



**Escola de Ciências Sociais e Humanas**

Departamento de Economia Política

A Tributação dos Lucros das Sociedades Comerciais nos PALOP e em  
Portugal

Geiza Silvie Fernandes Rita

Dissertação submetida como requisito parcial para obtenção do grau de  
Mestre em Direito das Empresas

Orientador:

Professor Dr. Américo Fernando Brás Carlos,

Professor Auxiliar, Convidado do ISCTE, Jubilado

Outubro, 2015

### Agradecimentos:

Quero deixar aqui expresso a minha mais profunda gratidão a duas importantes pessoas, sem as quais, esta dissertação não teria sido realizada.

O meu, muito obrigada ao Professor Américo Fernando Brás Carlos, meu ilustre orientador e ao Dr. Agostinho Fernandes, ex. Diretor dos Impostos de S. Tomé e Príncipe, pelos seus infindáveis conselhos e por toda a dedicação e disponibilidade demonstrada ao longo desse percurso.

## **Resumo**

### **A tributação dos lucros das sociedades comerciais nos PALOP e em Portugal**

Pretendemos com a presente dissertação, comparar o regime aplicável à tributação dos lucros das sociedades comerciais nos diferentes<sup>1</sup> países africanos de língua oficial portuguesa, (doravante, PALOP) face à legislação fiscal em vigor no sistema português. Partimos da definição do sistema fiscal português que servirá de suporte para todo o estudo comparativo que se propõe.

Analisámos os conceitos legais fiscais básicos suportados numa pesquisa com base documental, de modo que, esta dissertação se pautará por ser um estudo interpretativo, descritivo e comparativo. Ainda assim, pretendemos que o presente trabalho sirva a quem se interessa pela problemática fiscal, mormente, a comunidade científica e empresarial, no sentido de se perceber como os PALOP se distanciaram ou não, no tratamento da questão da tributação dos lucros das empresas, em relação ao sistema fiscal português.

Da nossa análise, concluímos, por um lado, que o regime fiscal português continua a ser a matriz do sistema fiscal dos PALOP, não obstante se terem verificado, em alguns destes países, algumas diferenças em aspetos específicos. E por outro lado, que uma parte dessas diferenças, resulta, contudo, da circunstância de o sistema fiscal português ter consagrado algumas novas soluções, entretanto não adotadas pelos PALOP.

**Palavras-Chave:** Sociedades Comerciais; Tributação de Lucros; Lucro Tributável; Sistema Fiscal Português; PALOP

---

<sup>1</sup> Dada a pouca informação referente ao sistema fiscal da Guiné-Bissau, optamos por deixá-lo de fora do âmbito do nosso estudo.

Abstract:

The taxation of the profits of commercial companies in the PALOP and Portugal.

We intend with this thesis, to compare the taxation of profits of commercial companies in different African countries of Portuguese official language, (hereinafter PALOP) with the tax legislation in the Portuguese system. We start from the concepts adopted by the Portuguese tax system that will serve as support for comparative study that we propose.

We looked at the basic tax legal concepts supported by a documental research, so we can say that this dissertation will be interpretive, descriptive and comparative. Still, we want this work serves those interested in tax issues, especially the scientific and business community, in order to see how the PALOP distanced themselves or not by the taxation of corporate profits in the Portuguese tax law.

From our analysis, we conclude, firstly, that the Portuguese taxation system remains the matrix of the PALOP tax system, despite the emergence in some of these countries of differences in specific aspects. On the other hand, we conclude that some of these differences, however, results from the fact that the Portuguese tax system have established some new solutions, which were not yet adopted by the PALOP

**Keywords:** Commercial Companies; Taxation of Profits; Taxable Profits; Portuguese tax system; PALOP

Índice

<b>Capítulo I – Introdução</b> .....	1
<b>Capítulo II – Imposto único sobre o rendimento <i>versus</i> imposto cedular</b> .....	4
1. A reforma fiscal dos anos 60 em Portugal .....	4
2. A reforma fiscal dos anos 80 em Portugal .....	6
3. Reformas fiscais dos PALOP .....	8
<b>Capítulo III – Base e extensão da obrigação de imposto</b> .....	10
1. Pressuposto do imposto em cada país .....	10
2. Sujeitos Passivos .....	11
3. Nascimento da obrigação do imposto .....	13
4. Extensão da obrigação de imposto .....	14
<b>Capítulo IV - Regimes gerais e regimes especiais de determinação da matéria coletável</b> .....	17
1. Métodos de Determinação da Matéria Coletável .....	17
1.1. Portugal .....	17
1.2. PALOP .....	21
2. Enquadramento nos grupos de determinação da matéria coletável .....	25
2.1. Portugal .....	25
2.2. Angola .....	26
2.3. Cabo Verde .....	26
2.4. Moçambique .....	27
2.5. S.Tomé e Príncipe .....	27
3. Quantificação da matéria coletável – regime geral .....	28
3.1. Portugal .....	28
3.2. Angola .....	29
3.3. Cabo Verde e Moçambique .....	30
3.4. S.Tomé e Príncipe .....	30
4. Regimes Especiais de quantificação da matéria coletável .....	31
4.1. Regime Simplificado em Portugal .....	31
4.2. Regime simplificado em Angola .....	36
4.3. Regime simplificado em Cabo Verde .....	37
4.5. Regime simplificado em S.Tomé e Príncipe .....	38
5. Regime especial de tributação de grupos de sociedades (RETGS) .....	40
5.1. Condições de admissibilidade ao RETGS. Âmbito da sua aplicação .....	41
5.2. Determinação do lucro tributável no RETGS .....	43
5.3. Dedução de prejuízos fiscais .....	44

5.3.1.	Prejuízos fiscais apurados antes da aplicação do regime .....	44
5.3.2.	Prejuízos fiscais apurados durante a aplicação do regime .....	44
5.3.3.	Prejuízos fiscais apurados após a aplicação do regime .....	44
6.	Regime especial das fusões, cisões, entradas de ativos e permutas de partes sociais .....	45
6.1.	Portugal .....	45
6.1.1.	Princípio de neutralidade fiscal. ....	46
6.1.2.	Princípio de continuidade do exercício da atividade económica .....	46
6.1.3.	Princípio de transmissibilidade de prejuízos fiscais .....	46
6.2.	PALOP .....	47
7.	Regime de transparência Fiscal .....	47
7.1.	Portugal .....	47
7.1.1.	Âmbito de aplicação do regime de transparência fiscal .....	48
7.2.	PALOP .....	50
<b>Capítulo V – Reporte de Prejuízos</b> .....		51
1.	Portugal .....	51
2.	PALOP .....	52
<b>Capítulo VI. Taxas de tributação</b> .....		54
1.	Portugal .....	54
1.1.	Taxas Gerais .....	54
1.2.	Outras tributações .....	55
1.2.1.	Derramas .....	55
1.2.2.	Tributações autónomas (TA) .....	57
2.	PALOP .....	59
2.1.	Taxas Gerais .....	59
2.2.	Tributações Autónomas .....	61
<b>Capítulo VII. Mecanismos de eliminação da dupla tributação económica</b> .....		62
1.	Portugal .....	62
1.1.	Conceito de dupla tributação económica .....	62
1.2.	Métodos de eliminação da dupla tributação económica .....	63
1.2.1.	Regime de <i>participation exemption</i> .....	63
1.2.2.	Método de crédito do imposto por dupla tributação económica internacional .....	65
2.	PALOP .....	67
<b>Capítulo VIII. Conclusões</b> .....		69

## **Glossário de Siglas**

- CRP – Constituição da Republica Portuguesa
- PALOP - Países Africanos de Língua Oficial Portuguesa
- CE - Conselho Europeu
- NIC – Normas Internacionais de Contabilidade
- SNC – Sistema de Normalização Contabilística
- STA - Supremo Tribunal Administrativo
- CIRC (Portugal) - Código do Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Coletivas
- CIRC (S.Tomé e Príncipe) - Código do Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Coletivas
- CIRPC (Cabo Verde) - Código do Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Coletivas
- CIRPC (Moçambique) - Código do Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Coletivas
- CII (Angola) – Código do Imposto Industrial
- CCI- Código da Contribuição Industrial
- LGT – Lei Geral Tributária
- CGT – Código Geral Tributário
- CSC- Código das Sociedades Comerciais
- AT – Autoridade Tributária
- TA – Tributações Autónomas
- AF – Administração Fiscal
- RETGS – Regime Especial de Tributação dos grupos de Sociedades
- ISPC – Imposto Simplificado para Pequenos Contribuintes
- RS - Regime Simplificado
- RES – Regime de Escrituração Simplificada

## **Capítulo I – Introdução**

Hoje mais do que nunca, com os efeitos da globalização e da crise financeira, as empresas têm procurado mercados mais atrativos, quer do ponto de vista fiscal, quer do ponto de vista da obtenção dos lucros.

A decisão de investir tem como corolário a maximização dos lucros. Daí, que se torna necessário aos investidores conhecerem o sistema fiscal do país onde pretendem investir, de modo a avaliar a viabilidade económica financeira do seu projeto.

Num contexto de elevada concorrência fiscal entre os Estados, como em hoje vivemos, para além da avaliação do risco político assente na situação da “estabilidade *versus* instabilidade” política, importa também ao investidor saber, do ponto de vista da tributação do rendimento, quanto o Estado vai cobrar-lhe no final de cada exercício económico e em quanto tempo terá o retorno do seu investimento. Por isso, essa questão, sobretudo, das taxas que se aplicam na tributação dos lucros das sociedades comerciais, faz toda a diferença no momento do investimento, fazendo com que o investidor decida investir ou não num determinado país. Como sublinham alguns autores, “embora o tema fiscal não seja o único ou sequer o elemento mais importante na escolha do destino de investimentos produtivos, a verdade é que temas relacionados com a remuneração do capital, o reporte de prejuízos fiscais ou o tratamento das mais-valias aquando do desinvestimento constituem aspetos sempre ponderados e objeto de análise comparativa<sup>2</sup>”, (Almeida 2014, p. 70 e seg.).

É hoje um dado assente que o exercício de qualquer atividade geradora de rendimento dá, em princípio, lugar ao pagamento de imposto, nomeadamente, imposto sobre o rendimento. Imposto, segundo professor Brás Carlos, trata-se de uma prestação patrimonial, definitiva, unilateral, estabelecida por lei, recebida pelo exercício de funções públicas que se destina à satisfação das necessidades coletivas e que não constitui sanção de um ato ilícito. (Carlos 2008 p. 40).

Dados os laços históricos existentes entre Portugal e os PALOP e o fluxo de investimento entre os mesmos, um estudo comparativo da tributação, em específico dos lucros das sociedades comerciais nesses países faz todo sentido. Na realidade, ao longo dos anos tem-se verificado uma tendência crescente das empresas Portuguesas para investirem nos PALOP, sem prejuízo

---

2. Veja-se Samuel Fernandes Almeida (2014), p. 70 e seg. “A reforma do IRC, do processo de decisão política à revisão da reforma”.

dos casos de investimento dos PALOP em Portugal<sup>3</sup>. Por isso, é importante perceber as soluções legislativas que cada um desses países adota nessa matéria, em obediência quer às respetivas políticas de atração de investimento, quer às que visam a salvaguarda das receitas fiscais.

De igual modo, na perspetiva da possível celebração de acordos para evitar a dupla tributação internacional das empresas que operam em simultâneo em vários desses ordenamentos fiscais, obriga a que uma maior atenção seja prestada a forma como à questão da tributação dos lucros é tratado por cada Estado.

Se é certo que as soluções hoje consagradas nos diferentes PALOP e em Portugal apresentam entre si algumas diferenças específicas, não é menos verdade que elas decorrem todas de uma mesma matriz, que é o sistema fiscal português. Na verdade, muito antes das independências das suas ex. colónias africanas (hoje PALOP) isto é desde os anos 60 que Portugal tem procurado orientar a tributação dos rendimentos das empresas para o lucro real, determinado com base nos elementos objetivos constantes da contabilidade. Contudo, foi na reforma de finais da década de 80, que ficou consagrado mais claramente o método declarativo como regime regra da determinação da matéria coletável das empresas (art.º 16.º n.º 1 do CIRC).

Constata-se assim que a base da legislação fiscal dos PALOP provém, em grande parte, do sistema tributário Português, quer o consagrado em Portugal antes das independências dos PALOP quer o resultante das alterações legislativas dos anos pós independência.

Nestes termos, as reformas Portuguesas que mais influenciaram os atuais regimes de tributação dos lucros das sociedades comerciais vigentes nos PALOP, foram as que tiveram lugar em 1963, com a aprovação do Código da Contribuição Industrial, (CCI), pelo Decreto-Lei n.º 45103, de 01 de Julho de 1963 e em 1989, com a publicação do Código do Imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas, (CIRC), aprovado pelo Decreto-Lei, n.º 442-B/ 88, de 30 de Novembro e as suas alterações aprovadas pelo Decreto – Lei n.º 198/2004, de 3 de Julho e ainda pelo Decreto – Lei n.º 159/2009, de 13 de Julho.

---

3 - Hoje já se verifica uma inversão dessa tendência, principalmente por parte de Angola, embora, o investimento angolano em Portugal se concentre apenas num número restrito de entidades. Além disso, dentre os países dos PALOP, Angola tem sido notícia nos últimos tempos pelos investimentos que tem realizado tanto em Portugal como nos restantes PALOP.

O imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas (IRC português) incide sobre os rendimentos obtidos no período de tributação, pelos respetivos sujeitos passivos, nos termos do art.º 1.º do respetivo código.

Nos termos da al. a) do n.º 1 do art.º 3.º do CIRC, o IRC incide sobre os lucros das sociedades comerciais ou civis sob forma comercial, das cooperativas e das empresas públicas e o das demais pessoas coletivas que exerçam, a título principal, uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola.

Note-se que, como consagra o n.º 2 do art.º 104.º da Constituição da República Portuguesa (CRP) *“A tributação das empresas incide fundamentalmente sobre o seu rendimento real.”*

Neste sentido, o lucro que se pretende tributar às empresas é o lucro real efetivo obtido pelas mesmas, calculado com base nos dados contabilísticos que se dispõe, sem prejuízo da tributação do rendimento real estimado, como adiante veremos.

## **Capítulo II – Imposto único sobre o rendimento *versus* imposto cedular**

No presente capítulo, pretendemos fazer uma breve abordagem da evolução do sistema de tributação do rendimento das empresas em Portugal e perceber em que medida tais evoluções foram acolhidas nos sistemas fiscais dos PALOP.

Dois momentos marcaram a tributação dos rendimentos das empresas em Portugal. Um primeiro, coincidente com a reforma fiscal do início da década de 60, caracterizado pela tributação do rendimento por via de cédulas tributárias, com a Contribuição Industrial como símbolo da tributação dos rendimentos das atividades comerciais e industriais. Um segundo, com a reforma fiscal do final da década de 80 que consagrou o imposto único sobre o rendimento das pessoas coletivas. Em qualquer um desses momentos, a preocupação central era a tributação do lucro real das empresas.

A generalidade dos PALOP conservou o sistema de tributação cedular assente em diferentes fontes de rendimento, após as respetivas independências, tendo muito recentemente, com exceção de Angola, evoluído para um sistema de imposto único sobre o rendimento.

### **1. A reforma fiscal dos anos 60 em Portugal**

Esta reforma teve por objetivo tributar os lucros das atividades comerciais ou industriais. Assim, determinava o artigo 1.º do Decreto-Lei n.º 45103, de 01 de Julho de 1963, que aprovou o Código da Contribuição Industrial (CCI):

*“ a contribuição industrial incide sobre os lucros imputáveis, ao exercício de qualquer atividade de natureza comercial ou industrial”.*

Para o efeito, estabeleceu-se um regime, que embora tripartido, consagrou essencialmente a tributação dos lucros reais das empresas comerciais ou industriais. Na verdade, o que se pretendeu com a criação do CCI foi aproximar-se quanto possível à tributação do rendimento real dos contribuintes<sup>4</sup>. Se na altura já se pretendia aproximar à tributação dos rendimentos reais, hoje, este propósito já se encontra completamente consagrado com o preceito do n.º 2 do

---

4- Preâmbulo do CCI, número 2.

artigo 104.º da CRP. “A tributação das empresas incide fundamentalmente sobre o seu rendimento real.”

Esta reforma comportou a criação de três grupos de regimes de tributação. A tributação que incidia sobre o rendimento real efetivo (grupo A), a tributação do rendimento real presumido (grupo B) e a tributação de rendimentos normais, (grupo C).

No grupo A, enquadravam-se as maiores empresas, que tinham contabilidade organizada, capaz de servir de base ao apuramento do rendimento real efetivo. Por isso, a tributação incidia sobre os lucros efetivamente obtidos, determinado pela própria contabilidade. No grupo B, estavam concentradas essencialmente médias empresas que não pertenciam ao grupo A. A sua tributação incidia sobre os lucros presumidos determinados com base no total de proveitos e no total de custos, calculados pelo chefe de repartição, face às declarações dos contribuintes e dos demais elementos<sup>5</sup> de que disponha.

Já no grupo C, a tributação incidia sobre os lucros normais, isto é, os lucros que os contribuintes normalmente<sup>6</sup> podiam ter obtido, calculados em função do volume de negócios e de compras calculados pela administração fiscal, tendo como suporte as declarações do contribuinte e as informações dos serviços de fiscalização.

Com efeito, a base de incidência da tributação no grupo A passou a ser uma outra realidade. A saber, o *lucro real efetivo* obtido pelas empresas comerciais e industriais.

Para o grupo A, a contabilidade desempenhou um papel importante para a finalidade de apuramento do lucro tributável das sociedades, na medida em que serviu de suporte para a determinação da matéria coletável. Neste sentido, o artigo 22.º do CII determinava que “o lucro tributável reportar-se-á ao saldo revelado pela conta de resultados do exercício ou de ganhos e perdas, elaborada em obediência a sãos princípios de contabilidade, e consistirá na *diferença entre todos os proveitos* ou ganhos realizados no exercício anterior àquele a que o ano fiscal

---

5- Neste sentido, eram relevantes as informações dos serviços de fiscalização e dados obtidos através da escrita dos contribuintes.

6- Tratava-se porém, de uma normalidade de conjuntura, segundo a qual se toma como base de fixação do rendimento coletável as condições e circunstâncias favoráveis ou desfavoráveis, em que a atividade foi exercida naquele exercício. (Faveiro, p. 500).

respeitar *e os custos* ou perdas imputáveis ao mesmo exercício, uns e outros eventualmente corrigidos nos termos deste código”.

No entanto, e embora a lei tenha previsto três grupos distintos de tributação, nos grupos A e B, a base de tributação é a mesma, ou seja, incide sobre a mesma realidade – o lucro real. É o que pretendeu o legislador ao referir no n.º 7 do preâmbulo do código “ *pretende-se que o imposto incida sobre o mesmo rendimento em ambos os casos, ficando a distinção a dever-se, em última análise, apenas à maior ou menor confiança oferecida pelo método de apuramento dos resultados*”. Neste sentido, admitimos que a maior diferença verifica-se apenas quanto aos métodos<sup>7</sup> de determinação da matéria coletável, já que, o lucro presumido é ainda lucro real daquele sujeito passivo em concreto.

Como já ficou dito, a contribuição industrial pautou-se por aproximar quanto possível a tributação dos lucros das empresas comerciais ou industriais ao rendimento real. Por isso, considera-se que a característica marcante deste regime foi a preocupação da justiça, a certeza, a segurança dos direitos, quer do Estado quer dos contribuintes, e a confiança nas relações entre os dois sujeitos de direito, através do valor jurídico atribuído à contabilidade e à escrita, e as declarações dos contribuintes, neste último caso, com maior incidência no grupo A (Faveiro, 1986).

## **2. A reforma fiscal dos anos 80 em Portugal**

Esta reforma fiscal criou o IRC - Código do Imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas, aprovado pelo Decreto – Lei n.º 442-B/88, de 30 de Novembro, o qual aboliu vários impostos, a saber, a contribuição industrial, o imposto sobre a indústria agrícola, o imposto de capitais, o imposto de mais-valias, a contribuição predial, o imposto complementar secção B e o imposto sobre os prémios de jogos previstos na verba 134 da tabela geral do imposto de selo, uma vez que o rendimento em IRC passou a englobar não só o resultado da atividade normal do sujeito passivo como também toda a variação do património, na qual se incluem as mais-valias realizadas e os prémios dos jogos<sup>8</sup>.

---

<sup>7</sup> Os lucros reais efetivo e presumidos não diferem um do outro, já que são os dois reais. No entanto, o lucro real efetivo é determinado pela própria contabilidade, o lucro presumido, é calculado pelo chefe da repartição com base na declaração do próprio contribuinte, nas informações devidamente fundamentadas dos agentes de fiscalização e nos demais elementos de que disponha.

<sup>8</sup> Note-se que não estão sujeitos a IRC os rendimentos diretamente resultantes do exercício de atividade

Por conseguinte, adotou-se um conceito novo e extensivo de rendimento – a *teoria do acréscimo ou incremento patrimonial*. Trata-se de uma teoria segundo a qual, “o lucro consiste na *diferença entre os valores do património líquido final e inicial*, relativo a um período de tributação, com as correções estabelecidas no código” (art.º 3.º n.º 2 do CIRC).

Uma disposição que encontra acolhimento legislativo no n.º 2 do art.º 3.º do CIRC e também no ponto 5 do Preâmbulo do mesmo código, por ser, objetivamente, a teoria que melhor concretiza a igualdade na tributação, já que, em princípio, com o alargamento da base de incidência e a respetiva inclusão de fontes não duráveis e não regulares, todos os ganhos “extras” ficam sujeitos a uma mesma tributação.

Esta reforma visou criar um imposto global sobre as empresas, agregando deste modo, a tributação da totalidade dos rendimentos num único imposto. Com o efeito, o alargamento da base tributária permitiu que se unisse a incidência dos abolidos impostos parcelares, então assentes no conceito de *rendimento-produto*, no qual o rendimento era tido como produto imputável de modo regular e durante certo período, à uma fonte durável, sem que tenha havido extinção da fonte produtora, (Carlos 2008, p. 55). Ou seja, o que estava subjacente a esta teoria era o carácter permanente e duradouro da fonte produtora de rendimentos. Rendimento era apenas o resultado da atividade da fonte produtora, e não se tomava em consideração outras variantes que também influenciam a situação líquida da empresa.

Optou-se assim, por um IRC global sobre as empresas e abandonou-se por completo o formal e tradicional sistema de “*agrupamentos*” de tributação dos ganhos das sociedades. Por conseguinte, em regra, a matéria coletável passou a ser determinada com base no lucro declarado<sup>9</sup>, sem prejuízo do seu efetivo controlo pela administração fiscal. (n.º1 do art.º 16.º do CIRC).

Formalmente, tudo havia mudado. As empresas deveriam ser única e exclusivamente tributadas pelo lucro real, isto é, de acordo com a situação financeira da empresa expressa no balanço e na demonstração de resultados<sup>10</sup>. Neste sentido, diziam alguns autores:

---

sujeita ao imposto especial de jogo (art.º 7.º do IRC).

<sup>9</sup> Em boa verdade, deve-se dizer que este propósito já estava alcançado na vigência da contribuição industrial, porquanto, os contribuintes do grupo A, já eram tributados pelo lucro real efetivo sendo que para a determinação do lucro tributável recorria-se aos elementos contabilísticos.

<sup>10</sup> Caso houvesse insuficiência, atraso ou inexatidão de elementos contabilísticos, poderia o diretor distrital das finanças, recorrer a aplicação dos métodos indiciários, para a determinação da matéria

“Esta reforma representou uma viragem histórica em matéria de fiscalidade em Portugal”, (Pitta e Cunha, 2005, p. 19).

“A reforma fiscal de 1988/89 permitiu a entrada na modernidade da fiscalidade portuguesa e constitui, ainda hoje, *um quadro de referência essencial*”, (Amador, 2005, p. 37).

Entretanto, com a aprovação pelo Conselho Europeu do regulamento (CE) n.º 1606/2002, de 19 de Julho, da obrigação das sociedades com valores mobiliários elaborarem suas contas em conformidade com as normas internacionais de contabilidade (NIC), e com a consequente aprovação do sistema de normalização contabilística, (SNC) aprovado pelo Decreto-Lei, n.º 158/2009, de 13 de Julho, o legislador viu-se na obrigação de alterar o CIRC e a respetiva legislação complementar, de modo que as regras de determinação do lucro tributável estivessem em conformidade com o preceituado nas NIC<sup>11</sup>.

Assim, procedeu-se à republicação do CIRC, através do Decreto-Lei n.º 159/2009, de 13 de Julho, que agrega as alterações fiscais resultantes das modificações contabilísticas indispensáveis à determinação do lucro tributável.

### **3. Reformas fiscais dos PALOP**

Também nos PALOP, as reformas fiscais fizeram-se sentir. Umas mais recentes, outras com mais de uma década, a verdade é que todos esses países pretenderam adequar quanto possível o sistema tributário de modo a responder à complexidade das operações dos sujeitos passivos, promovendo assim, uma relação tributária mais justa e eficiente, alargando a base tributária e consequentemente, adotando normas preventivas contra abuso e fraude fiscais. Nalguns casos visou também reduzir a carga fiscal excessivamente alta, com vista ao acolhimento de novos investimentos.

Os mais recentes códigos fiscais aprovados foram os que tiveram lugar em 2014 e 2015, em Angola e Cabo Verde, respetivamente, com aprovação da Lei n.º 19/2014, de 22 de Outubro

---

coletável, (Medina Correia, *in 15 anos de reforma ...em homenagem ao professor Pitta e Cunha p. 147*).

<sup>11</sup> Preâmbulo do decreto – lei n.º 159/2009, de 13 de julho, que altera o atual CIRC.

(Código do Imposto Industrial (CII) - Angola) e Lei n.º 82/VIII/2015, de 7 de Janeiro (Código do Imposto sobre os Rendimentos das Pessoas Coletivas (IRPC) - Cabo Verde).

Em Moçambique, foi aprovado pela Lei n.º 15/2002, de 26 de Junho e alterado pela Lei 34/2007, de 31 de Dezembro, (em vigor), o Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas - (IRPC), e em S.Tomé e Príncipe vigora o Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas, (IRC), aprovado pela Lei n.º 17/2008 e alterado pela Lei n.º10/2009 de 8 de Outubro (atualmente em vigor).

## **Capítulo III – Base e extensão da obrigação de imposto**

### **1. Pressuposto do imposto em cada país**

Em Portugal, “o imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas incide sobre os rendimentos obtidos, mesmo quando proveniente de atos ilícitos, no período de tributação”<sup>12</sup> (art.º 1 do CIRC).

O pressuposto da tributação em sede de IRC é a obtenção do rendimento. Todos os entes que obtêm rendimentos, à partida, devem ser tributados. Contudo, verificamos, ainda que neste imposto a tributação abrange a universalidade dos rendimentos, independentemente do modo como são obtidos. Desde que o exercício da atividade gere rendimentos, em conexão com a mesma, haverá, em princípio, tributação.

Para o efeito, não tem relevância tributária o facto de estes rendimentos provirem de atos lícitos ou ilícitos. Desde que, os pressupostos ou a previsão das respetivas normas de incidência estejam preenchidos, deve haver lugar à tributação. O que bem se compreende, porquanto, se assim não fosse o sujeito passivo, tendencialmente, teria um incentivo suplementar a obter os seus rendimentos por vias ilícitas, como modo de se evadir do pagamento do imposto.

A previsão desta norma tem como objetivo atender ao princípio da generalidade, igualdade, legalidade e de justiça material, imprimindo assim, maior igualdade tributária entre os entes sujeitos e ao mesmo tempo reforçar o cumprimento das obrigações tributárias.

Contudo, comparando a problemática do pressuposto do imposto no sistema português com os regimes atualmente vigentes nos PALOP, conclui-se que, nesta matéria, são poucas as diferenças entre os vários. Entretanto, no que diz respeito à incidência do IRC sobre o rendimentos provenientes de atos ilícitos, verificámos que nem todos os ordenamentos jurídicos dispõem das mesmas normas e nos precisos termos.

Verifica-se, por exemplo, que S.Tomé e Príncipe é o único caso onde não vimos a mesma preocupação de uma referência expressa à tributação dos rendimentos provenientes de atos ilícitos, ao contrário do que fizeram os legisladores de Angola, (art.º 15.º - LGT), Cabo Verde,

---

<sup>12</sup> Os códigos fiscais de Angola, Cabo Verde e Moçambique contemplam as mesmas disposições, pelo que, tudo quanto for dito nesta matéria a respeito de Portugal, aplicar-se-ão também à esses países.

(art.º 1.º - IRPC) ou de Moçambique (art.º 1.º - CIRPC) e como vimos de Portugal. O legislador não atribuiu a mesma importância à “*ilicitude*” dos atos subjacentes a obtenção do rendimento. Relevou para si, o fator *tempo* e o *tipo* de atividade exercida.

Na verdade, dispõe no art.º 1 do CIRC Santomense, “ *O Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas incide sobre o rendimento das entidades que exerçam uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, ainda que a título não principal, acidental ou temporário*”. Como vimos, o que mais importou neste caso foi a natureza da atividade. Se esta tiver por base o exercício de atividades de natureza comercial, industrial ou agrícola, ainda que por mero acaso, haverá incidência do imposto, independentemente da sua extensão temporal.

Contudo, e apesar deste código não dispor expressamente esta inclusão, somos forçados a acreditar que também nesse ordenamento jurídico (S.Tomé e Príncipe), todos os rendimentos obtidos (lícitos e ilícitos), são, ou pelo menos, devem ser tributados. Se os rendimentos obtidos de forma acidental estão sujeitos a tributação, não há porquê e nem faz sentido deixar de fora os outros rendimentos “*provenientes de atos ilícitos*”. De contrário, só resultaria num fomento de práticas censuráveis pelo Estado e à concorrência desleal, que culminaria com uma avalanche propositada de rendimentos provenientes de atos ilícitos, já que, os mesmos não seriam tributados. Tal propósito só colocaria em causa a integridade da própria AT e do Estado em não garantir igualdade de tratamento entre os contribuintes.

## **2. Sujeitos Passivos**

O sistema fiscal português define sujeito passivo como sendo a entidade responsável pelo cumprimento das obrigações tributárias, quer enquanto contribuinte direto, quer na qualidade de substituto ou responsável, (n.º 3 do art.º 18.º da LGT de Portugal).

São sujeitos passivos do IRC os residentes, ou seja, todas as pessoas coletivas de direito público ou privado com sede ou direção efetiva em território português, bem como as demais previstas no art.º 2.º do CIRC (Portugal). Tal qualidade não pode ser alterada pela vontade das partes, ao menos que deixem de se verificar os pressupostos subjacentes à própria criação da pessoa jurídica que a pressupõe.

Toda a relação jurídica comporta um conjunto de direitos e obrigações, aos quais os sujeitos passivos da relação jurídica-tributária não estão isentos. Assim, além da obrigação principal de

pagamento do imposto, estão também obrigados ao cumprimento de outras obrigações acessórias, mormente, a prática de atos ou omissões destinados à liquidação ou ao controlo da obrigação de imposto, (art.º 31.º da LGT).

Nos termos do n.º 1 do art.º 18.º da LGT de S.Tomé e Príncipe “*Sujeito passivo da relação jurídico-tributária é quem, nos termos da legislação fiscal, está obrigado ao cumprimento de uma prestação fiscal<sup>13</sup>, de natureza material ou formal, seja uma pessoa singular ou coletiva, uma entidade constituída observando ou não os requisitos legais, um património, uma organização de facto ou de direito ou qualquer outro agrupamento de pessoas*”.

Nos termos desta norma, o sujeito passivo é aquele tem por dever cumprir uma obrigação prevista na lei fiscal, quer seja de pagar imposto, responder por uma obrigação de outrem ou proporcionar à administração fiscal os dados e informações relacionados com o facto tributário. Ou seja, ser sujeito passivo pressupõe o cumprimento de uma obrigação, seja ela principal ou acessória.

Por isso, é compreensível a posição assumida pelo Professor Brás Carlos<sup>14</sup>, quanto à exclusão dos entes referidos no n.º4 do art.º 18.º da LGT de Portugal, uma vez que, ser sujeito passivo, pressupõe o cumprimento de uma obrigação fiscal e neste sentido, entende-se que, impõem-se também à prática de atos que se destinam ao apuramento do imposto, que vão, desde permitir a fiscalização do cumprimento da obrigação de impostos dos outros, até, ao dever de colaboração com a AT.

Assim, por essa regra, os entes anunciados no número 4.º do art.º 18.º da LGT de Portugal deviam também ser considerados sujeitos passivos. Questão diferente, que não se confunde é saber se serão estes entes contribuintes de facto ou de direito. A este respeito, nesta terminologia, entendemos que estes não podem ser considerados contribuintes de direito,

---

<sup>13</sup> Entende-se por prestação fiscal qualquer obrigação de um sujeito, (...) quer se trate da obrigação de pagar impostos, de responder por uma obrigação de outrem, de apresentar declarações dentro dos prazos legais, de proporcionar à administração fiscal os dados e informações relacionados com o facto tributário, de organizar a contabilidade e a escrita, ou de qualquer outra obrigação.(art.º 18.º n.º 2 da LGT de S.Tomé e Príncipe).

<sup>14</sup>Américo F. Brás Carlos (2008) *Impostos Teoria Geral*, p.67.

porquanto, as suas obrigações estão limitadas apenas ao apoio no cumprimento das obrigações de liquidação do imposto e não é relativamente a ele que se verifica o fato tributário.

Importa referir que as normas fiscais vigentes nos outros PALOP, relativamente a esta matéria são as mesmas que encontramos em Portugal ou em S.Tomé e Príncipe, e neste sentido, os artigos 5.º do CII de Angola, 2.º do CIRPC de Cabo Verde e 2.º do CIRPC de Moçambique dispõem que são sujeitos passivos do IRC, as sociedades comerciais ou civis sob a forma comercial, as cooperativas, as empresas públicas bem como as demais pessoas coletivas de direito público ou privado desde que tenham sede ou direção efetiva naqueles territórios. Assim, dada similitude encontrada e não havendo diferenças a assinalar, podemos afirmar que nesta matéria, existe identidade de sujeitos passivos do IRC, tanto no sistema português como nos PALOP.

### **3. Nascimento da obrigação do imposto**

O pagamento do imposto é devido por todos aqueles que obtêm rendimentos e sempre que se verifiquem alguns dos factos previstos nas normas de incidência do respetivo imposto, (Carlos, 2008).

Regra geral, as normas de incidência real têm como objetivo determinar o universo dos factos tributários sujeitos a tributação, estabelecendo assim, os respetivos pressupostos de aplicação. Ora no sistema fiscal português, no que às sociedades comerciais respeita, o facto gerador do imposto considera-se verificado no último dia do período de tributação (art.º 8.º, n.º 9 do CIRC). Porém, para a imputação de rendimentos e gastos a um determinado período de tributação, há que ter em conta o disposto no art.º 18.º do CIRC. Assim:

- i) Nas vendas, os réditos consideram-se realizados no momento em que os bens são entregues ou expedidos<sup>15</sup>;
- ii) Nas prestações de serviços, os réditos consideram-se realizados e os correspondentes gastos suportados, na data de conclusão do respetivo serviço.

---

<sup>15</sup> Neste sentido, o ponto de referência é a data da entrega ou expedição dos bens correspondentes, porquanto, os réditos consideram-se realizados e os correspondentes gastos suportados na data da entrega ou expedição dos bens ou, sendo em todo o caso anterior, este efetiva-se na data da entrega em que se opera a transferência de propriedade

- iii) Já os réditos e gastos derivados de contrato de construção, devem ser periodizados de acordo com o critério de percentagem de acabamento<sup>16</sup>, (art.º 19 n.º 1 do IRC).

Nos PALOP os rendimentos consideram-se também obtidos no último dia do período de tributação. Sendo que normalmente, o período de tributação coincide com o ano civil, os rendimentos dos sujeitos passivos do PALOP, consideram-se realizados no dia 31 de Dezembro, do ano a que o imposto respeitar. Excetuam-se desta data, os rendimentos obtidos por entidades não residentes que não sejam imputáveis ao estabelecimento estável situados nesses países. Nesse caso, os rendimentos consideram-se obtidos em dois momentos. Primeiro, na data que ocorre a transmissão (ganhos que resultam da transmissão onerosa de imóveis bem e que resultam da transmissão onerosa de participações sociais das entidades residentes) e em segundo lugar na data em que ocorre a obrigação de efetuar a retenção na fonte de rendimentos a título definitivo. (artigos 12.º, 8.º e 14.º dos CIRC e IRC de Cabo Verde, Moçambique e S.Tomé e Príncipe, respetivamente).

#### **4. Extensão da obrigação de imposto**

Em Portugal, o IRC incide sobre o lucro, quer das sociedades comerciais ou civis sob a forma comercial, quer dos estabelecimentos estáveis de entidades não residentes, (art.º 3 do CIRC).

No entanto, a extensão da obrigação de imposto dessas entidades é apreciada de modo distinto. Por isso, o fator residência tem um papel determinante no apuramento do lucro tributável.

Os residentes estão sujeitos ao imposto por uma *obrigação pessoal* e os não residentes estão sujeitos por *obrigação real*. Isto quer dizer que, enquanto, estes são tributados apenas pelos rendimentos obtidos no território nacional, aqueles, são-no pela totalidade dos rendimentos obtidos, ou seja, a base de inclusão é alargada de modo que inclua tantos os rendimentos obtidos em território português como os obtidos fora deste, (n.º 1 e 2 do art.º 4 do CIRC).

Ainda, no que respeita aos residentes é sempre possível distinguir entre os que *exercem a título principal ou não uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola*.

---

<sup>16</sup> Percentagem de acabamento corresponderá à proporção entre os gastos suportados até a data e a soma dos correspondente gastos com os estimados para a conclusão do respetivo contrato, art.º 19 n.º 2.

Os primeiros são tributados pelo lucro real, sendo sempre o caso das sociedades comerciais, os segundos são tributados pelo seu rendimento global, embora estes últimos não caibam no âmbito desta dissertação.

Aqui chegados e visto que a tributação das empresas incide sobre o lucro - lucro que entretanto, espera-se sempre ser real e efetivo, apurado com base na contabilidade, (sem desconsideração da tributação pelo lucro presumido), podemos concluir que a base de incidência da tributação do IRC é o lucro, consagrado na teoria do acréscimo patrimonial e que nos termos do n.º 2 do art.º 3 do CIRC, “*consiste na diferença entre os valores do património líquido no fim e no início do período de tributação, com as correções estabelecidas neste código*”.

Sendo a finalidade lucrativa o fim último de qualquer sociedade comercial, também nos PALOP a base de incidência é o lucro obtido pelas demais pessoas coletivas sujeitas ao pagamento do imposto.

Dispõe o n.º 1 do art.º 1.º do Código do Imposto Industrial angolano (CII), “*o imposto industrial incide sobre os lucros imputáveis ao exercício de qualquer natureza comercial ou industrial, ainda que acidentais*”. S.Tomé e Príncipe, vai ainda mais longe ao tributar para além dos lucros que resultem do exercício de uma atividade a *título principal*, tributa também os inerentes ao exercício da atividade a *título secundário, acidental ou temporário*. Ou seja, toda a atividade comercial das pessoas coletivas que resulte um rendimento, independentemente, do carácter principal ou secundário, acidental ou não, dessa atividade, o sujeito passivo será chamado ao pagamento do imposto.

As pessoas coletivas com sede ou direção efetiva num determinado território (*residentes*) ficam sujeitos ao imposto sobre a totalidade dos seus rendimentos, isto é, inclui os obtidos fora destes territórios<sup>17</sup>.

Quanto aos *não residentes*, estão sujeitos ao imposto apenas relativamente aos lucros realizados nos respetivos países.

---

<sup>17</sup> No mesmo sentido, ver os códigos fiscais dos outros PALOP. (artigos 6.º n.º 1 do CIRPC de Cabo Verde, art.º 5.º n.º 1 do CIRPC de Moçambique e art.º 7.º do CIRC de S.Tomé e Príncipe).

Neste sentido, de Cabo Verde a S.Tomé e Príncipe, todos os rendimentos são tributados desde que a atividade principal seja de natureza comercial, industrial, agrícola ou piscatória e o imposto incide sobre o lucro quer das sociedades comerciais ou demais pessoas coletivas quer imputáveis ao estabelecimento estáveis situados nesses países.

Assim concluímos que à semelhança de Portugal, também nos PALOP, os sujeitos passivos estão sujeitos ao imposto pelo lucro realizado, enquanto:

-Empresas com sede ou direção efetiva no território nacional, o imposto recai sobre os rendimentos obtidos no exercício das suas atividades quer no país quer no estrangeiro, (princípio da universalidade dos lucros);

-Empresas com estabelecimento estável nesses territórios, o lucro será imputável ao respetivo estabelecimento estável (princípio da atração do estabelecimento estável).

## **Capítulo IV - Regimes gerais e regimes especiais de determinação da matéria coletável**

### **1. Métodos de Determinação da Matéria Coletável**

#### **1.1. Portugal**

Como já vimos supra, o Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (IRC), incide sobre o lucro das sociedades comerciais, e demais pessoas coletiva, que exerçam a título principal, uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, (art.º 3º n.º 1 al. a), apurado com base na contabilidade e na declaração apresentada pelo contribuinte, sem prejuízo das correções efetuadas pela administração fiscal.

Nos termos do artigo 16.º do CIRC e do art.º 82.º da LGT, a matéria coletável, pode ser determinada pela avaliação direta e indireta, (art.º 81.º LGT), segundo três métodos, os quais são:

- 1) Avaliação direta (autoavaliação- pelo próprio contribuinte)
- 2) Pela AT, quando não é próprio contribuinte à fazer;
- 3) Avaliação indireta (casos excepcionais)

A avaliação direta constitui a regra para determinação da matéria coletável. Regra geral, a determinação da matéria coletável compete à AT. Contudo, nos casos de autoliquidação, essa competência é do próprio contribuinte. É sobre ele que recai a obrigação de apurar o imposto e deve fazê-lo sempre com base na sua declaração de rendimentos, (*autoliquidação, n.º 1 do art.º 82.º da LGT*), competindo então à AT proceder às eventuais correções, (n.º 1 do art.º 16.º CIRC). A avaliação direta tem por objetivo apurar o rendimento real sujeito a tributação e deve ter por base a declaração do contribuinte e a contabilidade que a suporta. (art.º 17.º n.º 1 do CIRC).

Entretanto, caso o contribuinte incorra no incumprimento da sua obrigação, compete à AT a determinação da matéria coletável, conforme o n.º 2 do art.º 16.º CIRC. Esta terá por base os elementos que disponham ou que tenham sido obtidos pelo serviço de fiscalização.

Por fim, há os chamados casos excepcionais, (regulados nos artigos 87.º a 89.º da LGT), isto é, quando a determinação da matéria coletável tem por base a aplicação dos métodos indiretos.

Com este método pretende-se que a partir dos indícios, presunções ou outros elementos que disponham, a AT reconstitua a situação patrimonial do contribuinte, tendo em vista à determinação do valor do rendimento ou dos bens tributáveis (art.º 83 n.º 2), permitindo assim, que o lucro apurado seja em todo o caso, real<sup>18</sup>. Repare que a aplicação deste método não se traduz numa reação sancionatória da AT. Trata-se na verdade de uma forma de determinação da matéria coletável, em que se procurará aproximar o quanto possível a tributação ao rendimento real do contribuinte. Ela deve ser encarada como uma busca da realidade e não cumpre uma função penalizadora<sup>19</sup>.

O recurso ao método de avaliação indireta só tem lugar em casos de:

- Regime simplificado de tributação;
- Impossibilidade de comprovar e quantificar a matéria coletável de forma direta e exata com base nos elementos de contabilidade;
- Sem razão justificada, a matéria coletável do contribuinte se afastar, sem razão justificada, mais de 30% para menos ou, durante três anos consecutivos, mais de 15% para menos da que resultaria da aplicação dos indicadores objetivos da atividade de base técnico-científica expressos na lei;
- Apresentação pelo contribuinte de resultados nulos ou prejuízos fiscais durante três anos consecutivos, exceto nos casos de início de atividade, em que a contagem desse período faz-se ao fim do terceiro ano, ou em três anos durante um período de cinco;
- Acréscimo patrimonial ou de despesa efetuada, incluindo liberalidades, de valor superior a euro 100 000, verificados simultaneamente com a falta de declaração de rendimentos ou a existência, no mesmo período de tributação, de uma divergência não justificada com os rendimentos declarados.

Como resultado do incumprimento das obrigações acessórias dos sujeitos passivos, a avaliação indireta é o meio adequado encontrado pela AT, de tributar os rendimentos obtidos por aqueles. O recurso aos métodos indiretos tem um duplo grau interventivo<sup>20</sup>, que não pode ser ignorado. Por um lado, tem uma dimensão preventiva, na medida em que os rendimentos das sociedades

---

<sup>18</sup> Ver Américo B. Carlos (2008), *Impostos Teoria Geral*, p. 184 e segs.

<sup>19</sup> Ver mais em LGT (2015) *Comentada e Anotada*, Coor. José Maria Fernandes Pires.

<sup>20</sup> Rui Duarte Morais, *Apontamentos ao IRC*, 2009...p. 181

comerciais não podem deixar de ser tributados, por outro lado, trata-se de uma medida repressiva porquanto, nem sempre, a administração fiscal aceita como bom, o apuramento da matéria coletável feita pelos respetivos sujeitos passivos.

A avaliação indireta tem um carácter excecional e subsidiário, já que, o paradigma da determinação da matéria coletável é sempre a avaliação direta. Assim, só poderá ser aplicável nos casos expressamente previstos na lei e nos termos desta, (art.º 85 e 87.º LGT), quando for de todo impossível a determinação do rendimento a partir dos dados presentes na contabilidade do sujeito passivo, ou quando esta não exista, ou existindo, não seja suficientemente credível, ou seja, não corresponde à realidade, (Morais, 2009, p. 182).

Contudo, na ótica do Prof. Casalta Nabais existem quatro situações diferentes de determinação da matéria coletável por métodos indiretos.

Em primeiro lugar, há uma tributação que se aproxima do rendimento normal (por opção) - *regime simplificado* (i); em segundo lugar, uma determinação da matéria coletável por métodos indiretos, no caso de *impossibilidade de comprovação e quantificação direta* (ii); em terceiro lugar, uma tributação que se aproxima do rendimento normal imposta quando haja um *desvio significativo do lucro apurado para menos ou sistemáticos resultados negativos ou nulos* (iii); finalmente, uma presunção de não declaração de rendimento, nos casos de *afastamento do rendimento declarado* em face às manifestações de fortuna e ao acréscimo de património ou de consumo evidenciados (iv).

Entende o autor, que em bom rigor, apenas no caso da *impossibilidade de comprovação e quantificação direta*, considera-se estar perante uma verdadeira situação de determinação da matéria coletável por métodos indiretos<sup>21</sup>. Nos outros casos, ou se pretende logo a partida apurar um rendimento diverso do rendimento real revelado pela contabilidade, ou há lugar à inversão do ónus da prova, presumindo-se então, rendimentos não declarados se o contribuinte não justificar esses outros rendimentos.

Quanto a nós, julgamos que este entendimento faz sentido, na medida em que este pressuposto representa a autêntica situação-tipo do método indireto, tendo em conta que é o único utilizado como *alternativa* à avaliação direta. Nas outras situações, a lei consagra aos contribuintes a

---

<sup>21</sup> No mesmo sentido Rui Duarte Morais, *Apontamentos ao IRC*, 2010, p. 180

possibilidade de justificarem os desvios verificados e assim permitir uma quantificação direta e exata da matéria coletável, o que obviamente, obstará o recurso aos métodos indiretos.<sup>22</sup>

Por outro lado, considera-se ainda que o recurso à avaliação indireta deve basear-se em dois critérios. Primeiro, a matéria coletável é determinada com base em elementos exclusivamente objetivos, como acontece nos casos de regime simplificado de tributação (al. *a*) do art.º 87.º da LGT), tese partilhada também pelo prof. Brás Carlos<sup>23</sup>. Isto é, o regime simplificado é aplicado *ab initio*, como regime normal de determinação da matéria coletável e não como um regime corretivo ou supletivo; segundo, a matéria coletável é determinada pela AT, numa combinação de elementos objetivos e subjetivos, como acontece nos casos de impossibilidade de comprovação e quantificação direta, nos termos da al. *b*) do n.º 1 do mesmo artigo e bem como no caso da sistemática apresentação de resultados tributáveis nulos ou de prejuízos, conforme a al. *e*) do mesmo artigo.

A propósito do disposto na al. *e*) do art.º 87.º da LGT o STA<sup>24</sup> vem no seu acórdão 0988/10 de 22/3/2011, fixar a jurisprudência ao considerar que a AT está impedida de recorrer aos métodos indiretos nos casos em que as empresas não têm rendimento porque nem chegam a exercer qualquer atividade. Entende esse Tribunal que “*a determinação do lucro tributável por métodos indiretos, só se aplica havendo rendimentos, pois que (...), só verificado que seja o pressuposto do imposto, nasce a respetiva relação jurídica, pois que não basta que possa ser sujeito passivo, necessário é também que se verifique o facto constitutivo da relação jurídica de IRC.*”

A questão que se coloca é de saber se este entendimento fará ou não sentido. Perante uma situação de sucessivos prejuízos fiscais ou resultados nulos deverá a AT abster ou não de tributar o contribuinte com base nos métodos indiretos?

Ora bem, o recurso aos métodos indiretos é de carácter excecional, sendo apenas aplicáveis à situações previamente tipificadas. Sendo a apresentação dos resultados nulos ou prejuízos fiscais durante três anos consecutivos uma das situações, a AT tributária tem legitimidade para o fazer. Contudo, a lei faz uma ressalva. É que embora os resultados sejam sempre nulos, há que haver uma razão justificada para o efeito. No caso em apreço, a razão era a inatividade da

---

<sup>22</sup> No mesmo sentido, Américo B. Carlos, (2008), *Impostos Teoria Geral*, p. 184 e 185.

<sup>23</sup> Américo F.B. Carlos, *Impostos Teoria Geral*, 2008, p. 183.

<sup>24</sup> AC. STA n.º 0988/10 de 22/3/2011.

empresa. Logo, não havendo exercício de atividade, não poderá haver lugar à tributação, ainda que por recurso aos métodos indiretos.

Resta-nos saber se os diferentes PALOP adotam as mesmas regras.

## **1.2. PALOP**

Sendo sistema fiscal português a matriz da legislação dos PALOP, é natural que os legisladores dos respetivos países seguissem de perto as mesmas linhas orientadoras na determinação da matéria tributável. Repare que os métodos de determinação da matéria tributável são os mesmos que encontramos em Portugal, ou seja, a avaliação direta, método de presunção e avaliação indireta. Porém, é na avaliação indireta e nos seus pressupostos que encontramos maiores diferenças entre os sistemas. E sobre este, teceremos algumas considerações.

Em Angola, o método indireto só se aplica em casos de “*falta, insuficiência ou ausência de elementos comprovativos dos dados declarados pelo contribuinte, (art.º 106.º al. b) LGT-Angola)*”.

Trata-se também de um regime corretivo que visa suprir a lacuna deixada pela falta de idoneidade dos elementos que servem de base para determinação da matéria coletável, contudo, entendemos que o legislador foi um tanto ou quanto “poupado” no leque das situações previsíveis, o que, se pode considerar um erro, porquanto, disto poderá resultar numa grande margem de discricionariedade da AT para recorrer aos métodos indiretos. Ao contrário, o legislador de Cabo Verde, foi muito mais abrangente, tendo adotado pressupostos idênticos ao plasmado na lei Portuguesa. Assim, e nos termos do art.º 91.º do CGT (Cabo Verde) a determinação da matéria tributável por avaliação indireta só tem lugar nos seguintes casos:

- 1) Quando seja impossível comprovar e quantificar direta e exatamente os elementos indispensáveis à correta determinação da matéria tributável de qualquer imposto;
- 2) Quando exista uma divergência não justificada de, pelo menos, um terço entre os rendimentos declarados e o acréscimo de património ou o consumo, de qualquer tipo, evidenciados pelo sujeito passivo no mesmo período de tributação;
- 3) Quando os sujeitos passivos apresentem, sem razão justificada, resultados tributáveis nulos ou prejuízos fiscais durante três anos consecutivos, com exclusão das situações de início de atividade, em que os primeiros três anos não são tomados em conta;

4) Quando sejam aplicáveis regimes de tributação simplificada.

O artigo 94.º do CGT refere que a competência para a determinação da matéria tributável em caso de impossibilidade de determinação direta e exata da matéria tributável é da repartição de finanças e a decisão da tributação pela avaliação indireta deve especificar os motivos da impossibilidade da comprovação e quantificação direta e exata da matéria tributável e indicar os critérios utilizados na sua determinação.

Deste artigo resulta que o ónus da prova recai sobre a AT, pois é ela que terá que provar os motivos da impossibilidade da comprovação e quantificação direta e exata da matéria tributável e indicar critérios utilizados na sua determinação. Entendemos que a obrigação de provar essa impossibilidade não deveria pertencer a AT. A AT deve sim indicar os critérios utilizados para efeitos da sua determinação e já agora provar que apesar dos pressupostos que impossibilitem a quantificação direta e exata estarem preenchidos (art.º 92º-CGT), ainda assim, é possível determinar a matéria coletável, porque ela o faz.

Em nossa opinião, é mais correta a divisão do ónus da prova que no ordenamento jurídico português é efetuada pelo art.º 74.º da LGT.

Sabemos que o método indireto não é de aplicação imediata, porquanto é subsidiário do método direto. Assim, os n.ºs 2 e 3 do 92.º do CGT, determinam que em casos de atraso na execução da contabilidade ou na escrituração dos livros e registos contabilísticos, bem como a não exibição imediata daquela ou destes só determinam a aplicação de métodos indiretos, após o decurso do prazo fixado na lei para a sua regularização ou apresentação, isto é, entre 15 e 30 dias, sem que se mostre cumprida a obrigação. Contudo, essa faculdade não prejudica a aplicação da sanção que corresponder à infração eventualmente praticada.

É de se considerar que esta é uma norma também prevista no artigo 57.º do CIRC português, porém, no que se refere ao prazo estipulado para a referida correção a lei determina que este não deverá ser inferior a 5 nem superior a 30 dias, sem prejuízos de aplicações de sanções correspondentes.

A situação peculiar é a que encontramos na legislação de Moçambique. Nos outros países, um dos pressupostos e se não o real pressuposto da avaliação indireta é a impossibilidade de comprovar e quantificar direta e exatamente os elementos indispensáveis à correta determinação da matéria tributável. No entanto, o que em Portugal, Cabo Verde e S.Tomé e Príncipe, são considerados as razões deste impedimento, em Moçambique, são essas razões que constituem os verdadeiros pressupostos da avaliação indireta.

Assim, conforme o disposto no n.º 1 do art.º 46.º do IRPC, o método indireto é aplicável sempre que se verifica a:

- (i) Inexistência de contabilidade organizada ou dos livros de registo exigidos, bem como a falta, atraso ou irregularidade na execução, escrituração ou organização;
- (ii) Recusa de exibição da contabilidade, dos livros de registo e demais documentos de suporte legalmente exigidos, bem como a sua ocultação, destruição, inutilização, falsificação ou viciação;
- (iii) Inexistência de diversas contabilidades ou grupos de livros com o propósito de simulação da realidade perante a AT; (abrimos aqui um parêntese para nos referirmos que embora a lei refira “*inexistência de diversas contabilidades*”, julgamos tratar-se de um lapso de escrita e que o legislador quis dizer na verdade “*existência*”, porque de outro modo não faria sentido);
- (iv) Erros ou inexatidões no registo das operações ou indícios fundados de que a contabilidade ou os livros de registo não refletem a exata situação patrimonial e o resultado efetivamente obtido.

Porém, no n.º 2 do mesmo artigo, determina que AT só poderá recorrer aos métodos indiretos, em consequência de *anomalias e incorreções da contabilidade* após a verificação de que é impossível comprovar e quantificar, exatamente, elementos indispensáveis a determinação da matéria coletável (contabilidade). Fica claro a ideia de que para além dos pressupostos normais acima elencados, os sujeitos passivos podem ser também tributados pelo regime simplificado caso não consigam provar e justificar e corrigir essas anomalias. Assim, recai sobre sujeito passivo o ónus de justificar tais anomalias e incorreções. Se o contribuinte conseguir suprir essas contradições, a AT, abstém-se de recorrer ao método indireto, primando, para o efeito, a aplicação do regime geral na determinação da matéria tributável.

Por outro lado, refere igualmente o n.º 3 do mesmo artigo, tal como em Cabo Verde e em S.Tomé e Príncipe, que em casos de atraso na execução da contabilidade ou na escrituração dos livros registos contabilísticos ou a sua não exibição imediata, só dão lugar aos métodos indiretos, após o contribuinte ser chamado a regularizar a situação num prazo que decorre entre 15 a 30 dias.

Já o legislador de S.Tomé e Príncipe veio consagrar expressamente o pressuposto de aplicação de método indireto naquele país. A lei determina assim, que a Administração Fiscal (AF) só poderá recorrer aos métodos indiretos, apenas quando for *impossível comprovar e quantificar direta e exatamente a matéria* tributável dos contribuintes (art.º 65.º do CIRC). Essa impossibilidade poderá resultar dos seguintes factos:

- a) Inexistência de contabilidade ou de escrituração, falta ou atraso de escrituração dos respetivos livros e registos e bem assim de irregularidade na sua organização
- b) Recusa de exibição da contabilidade ou de escrituração e demais documentos legalmente exigidos, bem como a sua ocultação, destruição, inutilização, falsificação ou viciação;
- c) Existência de diversas contabilidades ou escriturações, com o propósito de dissimular a realidade perante o serviço competente;
- d) Erros ou inexatidões na contabilidade ou de escrituração das operações ou indícios fundados de que a contabilidade ou escrituração não reflete a exata situação patrimonial e o resultado efetivamente obtido.

Pelo exposto, fica a conclusão de que em todos os ordenamentos jurídicos em análise, podemos encontrar três métodos de determinação da matéria coletável - avaliação direta (autoavaliação-pelo próprio contribuinte), pela AT, quando não é próprio contribuinte à fazer e avaliação indireta nos casos excecionais e expressamente regulados na lei. Contudo, como vimos, é nas razões que motivam a utilização do método indireto que se encontram algumas diferenças, entretanto, já assinaladas. Em todo o caso, trata-se de um método subsidiário, sem carácter sancionatório, já que, traduz-se numa forma de determinação da matéria tributável nos casos em que não é possível a avaliação direta reunidos que estejam todos os pressupostos legais.

## **2. Enquadramento nos grupos de determinação da matéria coletável**

Como atrás referimos, o IRC incide sobre os lucros. Sendo um imposto de cariz empresarial tem por objetivo, tributar os rendimentos que resultem do exercício de quaisquer atividades de natureza comercial, industrial, agrícola ou piscatória.

Determinar a matéria coletável em Portugal e nos PALOP, pressupõe antes, referir aos grupos de tributação existentes, uma vez que o apuramento da matéria coletável varia conforme os grupos de tributação.

Para efeitos de tributação, os sujeitos passivos são classificados, conforme as atividades exercidas sejam a título principal ou não. Neste sentido, em alguns países encontramos dois grupos de tributação e noutros, até três grupos sobre o qual a tributação incide. Uns são classificados por letras, outros por números e outros ainda pelos regimes que adotam. Assim, nos PALOP, os contribuintes são dispostos no grupo A e no grupo B (art.º 7.º CII-Angola), grupo 1 e grupo 2 (art.º 18 CIRC-S. Tomé e Príncipe), regime de contabilidade organizada e regime simplificado, (art.º 15. IRPC-Cabo Verde e de Moçambique).

### **2.1. Portugal**

A lei portuguesa adotou o regime de contabilidade organizada e o regime simplificado de determinação da matéria coletável. Para o efeito, estão enquadrados no regime simplificado os sujeitos passivos residentes, que exerçam a título principal, uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, que não estejam isentos nem sujeitos a um regime especial de tributação e que não tenham optado pela tributação no regime de contabilidade organizada (n.º 1 do artigo 86.º- A do CIRC). Essa inclusão depende de vários fatores<sup>25</sup>. Embora o fator rendimento não seja o único determinante de inclusão ou de exclusão num determinado grupo de tributação, pode-se aperceber que os sujeitos passivos que não reúnam os requisitos previstos no n.º 1 do artigo 86.º- A do CIRC, ficam automaticamente enquadrados no regime de contabilidade organizada. No entanto, trata-se de um regime opcional, em que, mesmo estando reunidas as condições de os contribuintes se sujeitarem ao regime simplificado, podem optar pela tributação de rendimento no regime geral de contabilidade organizada.

---

<sup>25</sup> Ver infra ponto 4.1.

## **2.2. Angola**

Nos termos do art.º 8.º CII, estão sujeitas a tributação no *grupo A*, as sociedades comerciais e outros entes públicos, cujo capital social (situação sem paralelo com os outros membros do PALOP), seja igual ou superior a Kz: 2.000.000,00 (dois milhões de kwanzas) ou os proveitos anuais superiores a kz: 500.000.000,00 (quinhentos milhões de kwanzas). São igualmente tributadas no grupo A, os contribuintes que pertencendo originariamente ao grupo B façam até Fevereiro do ano a que o imposto respeitar a opção pela inclusão no grupo A (art.º 9.º n.º 1).

Por outro lado, no *grupo B*, ficam os sujeitos passivos que não reúnem requisitos de sujeição no grupo A, bem como todos aqueles que devam imposto apenas pela prática de alguma operação ou ato isolado<sup>26</sup> de natureza comercial ou industrial.

## **2.3. Cabo Verde**

O legislador de Cabo Verde optou também por agrupar os sujeitos passivos em dois grupos de tributação (art.º 15.º CIRPC). Por um lado, consagrou um regime especial aplicável apenas às micro e pequenas empresas regulado pela *Lei n.º lei 70/VIII/2014* de 26 de Agosto (*regime simplificado* para micro e pequenas empresas), e por outro, o regime de contabilidade organizada.

São tributados pelo regime simplificado as micro e pequenas empresas, cujo volume de negócios bruto anual seja inferior a 10.000.000\$00, (art.º 16.º e 17.º da lei 70/VIII/2014).

Ficam então enquadrados no regime de contabilidade organizada, os sujeitos passivos que não tenham optado ou não reúnam condições de serem tributados pelo regime simplificado, bem como os que se encontram sujeitos ao regime de transparência fiscal, (art.º 20.º IRPC).

Ainda assim, apesar dessa separação, o legislador optou por conceder um tratamento igualitário aos contribuintes, na medida que permite aos contribuintes do regime simplificado optarem pela tributação, neste regime (regime simplificado) ou, no regime geral de contabilidade organizada, (n.º 1 do art.º 16.º da Lei 70/VIII/2014).

---

<sup>26</sup> A prática de ato isolado, compreende a realização de uma atividade de natureza comercial ou industrial de forma continuada ou interpolada, com duração inferior a 180 dias durante o exercício fiscal- art.º 10 n.º 2

## **2.4. Moçambique**

Em Moçambique os contribuintes do IRPC estão agrupados em dois grupos de tributação. Por um lado, os sujeitos passivos de regime de contabilidade organizada, por outro, o regime simplificado. No regime de contabilidade organizada, ficam os sujeitos passivos residentes que exerçam a título principal, uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola que não tenham optado pelo regime simplificado. Ao contrário, estão abrangidos pelo regime simplificado os sujeitos passivos cujo volume de negócios não seja superior a 2 500 000,00 MT e neste sentido, estão dispensados da obrigatoriedade de possuir contabilidade organizada, (art.º 47.º do CIRPC). Paralelamente ao regime simplificado, foi consagrado pela Lei n.º 5/2009 de 12 de Janeiro, o Imposto Simplificado para Pequenos Contribuintes – *ISPC*, cujo objetivo principal foi o alargamento da base tributária bem como a redução dos custos de cumprimento das obrigações tributárias e dos encargos de fiscalização. Tal como no regime simplificado, a tributação dos sujeitos passivos no ISPC é também de carácter optativo e, uma vez optado pelo regime, ficam excluídos, da aplicação do IRPC. (art.º 5.º da Lei 5/ 2009). Ou seja, este imposto substitui o IRPC, pelo menos, para os contribuintes que exercem, no território nacional, atividades agrícolas, industriais ou comerciais, de pequena dimensão, incluindo a prestação de serviços, cujo volume de negócios seja igual ou inferior a 2.500.000,00 MT. (art.º 2.º da Lei 5/ 2009).

## **2.5. S.Tomé e Príncipe**

Igualmente em S.Tomé e Príncipe, a lei prevê dois grupos de tributação, grupo 1 e grupo 2 (art.º 18.º do CIRC).

Estão sujeitos a tributação no grupo 1 os residentes cujo volume de negócios realizado ou expectado seja superior a dobras (*Dbs*) 500.000.000,00 (quinhentos milhões de dobras) ou, ainda que não se cumpra esse requisito, contando, que sejam empresas públicas, sociedades comerciais ou os *não residentes* com estabelecimento estável no território Santomense, (art.º 19.º IRC).

O grupo 2 é formado por entes que não reúnem requisitos para integrar o grupo 1, bem como aqueles, que, de forma ocasional ou temporária tenham desenvolvido uma atividade de natureza comercial, industrial, agrícola ou de prestação de serviços, (art.º 20.º).

Nos outros ordenamentos jurídicos podemos observar que a lei concede o direito de opção aos sujeitos passivos do *grupo B* ou de *regime simplificado* de serem tributados no regime geral de contabilidade organizada, enquanto, que em S.Tomé e Príncipe, não se pode falar nessa opção, uma vez que, para que os sujeitos passivos do grupo 2 sejam tributados no regime de contabilidade organizada, há que haver alteração dos pressupostos delimitadores da base da sua inclusão, (*volume de negócios*) (art.º 21.º n.º 3). Isto quer dizer, que em S.Tomé e Príncipe, contrariamente aos outros países, o contribuinte do grupo B, uma vez incluído neste grupo, nele deve ser tributado até que se alterem os pressupostos da sua inclusão.

Porém, embora com ligeira diferença, é legítimo falar-se também em opção, já não entre os grupos de tributação, mas sim no interior do próprio grupo 2, já que estes podem optar em ser tributado no regime de escrituração simplificada (RES) ou no regime simplificado, (art.º 57.º CIRC).

Embora não tendo presente o principal objetivo da subdivisão do *grupo 2* em dois subgrupos, (*regime de escrituração simplificada e regime simplificado*), julgamos estar relacionado com o combate a evasão fiscal, já que, no País proliferam a cada dia, mais empresas de pequena dimensão (*de economia familiar com caris informal*). Neste sentido, tendo o Estado a necessidade de garantir a entrada de receitas fiscais e ao mesmo tempo combate à evasão fiscal, decidiu alargar a base de tributação de modo que todas as atividades comerciais (*formais e informais*) passassem a ser tributadas e deste modo introduzir nos contribuintes a cultura da necessidade da obrigação de pagar impostos

### **3. Quantificação da matéria coletável – regime geral**

#### **3.1. Portugal**

A previsão do art.º 15º do CIRC disciplina a determinação da matéria coletável. Nestes termos, a matéria coletável dos entes sujeitos ao IRC, é determinada conforme exercem ou não a título principal uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola.

Assim, para efeitos de determinação da matéria coletável das sociedades comerciais<sup>27</sup>: (residentes e estabelecimento estável de entidades não residentes), deduzir-se-ão ao lucro tributável os montantes correspondentes aos prejuízos e benefícios fiscais apurados.

---

<sup>27</sup> Porquanto, estão em causa entidades que exercem a título principal, uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola.

Por seu lado, é o resultado contabilístico corrigido nos termos do CIRC, e é formado pela soma algébrica do resultado líquido do período e das variações patrimoniais positivas e negativas verificadas no mesmo período e não refletidas naquele resultado, (resultado líquido do período ou resultados contabilísticos) e pelas correções fiscais previstas no CIRC, como dispõe o n.º 1 do art.º 17.º do mesmo código Esta noção do lucro tributável encontra acolhimento no número 2 do art.º 104.º da CRP e na assumida teoria do incremento patrimonial, introduzida na reforma dos anos 80.

Nos PALOP, para efeitos de determinação da matéria coletável, já encontramos algumas diferenças no modo como a matéria coletável é apurada. Existem critérios comuns e outros que são só dos respetivos países.

### **3.2. Angola**

Em Angola por exemplo (saliente-se que é caso único), o legislador tomou como base para o apuramento da matéria coletável dos contribuintes do grupo A *os proveitos sujeitos a imposto predial urbano e o imposto sobre a aplicação de capitais*. Nos termos do art.º 47.º do CII, temos que, para efeitos de determinação da matéria tributável dos sujeitos passivos do grupo A, deduzir-se-ão ao lucro líquido apurado, até à sua concorrência, *os proveitos sujeitos a imposto predial urbano e os proveitos ou ganhos sujeitos a imposto sobre a aplicação de capitais*. O lucro tributável corresponde ao saldo revelado pela conta de resultados do exercício e consiste na diferença entre todos os proveitos ou ganhos realizados e os custos ou gastos incorridos no exercício, uns e outros, eventualmente corrigidos nos termos do CII, conforme no n.º 3 do art.º 12.º.

Já para os contribuintes do grupo B, a matéria coletável é determinada de duas formas, isto é, conforme tenham ou não contabilidade organizada.

Neste sentido, sendo contribuinte do grupo B com contabilidade organizada, o imposto incide sobre os lucros efetivamente obtidos determinados pela contabilidade tal como no grupo A e neste caso a matéria coletável obtém-se nos precisos termos dos contribuintes do grupo A. Para os contribuintes que não possuem contabilidade organizada, a matéria coletável corresponde ao *volume de vendas de bens e serviços prestados*, (n.º 1 e 2 do art.º 59.º CII).

Entretanto, a estes últimos, não é permitido efetuar quaisquer deduções à matéria coletável, pelo que, admitimos tratar-se de um verdadeiro regime simplificado, com a particularidade de,

aqui, não serem aplicáveis os diferentes coeficientes para cada atividade exercida, já que, a esses rendimentos são aplicadas a respetiva taxa de tributação, como adiante veremos.

### **3.3. Cabo Verde e Moçambique**

Já em Cabo verde e Moçambique, o respetivos legisladores optaram, pelos mesmos critérios base do apuramento do lucro tributável vigentes na lei portuguesa. Assim, para a verificação do apuramento da matéria coletável dos sujeitos passivos que exercem a título principal uma atividade de natureza comercial industrial, agrícola ou piscatória, (sociedades comerciais) bem como inerentes ao *estabelecimento estável* dos não residentes, far-se-á também pela dedução ao *lucro tributável dos montantes correspondentes aos prejuízos e benefícios fiscais apurados*.

Por outro lado, para os contribuintes inseridos no regime especial para micro e pequenas empresas (Cabo Verde), a matéria coletável é determinada, segundo as regras do regime simplificado (igualmente em Moçambique).

### **3.4. S.Tomé e Príncipe**

Por seu lado, em S. Tomé e Príncipe o legislador não considerou para o efeito do apuramento do lucro tributável os benefícios fiscais. Considerou somente os prejuízos fiscais de exercícios anteriores. Ou seja, a matéria coletável será o resultado do lucro tributável, deduzidos apenas os prejuízos fiscais apurados (art.º 23.º do CIRC). “*A matéria coletável dos sujeitos passivos do grupo 1 obtém-se pela dedução ao lucro tributável dos prejuízos fiscais*”.

Nesta terminologia, *o lucro tributável é constituído pela soma algébrica do resultado líquido do período e das variações patrimoniais positivas e negativas verificadas e não refletidas naquele resultado*, conforme o art.º 24.º do CIRC.

Os contribuintes do grupo 2 podem optar em ser tributados no regime de escrituração simplificada (RES) ou no regime simplificado, nos termos do n.º 2 do art.º 20.º do CIRC.

Assim, para os contribuintes do RES o lucro tributável é elaborado com base na escrituração exigida e consiste na diferença entre os proveitos obtidos e os custos suportados num determinado exercício, enquanto, que para os contribuintes do regime simplificado a matéria coletável obtém-se pela aplicação de alguns coeficientes, (como a seguir veremos).

#### **4. Regimes Especiais de quantificação da matéria coletável**

Como vimos supra, a lei prevê dois regimes de determinação da base tributável. Regime geral e regime especial no qual se enquadra o regime simplificado. Contudo, para além da situação típica de regime simplificado de determinação da matéria coletável, existem ainda alguns grupos que pelo carácter excecional, a lei consagra também um regime especial de tributação. Entre elas, destacamos o regime especial de tributação de grupos de sociedades, (RETGS), regime especial das fusões, cisões, entradas de ativos e permutas de partes sociais e o regime de transparência Fiscal. De seguida, veremos as especificidades de cada um desses regimes e numa perspetiva comparativa, destacaremos as possíveis semelhanças ou particularidades encontradas.

##### **4.1. Regime Simplificado em Portugal**

A Lei n.º 2/2014, de 16 de janeiro, aditou ao IRC os artigos 86-A e 86-B que vieram reintroduzir<sup>28</sup> um regime especial de tributação da carácter optativo denominado regime simplificado de determinação da matéria coletável.

Podem optar pelo regime simplificado de determinação de matéria coletável os sujeitos passivos residentes, que exerçam a título principal, uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola e que não estejam isentos nem sujeitos a um regime especial de tributação (n.º 1 do artigo 86.º - A do CIRC).

Tendo em conta estas condições, as entidades tributadas pelo regime especial de tributação de grupos de sociedades (RETGS), as sociedades enquadradas no regime de transparência fiscal, bem como as entidades que não prosseguem fins lucrativos não podem optar pelo regime simplificado.

Entretanto, para que as sociedades sujeitem-se ao regime simplificado é necessário que se verifiquem cumulativamente as seguintes situações:

- Tenham obtido, no período de tributação imediatamente anterior, um rendimento ilíquido anual (e não apenas o volume de negócio, ou seja, vendas e prestações de serviços) não superior a € 200.000;

---

<sup>28</sup> Este regime havia sido revogado pela Lei 3-B/2010 de 28 de Abril, porquanto, na altura verificou-se uma fraca adesão das empresas a esse método de tributação, in “*A Reforma do IRC*” António C. Santos e André Ventura, *Vida Económica*, 2014, pág. 153.

- O total do seu balanço do período de tributação imediatamente anterior não exceda os € 500.000;
- Não estejam legalmente obrigadas à revisão legal de contas;
- O respetivo capital não seja detido em mais de 20%, direta ou indiretamente, por entidades que preencham alguma das condições nos números anteriores, exceto, quando sejam sociedades de capital de risco ou investidores de capital de risco;
- Adotem o regime de normalização contabilística para microentidades- NCM<sup>29</sup>;
- Não tenham renunciado ao regime nos três anos anteriores, com referência ao ano em que se inicia a aplicação do regime.

A propósito do exposto na al. a) do n.º 1 do art.º 86-A, a AT através da circular n.º 6/2014, entendeu que os contribuintes que no decurso do próprio período de tributação, ultrapassassem o limite dos € 200.000 de montante anual ilíquido de rendimentos, ficariam automaticamente enquadrado no regime geral, mesmo que tenham optado pelo regime simplificado no início da atividade.

Pode-se ler na referida circular:

*“ No início de 2014, o sujeito passivo A reunia as condições exigidas no n.º 1 do artigo 86.º-A do Código do IRC para ficar abrangido pelo regime simplificado nesse período de tributação. No dia 20 de fevereiro de 2014 formalizou a opção pela aplicação deste regime, na declaração de alterações. Porém, o montante ilíquido dos rendimentos constante das demonstrações financeiras relativas a este período de tributação foi de € 250.000,00, ultrapassando, assim, o limite previsto na alínea a) do n.º 1 do artigo 86.º-A. Portanto, no período de tributação de 2014 não pode ficar abrangido pelo regime simplificado, ficando automaticamente enquadrado no regime geral.”*

---

<sup>29</sup> Regime que regula a normalização contabilística para microentidades aprovado pelo Decreto-lei n.º 36-A/2011 de 9 de Março.

Algumas pessoas discordam desse entendimento, argumentando que a tributação faz referência ao exercício anterior e não ao próprio período de apuramento de rendimentos<sup>30</sup>.

Ora, não entendemos o alcance deste entendimento, porquanto a tributação de rendimentos, respeita sempre ao exercício anterior. Se não for este o período de apuramento de rendimentos, não vemos onde irá a AT buscar informações para a tributação do contribuinte, até porque foi nesse período em que se auferiu os rendimentos. Neste caso, o contribuinte será tributado em 2015 pelos rendimentos auferidos em 2014. O que diz a AT é que, embora o contribuinte tenha optado pelo regime simplificado em 2014, provavelmente, baseado no pressuposto de que não atingiria um resultado superior naquele exercício, mas tendo ultrapassado o limite previsto para o regime simplificado, o contribuinte ficará automaticamente enquadrado no regime geral. Ou seja, em 2015, a tributação do exercício de 2014, que pela opção do contribuinte seria segundo as regras do regime simplificado, fica sujeito a tributação no regime geral.

No entanto, e aqui sim discordamos do entendimento da AT, porquanto, o regime simplificado tem caráter optativo e a questão do montante não é sequer o único requisito de inclusão, com a agravante de que estes têm que ser cumulativos.

Se, se tomarmos em consideração apenas o rendimento líquido, então, o contribuinte só poderá optar pelo regime simplificado, para exercícios em que seguramente sabe que não ultrapassará o resultado previsto. Além disso, a lei refere que o regime simplificado cessa *quando deixem de se verificar os respetivos requisitos* e não fala em *um* dos requisitos. Na nossa opinião, este entendimento é desencorajador e um tanto ou quanto sancionatório para contribuintes que atinjam um rendimento superior ao programado.

A opção pelo regime simplificado deve ser feita no início da atividade (perante a previsão dos rendimentos desse ano); ou posteriormente, na declaração de alterações, devendo para o efeito, o sujeito passivo entregar até ao final do mês de fevereiro a respetiva declaração de alteração, (n.º 3 do art.º 86-A).

---

<sup>30</sup> -Por Abílio Sousa, APECA – ASSOCIAÇÃO PORTUGUESA DAS EMPRESAS DE CONTABILIDADE E ADMINISTRAÇÃO, disponível em:

<http://www.blogs.sapo.pt/fiscalidadeonline/2015>

Logo à partida, está afastada a ideia de imposição. Trata-se de um regime optativo, que mesmo o contribuinte preenchendo todos os requisitos de inclusão, sendo essa a sua vontade, pode na sua declaração do início da atividade ou até fevereiro do ano que pretende iniciar a aplicação do regime, formalizar a sua intenção de ser tributado pela regra do regime simplificado.

Uma vez exercida opção, não existe qualquer limite temporal de validade.

Contudo, apesar dessa liberdade, importa ao sujeito passivo cumprir alguns requisitos, sob pena de ver cessado o seu direito.

Assim, nos termos dos n.ºs 4 e 5 do artigo 86.º - A do CIRC, o regime simplificado cessa:

- Quando deixem de se verificar os requisitos de admissão;
- Quando o sujeito passivo não cumpra a obrigação de comunicação das faturas prevista no n.º 1 do artigo 3.º do Decreto-Lei n.º 198/2012, de 24 de Agosto; ou
- Quando o sujeito passivo renuncie à aplicação do regime.<sup>31</sup>

Entretanto, em caso de renúncia, o contribuinte está impedido de antes de decorrido três anos sobre a mesma, poder voltar a optar pelo regime simplificado.

Assim, por exemplo algum contribuinte que tenha renunciado a aplicação deste regime em fevereiro do presente ano, só em 2018, poderá voltar a optar pelo regime simplificado, sendo que neste intervalo será tributado no regime geral de contabilidade organizada.

Relativamente a determinação da matéria coletável dos entes sujeitos ao regime simplificado de tributação, esta não é determinada nos mesmos termos do regime geral, isto é, com base no resultado líquido resultante da contabilidade.

Pelo contrário, é feito pela aplicação de alguns coeficientes que constam da previsão do n.º 1 do art.º 86.º-B. Assim, serão aplicados:

a) 0,04 - Vendas de mercadorias e produtos

a) 0,04 - Prestações de serviços (hotelaria e similares, restaurantes e bebidas

b) 0,75 - Rendimentos das atividades profissionais especificamente<sup>32</sup> previstas na tabela do (art.º 151.º do CIRS)

---

<sup>31</sup> Esta opção também deve ser mediante declaração de alterações a apresentar até ao fim do mês de fevereiro do período de tributação.

<sup>32</sup> Redação dada pela Lei n.º 82-C/2014, de 31 de Dezembro, na qual clarificou-se o âmbito de aplicação do coeficiente 0,75. Este aplica-se exclusivamente às *prestações de serviços* especificamente constantes da tabela a que se refere o artigo 151.º do Código do IRS e todas as outras é aplicável o coeficiente 0,10.

- c) 0,10 - Restantes rendimentos de prestações de serviços
- c) 0,10 - Subsídios destinados a exploração
- d) 0,30 - Subsídios não destinados a exploração
- e) 0,95 - Rendimentos
- e) 0,95 - Outros rendimentos de capitais
- e) 0,95 - Resultado positivo dos rendimentos prediais
- e) 0,95 - Saldo positivo das mais-valias e menos-valias
- e) 0,95 - Restantes incrementos patrimoniais
- f) 1,00 - Valor de aquisição dos incrementos patrimoniais obtidos a título gratuito.

O n.º 2 do artigo 86.º-B, estabelece que a matéria coletável não pode ser inferior a 60% do valor anual da retribuição mensal garantida, excetuando o ano de início de atividade e o seguinte, em que a matéria coletável sofre uma redução de 50% e 25%, respetivamente.

Este regime contém algumas especificidades. Desde logo, o regime simplificado não comporta a dedução dos prejuízos fiscais<sup>33</sup> nem os contribuintes nele enquadrados são obrigados ao pagamento especial por conta, conforme o disposto na al. *d*) do n.º 11 do art.º 106.º do CIRC ou ao pagamento da derrama municipal, porque a derrama incide sobre o lucro tributável sujeito e não isento de IRC e os sujeitos passivos abrangidos por este regime não procedem ao apuramento do lucro tributável mas sim da matéria coletável.

No entanto, já no que respeita a tributações autónomas, os contribuintes deste regime estão obrigados ao pagamento de algumas despesas, exceto, as que incidem sobre as despesas de representação, ajudas de custo, lucros distribuídos, indemnizações, bónus ou outras compensações, conforme o n.º 15 do art.º 88.º do IRC.

Neste sentido, apenas são tributados autonomamente as despesas não documentadas, encargos relacionados com viaturas ligeiras de passageiros, motos ou motociclos, excluindo os veículos movidos exclusivamente a energia elétrica, as despesas correspondentes a importâncias pagas ou devidas, a qualquer título, a pessoas singulares ou coletivas residentes fora do território português e aí submetidas a um regime fiscal claramente mais favorável, salvo se o sujeito

---

<sup>33</sup> Como este regime não comporta prejuízos fiscais, os sujeitos passivos que se encontrem neste regime terão sempre matéria coletável e o conseqüente imposto mínimo a pagar.

passivo provar que correspondem a operações efetivamente realizadas e não tem um caráter anormal ou um montante exagerado.

#### **4.2. Regime simplificado em Angola**

Em Angola, embora a lei não consagre expressamente o regime simplificado de determinação da matéria coletável, entendemos que esse regime, embora indiretamente, está patente na lei angolana. Comparando os pressupostos do regime simplificado vigentes em Portugal e também nos outros PALOP, entendemos que no CII estão acolhidos os pressupostos deste regime.

Baseamos a nossa teoria no entendimento de que é dado aos contribuintes do grupo B, que não reúnam requisitos de inclusão no grupo A (*capital social inferior a Kz: 2.000.000,00 ou volume de negócios inferior a kz: 500.000.000,00*), o direito de optarem pelo regime que pretendem ser tributado, (art.º 9 n.º 1 do CII). Reforçamos ainda essa teoria, com o fato destes contribuintes não serem obrigados a ter contabilidade organizada e não lhes ser permitido efetuar quaisquer deduções à matéria coletável. Assim, entendemos estar também perante um regime simplificado de determinação da matéria coletável.

No tocante à determinação da matéria coletável dos sujeitos passivos do grupo B, esta, corresponde ao volume de vendas de bens e serviços prestados e são tributados a taxa de 6,5%. (art.º 64.º CII).

Quanto a opção para inclusão no grupo A, a lei determina que esta deve ser feita no início da atividade em conformidade com a previsão dos lucros que se espera obter. É o que acontece nos demais PALOP, exceto em Angola que essa opção só pode ser efetivada no mês de fevereiro (art.º 9º n.º 1 do CII). Bem, ainda se poderá dizer que fevereiro é relativamente cedo ou mesmo considerado princípio do ano, mas atendendo o fato de que o ano fiscal coincide com o ano civil, não fará sentido uma empresa que inicie a sua atividade no mês de junho ou setembro, ter de ficar a espera para só no mês de fevereiro do ano seguinte, optar pelo regime de contabilidade organizada, quando podia tê-lo feito no declaração de início de atividade.

Por outro lado, uma vez, o contribuinte ter optado pela tributação no grupo A, só decorridos três (3) anos, poderá voltar a solicitar o seu reingresso no grupo 2 (art.º 9º n.º 2 do CII). A lei não refere em possibilidade de renovação, contudo, julgamos ser sempre possível enquanto, não cessaram os requisitos de sujeição.

### **4.3. Regime simplificado em Cabo Verde**

Já em Cabo Verde e Moçambique os respetivos legisladores consagraram expressamente este mecanismo de determinação da matéria coletável.

A Lei n.º 70/VIII/2014 de 26 de Agosto de Cabo Verde, consagrou um regime especial de tributação aplicável à micros e pequenas empresas, sujeitas ao *regime simplificado* de determinação da matéria coletável.

Nos termos do n.º 1 do art.º 16 do CIRPC em concordância com al. c) e d) do art.º 3.º da Lei n.º 70/VIII/2014 de 26 de Agosto, podem optar pelo regime simplificado:

- a) As micro empresas e pequenas empresas, sendo consideradas micro empresas, as que empreguem até cinco trabalhadores, cujo volume de negócios bruto anual seja igual ou inferior a 5.000.000\$00;
- b) Pequenas empresas as que empreguem entre seis a dez trabalhadores com volume de negócios bruto anual variável entre 5.000.000\$00 e 10.000.000\$00.

A diferença entre ser classificado entre pequenas empresas e micro empresas verifica-se apenas ao nível do volume de negócios e no número de trabalhadores. Assim sendo, a matéria coletável resultará da aplicação da taxa de 4% sobre o valor bruto das vendas do período a que respeita a tributação e em casos de micro empresas com o volume de negócios inferior a 1.000.000\$00 (um milhão de escudos), pagará apenas o montante mínimo de 30.000\$00 (trinta mil escudos) anuais. (art.º 25.º da Lei n. 70/VIII/2014).

Os contribuintes que tenham decidido pela aplicação ao regime simplificado podem nele permanecer até que se deixem de verificar os requisitos da sua admissão. Porém, podem sempre renunciar à essa aplicação (art.º 17.º do CIRPC). Nesses casos, essa cessação produzirá efeitos até 31 de dezembro do ano a que o imposto respeitar sendo que, o novo regime só será aplicado a partir de 1 de janeiro do ano civil imediatamente seguinte. Assim, após a renúncia ao regime simplificado, o sujeito passivo deverá permanecer no regime de contabilidade organizada por um período mínimo de cinco (5) anos, prorrogável automaticamente por períodos de um (1) ano (art.º 18.º do CIRPC). Repare que a permanência mínima obrigatória não se aplica apenas aos sujeitos passivos que tenham renunciado ao regime simplificado. Este período aplica-se também àqueles que não exerceram o direito de opção no início de atividade, sendo que, só após decorridos os cinco (5) anos, poderão novamente, optar pelo regime simplificado.

#### **4.4. Regime simplificado em Moçambique**

Como um dos métodos alternativos de tributação, a opção pela aplicação do regime simplificado deve ser formalizada pelo sujeito passivo na declaração do início de atividade, ou na declaração de alterações a ser apresentada posteriormente<sup>34</sup>. Este regime é aplicável aos sujeitos passivos residentes que exerçam a título principal, uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, verificados os demais pressupostos, em conformidade com o valor total anual de proveitos estimado, cujo volume de negócios não seja superior a 2.500.000,00 MT. O apuramento do lucro tributável resulta da aplicação dos coeficientes de 20% ao valor das vendas de mercadorias e de produtos e das vendas e prestações de serviços de alojamento, restauração e bebidas e 30% sobre os restantes proveitos.

Por seu lado, o Imposto Simplificado para Pequenos Contribuintes – *ISPC*, recai sobre o volume de negócios realizados e são tributados a uma taxa anual de 75.000,00 MT, (art.º 8.º) (que será repartido em quatro prestações) ou alternativamente, podem ser aplicadas a taxa de 3% sobre o volume de negócios realizados em cada trimestre do ano civil. Aos sujeitos passivos que iniciem a atividade e optem pela primeira vez pelo ISPC, a lei confere uma redução especial da taxa do imposto em 50% no primeiro ano do exercício da atividade.

#### **4.5. Regime simplificado em S.Tomé e Príncipe**

S.Tomé e Príncipe por seu lado, apresenta um regime bem diferenciado. O regime simplificado não é visto como “alternativa” de tributação (regime). Neste país, não vigora o mesmo princípio facultativo, em que, o sujeito passivo é tributado no regime contabilidade organizada ou no regime simplificado, como nos demais países, incluído Portugal.

Neste país, ou o contribuinte preenche os requisitos do grupo 1 e é tributado nos termos do grupo 1 ou preenche os requisitos do grupo 2 e será tributado segundo as regras do mesmo grupo. Entre eles, não está previsto o direito dos contribuintes do grupo 2 optarem pela tributação no regime de contabilidade organizada.

Todavia, podemos considerar que existe um regime especial, na medida em que, os contribuintes do grupo 2 podem optar entre ser tributado no RES ou RS. É neste sentido que

---

<sup>34</sup>. A declaração de alteração do regime de tributação deve ser formulado até ao fim do terceiro mês do período de tributação do início da aplicação do regime (art.º 47.º n.º 4 al. b) do CIRPC).

podemos ver a especialidade do regime simplificado, já que, este regime não se traduz propriamente numa alternativa para os contribuintes, de estarem no regime simplificado ou mesmo no grupo 2 e optarem em ser tributados no regime geral de contabilidade organizada. E será nessa perspetiva que iremos ver o regime simplificado.

Assim, poderão optar <sup>35</sup> pelo regime simplificado todos os contribuintes do grupo 2, *(relembrando aqui, que fica no grupo 2 os contribuintes cujo volume de negócios seja inferior a Dbs: 500.000.000,00, ou não seja empresas públicas, sociedade anónimas ou sociedade em comandita por ações)* e que não tenham optado pela tributação no regime de escrituração simplificada.

Dentre os PALOP, S.Tomé e Príncipe e Moçambique (embora este já tenha criado o ISPC) são os únicos países que ainda aplicam os diferentes coeficientes para efeitos de determinação da matéria coletável.

Assim, a matéria coletável resultará da aplicação de alguns coeficientes, sendo:

- 20% sobre valor das vendas de mercadorias e de produtos;
- 20% sobre valor de prestação de serviços quer no setor de alojamento, restauração ou bebidas;
- 30% nos restantes proveitos.

No entanto, os contribuintes do regime simplificado devem escriturar os diferentes livros, consoante o tipo de atividade exercida. Neste termos, devem ter um livro de registo de vendas de mercadorias e ou de produtos fabricados e um outro livro de registo de serviços prestados. Por seu lado, antes da utilização de cada um destes livros, devem ser levados à Direção dos Impostos, a fim de serem assinados os respetivos termos de abertura e de enceramento. Convém já agora referir que, quanto aos contribuintes do grupo 2 que optam pelo regime de escrituração simplificada, o lucro tributável é obtido com base na escrituração exigida e consiste na diferença entre os proveitos realizados no exercício e os custos documentados indispensáveis à obtenção dos proveitos, e imputáveis ao mesmo exercício.

Contrariamente, ao que vigora na lei portuguesa, em S.Tomé e Príncipe, já existe um período mínimo de permanência no regime simplificado. O sujeito passivo deste regime deve nele

---

<sup>35</sup>. A opção deve ser feita no início da atividade em conformidade com a previsão dos proveitos estimado, ou na declaração de alteração até o fim do mês de Março.

permanecer durante um período mínimo de três (3) anos, independentemente, da alteração do volume de negócios. Nesse espaço temporal, o contribuinte será obrigatoriamente tributado pelo regime simplificado. A opção só caduca ao fim dos três anos, sendo contudo, automaticamente renováveis por iguais períodos. (art.º 60.º CIRC).

No entanto, se ao fim desse período (3 anos), o contribuinte manifestar a sua intenção pela aplicação do regime de escrituração simplificada, ou se os pressupostos da sua inclusão no grupo 2 se alteram, nessa altura o contribuinte passa a integrar o grupo 1 (contabilidade organizada) e cessam os efeitos da aplicação do regime simplificado, passando assim a ser tributado ou no RES ou no regime de contabilidade organizada.

Este regime contém ainda uma especificidade, no que se refere a declarações periódicas de rendimentos. Dispõe o artigo 112.º do CIRC, que os contribuintes do RS (regime simplificado), não estão obrigados a apresentação periódica de rendimentos, sendo-lhes somente exigidos as declarações de início de atividade, de alterações, caso as haja e de cessação de atividade.

Ora, não estando estes contribuintes sujeitos a retenção na fonte, não entendemos como a AF poderá efetuar a análise e o controlo dos seus rendimentos, pelo que, consideramos ser uma falha do legislador e uma contradição do próprio código.

## **5. Regime especial de tributação de grupos de sociedades (RETGS)**

Agora mais do que nunca, devido a crise económica que assola os mercados, as empresas têm-se juntado e procurado, cada vez mais, obter vantagens económicas. Uma das formas de o conseguir é recorrer à *concentração de capitais*. As vantagens poderão ser de várias ordens, desde o acesso ao crédito, até aos benefícios fiscais concedidos pelo Estado. Essas operações de concentração, geralmente dão origem ao *grupo de empresas*. Esta estrutura rege-se pela autonomia jurídica das sociedades que compõe o grupo, existindo contudo, uma influência dominante de uma das sociedades sobre as demais.

Assim, estamos em presença de uma relação de domínio quando uma sociedade exerce direta ou indiretamente uma influência dominante sobre outra. Presume-se uma situação de dependência quando existe uma participação maioritária no capital social, quando outra sociedade dispõe de mais de metade de votos ou tem a possibilidade de designar mais de metade dos membros do órgão de administração ou do órgão de fiscalização. (n.º 1 e 2 do art.º 486.º do CSC).

A existência de grupo de sociedades, constitui hoje uma realidade económica que não pode ser ignorada e deve por isso, merecer de um adequado tratamento fiscal. Nestes termos, o legislador fiscal não ficou indiferente a essa estrutura organizativa. Assim, através da Lei n. 30-G/2000 de 29 de dezembro, adotou o regime especial de tributação dos grupos de sociedades (RETGS), hoje regulado nos artigos 69.º a 71.º do CIRC.

### **5.1. Condições de admissibilidade ao RETGS. Âmbito da sua aplicação**

A lei fiscal estabelece um duplo critério de admissibilidade ao RTEGS. Para o efeito é relevantes dois fatores. Detenção de pelo menos 75% das participações sociais e pelo menos 50% dos direitos de voto. Assim, considera-se estar perante grupos de sociedades, quando uma sociedade (dominante) detém, direta ou indiretamente, pelo menos, 75% do capital das demais (dominadas), desde que tal participação lhe confira mais de 50% dos direitos de voto. (n.º 2.º do art.º 69.º do CIRC).

A sociedade dominante tem a faculdade de optar pela aplicação do regime especial de determinação da matéria coletável em relação a todas as sociedades do grupo. Essa opção deve ser comunicada à AT através do envio, por transmissão eletrónica de dados, da competente declaração e deverá ser efetuada até ao 3.º mês do período de tributação a que respeita. No entanto, para que o pedido de opção seja formulado é necessário que se verifiquem cumulativamente os requisitos a seguir enumerados.

O primeiro requisito está intrinsecamente ligado ao fator residência, já que todas as sociedades do grupo têm de ter a sua sede e direção efetiva em território português, isto é, só serão incluídas nos RETGS, as sociedades tributadas no território português e sujeitas ao regime geral de tributação em IRC, à taxa normal mais elevada.

Exige-se também que a sociedade dominante deve deter uma participação na sociedade dominada há mais de um ano, com referência à data do início da aplicação do regime. No entanto, esse limite temporal não se aplica nos casos em que a sociedade foi constituída pela dominante ou outra dominada que integre o grupo há menos de um ano, mas que contudo, se observe o pressuposto de participação social, que se exige que seja detido desde a data da sua constituição, (art.º 69.º n.º 13).

Por outro lado, a sociedade dominante não poderá ser considerada dominada de nenhuma outra sociedade residente no território português que reúna os requisitos para ser qualificada como

dominante. Questionar-se-ia, se poderá essa sociedade ser dominada por outra não residente? A AT na circular n.º 5/2015 de 31/05, já veio esclarecer essa questão suportada na nova redação dada pelo n.º 1 do art.º 69.º - A do CIRC. “ *Não é exigido que a sociedade dominante residente na UE ou no EEE não seja considerada dominada por nenhuma outra sociedade também residente noutra Estado membro da UE ou do EEE, pelo que é possível optar pela aplicação do RETGS, relativamente a um grupo de sociedades cuja sociedade dominante residente noutra Estado membro da UE ou do EEE seja considerada dominada de uma outra sociedade não residente em território português, ainda que esta sociedade possa ser considerada dominante, nos termos do n.º 1 do artigo 69.º-A, de outras sociedades residentes em território português.*”

Neste caso, entende-se que a sociedade dominante, embora não possa ser dominada por nenhuma outra residente no território português, já em caso desta pertencer a outro Estado membro da EU ou EEE, nas condições previstas no n.º 1 do artigo 69.º-A do CIRC.

Por outro lado, a lei regula também uma delimitação negativa, (art.º 69.º n.º 4) na qual determina os requisitos de não admissibilidade ou de exclusão de uma sociedade do RETGS. Assim, não podem beneficiar do RETGS, as sociedades que:

- Se encontrem inativas há mais de um ano, ou tenham sido dissolvidas ou encontrem-se em processo especial de recuperação (PER) ou lhes tenha sido declarado estado de falência;
- Estejam sujeitas à taxa de IRC inferior à taxa normal mais elevada, a menos que renunciem à sua aplicação ou ainda que adotem um período de tributação diferente do da sociedade dominante;
- Não assumam a forma de sociedade por quotas, anónimas, em comandita por ações ou entidades públicas empresariais, ou seja, todas as sociedades que não forem constituídas sob essas formas ficam excluídas do grupo de tributação.
- Registrem prejuízos fiscais nos três exercícios anteriores, salvo se essa participação já for detida pela sociedade dominante há mais de dois anos. A este propósito, a jurisprudência do STA<sup>36</sup> já concluiu que: “*Para a existência de um grupo de sociedades para efeitos fiscais é*

---

<sup>36</sup> Acórdão STA, processo n.º 0256/12 de 12/03/2014, disponível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt) e também em [www.ind.millenniumbcp.pt](http://www.ind.millenniumbcp.pt). A decisão do STA recaiu no caso de uma sociedade que em 2005 detinha 70% do capital da outra e que em 2007 adquiriu a totalidade das ações daquela, que já vinha apresentando prejuízos fiscais desde 2003, prejuízo esse que foi deduzido ao lucro tributável da

*necessário que uma sociedade, dita dominante, detenha, direta ou indiretamente, pelo menos 90% do capital de outra ou outras sociedades ditas dominadas, desde que tal participação lhe confira mais de 50% dos direitos de voto, há mais de um ano à data em que se inicia a aplicação do regime.*

*Relativamente às sociedades dominadas, não podem fazer parte do grupo as que, no início ou durante a aplicação do regime, registem prejuízos fiscais nos três exercícios anteriores ao do início da aplicação do regime, salvo, se a participação (de pelo menos 90% exigida à sociedade dominante) já for detida há mais de dois anos, o que no caso dos autos não ocorre quanto à sociedade dominada que, registando prejuízos nos três anos anteriores ao início do regime).”*

## **5.2. Determinação do lucro tributável no RETGS**

Para efeitos de determinação do lucro tributável a tributação assenta na capacidade contributiva do grupo, e não capacidade individual de cada uma das sociedades que o constituem. O grupo é tributado de um modo próximo ao que seria se de uma única entidade se tratasse. Assim, a previsão do art.º 70º do CIRC, é de que o lucro tributável seja determinado pela soma algébrica dos lucros tributáveis e dos prejuízos fiscais de cada uma das sociedades agrupadas, apurados nas respetivas declarações periódicas das sociedades individualizadas.

Pelo exposto, fica a conclusão de que a determinação do lucro tributável do grupo difere das demais sociedades incluídas no regime geral de tributação vigente no art.º 17.º do CIRC.

---

sociedade dominante. Tendo sido alvo de uma inspeção tributária, constatou-se incumprimento nos requisitos legais de aplicação do RETGS, procedeu a tributação individual, de acordo com o regime geral de tributação, sem possibilidade do prejuízo de uma ser deduzido no lucro da outra, e efetuadas as necessárias correções. Inconformada com essa decisão, a empresa recorreu para tribunal. O Tribunal julgou improcedente o recurso da sociedade dominante que alegava que, para aplicação do REGTS, a lei não exigia que sociedade participada fosse em mais de 90% do seu capital pela sociedade dominante, durante os dois anos precedentes ao da aplicação do regime, mas apenas que a participada fosse detida pela sociedade dominante há mais de dois anos. Entendeu o tribunal que não basta só a detenção da percentagem, é ainda necessário que a sociedade dominada não apresente prejuízos fiscais nos três exercícios anteriores, a menos que, essa participação já tenha sido detida pela sociedade dominante há mais de dois anos, o que no caso exposto não acontecia, porquanto a sociedade dominante detivera aquela participação à precisamente dois (2) anos e os prejuízos da dominada já remontava à mais de três (3) anos.

Por outro lado, nos termos do n.º 6.º do art.º 120º do CIRC, cada uma das sociedades do grupo, incluindo a dominante deve enviar a sua declaração periódica de rendimentos, no entanto, para efeitos de determinação do lucro tributável só produz efeitos (só é liquidável) a declaração enviada pela sociedade dominante. Por isso, está assim afastada a ideia de autoliquidação que vigora nas demais sociedades comerciais incluídas no regime geral de tributação.

### **5.3. Dedução de prejuízos fiscais**

No que respeita à dedução de prejuízos fiscais, as regras são as que constam do art.º 71.º sem prejuízo do exposto no art.º 52.º do CIRC Para este efeito temos que distinguir três momentos distintos. Os prejuízos fiscais apurados antes da aplicação do regime, prejuízos fiscais apurados durante a aplicação do regime e após o regime.

#### **5.3.1. Prejuízos fiscais apurados antes da aplicação do regime**

Os prejuízos das sociedades do grupo verificados em período de tributação anteriores a aplicação do regime só podem ser deduzidos ao lucro tributável do grupo nos precisos termos no n.º 2 do art.º 52.º, até ao limite do lucro tributável da respetiva sociedade, (art.º 71.º al. *a*)).

#### **5.3.2. Prejuízos fiscais apurados durante a aplicação do regime**

Já os prejuízos fiscais do grupo verificados durante a vigência do regime, só podem ser deduzidos ao lucro tributáveis do grupo. Repare que aqui o legislador não faz referência à sociedades do grupo, mas sim ao grupo. Isto quer dizer que os prejuízos fiscais do grupo só são reportáveis aos lucros tributáveis do próprio grupo. (al. *b*) do art.º 71.º).

#### **5.3.3. Prejuízos fiscais apurados após a aplicação do regime**

Por seu lado, a lei consagra também a dedução dos prejuízos fiscais das sociedades após a vigência do regime, relativamente a cada uma das sociedades integrantes do grupo. Assim, uma vez terminada a aplicação do regime a sociedade perde o direito a dedução de quaisquer prejuízos verificados durante o período de aplicação do regime, ficando porém salvaguardado, o seu direito à dedução relativamente aos prejuízos verificados antes da aplicação do regime, que entretanto, ainda se encontrem por deduzir. (al. *c*) do art.º 71.º).

Por outro lado, se após a saída de uma ou mais sociedades do grupo e ainda assim subsistir a continuidade da aplicação do regime, extingue-se o direito à dedução da quota – parte dos prejuízos fiscais daquelas sociedades. (art.º 71.º al. d).

## **6. Regime especial das fusões, cisões, entradas de ativos e permutas de partes sociais**

### **6.1. Portugal**

O principal objetivo das sociedades comerciais é a obtenção de lucros. No entanto, muitas vezes, motivados pela conjuntura do mercado, este propósito não é alcançado. Por isso, as empresas vêm-se na necessidade de se reestruturarem para atingir os seus objetivos e esta reestruturação tem passado sobretudo, pela concentração de capitais, quer através de fusão, quer pelas aquisições de empresas. No entanto, para o presente trabalho, nos referiremos ao regime fiscal aplicável à fusão e cisão, apenas na perspetiva das sociedades.

Sobre o conceito de fusão, veja-se o que diz o artigo 97.º do CSC:

“Sempre que duas ou mais sociedades se unirem e dessa união resultar a extinção de pelo menos uma e a transmissão global de património para a outra sociedade, estamos perante uma fusão.”

Na recente reforma do CIRC, o legislador não ficou alheio às constantes reestruturações empresariais que nos últimos tempos se vêm operando. Assim, e de modo a não criar entraves nestas operações, o legislador previu nos art.º 73.º a 78.º do CIRC, um regime especial de tributação aplicáveis as fusões, cisões, entradas de ativos e permutas de partes sociais de sociedades residentes.

O regime especial é optativo e aplica-se às sociedades não isentas de IRC cuja sede ou direção efetiva esteja localizada no território português ou num Estado membro da União Europeia, (art.º 73 n.º 7. CIRC).

Este regime teve como princípios orientadores a neutralidade fiscal para entidades intervenientes, continuidade do exercício da atividade económica e transmissibilidade de prejuízos fiscais, (Martins 2014, p. 313).

### **6.1.1. Princípio de neutralidade fiscal.**

Para efeitos de determinação do lucro tributável, em consequência da fusão ou cisão de sociedades, não são considerados quaisquer resultados derivados da transferência dos elementos patrimoniais nem são considerados como rendimentos, os ajustamentos em inventários e as perdas por imparidades e outras correções de valor que respeitem aos créditos, inventários ou mesmo as provisões. O apuramento dos resultados respeitantes aos elementos patrimoniais transferidos é feito como se não tivesse havido fusão ou cisão.

### **6.1.2. Princípio de continuidade do exercício da atividade económica**

Por outro lado, está também previsto o princípio da continuidade do exercício da atividade económica na medida em que embora haja transferência dos ativos das sociedades fundidas, para os ativos da nova sociedade ou sociedade incorporante, não se registarão alterações, já que, estes continuarão a ter o mesmo valor que tinham na sociedade fundida. Ou seja, tudo passa como se não tivesse havido fusão ou cisão. O ativo e o passivo das sociedades fundidas continuarão a existir tal como existiam, pelo mesmo valor que tinham na sociedade incorporada. O que se observa é que os valores patrimoniais não se alteram, apenas verifica-se a existência de uma nova entidade.

### **6.1.3. Princípio de transmissibilidade de prejuízos fiscais**

Quanto à transmissibilidade dos prejuízos fiscais, ao abrigo do previsto no n.º 1 do art.º 75.º do CIRC, os prejuízos fiscais das sociedades fundidas ou cindidas podem, ser deduzidos aos lucros tributáveis da nova sociedade ou da sociedade incorporante, nos termos e condições previstas no art.º 52.º do CIRC.

## **6.2. PALOP**

Os legisladores de Angola, Cabo Verde e Moçambique, (exclui-se deste grupo S.Tomé e Príncipe), também introduziram um regime especial de tributação, aplicáveis às operações de fusão ou cisão de empresas. Trata-se de um regime idêntico ao que vigora no regime português, sendo que também não são tidos em conta quaisquer resultados resultantes da transmissão dos elementos patrimoniais respeitantes a fusão ou cisão nem se consideram como rendimentos as perdas por imparidades e as provisões constituídas e aceites para efeitos fiscais que respeitem aos créditos, inventários, obrigações e demais encargos relacionados com a transmissão.

Na determinação do lucro tributável, tudo se passa como se não tivesse ocorrido fusão nem cisão, ou seja, não se verificam alterações dos elementos patrimoniais transmitidos, as depreciações e amortizações sobre os elementos do ativo transmitidos são efetuados de acordo com o regime que vinha sendo aplicado nas sociedades fundidas ou cindidas e por fim, relativo às perdas por imparidade e às provisões transferidas, são-lhes aplicados o mesmo regime que lhes eram aplicados nas respetivas sociedades antes da fusão ou cisão.

## **7. Regime de transparência Fiscal**

### **7.1. Portugal**

O regime de transparência fiscal regulado no art.º 6.º CIRC, foi criado para solucionar alguns problemas que se levantavam quanto a tributação de determinados tipos de sociedades, uma vez que, o regime geral demonstrava-se desadequado ou ineficiente, atendendo ao facto de não haver uma clara separação entre o ente coletivo (sociedade) e os respetivos sócios ou membros, (Teixeira, 2012: 84-85). Trata-se de um regime que tem por objetivo, garantir a neutralidade fiscal entre a tributação de pessoas singulares e coletivas, combater a evasão fiscal através de criação de artificial de sociedades e eliminar a dupla tributação económica dos lucros distribuídos (ponto 3 do preâmbulo).

### **7.1.1. Âmbito de aplicação do regime de transparência fiscal**

Nem todas as pessoas coletivas são tributadas no IRC e neste sentido, não podem ser tributadas segundo as regras do regime geral de tributação. Por isso, a determinados entes, são-lhes imputado o regime de transparência fiscal. Independentemente da distribuição de lucros, desde que a sede ou direção efetiva esteja situada no território português, o regime de transparência fiscal aplica-se às:

- Sociedades civis simples, isto é, as não constituídas sob a forma comercial;
- Sociedades de profissionais;
- Sociedades de simples administração de bens, cuja maioria do capital social pertença, direta ou indiretamente, durante mais de 183 dias do exercício social, a um grupo familiar, ou cujo capital social pertença, em qualquer dia do exercício social, a um número de sócios não superior a cinco e nenhum deles seja pessoa coletiva de direito público.

Para além dessas sociedades, o regime de transparência fiscal é ainda aplicável aos lucros ou prejuízos do exercício, dos agrupamentos complementares de empresas, como também aos agrupamentos europeus de interesse económico, com sede ou direção efetiva em território português, sendo que também aqui, a imputação recai na esfera dos respetivos membros.

Pelas suas características específicas, pretende-se com este regime fazer-se coincidir fiscalmente as figuras da sociedade e do sócio, sujeitando-se, deste modo, o sujeito passivo a um único nível de tributação.

Este regime impõe-se por imputar aos sócios a parte do lucro da sociedade que lhes corresponder. Assim, a tributação incidirá unicamente sobre o sócio, independentemente da distribuição ou não dos lucros, ignorando-se para este efeito a figura societária ou do grupo subjacente. Neste sentido, não trata de uma incidência em sede de IRC, embora, os entes abrangidos pelo regime de transparência fiscal sejam sujeitos passivos do IRC<sup>37</sup> e a respetiva matéria coletável apurada de acordo com as regras deste imposto.

Note-se, que às entidades enquadradas no regime de transparência fiscal aplica-se o disposto no art.º 12.º do CIRC. “ *As sociedades e outras entidades a que, nos termos do artigo 6.º, seja aplicável o regime de transparência fiscal não são tributados em IRC, salvo quanto às*

---

<sup>37</sup> E neste sentido, devem cumprir as suas obrigações declarativas, nomeadamente, de inscrição, alteração ou de cessação das atividades e bem ainda como apresentar contabilidade organizada, conforme exigido pelo CIRC, já que, esta servirá de base para o apuramento do lucro tributável.

*tributações autónomas.”*

Inicialmente este regime era aplicável apenas às sociedades de profissionais que exerciam unicamente o mesmo tipo de atividade (Morais, 2009: 37-24)<sup>38</sup>.

Contudo, a Lei 2/2014, veio alargar a base de sujeição das sociedades profissionais suscetíveis de beneficiarem deste regime. Para o efeito, o código considera sociedade de profissionais, por um lado,

- uma sociedade constituída para o exercício de uma atividade profissional especificamente prevista na lista de atividades a que se refere o artigo 151.º do Código do IRS, na qual todos os sócios pessoas singulares sejam profissionais dessa atividade, ou; (art.º 6.º n.º 4 al. a) n.º 1)
- por outro, (*no ponto 2 do mesmo número*), a sociedade cujos rendimentos provenham, em mais de 75%, do exercício conjunto ou isolado de atividades profissionais especificamente previstas na lista constante do artigo 151.º do Código do IRS, desde que, cumulativamente:
  - durante mais de 183 dias do período de tributação, o número de sócios não seja superior a cinco;
  - nenhum deles seja pessoa coletiva de direito público e;
  - pelo menos, 75% do capital social seja detido por profissionais que exercem as referidas atividades, total ou parcialmente, através da sociedade.

Este alargamento veio determinar que as sociedades formadas por profissionais de várias classes (médicos, enfermeiros, nutricionistas e um outro sócio que não exerce nenhuma das profissões da lista) enquadrem no regime de transparência fiscal, desde que, pelo menos 75% do capital social seja detido pelos sócios que exercem as profissões que constam da lista. Ou seja, se o outro sócio admitido na sociedade detiver, pelo menos 26% do capital social, a sociedade deixa de beneficiar do regime de transparência fiscal. Do mesmo modo, que se um dos sócios (ex. médico) deixar de exercer a sua atividade profissional na sociedade e este detiver mais de 25% do capital social, a sociedade sai do regime de transparência fiscal.

Por outro lado, em relação aos prejuízos fiscais das sociedades em regime de transparência fiscal, estes podem sempre ser deduzidos aos lucros tributáveis das mesmas sociedades.

---

<sup>38</sup> Morais, Rui Duarte (2009) *Apontamentos ao IRC*, Almedina

## **7.2. PALOP**

A qualidade dos entes sujeitos ao regime de transparência fiscal varia de país para país. Em Cabo Verde por exemplo, só estão sujeitos ao regime de transparência fiscal as sociedades de profissionais (art.º 9.º IRPC). S.Tomé e Príncipe, por seu lado, já alarga um pouco mais o leque dos entes sujeitos, já que, a lei determina que, estão sujeitos ao regime de transparência fiscal, as sociedades civis não constituídas sob a forma comercial e as sociedades de profissionais (art.º 6.º IRC). Por fim, Moçambique que identifica-se com Portugal, em termos de identidade dos entes sujeitos ao regime de transparência fiscal. Neste sentido, estão sujeito ao regime de transparência fiscal, as sociedades civis, as sociedades profissionais e as sociedades de simples administração de bens (art.º 6.º IRPC)

No entanto, apesar desta distinção, o princípio subjacente é o mesmo que vigora em Portugal. A matéria coletável das sociedades abrangidas pelo regime de transparência fiscal é imputada unicamente aos respetivos sócios, que por sua vez, são tributados na esfera do IRPS. Porém, a maior diferença verificada no sistema português em relação aos PALOP, é quanto a alteração introduzida no art.º 6.º n.º 4 al. a) n.º 2, da Lei n.º 2/2014.

## **Capítulo V – Reporte de Prejuízos**

### **1. Portugal**

A atividade das empresas é e deve ser contínua, ainda que, haja necessidade de a cindir<sup>39</sup>. Por isso, a lei fiscal não pode ignorar a realidade, que impõe a solidariedade entre os vários exercícios. Não pode porém exigir imposto nos anos em que haja lucros e naqueles em que houve prejuízos, pura e simplesmente ignorá-los. Daí que, o art.º 52º consagre o princípio da dedução dos prejuízos fiscais- ou seja, reporte de prejuízos – o resultado negativo de um exercício pode ser deduzido em um ou mais dos 12 períodos de tributação posteriores. Este novo prazo aplica-se unicamente aos prejuízos fiscais apurados nos períodos de tributação que se iniciem em um (1) de Janeiro de 2014 ou após essa data<sup>40</sup>. Sublinhe-se no entanto, que há quem não concorde com essa limitação temporal e neste sentido, considera o reporte para frente deveria ser ilimitado<sup>41</sup>.

Dentro deste limite temporal, o contribuinte está sujeito a uma ordem cronológica de dedução, ou seja, deve deduzir o prejuízo ao lucro tributável do período imediatamente seguinte àquele em que apurou o prejuízo e até à sua concorrência, não podendo por isso, escolher o período em que efetua a dedução.

Havendo prejuízo de vários anos a reportar, deve o contribuinte começar por deduzir os mais antigos, isto é, os apurados há mais tempo (n.º 15 do mesmo artigo).

Por outro lado, e nos termos do n.º 2 do art.º 52.º do CIRC, a dedução dos prejuízos está limitada, uma vez que, a dedução a efetuar em cada período de tributação não pode exceder a 70% do lucro tributável apurado. Isto quer dizer, que em cada ano, o sujeito passivo deverá pagar pelo menos 30% do lucro tributável apurado. Contudo, a parte não deduzida pode continuar a sê-lo nas mesmas condições até o fim do período de reporte – os tais 12 anos. Já os prejuízos fiscais das sociedades em regime de transparência fiscal são deduzidos unicamente dos lucros tributáveis da mesma sociedade (n.º 6 do art.º 52.º), e nunca repercutido nos demais rendimentos dos sócios em sede de IRS ou IRC desse ano ou dos anos posteriores.

---

<sup>39</sup> Morais, Rui Duarte (2009), *Apontamentos ao IRC*, p. 165.

<sup>40</sup> Antes dessa data, o prazo para reporte de prejuízos era de cinco anos.

<sup>41</sup> Ver Glória Teixeira, *Manual de Direito Fiscal*, 2.º Edição, 2012, p. 79-80

No que se refere aos grupos de sociedades, nos casos em que haja fusão entre sociedades do grupo ou a incorporação de sociedades não pertencentes ao grupo, os prejuízos fiscais das sociedades fundidas verificadas em períodos de tributação anteriores ao do início do regime podem ser deduzidos ao lucro do grupo até ao limite do lucro tributável da nova sociedade ou da sociedade incorporante, desde que a operação de fusão seja realizada ao abrigo do regime de neutralidade fiscal, conforme o disposto no n.º 2 do art.º 71º do CIRC.

Os prejuízos fiscais das sociedades fundidas ao abrigo do regime de neutralidade fiscal passam a ser deduzidos automaticamente na esfera da sociedade incorporante, seguindo o regime de dedução de prejuízos previsto no art.º 52.º. De sublinhar, que esta dedução tem como limite, em cada período de tributação, o valor correspondente à proporção entre o valor líquido da sociedade fundida ou da sociedade contribuidora e o valor do património líquido de todas as sociedades ou estabelecimento estáveis envolvidos na operação de fusão ou de entrada de ativos, conforme o disposto no n.º 4 do art.º 75º do CIRC.

## **2. PALOP**

Os prejuízos fiscais apurados em determinados exercícios, são deduzidos à matéria coletável, por um período de três (3) anos. É o que dispõe o artigo 48.º do CII (Angola).

Em Angola, os prejuízos fiscais apurados em períodos de isenção ou redução de taxa não podem ser deduzidos aos lucros tributáveis apurados, nem mesmo após o término do período de isenção.

O legislador cabo-verdiano previu no n.º 1.º do 59.º do CIRPC, um período de sete (7) anos para que os sujeitos passivos possam deduzir aos lucros tributáveis, os prejuízos fiscais apurados em determinados exercícios económicos. Contudo, e contrariamente ao sistema fiscal vigente em Angola, Moçambique e S. Tomé e Príncipe, que não coloca limites do lucro tributável a ser deduzido, a lei de Cabo Verde, estabelece como limite da dedução até 50% do lucro tributável.

Os prejuízos fiscais apurados nos exercícios em que o lucro tributável foi apurado com base nos métodos indiretos, não serão dedutíveis, ainda que, se encontrem dentro do prazo legal de dedução.<sup>42</sup>

---

<sup>42</sup> Note-se que esta limitação também ocorre em Portugal (art.º 52.º n.º 3 do CIRC) e também nos

Por outro lado, os sujeitos passivos que optem pelo regime simplificado perdem o direito à dedução de quaisquer prejuízos fiscais, ainda que, obtidos em períodos anteriores ou mesmo que tenham regressado ao regime geral do tributação, (n.º 6). De igual modo, são extintos os prejuízos fiscais dos sujeitos passivos que durante dois anos consecutivos, apresentem um volume de negócio nulo, ou não obtenham rendimentos decorrentes da sua atividade normal, (n.º 7).

Já no que refere aos prejuízos fiscais apurados no sistema fiscal de S.Tomé e Príncipe e de Moçambique, as disposi es são semelhantes e por isso, merecem o mesmo tratamento.

E qualquer um desses países os prejuízos fiscais apurados podem ser deduzidos até o limite temporal de 5 anos. Contrariamente ao legislador português que estabelece limites, (a dedui o a efetuar em cada um dos períodos de tributa o não pode exceder 70% do respetivo lucro tributável), nos códigos fiscais de S.Tomé e Príncipe ou de Moçambique, o legislador não faz referência ao limite para a dedui o de prejuízos. Isto leva-nos a concluir que o sujeito passivo tem a faculdade de deduzir em cada exercício, a totalidade de prejuízos fiscais apurado num determinado período tributário. (art.º 52.º do CIRC, S.Tomé e Príncipe e art.º 41.º do CIRPC, Moçambique).

Assim, considerarmos que os legisladores dos respetivos países foram muito benevolente ao não introduzir um limite percentual de dedui o possível ao lucro tributável, permitindo assim, que em cada ano, os prejuízos fiscais sejam deduzidos à totalidade do lucro tributável. Nesta  tica, pode-se considerar que as empresas ficam beneficiadas com essa ausência, na medida em que as mesmas estão desobriga o de pagar impostos. Daí que, consideramos ainda, que seja de aplaudir o limite imposto pelos Estados português e cabo-verdiano, de modo a garantir que apesar dos prejuízos fiscais verificados, haja sempre algum imposto a pagar.

## **Capítulo VI. Taxas de tributação**

### **1. Portugal**

#### **1.1. Taxas Gerais**

A propósito da descida da taxa geral de IRC, que era de 25% em 2013, puderam ler-se as seguintes notícias.

*“O Governo vai cumprir a descida da taxa de IRC em 2015 de 23% para 21%, prevista na reforma deste imposto sobre os lucros das empresas, prescindindo de 200 milhões de euros em receita fiscal... A perda de receita com a segunda descida do IRC em dois anos deverá ser coberta pelo dinheiro arrecadado no combate à fraude e evasão fiscal, que só este ano fará entrar nos cofres do estado mais 700 milhões de euros.”* (por Lígia Simões)<sup>43</sup>

*“A perda de receita decorrente da redução da taxa de IRC (e das derramas estadual e municipal) tem um impacto de 207 milhões de euros, segundo contas da consultora Deloitte, um valor equivalente a um corte de um ponto percentual na sobretaxa de IRS (atualmente de 3,5%). Ao todo, segundo cálculos da mesma consultora, a perda acumulada de receita de IRC motivada pela reforma pode chegar a 1,1 mil milhões de euros entre 2015 e 2018.”* (idem)

*“Na altura Pires de Lima sinalizou que o Governo pretendia reduzir a taxa de IRC em dois pontos percentuais para 2015, para 21% de taxa formal, à qual acrescem as "derramas" correspondente às taxas municipais (até 1,5%) e estadual (3% para a maioria das empresas), fazendo aumentar a taxa real para 25,5%.”* (idem)

Obedecendo ao disposto no art.º 8.º da Lei n.º 2/2014, relativo à evolução das taxas, atualmente, aplicam-se duas taxas de IRC. Uma relativa ao regime geral no qual se inclui a generalidade dos contribuintes e outra correspondente a pequenas ou médias empresas<sup>44</sup> (PME).

Recorde-se que, para os sujeitos passivos residentes que exercem a título principal uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola ou estabelecimentos estáveis de entidades não residentes que exercem essas atividades, a taxa é de 21% enquanto, que para as

---

<sup>43</sup> Disponível em [www.economico.sapo.pt](http://www.economico.sapo.pt)

<sup>44</sup> A mesma taxa aplica-se também as micro empresas, conforme o Decreto-Lei n.º 372/2007, de 6 de novembro.

PME a taxa se subdivide em duas. Uma correspondente a 17%, aplicável aos primeiros 15.000 euros de matéria coletável e caso os haja, sobre o remanescente, aplica-se a taxa geral de 21%.

Da análise desta norma podemos retirar pelo menos, duas conclusões:

Por um lado, esta redução de taxa poderá ter um impacto positivo na vida das empresas na medida que a descida representa um estímulo do crescimento económico e consequentemente, maior capacidade produtiva das empresas que veem aumentado os seus lucros, e neste sentido, haverá mais empresas a pagar impostos;

Por outro, em termos orçamentais, esta medida poderá acarretar uma perda significativa de receitas fiscais ao nível de IRC, mas que, entretanto, poderá ser compensada com receitas derivadas de IRS ou mesmo do IVA, já que, havendo crescimento económico, haverá criação de novos postos de empregos e o consequente aumento de consumo por parte das famílias.

## **1.2. Outras tributações**

Para além da sujeição à taxa geral, os rendimentos do sujeito passivo do IRC, encontram-se ainda sujeitos à outras tributações as quais acrescem ao montante do imposto a pagar. Neste sentido, são acrescidos as taxas relativos às derramas, estadual e municipal, bem como às que decorrem da tributação autónoma.

### **1.2.1. Derramas**

A Derrama Estadual está regulada no art.º 87.º-A do CIRC, e consiste num imposto acessório do IRC, porquanto, a sua existência depende diretamente do apuramento do lucro tributável sujeito e não isento. A derrama estadual incide sobre o lucro tributável e não sobre a matéria coletável.

No entanto, e de acordo com o previsto no n.º 1 do art.º 87.º-A do CIRC, sobre o lucro tributável, é ainda acrescida a Derrama Estadual criada pela Lei n.º 12-A/2010 de 30 de Junho, que compreende três escalões. Sobre a parte do lucro superior a 1.500.000 euros e até 7.500.000 euros de lucro tributável, aplica-se uma taxa de 3%, sobre o respetivo lucro. Quando o lucro tributável exceder 7.500.000 euros e até 35.000.000 euros a taxa é de 5% e em último caso, quando o contribuinte apura um lucro tributável superior a 35.000.000 euros aplica-se a taxa de 7%, sobre o mesmo.

Já o número 2 do mesmo artigo refere que o quantitativo da parte do lucro tributável que exceda 1 500 000 euros:

a) Quando superior a 7 500 000 euros e até 35 000 000 euros, é dividido em duas partes: uma, igual a 6 000 000 euros, à qual se aplica a taxa de 3 %; outra, igual ao lucro tributável que exceda 7 500 000 euros à qual se aplica a taxa de 5%;

b) Quando superior a 35 000 000 euros é dividido em três partes: uma, igual a 6 000 000 euros, à qual se aplica a taxa de 3%; outra, igual a 27 500 000 euros à qual se aplica a taxa de 5%, e outra igual ao lucro tributável que exceda 35 000 000 euros à qual se aplica a taxa de 7%.

Quando seja aplicável o regime especial de tributação dos grupos de sociedades, as taxas a que se refere o n.º 1 incidem sobre o lucro tributável apurado na declaração periódica individual de cada uma das sociedades do grupo, incluindo a da sociedade dominante.

Além da derrama estadual, existe ainda uma outra que beneficia diretamente aos municípios – a saber, a derrama municipal. Esta última, diferentemente, resulta do poder tributário dos municípios, relativamente a impostos e outros tributos cuja receita têm direito.

A derrama municipal consagrada pela Lei n.º 73/2013, de 03 de Setembro, prevê que os municípios podem deliberar lançar anualmente uma derrama, que poderá ter como limite máximo a taxa de 1,5%, sobre o lucro tributável sujeito e não isento de imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas (IRC), que corresponda à proporção do rendimento gerado na sua área geográfica por sujeitos passivos residentes em território português que exerçam, a título principal, uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola e não residentes com estabelecimento estável nesse território. Além disso, podem ainda os municípios deliberar uma taxa reduzida de derrama para os sujeitos passivos, cujo volume de negócios no ano anterior não ultrapasse os 150.000,00 €.

Isto, resulta que embora a lei determine que a taxa geral seja de 21%, o sujeito passivo passa a estar sujeito a uma taxa efetiva de aproximadamente 25,5%, decorrentes dos acréscimos que se impõem relativo às derramas, estadual e municipal.

### **1.2.2. Tributações autónomas (TA)**

As tributações autónomas estão previstas no art.º 88.º do CIRC e incidem sobre determinadas despesas e consumos de sujeitos passivos de IRC. Porém, embora as TA estejam formalmente inseridas no Código do IRC, não se espera com esta tributar, um rendimento no fim do período tributário. As TA, sempre tiveram um tratamento próprio, porquanto não incidem sobre o rendimento, cuja formação se vai dando ao longo do ano, mas antes sobre certas despesas avulsas que representam factos tributários autónomos, sujeitos a taxas diferentes das de IRC<sup>45</sup>.

A previsão desta norma é explicada pela necessidade de se prevenir e de se evitar que, através dessas despesas, as empresas procedam à distribuição *camuflada* de lucros, sobretudo, dividendos que assim, apenas ficariam sujeitos ao IRC<sup>46</sup>, enquanto, lucros das sociedades. Ou seja, o principal objetivo da criação de uma tributação autónoma sobre as despesas e consumo está relacionada com a necessidade cada vez mais crescente do combate à evasão fiscal e de determinadas situações de riscos, em que não se conseguia descortinar com clareza a dedutibilidade do gasto à luz do art.º 23.º (Martins 2014, p. 320).

Assim, pretendeu-se evitar que através destas despesas, o sujeito passivo utilizasse para fins não empresariais, bens que gerassem custos fiscalmente dedutíveis. (Morais, 2009). Isto é, a TA deverá incidir sobre aquelas despesas, que facilmente, extrapolam da esfera empresarial para a esfera pessoal dos sócios.

Assim, à luz do art.º 88.º do CIRC, estão sujeitos a TA:

- 1- Despesas não documentadas;
- 2- Despesas com viaturas ligeiras de passageiros, motos ou motocicletos;
- 3- Despesas de representação;

---

<sup>45</sup> Ac. STA número 0830/11 de 21-03-2012 e ainda, número 0470/14 de 21-01-2015.

<sup>46</sup> Neste sentido, Rui D. Morais, que considera que o objetivo da criação de uma tributação autónoma sobre as despesas foi o de evitar que, através dessas despesas, o sujeito passivo utilizasse para fins não empresariais bens que gerassem custos fiscalmente dedutíveis, e assim, poder diminuir o valor do imposto (Morais, 2009).

- 4- Despesas correspondentes às importâncias pagas ou devidas a pessoas singulares ou coletivas residentes em países com regime fiscal claramente mais favorável;
- 5- Despesas relativas a ajuda de custos, nas condições do n.º 9 do art.º 88.º do CIRC;
- 6- Despesas com os lucros distribuído à entidades isentas do IRC;
- 7- Despesas relacionadas com indemnizações ou quaisquer compensações devidas, nos termos da alínea a) do n.º 13 do art.º 88.º do CIRC;
- 8- Despesas relativas ao bónus e outras remunerações pagas aos administradores, gestores ou gerentes, nos termos da alínea b) do n.º 13 do art.º 88.º do CIRC; (as que não se encontram nessas condições, não estão sujeitas à tributação autónoma)

Algumas dessas despesas apresentam taxas excessivamente altas, (ex. despesas não documentadas) podendo mesmo chegar até 70% com a agravante ainda, de não serem aceites como gastos fiscais nos termos da al. b) do n.º 1 do art.º 23.º-A.

A previsão do n.º 14 do artigo 88.º do CIRC é ainda de que as taxas de TA são elevadas em 10 pontos percentuais, quando os sujeitos passivos apresentem prejuízo fiscal no período a que respeitem quaisquer dos factos tributários relacionados com o exercício de uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola não isenta de IRC.

No entanto, alguns autores consideram injusto essa forma de tributação, na medida em que as empresas, no exercício da sua atividade, suportem gastos ou encargos, muitos deles imprescindíveis para a obtenção dos respetivos proveitos, e vejam alguns deles ficar sujeitos a tributação autónoma.

Neste sentido, é compreensível a conclusão de alguns autores<sup>47</sup> quando consideram que a TA se tenha desviado do seu principal objetivo – o *combate à evasão fiscal* – passando a ser uma fonte privilegiada encontrada pelo legislador para financiamento das despesas públicas, porquanto, esta passou a assumir-se como efetivos impostos sobre as despesas e não propriamente sobre o rendimento, sendo por isso, considerada, uma tributação “*anómala*” que nada tem a ver com a tributação de rendimento empresarial. Nestes termos TA devem ser

---

<sup>47</sup> Ver A. F. Brás Carlos, *Impostos, Teoria Geral*, 4.ª ed. 2014 e no mesmo sentido, Casalta Nabais, *Introdução ao Direito Fiscal das Empresas*, 2.ª ed. 2015

entendidas como um pagamento, independente da existência ou não de matéria coletável naquele período de tributação.

## **2. PALOP**

Como, já havíamos referido<sup>48</sup>, a questão fiscal não é o único a ser ponderado no processo de decisão de investimento. Também não é menos verdade, que a questão da taxa é muito apreciada, nesse processo decisório. Daí que, é conveniente cada país saber até que ponto está acessível para acolher e atrair novos investimentos, pois são estes que fomentam o crescimento económico.

### **2.1. Taxas Gerais**

Em Angola a taxa geral do Imposto Industrial é de 30 %, contudo, tratando-se de rendimentos provenientes de atividades, exclusivamente das explorações agrícolas, aquícolas, avícola, pecuárias, piscatórias e silvícolas a taxa é reduzida para metade, ou seja, aplica-se para esses casos, a taxa única de 15 %. Note-se que aos sujeitos passivos do grupo B, a taxa do imposto aplicável já não será de 30% como aplicável aos sujeitos passivos do grupo A, mas sim, sobre a matéria coletável destes, aplica-se a taxa de 6,5%.

Dentre os PALOP, Cabo Verde e S.Tomé e Príncipe, apresentam a taxa mais baixa de IRPC/IRC, em comparação a Angola ou Moçambique. Naqueles primeiros países, a taxa do imposto sobre o rendimento de pessoas coletivas é 25%<sup>49</sup>, aplicáveis aos contribuintes enquadrados no regime de contabilidade organizada. Porém, já no que se refere ao regime simplificado, verifica-se algumas alterações. Em Cabo Verde, os contribuintes que se encontrem no regime simplificado para micro e pequenas empresas, a taxa a ser aplicada é de 4%, que incidirá sobre o volume de negócios.

Por outro lado, em S.Tomé e Príncipe, existe uma particularidade. É que nos outros PALOP, podemos considerar que a taxa de tributação se aplica a dois níveis. Um primeiro, relativo aos sujeitos passivos do regime de contabilidade organizada (grupo 1/A), e um outro relativo aos contribuintes enquadrados no regime simplificado para micro e pequenas empresas, (incluindo os do grupo B em Angola). Em S.Tomé e Príncipe, porque não existe um regime especial

---

<sup>48</sup> Ver supra introdução, p. 8

<sup>49</sup> Em S.Tomé e Príncipe, antes da entrada em vigor desta Lei, a taxa que se aplicava aos rendimentos empresariais era de 45%. Uma taxa excessivamente alta que por si só, desencoraja ao investimento privado.

aplicável a micro e pequenas empresas, já não podemos falar desse escalonamento, porquanto, sobre a matéria coletável dos sujeitos passivos do grupo A, aplica-se a taxa única de 25 % como já referido e aos contribuintes do grupo B, o imposto a pagar resulta da aplicação dos diferentes coeficientes, sobre o respetivo volume de negócios.

A propósito, importa referirmos que esta é uma solução legislativa que também deveria ser adotada pelo legislador fiscal santomense, sobretudo, porque estamos a falar de um país, dominado predominantemente pelo exercício de atividades de micro e pequenas empresas.

Moçambique, é neste momento, o país com a taxa normal de tributação mais elevada. Os contribuintes enquadrados no regime de contabilidade organizada são tributados a uma taxa de 32%. Contudo, tratando-se de contribuintes que desenvolvem uma atividade de natureza agrícola ou pecuária, beneficiam de uma taxa reduzida de 10% até 31 de Dezembro de 2015<sup>50</sup>.

Por outro lado, os contribuintes que se encontram no regime de ISPC, a taxa é de 75.000 Mt por ano ou 3% do volume de negócios. Para efeitos de aplicação desta taxa, a base tributável do ISPC é o volume de negócios realizado em cada trimestre do ano civil.

Pensa-se que, a maioria dos contribuintes preferem o modelo de pagamento de 3% em detrimento ao pagamento de 75.000 Mt, pelo facto do pagamento do imposto ser trimestral e que por isso, assumem que nunca irão chegar ao valor anual de 75.000 MT<sup>51</sup>.

Como pudemos observar, Portugal é neste momento o país com a taxa fiscal normal mais baixa, enquanto, que em Angola e Moçambique, as taxas fiscais aplicadas às empresas situam-se neste momento, ligeiramente acima da média em relação aos outros em estudo. Porém, estamos convictos que a questão das taxas não constitui, ou pelo menos, não deve constituir um impedimento para o fomento dos investimentos das empresas, porquanto, esta não será com certeza, o único elemento a ter em conta. Contudo, é de convir que taxas mais baixas, aumentariam as *chances* dos países atraírem novos investimentos, as empresas teriam maior capacidade de se financiarem e de se expandirem.

---

<sup>50</sup> Nova redação dada pela Lei 4/2012, de 23 de janeiro.

<sup>51</sup> Disponível em <https://www.amirbazoblog.wordpress.com>

## **2.2. Tributações Autónomas**

A TA encontra-se também prevista em alguns países do PALOP. Neste sentido, apenas os códigos fiscais de Angola e Cabo Verde contemplam esta previsão. Porém, em Angola, contrariamente a Portugal, a TA não é tida como um meio ‘*alternativo*’ (embora, não seja essa a justificação legal da criação de uma taxa adicional sobre certas despesas) para obtenção de receitas fiscais, já que, a previsão do art.º 17.º do CII, não cumpre uma função sancionatória, podendo todavia, ser entendida como um impedimento ou, no sentido positivo, traduz-se num incentivo para que os custos apresentados pelas empresas sejam sempre devidamente justificados, sob pena da sua injustificação representar um custo adicional ao contribuinte. Por outro lado, a TA encontra enquadramento em apenas três situações a saber – *custos indevidamente documentados, custos não documentados e despesas confidenciais*. Neste sentido, para além dessas despesas (quando nessas condições) não serem aceites como custos fiscais são também tributadas autonomamente, com taxas que variam entre os 2% e 4%, sendo que a taxa mais elevada se situa na ordem de 30% aplicável apenas à situação de despesas confidenciais. No entanto, (aí sim, agora já como uma penalização) a mesma taxa pode ser elevada até 50 %, caso o sujeito passivo que incorra nessa despesa, seja isento ou não esteja sujeito a tributação em sede de CII.

No que respeita a Cabo Verde, podemos encontrar um regime semelhante ao que vigora em Portugal, sobretudo, pelo número de situações previstas e sujeitas à TA. Porém, em relação as taxas, essa semelhança já não se faz sentir, porquanto, excetuando os casos de despesas não documentadas e de despesas correspondentes a importâncias pagas ou devidas, a qualquer título, a pessoas singulares ou a entidade que beneficie de regime de tributação privilegiada, que são tributada a taxas de 40% e 60% respetivamente, todos os outros custos, são tributados autonomamente a taxa de 10%, (art.º 89. CIRPC). Já em S.Tomé e Príncipe e Moçambique não estão previstos taxas de tributações autónomas sobre as despesas.

## **Capítulo VII. Mecanismos de eliminação da dupla tributação económica**

### **1. Portugal**

#### **1.1. Conceito de dupla tributação económica**

A ideia inicial de qualquer sócio ou acionista subjacente à constituição de sociedades comerciais (empresas) é obtenção de lucros. Quando tal se verifique é natural que se crie uma expectativa de distribuição dos mesmos. No entanto, a distribuição desse lucro/dividendos, encontra-se sujeito à tributação em sede de IRC e IRS, isto é, numa primeira fase, na esfera da própria sociedade e posteriormente, na esfera dos sócios. A tributação é feita de acordo com as participações detidas por cada um, concorrendo assim, para que o mesmo rendimento seja tributado duplamente, primeiro, na esfera da entidade que gera o lucro e, aquando da sua distribuição, na esfera dos respetivos sócios/acionistas que recebem o dividendo.

Assim, quando um mesmo facto integra na previsão de duas normas distintas e desta resulta a duplicação de obrigações tributárias, estamos em presença de dupla tributação. Dupla tributação pressupõe dois requisitos<sup>52</sup>. Em primeiro lugar, há que haver identidade do fato tributário e em segundo, a pluralidade de normas, (caso específico de dupla tributação internacional). Para que exista fato tributário é necessário que se verifiquem quatro pressupostos (identidades). i) Identidade do objeto ou pressuposto, ii) identidade do sujeito, iii) identidade do período tributário e iv) identidade do imposto. A dupla tributação pode ser económica ou internacional<sup>53</sup>.

Assim, a dupla tributação económica ocorre quando o pagamento do imposto recai na esfera de dois entes diferentes, isto é, a própria sociedade e o respetivo sócio relativamente ao mesmo objeto, no caso lucos ou dividendos e ao mesmo imposto (sobre o rendimento). Porém, a dupla tributação económica distingue-se da dupla tributação jurídica ou internacional, nos termos em que naquela, estamos apenas perante a identidade do objeto e identidade do imposto, ficando excluído desta tributação a identidade de sujeitos (já que o pagamento recai na esfera do sócio e da própria sociedade) e do período de tributação. Ou seja, na dupla tributação económica a tributação faz referência aos sujeitos distintos em períodos distintos de tributação. A dupla

---

<sup>52</sup> Alberto Xavier, *Direito Tributário Internacional*, p.31.

<sup>53</sup> Ver mais em Américo B. Carlos, *Impostos, Teoria Geral*, 2ª Ed. 2008, pag. 229 3 sgts.

tributação económica pode ser também internacional, na medida em que a empresa que distribui os lucros e os respetivos sócios não são sujeitos passivos de imposto no mesmo sistema fiscal, isto é, dentro do mesmo Estado.

## **1.2. Métodos de eliminação da dupla tributação económica**

A questão da dupla tributação é de interesse de todos, tanto da sociedade que distribui os lucros, como dos sócios que o recebe. Os métodos para atenuar ou eliminar a dupla tributação económica passa por medidas que operam ao nível dessas duas entidades<sup>54</sup>. Não é de todo, uma questão pacífica. No entanto, a escolha do sistema a adotar depende de vários fatores e entronca na perspetiva que se tenha sobre a incidência económica do imposto que recai sobre as sociedades.

Com vista na necessidade de desenvolvimento do mercado financeiro e a melhoria na afetação dos recursos, o legislador português acolheu uma solução geral que consiste numa atenuação da referida dupla tributação. Todavia, quanto aos lucros distribuídos por sociedades em que outra detenha uma participação importante, mas que ainda não permita a tributação pelo lucro consolidado, considerou-se insuficiente uma mera atenuação, adotando-se, uma solução que elimina, nesses casos, a dupla tributação económica. (ponto 13.º do preâmbulo do CIRC).

### **1.2.1. Regime de *participation exemption***

Com a reforma de 2014, o legislador português introduziu o regime de “*participation exemption*”<sup>55</sup> consagrado nos artigos 51.º a 51.º - D do CIRC, cujo objetivo fundamental passa por aprofundamento do princípio da territorialidade, aumento da competitividade e melhoria da eficiência através da prevenção de comportamento de substituição<sup>56</sup>.

Este regime consiste em não tributar os lucros e reservas distribuídos a sujeitos passivos do IRC com sede ou direção efetiva em território português, nem são tributados as mais-valias e menos-valias fiscais e de outros instrumentos financeiros, resultantes da transmissão onerosa de participações sociais, e de outros instrumentos de capital próprio (prestações suplementares),

---

<sup>54</sup> Ver M.H.F. Pereira, in *Fiscalidade*, 3ª Ed. Almedina 2009, pg. 103 3 sgts.

<sup>55</sup> Veja-se art.º 51.º CIRC

<sup>56</sup> Vide, Helena P. Martins, in *Lições de Fiscalidade*, p.301

desde que se cumpram cumulativamente determinados requisitos que desde já consideram-se caraterísticos e necessários

Dentre os requisitos, destacamos o temporal no qual, verifica-se a necessidade da titularidade das participações sociais manterem-se ininterruptamente durante 24 meses na esfera do sujeito passivo, ou se, detida há menos tempo, seja conservada durante o tempo necessário para completar aquele período. No entanto, o sujeito passivo deverá deter direta ou ainda que indiretamente, uma participação social não inferior a 5% do capital social ou dos direitos de voto da entidade que distribui os lucros ou reservas<sup>57</sup>. Por outro lado, relativamente às mais-valias e menos-valias fiscais, a lei determina que, para que não haja tributação ao nível destas, as participações transmitidas deverão ter sido detidas ininterruptamente durante 24 meses em relação à data em que ocorre a transmissão (art.º 51-C, n.º 1).

Além destes requisitos, a lei prevê ainda outros que também hão-de ser cumulativos com os acima expostos, nos termos do qual, o sujeito passivo não deverá estar abrangido pelo regime de transparência fiscal, bem como a entidade que distribui os lucros ou reservas deverá estar sujeita e não isenta de IRC, e a taxa legal aplicável à entidade não deverá ser inferior a 60% da taxa legal de IRC (art.º 51.º n.º 1 als. *c*) e *d*)).

Porém, relativamente a entidade que distribui os lucros ou reservas é de se excluir o requisito exigido e aplicar em alternativa, (desde que cumulativamente), as condições previstas no n.º 6 do art.º 66.º do CIRC, isto é, quando os lucros ou rendimentos distribuídos provirem em, pelo menos, 75% do exercício de atividade agrícola ou industrial desenvolvida no território onde está localizada a sede (que não seja uma estrutura criada apenas para efeitos fiscais), ou de atividade comercial, ou de prestação de serviços, que não esteja dirigida predominantemente ao mercado português, bem como, quando a atividade principal da entidade não residente não consista na realização das operações próprias da atividade bancária ou da seguradora, cujos rendimentos se obtenham predominantemente de seguros relativos a bens e riscos situados fora do território

---

<sup>57</sup> Enquanto a Diretiva 2011/96/UE do Conselho, de 30 de Novembro de 2011, consagra uma participação mínima de 10%, art.º 3.º n.º 1 alínea a), subalínea i). Neste sentido, a lei portuguesa é mais vantajosa. (ver al. *a*) e *b*) do n.º 1 do art.º 51.º do CIRC) e Júlio Tormenta -O regime do privilégio de Afiliação (Participation Exemption), in a *Reforma do IRC*, Do processo de decisão política à revisão do código, Vida Económica, 2014.

onde se encontra localizada a participada, ou ainda, os requisitos contantes dos números 3 e 4 da alínea b) do n.º 6 do mesmo artigo.

Este regime é também aplicável, independentemente da percentagem de participação e do prazo em que esta tenha permanecido na sua titularidade, aos rendimentos de participações sociais em que tenham sido aplicadas as reservas técnicas das sociedades de seguros e das mútuas de seguros e, bem assim, aos rendimentos das sociedades de desenvolvimento regional, sociedades de investimento e sociedades financeiras de corretagem e bem ainda às agências gerais de seguradoras estrangeiras, bem como aos estabelecimentos estáveis de sociedades residentes noutro Estado membro da União Europeia e do espaço económico europeu que sejam equiparáveis às acima mencionadas. (art.º 51.º n.º 6 e 7).

Por fim, verifica-se que este regime se aplica também aos lucros e reservas distribuídos, bem como às mais-valias e às menos-valias realizadas, que sejam imputáveis a um estabelecimento estável situado em território português de uma entidade residente num Estado membro da União Europeia, contando que esta preencha os requisitos e condições estabelecidos no art.º 2.º da Diretiva n.º 2011/96/EU, do Conselho, de 30 de novembro. (art.º 51.º -D).

### **1.2.2 Método de crédito do imposto por dupla tributação económica internacional**

Paralelamente ao regime de *participation exemption*, está consagrado no art.º 91.º-A do CIRC, o método de crédito por dupla tributação económica internacional. Trata-se de um método subsidiário, aplicável por opção do sujeito passivo em alternativa ao método de isenção previsto no art.º 51.º do CIRC, aplicável sempre que os mesmos não consigam demonstrar a verificação dos requisitos previstos.

Por este método, cabe ao Estado de residência o ónus de eliminar ou de atenuar a dupla tributação económica, (já que é este mesmo o Estado responsável pela tributação da globalidade dos rendimentos), de acordo com o critério de residência, excetuando os rendimentos imputáveis a estabelecimentos estáveis de entidades residentes situados fora do território português cuja dedução é calculada separadamente.

Ora, trata-se de um método destinado a abranger os dividendos e lucros incluídos na base tributável do sujeito passivo residente, ou seja, quando na determinação da matéria coletável tenham sido incluídos lucros e reservas distribuídos por entidade não residente no território

português, nas quais detenha, direta ou indiretamente, uma participação de pelo menos 5% do capital social ou dos direitos de voto, detida de forma ininterrupta durante dois (2) anos anteriores à data da distribuição, desde que tais rendimentos não tenham sido beneficiados pelo regime de *participation exemption*. Este método passa por acrescer à matéria coletável dos sujeitos passivos os lucros pagos, no respetivo Estado da residência, pelas entidades por estes detidas direta ou indiretamente, proporcionalmente aos lucros e reservas distribuídos. A eliminação da dupla tributação por esta via, corresponde à dedução de um crédito de imposto, correspondente à menor das seguintes importâncias:

- 1) Fração do imposto sobre o rendimento pago no estrangeiro pela entidade residente fora do território português e por entidades por esta detida direta e indiretamente, correspondente aos lucros e reservas distribuídos ao sujeito passivo; ou
- 2) Fração do IRC, calculado antes da dedução do crédito de imposto (por dupla tributação económica internacional), correspondente aos lucros e reservas distribuídos ao sujeito passivo, acrescidos do imposto sobre os lucros pago relativamente aos mesmos pelas entidades por ele detidas direta ou indiretamente, nos Estados em que sejam residentes, líquidos dos gastos direta ou indiretamente suportados para a sua obtenção, depois de deduzido o montante referente ao crédito de imposto por dupla tributação jurídica internacional.

Por outro lado, a eliminação da dupla tributação económica internacional não é aplicável ao imposto sobre o rendimento pago no estrangeiro por entidades com residência ou domicílio em territórios ou regiões com um regime fiscal claramente mais favorável ou nos chamados “*paraísos fiscais*”. A prova do cumprimento dos requisitos e do montante de imposto efetivamente pago sobre os lucros e reservas incluídos na matéria coletável deve ser efetuada pelo sujeito passivo através de declarações ou documentos confirmados e autenticados pelas autoridades públicas competentes do Estado, país ou território onde a entidade que distribui os lucros ou reservas, e as entidades detidas por esta tenham a sua sede ou direção efetiva (art.º 91.º – A, n.ºs 4 e 5).

## **2. PALOP**

Entre os vários métodos que existem para eliminar ou atenuar a dupla tributação económica, os legisladores do PALOP optaram pelo método de dedução, adotando para o efeito o sistema de dedução dos lucros distribuídos, conforme os artigos 58.º, 40.º e 51.º dos códigos fiscais de Cabo Verde, Moçambique e S.Tomé e Príncipe, respetivamente.

Ora, todos esses países apresentam um sistema muito semelhante, na medida em que são deduzidos os rendimentos incluídos na base tributável, correspondentes a lucros distribuídos por sujeitos passivos residentes, sujeitos e não isentos de IRC/ IRPC. No entanto, as maiores diferenças são observadas em relação ao nível das quotas representativas do capital social e do tempo que as respetivas participações sejam mantidas pelos respetivos titulares.

Neste sentido, em relação o nível de participação social exigida, a lei fiscal de Cabo Verde revela que esta não deverá ser inferior a 10%. Já em S.Tomé e Príncipe, esta não deverá ir além de 20% e em Moçambique a lei determina que a participação não deverá ser inferior a 25%. Por outro lado, exige-se ainda que essas participações deverão ser detidas e permanecidas esfera do sujeito passivo por, pelo menos, um ano ou dois anos, em (Cabo Verde e S.Tomé e Príncipe) e Moçambique, respetivamente. Porém, se detidas há menos tempo, deverão manter-se o tempo necessário para completar aquele período.

Porém, em Cabo Verde e em S.Tomé e Príncipe, se o montante do capital social ou o período de detenção da participação social forem inferiores ao previsto, a dedução incidirá em apenas sobre 50% dos lucros distribuídos.

Pelo exposto, fica a conclusão que nos PALOP, há um único método de eliminação/atenuação da dupla tributação económica dos lucros distribuídos. Esse método passa pela dedução dos lucros distribuídos e incluídos na base tributável dos sujeitos passivos. Pelo contrário, em Portugal, com a nova redação dada pela Lei 2/2014, de 16 de janeiro, podemos encontrar dois métodos de eliminação/atenuação da dupla tributação económica dos lucros distribuídos. Existe um primeiro método consagrado nos artigos 51.º a 51.º - D do CIRC, que elimina completamente essa dupla tributação (eliminação da dupla tributação económica)<sup>58</sup> ao não

---

<sup>58</sup> Há quem considere que o regime vigente no art.º 51.º do CIRC não elimina a dupla tributação, mas sim, assegura uma não tributação dos lucros distribuídos. Ver: Manuel H. F. Pereira, (2014) p. 111,

tributar os lucros e reservas distribuídos a sujeitos passivos do IRC com sede ou direção efetiva em território português, nem incluir as mais-valias e menos-valias fiscais e outros instrumentos financeiros, resultantes da transmissão onerosa de participações sociais, e de outros instrumentos de capital próprio (prestações suplementares). Porém essa isenção está condicionada ao cumprimento cumulativo de alguns requisitos, sem o cumprimento dos quais, a dupla tributação não se mostra eliminada.

Por outro lado, a lei portuguesa consagra no art.º 91.º – A do CIRC, o método que pode apenas atenuar a dupla tributação económica, método esse, que consiste na dedução de um crédito de imposto, (como dedução à coleta) apenas nas circunstâncias de, na determinação da matéria coletável ter sido incluídos lucros e reservas distribuídos por entidade não residente no território português.

## **Capítulo VIII. Conclusões**

Este estudo baseou-se na análise descritiva, interpretativa e comparativa da problemática de tributação dos lucros das sociedades comerciais nos diferentes países africanos de língua oficial portuguesa (PALOP), face ao regime de tributação de lucros vigente no sistema Português. Numa perspetiva de melhoria, face a algumas fragilidades do próprio sistema, procurámos sublinhar as principais semelhanças e diferenças encontradas.

Importa, pois, sublinhar que para qualquer sociedade comercial, em Portugal ou nos PALOP, a obtenção de lucros é o principal objetivo. De igual modo, na busca de mecanismos de financiamento das necessidades públicas, os Estados procuram fazer incidir sobre o exercício de qualquer atividade geradora de rendimento o pagamento de imposto, sendo o lucro o núcleo fulcral desta incidência. Por isso, na apreciação e avaliação do destino para o seu investimento, importa também ao investidor saber, do ponto de vista da tributação do rendimento, quanto cada soberania fiscal vai cobrar-lhe no final de cada exercício económico e em quanto tempo terá o retorno do seu investimento. Dados os laços históricos existentes entre Portugal e os PALOP, constatámos que a base das legislações fiscais dos PALOP provém, em grande parte, do sistema tributário Português, embora tais legislações apresentem entre si algumas diferenças específicas.

Podemos por isso considerar que, apesar da matriz de tributação dos lucros das sociedades comerciais nos PALOP ter uma referência única que é o sistema fiscal português, a verdade é que os atuais níveis de desenvolvimento económico dos diferentes países e bem assim o grau de penetração e fiabilidade dos sistemas contabilísticos em cada um desses Estados, têm ditado a adoção de normas que embora bastante similares, conhecem algumas diferenças específicas. Assim, do estudo analítico dos mecanismos de tributação dos lucros das sociedades comerciais em Portugal e nos países africanos de língua oficial portuguesa, chegámos, entre outros, às seguintes conclusões:

- 1) O regime fiscal português continua a ser a matriz do sistema fiscal dos PALOP, não obstante se terem verificado, em alguns destes países, algumas diferenças em aspetos específicos.
- 2) Grande parte dessas diferenças, resulta, da circunstância de o sistema fiscal português ter consagrado algumas novas soluções, entretanto, não adotadas pelos PALOP. Isto

revela que algumas legislações fiscais dos PALOP já necessitam de ser alteradas de modo que o sistema fiscal seja dotado de normas favoráveis ao acolhimento de novos investimentos.

- 3) Embora a reforma fiscal portuguesa do início da década de 60 que se caracterizava pela tributação do rendimento por via de cédulas tributárias, com a Contribuição Industrial como símbolo da tributação dos rendimentos das atividades comerciais e industriais dos sujeitos passivos, tenha marcado as normas tributárias do rendimento nos PALOP após a sua ascensão às independências, foi na reforma fiscal do final da década de 80 que consagrou o imposto único sobre o rendimento das pessoas coletivas que os PALOP se inspiraram para consagrar os sistemas vigentes de tributação do lucro das sociedades comerciais. Tratou-se, pois, de uma reforma tributária que permitiu que se unisse a incidência dos abolidos impostos parcelares, então assentes no conceito de *rendimento-produto*, no qual o rendimento era tido como produto imputável de modo regular e durante certo período, à uma fonte durável, sem que tivesse havido a extinção da fonte produtora.

Adotando um conceito novo e extensivo de rendimento (a teoria do acréscimo ou incremento patrimonial), segundo a qual, o lucro consiste na diferença entre os valores do património líquido final e inicial, relativo a um período de tributação, com as correções estabelecidas no código. Em qualquer um desses momentos, a preocupação central era a tributação do lucro real das empresas. Com devidas adaptações, tal tem sido igualmente a evolução recente da tributação do rendimento das pessoas coletivas nos PALOP.

- 4) A avaliação direta é a regra e a exceção é a avaliação indireta. Esta só ocorrerá nos casos em que não seja possível avaliação direta. Sublinhe-se que os PALOP adotaram as mesmas regras de determinação do lucro tributável. O que varia são os pressupostos dessa determinação. Para nós, isto não faz grandes diferenças, o essencial é o tipo de métodos que se aplicam em cada um dos países. No sistema português, segundo o artigo 16.º do CIRC e 82.º da LGT, a matéria coletável pode ser determinada por três métodos.
- i) Por avaliação direta em autoavaliação. Isto é, pelo próprio contribuinte; ii) Por avaliação direta pela AT, e iii) Por avaliação indireta (casos excecionais).

- 5) Ainda na determinação da matéria tributável, Portugal adotou um conjunto de regras, especiais de tributação aplicáveis a determinadas entidades e situações, quer enquanto grupos de sociedades, quer no regime de fusão e cisão ou ainda no regime de transparência fiscal. Convém sublinhar que nem todos os PALOP já adotaram as mesmas regras.
- 6) Outro assunto também muito importante que se verifica é o do reporte de prejuízos. Ou seja, a possibilidade de o contribuinte poder deduzir o resultado negativo de um exercício em um ou mais dos períodos de tributação posteriores. Nos PALOP, a ideia subjacente é a mesma. Contudo, o prazo para a dedução dos prejuízos fiscais varia em cada país. Assim, em Portugal, são doze (12) anos, em Angola são três (3), em Cabo Verde são sete (7) anos, e em S. Tomé e Príncipe e Moçambique são cinco (5) anos. Verifica-se também que em Angola, S. Tomé e Príncipe e Moçambique não existe limite para a dedução de prejuízos, ao contrário dos restantes países em análise.
- 7) Relativamente, às taxas de tributação que se aplicam as sociedades comerciais, em obediência ao disposto no art.º 8.º da Lei n.º 2/2014, em Portugal, aplicam-se duas taxas de IRC. Uma relativa ao regime geral no qual se inclui a generalidade dos contribuintes e outra correspondente a pequenas ou médias empresas. Assim, aos primeiros aplica-se a taxa é de 21% enquanto, que para as PME a taxa se subdivide em duas. Uma correspondente a 17%, aplicável aos primeiros 15.000 euros de matéria coletável e caso os haja, sobre o remanescente, aplica-se a taxa geral de 21%. Além das taxas gerais, a lei prevê também, outras tributações como as derramas estadual e municipal e ainda as tributações autónomas que incidem sobre certas despesas suportadas pelo sujeito passivo.
- 8) Também nos PALOP, as taxas são aplicadas conforme o grupo de tributação em que os contribuintes estão inseridos. Assim, em Angola a taxa geral do II é de 30 %, enquanto que, aos sujeitos passivos do grupo B, aplicam-se a taxa de 6,5%. Igualmente em Cabo Verde, aplicam-se duas taxas. Uma de 25% aplicável aos contribuintes no regime de contabilidade organizada e outra de 4%, que incidirá sobre o volume de negócios dos contribuintes que se encontrem no regime simplificado para micro e pequenas empresas.

Enquanto isso, em Moçambique, os contribuintes enquadrados no regime de contabilidade organizada são tributados a uma taxa de 32% e no regime de ISPC, a taxa é de 75.000 Mt por ano ou 3% do volume de negócios. Finalmente em S.Tomé e Príncipe, aos sujeitos passivos do regime de contabilidade organizada, a taxa é de 25% e aos sujeitos passivos do grupo 2, o imposto a pagar resulta da aplicação dos diferentes coeficientes, sobre o respetivo volume de negócios. Acresce ainda, que a tributação autónoma está também prevista em alguns dos países do PALOP.

- 9) Por fim, relativamente aos métodos de eliminação/atenuação da dupla tributação económica dos lucros distribuídos, constatámos que em Portugal, com a nova redação dada pela Lei 2/2014, de 16 de janeiro, encontramos dois métodos de eliminação/atenuação da dupla tributação económica dos lucros distribuídos. Um que elimina completamente essa dupla tributação ao não tributar os lucros e reservas distribuídos e outro dirigido à dupla tributação económica internacional, que consiste na dedução de um crédito de imposto, apenas nas circunstâncias de, na determinação da matéria coletável ter sido incluídos lucros e reservas distribuídos por entidade não residente no território português. Já os PALOP, dispõem apenas de um único método. Este método passa pela dedução dos lucros distribuídos e incluídos na base tributável dos sujeitos passivos.

**Bibliografia:**

- Almeida, Samuel Fernandes (2014), *Breves notas introdutórias sobre a reforma de IRC*, A reforma do IRC, do processo de decisão política à revisão da reforma, (Coord. António Carlos dos Santos e André Ventura), VidaEconómica
- Carlos, Américo Fernando Brás (2008), *Impostos Teoria Geral*, 2.ª Edição Atualizada e Aumentada, (2014), 4.ª Edição Almedina,
- Cunha, Paulo Pitta e, *15 Anos da reforma fiscal de 1988/89- jornadas de homenagem ao professor Pitta e Cunha*, Associação Fiscal Portuguesa, Instituto de Direito Económico, Financeiro e Fiscal da Faculdade de Direito de Lisboa, Almedina
- Cunha, Paulo Pitta e (1996), *A Fiscalidade dos Anos 90*, Almedina
- Martins, Helena Pegado (2014), *O imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas- Lições de Fiscalidade*, Vol. I, Princípios Gerais e Fiscalidade Interna (Coord. João Ricardo Catarino e Vasco Branco Guimarães), 3ª Edição, Almedina
- Morais, Rui Duarte (2009), *Apontamentos ao IRC*, Almedina
- Nabais, José Casalta (2010), *Direito Fiscal*, 6.ª Edição, (2015), 8.ª Edição, Almedina
- Nabais, José Casalta (2015), *Introdução ao Direito Fiscal das Empresas*, 2.ª Edição, Almedina
- Pereira, Paula Rosado (2010), *Princípios do Direito Fiscal Internacional – Do paradigma clássico ao Direito fiscal Europeu*, Almedina
- Pereira, Manuel Henrique de Freitas (2009), *Fiscalidade*, 3.ª Edição, (2014), 5.ª Edição, Almedina
- Pinto, José Alberto Pinheiro (2011), *Fiscalidade*, 5.ª Edição/Reimpressão, Areal Editores
- Pires, José Maria Fernandes (Coord.) (2015), *Lei Geral Tributária*, Comentada e Aumentada, Almedina
- Sanches, J. L. Saldanha (2007), *Manual de Direito Fiscal*, 3.ª Edição/Reimpressão, Coimbra Editora
- Silva, Amândio (2014), *Novo regime simplificado de Tributação de IRC*, A reforma do IRC, do processo de decisão política à revisão do código, (Coord. António Carlos dos Santos e André Ventura), VidaEconómica
- Teixeira, Glória (2012), *Manual de Direito Fiscal*, 2.ª Edição, Revista e Aumentada, (2015), 3.ª Edição, Almedina
- Tormenta, Júlio (2014), *O Regime do Privilégio de Afiliação (Participation Exemption)*, A reforma do IRC, do processo de decisão política à revisão do código, (Coord. António Carlos dos Santos e André Ventura), VidaEconómica
- Vasques, Sérgio (2011), *Manual do Direito Fiscal*, Almedina

- Vitor, António Duarte Faveiro (1986), *Noções Fundamentais do Direito Fiscal Português*, Estrutura Jurídica do Sistema Fiscal Português, II volume, Coimbra Editora
- Xavier, Alberto (2009), *Direito Tributário Internacional*, 2.<sup>a</sup> Edição Atualizada Almedina.

**Web grafia:**

[www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt)

[www.info.portaldasfinancas.gov.pt](http://www.info.portaldasfinancas.gov.pt)

**Artigos de opinião:**

[www.jornaldenegocios.pt](http://www.jornaldenegocios.pt)

[www.oroc.pt](http://www.oroc.pt)

[www.economico.sapo.pt](http://www.economico.sapo.pt)

[www.ind.millenniumbcp.pt](http://www.ind.millenniumbcp.pt)