



Marisa Liana de Pina Sequeira **O Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (IRC): comparação entre Portugal e Cabo Verde.**





**Marisa Liana de Pina
Sequeira**

**O Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas
Coletivas (IRC): comparação entre Portugal e Cabo
Verde**

Dissertação apresentada à Universidade de Aveiro para cumprimento dos requisitos necessários à obtenção do grau de Mestre em Contabilidade - Ramo Auditoria, realizada sob a orientação científica do Prof. Dr. Avelino Azevedo Antão, Professor Adjunto da Universidade de Aveiro.



Universidade de Aveiro Instituto Superior de Contabilidade e Administração
2013 de Aveiro

Dedicatória: Em memória da minha mãe.

Ao meu filho, minha inspiração, e as minhas queridas irmãs por estarem sempre presentes em todos os momentos.

.

O Júri

Presidente

Professora Doutora Graça Maria do Carmo Azevedo

Professora Coordenadora S/Agregação, Universidade de Aveiro

Mestre Avelino Azevedo Antão

Professor adjunto, Universidade de Aveiro

Doutor Luís Manuel Dionísio Marques

Professor Convidado, Universidade Católica Portuguesa

Agradecimentos

A todos os meus amigos, em especial a Cláudia Duarte, pelo apoio durante esta etapa;

Aos meus familiares e ao meu namorado pela força durante todo o meu processo académico;

E todos que de alguma forma contribuíram para a realização deste trabalho.

Ao meu Professor Orientador Doutor Avelino Azevedo Antão, pela disponibilidade e orientação durante este período.

Palavras-chave Imposto sobre Rendimento das Pessoas Coletivas (IRC); Imposto único sobre Rendimento (IUR); Portugal (PT); Cabo Verde (CV); Comparação.

Resumo Esta dissertação tem por tema o Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas, cujo objetivo é fazer uma comparação entre Portugal e Cabo Verde. Cabo Verde é um país que tem vindo a sofrer diversas mudanças nas mais diversas áreas, com principal destaque para a intensificação das relações económicas e comerciais com outros países principalmente com Portugal. Desde há muitos anos que estes dois países têm celebrado acordos no sentido de melhorar o relacionamento entre eles e “abrir caminho” para diversas transações. As empresas portuguesas que direta ou indiretamente tem relações com Cabo Verde são em número 2800, e 45% do total das importações cabo-verdianas são oriundas de Portugal. É neste sentido, e não só, que se torna importante fazer uma comparação entre o imposto sobre o rendimento das sociedades - pessoas coletivas - nestes dois países e os efeitos, caso existam, na contabilidade resultante das divergências encontradas.

Keywords

Corporate Income Tax (IRC); Single Tax on Income (IUR); Portugal (PT); Cape Verde (CV); Comparison.

Abstract

This thesis deals with the Income Tax on legal entities, whose goal is to make a comparison between Portugal and Cape Verde.

Cape Verde is a country that has undergone several changes in several areas, with primary emphasis on enhancing economic and trade relations with other countries, especially with Portugal. For many years these two countries have closed agreements to improve the relationship between them and "make way" for various transactions. Portuguese companies that directly or indirectly have relations with Cape Verde are in number of 2800, and 45% of total Cape Verdean imports are from Portugal.

This is why it becomes important to make a comparison between the tax on corporate income – legal entities – in these two countries and the results, if any, subsequent from divergences in accounting.

Índice Geral

Siglas e Abreviaturas	iii
Lista de Tabelas.....	v
Lista de Figuras:.....	v
1. Introdução	1
2. Revisão da Literatura	4
3. Diferenças e Semelhanças entre o Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas entre Portugal e Cabo Verde.....	17
3.1. O Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas em Portugal (IRC).....	17
3.1.1. Determinação do Lucro Tributável das Sociedades em Portugal.....	23
3.2. O Imposto Único sobre Rendimento em Cabo Verde (IUR).....	27
3.2.2. Determinação da Matéria Coletável em Cabo Verde	33
3.3. Diferenças e Semelhanças entre o IRC e o IUR	37
4. Os efeitos na Fiscalidade resultantes das diferenças Contabilísticas nos dois Países	41
4.1. Os efeitos da introdução do SNCRF na elaboração das contas nas empresas Cabo Verdianas.....	41
4.2. A divergência na contabilização dos gastos e rendimentos nos dois países.....	50
4.2.1. Ilustração Prática (Exemplo Académico).....	54
5. Conclusão	62
6. Bibliografia	64

Siglas e Abreviaturas

ADT - Acordo para evitar a Dupla Tributação

AF - Autoridades Fiscais

B.O - Boletim Oficial

BM - Banco Mundial

CGT - Código Geral Tributário

CMC - Comissão de Normalização Contabilística

CRP - Constituição da República Portuguesa

DGCI - Direção Geral das Contribuições e Impostos

DL - Decreto Lei

FMI - Fundo Monetário Internacional

IASB - *International Accounting Standards Board*

IFAC - *International Federations of Accountants*

IRC - Imposto sobre Rendimento da Pessoas Coletivas

IRS - Imposto sobre Rendimento das Pessoas Singulares

IUR - Imposto Único sobre Rendimento

OCDE - Organização para Cooperação e Desenvolvimento

OPACC - Ordem Profissional dos Auditores e Contabilistas Certificados

PCGA - Princípios Contabilísticos Geralmente Aceites

PNC - Plano Nacional de Contas

PRM - País de Rendimento Médio

RIUR - Regulamento do Imposto Único sobre Rendimento

SNCRF - Sistema de Normalização Contabilística e de Relato Financeiro

Lista de Tabelas

Tabela 1 – Taxas Liberatórias	28
Tabela 2 - Apresentação do SNCRF e dos seus objetivos	44
Tabela 3 - Resolução IRC - Modelo 22.....	56
Tabela 4 - Resolução pelo Modelo IB – Cabo Verde	59

Lista de Figuras:

Figura 1. Diagrama de Tributação em IRC (caso português): Adaptado de Rocha (2007).	25
Figura 2 - Excerto Mod. 22	50
Figura 3 - Apuramento do lucro tributável – Cabo Verde.....	53

1. Introdução

Os impostos representam uma das principais fontes de financiamento do Estado, são prestações devidas pelos cidadãos ao Estado não tendo qualquer caráter punitivo ou contratual. A reforma fiscal de 1988 instituiu, entre outros, o Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (IRC), cujo código de tributação entrou em vigor em Portugal no ano de 1989 com incidência sobre o rendimento das pessoas coletivas, entre as quais se contam as empresas que se constituem em forma de sociedades.

Este imposto tem por base o lucro das sociedades civis sob forma comercial e das demais entidades que são consagradas no artigo 3.º do Código do IRC (CIRC).

O crescente aumento das empresas que usam a Fiscalidade como fator de competitividade no atual contexto de globalização e internacionalização das empresas tornou a gestão mais complexa requerendo que esta, a fiscalidade, influencie de forma a garantir a eficiência e eficácia empresarial.

É neste contexto que surge a necessidade de conhecer a política fiscal de diferentes países por forma a conseguir eventuais ganhos estratégicos de sinergia aproveitando as múltiplas localizações geográficas.

Atualmente, Cabo Verde é um país que goza de uma consolidada estabilidade sociopolítica, e cambial que faz com que transmita credibilidade junto dos Governos, empresas e instituições financeiras internacionais. A sua privilegiada situação geográfica o coloca nas rotas de acesso de principais mercados internacionais o que deriva em múltiplos acordos de comércio celebrados com diversos países da União Europeia, nomeadamente com Portugal.

Diversas iniciativas nas áreas da indústria, da construção civil, do comércio, da cultura e principalmente do turismo, têm permitido a penetração de Cabo Verde no mercado mundial. A isto junta-se as reformas estruturais, tendentes à liberação do mercado, ao desenvolvimento do setor privado e à promoção do investimento externo, enquanto elementos socioeconómico do país, criaram um ambiente favorável ao investimento direto externo, justificando a criação de todo um conjunto de dispositivos legais para facilitar aos investidores, nacionais e estrangeiros, a instalação no país, num ambiente saudável e competitivo.

Em termos fiscais existe em Cabo Verde, à semelhança de Portugal, um imposto que também incide sobre o rendimento, designado por Imposto único sobre o Rendimento (IUR) que difere em primeira linha do IRC pelo fato de não existir uma separação entre o Código do Imposto sobre o rendimento das Pessoas Coletivas (CIRC) e Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (CIRS), isto é, como já o próprio nome diz o imposto existente em Cabo Verde é único, engloba tanto as pessoas coletivas como as pessoas singulares. A

realidade cabo-verdiana é mais fechada, desta forma o Código do IUR é menos extensivo do que o Código do IRC, sendo as bases do IUR aprovadas pela Lei n.º 127/IV/95 de 26 de Junho.

A escolha deste tema teve por trás uma motivação pessoal. Confesso que primeiramente o que me chamou a atenção foi o fato de se relacionar com Cabo Verde, país do qual sou natural, no entanto é também uma grande oportunidade de ficar a conhecer o Sistema Fiscal de Cabo Verde uma vez que efetuei os meus estudos cá, em Portugal, e pouco ou nada conheço acerca do Sistema Fiscal cabo-verdiano. Será então uma oportunidade de ficar a conhecer o Sistema Fiscal do meu país e transmiti-lo a outros que assim como eu não possuem conhecimento acerca desta matéria.

Neste contexto, o escopo deste trabalho tem por objetivo concreto fazer uma comparação entre o Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas de Portugal e Cabo Verde na data de 31 de Dezembro de 2012, cumprindo os seguintes objetivos de investigação:

- Analisar primeiramente os Códigos Fiscais dos dois países focando nos Impostos Sobre o Rendimento das Sociedades e em trabalhos/investigações sobre o assunto desenvolvidos nos últimos anos; e
- Verificar os efeitos na Contabilidade resultante das implicações fiscais nos dois países.

Para além deste capítulo introdutório, este trabalho está estruturado por mais 4 capítulos. No capítulo 2 é apresentada a revisão da literatura, isto é, uma abordagem teórica acerca do imposto no seu todo e em particular do IRC, bem como as contribuições teóricas e empíricas de diversos autores para o estudo. O capítulo 3 destina-se ao “coração” do trabalho, nele é feito um estudo acerca do imposto sobre o rendimento nos dois países e também demonstradas as principais diferenças e semelhanças entre eles. Posteriormente, no capítulo 4 é analisado o efeito que estas divergências produzem na contabilidade dos dois países, bem como os efeitos que a introdução do Sistema de Normalização Contabilística e de Relato Financeiro (SNCRF) em Cabo Verde teve nas contas das empresas cabo-verdianas. Para maior compreensão das diferenças relativas ao imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas foi elaborada uma ilustração prática onde se pode verificar com mais clareza tais divergências.

Por último, o capítulo 5 é dedicado às conclusões do nosso trabalho, e o capítulo 6 à bibliografia consultada.

2. Revisão da Literatura

A tributação do rendimento das pessoas coletivas é um tema no Sistema Fiscal português bastante abrangente e requer um estudo aprofundado do Código do Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (CIRC) e da legislação em vigor a ela associada.

Em Portugal com a reforma dos anos 60, a tributação do rendimento das pessoas coletivas foi estabelecida em termos substancialmente análogos ao das pessoas singulares, com diferenças significativas no domínio da contribuição industrial e do imposto complementar. Graças à reformulação do imposto sobre a indústria agrícola, que nunca chegou a ser aplicado, ficaram criadas as condições para a introdução de um imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas (Decreto-Lei n.º 159/2009, de 13 de Julho).

Em Portugal a noção do rendimento vem refletida no CIRC, donde se adotou um conceito mais extensivo através da chamada Teoria do Incremento Patrimonial, isto é, adotar para a base do imposto o lucro, definido como a diferença entre o património líquido no fim e no início do período de tributação. Desta forma, alarga-se o âmbito da preocupação, tentando dar um tratamento equitativo a diferentes situações, que por automaticamente incluir na sua base não tributável certos ganhos – como os subsídios não destinados à exploração ou as indemnizações – que pelo menos em partes não eram tributados.

Este alargamento teve como uma das consequências a inclusão no mesmo das mais-valias e menos-valias realizadas.

O CIRC foi criado pelo Decreto-Lei (DL) n.º 444 – B/88, de 30 de Novembro e entrou em vigor no dia 1 de Janeiro de 1989 originando assim a extinção da "*Contribuição Industrial, do Imposto sobre a Indústria Agrícola, do Imposto de Mais - Valias, da Contribuição Predial, do Imposto de Capitais, do Imposto Complementar e do Imposto de Selo Constante da verba 134 da Tabela Geral de Impostos de Selo*".

As receitas públicas mais significativas do ponto de vista quantitativo e qualitativo são as receitas tributárias, nos modernos sistemas de economia de mercado. Segundo Franco (1997: 58) estas receitas encontram o seu fundamento na existência de um "dever genérico de cobertura de encargos públicos".

Citando o artigo 103.º, n.º 1 da Constituição da República Portuguesa (CRP): "*o sistema fiscal visa a satisfação das necessidades financeiras do Estado e outras entidades públicas e uma repartição justa dos rendimentos e da riqueza*", vê-se que o Estado precisa efetuar despesas para satisfazer as necessidades coletivas dos seus utentes. Assim sendo, torna-se necessário que a atividade financeira do Estado se debruce na obtenção de meios como forma de financiar estas necessidades coletivas, bem como a coordenação entre estes recursos e as necessidades a satisfazer. Segundo Lopes (2008: 25) o objetivo da cobrança de impostos é a

obtenção de receitas necessárias ao financiamento das despesas do setor público. Desta forma, a imposição fiscal representa uma transferência de recursos, individual ou coletivo para o Estado.

A CRP para além de ter enunciado as finalidades do Sistema Fiscal também instituiu a própria base do sistema, fazendo referência aos quatro impostos que seriam a base do sistema fiscal. Estes seriam o IRS e o IRC que incidiam sobre o rendimento, o imposto sobre sucessões e doações (Imposto sobre Património) e um sobre o consumo. No entanto, as diretivas da Constituição “chocaram” com o sistema de impostos vigentes. A referência expressa ao imposto sobre o rendimento pessoal, único e progressivo e a tributação separada do rendimento das empresas apontavam para um Sistema Fiscal semelhante aos das modernas democracias industriais. Desta forma a constitucionalização do sistema tornou-se num forte motivo para a reforma.

A designação conferida ao IRC dá desde logo, uma ideia sobre o respetivo âmbito da sua aplicação. Este incide sobre todas as pessoas coletivas de direito público ou privado com sede ou direção efetiva em território português e caracteriza-se por ser direto, estadual, periódico e proporcional. É direto porque incide sobre o rendimento das pessoas coletivas, é estadual porque o sujeito ativo é o Estado, é periódico porque a declaração de rendimentos é referente ao resultado obtido em determinado ano e é proporcional porque a taxa do imposto é sempre a mesma. No entanto, o IRC não representa apenas o culminar de uma tendência de evolução que se foi desenhando no domínio do Sistema Fiscal anterior. Com efeito, ao proceder-se de uma reformulação geral da tributação do rendimento ficaram criadas as linhas orientadoras do IRC, nomeadamente as referentes ao alargamento da base tributável, a moderação dos níveis de tributação e a necessária articulação entre o IRS e o IRC.

A CRP não refere explicitamente o IRC, porém estabelece no n.º 2 do art. 104.º que “a tributação das empresas incide fundamentalmente sobre o seu rendimento real”, isto é, aponta para a tributação do lucro real, como princípio.

A primeira forma de impostos de acordo com Martins (2009: 31), remonta a antiguidade. Durante as guerras, as comunidades derrotadas ficavam sujeitas ao pagamento de uma contribuição à comunidade vencedora. Essa contribuição era imposta unilateralmente pela comunidade vencedora com o fundamento que pelo seu pagamento a comunidade derrotada podia continuar a usufruir dos seus bens e terras. Em Portugal também a primeira forma de imposto visava à arrecadação de dinheiro para a batalha contra a Espanha. Este imposto criado chamava-se “a décima”, pois tributava uma décima parte dos rendimentos, e tendo em conta que o mesmo se destinava à defesa do Reino, chamou-se “décima militar” (Cimourdain de Oliveira, 1989: 5). Com uma taxa uniforme de 10%, a “*décima*” abrangia os rendimentos prediais, de capitais, ofícios e rendas. Este imposto era dividido em categorias, nas quais se

encontravam as raízes de quase todos os impostos periódicos portugueses (Rocha: 2007). A décima constitui pela sua globalidade, um antecedente histórico do IRS e do IRC.

Segundo Teixeira (1985: 36) o imposto é uma prestação pecuniária efetiva, de pagamento coercivo com carácter unilateral e definitivo, em geral não consignados a nenhum tipo de utilizações, sendo uma prestação devida ao Estado, estabelecida por lei sem carácter de sanção, tendo como objetivo a realização de fins públicos. Sanches (2007: 22) refere que definir imposto não é tarefa fácil como vem demonstrando a doutrina. O imposto é uma das espécies tributárias criadas por lei e está sujeito ao princípio da legalidade. Nabais (2008: 11) define o imposto com base em três elementos, “um elemento objetivo, um elemento subjetivo e um elemento teológico ou finalista”. No contexto objetivo, o imposto é uma prestação pecuniária, unilateral, definitiva e coerciva. Enquanto elemento subjectivo, o imposto é uma prestação com as características objectivas acima referidas, exigida a detentores (individuais ou colectivos) de capacidade contributiva (*ability to pay*) a favor de entidades que exerçam funções ou tarefas públicas. E enquanto elemento teológico reside no fato do imposto ser exigido pelas entidades que exerçam funções públicas, para a realização destas funções, sem ter carácter sancionário.

Esta é a orientação partilhada por países cuja contabilidade é predominantemente fiscalista, como o caso de Cabo Verde e em parte de Portugal, onde o sistema de tributação sobre o rendimento das empresas é ainda carente de reformas de modo que o país possa acompanhar o desenvolvimento do setor económico.

De acordo com a *Statement of Financial Accounting Concepts (SFAC) nº 6 – Elements of Financial Statements*, os impostos sobre o rendimento devem ser considerados como um custo do exercício, pois a sua contabilização e o seu reconhecimento resultam em diminuições de ativos ou aumentos de passivos e não numa distribuição aos seus detentores, de modo que a informação financeira, económica e monetária apresentada pelas demonstrações financeiras possa ser a mais verdadeira, contribuindo assim para a diminuição das incertezas em relação ao futuro.

Mas para alguns autores, o efeito fiscal das várias operações, calculado sobre o resultado líquido, não é nem custo nem distribuição de resultados, mas sim uma medida de correlação que trata dos ajustamentos entre os vários itens da demonstração dos resultados e que estes mesmos efeitos devem ser relatados nestas demonstrações de resultados do período em que estas operações ocorreram.

Assim, pode-se dizer que o imposto tem por conteúdo um dever de prestar que surge pela simples verificação de um fato previsto na lei, dando origem a uma relação jurídica tributária.

O pagamento do imposto deve respeitar assim os princípios constitucionais da generalidade, e deve respeitar a capacidade contributiva do contribuinte de forma a ser definida como tal.

“ (...) o imposto não se paga pelas coisas, mas sim pelas pessoas; são as pessoas que desfrutam dos serviços do Estado. O Estado existe não para criar vantagens ou benefícios para as coisas inanimadas, mas sim para os membros de uma determinada sociedade política” (Saíz, obra citada, pag. 13). Fazendo uma interpretação extrema desta afirmação dá-se a entender que as sociedades comerciais, em si mesmas consideradas, não deveriam ser tributadas, mas sim as pessoas físicas que as detêm (seja qual for a forma) e beneficiam dos rendimentos por ela gerado.

O Código de Imposto sobre o rendimento já foi alvo de inúmeras alterações e reformas ao longo do século XX, no entanto a primeira reforma fiscal mais relevante já remonta o ano de 1922 com a sistematização jurídica das normas reguladoras dos principais impostos exigidos pelo Estado aos cidadãos e com a criação de um imposto global e pessoal para tributar a totalidade dos rendimentos reais dos contribuintes. Esta reforma ficou conhecida como a Reforma de Portugal Durão e, no entanto, foi condenada ao fracasso devido a incompatibilidade que se verificou entre o nível do desenvolvimento do país e as exigências de uma fiscalidade evoluída. Em 1929 surgiu uma nova reforma, a Reforma de Oliveira Salazar, que suspendeu a tributação pelo rendimento real dos contribuintes e instituiu a tributação pelo rendimento normal e visou estabelecer ordem e simplicidade nas relações entre a Administração Fiscal e os contribuintes.

Para responder essencialmente as necessidades do desenvolvimento industrial, nos anos sessenta foram introduzidas novas alterações no Sistema Fiscal português, denominada a Reforma dos anos sessenta. Esta alteração defendia, ao contrário da legislação anterior, que a tributação deveria atingir rendimentos reais e não rendimentos normais. Esta reforma focalizou-se nos impostos sobre o rendimento, tendo sido estabelecido como objetivo a criação de um imposto único e pessoal. Mas, apesar desta intenção, o sistema que resultou foi um sistema misto constituído por um conjunto de impostos reais e parcelares. Entre os anos sessenta e oitenta ocorreram algumas modificações na generalidade dos impostos existentes, mas foi essencialmente a década de oitenta que se verificaram as maiores alterações no Sistema Fiscal português e que determinaram o atual Sistema Fiscal.

Antes da reforma Fiscal de 1988/99, a tributação dos rendimentos era muito rigoroso em Portugal, bem como em diversos outros países desenvolvidos, pois, acontecia que os rendimentos empresariais estavam sujeitos a “dupla tributação económica”, isto é, eram tributados quando alcançados nas sociedades e, depois, quando distribuídos aos sócios. Ainda hoje assim acontece, mas já existem muitos casos de eliminação ou atenuação desta dupla tributação.

A reforma Fiscal de 1988 instituiu, entre outros, dois impostos sobre o rendimento, o Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS) e o Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (IRC). O IRS surgiu com o objetivo de tributar, de uma forma global e

personalizada, o rendimento das pessoas singulares enquanto o IRC tinha como objetivo tributar o lucro real das pessoas coletivas. Com esta reforma pretendeu-se melhorar a eficiência económica, a realização da justiça social e a simplificação no cumprimento dos deveres tributários. Esta reforma teve por designação “Reforma Comunitária”, resultante da entrada de Portugal na União Europeia (UE, ex. CEE).

O preâmbulo do DL 232/84, de 12 de Junho, que instituiu a Comissão da Reforma Fiscal explica as razões que levaram a tais reformas. As razões são essencialmente as seguintes:

- A degradação do Sistema Fiscal em vigor, resultante da reforma dos anos sessenta, e a consciência de que realmente esse sistema atravessava uma grande crise.

As características tão desejáveis da equidade, eficiência e simplicidade tinham sido substituídas pelas da iniquidade, ineficiência e complexidade, levando que o Sistema Fiscal em Portugal fosse em muitos casos o antítese daquilo que devia ser. As próprias características do sistema eram as que contribuíam para a sua iniquidade, pois contribuíam para que as cargas fiscais aplicadas a pessoas com rendimentos idênticos fossem diferentes, verificando-se assim a desigualdade horizontal. A complexidade e ineficiência do Sistema eram geradas pelos inúmeros impostos existentes e a sobrecarga dos contribuintes no cumprimento das obrigações fiscais inerentes, bem como os elevados custos gerados na administração de impostos que proporcionavam fracas receitas fiscais.

- A necessidade de adaptar o Sistema Fiscal a modelos mais condicentes com o desenvolvimento económico-social do país e com a sua integração europeia.

Um dos passos que sem dúvida teria de ser dado era a modernização do Sistema Fiscal português, especialmente de acordo com as principais tendências internacionais, sob pena do mesmo se tornar num exemplo de arcaísmo e, conseqüentemente, contribuir para a fuga de investimentos e de recursos humanos qualificados para países com Sistemas Fiscais mais atrativos.

- A inconformidade com os princípios inconstitucionais.

O IRC teve na verdade um papel marcante na evolução do Sistema Fiscal português, pois estabeleceu a opção definitiva pela tributação das pessoas coletivas através do seu lucro real, determinado segundo a contabilidade.

Em Cabo Verde à semelhança do que se passou em Portugal, o Sistema Fiscal foi vítima de inúmeras alterações com o objetivo de obter um Sistema Fiscal mais justo e equitativo. Pode-se dizer que estas transformações ocorreram em três principais fases:

- ✚ 1.ª Fase – 1901 a 1963;
- ✚ 2.ª Fase – 1963 a 1992;
- ✚ 3.ª Fase – 1992 a presente data.

Em 1901 deu-se o início da história fiscal Cabo Verdiana com a introdução do regulamento da Fazenda Pública Colonial Portuguesa. A natureza jurídica do referido regulamento fez com que o Sistema Fiscal de Cabo Verde, na sua primeira fase, fosse caracterizado como um Sistema Fiscal parcelar devido ao fato de na sua constituição se encontrar vários impostos cedulares. Através deste regulamento houve a aprovação de muitos outros regulamentos, criando e atualizando alguns diplomas, tais como a contribuição predial, as contribuições de juros, o imposto industrial, os impostos sobre sucessões e doações e imposto de sisa, o imposto de selo e o imposto de defesa. Tal fato também ocorreu em Portugal.

Em 1963 deu-se o início efetivo da segunda fase, com introdução de 3 diplomas no Sistema Fiscal do país. Foi neste período que se alargou a base tributária da contribuição industrial e foram introduzidos os impostos profissionais e o imposto complementar. O imposto profissional foi introduzido através do Diploma legislativo n.º 1543 de 12/06 de 1963 e tinha por incidência o rendimento do Trabalho / Rendimento dos trabalhadores por conta de outrem. O Diploma legislativo n.º 1542 de 12/06/1963 introduziu a contribuição industrial que incidia sobre o rendimento das pessoas singulares que exercem comércio, indústria, arte ou ofício e demais atividades na tabela geral de indústria. Por último o Diploma legislativo n.º 1545 de 12/06/1963 veio introduzir o imposto complementar sobre o rendimento com incidência sobre o rendimento das pessoas singulares e coletivas passíveis das contribuições industriais, de juros, prediais e de impostos profissionais e de capital. Foi ainda durante esta época que o país se tornou soberano com a conquista da independência em 1975. Com a independência houve novamente a necessidade de fazer algumas alterações no Sistema Fiscal com o propósito de torná-lo mais próximo daquilo que se podia esperar de um país soberano. Assim, os três regulamentos criados nesta fase sofreram diversas alterações consideradas necessárias perante a nova realidade do país. Foi também durante esta época, mais precisamente no ano de 1984 que se deu a aprovação do Plano Nacional de Contabilidade (PNC), que convém aqui realçar, pois apesar de ser um plano de utilidade para a contabilidade das empresas, este fato afeta de certa forma o Sistema Fiscal do país na medida em que também altera o processo de tributação das empresas (Lopes, 2009).

Dadas as circunstâncias foi necessário que as autoridades no âmbito do II Plano de desenvolvimento consagassem um programa de reforma no Sistema Fiscal, dando início assim a terceira fase. Com a referida reforma efetivou-se uma reestruturação profunda no Sistema Fiscal com o objetivo de regularizar a entrada de receitas no cofre do Estado a fim de suportar as despesas públicas do país e implementar um sistema tributário mais justo e igualitário (Lopes, 2009). Para alcançar tais objetivos foram estatuídos alguns princípios considerados necessários para o bom funcionamento do sistema, tais como:

- ❖ Princípios gerais do Sistema Fiscal Cabo Verdiano, artigo 96º e 97º da Constituição da República em 1992;
- ❖ Princípio de legalidade tributária;
- ❖ Princípio de não retroatividade da Lei Fiscal;
- ❖ Proibição do alargamento da base de incidência;
- ❖ Proibição do agravamento das taxas do imposto no mesmo exercício financeiro;
- ❖ Princípio Geral Tributário, Código Geral Tributário Lei n.º 37/IV/92 de 28 de Janeiro e Código de Processo Tributário Decreto-Lei n.º 19/93 de 29 de Março.

As reformas ocorridas no âmbito do Sistema Fiscal cabo-verdiano foram necessárias, uma vez que as práticas fiscais foram se tornando obsoletas em relação às novas necessidades da sociedade que iam surgindo, passando por diversas fases consideradas importantes e necessárias. A caracterização do Sistema Fiscal Cabo Verdiano que hoje se pode fazer não será o mesmo do de há vinte anos e muito menos do período que se deu o início ao Sistema Fiscal. Juntamente com o desenvolvimento da sociedade civil cabo-verdiana houve também o desenvolvimento da forma de o estado financiar as suas despesas.

Assim, o Sistema Fiscal de Cabo Verde é constituído atualmente por diversas modalidades de impostos, no entanto, de uma forma resumida podemos classificar esta modalidade em três pilares, onde temos os Impostos Diretos, os Impostos Indiretos e os Impostos parafiscais.

Lopes (2009) demonstrou, por meio de uma reconstituição do Sistema Fiscal de Cabo Verde, que Portugal ao definir em 1901 um Sistema Fiscal para Cabo Verde introduziu vários impostos cedulares tornando o Sistema Fiscal do Arquipélago em um sistema parcelar. Deu-se também a perceber com a mesma referência que o Sistema Fiscal introduzido foi se tornando ao longo do tempo muito pesado, vulnerável e burocrático dando origem à evasão e fraudes fiscais.

Tendo em consideração a necessidade de se ter um Sistema Fiscal mais justo e igualitário foi necessário a criação de um Imposto Único sobre o Rendimento e sobre o Património.

O imposto único surgiu na sequência da preocupação em transformar um Sistema Fiscal parcelar em um Sistema Fiscal unitário. Ao deixar de ser um Sistema Fiscal parcelar ou cedular, o Sistema Fiscal de Cabo Verde passou a ser um sistema mais justo, mais eficiente e mais simples, possibilitando maior facilidade no cumprimento dos deveres tributários e menor possibilidade de evasão e fraudes fiscais (Lopes, 2009).

É neste contexto que surge a Lei n.º 127/IV/95, de 26 de Junho, publicada na 1ª série do Boletim Oficial (B.O) n.º 20 e, regulamentado pelo DL n.º 1/96, de 15 de Janeiro, publicada na 1ª série do B.O n.º 1, que cria o IUR. No DL que regulamenta o IUR engloba também um conjunto de impostos (profissional, industrial e complementar) e normas de tributação dos rendimentos das pessoas singulares e coletivas. Neste mesmo DL estão definidas as bases de

tributação dos rendimentos dos contribuintes e as atividades sujeitas a isenções do IUR, bem como os donativos, as cobranças e o pagamento do IUR.

No art. 2º do Regulamento do IUR (RIUR) encontra-se determinado quais os sujeitos do IUR, onde se insere as pessoas singulares residentes no território Cabo Verdiano ou então aqueles que mesmo não residindo no território Cabo Verdiano nele obtenham rendimento, e as empresas definidas fiscalmente nos termos do referido regulamento. Tanto as pessoas singulares como as empresas devem ser tributadas tendo em conta os princípios gerais de tributação definidas legalmente.

De acordo com o n.º 1 do art.º 4º do Código Geral Tributário (CGT) por meio da tributação pessoal pretende-se minimizar as desigualdades entre as pessoas singulares e na tributação das empresas segundo o n.º 2 do art.º 4º do CGT vigora o princípio de que a tributação deve incidir sobre o rendimento real das empresas. Dependendo do sujeito passivo em consideração para a determinação da matéria coletável assim será o método de tributação que segundo o art.º 13º do RIUR podem ser:

- ✚ Método Declarativo,
- ✚ Método de Estimativa,
- ✚ Método de Verificação.

Em concordância com o art.º 13.º do RIUR “o método declarativo e o método de estimativa são aplicáveis à tributação pessoal” e “o método de verificação é da exclusividade da tributação das empresas”.

Cabe realçar que o Orçamento de Estado de 2011 veio fazer uma importante alteração no IUR das pessoas singulares, que deixa de ser calculada com base na estimativa passando a ser calculada com base na declaração do sujeito passivo. Na verdade, desde a introdução do IUR que era suposto que o contribuinte fosse tributado desta forma, mas, no entanto nunca aconteceu. Optou-se pela via mais rápida e cómoda para a Administração Fiscal: a aplicação da tabela dos mínimos para atividade comercial ou industrial.

“Passa a haver um único método de declaração e é com base nessa declaração que é estabelecido o imposto que deve pagar, partindo do princípio que o cidadão é sério e declara os seus rendimentos reais. Mas devo lembrar que há, neste momento, uma forte interligação entre as várias entidades que nos permite ter um controle sobre as diversas situações e dados facultados”, repara Janira Hopffer Almada (citada por A Semana Online).

Embora o Sistema Fiscal fosse implementado em Cabo Verde no ano de 1901, até o ano de 1984, não havia uma única empresa que produzisse as suas informações financeiras com base num normativo contabilístico, dado a inexistência de um. Tal fato fez com que as empresas até este período não fossem tributadas pelo seu rendimento real. Assim foi introduzido em 1984 o

PNC, com o intuito de tornar o Sistema Fiscal Cabo Verdiano num sistema mais atualizado em relação às necessidades de desenvolvimento do país, o PNC foi criado pelo DL n.º 4/84 de 30 de Janeiro e posteriormente revogado em 2008 pelo DL 5/2008 de 5 de Fevereiro. A partir desta data, 1984, a utilização do PNC nas empresas públicas, privadas e de capitais públicos tornou-se obrigatório. No entanto nas empresas privadas este normativo teve a sua efetividade no ano de 1985. Assim *“deu-se o início à criação de um instrumento que permita avaliar fiscalmente o património da empresa”* (Moniz, 2011, pag. 45).

Apesar das empresas passarem a dispor de um mecanismo que permitisse que a sua tributação fosse sobre os seus rendimentos reais, elas não tinham a seu dispor uma entidade competente que pudesse averiguar a veracidade das suas matérias coletáveis. Tendo em conta este fato o governo criou em 1992, por meio da publicação da sua orgânica no B.O n.º 22 de 5 de Junho de 1992, a Direção Geral de Contribuições e Impostos (DGCI), que como serviço do Ministério das Finanças tinha por função principal executar as políticas fiscais definidas pelo governo.

Com a criação de uma entidade para averiguar a veracidade da matéria coletável, houve a necessidade de criação de uma outra entidade capacitada para a própria determinação da matéria coletável junto das empresas. Assim no mesmo ano em que foi criada a DGCI foi também criada o Regime de Técnicos de Contas através do DL n.º 37/92 de 16 de Abril.

Com a ocorrência dos acontecimentos acima mencionados traçou-se as principais linhas para que a tributação pelo método da verificação em Cabo Verde se efetivasse a par das informações contabilísticas, isto é, sobre o rendimento real das empresas.

Posteriormente a estes acontecimentos, a ocorrência de mais dois fatos vieram incrementar o processo de tributação das empresas através do método de verificação. Em 1995 foi criado por via do DL n.º 127/IV/95, de 26 de Junho, o RIUR, onde no arts. 24º a 53º abordam especificamente questões relacionadas com a determinação da matéria coletável pelo método da verificação.

Mais tarde, no início de 2009 implementou-se o Sistema de Normalização Contabilística e de Relato Financeiro (SNCRF). Este normativo trouxe de alguma forma certas mudanças na determinação da matéria coletável pelo método de verificação, pois, com a introdução deste normativo em Cabo Verde as empresas passaram a produzir as informações com base em normas exclusivamente contabilísticas, deixando de lado as interferências de normas fiscais nas práticas contabilísticas.

No entanto, é importante salientar que até o presente momento, o RIUR que foi criado no período que vigorou o PNC, continua a ser utilizado pelas empresas, sem, no entanto sofrer as devidas atualizações, demonstrando que o regulamento fiscal que serve de base para a

determinação da matéria coletável não se encontra atualizado em conformidade ao novo normativo contabilístico.

Uma das questões que por vezes se coloca é o porquê de se tributar as sociedades e demais pessoas coletivas, pois se considerarmos que só deve existir imposto havendo capacidade contributiva, que é condição e parâmetro da tributação, esta questão pode ser formulado da seguinte forma: têm as pessoas coletivas *capacidade contributiva*? (Morais, 2007, p. 5) .

A resposta a esta questão não é unânime devido ao fato de não se poder determinar com rigor quem efetivamente suporta o encargo económico do imposto. À primeira impressão parece ser os sócios, que por força do pagamento feito veriam reduzido o montante dos seus lucros. Mas também há que admitir a possibilidade de as empresas procederem à *repercussão* do imposto que pagam para montante (mantendo os salários dos seus trabalhadores a níveis que permitam a existência de um determinado lucro mesmo após o pagamento do imposto), quer para jusante (incorporando parte ou todo imposto no preço dos bens e serviços que vendem).

Não obstante, o certo é que as pessoas coletivas são titulares de bens e rendimentos, têm riqueza própria, que pode ser (e é), objeto de tributação autónoma, na sua própria pessoa. Daí pode-se concluir que a natureza das pessoas coletivas não é incompatível com o dever de pagar impostos e este deve ser testado pelo princípio da capacidade contributiva.

A tributação do rendimento das pessoas coletivas acontece na generalidade dos Sistemas Fiscais, e embora existam países onde o seu peso é muito baixo, nenhum considerará, seriamente, a possibilidade da sua eliminação. Segundo Moraes, 2007, este imposto é bem aceite pela generalidade dos cidadãos, e apresenta até algumas razões para a sua existência.

Uma das razões é que o imposto sobre as sociedades impõe-se como meio de obstar as *lacunas* que, de outro modo aconteceria na tributação dos sócios. Este argumento tradicional defende que se não existisse esta tributação os sócios teriam um forte incentivo em não distribuir lucros, adiando a sua tributação para a altura e na medida em que fossem distribuídos dividendos, ficando apenas sujeitos a tributação a título de rendimentos de capitais.

Outro motivo é o fato da intervenção das sociedades serem indispensáveis à eficácia e simplicidade (relativa) de administração de um Sistema Fiscal moderno. Nos atuais Sistemas Fiscais, os trabalhos desenvolvidos só são exequíveis na medida em que as tarefas de lançamento e liquidação, tradicionalmente da competência das administrações fiscais, sejam transferidas para os sujeitos passivos, ficando a tarefa do fisco reduzida, essencialmente, à fiscalização. Os sujeitos passivos mais habilitados a cumprir com esta tarefa são as sociedades (e, ainda outras pessoas coletivas), pois, independentemente da sua dimensão são obrigadas a possuírem contabilidade organizada, e a dispor de estruturas humanas (serviços de um TOC) e de materiais adequados. São estas estruturas que lhes permitem dar cumprimento às inúmeras obrigações acessórias que lhes são exigidas por lei fiscal.

Podemos então dizer que a tributação das sociedades é *simples* e *segura*. É simples uma vez que serão as próprias empresas a efetuar todos os procedimentos necessários e os respetivos custos a elas associados. E é segura, na medida em que a informação que as sociedades têm de recolher e conservar, permite um eficaz controlo da sua situação tributária e, também fazer um controlo cruzado da de outros sujeitos passivos. Há que recordar que o imposto sobre as sociedades pode ser utilizado como prosseguimento de inúmeros outros objetivos, económicos e sociais.

Outra razão à existência do IRC é a sua importância no quadro da *repartição internacional do direito à tributação*, pois uma parte significativa do rendimento do estado provém da atividade económica que é exercida por sociedades residentes cujo capital pertence a não residentes.

Por último pode se tentar justificar a tributação das pessoas coletivas à luz do *princípio do benefício*. Segundo esta abordagem o imposto surgiria como uma contrapartida dos custos que a atividade empresarial implica para os entes públicos, como que um pagamento dos bens e serviços, ainda que indivisíveis, que estes disponibilizam (como a existência de um quadro legal favorável a criação de sociedades) ou como contrapartida pelo dano maior que a sua atividade causa a sociedade.

Porém, este princípio é duvidoso, não sendo suficiente, só por si, justificar um imposto de carácter geral. Este princípio poderá ter relevância em formas de tributação particulares, nomeadamente os impostos locais ou impostos especiais.

Apesar de serem apresentadas as razões acima, há quem ainda defenda a não existência do IRC com o argumento de que a sua não existência favorecia a competitividade entre as empresas. Prova disso são as sucessivas reduções da taxa deste imposto que tem ocorrido ao longo destes anos. Mas há autores que não acreditam neste argumento, chegando até a dizer o seguinte “*dizem-se, pois, com muito respeito, coisas com pouco nexo*” (Ferreira, 2007). Pois para Ferreira a eliminação do IRC não favorece a competitividade das empresas. As empresas ditas mais competitivas são as que obtêm lucros e pagam impostos, pois pagar IRC é indicador de que se tem lucro. Agora seguindo o argumento da competitividade, podemos então dizer que as empresas que obtêm lucros e não pagam impostos e ficam com este ganho do imposto são as mais competitivas? Outro argumento que se usa a favor da eliminação do IRC é a “*dupla tributação económica*”, pois serão distribuídos lucros aos sócios e aí terão de pagar impostos. Mas e se os lucros não forem distribuídos? Deve-se salientar que a dupla tributação referida já se encontra bastante atenuada (há, entre mais, a regra de tributação dos dividendos por 50% dos seus montantes).

Porém, se as empresas deixam de pagar impostos, terão que ser outros contribuintes a fazê-lo, isto é, pagarão mais e terão menos poupanças e menos ganhos, bem como as suas aplicações, investimentos e consumos.

É por esta e outras razões a seguir mencionadas que a posição de Ferreira tem sido a favor de manter o IRC. As razões são as seguintes:

- ❖ A personalidade jurídica dos sócios e das empresas é distinta;
- ❖ O lucro é realidade com autonomia formal e conceitual, realidade que embora residual, surge devido a existência de uma organização, quer específica da empresa, quer do meio económico, político e social em que a mesma atua, tudo a gerar fundamentação para a tributação do lucro empresarial;e
- ❖ O Estado fornece serviços às empresas, sendo justo que estes contribuam com impostos, assim como contribuam com quem lhes cede capitais, trabalhos, ou demais serviços.

Dada a crescente globalização que se tem verificado nas últimas décadas, as empresas deslocam-se para países onde a taxa de imposto é mais reduzida como forma de reduzir os encargos fiscais.

É indiscutível que as empresas que atuam em países mais desenvolvidos têm as vantagens de uma melhor preparação cultural, isto é, de maiores aptidões dos seus cidadãos em pagar impostos, e por consequência usufruirão da maior eficiência e melhor funcionamento das instituições e infra-estruturas do país. Por outro lado, nos países onde a governação é má, existe insegurança individual ou coletiva, ou situações de guerra, perturbarão os agentes económicos e são fatores mais significativos de uma baixa ou nula taxa de imposto.

Neste sentido, as insistências que se verificam no sentido de baixar ou suprimir a taxa do IRC não se relevam de grande sensatez, no entanto, a concorrência alcançada de forma ilegal entre os países e as empresas nelas situadas está a conduzir para a perda do contributo do IRC para a receita fiscal de diversos países (Ferreira, 2007).

3. Diferenças e Semelhanças entre o Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas entre Portugal e Cabo Verde

3.1. O Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas em Portugal (IRC)

O IRC, como já referido anteriormente, entrou em vigor no dia 1 de Janeiro de 1989, com a publicação do DL n.º 444-B/88, de 30 de Novembro. Dando assim a extinção da contribuição industrial, do imposto sobre a indústria agrícola, do imposto de mais-valias, da contribuição predial, do imposto de capitais, do imposto complementar e do imposto de selo da verba 134 da Tabela Geral de Impostos de selo.

INCIDÊNCIA

O IRC incide sobre todas as pessoas coletivas de direito público ou privado com sede ou direção efetiva em território português, com exceção do Estado, das regiões autónomas, das autarquias locais e das associações ou federações de municípios quanto estas não tenham por objetivo atividades comerciais, industriais ou agrícolas. O ponto de partida para a definição da incidência subjetiva foi, assim, o atributo da personalidade jurídica. No entanto, o IRC incide também sobre entidades desprovidas de personalidades jurídicas, com sede ou direção efetiva em Portugal, cujo os rendimentos não são tributados em IRS ou IRC na titularidade de pessoas singulares ou coletivas que a integram. Com a aplicação do imposto sobre estas entidades sem personalidade jurídica pretende-se, deste modo, considerar passíveis de impostos determinados antes de fato que devido a razões de ordem técnica ou outra fazem com que seja particularmente difícil a tributação individualizada. O IRC aplica-se ainda sobre as entidades, com ou sem personalidade jurídica, que não tendo sede nem território efetivo em território nacional obtenham nele rendimentos e que não são tributados em sede de IRS. Este mecanismo de tributação impede a existência de soluções de vazio legal relativamente a entidades não residentes que obtêm em Portugal os seus rendimentos. Assim, estas entidades ficam sujeitas a tributação sem que haja a necessidade de resolver a questão de saber se possuem ou não personalidade jurídica.

Por outro lado, adota-se em relação a determinadas sociedades um Regime de Transparência Fiscal, visando objetivos de neutralidade, combate à evasão fiscal, e eliminação da dupla tributação económica nos lucros atribuídos aos sócios. Esta legislação é de carácter obrigatório relativamente às sociedades civis não constituídas sob forma comercial, às sociedades de profissionais e às sociedades de simples administração de bens cujo capital pertence maioritariamente a um número reduzido de sócios ou a um grupo familiar. Esta questão é relevante quando estamos perante sociedades onde o elemento pessoal é dominante, não resultando o “valor” da sociedade do capital investido, mas antes das pessoas dos sócios, que em muitos casos exercem nela a sua atividade profissional. Estas entidades são sujeitos

passivos de IRC, no entanto não são obrigadas ao pagamento deste imposto. Os sujeitos passivos desta obrigação são os respetivos sócios, independente de uma distribuição efetiva de dividendos.

As entidades com sede ou direção efetiva em território português são tributadas pela totalidade dos seus rendimentos, incluindo os auferidos fora desse território, enquanto as entidades que não tenham sede nem direção efetiva em território nacional ficam sujeitas a IRC apenas quantos aos montantes aqui auferidos.

TAXA

A taxa do IRC é fixada de tempos a tempos, e como já referido anteriormente, esta tem vindo a baixar ao longo dos anos e é aplicada aos contribuintes que exerçam a título principal, uma atividade de natureza comercial, agrícola ou industrial. De acordo com o art. 87.º n.º 1 do CIRC a taxa de IRC é de 25%. No entanto, esta taxa pode ser reduzida em casos de contribuintes que não exerçam a título principal, qualquer uma das atividades mencionadas e, para contribuintes que não possuam sede nem direção efetiva em território nacional e nela obtenham rendimentos que não sejam imputáveis a estabelecimento estável aí situado. A adoção de uma taxa reduzida justifica-se pelo fato de, em regra, se tributarem rendimentos brutos e não se devem penalizar as relações com o exterior (Rocha, 2007). O art. 87.º nas alíneas do seu n.º 4 enumeram estas situações e as referidas taxas a aplicar, como a seguir verificamos:

“a) Rendimentos provenientes da propriedade intelectual ou industrial, da prestação de informações respeitantes a uma experiência adquirida no setor industrial, comercial ou científico e bem assim da assistência técnica, em que a taxa é de 15 %;

b) Rendimentos derivados do uso ou da concessão do uso de equipamento agrícola, industrial, comercial ou científico, em que a taxa é de 15 %;

c) (Revogado)

(Revogado pela Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro);

d) Prémios de rifas, totoloto, jogo de loto, bem como importâncias ou prémios atribuídos em quaisquer sorteios ou concursos, em que a taxa é de 35 %;

e) Comissões por intermediação na celebração de quaisquer contratos e rendimentos de prestações de serviços referidos no n.º 7) da alínea c) do n.º 3 do artigo 4.º, em que a taxa é de 15 %.

f) Rendimentos prediais em que a taxa é de 15 %.

g) Juros e royalties, cujo beneficiário efetivo seja uma sociedade de outro Estado membro da União Europeia ou um estabelecimento estável situado noutra Estado membro de uma sociedade de um Estado membro, devidos ou pagos por sociedades comerciais ou civis sob forma comercial, cooperativas e empresas públicas residentes em território português ou por um estabelecimento estável aí situado de uma sociedade de outro Estado membro, em que a taxa é de 10 % durante os primeiros quatro anos contados da data de aplicação da Diretiva n.º 2003/49/CE, do Conselho, de 3 de Junho, e de 5 % durante os quatro anos seguintes, desde que verificados os termos, requisitos e condições estabelecidos na referida diretiva, sem prejuízo do disposto nas convenções bilaterais em vigor.

h) Rendimentos de capitais sempre que sejam pagos ou colocados à disposição em contas abertas em nome de um ou mais titulares, mas por conta de terceiros não identificados, em que a taxa é de 30 %, exceto quando seja identificado o beneficiário efetivo, termos em que se aplicam as regras gerais.

i) Rendimentos de capitais, tal como definidos no artigo 5.º do Código do IRS, obtidos por entidades não residentes em território português, que sejam domiciliadas em país, território ou região sujeitas a um regime fiscal claramente mais favorável, constante de lista aprovada por portaria do Ministro das Finanças, em que a taxa é de 30 %.

(Aditado pela Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro)

5 - Relativamente ao rendimento global de entidades com sede ou direção efetiva em território português que não exerçam, a título principal, atividades de natureza comercial, industrial ou agrícola, a taxa é de 21,5 %”.

Não se justificando razões para a existência de uma taxa progressiva, a taxa adotada para o IRC foi uma taxa proporcional que teve em atenção o grau de abertura da economia e as taxas em vigor em países com níveis de desenvolvimento semelhantes com os quais Portugal mantinha relações económicas. Por motivos técnicos e de controlo, a maior parte dos rendimentos dos não residentes que não sejam imputáveis a estabelecimento estável deverão ser tributado por retenção na fonte, sempre que possível a título definitivo. Prevendo para isto a aplicação de “*taxas liberatórias*”, encontrando a percentagem máxima prevista nos 25%, mas em alguns casos por força de convenções para eliminar a dupla tributação, são aplicadas taxas inferiores. Aos titulares dos lucros distribuídos, optou-se pela solução do “crédito do imposto” como forma de reduzir a dupla tributação económica.

ISENÇÕES

Estamos perante uma isenção quando a lei subtrai à tributação, através da previsão normativa de um fato impeditivo, situações e sujeitos, que, de outro modo, estariam abrangidos pelo âmbito da norma de incidência do imposto. A isenção é assim como uma exceção à regra de tributação (Morais, 2007).

Estão, total ou parcialmente, isentos de IRC, o Estado, as regiões autónomas, as autarquias locais, bem como qualquer um dos seus serviços, estabelecimentos e organismos, ainda que personalizados. As associações e federações de municípios e as associações de freguesia que não exerçam atividades comerciais, industriais ou agrícolas. As instituições de Segurança Social e previdência legalmente reconhecidas, bem como as pessoas coletivas de mera utilidade pública ou de utilidade pública administrativa de harmonia com os objetivos de interesse público definidos por Lei e as instituições particulares de solidariedade social e as pessoas coletivas a elas legalmente equiparadas.

As associações, legalmente constituídas para o exercício de atividades culturais, recreativas e desportivas poderão ser, total ou parcialmente, isentas de IRC relativamente aos rendimentos diretamente derivados do exercício destas atividades, nas condições estabelecidas por Lei. As sociedades abrangidas pelo Regime de Transparência Fiscal, os lucros obtidos por entidades não residentes provenientes da exploração de navios e aeronaves, sob reciprocidade, e ainda isenções resultantes de acordos celebrados pelo Estado resultantes de compromissos internacionais e do disposto na Diretiva sociedades-mães e afiliadas.

As isenções do art. 9.º justificam - se por razões, essencialmente, de ordens técnicas e de simplicidade administrativa e parece fazer pouco sentido que o Estado se tribute a si mesmo. E as isenções previstas no art. 10.º dependem do reconhecimento prévio do Ministério das Finanças, e fica condicionada à contínua verificação dos pressupostos que a determinou, nomeadamente o efetivo prosseguimento pelas entidades em causa dos seus fins desinteressados. No entanto, as isenções do art. 11.º revestem uma natureza mista: ela é essencialmente *real*, uma vez que a lei só exclui alguns rendimentos da tributação, que são os derivados diretamente do exercício de tais atividades. Por outro lado, estas isenções só estão consagradas a entidades que reúnam os requisitos previstos no n.º 2 do mesmo artigo, fazendo com que esteja presente também um *elemento pessoal*. Este artigo é ainda “complementado” pelo art. 54.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF), que determina que, ainda estão isento os demais rendimentos destas pessoas coletivas quando não excedam determinado montante.

O art. 12.º isenta as pessoas coletivas abrangidas pelo Regime de Transparência Fiscal, mas, no entanto, há quem entenda que não se trata de uma verdadeira isenção, mas antes de uma não sujeição. Pois a obrigação do pagamento do imposto existe, só que ocorre em IRS, na esfera jurídica dos sócios.

BENEFÍCIOS FISCAIS

Em casos de reconhecimento de interesse económico, social ou cultural, podem ser concedidas, para além das isenções, reduções de taxas ou outros benefícios sociais relativamente ao IRS e ao IRC.

Mas é certamente, no IRC, onde a problemática dos benefícios fiscais como instrumento de política económica assumirá maior relevo. A definição das pessoas ou situações que beneficiam de benefícios fiscais deverá ser feita em termos genéricos, só se admitindo benefícios de natureza individual por razões excecionais, devidamente justificadas no diploma que os criar. Na atribuição dos benefícios deverão ser tidos em conta os efeitos das medidas para evitar a dupla tributação internacional, e relativamente aos benefícios fiscais objetivos do IRC, deverão em princípio ser concedidos por período especificado.

No entanto, certos benefícios fiscais podem ser vistos como geradoras de “*concorrência fiscal prejudicial*” (desleal) a nível internacional. Podemos citar como exemplo os benefícios fiscais que visem sedear num dado país sociedades de capital estrangeiro que atuam predominantemente fora das suas fronteiras ou tenham como atividade principal receber rendimentos passivos (ex., juros e dividendos) oriundos do exterior. Esta problemática tem sido objeto de preocupação das grandes instâncias internacionais, como é o caso da OCDE e da União Europeia o que fez que Portugal como membro de tais organizações assumisse um duplo compromisso político: o de proceder à revogação dos “*regimes prejudiciais*” em vigor e não criar novas legislações que possam ter tais características. Os benefícios sociais, embora sejam instrumentos normais da política económica, devem ter “*caráter excepcional*”, isto é, devem ser criados e mantidos quando e enquanto, objetivamente se justificarem. O que faz com que seja alvo de constante reavaliação.

Podemos ver o benefício como à perda da receita para o Estado, uma vez que corresponde ao montante do valor do imposto que se deixou de se cobrar, equivale em termos económicos, a um subsídio estadual de igual valor.

Em Portugal, a previsão dos benefícios fiscais relativos ao IRC está dispersa pelo Código do IRC, pelo EBF, e por numerosas normas avulsas, incluindo legislação que não é de “natureza fiscal” tendo por objeto diversas matérias. É de notar que um benefício fiscal pode resultar não apenas de criação de isenções à normal incidência do imposto ou de reduções de taxas, mas também de existências de regras especiais (mais favoráveis) de quantificação da matéria coletável (por ex., a possibilidade de integral consideração como custo fiscal, no ano em que foram suportadas, das despesas de investigação e desenvolvimento; a possibilidade de amortizações aceleradas; o regime especial da tributação das mais-valias resultantes da alienação onerosa de ativos fixos tangíveis e de deduções à coleta. Para além destes

benefícios acresce também a existência de *benefícios de natureza contratual*, uma das contrapartidas possíveis (normais) concedidas pelo Estado português aos grandes projetos de investimento (art. 41.º do EBF). A existência deste tipo de isenção, que embora inevitável devido à concorrência internacional entre os Estados na atração deste tipo de investimento, levanta inúmeros problemas, nomeadamente quanto à colisão que gera com princípios essenciais da tributação, como o da legalidade e da igualdade.

3.1.1. Determinação do Lucro Tributável das Sociedades em Portugal

As sociedades e outras entidades de natureza empresarial, como já vimos, são tributadas pelo lucro e, sendo o lucro a base para a tributação há que o definir. De acordo com o n.º 2 do art. 3.º do CIRC “(...) o lucro consiste na diferença entre os valores do património líquido no fim e no início do período de tributação, com as correções estabelecidas neste Código”.

Por outro lado o lucro tributável será o resultado das operações de qualquer natureza efetuadas pelas pessoas ou entidades sujeitas a IRC, assim como variações do respetivo património, incluindo as mais-valias e menos valias realizadas. O lucro tributável reporta-se, sempre que possível, ao resultado apurado na contabilidade, sem prejuízo das correções positivas ou negativas deste que forem definidas na Lei (Rocha, 2007, p. 283).

Os gastos dedutíveis e não dedutíveis para apurar o lucro tributável, como sabemos, são diversos e diferem de país para país. Podemos citar, como exemplo, as amortizações, a valorimetria, as operações vinculadas, a periodicidade dos resultados, o diferimento de impostos, as provisões, as reavaliações e os subsídios. Daí a importância de demonstrar a sua determinação em Portugal.

Em Portugal, quer seja a empresa a ser tributada, separadamente pelo imposto sobre as sociedades, quer sejam os seus sócios, o lucro tributável é determinado com base na própria contabilidade. É determinado através da chamada *Teoria do Balanço*. Segundo esta teoria o lucro fiscal é igual à variação do ativo líquido da sociedade no período de decurso de tributação. Esta teoria aplica-se igualmente em países como a Alemanha, a Bélgica, os EUA, a Itália, o Japão, etc. (Rocha, 2007, p. 300)

É também feita a tipificação das sociedades, de acordo com as que possuam ou não contabilidade organizada, chegando a separá-las entre “*sociedades com contabilidade organizada e sociedades sem contabilidade organizada*”. O que de acordo com Rocha, é inaceitável, pois existindo contabilidade ela terá de ser sempre organizada, pois de outra forma não se pode falar sequer em contabilidade. Obstante a este argumento, as sociedades com contabilidade organizada devem efetuar os registos de todos os atos praticados pela empresa e os resultados finais do exercício e depois de alterados por determinações fiscais, são tributados num regime de estimativa direta. Por outro lado, as empresas que estão dispensadas de possuir contabilidade organizada, a tributação é feita numa base de tributação indireta.

Em certos casos o lucro tributável é também a matéria coletável, isto ocorre quando não existem prejuízos fiscais dedutíveis nem benefícios fiscais que consistam em deduções ao lucro tributável. No entanto, havendo prejuízos fiscais e/ou benefícios fiscais estes devem ser deduzidos ao lucro tributável, caso respeitem as regras, como forma de obter a matéria coletável.

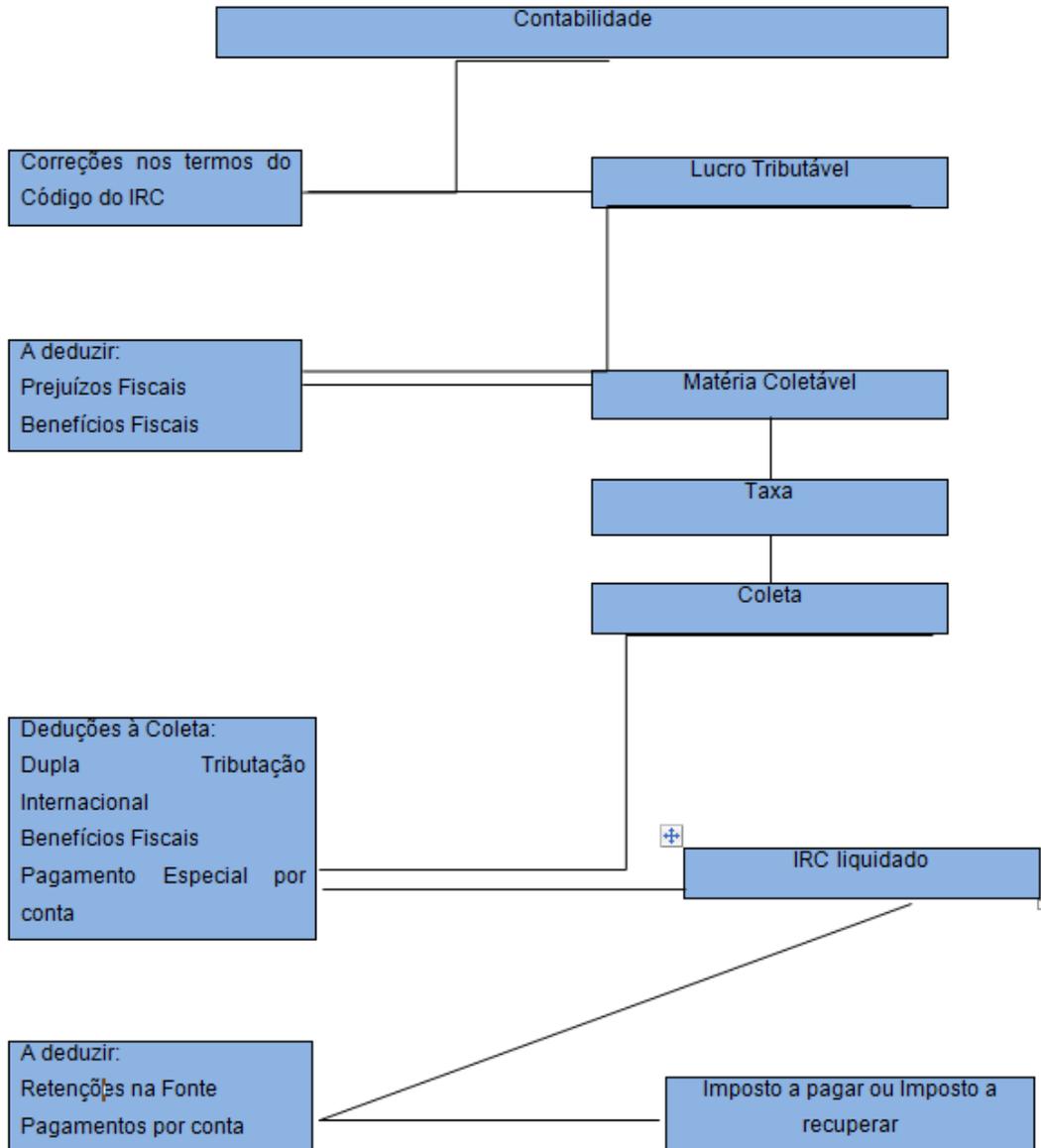
É sobre a matéria coletável que incidirá a taxa do IRC dando origem à coleta.

É necessário segmentar a vida das pessoas em períodos independentes para atender a necessidade não só de gestão, mas também de índole fiscal, já que o imposto incide sobre os rendimentos auferidos durante um determinado período cuja duração é, em regra, um ano (Guimarães, 2000). Assim é necessário que os rendimentos e gastos, assim como as outras componentes positivas ou negativas do lucro tributável sejam imputados ao correspondente período de tributação em que ocorreram ou que foram suportados independentes do seu pagamento ou recebimento, de acordo com o regime de periodização económica (arts. 18.º e 19.º do CIRC). O exercício é o período relativamente ao qual se procede ao apuramento dos resultados sociais e terá, em regra, a duração de um ano civil (art. 8.º, n.º 1). No entanto, este período pode ser diferente em sociedades com sede ou direção efetiva em Portugal que estejam obrigadas a elaborar Demonstrações Financeiras (DF'S) consolidadas, e nas sociedades sem sede em território nacional que nela disponham de estabelecimento comercial. Caso optem por um período de tributação diferente, as entidades devem o manter pelo menos, por mais cinco períodos de tributação imediata, com exceção no caso de o sujeito passivo passar a pertencer a um grupo de sociedades obrigadas a apresentar DF'S consolidadas em que a empresa mãe adote um período de tributação diferente daquele adotado pelo sujeito passivo (Redação dada pela Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro).

Dispõe o art. 17.º n.º 1 do CIRC que o lucro tributável é constituído pela soma algébrica do resultado líquido do exercício e das variações patrimoniais positivas e negativas verificadas no mesmo período e não refletidas naquele resultado, determinadas com base na contabilidade e eventualmente corrigidas nos termos deste código. Mas, como o resultado líquido do exercício aí expresso pode não refletir todas as alterações do património empresarial ocorridas nesse período, há que acrescentar outras variações patrimoniais, positivas ou negativas. Estas “demais” variações patrimoniais (as não refletidas no resultado líquido do período) assumirão, normalmente um papel pouco relevante, pois a Lei exclui as mais importantes do cômputo do lucro tributável, não concorrendo assim para a formação do lucro tributável, como é o caso das entradas de capital, art. 21.º do CIRC, feito pelos sócios bem como as saídas a favor dos sócios, feitas a título de participação ou de redução de capital ou em resultado da partilha do património social – art. 24.º n.º 1, al. c). Esta exclusão justifica-se uma vez que o que está em causa são entradas ou saídas de capital e o que se pretende tributar é o rendimento gerado pelo capital disponibilizado pelos sócios à sociedade. São também excluídas as mais ou menos valias latentes (art. 24.º n.º 1, al. b)) em razão do princípio da realização, que em geral, obedece a sua sujeição a imposto. As componentes positivas ou negativas consideradas como respeitando a períodos anteriores só são imputáveis ao período de tributação quando na data de encerramento das contas daquele a que deviam ser imputadas eram imprevisíveis ou manifestamente desconhecidas (n.º 2 do art.18 do CIRC).

Assim, o ponto de partida para a tributação é a Contabilidade (assente na normalização contabilística) na base do conceito do rendimento-acrécimo que fornece o resultado do exercício ao qual se deve então juntar as variações patrimoniais não refletidas no resultado.

Figura 1. Diagrama de Tributação em IRC (caso português): Adaptado de Rocha (2007).



3.2. O Imposto Único sobre Rendimento em Cabo Verde (IUR)

O IUR definido pela Lei n.º 127/IV//95 e regulado pelo DL n.º 1/96, entrou em vigor no ano de 1996 e aplica-se tanto as pessoas singulares (IUR-PS) como as pessoas coletivas e equiparadas (IUR-PCE) que obtenham rendimentos no território Cabo Verdiano. Este regulamento mantém a linha reformadora iniciada em 1991, que impunha alterações ao imposto complementar, profissional e industrial, para que este novo imposto fosse facilmente compreendido a nível das obrigações tributárias, na medida em que não produz uma rutura administrativa com a modernização necessária à máquina fiscal e facilitando sobretudo os deveres do contribuinte.

INCIDÊNCIA

Sendo um imposto único o IUR incide sobre o rendimento obtido pelas pessoas singulares residentes em Cabo Verde e pelos que não residindo obtenham em solo Cabo Verdiano o seu rendimento e também sobre as empresas (sociedades nacionais ou estrangeiras, comerciais ou civis sob a forma comercial, por quotas, anónimas, cooperativas) públicas ou privadas e as demais pessoas coletivas de direito público ou privado com sede ou direção efetiva em Cabo Verde que exerçam uma atividade de natureza comercial, agrícola, industrial, piscatória ou de prestação de serviços. As pessoas singulares cuja atividade económica seja a de importar e exportar com um volume de negócio superior a 5.000 escudos, as firmas em nome individual, e as sociedades em nome individual, são ao abrigo deste regulamento equiparadas a empresas. São também sujeitos passivos de IUR, as empresas e sociedades desprovidas de personalidade jurídica residentes em território Cabo Verdiano, bem como as pessoas singulares ou coletivas não residentes que obtenham quaisquer rendimentos em Cabo Verde. Para além disso, também são tributados pelo IUR os rendimentos de capitais, definidos nos termos do n.º 4 do RIUR.

Relativamente às empresas com sede e direção efetiva ou domicílio fiscal em território Cabo Verdiano, o IRC incide sobre a totalidade dos seus rendimentos, obtidos no território nacional e fora dele. Por sua vez, as pessoas coletivas que não tenham sede nem direção efetiva em Cabo Verde, o IRC incide apenas sobre os rendimentos aí auferidos, ou seja, são considerados rendimentos auferidos em território cabo-verdiano todos os rendimentos imputáveis ao estabelecimento estável (art. 5.º, n.º 3 do RIUR). O CIUR considera estabelecimento estável qualquer instalação fixa, ou representação permanente através das quais seja exercida uma atividade comercial, industrial, piscatória ou de prestação de serviços. Acrescenta ainda que existe estabelecimento estável quando qualquer entidade não residente exerça no território Cabo Verdiano a sua atividade através de empregados ou de outro pessoal contratado para esse efeito, por um período seguido ou interpolado, não inferior a 90 dias, compreendido num intervalo de doze meses.

Tendo em conta que o objetivo deste trabalho é falar sobre o imposto sobre o rendimento das sociedades, a partir deste ponto sempre que referirmos ao IUR é sobre as pessoas coletivas e equiparadas.

TAXA

As taxas de imposto único são publicadas na Lei do Orçamento do Estado. Aos contribuintes que exerçam a título principal atividades de natureza comercial, industrial, agrícola e piscatória é aplicada uma única taxa proporcional, podendo a mesma ser reduzida para contribuintes que não exerçam nenhuma destas atividades e também para os que não tendo sede nem direção efetiva em território Cabo Verdiano e que nele obtenham rendimentos que não sejam imputáveis ao estabelecimento estável ali situado. De momento (ano 2012) a taxa de IUR em vigor é de 25% sobre o lucro para as pessoas coletivas e equiparadas, isto é, para os que são tributados segundo o método de verificação e que possuem contabilidade organizada e de 15% para os contribuintes do método de estimativa, regime de tributação simplificada. No entanto, para as Instituições Financeiras, Monetárias e não Monetárias a taxa de IUR é de 20% sobre os Lucros.

São tributados por taxas liberatórias os seguintes rendimentos:

1 – Taxas Liberatórias

Tipos de Rendimentos	Taxa liberatória
Rendimentos de Aplicação de Capitais:	
- Juros de depósitos a prazo, com exceção dos depósitos de emigrantes.	20%
- Dividendos e outros rendimentos que derivem da aplicação de capitais nomeadamente participações em lucros de sociedades, antecipação de lucros e mais-valias.	15%
- Rendimentos obtidos por não residentes mesmo que não possuam estabelecimentos estáveis.	20% s/ facturação
- Rendimentos provenientes de ganhos de jogos, lotarias e apostas mútuas.	15%

Os rendimentos obtidos por não residentes, mesmo que não possuam estabelecimentos estáveis, incluem faturação de serviços por empresas não residentes em Cabo Verde, detendo

o devedor Cabo Verdiano 20% do valor a pagar a título de IUR, embora sem base legal inequívoca. Esta prática tem gerado alguma controvérsia. A discussão sobre se a legislação fiscal Cabo Verdiana continha uma norma que permitisse o Estado tributar os rendimentos derivados de serviços prestados por não residentes ficou esclarecida e ultrapassada pelo Orçamento de Estado de 2011 que veio suprir a lacuna que existia nesta matéria. Foi publicado no mesmo ano um acórdão pelo Supremo Tribunal de Justiça de Cabo Verde que veio contrariar a posição adotada pelas Autoridades Fiscais (AF), que entendia ser devida retenção na fonte de 20%, dando razão às instâncias inferiores que em diversos processos já se tinham pronunciado acerca da ilegalidade da aplicação da taxa de retenção na fonte.

As empresas portuguesas por força da convenção assinada entre Portugal e Cabo Verde não estão abrangidas por esta tributação de modo a evitar a Dupla Tributação, ficando apenas obrigadas a fornecer uma certidão de residência fiscal.

No entanto, esta temática continua a não ter uma clara interpretação por parte da AF, o que não se compreende, uma vez que o Acordo para evitar a Dupla Tributação (ADT) celebrado por Portugal e Cabo Verde segue a convenção modelo da Organização para a Coordenação e Desenvolvimento OCDE. É de relembrar que Cabo Verde e Portugal fazem parte da OCDE, e à luz destas regras, em matéria de prestações de serviços, a regra é que estes rendimentos devem ser tributados no Estado de Residência da empresa que presta o serviço, desde que este não tenha um estabelecimento estável no Estado Fonte, ao qual estes rendimentos possam ser imputados. Portanto, Cabo Verde como Estado Fonte não deve proceder a retenção na fonte no pagamento destes rendimentos, tal como Portugal não poderia também efetuar esta retenção a uma entidade Cabo Verdiana. Assim, defender que a empresa portuguesa sempre poderá obter crédito de imposto em Portugal, não é bem verdade. Com efeito, dado que a ADT não dá o direito de tributar a Cabo Verde, Portugal, legitimamente, não permitirá que a empresa credite este imposto retido no seu IRC (ou seja, a empresa vai pagar duas vezes). Por outro lado, defender que para evitar a dupla tributação, a empresa portuguesa deverá demonstrar que o rendimento já foi tributado em Portugal vai contra o espírito da ADT, além de conduzir a entidade a apresentar uma prova de algo que ainda não ocorreu, uma vez que a tributação deste rendimento, por regra, acontece em Maio.

Posto isto surge a questão de como então proceder para acionar o ADT, de modo a evitar a retenção na fonte. A resposta a isso é fácil, bastará a empresa portuguesa apresentar um certificado de residência fiscal em Portugal, devidamente assinado e carimbado pelas autoridades portuguesas.

ISENÇÕES

O RIUR no seu capítulo II estabelece as entidades isentas de IUR. No art. 7.º estabelece isenção ao Estado, às Autarquias Locais, às Instituições de Previdência Social e aos Sindicatos, desde que estes não pratiquem nenhuma das atividades sobre as quais recai o IUR. As Instituições de Previdência Social e os Sindicatos para que gozem desta isenção para além de cumprirem com o critério acima mencionado devem agir no âmbito das atribuições para que foram legalmente criados. Apesar de não se encontrar uma base que justifica a isenção deste número, acreditamos que seja o mesmo apresentado em Portugal, uma vez que não tem sentido ser o Estado o cobrador de impostos e estar ao mesmo tempo a pagar a si mesmo este imposto. De acordo com o art. 8.º está isento de Imposto o Banco Central de Cabo Verde pelos rendimentos obtidos nas operações que efetuar como Cofre Geral do Tesouro e das atividades conexas com tais funções. Estão também isentos os rendimentos derivados diretamente de exercícios de atividades culturais, recreativas e desportivas, bem como as atividades agrícolas ou pecuárias, piscatória, artesanal ou industrial, mesmo que integradas em explorações agro industriais, desde que o volume de negócio anual não ultrapasse os 3000 contos (art. 11.º). É ainda isento, de acordo com o art. 11.º os rendimentos derivados de Títulos de Tesouro. São ainda ressalvadas as isenções resultantes de acordos celebrados pelo Estado e reconhecidos pelo membro do Governo responsável pela área das Finanças. Só podem beneficiar das isenções previstas no art. 11.º as associações legalmente constituídas para o exercício destas atividades e desde que se verifiquem cumulativamente as seguintes condições:

- ✓ *“Em caso algum distribuam resultados e os membros dos seus órgãos sociais não tenham, por si ou interposta pessoa, algum interesse directo ou indirecto nos resultados de exploração das actividades prosseguidas;*
- ✓ *b) O exercício de cargos nos seus órgãos sociais seja gratuito;*
- ✓ *c) Disponham de contabilidade ou escrituração que abranja todas as actividades e a ponham à disposição dos serviços fiscais, designadamente para comprovação do referido nas alíneas anteriores;”*

BENEFÍCIOS FISCAIS

Nos termos da lei podem ser estabelecidos benefícios fiscais em casos de reconhecido interesse económico, social ou cultural nos termos e formas previstas no Código Geral Tributário (CGT). Regra geral, as pessoas ou situações a que se aplicam os benefícios devem ser estabelecidas em termos genéricos, só se aceitando exceções, por razões excepcionais, devidamente justificadas no diploma que o criar.

Os benefícios fiscais podem ser requeridos nos seguintes casos:

- Empresas proprietárias ou exploradores de empreendimentos de utilidade turística, durante um período a ser fixado por lei;
- Empresas sujeitas ao método de verificação que contratar jovens com idade não superior a 30 anos e desempregados de longa duração beneficiarão de uma majoração nos custos decorrentes, para efeitos de IUR de 30% ou 50%, consoante o número de postos de trabalho;
- Empresas que suportam custos com formação dos jovens com idade não superior a 35 anos, para efeitos de IUR, os valores gastos são levados a custo em valor correspondente a 150%.
- Empresas sujeitas ao método de verificação que contratem trabalhadores portadores de deficiência, com contrato de trabalho superior a seis meses beneficiaram de uma redução de 80% nos custos decorrentes para efeito do IUR.
- Empresas que atribuem bolsas de estudo a jovens estudantes com idade não superior a 20 anos são levadas a custo em valor correspondente a 130%.
- As pessoas singulares ou coletivas terão deduções fiscais se financiarem as atividades ou projetos culturais, desportivos, sociais, ambientais, juvenis, científicos ou tecnológicos.
- Os donativos feitos aos museus, bibliotecas, clube desportivos, escolas, fundações, instituições de solidariedade social, associações de investigação científica ou tecnológica, serão dedutíveis no imposto;
- As empresas em nome individual pertencentes a cidadãos de nacionalidade Cabo Verdiana e as sociedades comerciais participadas em 25% por pessoas singulares ou coletivas nacionais, que exercem a indústria de transportes marítimos, ficam isentas de tributação durante cinco anos, a contar da data do início da atividade;
- As liberdades concedidas aos “Mecenas” serão consideradas custos ou gastos de exercício em 130% do respetivo valor total até ao limite de 10/1000 do volume de vendas ou dos serviços prestados. No caso de a atividade ser desenvolvida no âmbito da própria empresa, os custos ou gastos do exercício serão apenas de 60% do valor das liberdades concedidas, até ao limite de 5/1000 do volume das vendas ou dos serviços prestados.

3.2.2. Determinação da Matéria Coletável em Cabo Verde

Como já referido anteriormente, o método de verificação é aplicado as pessoas coletivas e as pessoas singulares definidas fiscalmente como empresas, sendo a matéria coletável determinada nos termos do regulamento do IUR, obtida pela dedução ao lucro tributável dos montantes correspondentes a prejuízos fiscais e benefícios fiscais eventualmente existentes.

Segundo o art. 24.º do RIUR a matéria coletável é determinada com base na declaração do sujeito passivo, tendo por base os elementos contabilísticos e corrigida segundo as normas do regulamento. Ora, na falta de declaração do contribuinte, a matéria coletável é determinada com base na estimativa não havendo lugar para as deduções previstas neste artigo.

Tal como em Portugal, a determinação do lucro far-se-á de acordo com o princípio da especialização do exercício. O lucro tributável reportar-se-á ao saldo revelado pela conta dos Resultados Líquidos, elaborado em obediência aos são princípios da contabilidade, e consistirá na diferença entre todos os proveitos ou ganhos realizados no exercício anterior àquele que o ano fiscal respeita e os custos ou perdas imputáveis ao mesmo exercício, uns e outros eventualmente corrigidos nos termos do n.º 2 do art. 26.º do RIUR.

Assim sendo, pode-se dizer que a determinação da matéria coletável faz-se de acordo com as informações contabilísticas, todavia o resultado para efeitos fiscais só será encontrado por meio de ponderação na aceitação ou não de custos e proveitos para efeitos fiscais, ou seja, através da dedução de prejuízos e benefícios fiscais eventualmente existentes.

Desta forma os artigos 27.º e 29.º do RIUR definem os proveitos e custos, respetivamente, que serão considerados para efeitos fiscais, enquanto o art. 33.º menciona os custos que não serão aceitáveis para determinação da matéria coletável.

Segundo o art. 27.º do RIUR consideram-se proveitos ou ganhos realizados no exercício, os resultantes de quaisquer transações ou operações efetuadas pelos contribuintes em consequência de uma ação normal ou ocasional, básica ou meramente acessória, e designadamente os derivados:

- ✚ *“Da exploração básica, tais como os resultados da venda de quaisquer bens ou serviços, de bónus e abatimentos conseguidos, e de comissões e corretagens;*
- ✚ *De explorações complementares ou acessórias, incluindo as de caráter social e assistência;*
- ✚ *De rendimentos de bens ou valores mantidos como reserva ou para fruição, salvo os que provierem de qualquer título de dívida pública;*
- ✚ *De operações de natureza financeira, tais como juros, dividendos e outras participações em lucros de sociedades, descontos, ágios, transferências, oscilações cambiais e prémios de emissão de obrigações;*

- ✚ *De remunerações auferidas pelo exercício de cargos sociais noutras empresas;*
- ✚ *De rendimentos da propriedade industrial ou outros análogos;*
- ✚ *Da prestação de serviços de carácter científico ou técnico.”*

Também são havidos como proveitos ou ganhos os valores de construção, equipamentos, ou outros bens de investimento produzidos e utilizados na própria empresa, na exata medida em que os respetivos encargos sejam considerados custos de exercícios, as indemnizações, que de algum modo, representam compensação dos proveitos ou ganhos que deixaram de ser obtidos e ainda as mais-valias realizadas.

Por sua vez, o art. 29.º do RIUR considera como custos ou perdas do exercício os que, dentro de limites considerados razoáveis pela Direção-Geral das Contribuições e Impostos, se tornaram indispensáveis para a realização dos proveitos ou ganhos sujeitos a imposto e para a manutenção da fonte produtora, nomeadamente os seguintes:

- ✚ *“Encargos da atividade básica, acessória ou complementar, relativos à produção ou aquisição de quaisquer bens ou serviços, tais como os respeitantes às matérias utilizadas, à mão-de-obra, energia e outros gastos gerais de fabricação, de conservação e reparação;*
- ✚ *Encargos de distribuição e venda, abrangendo os de transportes, publicidade e colocação de mercadorias;*
- ✚ *Encargos de natureza financeira, entre os quais juros de capitais alheios empenhados na empresa, descontos, ágios, transferências, oscilações cambiais, gastos com operações de crédito, cobrança de dívida e emissões de ações e obrigações e prémios de reembolso;*
- ✚ *Encargo de natureza administrativa, designadamente remunerações sujeitas a imposto sobre o rendimento, quotas, subsídios e participações para associações económicas, abonos de família, ajudas de custo ou subsídios diários, material de consumo corrente, transporte e comunicações, rendas, contencioso, pensão de reforma, previdência social e seguros, com exceção dos de vida a favor dos sócios;*
- ✚ *Encargo com análises, racionalização, investigação, consulta, especialização técnica do seu pessoal;*
- ✚ *Encargos fiscais e parafiscais a que estiver sujeito o contribuinte;*
- ✚ *Reintegrações e amortizações dos elementos do ativo sujeitos a deprecimento;*
- ✚ *Provisões;*
- ✚ *Indemnizações e prejuízos resultantes de eventos cujo risco não seja segurável;*
- ✚ *Menos valias verificadas;*

✚ *As rendas originadas pelo contrato de leasing no período de 3 anos, contados após a data da formalização do respetivo contrato.”*

O art. 33.º do RIUR faz uma exposição dos custos considerados inaceitáveis para a formação do lucro tributável. Dos muitos que aí são mencionados, podemos referir às amortizações e reintegrações não consideradas como custos nos períodos a que respeitam, as reintegrações e amortizações efetuadas, na parte em que as respetivas importâncias, de bens móveis e imóveis, excedam as que se obtêm fazendo incidir as taxas aplicáveis sobre o valor de aquisição ou, na sua falta, sobre outro valor contabilístico devidamente justificado e aceite pela Direcção Geral das Contribuições e Impostos (DGCI). As reintegrações de imóveis, sujeitos a contribuição predial, na parte em que as respetivas importâncias excederem as que se obtêm fazendo incidir as taxas aplicáveis sobre o produto resultante do rendimento coletável por 20%, no exercício a que digam respeito. As despesas de representação, escrituradas a qualquer título, e ainda que devidamente documentadas, na parte em que a DGCI as repute exageradas. O imposto único e as contribuições autárquicas, as importâncias de multas e demais encargos pela prática de infrações fiscais, bem como as indemnizações pela verificação de eventos cujo risco seja segurável.

Como podemos facilmente perceber, a maioria dos custos não aceites dizem respeito às amortizações e reintegrações. Embora o art. 36.º do RIUR defina no seu número 1 que o método de cálculo para as amortizações seja o das quotas constantes, admite exceções no seu número 2, pois estabelece que poderá ser utilizado outros métodos, desde que a natureza do perecimento e a tradição contabilística da empresa o justificar, e a DGCI não se opuser ao critério utilizado pelo contribuinte.

Com a entrada do SNCRF em 2009, as normas contabilísticas sofreram alterações, e a questão que se coloca é de saber se as regras fiscais acompanharam as alterações introduzidas nas regras contabilísticas. Nota-se facilmente que as regras fiscais não acompanharam as contabilísticas, e de acordo com os administradores financeiros e contabilístico Cabo Verdianos, a definição de gastos e rendimentos aceites fiscalmente é ainda uma incógnita, pois já houve casos em que já foi utilizado o sistema antigo (Plano Nacional de Contas-PNC), com a autorização do Ministério das Finanças, que será depois analisado pela Administração Fiscal, que por sua vez não sabe se procederá a análise com base no PNC ou no novo SNCRF, ou ainda nos dois sistemas. Mas uma coisa é certa no meio destas dúvidas, as contas a nível nacional irão ser analisadas de acordo com o RIUR existente. Como não houve alteração no regulamento do IUR, e nem substituição do regime de reintegrações e amortizações, não foi possível aproximar a terminologia fiscal da terminologia contabilística. Exemplo disto é o fato de que para efeitos de contabilização, as depreciações e amortizações aceites como gastos do exercício, serão as praticadas sobre o custo de aquisição dos ativos, ou seja, nada consta sobre a aplicação da imparidade e provisões – imparidades de ativos, não existe nenhuma outra legislação que a clarifique e institucionalize.

3.3. Diferenças e Semelhanças entre o IRC e o IUR

Como se pode observar existem diversas semelhanças entre o IRC e o IUR, não obstante podem-se verificar também algumas diferenças.

A primeira comparação que podemos estabelecer é acerca da incidência. Tanto em Portugal como em Cabo Verde a base de incidência do imposto é sobre o rendimento das pessoas colectivas, tanto num país como noutro definem nos mesmos termos os conceitos de sujeitos passivos, entidades residentes e não residentes, e a tributação que estas estão sujeitas. Uma outra peculiaridade que se pode verificar no imposto de Cabo Verde é o fato deste equiparar certas pessoas singulares (cuja atividade económica seja a de importar e exportar com um volume de negócio superior a 5.000 escudos) a pessoas coletivas, ficando estas então a serem tributadas da mesma forma que as restantes empresas. O período de tributação é de um ano civil nos dois países, salvo exceções.

Outra questão um bocado pertinente é o fato de no RIUR não se fazer, em nenhum artigo, uma menção ao regime de Transparência Fiscal, que por outro lado é mencionada no art. 6.º do CIRC.

Em relação à taxa aplicada, por coincidência, digamos, no ano em que recai este estudo, nos dois países é a mesma, 25% para as sociedades que praticam as atividades sobre o qual incide o imposto. Todavia, em Cabo Verde, também é aplicada uma taxa de 15% para as sociedades que não possuem contabilidade organizada. Tanto em Cabo Verde como em Portugal são utilizadas taxas liberatórias para tributar outros rendimentos relacionados com a tributação das sociedades.

As isenções se coincidem na sua maioria, destacando como exemplo a isenção do Estado e das Autarquias Locais que nos dois países se justificam pelas mesmas razões, essencialmente de ordem técnica e administrativa. Uma outra diferença que se pode verificar ainda na esfera da isenção é também relacionada com a transparência fiscal. Em Portugal, o art. 12.º isenta as pessoas coletivas abrangidas pelo Regime de Transparência Fiscal, e mais uma vez em Cabo Verde não se encontra nenhuma referência acerca desta matéria.

Em termos de Benefícios Fiscais pode-se dizer que tanto num país como noutro os benefícios são aplicados em termos genéricos, só aceitando-se exceções em casos excepcionais. Em Portugal, na atribuição dos benefícios fiscais salienta-se a preocupação com os efeitos das medidas para evitar a dupla tributação internacional. Todavia, nesta temática foi possível verificar grandes diferenças, pois algumas das situações que são consideradas isenção em Portugal, em Cabo Verde são consideradas um Benefício Fiscal. Podemos citar como exemplos a contratação pelas empresas de jovens e desempregados de longa duração. Enquanto em Portugal estes tipos de contratações dão direito a uma isenção do pagamento das contribuições por períodos que variam consoante os casos, em Cabo Verde dão origem a

um benefício fiscal e são majorados para efeitos de IUR a taxas de 30% ou 50% consoante o número de postos de trabalho. Ainda para as empresas que realizarem custos com formação dos jovens com idade não superior a 35 anos, os valores gastos são levados a custo em valor correspondente a 150%. Pudemos ainda fazer uma pequena comparação em relação à idade definida para os jovens à procura do primeiro emprego. Em Cabo Verde esta idade não pode ser superior a 30 anos enquanto em Portugal vai até aos 35 anos. De certa forma podemos dizer que em termos desta matéria em Portugal são maiores as vantagens por parte da empresa e também por parte do jovem, pois a empresa beneficiará mais com a isenção, que poderá ir por um período de até 36 meses e ainda de um apoio direto à contratação que poderá ter o montante máximo de 4.000€. Por outro lado, em Cabo Verde este custo que apenas será suportado pela empresa, sofrerá unicamente uma majoração.

No que diz respeito à determinação da Matéria Coletável nos dois países pode se verificar que ambos utilizam a Teoria do Incremento Patrimonial, isto é, utilizam o lucro como base para a tributação. No entanto existe uma ligeira diferença na definição do lucro o que resulta numa grande diferença em termos da sua determinação. Pois enquanto que em Portugal o lucro consiste na diferença entre os valores do património líquido do mesmo período de tributação, em Cabo Verde tal não se verifica, pois o lucro consistirá na diferença entre os proveitos ou ganhos realizados no exercício anterior àquele que o ano fiscal respeita e os custos ou perdas respeitantes ao mesmo exercício, isto é, como facilmente é verificada, para a determinação do lucro em Cabo Verde é necessário englobar dois exercícios, o do próprio ano fiscal e o anterior ao ano fiscal.

Uma semelhança que podemos apontar é o fato de nos dois países a determinação da Matéria Coletável ser feita de acordo com as informações contabilísticas, por meio de ponderação na aceitação ou não de custos e proveitos para efeitos fiscais. Como já referido, os gastos dedutíveis e não dedutíveis para apurar o lucro tributável diverge de país para país. Entre Portugal e Cabo Verde podemos apontar alguns exemplos que fortalecem a veracidade desta afirmação. Um dos exemplos é o processo de amortização e depreciação, que no CIUR, ainda se denomina reintegrações e amortizações. Segundo o art. 29.º do CIRC são aceites como gastos as depreciações e amortizações de elementos do ativo sujeitos a depreciação, considerando-se como tais os ativos fixos tangíveis, os ativos intangíveis, os ativos biológicos que não sejam consumíveis e as propriedades de investimento contabilizados ao custo histórico que, com carácter sistemático, sofram perdas de valor resultantes da sua utilização ou do decurso do tempo. Por sua vez, o art. 31.º do IUR apenas considera os encargos derivados de reintegrações e amortizações de ativos fixos tangíveis, utilizando ainda a antiga terminologia - ativo imobilizado.

Ainda em relação aos custos considerados inaceitáveis para a formação do lucro tributável existe em ambos os códigos dos dois países um artigo destinado para o efeito, onde é feita uma descrição dos custos que não concorrem para a formação do lucro tributável. No CIUR é

retratada, como já vimos mais acima, no art. 33.º e no CIRC no art. 34.º. De entre todos os custos podemos salientar apenas uma ligeira diferença na alínea f) do CIUR, segundo esta alínea, as despesas de representação escrituradas a qualquer título podem não ser considerados como gastos na parte em que a DGCI as considerar exageradas. Em Portugal não se faz esta especificação e estes gastos são tributados autonomamente a uma taxa de 10% de acordo com o número 7 do art. 88.º. No CIUR não se faz nenhuma menção à tributação autónoma. Outra comparação que ainda podemos estabelecer em relação à matéria coletável tem a ver com os métodos. Em Cabo Verde, o método de tributação depende do sujeito passivo em consideração, tratando-se de pessoas singulares é utilizada o método declarativo ou de estimativa, e no caso das empresas o método de verificação. O método de verificação é baseado na declaração do sujeito passivo e no caso da falta da declaração, após o decurso do prazo legal, a determinação da matéria coletável é feita através do método da estimativa e o sujeito passivo perde o direito às deduções que teria efetuado caso optasse pelo método de verificação. Em Portugal existem dois métodos: o direto e o indireto. O direto consiste na declaração apresentada pelo sujeito passivo, e na falta desta declaração é feita uma avaliação indireta pela Direção Geral dos Impostos. No fundo o processo é o mesmo nos dois países, embora em Portugal não se perde o direito à dedução quando a avaliação é feita de forma indireta.

4. Os efeitos na Fiscalidade resultantes das diferenças Contabilísticas nos dois Países

É objetivo comum das empresas a sobrevivência, em ambiente de incerteza. Para isso, inspiram ao lucro e à criação e à retenção de valores. Com as normas internacionais de contabilidade há o propósito de poder aproximar as contas ao verdadeiro valor da empresa, nem sempre refletidas no balanço tradicional, pela aplicação de critérios e conceitos uniformes e consagrados internacionalmente.

A tributação sobre os rendimentos é um assunto que tem suscitado ao longo dos tempos um amplo debate entre os profissionais das áreas contabilísticas e fiscal nos diversos países, incluindo Cabo Verde, detentor de um sistema de tributação sobre os rendimentos das empresas carente de reformas para que o país possa acompanhar o desenvolvimento do setor económico, tendo por base um tecido empresarial moderno e competitivo, à escala mundial.

Com a globalização dos negócios, as empresas sentem a necessidade de se financiarem em diferentes mercados bolsistas. No entanto, uma empresa que pretenda ter valores cotados numa determinada bolsa deveria apresentar as respetivas contas de acordo com os princípios contabilísticos aceites neste país. Esta exigência implica um acréscimo dos custos administrativos associados ao processo de preparação e apresentação das DF's.

É neste contexto que surge os argumentos a favor de uma maior harmonização/normalização contabilística a nível internacional.

4.1. Os efeitos da introdução do SNCRF na elaboração das contas nas empresas Cabo Verdianas.

O PNC entrou em vigor em Cabo Verde, como já é sobejamente conhecido, no ano de 1984, publicado a 30 de Janeiro no DL 4/84 e tinha como objetivo adaptar aos condicionalismos nacionais, normas de contabilidade internacionalmente aceites naquela altura, o que facilitou em grande parte o trabalho e desempenho dos agentes económicos no exercício das suas atividades, assim como um melhor controlo e gestão do seu património. Também permitiu que a Administração Fiscal pudesse melhorar a fiscalização e controlo dos rendimentos dos contribuintes, através de um lucro mais aproximado do real. Foi neste mesmo ano que foi publicado o regime das taxas de reintegrações e amortizações, até ainda em vigor, através da Portaria n.º 3/84. A portaria n.º 62/88 publicada no ano de 1988 veio regular as provisões aceites como custos para efeitos fiscais, portaria esta que ainda hoje continua em vigor. A lei que veio introduzir o IUR foi considerada um avanço louvável para o país na tributação dos rendimentos e na determinação do lucro das empresas.

O tempo foi passando, o país foi se desenvolvendo, abriu-se ao mundo, e neste contexto Cabo Verde não soube acompanhar de forma tempestiva tais vicissitudes em termos de estrutura contabilística, adequando-a às necessidades então emergentes. Era preciso, de forma tempestiva e estratégica, acompanhar a evolução das normas internacionais.

No segundo ciclo da sua história, mais propriamente com a II República, em 1991, Cabo Verde instalou o processo de privatização, o que fez com que nacionais e não só passassem a adquirir parte das empresas estaduais do país. Dado a isso, Cabo Verde formou parcerias com organismos multilaterais de ajuda pública ao desenvolvimento, nomeadamente o Fundo Monetário Internacional (FMI), e o Banco Mundial (BM), produzindo efeitos benéficos para a economia cabo-verdiana. Tornou-se membro efetivo da Organização Mundial do Comércio (OMC) em 2008, o que lhe proporcionou um significativo impulso nas suas relações comerciais internacionais. Posteriormente, Cabo Verde foi eleito País de Rendimento Médio (PRM), o que aliado a plena estabilidade política do país, aumentou a confiança dos investidores e proporcionou um ambiente favorável para o incremento do Investimento Direto Externo.

Em 1999, foi aprovado o DL n.º 3/99, Código das Empresas Comerciais, diploma de extrema importância para regulamentar a atividade económica no país.

Com toda essa evolução no país, com a intensificação do mercado de capitais e das relações comerciais e económicas entre Cabo Verde e o resto do mundo, e também entre as empresas estrangeiras sedeadas no país, sentiu-se a necessidade premente da criação de um instrumento contabilístico moderno e credível que permitisse a essas empresas apresentar as suas contas em conformidade com as regras contabilísticas internacionais.

Perante a reconhecida necessidade de o país acompanhar a evolução das normas internacionais, assim se revelou imprescindível uma adaptação aos novos tempos, fato que ditou o surgimento da Comissão Nacional da Normalização Contabilística (CNNC), que veio a culminar com a adoção e implementação do SNCRF. Assim, atento à evolução que vem acontecendo no mundo ao nível da contabilidade e do relato financeiro, o Ministério das Finanças decidiu proceder à reestruturação do normativo contabilístico em Cabo Verde.

Esta decisão ganhou forma com o Despacho 09/2007, de 16 de Agosto com a criação da Comissão de Modernização Contabilística, com a missão de estruturar e apresentar um novo modelo de contabilidade e de relato financeiro cuja proposta deu origem ao SNCRF.

Assim em 2008, foi aprovado o DL n.º 5/2008 de 5 de Fevereiro que veio modernizar e introduzir um novo SNCRF para Cabo Verde, que entrou em vigor no dia 1 de Janeiro de 2009, revogando assim o PNC. Verificou-se que o PNC apresentava uma conceção de estrutura que não acompanhou os vários trabalhos com vista a alcançar uma harmonização contabilística mundial, objetivo máximo da *Internacional Federation of Accountants* (IFAC). Este diploma vem assim adaptar às características nacionais e às especificidades do tecido empresarial nacional

as referidas normas, modernizando-se as terminologias utilizadas, tornando-as internacionalmente comparáveis. Apesar desta intenção, não houve uma modernização da terminologia utilizada no CIUR, mantendo-se ainda o que vigorava no PNC.

A CNNC era segundo o Ministério das Finanças uma chave indispensável para a implementação do SNCRF para a Administração Financeira Privada, bem como para a implementação do novo Sistema de Contabilidade Pública (SCP), que inclui o Plano Nacional de Contabilidade Pública para a Administração Financeira Pública.

A CNNC é composta por 26 membros, sendo 15 efetivos e os restantes suplentes. É uma entidade independente, mas que se administra e funciona no âmbito do Ministério das Finanças e integra representantes de várias Instituições, como: Inspeção-Geral das Finanças; Direção Geral das Contribuições e Impostos, Instituto Nacional de Estatística, Conselho Superior da Câmara de Comércio; Ordem dos Contabilísticos e Auditores, Banco de Cabo Verde, Tribunal de Contas, Instituto de Ensino Superior em Contabilidade, Ordem dos Economistas, Associação Nacional dos Municípios e a Bolsa de Valores de Cabo Verde.

A missão da CNNC é acompanhar os desenvolvimentos havidos nas diretivas internacionais quanto à qualidade da informação financeira, sendo o objetivo principal emitir normas e estabelecer procedimentos contabilísticos, harmonizados com as normas internacionais da mesma natureza.

Segundo o Ministério das Finanças, as alterações introduzidas neste diploma tem em atenção tornar a informação contabilística do país mais internacional, melhorar a qualidade das demonstrações financeiras e do relato financeiro das empresas, acompanhar a evolução do Sistema Fiscal, modernização do tecido económico e do mercado de capitais, dar credibilidade ao funcionamento da economia real de Cabo Verde.

As Normas de Relato Financeiro (NRF) adotadas em Cabo Verde formam um conjunto de 25 e podem ser divididas em normas relacionadas com a preparação das demonstrações financeiras (processo contabilístico) e normas relacionadas com a apresentação das demonstrações financeiras.

As NRF 1 e 2 estão relacionadas com a apresentação das demonstrações financeiras. A NRF 1 - Apresentação das demonstrações financeiras - proporciona informações acerca da posição financeira (balanço) e do desempenho financeiro (demonstrações de resultados) e as variações no capital próprio da entidade, estabelece a estrutura que estas demonstrações devem apresentar. Estas demonstrações são produzidas no pressuposto do regime do acréscimo. A NRF 2 - Demonstrações de Fluxos de Caixa – prescreve as bases quanto a estrutura das demonstrações financeiras de fluxos de caixa (preparada numa base de caixa, contrapondo do regime do acréscimo) em que exige informações acerca das alterações históricas dos fluxos de caixa e seus equivalentes. De facto esta demonstração permite ao

utente desta informação compreender a origem dos fluxos de caixa (onde foram gerados) e a sua aplicação num determinado período. As NFR 3 e 4 no mínimo podem ser consideradas híbridas, uma vez que estabelecem requisitos que relacionam com a estrutura das DF's e também com as questões de reconhecimento e de mensuração. Estas normas são adaptadas ao tecido empresarial do país, bem como a estrutura e a dimensão das entidades de Cabo Verde, desta forma podem não contemplar alguns aspetos particulares ou situações alvos de normalização de alguma norma internacional, ou ainda dispensar a aplicação de determinados procedimentos e divulgações contemplada em algumas normas internacionais.

Todavia, as normas Cabo Verdianas garantem, no essencial, os critérios de reconhecimento e mensuração contidos nas normas internacionais.

O DL que aprovou o SNCRF apresenta a seguinte estrutura:

Tabela 2 - Apresentação do SNCRF e dos seus objetivos

Preâmbulo	Apresenta o SNCRF e define os objetivos
Artigo 1.º – Objeto	Aprova o SNCRF.
Artigo 2.º – Âmbito	Entidades (excepto quanto ao disposto nos artigos 3.º e 4.º): a) Sociedades nacionais e estrangeiras abrangidas pelo Código das Empresas Comerciais; b) Empresas individuais reguladas pelo Código das Empresas Comerciais; c) Estabelecimentos individuais de responsabilidade limitada; d) Empresas públicas; e) Cooperativas; f) Agrupamentos complementares de empresas; g) Outras entidades que, por legislação específica, se encontrem sujeitas ao Plano Nacional de Contabilidade ou venham a estar sujeitas ao SNCRF.
Artigo 3.º – Aplicação das Normas Internacionais de Contabilidade	é opção para as entidades cujos valores mobiliários estejam admitidos à negociação num mercado regulamentado. A opção tem carácter integral, devendo ser mantida por um período mínimo de três exercícios, excepto para as entidades que passem a estar incluídas no âmbito da consolidação de entidades que não as adotem. Acresce que, para além das informações e divulgações inerentes

	a estas normas, as entidades abrangidas são obrigadas a demonstrar e a divulgar outras informações previstas na legislação nacional.
Artigo 4.º – Competência das entidades de supervisão do sector financeiro	Atribui ao Banco de Cabo Verde competência nesta matéria (entidades do sistema bancário e segurador).
Artigo 5.º - Pequenas entidades	As pequenas entidades aplicam as Normas de Relato Financeiro para Pequenas Entidades (NRF-PE) que condensa os principais aspetos de reconhecimento, mensuração e divulgação extraídos das correspondentes NRF, tidos como requisitos mínimos.
Artigo 6.º - Dispensa de aplicação	Ficam dispensadas do previsto no artigo 2.º e artigo 5.º desde que assim o desejem, as entidades que, exercendo a título individual qualquer atividade comercial, industrial ou agrícola, não estejam obrigadas a possuir contabilidade organizada.
Artigo 7.º - Demonstrações financeiras	a) Balanço; b) Demonstração dos resultados por naturezas (a demonstração dos resultados por funções é opcional); c) Demonstração das alterações no capital próprio; d) Demonstração dos fluxos de caixa, (método direto ou método indireto); e) Anexo. As pequenas entidades são dispensadas de apresentar a demonstração das alterações no capital próprio e a demonstração dos fluxos de caixa.
Artigo 8.º - Comissão de Normalização Contabilística	Define as atribuições da Comissão de Normalização.
Artigo 9.º - Referências ao Plano Nacional de Contabilidade	As referências ao anterior normativo devem passar a ser entendidas como sendo feitas ao SNCRF.
Artigo 10.º - Aplicação pela primeira vez	Define que a 1.ª aplicação do presente normativo deve seguir o disposto do anexo II.
Artigo 11.º - Revogação	Revoga o anterior normativo.
Artigo 12.º -	As entidades, que desejem, podem utilizar o SNCRF no primeiro

<p>Disposição transitória</p>	<p>exercício que se inicie em/ou após 1 de Janeiro de 2008, depois de autorização do membro do governo responsável pela área das Finanças.</p>
<p>Artigo 13.º - Entrada em vigor</p>	<p>Define a data de entrada em vigor (1/1/09).</p>
<p>ANEXO I - Sistema de Normalização Contabilística e de Relato Financeiro</p>	<ul style="list-style-type: none">✚ Apresenta o SNCRF;✚ Define os instrumentos contabilísticos e jurídicos;✚ Define que as normas emitidas pelo IASB são supletivas sempre que justificável para as entidades que aplicam as NRF. As entidades que aplicam a NRF-PE supletivamente deverão, em primeiro lugar, aplicar as NRF e só depois as normas emitidas pelo IASB;✚ Justifica e apresenta a estrutura conceptual que se baseia na Estrutura Conceptual do IASB;✚ Apresenta as NRF, que constituem uma adaptação das normas emitidas pelo IASB tendo em conta o tecido empresarial, a estrutura e dimensão das entidades em Cabo Verde;✚ Inseridos nas NRF encontram-se os modelos de demonstrações financeiras a serem utilizados no relato financeiro;✚ A NRF-PE é composto por uma norma de relato financeiro especialmente preparada para as pequenas entidades, condensa os principais aspetos de reconhecimento, mensuração e divulgação extraídos das NRF, tidos como os requisitos mínimos aplicáveis às referidas entidades;✚ Sempre que necessário, são produzidas normas interpretativas (NI), sendo de aplicação obrigatória a partir da data de eficácia indicada em cada uma delas;✚ Código de Contas (CC) é composto por um código de contas propriamente dito e um conjunto de explicações sobre o conteúdo das contas, bem como um quadro síntese;✚ O CC deverá ser adoptado por todas as entidades que nos termos do presente diploma passam a aplicar as NRF e/ou a NRF-PE;✚ Apresenta algumas definições e considerações relacionadas com aspectos a ter em consideração na transição;

	 Define os instrumentos jurídicos que enquadram os instrumentos contabilísticos previstos no SNCRF
ANEXO II - Adopção pela primeira vez do Sistema de Normalização Contabilística e de Relato Financeiro	Define os critérios de reconhecimento, mensuração e divulgação na 1. ^a aplicação.

Fonte: [Elaboração própria baseado no DL n.º 5/2008, de 4 de Fevereiro, publicado no Boletim Oficial, I Série, da República de Cabo Verde](#)

Como facilmente podemos verificar, o novo Sistema Contabilístico de Cabo Verde aproxima-se significativamente da proposta do Sistema de Normalização Contabilística (SNC) elaborada pela Comissão de Normalização Contabilística (CNC), apresentando apenas algumas diferenças, nomeadamente no que diz respeito à não obrigatoriedade de elaboração de contas de acordo com o referencial contabilístico *Internacional Accounting Standards Board* IASB/EU. Com a adoção do SNCRF, Cabo Verde adotou uma estratégia de convergência com o sistema contabilístico português, traduzindo em visíveis vantagens para as empresas portuguesas que operam no país, pois fez reduzir os custos administrativos associados à elaboração e apresentação das DF's e facilitou também a mobilidade dos técnicos de contabilidade entre a sede e as filiais.

A adoção do SNCRF pressupõe uma correta utilização das NRF. O principal objetivo do SNCRF é no sentido das DF's darem informações credíveis sobre a posição financeira, os resultados, e as mudanças da posição financeira de uma entidade, que sejam úteis aos utentes. Desta forma, tem que ser aplicados por profissionais qualificados de contabilidade, e de quem se espera que sejam profissionais morais e deontologicamente corretos.

Importa ter presente o fato de a norma basear-se em princípios que requerem que profissionais certificados sejam, muitas vezes, chamados a darem o seu parecer profissional visto que os preparadores, normalmente menos qualificados, não o conseguem dar em virtude das suas limitações académicas e profissionais.

Foi nesta perspetiva que Cabo Verde para além de já possuir entidades qualificadas para formações de qualidade, impulsionou a criação da OPACC – Ordem Profissional dos Auditores e Contabilistas Certificados, criado pelo DL n.º 12/2000, de 28 de Fevereiro.

A OPACC tem como principais objetivos, "*superintender em todos os aspectos atinentes ao acesso, estatuto e exercício das profissões de auditor e contabilista certificados, atentos a relevância e interesse público que as mesmas revestem, bem como promover a obtenção dos mais elevados padrões profissionais e níveis de desempenho*"; e ainda "*representar, mediante*

o regime de inscrição obrigatória, os interesses profissionais dos auditores e contabilistas certificados que exerçam ou venham a exercer a sua atividade em Cabo Verde, pertencendo-lhe o direito exclusivo de emitir as respetivas Cédulas Profissionais.”

Como já observamos, a adoção pela primeira vez do SNCRF, decorre da publicação do DL nº 5/2008, que na sua estrutura apresenta dois anexos. Anexo I – Sistema de Normalização Contabilística e de Relato Financeiro, e Anexo II – Adoção pela primeira vez do SNCRF. Segundo o Anexo II, as entidades que estejam a preparar as DF’s de um exercício em que utilizam pela primeira vez o SNCRF a iniciar em ou após 1 de Janeiro de 2009, devem preparar o balanço de abertura de acordo com o SNC na data de transição para o SNCRF, que é o ponto de partida da sua contabilização e servirá para comparativo nas primeiras demonstrações financeiras de acordo com o SNCRF. Para as entidades que tenham preparado as DF’s no exercício anterior, estas devem assegurar que as referidas DF’s contenham informações que sejam transparentes para os utentes e comparáveis em todos os períodos apresentados. Deve ainda proporcionar um ponto de partida conveniente para a contabilização e posterior relato financeiro segundo o SNCRF, bem como gerar um custo que não exceda os benefícios para os utentes. A entidade fica também obrigada a utilizar as mesmas políticas contabilísticas no balanço de abertura e nas primeiras DF’s. Todavia, estas políticas podem diferir daquelas que usou para a mesma data, utilizando o anterior normativo.

Desta forma, espera-se das entidades, que apresentam um Balanço de Abertura de acordo com o SNCRF, onde sejam utilizadas as mesmas políticas da norma, *“reconhecendo todos os ativos e passivos”*; *“Reclassificando itens que segundo o normativo anterior eram reconhecidos como um determinado item de ativo, passivo ou capital próprio e que de acordo com o SNCRF são diferentes”*; e *“aplicar o SNCRF na mensuração de todos os ativos e passivos reconhecidos”*.

Nestas circunstâncias, podem ocorrer diversas situações que originam o reconhecimento de ativos (e/ou passivos), que não reunindo os requisitos do anterior normativo não constavam do Balanço à data de 31 de Dezembro de 2008. Da mesma forma, podem existir ativos e/ou passivos que constavam no Balanço de 3 de Dezembro de 2008, que não reúnem os requisitos do novo normativo e que devem ser desreconhecidos do Balanço daquela data. Em qualquer destas situações, o “resultado” destes reconhecimentos (desreconhecimentos) devem ser registados em Resultados Transitados no Balanço de Abertura à data de 1 de Janeiro de 2009. Verificando uma vez estas situações será necessário proceder a uma reconciliação da conta de capital (Balanço de 2008 e Balanço de Abertura de 2009) de forma a evidenciar e exemplificar toda a variação sofrida devido a adoção pela primeira vez do SNCRF.

Contudo, o mesmo anexo prevê exceções à adoção das NRF. Podemos ler no § 7 do anexo II, que uma entidade, ao invés de adotar os conteúdos nas NRF, na sua adoção pela primeira vez, pode adotar, de acordo com situações específicas, os conteúdos previstos nos §§ 15 a

25C, 25F e 25G da IFRS 1 – adoção pela primeira vez das normas internacionais de relato financeiro. Da mesma forma o § 8 prescreve algumas proibições relativamente a adoção de matérias tratadas pelas NRF. Por exemplo, proíbe o desreconhecimento de ativos e passivos financeiros, estimativas, ativos classificados como detidos para venda e unidades operacionais descontinuadas.

A entidade tem de apresentar, nas primeiras DF's, segundo o SNCRF, um ano de comparação, facilitando a leitura por parte dos utentes que verão, de forma mais clara e simples, a evolução das várias rubricas da empresa. Só não é exigido às empresas cuja periodicidade não seja suficiente para tal comparação.

Nesta sequência a empresa deve relatar todas as operações na preparação das DF's que ocorreram com a transição de Princípios Contabilísticos Geralmente Aceites (PCGA) anteriores para as NRF e que, de certa forma, afetou a sua posição financeira, o desempenho financeiro e os seus fluxos de caixa.

O Anexo II exige ainda que a entidade faça as seguintes reconciliações: *“reconciliação do capital próprio relatado segundo o anterior sistema com o capital próprio relatado segundo as NRF, entre a data de transição para as NRF e o final do período apresentado nas mais recentes DF's anuais elaboradas segundo o anterior sistema”*; *“reconciliação do lucro ou prejuízo relatado segundo o anterior sistema em relação ao último ano em que tal se aplicou, com o lucro ou prejuízo relatado segundo as NRF para o mesmo ano”*.

Decorrido pouco mais de um ano após a instituição em Cabo Verde do SNCRF, através do qual o país pretende seguir no comboio dos adotantes das IAS/IFRS emitidas pela IASB, é de se fazer um ponto da situação. Do lado dos profissionais louva-se o grande empenho em participar nas ações de formação havidas, mesmo tendo de suportar custos, por vezes além do razoável, tendo em conta o nível de vida do país. Do lado das autoridades, é de se criticar o hiato verificado entre a aprovação do sistema, no dia 4 de Fevereiro de 2008, e a publicação das NRF e do novo Código de Contas, no dia 29 de Dezembro de 2008, para entrar em vigor no dia 1 de Janeiro de 2009. Por outro lado, ainda hoje está por ser publicada as alterações à Lei do IUR e demais legislação fiscal pertinente, incluindo o próprio modelo 1B de declaração fiscal dos rendimentos, o qual teve de ser adaptado à pressa, por cada um, para colmatar a falta de sua atualização por quem de direito. Os membros da CNNC tomaram posse, mas que se saiba a Comissão não tem ainda um regulamento de funcionamento aprovado e não se encontra instalada e operante. A Direção Geral das Contribuintes e Impostos vem tolerando a entrega de declarações fiscais com as demonstrações financeiras dos contribuintes elaboradas, ainda, pelas regras do anterior PNC, por ventura, por que compreende ter havido um certo atabalhoado na introdução do novo sistema.

Com isto podemos verificar que embora o país tenha dado um grande passo para acompanhar o andar da economia mundial, ainda é preciso fazer grandes avanços no domínio da

contabilidade, da fiscalidade e do controlo da atividade profissional, nomeadamente criar condições para que a CNNC funcione efetivamente e desempenhe as funções para a qual foi criada, aprovar os novos códigos do IUR, iniciar o efetivo controlo e supervisão do exercício das profissões dos auditores e contabilistas certificados, adequar os códigos do processo tributário e do código geral tributário à nova realidade e ainda criar mecanismo para o efetivo cumprimento da lei no que toca a obrigatoriedade de se ter contabilidade organizada.

4.2. A divergência na contabilização dos gastos e rendimentos nos dois países.

Como já tivemos a oportunidade de verificar, aquilo que é considerado gasto ou rendimento pode variar de país para país, fazendo com que uma dada matéria coletável seja diferente para a mesma realidade.

Em relação a Portugal e Cabo Verde, embora os dois países partilhem maioritariamente semelhanças, é possível encontrar divergências na consideração de gastos e/ou rendimentos na formação do lucro tributável.

Em Portugal é utilizado o Modelo 22 (MOD. 22), mais concretamente o Quadro 07 para fazer o apuramento do lucro tributável, e em Cabo Verde é utilizado o Modelo 1B (MOD. 1 B).

A forma como é feita o apuramento é muito diferente nos dois países. Em Portugal começa por apresentar a seguinte estrutura:

Figura 2 - Excerto Mod. 22

07	APURAMENTO DO LUCRO TRIBUTÁVEL				
	RESULTADO LÍQUIDO DO PERÍODO	701	-	-	;
	Variações patrimoniais positivas não refletidas no resultado líquido do período (art.º 21.º) e quota-parte do subsídio respeitante a ativos fixos tangíveis não depreciables e ativos intangíveis com vida útil indefinida [art.º 22.º n.º 1, al. b)]	702	-	-	;
	Variações patrimoniais positivas (regime transitório previsto no art.º 5.º, n.ºs 1, 5 e 6 do DL 159/2009, de 13/7)	703	-	-	;
	Variações patrimoniais negativas não refletidas no resultado líquido do período (art.º 24.º)	704	-	-	;
	Variações patrimoniais negativas (regime transitório previsto no art.º 5.º, n.ºs 1, 5 e 6 do DL 159/2009, de 13/7)	705	-	-	;
	Alteração do regime fiscal dos contratos de construção (correções positivas)	706	-	-	;
	Alteração do regime fiscal dos contratos de construção (correções negativas)	707	-	-	;
	SOMA (campos 701 + 702 + 703 - 704 - 705 + 706 - 707)	708	-	-	;

Fonte: Modelo 22 em vigor a partir de Janeiro de 2012 no site da Autoridade tributária e Aduaneira (adaptado).

O art. 18.º do CIRC refere que os rendimentos e gastos, e as outras componentes positivas e negativas do lucro tributável, são imputados ao período de tributação em que são obtidos ou suportados, independentemente do seu recebimento ou pagamento, estando aqui subjacente o pressuposto do regime do acréscimo. O referido artigo inclui também as variações patrimoniais

positivas e negativas não refletidas no resultado líquido e que concorrem para a formação do lucro tributável, de acordo com os arts. 21.º e 24.º do CIRC.

O art. 21.º transcreve em epígrafe “1 - Concorrem ainda para a formação do lucro tributável as variações patrimoniais positivas não refletidas no resultado líquido do período de tributação, exceto:

- a) *“As entradas de capital, incluindo os prémios de emissão de ações, as coberturas de prejuízos, a qualquer título, feitas pelos titulares do capital, bem como outras variações patrimoniais positivas que decorram de operações sobre instrumentos de capital próprio da entidade emitente, incluindo as que resultem da atribuição de instrumentos financeiros derivados que devam ser reconhecidos como instrumentos de capital próprio;*
- b) *As mais-valias potenciais ou latentes, ainda que expressas na contabilidade, incluindo as reservas de reavaliação ao abrigo de legislação de caráter fiscal;*
- c) *As contribuições, incluindo a participação nas perdas do associado ao associante, no âmbito da associação em participação e da associação à quota;*
- d) *As relativas a impostos sobre o rendimento.”*

O art. 24.º por sua vez transcreve em epígrafe “*Nas mesmas condições referidas para os gastos, concorrem ainda para a formação do lucro tributável as variações patrimoniais negativas não refletidas no resultado líquido do período de tributação, exceto:*

- a) *As que consistam em liberalidades ou não estejam relacionadas com a atividade do contribuinte sujeita a IRC;*
- b) *As menos-valias potenciais ou latentes, ainda que expressas na contabilidade;*
- c) *As saídas, em dinheiro ou em espécie, em favor dos titulares do capital, a título de remuneração ou de redução do mesmo, ou de partilha do património, bem como outras variações patrimoniais negativas que decorram de operações sobre instrumentos de capital próprio da entidade emitente ou da sua reclassificação;*
- d) *As prestações do associante ao associado, no âmbito da associação em participação;*
- e) *As relativas a impostos sobre o rendimento.”*

Estes dois artigos, numa primeira abordagem, não parecem de fácil compreensão, mas após uma observação mais minuciosa, vê-se que é o próprio legislador que nos dá a pista para a sua compreensão, pois pode se ler na primeira parte do art. 21.º o seguinte: “ (...) *as variações patrimoniais positivas não refletidas no resultado líquido do período (...)*”, isto quer dizer que

havendo lucros ou prejuízos que não passem pela conta dos resultados do período haverá um acréscimo ou redução do património que terá relevância para efeitos fiscais.

Pode-se concluir de uma forma muito simples que no decorrer da atividade dos sujeitos passivos, as variações patrimoniais vão sendo registadas nas classes de rendimentos e gastos, saldando, posteriormente, por resultados. Significa isto, que as variações que não estão refletidas nos resultados são as que têm origem na conta 5, ou seja nos capitais próprios.

Podemos estar na presença de variações patrimoniais que afetem ou não o resultado líquido do período, e concorrem ou não para a formação do lucro tributável. As variações patrimoniais descritas nos arts. 21.º e 24.º do CIRC não concorrem para a formação do lucro tributável e não se encontram refletidas no resultado líquido do período.

Como exemplo das variações patrimoniais positivas que concorrem para a formação do lucro tributável e que não estão refletidas no resultado do período, (a acrescer no campo 702 do MOD. 22) temos:

- ❖ *Ganhos na alienação de ações (quotas) próprias;*
- ❖ *Doações efetuadas à entidade e reconhecidas na conta “594 – Doações”;*
- ❖ *Ganhos relativos a períodos anteriores e que não tenham afetado o resultado do período;*
- ❖ *Outras variações no capital próprio;*
- ❖ *Quota - parte do subsídio respeitante a ativos fixos tangíveis não depreciáveis e ativos intangíveis com vida útil indefinida (art. 22.º do CIRC).*

Por outro lado, como exemplo das variações patrimoniais negativas, que concorrem para a formação do lucro tributável e que não se encontram refletidas no resultado do período (a acrescer no campo 704 do MOD.22), temos:

- ❖ *Perda na alienação de ações (quotas) próprias registadas na conta “55-Reservas”;*
- ❖ *Perdas referentes a períodos anteriores que não tenham afetado o resultado do período e que sejam fiscalmente dedutíveis;*
- ❖ *Outras variações no capital próprio;*
- ❖ *As gratificações atribuídas de forma excecional, não prevista, aos órgãos sociais e ao pessoal.*

É possível estabelecer uma ligação entre as contas da classe 5 – Capital, Reservas e Resultados Transitados e os arts. 21.º e 24.º do CIRC, na medida em que se consegue averiguar quais as operações subjacentes que entram ou não no apuramento do lucro tributável.

Como já vimos, o conceito de “*variação patrimonial não refletida no resultado líquido do período*” vem especialmente refletida nos arts. 21.º e 24.º do CIRC. Este conceito tem origem

em movimentos negativos (crédito) ou movimentos positivos (débitos) das contas da classe 5 – Capital, Reservas e Resultados Transitados, classificando-se deste modo em operações quantitativas ou modificativas (que alteram a composição e o valor do património).

O Modelo 1B utilizado em Cabo Verde para fazer o apuramento do Lucro tributável apresenta a seguinte estrutura.

Figura 3- Apuramento do lucro tributável – Cabo Verde

Fonte: Site Oficial do Ministério das Finanças de Cabo Verde (adaptado).

Como já é do nosso conhecimento, a determinação do Lucro é feita com base nas declarações apresentadas, com as possíveis correções. Em Cabo Verde, em termos fiscais faz-se as

QUADRO 1		APURAMENTO RESULTADO FISCAL	
1- Resultado do exercício (linha 34 do Quadro 5)			
2-Proveitos não tributáveis			
	2.1.- Utilizações e provisões para impostos s/ lucros exercício anterior		0,00
	2.2.- Reposição e provisões tributadas em exercícios anteriores		0,00
	2.3.- Reembolso de imposto de exercício anteriores		0,00
		Soma:	0,00
3- Custos inaceitáveis para efeitos fiscais			0,00
	3.1.- As reintegrações e amortizações não contabilizadas como custos ou perda		0,00
	3.2.- Reintegrações e amortizações que excederam o período máximo de vida		0,00
	3.4.- Provisões para além dos limites legais		0,00
	3.5.- Despesas de representações exageradas		0,00
	3.6.- Imposto Único sobre o Rendimento		0,00
	3.7.- Importância de multas por infrações fiscais		0,00
	3.8.-		0,00
4- Lucro ou Prejuízo Fiscal (1 - 2) + 3		SOMA:	0,00

seguintes correções:

- ✚ Amortização e Reintegração para além do limite legal;
- ✚ Impostos sobre lucros de exercícios anteriores;
- ✚ Encargos de exercícios anteriores;
- ✚ Multas Fiscais;
- ✚ Provisões para impostos sobre lucros;
- ✚ Provisões para além do limite legal;
- ✚ Despesas de representação exageradas;
- ✚ Regularização de existências;
- ✚ Créditos incobráveis;

- ✚ Rendas e alugueres;
- ✚ Conservação e Reparação em excesso;
- ✚ Imposto de Circulação;
- ✚ Excesso de comunicação;
- ✚ Excesso de combustível;
- ✚ Excesso de seguros;
- ✚ Excesso de amortização;

- ✚ Perdas extraordinárias de exercício anterior;

- ✚ Excesso de material de conservação.

4.2.1. Ilustração Prática (Exemplo Académico)

Para uma melhor compreensão destas diferenças/semelhanças a seguir será elaborado um mesmo exercício académico nos dois modelos onde possamos ver com clareza tais fatos.

Caso.

A “EUROAFRO – Grossistas de Produtos de Eletrónica, Lda.” Apurou relativamente a 2012, o montante de 263.603 € como Resultado Líquido do Período. Os seus rendimentos estão sujeitos ao regime geral de tributação em IRC, e considerando que:

- a) A conta **Reversões de Perdas por Imparidade** em dívidas a receber de clientes evidenciava um saldo de 30.000 €, relativo a uma dívida da Câmara Municipal que, entretanto, havia sido regularizada;
- b) Suportou despesas de Representação no montante de 3.000 €;
- c) Adquiriu no presente período bilhetes de lotaria no montante de 2.000 €;
- d) Obteve resultados positivos antes de impostos, imputáveis a uma sucursal de que dispõe no estrangeiro, no montante de 45.000 €. A tributação dos rendimentos da sucursal no país em que esta se situa é efetuada à taxa de 30%. O resultado e o correspondente imposto influenciaram a determinação do resultado antes de impostos da sociedade “EUROAFRO”;
- e) Adquiriu em 2007 um elemento do ativo fixo tangível por 30.000 €, tendo aplicado sistematicamente, para o cálculo das reintegrações registadas, a taxa anual de 12,5% (DR n.º 25/2009). Em 2012, aquele elemento foi alienado por 20.000 €. O coeficiente da correção monetária aplicável (nos termos do art. 47.º do CIRC) é de 1,11 e a entidade manifestou a intenção de reinvestir 15.000 €;
- f) Despendeu 4.000 € em prémios de seguros de vida dos gerentes;
- g) Reembolsou os seus trabalhadores, que tinham utilizado viaturas próprias ao serviço da empresa, no total de 3.950 €. Destes, 2.500 € não teve por base qualquer mapa de controlo de deslocações;

- h) Foi adquirida no início do ano uma viatura ligeira de passageiros por 25.000 € e foram registados a título de encargos com a sua utilização 3.500 €. Para além daqueles encargos, foram contabilizadas depreciações à taxa de 10% pelo método das quotas constantes numa base anual;
- i) Na sequência de uma reclamação apresentada, foram restituídos impostos (IRC) pagos em anos anteriores no montante de 1.870 €;
- j) As **Provisões do Período** para efeitos contabilísticos ascenderam a 6.830 € e dizem respeito a garantias prestadas a clientes. Esta entidade apurou em 2009, 2010, 2011 os seguintes montantes em termos de vendas (sujeitas a garantia) e de custos de garantia, nomeadamente por esta ordem, 110.000 €, 70.000 €, 120.000 € e 5.550 €, 3.500 €, 6.000 €. Em 2012, as vendas ascenderam a 100.000 €;
- k) Foram pagas multas ao abrigo do Código da Estrada no montante de 1.500 €;
- l) As quotizações pagas à respetiva Associação Comercial ascenderam a 4.320 €;
- m) Foram registados em Gastos de depreciação e de amortização 15.000 € relativos à depreciação do período de um equipamento adquirido há 3 anos por 240.000 € e para o qual se havia obtido um subsídio não reembolsável correspondente a 60% do respetivo valor de aquisição. A vida útil estimada daquele bem é de 5 anos e o valor do subsídio reconhecido no período ascendeu a 9.000 €, tendo sido registado na conta **Outros rendimentos e ganhos - Imputação de subsídios para investimento**;
- n) Foi alienado no corrente ano um imóvel onde funcionavam os serviços administrativos por 150.000 €, o qual havia sido adquirido há 15 anos. O correspondente valor patrimonial tributário (VPT) definitivo do imóvel é de 235.420 € e foi determinado até ao final do corrente período económico. O valor bruto contabilístico era de 200.000 € e incorporava uma revalorização fora do âmbito de legislação de carácter fiscal, cujo excedente de revalorização não realizado totalizava 68.380 €. Foram praticadas quotas anuais de depreciação de acordo com o método das quotas constantes, tendo por base uma vida útil de 50 anos. O coeficiente de correção monetária utilizado foi de 1,61 e o plano de reinvestimento previsto do valor de realização é o seguinte: 2011: 32.500 €; 2012: 45.000 €; 2013: 17.500 €; 2014: 20.000 €; 2015: 35.000 €;
- o) Foi contabilizado em **Outros Gastos e Perdas** um donativo concedido de 600 € à corporação de Bombeiros Voluntários de Aveiro;
- p) Ao longo do ano foram retidos à entidade, relativamente a juros de depósitos a prazo, 720 € de IRC;
- q) Procedeu, em 2012, a três pagamentos por conta de IRC que ascenderam a um total de 79.050 €;
- r) A taxa de derrama a aplicar é de 1,5%.

Tabela 3 - Resolução IRC - Modelo 22

Descrição	Valor	Legislação	Observações
Resultado antes imposto	375.000€	Arts. 17.º, 123.º	
a) Reversões perda por imparidade	(30.000€)	Arts. 35.º, 36.º n.º 3-a)	
b)			Tributação autónoma
c) Bilhetes de loteria	2.000€	Arts. 23.º, n.º 1	
d) Rendimentos da Sucursal (imposto suportado no estrangeiro)	13.500€	Arts. 68.º, n.º1	Imposto suportado no estrangeiro: 45.000×30%= 13.500€
e) Mais-valia contabilística	(8.750)€	Arts. 20.º, 23.º, 46.º a 48.º	*1
n) Menos valia contabilística	5.000€		
50% da mais-valia fiscal reinvestida	6.770,37€		
100% da mais-valia fiscal não reinvestida	4.513,57€		
f) Seguro de vida dos gerentes	4.000€	Arts. 43.º n.º 2 e n.º 4-a); 23.º n.º 1-d)	
g) Encargos com deslocação	2.500€	Art. 45.º n.º 1-f)	Ajuda de custo sem mapa de controlo de deslocação
h)			Tributação autónoma
i) Restituição de Imposto	(1.870€)	Art. 45.º n.º 1-a)	
j) Provisões para garantias	1.830€	Art. 39.º n.º 1-b); n.º 5	*2
k) Multas pagas	1.500€	Art. 45.º n.º 1-d)	
l) Quotizações pagas	(2160€)	Arts. 23.º n.º 1; 44.º	4.320×50%
m) Subsídios a tributar	5.400€	Arts. 22.º n.º 1-a) e n.º 2	
n) Diferença (VPT-PV) do imóvel	85.420€	Arts. 64.º n.º 3-a); 38.º	235.000€ - 150.000€
o) Donativo aos Bombeiros	(180€)	Arts. 62.º n.º 3-b) e n.º 4 do EBF	600€×30%
Lucro Tributável/Matéria	464.473,94€		

Coletável			
Coleta	116.118,49€	Arts. 87.º n.º 1 e 2; 90.º n.º 1-a)	464.473,94×25%
Deduções à Coleta			
DTI	11.250€	Arts. 90.º n.º 2-a); 91.º	*3
IRC Liquidado	104.868,49€	Art. 90.º n.º 7	
Retenção na fonte	720€	Art. 90.º n.º 2-d); 94.º	
Pagamentos por conta	79.050€	Arts. 104.º, 105.º e 107.º	
IRC a pagar	25.098,49€		
Derrama	6.967,11€	Lei 2/2007; 15/01 LFL:14.º	1,5%×464.473,94€
Tributações Autónomas			
Despesas de Representação	300€	Art. 88.º n.º 3-a) e n.º 7	3.000€×10%
Encargos com VLP	600€	Art. 88.º n.º 3-a) e n.º 5	[3.500€+(25.000×10%)]
Ajuda de Custo	72,5€	Art. 88.º n.º 9	(3.950 – 2500)×5%
Total a pagar	33.038,1€	Arts. 104.º e 108.º	

Fonte: Elaboração própria.

RLP = Resultado Antes Imposto (RAI) – IRC Estimado [Imposto Estimado (Coleta – DTI – BF) + TA'S + Derrama]

$$= 375.000€ - [104.868,49€ + (600€ + 300€ + 72,5€) + 6.967,11€]$$

$$= 262.191,9€$$

 *1

Alínea e):

+/- Valia contabilística = Valor realizável líquido - Quantia escriturada (valor de aquisição – depreciação acumulada – perdas por imparidades)

$$= 20.000€ - [30.000€ - (30.000€ × 12,5% × 5 anos)]$$

+ Valia contabilística = 8.750€

Alínea n):

Em termos contabilísticos:

+/- Valia contabilística = 150.000€ - [200.000€ - (200.000€ × 75% × 2% × 15 anos)]

- Valia contabilística = - 5.000€

Em termos fiscais:

+/- Valia fiscal = Valor realizável líquido – (Custo de aquisição – Depreciação acumulada – Perda por imparidade) × Coeficiente atualização da moeda

=150.000€ - [200.000€ - (200.000€ × 75% × 2% × 15 anos - 68.380€)] × 1,61

+ Valia fiscal = 18.054,3

➤ **Plano de Reinvestimento:**

Ano (n-1) = 32.500€

Ano (n) = 45.000€ + 15.000€

Ano (n+1) = 17.500€

Ano (n+2) = 17.500€

Total = 127.000€

% Reinvestimento = $\frac{127.500€}{170.000€} \cong$

75%

+ Valia fiscal Reinvestida = 18.054,3€ × 75% = 13.540,73€ → Tributar 50% = 6.770,37€

+ Valia fiscal não Reinvestida = 18.054,3€ × 25% = 4.513,6 → Tributar 100%

✚ *2

Devemos primeiramente calcular o rácio médio dos três anos anteriores, sabendo que o custo com garantias nos três últimos anos foi de 150.000€ e as vendas sujeitas a garantias ascenderam a 300.000€.

Assim, o rácio será:

$$\frac{150.000\text{€}}{300.000\text{€}} = 5\%$$

Provisão contabilística = 6.830€

Provisão fiscal = 5.000€ (100.000 × 5%)

Provisão não dedutível = 1.830€

 *3

Valor suportado no estrangeiro = 45.000€

$$\text{Taxa média} = \frac{\text{coleta}}{\text{Matéria coletável}} = \frac{116.118,49\text{€}}{464.473,94\text{€}} \cong 25\%$$

$$= 45.000\text{€} \times 25\% = 11.250\text{€}$$

Tabela 4- Resolução pelo Modelo IB – Cabo Verde

Apuramento Resultado Fiscal		
Descrição	Valor	Legislação
Resultado do exercício	262.191,9€	
Proveitos não tributáveis		
Reembolso de imposto de exercícios anteriores	1.870€	
Custos inaceitáveis para efeitos fiscais		Art . 33.º
Reintegrações e amortizações que excederam o período máximo de vida	85.420€	Art. 33.º, n.º 1 – d)
Provisões para além dos limites legais	1.830€	Art. 33.º, n.º 1 – e)
Despesas de representação exageradas	2.500€	Art. 33.º, n.º 1 – f)
Importâncias de multas por infrações fiscais	1.500€	Art . 33.º, n.º 1 – h)

Lucro ou prejuízo fiscal	172.811,9€	Art. 26.º
Deduções:		
Rendimentos líquidos no estrangeiro	45.000€	Art. 46.º, n.º 1 – b)
Matéria Coletável	127.811,9€	Art. 49.º
Coleta (valor a pagar)	31.952,98€	

Fonte: Elaboração própria.

Após confrontação destes dois quadros, podemos verificar que a forma como é feita o apuramento do resultado fiscal nos dois países é diferente, embora o resultado final acabe por ser praticamente o mesmo.

Na nossa ótica a forma como é determinada em Cabo Verde é muito simplificada, deixando para trás alguns indicadores que em Portugal são considerados importantes e são incluídos.

No modelo de Cabo Verde, fica-se pela Coleta, o que difere em grande escala de Portugal, onde à Coleta apurada é feita as devidas deduções. Ainda no mesmo modelo Cabo Verdiano não há lugar as tributações autónomas (nesta altura já estão a trabalhar num ante – projectos que já contempla a tributação autónoma no novo código), caso que ocorre em Portugal.

De notar também, que no Mod.1B, não há lugar às mais-valias fiscais e/ou contabilísticas, pois as mesmas não são contemplados no CIUR.

De uma forma geral pode se dizer que apesar do código Cabo Verdiano em teoria ser praticamente igual ao português, em termos de prática, não é bem a mesma coisa, pois verifica-se uma grande disparidade em termos práticos. Muita simplificação.

5. Conclusão

O objetivo principal deste trabalho era fazer uma comparação entre o imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas entre Cabo Verde e Portugal.

De forma a atingir este objetivo fez-se uma pesquisa de natureza exploratória e descritiva, onde efetuou-se consultas em vários livros e documentos relacionados com a matéria.

Após o estudo foi possível constatar que a legislação cabo verdiana se assemelha bastante a portuguesa, apenas se divergindo em algumas matérias onde o código cabo verdiano ainda permanece “carente”.

A primeira constatação que podemos fazer relaciona-se com a incidência. Tanto num país como no outro, como já vimos, a base de incidência do imposto é sobre o rendimento das pessoas coletivas e definem nos mesmos termos os concetos de sujeitos passivos, entidades residentes e não residentes, e a tributação em que estas estão sujeitas.

Em relação aos benefícios fiscais, podemos também verificar que são aplicadas nos mesmos termos, no entanto nesta matéria é possível identificar algumas diferenças, pois algumas situações em que são considerados benefícios fiscais em Cabo Verde, em Portugal são consideradas isenções.

No que diz respeito a determinação da Matéria Coletável verificou-se que os dois países utilizam a Teoria do Incremento Patrimonial, existindo, no entanto, uma ligeira diferença na definição do lucro, o que influencia na determinação da Matéria Coletável.

A parte disto, pode-se dizer, que uma das principais diferenças, baseia-se no fato de em Cabo Verde não existir uma legislação acerca da transparência fiscal, fato que é retratado no CIRC em Portugal.

No entanto, em Abril deste ano a Ministra das Finanças de Cabo Verde divulgou os anteprojetos do CIUR.

Segundo ela, os projetos contém novidades na introdução do regime de transparência fiscal para os profissionais liberais. Para além disto são também novidades a alargamento do prazo da dedução do prejuízo fiscal e a introdução de regras de tributação autónoma (Jornal Digital).

É importante também aqui realçar que já existe uma Proposta de Lei para aprovação do Código do Imposto sobre Rendimento das Pessoas Coletivas (CIRPC) em Cabo Verde, deixando para trás a antiga denominação, IUR, e adotando a mesma designação utilização em Portugal, embora as abreviaturas não sejam iguais.

“O principal objetivo é o alargamento da base tributável, a adoção de normas que previnam o abuso e a fraude fiscal, a redução da litigância entre a AF e os contribuintes, bem como a moderação dos níveis de tributação. “

Com isso podemos concluir que embora Cabo Verde esteja um bocado atrás em matérias fiscais daquilo que se têm atualizado no resto do mundo, nomeadamente Portugal, existe por parte desta uma grande vontade de acompanhar estas atualizações/evoluções. Desta forma adotaram agora para o novo código as linhas que têm igualmente moldado as mais recentes reformas a nível internacional, o que é de se louvar, embora com os condicionalismos económico-financeiros do próprio país.

6. Bibliografia

Carlos, A. B., Abreu, I. A., Durão, J. R., & Pimenta, M. E. (2012). *Guia dos Impostos em Portugal - 2012*. Lisboa: Quid Juris-sociedade Editora Id.^a.

Ferreira, R. F. (2007). *A Tributação dos Rendimentos: Retrospectiva, Actualidade, Tendências*. Coimbra, Portugal: Edições Almedina, SA.

Guimarães, J. d. (2000). • *O sistema contabilístico e fiscal português: uma abordagem ao relatório de contas das empresas*.

Morais, R. D. (2007). *Apontamentos ao IRC*. Coimbra: Edições Almedina, SA.

Rocha, A. d. (2007). *Harmonização da Contabilidade e do Imposto Sobre as Sociedades: caminho para uma base tributária consolidada comum*. Lisboa: Rei dos Livros.

Lopes, C. A. (2009). *As Vicissitudes dos Impostos Indirectos no Sistema Fiscal Cabo-verdiano*. Praia, Palmarejo Grande, Cabo-Verde: UNIPIAGET.

Amorin, A. (2010). *A republicação do CIRC: principais alterações das regras para a determinação do lucro tributável*. Dissertação de Mestrado apresentada ao Instituto Universitário de Lisboa, Lisboa;

Fortes, G. (2009). *O Imposto sobre o Rendimento* (Monografia de Licenciatura em Contabilidade e Administração). Mindelo: Instituto Superior de Ciências Económicas e Empresariais;

Martins, A. (2009). *Relações entre Portugal e Cabo Verde antes e depois da independência*. Dissertação de Mestrado apresentada à Universidade Lusófona de Humanidades e Tecnologias: Faculdade e Ciências Sociais e Humanas, Lisboa;

Cota, K. (2010). *O Sistema de Normalização Contabilística e de Relato Financeiro e a Tributação Sobre o Rendimento das Empresas* (Monografia de Licenciatura em Contabilidade e Administração). São Vicente: Instituto Superior de Ciências Sociais e Empresariais;

Salomão, C. (2010). *Contabilidade e Fiscalidade: diferenças e semelhanças entre Cabo Verde e Portugal* (Relatório de Estágio Curricular de Mestrado em Gestão). Coimbra: Faculdade de Economia, Universidade de Coimbra;

Godinho, V. (2010). *A Actual Estrutura do Sistema Fiscal Português*. Dissertação de Mestrado apresentada ao Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Aveiro, Aveiro;

Delgado, F. (2011). *A adoção, pela primeira vez, do SNCRF-constrangimentos encontrados na adoção na ótica financeira* (Monografia de Licenciatura em Contabilidade e Administração). São Vicente. Instituto Superior de Ciências Económicas e Empresariais;

Monteiro, D. (2012). *A importância da Informação Contabilística na determinação da Matéria Coletável – Caso Polar, Lda.* (Monografia de Licenciatura em Ciências Empresariais e Organizacionais – vertente contabilidade). Praia. Universidade de Cabo Verde:

Decreto-Lei n.º 14/2010, de 26 de Abril;

Decreto-Lei n.º 1/96, de 15 de Janeiro;

Lei n.º 127/IV/95 de 26 de Junho;

Sociedades de Advogados. Os Sistemas Fiscais de Angola, Moçambique e Cabo Verde.

Consultado em 16 de Janeiro de 2013 através de

http://www.plmj.com/xms/files/newsletters/2008/Maio/Sub-capas_PORT.pdf

Decreto-Lei n.º 159/2009, de 13 de Julho