

A Tributação em Cabo Verde dos Rendimentos Pagos a Não Residentes em Virtude da Prestação de Serviços

Sérgio Vasques^{*}

RESUMO:

O presente texto trata da tributação em Cabo Verde dos rendimentos pagos a não residentes em virtude da prestação de serviços por estas a empresas cabo-verdianas. Trata-se de uma questão de Direito Tributário Internacional importante do ponto de vista financeiro, uma vez que a economia aberta e insular de Cabo Verde é grande consumidora de serviços prestados por operadores económicos não residentes

Palavras-chave: Rendimentos. Não residentes. Serviços. Economia. Direito Tributário Internacional.

ABSTRACT:

This text is about Republic of Cape Verde tax on income related with services delivered by non-resident enterprises to Cape Verdean enterprises. That is an important question of International Taxation from the financial point of view, because of its insular and open economy consumes services provided by non-residents agents.

Keywords: Income. Non resident Income. Services. Economy. International Taxation.

^{*} Professor Doutor da Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa.

SUMÁRIO

1. Introdução

2. Enquadramento dos rendimentos para efeitos do direito interno cabo-verdiano

2.1. O princípio da legalidade tributária

2.2. A tributação dos rendimentos derivados da prestação de serviços

2.3. O tratamento de residentes e não residentes

2.4. Normas de incidência e normas de taxa

3. Comparação

3.1. O caso de Portugal

3.2. O caso de Moçambique

4. Enquadramento dos rendimentos para efeitos da Convenção Cabo Verde/Portugal

5. Conclusões

6. Referências

1. Introdução

O problema que se analisa no presente texto é o da tributação em Cabo Verde dos rendimentos pagos a não residentes em virtude da prestação de serviços por estes a empresas cabo-verdianas. Trata-se de uma questão importante do ponto de vista financeiro, uma vez que a economia aberta e insular de Cabo Verde é grande consumidora de serviços prestados por operadores económicos não residentes. E trata-se de questão interessante do ponto de vista jurídico, porque parece atualmente faltar norma de incidência que permita a sujeição destes rendimentos ao Imposto Único sobre os Rendimentos cabo-verdiano.

Ao longo dos últimos anos, a administração tributária cabo-verdiana tem vindo a liquidar imposto sobre estes rendimentos com base nas normas previstas nas leis do Orçamento do Estado, normas em que se determina a aplicação de taxas liberatórias de 20% sobre o “rendimento auferido por não residentes, mesmo que não tenham estabelecimentos estáveis”. É esse o conteúdo de disposições como a alínea c) do nº3 do artigo 18º da Lei nº53/VI/2005, de 3 de Janeiro, (Lei do Orçamento do Estado para 2005), ou da alínea c) do nº3 do artigo 16º da Lei nº1/VII/2006, de 3 de Agosto, (Lei do Orçamento do Estado para 2006). Como veremos, porém, estas disposições não constituem em si mesmas normas de incidência mas normas de fixação de taxas, pelo que se podem aplicar apenas aos rendimentos que nos termos do Regulamento do Imposto Único sobre os Rendimentos se qualifiquem como tributáveis.

Do ponto de vista do direito interno cabo-verdiano, todo o problema assim formulado gira em torno do princípio da legalidade tributária e da exigência de que o imposto seja criado por lei que lhe fixe de modo claro e preciso os elementos essenciais, tal como o prescrevem os artigos 93º e 175º da Constituição da República de Cabo Verde. Porque não se pode nos termos da Constituição da República onerar o contribuinte com imposto ao qual falte base legal, importa, assim, olhar ao Regulamento do IUR e procurar o fundamento para a correção da matéria tributável a que a Administração Fiscal procedeu neste caso concreto.

Trata-se, portanto, e antes do mais, de perguntar se existe norma de incidência que sujeite os rendimentos derivados da prestação de serviços por parte de não residentes sem estabelecimento estável ao IUR e às taxas liberatórias consagradas nas Leis do Orçamento do Estado. Na medida em que

as regras de incidência territorial do IUR apresentam particularidades do maior relevo no caso em análise, parece haver também vantagem em olhar brevemente às regras de incidência territorial dos impostos sobre o rendimento de Portugal e de Moçambique para através de uma comparação breve, procurar compreender melhor as opções do legislador cabo-verdiano e os resultados a que elas conduzem.

Do ponto de vista do direito internacional, importa olhar às convenções celebradas por Cabo Verde em matéria de prevenção da dupla tributação dos rendimentos e, muito em concreto, à que celebrou com Portugal e foi ratificada pela Assembleia Nacional por meio da Resolução nº125/V/99, de 28 de Junho, sendo certo que uma parcela importante dos rendimentos pagos pelas empresas cabo-verdianas o são a empresas e profissionais domiciliados em território português. Os rendimentos assim pagos a empresas e profissionais domiciliados em Portugal mantêm, ao mesmo tempo, conexão com o ordenamento jurídico português e com o ordenamento jurídico cabo-verdiano. Ora, prevalecendo as convenções internacionais celebradas pelo Estado Cabo-Verdiano sobre a sua legislação interna, há então que verificar, à luz da convenção celebrada entre Cabo Verde e Portugal, a qual dos dois estados compete a tributação dos rendimentos em causa e se o IUR pode ser validamente exigido das empresas e profissionais domiciliados em Portugal que prestem serviços a empresas cabo-verdianas.

2. Enquadramento dos rendimentos para efeitos do direito interno cabo-verdiano

2.1. O princípio da legalidade tributária

A primeira questão a analisar é a de saber se existe norma de incidência que sujeite os rendimentos derivados da prestação de serviços por parte de não residentes sem estabelecimento estável ao IUR e às taxas liberatórias consagradas nas Leis do Orçamento do Estado.

A Constituição da República de Cabo Verde estabelece, no seu artigo 175º, alínea q), que compete exclusivamente à Assembleia Nacional fazer leis sobre as bases do sistema fiscal bem como a “criação, incidência e taxas de impostos” e o regime das garantias dos contribuintes. A par desta disposição, o artigo 93º da Constituição da República de Cabo Verde, epigrafado de “sistema fiscal”, determina no seu nº2 que “os impostos são criados por lei, que determinará a incidência, a taxa, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes”, acrescentando no seu nº3 que “ninguém pode ser obrigado a pagar impostos que não tenham sido criados nos termos da Constituição e cuja liquidação e cobrança se não façam nas formas previstas na lei”.

A Constituição de Cabo Verde consagra deste modo o princípio da legalidade tributária nas suas duas vertentes da *reserva de lei parlamentar* e da *tipicidade* e por razões que se compreendem com facilidade. O princípio da legalidade constitui um dos princípios fundamentais do Direito Fiscal contemporâneo, servindo ao mesmo tempo a garantir o consentimento dos

próprios contribuintes quanto aos encargos que sofrem e a garantir segurança jurídica às relações que vêm a manter com o Estado.¹

Em primeiro lugar, a Constituição da República pretende com o princípio da legalidade tributária assegurar que são os representantes do povo que decidem acerca dos impostos que o povo há de suportar, estabelecendo para o efeito uma reserva de lei parlamentar na matéria. Desde os tempos mais remotos que os povos têm vindo a sustentar só serem legítimos os impostos votados pelos seus próprios representantes, tendo esta exigência de consentimento e representação estado por trás de muitas das revoluções liberais que se produziram na Europa e por trás de muitos dos levantamentos anticoloniais que se deram noutros continentes. Não surpreende que a Constituição da República de Cabo Verde consagre o princípio da legalidade tributária de forma tão cuidada, não apenas porque o domínio colonial se caracterizou pelo lançamento de impostos a cuja fixação era inteiramente alheia a vontade popular mas sobretudo porque, numa época de conversão democrática e de abertura econômica, não se podia construir um sistema fiscal legítimo aos olhos dos contribuintes que não fosse o consentido pelos seus representantes parlamentares livremente eleitos.

Assim, se nos termos do artigo 109º da Constituição da República de Cabo Verde “a Assembléia Nacional é a assembléia que representa todos os cidadãos cabo-verdianos”, compreende-se que se integre a criação de impostos e a fixação

¹ A importância do princípio é consensual entre a doutrina, podendo fazer-se a propósito a leitura de DOURADO, Ana Paula. **O Princípio da Legalidade Fiscal: Tipicidade, conceitos jurídicos indeterminados e margem de livre apreciação**. Coimbra, 2007; de SANCHES, J.L. Saldanha. **A Segurança Jurídica no Estado Social de Direito**. Ciência e Técnica Fiscal, Lisboa, 1984, nº310-312, 275-368; e de NABAIS, José Casalta. **O Princípio da Legalidade Fiscal e os Actuais Desafios da Tributação**, in Boletim da Faculdade de Direito de Coimbra: Volume Comemorativo dos 75 Anos, Coimbra, 2002, este chamando a atenção para a transformação que o princípio tem vindo a sofrer numa época de preponderância crescente do executivo sobre os parlamentos e de abandono progressivo da noção da tipicidade fechada da lei fiscal.

dos seus elementos essenciais entre a reserva absoluta de competência legislativa desta Assembléia, nos termos da alínea q) do artigo 175º. De resto, a Constituição da República de Cabo Verde subordina a lei fiscal a votação por maioria qualificada de dois terços. Nos termos do artigo 160º, nº3, os projetos e propostas de lei que tenham por objeto as matérias do artigo 175º que sejam referidas no nº4 do artigo 159º devem ser aprovados por maioria de dois terços dos deputados presentes desde que superior à maioria absoluta dos deputados em efetividade de funções.

Entre as matérias referidas pelo nº4 do artigo 159º conta-se, precisamente, a matéria fiscal prevista na alínea q) do artigo 175º, sendo que as leis que a tenham por objeto devem ainda ser obrigatoriamente votadas na especialidade pelo plenário da Assembléia Nacional.²

Em segundo lugar, pretende a Constituição da República de Cabo Verde com o princípio da legalidade tributária garantir à lei fiscal o rigor e clareza que tendencialmente estão associados à forma de lei, exigindo para o efeito que os elementos essenciais do imposto constem da lei. Representando o imposto uma ablação coactiva e unilateral do património particular, mostra-se indispensável que o contribuinte possa calcular com razoável precisão quanto deve pagar e saber por que razão o faz. Os elementos essenciais do imposto — desde logo a incidência e a taxa do imposto a que se refere expressamente o artigo 93º da

² Naturalmente que a questão do auto-consentimento não se coloca com a mesma acuidade quanto aos tributos bilaterais, em que ao pagamento do tributo corresponde sempre o aproveitamento efectivo ou presumido de uma prestação administrativa. Por essa razão sucede que o artigo 176º, nº1, da Constituição da República, integra entre a reserva *relativa* de competência legislativa da Assembleia Nacional “fazer leis sobre o regime geral das taxas e demais contribuições financeiras a favor das entidades públicas”. Como é sabido, O Regulamento do IUR foi aprovado ainda na vigência da Constituição da República de 1992 que, nesta matéria, possuía redacção algo diversa. A propósito, veja-se SANTOS, António Carlos dos. **A Partilha de Competências entre a Assembleia Nacional e o Governo na Constituição Financeira de Cabo Verde**. Ciência e Técnica Fiscal, Lisboa, 2006, nº417, 69-99.

Constituição da República — devem por isso ser fixados na lei com cuidado tão grande que o contribuinte, pela respectiva leitura, possa com razoável facilidade ficar conhecedor das suas obrigações e ser capaz de fazer as suas escolhas pessoais e económicas em conformidade.³

A Constituição Fiscal cabo-verdiana consagra, pois, o princípio da legalidade tributária nas suas vertentes da reserva de lei parlamentar e da tipicidade da lei fiscal, sendo esta última aquela que mais parece relevante ao caso em apreço: não se pode exigir do contribuinte imposto cuja incidência não se encontre rigorosamente prevista na lei. Assim, em conformidade com a Constituição da República, *para que os rendimentos pagos a empresas e profissionais domiciliados no estrangeiro fiquem sujeitos a imposto é indispensável que exista norma legal de incidência que o determine com clareza*, o que a nosso ver não se pode extrair das leis orçamentais. O que afirmamos compreende-se com facilidade se olharmos ao tratamento que têm os rendimentos da prestação de serviços à luz do direito interno cabo-verdiano. Vejamos, então.

2.2. A tributação dos rendimentos derivados da prestação de serviços

O direito fiscal cabo-verdiano apresenta a particularidade de condensar a tributação dos rendimentos de pessoas singulares e coletivas no Imposto Único sobre os Rendimentos aprovado em 1996, imposto que por si só veio ocupar o

³ Sobre a articulação do princípio da legalidade tributária, nesta sua vertente da tipicidade, com as exigências da política económica e social, veja-se VASQUES, Sérgio e GAMA, João Taborda da. **Taxas de Imposto, Legalidade Tributária e Produtos Petrolíferos: Anotação ao Acórdão do Tribunal Constitucional nº70/04**, Jurisprudência Constitucional, Lisboa, 2006, nº9, 43-68, texto que se debruça sobre o problema muito especial da fixação das taxas do imposto sobre os produtos petrolíferos e energéticos por meio de “bandas de flutuação” estabelecidas nas leis orçamentais portuguesas.

lugar que antes cabia ao Imposto Profissional, ao Imposto Industrial e ao Imposto Complementar, todos eles criados ainda nos anos sessenta.⁴

Unificando embora do ponto de vista formal a tributação dos rendimentos, o IUR mantém no seu interior um tratamento substancialmente diferente do rendimento das pessoas singulares e das pessoas coletivas. Assim, se nos termos do artigo 2º do Regulamento do IUR as principais categorias de sujeitos passivos deste imposto correspondem às pessoas singulares e às “empresas”, é verdade que para efeitos do regulamento se consideram empresas “as sociedades nacionais ou estrangeiras, comerciais ou civis sob a forma comercial, por quotas, anónimas, as cooperativas, as empresas públicas e as demais pessoas coletivas de direito público ou privado com sede ou direção efetiva em território caboverdiano”.⁵

À atividade da prestação de serviços refere-se o Regulamento do IUR, quer a propósito da “tributação pessoal”, quer a propósito da “tributação das empresas”. Naturalmente que o legislador não podia deixar de integrar as prestações de serviços na base objetiva de incidência deste imposto, pois, como é bem sabido, a prestação de serviços compõe a parcela mais importante das economias modernas e uma parcela especialmente importante da economia cabo-verdiana, que encontra no turismo, nos transportes e nas telecomunicações uma das suas vocações principais.⁶

⁴ À entrada em vigor do Regulamento do IUR, estas figuras eram disciplinadas pelos Diplomas Legislativos nº1543 e nº1545, ambos de 12 de Abril de 1963, e pelo Decreto-Lei nº147/92, de 30 de Dezembro, respectivamente, textos revogados pelo Decreto-Lei nº1/96, de 15 de Janeiro.

⁵ CAMPANIÇO, Francisco, **A Reforma Fiscal em Cabo Verde**. In VASQUES, Sérgio (org.) *As Reformas Fiscais Africanas*, 35-51, Lisboa, 1998.

⁶ É também por estas razões que algo mais tarde se veio a abandonar o imposto de consumo e a adoptar o imposto sobre o valor acrescentado, alargando desse modo a tributação indirecta das

Por todas estas razões, é natural que o legislador cabo-verdiano tenha tido a preocupação de deixar clara a sujeição dos rendimentos resultantes da prestação de serviços ao Imposto Único sobre os Rendimentos.

No tocante aos *rendimentos pessoais*, os rendimentos da prestação de serviços encontram a sua *norma de incidência objetiva* no artigo 3º, em cujo nº1 se determina que o IUR incide sobre os “rendimentos comerciais, industriais, incluindo as mais-valias, as prestações de serviços, e os rendimentos agrícolas e piscatórios”. Nos termos da alínea d) do nº2 deste mesmo artigo, consideram-se rendimentos de prestações de serviços para efeitos do IUR “os provenientes do exercício de qualquer atividade por conta própria que não revista a natureza de trabalho dependente ou independente como profissão liberal”.

A prestação de serviços é, deste modo, definida por exclusão de partes face às demais categorias de rendimentos sobre as quais incide o IUR. No confronto com os rendimentos do trabalho dependente parece fácil a distinção, pois que estes se reconduzem nos termos da alínea f) do nº2 do artigo 3º às “remunerações provenientes do trabalho por conta de outrem, prestados quer por servidores do Estado, de instituições militares e das demais pessoas coletivas de direito público, em resultado de contrato de trabalho ou de outro a ele legalmente equiparado”. No confronto com os rendimentos do trabalho independente a distinção mostra-se mais delicada, havendo de qualificar-se como rendimentos da prestação de serviços aqueles que provenham de atividade exercida por conta própria em que não se dê o predomínio do “carácter científico, artístico ou técnico”

vendas de bens às prestações de serviços e adequando finalmente estes impostos aos contornos modernos da economia cabo-verdiana. Esta é questão que estudamos já em VASQUES, Sérgio. **A Introdução do IVA em Cabo Verde.** In VV Estudos Jurídicos e Económicos em Homenagem ao Prof. Doutor António de Sousa Franco, Coimbra, 2006, vol.III, 953ss.

a que se refere a alínea g) do nº2 do artigo 3º e que é típico das profissões liberais.⁷

No tocante aos *rendimentos das empresas*, os rendimentos da prestação de serviços encontram a sua *norma de incidência objetiva* no artigo 4º, em cujo nº1, alínea a), se determina que o IUR incide sobre “o lucro das empresas ou outras entidades definidas no artigo 2º deste regulamento que exerçam uma atividade de natureza comercial, industrial, agrícola, piscatória ou de prestação de serviços, acrescentando-se na alínea c) do nº1 do artigo 4º que o imposto incide também sobre “o rendimento determinado nos termos deste regulamento, das pessoas singulares equiparadas a empresa que exerçam uma atividade comercial, industrial, agrícola, piscatória ou de prestação de serviços”. Para estes efeitos, firma-se ainda no nº3 do artigo 4º do Regulamento do IUR, que se consideram de natureza comercial, industrial, agrícola ou piscatória “as actividades que consistam na realização de operações económicas de carácter empresarial, incluindo as prestações de serviços e comércio de petróleo e seus derivados”. Tendo os sujeitos passivos não residentes em mente, a alínea d) do nº1 acrescenta que o IUR incide também sobre “o rendimento auferido por entidades que não possuam estabelecimento estável em território cabo-verdiano ou que, possuindo, não lhe sejam imputáveis [sic]”, diluindo os rendimentos da prestação de serviços no universo mais vasto de rendimentos auferidos por estas empresas.

⁷ Na alínea c) do nº2 do artigo 3º, ao definir os rendimentos industriais e comerciais, a lei integra entre estes diversos rendimentos derivados da prestação de serviços, como sucede com as actividades turísticas, hoteleiras e similares, com os estudos urbanísticos, a organização de espectáculos diversões e manifestações desportivas ou os transportes.

Está para além de dúvida, portanto, que os rendimentos derivados da prestação de serviços se encontram genericamente sujeitos ao IUR. A definição que o legislador faz destes rendimentos mostra-se, aliás, algo fluida, sendo pouco rigorosa a sua contraposição aos rendimentos do trabalho independente ou à generalidade dos rendimentos empresariais. É talvez inevitável esta imprecisão relativa e a verdade é que a qualificação de um rendimento como derivado da prestação de serviços, seja ele angariado por pessoa singular ou por pessoa coletiva, pouco relevo possui no cálculo do imposto quando estejam em causa *sujeitos passivos residentes*. As coisas passam-se de forma diversa, porém, quando estejam em causa *sujeitos passivos não residentes* em Cabo Verde pois que aí temos de entrar em linha de conta com as *normas de incidência territorial* do IUR, essas que se recolhem no artigo 5º do Regulamento sob a epígrafe de “extensão da obrigação de imposto”.

2.3. O tratamento de residentes e não residentes

Como é regra no domínio da tributação dos rendimentos, a lei fiscal cabo-verdiana dispensa tratamento diferente aos sujeitos passivos de imposto consoante se considerem eles residentes ou não residentes em território nacional, possuindo num e noutro casos extensão diversa a obrigação de imposto.⁸

Quanto aos sujeitos passivos residentes, dispõe o nº1, do artigo 5º, do Regulamento do IUR que as empresas e pessoas singulares com sede, direcção

⁸ Nesta matéria, o Código Geral Tributário limita-se a dispor no nº2 do seu artigo 1º que o regime da residência fiscal “será estabelecido em decreto-lei”. Em conformidade, é o artigo 2º, nº6, do Regulamento do IUR, aprovado por meio do Decreto-Lei nº1/96, de 15 de Janeiro, que determina que se consideram residentes as empresas e as pessoas singulares que tenham sede, direcção efectiva ou domicílio fiscal em Cabo Verde, noções que se precisam depois no artigo 5º do mesmo diploma.

efetiva ou domicílio fiscal em Cabo Verde ficam sujeitas a imposto pela totalidade do rendimento que obtenham em território nacional. O legislador cabo-verdiano optou por limitar a sujeição a imposto dos residentes aos rendimentos com fonte no próprio território nacional em vez de os tributar em função da totalidade dos seus rendimentos, onde quer que eles sejam obtidos (*worldwide income*), como sucede noutros países. A solução acolhida pela lei cabo-verdiana nesta matéria possui alguma originalidade, que se explicará porventura pela grande abertura da economia insular do País ao exterior, assim como pela grande tradição e importância que reveste a emigração - o legislador terá considerado excessivo exigir o pagamento do imposto nacional pelos rendimentos que os residentes freqüentemente obtêm fora do país.

Quanto aos sujeitos passivos não residentes, dispõe o nº2, do artigo 5º, do Regulamento do IUR que as empresas e pessoas singulares que não tenham sede, direção efetiva ou domicílio fiscal em território cabo-verdiano ficam sujeitas a imposto apenas pelo rendimento que obtenham em território nacional sendo, porém, que logo em seguida, no nº3, o legislador restringe o alcance do preceito e delimita o rendimento que para estes efeitos se há de considerar angariado em Cabo Verde. Vale a pena reproduzir o teor desta norma, pois que nela verdadeiramente se decide o essencial do caso em concreto:

3. Para efeitos do número anterior, consideram-se obtidos em território caboverdiano os rendimentos imputáveis a estabelecimento estável e, bem assim, os que, não se encontrando nessas condições, a seguir se indicam:
 - a) Rendimentos relativos a imóveis situados no território caboverdiano, incluindo os ganhos resultantes da sua transmissão onerosa;
 - b) Ganhos resultantes da transmissão onerosa de partes representativas do capital de entidades com sede ou direção efetiva em território caboverdiano ou de outros valores mobiliários emitidos por entidades que aí tenham sede ou direção efetiva;

c) Rendimentos a seguir mencionados cujo devedor tenha residência, sede ou direção efetiva em território caboverdiano ou cujo pagamento seja imputável a um estabelecimento estável nele situado:

1. Rendimentos provenientes da propriedade intelectual ou industrial e bem assim da prestação de informações resultantes a experiências adquiridas no sector industrial, comercial, agrícola, piscatório ou científico;
2. Rendimentos derivados do uso ou da concessão do uso de equipamento agrícola, piscatório, industrial, comercial ou científico;
3. Outros rendimentos da aplicação de capitais;
4. Remunerações auferidas na qualidade de membro de órgãos estatutários de pessoas coletivas e outras entidades;
5. Ganhos de jogos, lotarias e apostas mútuas.

Constatamos, assim, que quando o sujeito passivo, sendo embora não residente, possua estabelecimento estável em Cabo Verde, ficam sujeitos ao IUR todos os seus rendimentos que possam ser imputados a esse mesmo estabelecimento. Já *quando o sujeito passivo, sendo não residente, não possua tão pouco estabelecimento estável em Cabo Verde, a sujeição dos seus rendimentos ao IUR está limitada aos casos enunciados no nº3 do artigo 5º*, casos que possuem todos eles em comum a existência de uma conexão especialmente intensa com o território nacional — seja porque se prendem com imóveis situados em território nacional, seja porque se prendem com entidades nele sediadas, seja porque são rendimentos devidos por entidades com sede, direção efetiva ou estabelecimento estável em Cabo Verde.

Note-se, porém, que neste último caso, em que a conexão dos rendimentos com o território nacional é mais frágil, o legislador delimita positivamente os tipos de rendimentos que reconhece como obtidos em território nacional. Assim, *nem todo o rendimento devido por entidades com residência, sede ou direção efetiva em território cabo-verdiano a entidades não residentes e que não possuam estabelecimento estável no território nacional fica sujeito ao IUR*, sob pena de se

produzirem com isso resultados absurdos, acabando por se tributar em Cabo Verde rendimentos sem qualquer conexão verdadeira e palpável com o país.

Em vez disso, o legislador delimita positivamente os rendimentos tributáveis através da enumeração contida na alínea c) do nº3 do artigo 5º do Regulamento do IUR. Ora, o ponto fundamental a reter em toda esta questão é o de que *os rendimentos derivados da prestação de serviços não se compreendem entre aqueles que nos termos do artigo 5º, nº3, alínea c), se consideram sujeitos a IUR* quando sejam devidos por entidades com residência, sede ou direção efetiva em território cabo-verdiano a entidades não residentes e que não possuam estabelecimento estável no território nacional, *faltando norma de incidência territorial que os traga para dentro do âmbito de aplicação do IUR*.

Assim, e no que respeita às prestações de serviços realizadas por não residentes, o Regulamento do IUR permite um de dois enquadramentos:

a) Quando a prestação de serviços seja realizada por entidades com estabelecimento estável em Cabo Verde e os rendimentos lhe possam ser imputados, vale o disposto no corpo do nº3 do artigo 5º do Regulamento, considerando-se tais rendimentos obtidos em território nacional e sujeitos, portanto, ao imposto cabo-verdiano.

b) Quando a prestação de serviços seja realizada por entidades sem estabelecimento estável em Cabo Verde ao qual os rendimentos possam ser imputados, e mesmo que esses rendimentos sejam devidos por entidades residentes, não são eles considerados pelo nº3 do artigo 5º do Regulamento como rendimentos obtidos em território nacional, ficando assim excluída, portanto, a sujeição ao imposto cabo-verdiano.

Assim sendo, parece faltar no Código do IUR a norma de incidência territorial que permita a sujeição a imposto dos rendimentos pagos a não residentes em virtude da prestação de serviços.

2.4. Normas de incidência e normas de taxa

Em face disto poder-se-ia porventura afirmar que as normas de incidência que servem para fundamentar a tributação dos rendimentos derivados da prestação de serviços a não residentes se encontram nas disposições orçamentais que fixam a própria taxa liberatória de 20% aplicável ao “rendimento auferido por não residentes, mesmo que não tenham estabelecimentos estáveis”. De resto, *não é com base no Regulamento do IUR mas com base nas leis do Orçamento do Estado que a administração fiscal cabo-verdiana tem vindo a proceder à liquidação deste imposto.*

Parece evidente, no entanto, que *estas disposições não consubstanciam normas de incidência mas normas de fixação de taxas*, que pressupõem a existência prévia das primeiras. Dito de outro modo, a função das normas que estabelecem esta e outras taxas liberatórias não reside em delimitar os rendimentos que estão sujeitos a imposto mas em fixar a taxa que sobre esses rendimentos há de incidir, pressupondo a sua qualificação prévia pelo Regulamento do IUR como rendimentos tributáveis. Esta diferença entre os dois tipos de normas, razoavelmente clara na maior parte dos impostos, mostra-se evidente no caso do IUR, pois que, ocupando-se de todos os momentos essenciais na mecânica do imposto — incidência subjetiva, incidência objetiva, incidência territorial, isenções, determinação da matéria tributável — o

Regulamento do IUR não cuida da fixação das taxas do imposto, que em vez disso são genericamente remetidas pelo artigo 4º do Decreto-Lei nº1/96, de 15 de Janeiro, para as Leis do Orçamento do Estado a aprovar todos os anos.

Esta técnica legislativa muito peculiar estabelece uma contraposição especialmente clara entre as normas do Regulamento do IUR que fixam “os elementos essenciais do imposto”, como o diz o legislador no preâmbulo daquele decreto-lei, e as normas orçamentais que fixam as taxas do imposto ano após ano, reportando-se estas necessariamente aos rendimentos previamente qualificados como tributáveis pelo Regulamento do IUR. Em conformidade, logo na Lei do Orçamento do Estado para 1996 o legislador veio fixar as taxas do IUR, estabelecendo quer as taxas normais do imposto, quer as taxas liberatórias que se aplicam por retenção na fonte, dispondo no artigo 20º, corretamente epigrafiado de “imposto único sobre os rendimentos – taxas” que são tributados por taxa liberatória os “rendimentos auferidos por não residentes, a incidir sobre o valor de facturação: 20% (alínea c)”.

Esta disposição, como aquelas em que a Administração Fiscal tem vindo a fundamentar a aplicação do imposto, assenta na prévia qualificação dos rendimentos como rendimentos tributáveis e só pode evidentemente aplicar-se aos casos em que estes o sejam: *as taxas liberatórias previstas nas leis orçamentais não podem nunca aplicar-se a rendimentos que se encontrem fora do âmbito de incidência objetiva, subjetiva ou territorial do IUR.*

Os juros de depósitos a prazo que nos termos de disposições como os artigos 18º, nº3, alínea a) da Lei do Orçamento do Estado para 2005 e 16º, nº3, alínea a) da Lei do Orçamento do Estado para 2006 sofrem taxa liberatória de

20% são os mesmos que vemos qualificados como rendimentos tributáveis no artigo 3º, nº2, alínea e) do Regulamento do IUR. Os restantes rendimentos da aplicação de capitais que nos termos dos artigos 18º, nº3, alínea b) da Lei do Orçamento do Estado para 2005 e 16º, nº3, alínea b) da Lei do Orçamento do Estado para 2006 sofrem taxa liberatória de 15% são os que estão previstos também no artigo 3º, nº2, alínea e) do Regulamento do IUR, nomeadamente os lucros e dividendos, bem como no artigo 3º, nº1, no que respeita às mais-valias. Os rendimentos do jogo, lotarias e apostas mútuas que nos termos dos artigos 18º, nº3, alínea d) da Lei do Orçamento do Estado para 2005 e 16º, nº3, alínea d) da Lei do Orçamento do Estado para 2006 sofrem taxa liberatória de 20% são os que integram a categoria C nos termos do artigo 3º, nº1, e nº2, alínea i), do Regulamento do IUR.

Em todos estes casos, as normas orçamentais que fixam as taxas liberatórias mais não fazem do que reportar-se a rendimentos previamente qualificados como tributáveis pelo Regulamento do IUR. O mesmo sucede com as taxas liberatórias de 20% que se fixam nas leis orçamentais para os “rendimentos auferidos por não residentes, mesmo que não tenham estabelecimentos estáveis”: semelhantes rendimentos não podem ser outros senão os aqueles que nos termos dos artigos 3º, 4º e 5º se consideram tributáveis e sobre os quais incide o imposto nos planos objetivo e territorial. *Quando, da aplicação destas disposições, resulte que um rendimento não está sujeito ao IUR, com certeza que não se lhe podem aplicar as taxas liberatórias previstas nas Leis do Orçamento do Estado.*

Claro está que, constituindo as taxas liberatórias uma solução excepcional face às taxas gerais do imposto, sempre se mostra necessário que o legislador identifique quais, de entre os rendimentos tributáveis, é que lhe estão sujeitos, sendo isso que explica as disposições que se têm vindo a inserir nas leis orçamentais cabo-verdianas. Afinal, os rendimentos tributáveis que as leis orçamentais não sujeitem expressamente a taxa liberatória a aplicar por retenção na fonte ficam, por defeito, sujeitos às taxas normais do imposto que se aplicam a final.

Como é sabido, as razões que explicam o uso de taxas liberatórias, no direito cabo-verdiano como no direito de tantos outros países, residem na impossibilidade ou na inconveniência de sujeitar ao regime declarativo comum certas categorias de rendimentos ou de contribuintes. Se olharmos ao Regulamento do IUR e às leis orçamentais cabo-verdianas constatamos, com efeito, que a tributação por meio de taxas liberatórias se concentra, por um lado, nos rendimentos de capitais e, por outro lado, nos rendimentos dos não residentes.⁹

A aplicação das taxas liberatórias aos *rendimentos de capitais* explica-se pela grande conveniência que há em concentrar nas entidades pagadoras, via de regra dotadas de boa capacidade de organização, a liquidação do imposto,

⁹ NABAIS, José Casalta. **Direito Fiscal**, Coimbra, 2006, p 549, observa a propósito que “a aplicação de taxas especiais, e designadamente com carácter liberatório, constitui, por óbvias razões de praticabilidade, uma situação normal relativamente aos rendimentos dos *não residentes*” ao passo que “por razões que se prendem com os princípios constitucionais da unicidade e da progressividade, não podem deixar de constituir uma situação excepcional no respeitante aos rendimentos dos *residentes*”. No mesmo sentido vão, entre outros autores, MORAIS, Rui Duarte. **Sobre o IRS**, Coimbra, 2006, p.10-13 e 135-137; CARLOS, Américo F. Brás. **Impostos: Teoria Geral**, Coimbra, 2006, p. 149-151; PEREIRA, Manuel H. Freitas. **Fiscalidade**, Coimbra, 2005, p. 84-86; e, logo após a edição dos códigos do IRS e do IRC, RIBEIRO, José Joaquim Teixeira. **A Reforma Fiscal**, Coimbra, 1989, 237ss, em tom crítico quanto ao uso de taxas liberatórias.

desobrigando assim os contribuintes de todas as obrigações que lhes estão normalmente associadas e libertando do respectivo controlo a Administração Fiscal. A aplicação das taxas liberatórias aos rendimentos de capitais explica-se também pela circunstância de os titulares destes rendimentos se encontrarem freqüentemente a coberto do sigilo bancário, matéria sempre delicada e na qual o legislador prefere muitas vezes não tocar. A aplicação das taxas liberatórias aos *não residentes*, essa, explica-se por razões evidentes de praticabilidade. De fato, seria impossível exigir dos sujeitos passivos não residentes em território nacional que à distância cumprissem com as mesmas obrigações que a lei impõe aos sujeitos passivos residentes. A aplicação das taxas liberatórias, onerando os seus rendimentos por retenção na fonte, constitui a única forma praticável de onerar efetivamente os não residentes pelos rendimentos que obtenham com fonte no território nacional.

São razões excepcionais aquelas que explicam a aplicação das taxas liberatórias, portanto, sendo que a natureza excepcional deste mecanismo resulta com clareza dos princípios firmados no Código Geral Tributário. Nos termos do artigo 4º, nº1, do Código Geral Tributário, “o imposto sobre o rendimento pessoal visará a diminuição das desigualdades e será único e progressivo, tendo em conta as necessidades e os rendimentos do agregado familiar”. Ora é evidente que a unicidade e a progressividade do imposto sobre os rendimentos são sacrificadas sempre que determinadas categorias de rendimentos ou determinadas categorias de contribuintes são tributadas por meio de taxas fixas, que são as mesmas independentemente dos rendimentos, e por meio de taxas que se aplicam à parte, liberando do englobamento a que estão sujeitos os demais rendimentos.

Vale isto dizer que o legislador deve ser particularmente cuidadoso na delimitação dos rendimentos que sujeite a taxas liberatórias e que é essa a precisa função das regras que se inscrevem nas leis orçamentais cabo-verdianas desde que o Regulamento do IUR entrou em vigor. As normas das leis orçamentais não procedem, portanto, à definição dos rendimentos tributáveis, pois que o faz já o Regulamento do IUR, mas à identificação de quais, de entre os rendimentos tributáveis, ficam sujeitos a taxa liberatória e o valor que essa taxa liberatória possui. De resto, esta “divisão de tarefas” entre as normas orçamentais e o Regulamento do IUR é confirmada pela adaptação que sofreu a redação das primeiras. Assim, se a Lei do Orçamento do Estado para 1996 se referia originariamente aos “rendimentos auferidos por não residentes” ao fixar a taxa liberatória de 20%, a partir da Lei do Orçamento do Estado para 1999, estas normas orçamentais passaram a referir-se a “rendimentos auferidos por não residentes, mesmo que não tenham estabelecimentos estáveis”, adequando-se à redação das normas de incidência do Regulamento do IUR.

Quer isto dizer que não se encontra nas leis orçamentais norma de incidência que permita sujeitar ao IUR os rendimentos derivados da prestação de serviços pagos a entidades não residentes sem estabelecimento estável em Cabo Verde.

3. Comparação

3.1. O caso de Portugal

O alcance da técnica empregue pelo legislador cabo-verdiano e a relação que existe no contexto do IUR entre normas de incidência e normas de taxa pode

compreender-se melhor através da comparação com o direito de países com tradição jurídica próxima da cabo-verdiana. Para o efeito servir-nos-emos do direito português e do direito moçambicano, de cujas soluções vale bem a pena fazer uma análise breve.

No contexto do direito fiscal português, a tributação do rendimento de pessoas singulares e coletivas encontra-se repartida por dois impostos diferentes, o IRS e o IRC, respectivamente. Também aqui os rendimentos derivados da prestação de serviços são considerados rendimentos tributáveis, existindo, sem margem para qualquer dúvida, *norma de incidência objetiva* que os prevê.

Com efeito, e no que respeita ao IRS, as prestações de serviços integram os rendimentos empresariais e profissionais que compõem a categoria B deste imposto, determinando o artigo 3º, nº1, alínea b) do Código do IRS que se consideram como tais “os auferidos no exercício, por conta própria, de qualquer atividade de prestação de serviços, incluindo as de carácter científico, artístico ou técnico, qualquer que seja a sua natureza”. No que respeita ao IRC, as prestações de serviços representam um de entre os vários elementos positivos do lucro tributável, tal como este é definido pelo artigo 17º do Código do IRC, sendo que o artigo 20º, nº1, alínea a), qualifica expressamente como proveitos ou ganhos os que sejam derivados de “vendas ou prestações de serviços, descontos, bônus e abatimentos, comissões e corretagens”.¹⁰

Do mesmo modo que o direito cabo-verdiano, a lei fiscal portuguesa trata de forma diferente sujeitos passivos residentes e não residentes, estabelecendo *normas de incidência territorial* a que importa atender. Olhando aos códigos do

¹⁰ Os textos actualizados de ambos os códigos pode ser consultado em www.dgci.min-financas.pt.

IRS e do IRC verificamos, no entanto, que as soluções acolhidas pelo legislador português só em limitada medida se aproximam daquelas que se acolheram em sede de IUR.

Assim, o Código do IRS estabelece no seu artigo 15º uma distinção clara entre os *sujeitos passivos residentes* em território português, que são tributados pela totalidade dos seus rendimentos, mesmo que obtidos fora daquele território (*worldwide income*), e os *sujeitos passivos não residentes* em território português, que apenas são tributados pelos rendimentos que sejam obtidos nesse território. Ora, no que respeita aos rendimentos derivados de prestações de serviços realizadas por não residentes, podemos dizer que, nos termos do artigo 18º do Código, eles se consideram obtidos em território português quando se verifique, essencialmente, uma de duas condições: (a) serem imputáveis a estabelecimento estável situado nesse território, caso a que se refere a alínea e) do nº1, ou (b) serem devidos por entidades com residência, sede, direção efetiva ou estabelecimento estável nesse território a que deva imputar-se o pagamento, caso a que se refere a alínea f) do mesmo número. Reproduzimos em baixo as disposições do Código do IRS que nos importam:

Artigo 18º

Rendimentos obtidos em território português

1 - Consideram-se obtidos em território português

(...)

e) Os rendimentos de atividades empresariais e profissionais imputáveis a estabelecimento estável nele situado.¹¹

¹¹ Redacção dada pela http://www.dgci.min-financas.pt/CMSResourceLocator/redirect.aspx?G=/resources/www.dgci.min-financas.pt/pt/informacao_fiscal/legislacao/diplomas_legislativos&R=lei_32-b-

f) Os rendimentos que não se encontrem previstos na alínea anterior decorrentes de atividades profissionais e de outras prestações de serviços, incluindo as de caráter científico, artístico, técnico e de intermediação na celebração de quaisquer contratos, realizadas ou utilizadas em território português, com exceção das relativas a transportes, telecomunicações e atividades financeiras, desde que devidos por entidades que nele tenham residência, sede, direção efetiva ou estabelecimento estável a que deva imputar-se o pagamento;¹²

(...)

A leitura destas disposições deixa-nos ver que, *diferentemente do que sucede no contexto do Regulamento do IUR, as normas de incidência territorial do Código do IRS alargam-se por princípio a todo o tipo de rendimentos decorrentes de “atividades profissionais e outras prestações de serviços” que sejam devidos por entidades com residência, sede, direção efetiva ou estabelecimento estável no território nacional*. Para que se considerem estes rendimentos tributáveis em Portugal é necessário também que as prestações de serviços em causa sejam realizadas ou utilizadas em território português, exceção feita aos transportes, telecomunicações e atividades financeiras, que permanecem fora do âmbito de incidência do imposto. Desta maneira, o legislador português consegue sujeitar efetivamente ao IRS os rendimentos derivados da prestação de serviços que o legislador cabo-verdiano deixa de fora do âmbito de incidência territorial do IUR.¹³

2002_de_30_de_dezembro_orcamento_do_estado_para_2003.pdfLei nº32-B/2002, de 30 de Dezembro.

¹² Redacção dada pela http://www.dgci.min-financas.pt/CMSResourceLocator/redirect.aspx?G=/resources/www.dgci.min-financas.pt/pt/informacao_fiscal/legislacao/diplomas_legislativos&R=lei_32-b-2002_de_30_de_dezembro_orcamento_do_estado_para_2003.pdfLei nº32-B/2002, de 30 de Dezembro.

¹³ Para uma melhor compreensão destas normas, veja-se a anotação ao antigo artigo 17º do Código feita por MATOS, André Salgado de. **Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares Anotado**, com revisão de Rodrigo Queiroz e Melo, Coimbra, 1999, p. 212-221.

No contexto do direito português, estes rendimentos derivados da prestação de serviços pagos a não residentes sem estabelecimento estável ficam sujeitos às taxas liberatórias previstas pelo próprio Código do IRS. Assim, nos termos do artigo 71º do Código do IRS, os rendimentos derivados das prestações de serviços realizadas por não residentes, e desde que se considerem obtidos em território português nos termos do artigo 18º, podem ficar sujeitos a uma de duas taxas liberatórias, de 15% ou de 25%. É certo, portanto, neste contexto, que as taxas liberatórias previstas no artigo 71º se aplicam apenas aos rendimentos devidos a não residentes que sejam considerados tributáveis em função das normas de incidência objetiva e territorial previstas no Código e que as disposições que fixam as taxas liberatórias no artigo 71º não consubstanciam, por si mesmas, normas de incidência mas normas de taxas.¹⁴

O resultado não é muito diferente no contexto do IRC, devido pelas pessoas coletivas, ainda que o legislador português siga aqui uma técnica mais próxima da que encontramos na lei cabo-verdiana. Assim, para efeitos do IRC, os rendimentos derivados da prestação de serviços por não residentes consideram-se sujeitos a imposto, no essencial, sempre que se verifique uma de duas situações:

a) Quando a prestação de serviços seja realizada por entidades com estabelecimento estável em Portugal e os rendimentos lhe possam ser imputados, vale o disposto no corpo do nº3 do artigo 4º do Código do IRC, considerando-se

¹⁴ A taxa liberatória é de 15% para os casos previstos no artigo 18º, nº1, alínea f), com exceção feita a um conjunto, razoavelmente largo, de prestações de serviços previstas na lista anexa ao Código do IRS a que se refere o artigo 151º, casos em que a taxa liberatória é de 25%.

tais rendimentos obtidos em território português e sujeitos, portanto, a este imposto.

b) Quando a prestação de serviços seja realizada por entidades sem estabelecimento estável em Portugal ao qual os rendimentos possam ser imputados, e quando esses rendimentos sejam devidos por entidades residentes, eles são considerados genericamente tributáveis nos termos do nº7 da alínea c) do nº3 do artigo 4º do Código do IRC, que se refere expressamente aos “rendimentos derivados de outras prestações de serviços realizados ou utilizados em território português”.

Reproduzimos em baixo as disposições do Código do IRC que nos importam:

Artigo 4º

Extensão da obrigação de imposto

1 - Relativamente às pessoas coletivas e outras entidades com sede ou direção efetiva em território português, o IRC incide sobre a totalidade dos seus rendimentos, incluindo os obtidos fora desse território.

2 - As pessoas coletivas e outras entidades que não tenham sede nem direção efetiva em território português ficam sujeitas a IRC apenas quanto aos rendimentos nele obtidos.

3 - Para efeitos do disposto no número anterior, consideram-se obtidos em território português os rendimentos imputáveis a estabelecimento estável aí situado e, bem assim, os que, não se encontrando nessas condições, a seguir se indicam:

(...)

c) Rendimentos a seguir mencionados cujo devedor tenha residência, sede ou direção efetiva em território português ou cujo pagamento seja imputável a um estabelecimento estável nele situado:

1) Rendimentos provenientes da propriedade intelectual ou industrial e bem assim da prestação de informações respeitantes a uma experiência adquirida no sector industrial, comercial ou científico;

2) Rendimentos derivados do uso ou da concessão do uso de equipamento agrícola, industrial, comercial ou científico;

3) Outros rendimentos de aplicação de capitais;

4) Remunerações auferidas na qualidade de membros de órgãos estatutários de pessoas coletivas e outras entidades;

5) Prêmios de jogo, lotarias, rifas, totoloto e apostas mútuas, bem como importâncias ou prêmios atribuídos em quaisquer sorteios ou concursos;

- 6) Rendimentos provenientes da intermediação na celebração de quaisquer contratos;
- 7) Rendimentos derivados de outras prestações de serviços realizados ou utilizados em território português, com exceção dos relativos a transportes, comunicações e atividades financeiras;
- 8) Rendimentos provenientes de operações relativas a instrumentos financeiros derivados;

A leitura destas disposições deixa-nos ver que, *diferentemente do que sucede no contexto do Regulamento do IUR, as normas de incidência territorial do Código do IRC alargam-se a todo o tipo de rendimentos “derivados de prestações de serviços” que sejam devidos por entidades com residência, sede, direção efetiva ou estabelecimento estável no território nacional*, exceção feita aos transportes, comunicações e atividades financeiras, e desde que essas prestações de serviços sejam, evidentemente, realizadas ou utilizadas em território português.

A comparação do artigo 4º do Código do IRC e do artigo 5º do Regulamento do IUR deixa ver, com toda a facilidade, que o primeiro constituiu a fonte de inspiração para a redação do segundo mas que o legislador cabo-verdiano prescindiu da referência aos rendimentos derivados das prestações de serviços que o legislador português faz no artigo 4º, nº3, alínea c), nº7, do Código do IRC daí resultando que semelhantes rendimentos acabam por ficar de fora do âmbito territorial de incidência do IUR.

Dito de outro modo, no contexto do IRC português encontramos a precisa norma de incidência territorial que falta no contexto do IUR cabo-verdiano. Precisamente porque existe norma de incidência que previamente os define como tributáveis, são aplicáveis aos rendimentos derivados da prestação de serviços por entidades não residentes sem estabelecimento estável as taxas liberatórias previstas mais adiante, no artigo 80º do Código do IRC. Assim, nos termos do nº2

deste artigo, os rendimentos auferidos por entidades que não tenham sede nem direção efetiva em território português e que aí não possuam estabelecimento estável ao qual os mesmos sejam imputáveis ficam por regra sujeitos a uma taxa liberatória de IRC de 25%.

3.2. O caso de Moçambique

À semelhança do que sucede em tantos outros países, a tributação dos rendimentos encontra-se repartida em Moçambique por dois impostos, o Imposto sobre o Rendimentos das Pessoas Singulares (IRPS) e o Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (IRPC), cujos códigos foram aprovados por meio dos Decretos nº20/02 e nº21/02, respectivamente, ambos datados de 30 de Julho de 2002.¹⁵

Nos termos do Código do IRPS, os rendimentos derivados das prestações de serviços consideram-se genericamente sujeitos a imposto, integrando a “segunda categoria” do IRPS, a que se refere o artigo 7º do Código, composta pelos rendimentos empresariais e profissionais. Nos termos do artigo 7º, nº2, alínea b) do Código do IRPS, consideram-se rendimentos empresariais e profissionais “os auferidos no exercício, por conta própria, de qualquer atividade de prestação de serviços”.

¹⁵ Ambos os códigos entraram em vigor a 1 de Janeiro de 2003. Antes destes, vigorava o Código dos Impostos sobre o Rendimento, no qual se compreendiam a Contribuição Industrial, o Imposto sobre os Rendimentos do Trabalho e o Imposto Complementar, aprovado pelo Decreto nº3/87, de 30 de Janeiro, e sujeito a inúmeras alterações desde então, um texto que reproduzimos em VASQUES, Sérgio e GAMITO, Conceição. **Legislação Fiscal de Moçambique**, Lisboa, 1999, p.157ss. É de notar que também em Moçambique a aplicação das taxas liberatórias da antiga Contribuição Industrial esteve rodeada de imensas dificuldades, sendo objecto da disciplina avulsa do Decreto nº31/90, de 7 de Dezembro. O texto dos códigos do IRPS e do IRPC pode facilmente ser encontrado em www.portaldogoverno.gov.mz.

Se, nos termos do artigo 19º do Código do IRPS, as pessoas residentes em território moçambicano ficam sujeitas ao IRPS pela totalidade dos seus rendimentos, incluindo os obtidos fora desse território, já as pessoas não residentes ficam sujeitas ao imposto apenas pelos rendimentos obtidos em território moçambicano. Para este efeito, dispõe o artigo 21º, que se consideram obtidos em território moçambicano, entre outros, os rendimentos de atividades empresariais e profissionais imputáveis a estabelecimento estável nele situado, incluindo os rendimentos provenientes da intermediação na celebração de quaisquer contratos, bem como os rendimentos “derivados de outras prestações de serviços realizadas ou utilizadas em território moçambicano, com exceção das relativas a transportes, telecomunicações e atividades financeiras, desde que devidos por entidades que nele tenham residência, sede, direção efetiva ou estabelecimento estável a que deva imputar-se o pagamento” (nº1, alínea e).

É clara, portanto, a inclusão dos rendimentos derivados da prestação de serviços por não residentes sem estabelecimentos estável no âmbito de incidência territorial do imposto moçambicano. E é em função destas normas de incidência que depois se vêm sujeitar esses mesmos rendimentos a uma taxa liberatória de 20%, prevista no artigo 67º do Código do IRPS, dirigida aos “rendimentos do trabalho dependente e os rendimentos previstos na alínea b) do nº2 do artigo 7, ainda que decorrentes de atos isolados (...) auferidos por não residentes em Moçambique”.

Nos termos do Código do IRPC, que segue muito de perto a legislação portuguesa nas suas regras essenciais, as prestações de serviços representam um elemento positivo do lucro tributável, tal como este é definido pelo artigo 17º do Código, sendo que o artigo 20º, nº1, alínea a) deste diploma qualifica também

como proveitos ou ganhos os que sejam derivados de “vendas ou prestações de serviços, descontos, bônus e abatimentos, comissões e corretagens”.

Se, nos termos do artigo 5º do Código, as pessoas coletivas e outras entidades com sede ou direção efetiva em território moçambicano ficam sujeitas ao IRPC sobre a totalidade dos seus rendimentos, incluindo os obtidos fora desse território, as pessoas coletivas e outras entidades que não tenham sede nem direção efetiva em território moçambicano ficam, em contrapartida, sujeitas a IRPC apenas quanto aos rendimentos nele obtidos. As normas de incidência territorial previstas no artigo 5º do Código do IRPC moçambicano acolhem solução muito próxima da legislação portuguesa, nos termos da qual os rendimentos derivados da prestação de serviços por parte de não residentes ficam sujeitos ao imposto moçambicano numa de duas situações essenciais: (a) quando a prestação de serviços seja realizada por entidades com estabelecimento estável em Moçambique e os rendimentos lhe possam ser imputados ou (b) quando a prestação de serviços seja realizada por entidades sem estabelecimento estável em Moçambique ao qual os rendimentos possam ser imputados mas esses rendimentos sejam devidos por entidades com residência, sede ou direção efetiva em território moçambicano. À semelhança do que sucede no direito português, é sempre condição da sujeição destes rendimentos a imposto que as prestações de serviços sejam realizadas ou aproveitadas em território moçambicano, exceção feita aos serviços de transportes, comunicações e atividades financeiras, que não são tributáveis.

É clara, portanto, a inclusão dos rendimentos derivados das prestações de serviços por não residentes sem estabelecimento estável no âmbito territorial de incidência do imposto moçambicano. E é precisamente porque existe prévia

norma de incidência territorial que o artigo 77º do Código do IRPC vem determinar que estes rendimentos, “de entidades que não tenham sede nem direção efetiva em território moçambicano e não possuam estabelecimento estável em Moçambique, ao qual os mesmos sejam imputáveis”, ficam sujeitos a taxa liberatória de 20%.

A análise breve da lei portuguesa e da lei moçambicana, de tradição muito próxima do direito de Cabo Verde, deixa-nos ver com maior clareza que a opção tomada pelo legislador fiscal cabo-verdiano na redação do Regulamento do IUR foi substancialmente diferente daquela que se tomou em Portugal e em Moçambique na estruturação dos respectivos impostos sobre o rendimento.

O legislador português e o legislador moçambicano optaram por fixar na lei normas de incidência territorial capazes de trazer para o âmbito de incidência dos seus impostos os rendimentos derivados da prestação de serviços por entidades não residentes desprovidas de estabelecimento estável, sempre que a entidade pagadora fosse residente no território nacional e aquelas prestações aí fossem realizadas ou aproveitadas, sujeitando-as, em consequência, a taxa liberatória.

O legislador cabo-verdiano, de modo diverso, não fixou norma de incidência territorial que conduzisse à sujeição de tais rendimentos ao IUR, razão pela qual não se podem, em obediência ao princípio constitucional da legalidade tributária, aplicar aos mesmos as taxas liberatórias fixadas todos os anos nas Leis do Orçamento do Estado.

4. Enquadramento dos rendimentos para efeitos da Convenção Cabo Verde/Portugal

Depois de estudado o tratamento que o direito interno cabo-verdiano faz dos rendimentos derivados da prestação de serviços por parte de não residentes, vale a pena olhar brevemente também ao tratamento que eles merecem no contexto do direito internacional e, muito em particular, da Convenção para evitar a Dupla Tributação (CDT) em matéria de impostos sobre o rendimento e prevenir a evasão fiscal, celebrada entre Cabo Verde e Portugal no ano de 1999 e atualmente em vigor.

A Convenção de Dupla Tributação celebrada entre a República de Cabo Verde e a República Portuguesa foi aprovada para ratificação por meio da Resolução da Assembleia Nacional nº125/IV/99, de 28 de Junho, no que a Cabo Verde respeita, e por meio da Resolução da Assembleia da República nº63/2000, de 7 de Abril, no que toca a Portugal. Como o nome indica, o seu propósito principal é o de eliminar a dupla tributação em matéria de impostos sobre o rendimento, aplicando-se, no que tem de mais importante, ao IUR cabo-verdiano e aos IRS e IRC portugueses.¹⁶

O primeiro ponto a reter neste domínio é o de que normas como as que encontramos na CDT celebrada entre Cabo Verde e Portugal não constituem normas de incidência mas normas de repartição de competência.

O propósito das normas da CDT que se dirigem às diferentes categorias de rendimentos – e, desde logo, aos lucros de empresas e aos rendimentos das profissões independentes – não está em determinar a sua sujeição aos impostos

¹⁶ O texto da Convenção, tal qual foi objecto de publicação em Portugal encontra-se disponível em www.dgci.min-financas.pt..

de um ou de outro dos estados signatários mas em definir qual dos dois estados tem competência para tributar os rendimentos *sempre que as normas de direito interno de ambos os considerem simultaneamente como tributáveis*. Das normas da CDT celebrada entre Cabo Verde e Portugal não se pode extrair, por isso, a sujeição de um determinado rendimento a IUR ou a IRS/IRC, pode, isso sim, determinar-se se é Cabo Verde ou Portugal o estado competente para a respectiva tributação, sempre que as normas do Regulamento do IUR e dos Códigos do IRS/IRC incidam simultaneamente sobre esses rendimentos, gerando uma situação de potencial dupla tributação.

A resposta que as normas das Convenções de Dupla Tributação dão a estas situações de conflito pode ser de um de dois tipos fundamentais: o reconhecimento de *competência exclusiva* a um dos estados, caso em que se previne de antemão a dupla tributação, e o reconhecimento de *competência cumulativa* a ambos os estados, caso em que se elimina a posteriori a dupla tributação. “Certos tipos de rendimentos” – como afirma Alberto Xavier – “são, na sua totalidade, objeto de atribuição exclusiva a um dos estados em presença: exemplo característico é o dos lucros das empresas de navegação, atribuídos exclusivamente ao estado em que se situa a direção efetiva da empresa; ou o das remunerações dos diretores, via de regra atribuídas exclusivamente ao estado da fonte. A grande maioria dos tipos de rendimentos é, porém, objeto de complexa regulamentação que os atribui à competência exclusiva de um dos estados em concurso, admitindo, porém, exceções em função de certas circunstâncias ou de

certas modalidades especiais, caso em que se reconhece competência (cumulativa ou exclusiva) ao outro”.¹⁷

Seja qual for a concreta solução dada pelas CDT, de atribuição de competência exclusiva ou cumulativa, está para além de dúvida que *as normas convencionais não criam por si mesmas incidência interna*. Ora, como vimos já mais atrás, no direito interno cabo-verdiano falta norma de incidência que permita sujeitar ao IUR os rendimentos derivados de prestações de serviços realizadas por não residentes sem estabelecimento estável no território nacional, querendo isso dizer que o estado cabo-verdiano não possui verdadeira pretensão à tributação desses rendimentos que possa fazer valer para efeitos da Convenção que celebrou com o estado português.

Dito de outro modo, estes são rendimentos que nos termos do direito interno português estão sujeitos a IRS/IRC mas que nos termos do direito interno cabo-verdiano não estão sujeitos a IUR, razão pela qual *não se produz neste caso um verdadeiro conflito de pretensões nem um problema de dupla tributação que exija a aplicação da CDT celebrada entre Cabo Verde e Portugal*.

Se este ponto parece inteiramente seguro, podemos, em qualquer caso, perguntar qual seria o estado competente para tributar os rendimentos derivados de prestações de serviços realizadas por não residentes sem estabelecimento estável no território cabo-verdiano *caso existisse* norma de incidência no IUR que colocasse este imposto em conflito com os IRS e IRC portugueses ou *caso ela venha no futuro a ser criada*.

¹⁷ XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional**, Coimbra, 2007, 604.

Ora, a leitura dos artigos 7º e 14º da CDT celebrada entre Cabo Verde e Portugal deixa ver com toda a clareza que em semelhante hipótese a competência para tributar esses rendimentos caberia exclusivamente ao estado da residência, isto é, a Portugal.

Assim, nos termos do artigo 7º da CDT, relativo aos lucros de empresas, os lucros de uma empresa de um estado contratante *só podem* ser tributados nesse estado, a não ser que a empresa exerça a sua atividade do outro estado contratante por meio de um estabelecimento estável aí situado. Se a empresa exercer a sua atividade deste modo, os seus lucros podem ser tributados no outro estado, mas unicamente na medida em que forem imputáveis a esse estabelecimento estável.

Significa isto que *os lucros de empresas residentes em Portugal que resultem da prestação de serviços a empresas cabo-verdianas só podem nos termos da CDT ser tributados em Portugal*, a menos que as empresas portuguesas disponham de estabelecimento estável em Cabo Verde.¹⁸

Assim também, nos termos do artigo 14º da CDT, relativo às profissões independentes, os rendimentos obtidos por um residente de um estado contratante pelo exercício de uma profissão liberal ou de outras atividades de carácter independente *só podem* por princípio ser tributados nesse estado. A CDT dispõe que excepcionalmente esses residentes podem ser igualmente tributados no outro estado contratante se (a) o indivíduo dispuser, de forma habitual, no outro estado contratante, de uma instalação fixa para o exercício das suas

¹⁸ Claro está que a inversa também é verdadeira: sempre que empresas residentes em Cabo Verde prestem serviços a clientes em Portugal e não disponham nesse país de estabelecimento estável, é exclusivamente a Cabo Verde que compete tributar os rendimentos em causa.

atividades; mas apenas na medida em que sejam imputáveis a essa instalação fixa; ou se (b) a remuneração respeitante ao exercício das suas atividades no outro estado contratante for paga por ou nome de um residente do outro estado contratante ou for suportada por um estabelecimento estável ou uma instalação fixa situado nesse estado contratante e exceder, no ano fiscal, montante bruto equivalente a 18.000 euros.

Significa isto que *os rendimentos de profissionais independentes residentes em Portugal que resultem da prestação de serviços a empresas cabo-verdianas só podem nos termos da CDT ser tributados em Portugal*, a menos que esses profissionais disponham de instalação fixa em Cabo Verde ou auferam rendimentos superiores a € 18.000 que sejam pagos por entidades residentes em território cabo-verdiano.

*De tudo isto pode concluir-se, enfim, que caso existisse norma de incidência no IUR que sujeitasse a imposto os rendimentos pagos a não residentes em virtude da prestação de serviços ou caso ela venha no futuro a ser criada, a competência para a sua tributação, e sempre que estejam em jogo relações entre Cabo Verde e Portugal, cabe por princípio ao último estado e não ao primeiro.*¹⁹

Resta, enfim, dizer que para efeitos de aplicação destas normas da CDT e para prevenir a dupla tributação bastará às entidades domiciliadas em Cabo Verde comprovar por meio idôneo a residência em Portugal das entidades

¹⁹ XAVIER, Alberto. op. cit, p. 604, exemplifica as normas de atribuição de competência exclusiva precisamente com o caso “do lucro das empresas em geral, atribuído à competência exclusiva do estado da residência, salvo (...) se for imputável a estabelecimento estável localizado no outro estado” e com “o caso dos rendimentos das profissões independentes, atribuídos à competência exclusiva do estado de residência, salvo se forem imputáveis a instalação fixa que o profissional disponha no outro estado”.

credoras dos rendimentos derivados da prestação de serviços, o que não se afigurará difícil na maior parte dos casos, devendo ainda assinalar-se que não foram emitidas pela Administração Fiscal normas de procedimento que fixem especiais requisitos para este efeito mas que, em virtude do princípio da proporcionalidade, deve ser admitido qualquer meio de prova cabal.

5. Conclusões

A sujeição a IUR dos rendimentos auferidos por não residentes sem estabelecimento estável em território cabo-verdiano está limitada aos casos enunciados no nº3 do artigo 5º do Regulamento do IUR. Os rendimentos derivados da prestação de serviços não se compreendem entre aqueles que o artigo 5º, nº3, alínea c), do Regulamento do IUR considera obtidos em Cabo Verde quando a respectiva entidade devedora é residente no território nacional. Falta, assim, norma de incidência territorial que permita a sujeição a IUR dos rendimentos pagos a empresas e profissionais não residentes no território nacional e que nele não têm estabelecimento estável em virtude da prestação de serviços.

As normas que nas Leis do Orçamento do Estado estabelecem taxas liberatórias para os rendimentos auferidos por não residentes sem estabelecimento estável não constituem normas de incidência mas normas de fixação de taxas. As taxas liberatórias previstas nas leis orçamentais só podem por isso aplicar-se a rendimentos que nos termos do Regulamento do IUR integrem o âmbito de incidência objetiva, subjetiva e territorial deste imposto, o que não sucede com os rendimentos pagos a não residentes em virtude da

prestação de serviços. A falta de norma de incidência territorial na lei cabo-verdiana é confirmada pela sua comparação com a lei de outros países que lhe são próximos na tradição jurídica, como Portugal e de Moçambique, em cujos impostos sobre os rendimentos podemos encontrar as normas que faltam no Regulamento do IUR.

As normas que integram a Convenção de Dupla Tributação celebrada entre Cabo Verde e Portugal não constituem normas de incidência mas normas de repartição de competência, não se podendo por isso extrair delas a sujeição de determinados rendimentos ao IUR. Os rendimentos derivados da prestação de serviços por parte de não residentes sem estabelecimento estável não estão sujeitos a IUR nos termos da lei cabo-verdiana, pelo que não se produz quanto a eles um problema de dupla tributação que exija a aplicação da CDT celebrada entre Cabo Verde e Portugal. Ainda que existisse norma de incidência no Regulamento do IUR que sujeitasse a imposto estes rendimentos ou ainda que ela venha no futuro a ser criada, a competência para a sua tributação, e sempre que estejam em jogo relações entre Cabo Verde e Portugal, cabe por princípio a este último estado.

Esta é, seguramente, uma questão a merecer tratamento cuidado aquando da anunciada revisão da tributação dos rendimentos em Cabo Verde.

6. Referências

CAMPANIÇO, Francisco, **A Reforma Fiscal em Cabo Verde**. In VASQUES, Sérgio (org.) *As Reformas Fiscais Africanas*, 35-51, Lisboa, 1998
CARLOS, Américo F. Brás. **Impostos: Teoria Geral**, Coimbra, 2006

DOURADO, Ana Paula. **O Princípio da Legalidade Fiscal: Tipicidade, conceitos jurídicos indeterminados e margem de livre apreciação**. Coimbra, 2007

MATOS, André Salgado de. **Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares Anotado**, com revisão de Rodrigo Queiroz e Melo, Coimbra, 1999

MORAIS, Rui Duarte. **Sobre o IRS**, Coimbra, 2006

NABAIS, José Casalta. **Direito Fiscal**, Coimbra, 2006

_____. **O Princípio da Legalidade Fiscal e os Actuais Desafios da Tributação**, in Boletim da Faculdade de Direito de Coimbra: Volume Comemorativo dos 75 Anos, Coimbra, 2002

PEREIRA, Manuel H. Freitas. **Fiscalidade**, Coimbra, 2005

RIBEIRO, José Joaquim Teixeira. **A Reforma Fiscal**, Coimbra, 1989

SANCHES, J.L. Saldanha. **A Segurança Jurídica no Estado Social de Direito**. Ciência e Técnica Fiscal, Lisboa, 1984, nº310-312, 275-368

SANTOS, António Carlos dos. **A Partilha de Competências entre a Assembleia Nacional e o Governo na Constituição Financeira de Cabo Verde**. Ciência e Técnica Fiscal, Lisboa, 2006, nº417

VASQUES, Sérgio e GAMA, João Taborda. **Taxas de Imposto, Legalidade Tributária e Produtos Petrolíferos: Anotação ao Acórdão do Tribunal Constitucional nº70/04**, Jurisprudência Constitucional, Lisboa, 2006, nº9

_____ e GAMITO, Conceição. **Legislação Fiscal de Moçambique**, Lisboa, 1999

_____. **A Introdução do IVA em Cabo Verde**. In VV Estudos Jurídicos e Económicos em Homenagem ao Prof. Doutor António de Sousa Franco, Coimbra, 2006, vol.III

XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional**, Coimbra, 2007

www.portaldogoverno.gov.mz

www.dgci.min-financas.pt