia	Quantia	Quantia	Quantia	

Certificado por:  
 Sobre nome primeiro nome :  
 Designação :  
 Data

## F. APÊNDICE 4 - FASES DO PROCEDIMENTO PARA A AVALIAÇÃO DAS DESPESAS FISCAIS

1. *Criar uma unidade dedicada ao controlo das despesas fiscais*
2. *Determinação da natureza do imposto*
3. *Elaborar uma lista exaustiva de derrogações aos procedimentos aduaneiros e internos para cada imposto, direito ou taxa*
4. *Introduzir a base jurídica*
5. *Preencher a coluna TEC*
6. *Preencher as duas primeiras colunas (referências cronológicas)*
7. *Indicar se a medida derogatória está em conformidade com a diretiva comunitária*
8. *Especificar o tipo de isenção*
9. *Indicar os elementos de base da tributação (natureza dos dados)*
10. *Indicar o âmbito temporal*
11. *Especificar os objetivos da medida de derrogação*
12. *Identificar o sector de atividade em causa*
13. *Identificação dos beneficiários*
14. *Indicar a função orçamental*
15. *Identificar a fonte de dados (estrutura)*
16. *Identificar a fonte dos dados (aplicação informática, outras fontes)*
17. *Criar um sistema para recolher os dados necessários para quantificar as perdas de receitas*
18. *Recolha de dados de diferentes fontes*
19. *Cálculo da perda de receitas fiscais*
20. *Especificar o ano em que a derrogação foi adoptada*
21. *Indicar a situação da ação em relação aos textos de base*
22. *Analisar os dados de acordo com a estrutura do relatório regional*
23. *Redigir e apresentar o relatório de acordo com o esquema exigido.*









