

Filipa Catarina Gonçalves da Silveira

O imposto sobre o rendimento das sociedades

Análise comparativa entre Portugal e Angola relativamente a alguns temas estruturais

Relatório de Estágio apresentado à Faculdade de Economia da Universidade de Coimbra
para cumprimento dos requisitos necessários à obtenção de grau de Mestre em Gestão

Fevereiro de 2016



UNIVERSIDADE DE COIMBRA



FEUC FACULDADE DE ECONOMIA
UNIVERSIDADE DE COIMBRA

Filipa Catarina Gonçalves da Silveira

O imposto sobre o rendimento das sociedades

Análise comparativa entre Portugal e Angola relativamente a alguns temas estruturais

Relatório de Estágio apresentado à Faculdade de Economia da Universidade de Coimbra
para cumprimento dos requisitos necessários à obtenção de grau de Mestre em Gestão

Entidade de acolhimento: Nextconsulting, SA

Período de Estágio: 2 de Fevereiro a 6 de Junho

Orientador da FEUC: Professor Doutor António Martins

Orientador na entidade de acolhimento: Dr. Luís Albano

Coimbra, 2016

Agradecimentos

Ao longo de cinco anos, foram muitas as pessoas que foram entrando e saindo da minha vida e neste trabalho não poderia faltar o agradecimento àquelas que sempre permaneceram, uma vez que foram essas que me deram a força de chegar até aqui.

Como não poderia deixar de ser, quero agradecer em primeiro lugar aos meus pais, visto que sem a ajuda imprescindível deles nada teria sido possível.

Queria deixar também o meu agradecimento à minha irmã que sempre acreditou em mim e me apoiou em todos os momentos.

À minha melhor amiga, Cátia Mendes, pois o apoio dela foi incansável, não só na realização deste relatório, mas ao longo de todo o percurso académico.

Ao meu orientador, Professor Doutor António Martins, pela sua disponibilidade e ajuda durante a elaboração deste relatório

A todos os meus colegas da Nextconsulting, que me receberam muito bem na empresa, em destaque à Cláudia Ortigueira, pela sua ajuda constante ao longo de todo o estágio.

Resumo

No âmbito do Mestrado em Gestão da Faculdade de Economia da Universidade de Coimbra, foi realizado um estágio curricular na Nextconsulting SA, que decorreu de 2 de fevereiro de 2015 a 6 de Junho de 2015. Como resultado desse estágio é apresentado este trabalho, no qual o tema foi sugerido pela empresa que demonstrou interesse numa análise comparativa entre o imposto sobre o rendimento das sociedades em Portugal e em Angola, uma vez que consideram uma informação útil, dado que operam também em Angola.

Sendo que o imposto sobre o rendimento das sociedades tem inúmeras características, seria demasiado extenso e complexo abordá-las todas neste trabalho. Assim sendo, optámos pelos seguintes pontos: gastos e perdas aceites fiscalmente, depreciações, provisões e taxas, que, a nosso ver, são da maior relevância.

Este relatório começa com uma revisão da literatura e legislação sobre o tema no geral e, seguidamente, aprofunda cada um dos pontos. Prossegue com a apresentação da empresa de acolhimento assim como das tarefas desenvolvidas ao longo do período de estágio. Finalizando com um caso ilustrativo que demonstra qual seria o imposto a pagar de uma empresa fictícia se tivesse sede em Portugal em comparação com o imposto a pagar se a mesma empresa tivesse sede em Angola.

Um ponto relevante neste relatório é o facto do sistema fiscal angolano ter tido a sua origem no sistema que vigorou em Portugal no período anterior às últimas reformas, tendo-lhes servido de exemplo e o que leva a que existam fortes semelhanças entre estes dois países. Em Portugal, este imposto caracteriza-se por ter uma taxa nominal relativamente elevada, o que não é benéfico em termos de concorrência fiscal elevada. Porém, Angola apresenta uma taxa nominal igualmente elevada, sendo necessário o alargamento da base tributária e a celebração de Convenções de Dupla Tributação, de modo a poder atrair investidores estrangeiros.

Através do exemplo prático, verificámos que empresas nas mesmas condições pagariam menos imposto em Portugal do que em Angola, sendo que a principal razão responsável por esta situação é a diferença na taxa de tributação.

Palavras-chave: Imposto sobre o rendimento das sociedades, Portugal, Angola, Internacionalização.

Abstract

Included in the Master in Management at the Faculty of Economics, University of Coimbra, a curricular internship was performed in “Nextconsulting, SA” from February 2nd to June 6th 2015. This work is the result of that internship, in which the topic was suggested by the host company that has shown interest in a comparative analysis of the tax on corporate income in Portugal and in Angola, since they consider it an useful information.

Since the tax on corporate income has numerous features it would be too extensive and complex to address them all in this work. Therefore, we chose the following points: tax deductible expenses, depreciations, provisions and tax rates, which in our opinion are relevant.

This report begins with an analysis of literature and legislation on the subject and afterwards with a detailed study of each point. Then, it continues with the presentation of the host company, as well of the tasks developed throughout the training period. It finishes with a practical example of what would be the payable tax to a fictitious company with effective headquarters in Portugal, compared with the payable tax for the same company if it had effective headquarters in Angola.

A relevant point in this report is the fact that Angola’s tax system is based in the system used in Portugal in the period previous to the last reforms, which served as an example and led to tax similarities between the two countries. In Portugal, this tax is characterized by having a high nominal rate, which is not an attractive feature in terms of tax competition. Similarly, Angola has a high nominal rate, and should move to a broadening of the tax base and increase Double Tax Conventions in order to attract foreign investors.

Through the case used as an example, we have seen that companies under the same conditions would pay lower corporate tax amount in Portugal than in Angola, because of the difference in the tax rate.

Keywords: tax on corporate, Portugal, Angola, internationalization.

Índice Geral

Introdução	1
Parte I – Enquadramento teórico	
1. Enquadramento macroeconómico de Portugal e Angola	3
2. Sistema Fiscal: breve enquadramento	7
2.1. Portugal	8
2.2. Angola	11
3. O Imposto sobre o Rendimento das pessoas Coletivas – Características gerais	14
4. O Imposto Industrial – Características gerais	19
5. Gastos e perdas aceites fiscalmente	23
5.1. No IRC	24
5.2. No II	26
6. Depreciações	29
6.1. No IRC	30
6.2. No II	32
7. Provisões	34
7.1. No IRC	34
7.2. No II	35
8. Taxas	38
8.1. No IRC	38
8.2. No II	42
9. Principais comparações entre o imposto nos dois países	44
Parte II – Enquadramento prático	
10. Apresentação da empresa	48
11. Tarefas desenvolvidas no estágio	50
12. Balanço crítico do estágio	53
13. Caso prático	54
Conclusão	60
Referências Bibliográficas	62
Legislação Portuguesa	63
Legislação Angolana	63
Cibergrafia	64

Índice de Gráficos

Gráfico 1 – Produto Interno Bruto (PIB) – Portugal _____	3
Gráfico 2 – Produto Interno Bruto – Angola _____	5
Gráfico 3 – Média das taxas gerais ajustadas de IRC em 41 países da OCDE e do G20*, 1990-2013 ____	38
Gráfico 4 – Evolução do IRC _____	39
Gráfico 5 – Evolução do II _____	42

Índice de Quadros

Quadro 1 – Comércio Internacional Português _____	4
Quadro 2 – Comércio Internacional Angolano _____	6
Quadro 3 – Impostos de Portugal _____	9
Quadro 4 – Impostos de Angola _____	12
Quadro 5 – Principais comparações entre o imposto nos dois países _____	44
Quadro 6 – Síntese das tarefas desenvolvidas durante o estágio _____	52

Lista de Abreviaturas e Siglas

ATA	— Autoridade Tributária e Aduaneira
CGT	— Código Geral Tributário
CII	— Código do Imposto Industrial
CIRC	— Código do Imposto sobre o Rendimento das pessoas Coletivas
CRA	— Constituição da República de Angola
CRP	— Constituição da República Portuguesa
DR	— Decreto Regulamentar
FMI	— Fundo Monetário Internacional
IABA	— Imposto sobre Álcool e as Bebidas Alcoólicas
IAPMEI	— Instituto de Apoio às Pequenas e Médias Empresas e à Inovação
II	— Imposto Industrial
IMI	— Imposto Municipal sobre Imóveis
IMT	— Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de imóveis
INE	— Instituto Nacional de Estatística
IRC	— Imposto sobre o Rendimento das pessoas Coletivas
IRS	— Imposto sobre o Rendimento das pessoas Singulares
IS	— Imposto Selo
ISP	— Imposto Sobre produtos Petrolíferos e energéticos
ISV	— Imposto Sobre Veículos
IT	— Imposto sobre o Tabaco
IUC	— Imposto Único de Circulação
IVA	— Imposto sobre o Valor Acrescentado
Kz	— Kwanzas
NC	— Nextconsulting
PIB	— Produto Interno Bruto
RERD	— Regime Excepcional de Regularização de Dívidas Fiscais e à Segurança Social
UE	— União Europeia

Introdução

O presente relatório foi elaborado no âmbito do estágio curricular incluído no plano de estudos do Mestrado em Gestão da Faculdade de Economia da Universidade de Coimbra, com a finalidade de obtenção do grau de Mestre em Gestão.

O estágio foi realizado na Nextconsulting, SA (NC) e decorreu entre o dia 2 de Fevereiro e o dia 6 de Junho de 2015. Esta sociedade dedica-se à prestação de serviços de contabilidade e fiscalidade a empresas e particulares. Para além do mercado português, a NC também está presente no mercado angolano desde 2013, uma vez que Angola é um país com grandes ligações a Portugal e também um país que, até 2014, registou forte crescimento, a NC procurou a oportunidade de poder vir a captar negócios neste país.

Neste contexto, surge o tema deste relatório, pois existe uma certa dificuldade em conseguir obter uma perspetiva analítica sobre a fiscalidade angolana e associar a mesma à fiscalidade portuguesa. Uma vez que seria inexecuível, nos termos deste relatório, fazer uma comparação entre toda a fiscalidade angolana e portuguesa, optámos por dar destaque a alguns pontos estruturais do Imposto sobre o Rendimento das pessoas Coletivas (IRC), sendo este um dos impostos de maior relevo para as empresas.

O relatório está dividido em duas partes. Na primeira, desenvolve-se o tema do trabalho, com a revisão de literatura e análise da legislação em vigor. O primeiro capítulo iniciar-se-á com uma introdução à situação dos dois países em contexto macroeconómico, seguindo-se, no segundo capítulo, uma abordagem sucinta aos sistemas fiscais. Os terceiro e quarto capítulos apresentarão as características gerais do IRC e do Imposto Industrial (II), tendo como objetivo uma primeira abordagem aos dois impostos e evidenciar se estes apresentam diferenças relevantes. Nos quinto, sexto, sétimo e oitavo capítulos serão retratados os pontos que reputamos de maior relevância. Sendo estes: os gastos e perdas aceites fiscalmente, as depreciações, as provisões e as taxas. No nono e último capítulo da primeira parte, serão sintetizadas as principais comparações entre o imposto nos dois países.

Na segunda parte será apresentada a empresa onde se realizou o estágio, assim como as tarefas que foram desenvolvidas ao longo do mesmo, um balanço crítico e por fim um exemplo prático, que mostrará os temas estudados nos capítulos anteriores e, assim, determinar qual a diferença relativamente ao imposto a pagar no final do ano, se uma determinada empresa tivesse sede em Portugal ou em Angola.

Este relatório terminará com a apresentação da conclusão assim como algumas considerações finais.

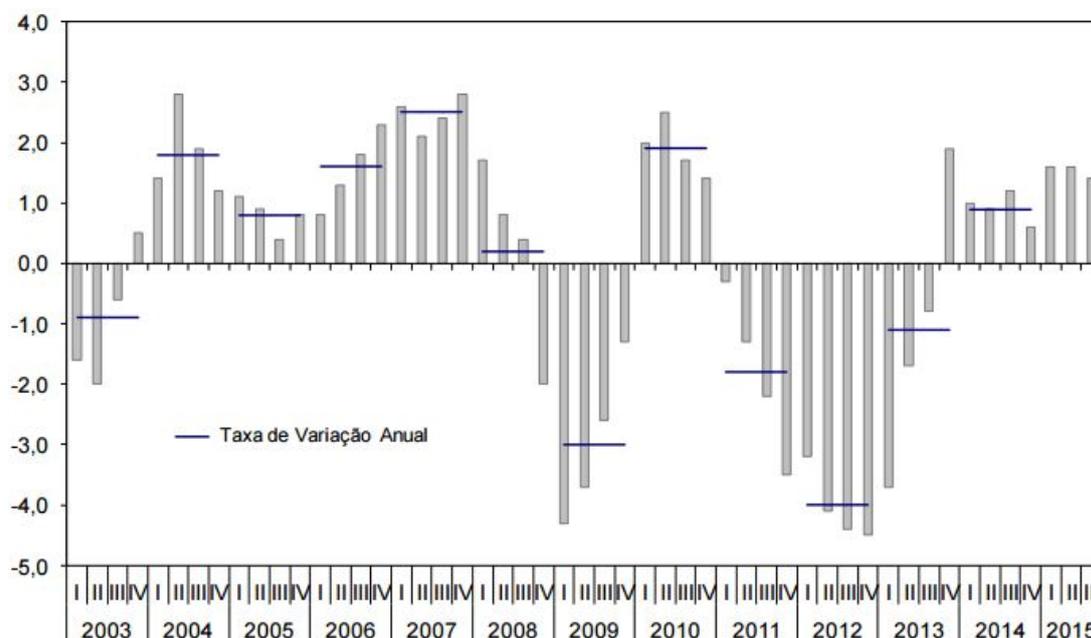
Enquadramento teórico

I. Enquadramento macroeconómico de Portugal e Angola

Antes de iniciarmos a abordagem do tema escolhido é importante fazer um enquadramento macroeconómico, tanto de Portugal como de Angola, para uma melhor perspetiva sobre a economia nestes dois países.

Os dados divulgados pelo Instituto Nacional de Estatística (INE), nas contas nacionais trimestrais do 3.º trimestre de 2015, apontam para um crescimento económico em Portugal de 1,4% em volume no 3.º trimestre de 2015 (enquanto que no trimestre anterior houve uma variação de 1,6%), como podemos verificar no gráfico 1. O contributo positivo da procura interna diminuiu no 3.º trimestre, refletindo uma desaceleração do investimento e, em menor grau, do consumo privado. A procura externa líquida registou um contributo negativo para a variação homóloga do Produto Interno Bruto (PIB), porém de magnitude inferior à observada no 2.º trimestre. É também de salientar que o deflator das importações registou uma redução significativa, em resultado da diminuição dos preços dos bens energéticos.

Gráfico 1: Produto Interno Bruto (PIB) - Portugal



Fonte: INE, Contas Nacionais Trimestrais — 3.º Trimestre de 2015

De acordo com os dados do Banco de Portugal, relativos aos últimos cinco anos, as exportações e importações de bens e serviços registaram taxas de crescimento médias anuais de 7,1% e 0,7%, respetivamente. Conforme podemos verificar no quadro I, no 1º semestre de 2015, as exportações de bens e serviços verificaram um crescimento de 5,7%, face ao período homólogo do ano anterior, e as importações de 5,3%. O saldo da balança comercial de bens e serviços foi positivo entre 2012 e o 1º semestre de 2015, invertendo a tendência negativa registada na última década.

No que respeita às exportações apenas de bens, aumentaram no 1º semestre de 2015 em termos homólogos 5,7%, de acordo com os dados do INE, enquanto as importações cresceram 4,1%. O saldo da balança comercial de mercadorias continuou a apresentar um défice no 1º semestre de 2015 (em 2014, havia apresentado o segundo défice mais baixo dos últimos cinco anos).

Quadro I: Comércio Internacional Português

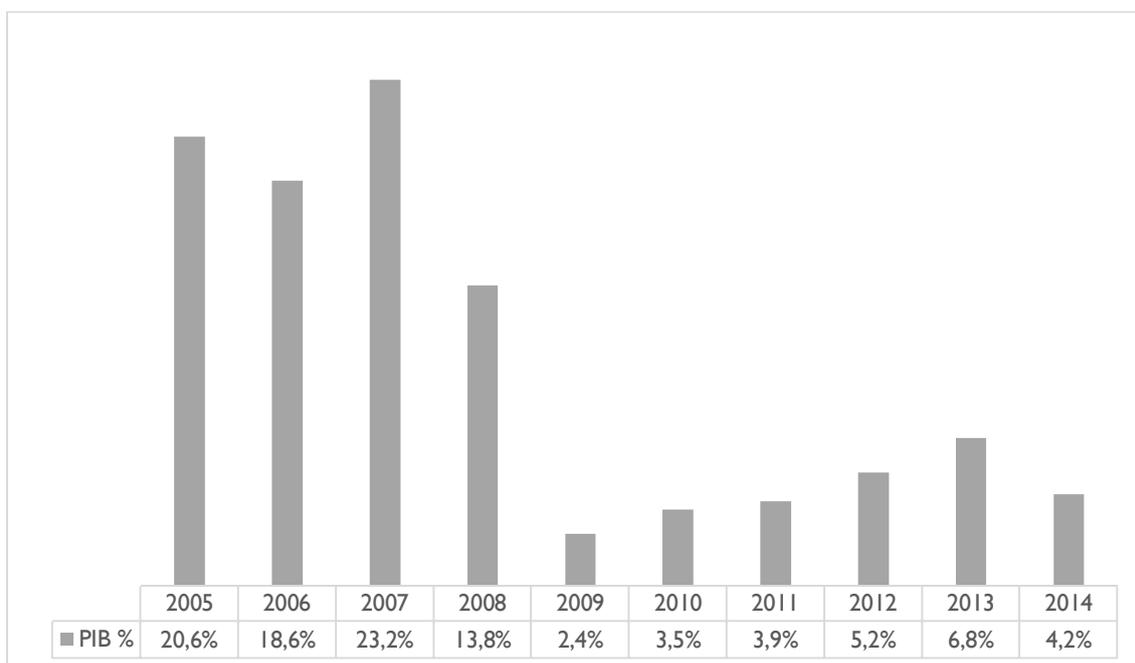
Comércio Internacional Português		2010	2011	2012	2013	2014	Var. % 2014/2010 ^c	2015 Jan/Jun	Var. % 2015/2014 ^d
Comércio de bens e serviços (a)									
Exportações (fob)	Milhões EUR	54 139	61 595	64 372	68 456	70 963	7,1	35 956	5,7
Importações (fob)	Milhões EUR	66 943	68 048	64 204	65 436	68 753	0,7	35 259	5,3
Saldo (fob)	Milhões EUR	-12 804	-6 452	169	3 020	2 210	--	698	--
	% do PIB ^e	-7,6	-4,3	-0,5	0,9	0,5	--	0,6	--
Comércio de bens (b)									
Exportações (fob)	Milhões EUR	37 268	42 828	45 213	47 303	48 177	6,7	25 247	5,7
Importações (cif)	Milhões EUR	58 647	59 551	56 374	57 013	58 854	0,1	30 089	4,1
Saldo (fob-cif)	Milhões EUR	-21 379	-16 723	-11 161	-9 710	-10 677	--	-4 842	--
	% do PIB ^e	-10,6	-7,9	-5,0	-4,1	-4,4	--	-4,5	--

Fonte: (a) Banco de Portugal (Comércio de Bens e Serviços); (b) INE (Comércio de Bens)

Analisando agora a economia angolana, podemos ver, através do gráfico 2, a evolução do PIB. Verificamos que entre 2004 e 2008 a economia angolana registou um crescimento médio de 17% por ano, suportado pelo aumento da produção de petróleo e posicionando Angola no topo dos países com maior crescimento a nível mundial. O impacto da crise financeira global e a quebra na produção petrolífera (esta produção contribui em cerca de 85% para o PIB angolano) provocou um abrandamento significativo do crescimento entre 2009 e 2011, para valores entre 2,4% e 3,9%. Em 2012, o aumento na produção petrolífera angolana impulsionou a atividade económica, não surpreendendo que o crescimento do PIB se tenha fixado em 5,2%. Em 2014 o crescimento do PIB situou-se nos 4,2% e prevê-se um crescimento para 4,5%, em 2015, que será impulsionado pela economia não-petrolífera. Este ano é marcado pela atual crise em Angola,

pela inflação e queda do preço do petróleo. De acordo com o relatório do INE sobre o comportamento da inflação até Junho, a variação homóloga dos preços situou-se em 9,61%, um aumento de 2,72% face a 2014 motivado pela crise decorrente da quebra na cotação internacional do petróleo. Na prática, Angola viu reduzir a receita fiscal para metade, agravando o custo das importações e o acesso a produtos.

Gráfico 2: Produto Interno Bruto — Angola



Fonte: *Trading Economics* - http://pt.tradingeconomics.com/angola/gdp_growth

Através do quadro 2, podemos verificar que nos últimos cinco anos, as exportações e importações de bens e serviços registaram taxas de crescimento médias anuais de 11,09% e 8,34%, respetivamente. O saldo da balança comercial de bens e serviços apresentou sempre um saldo positivo, desde 2010, apesar de se ter verificado algumas descidas do saldo. Conforme mencionado nos estudos económicos e financeiros a Angola, realizados pelo banco BPI, o Fundo Monetário Internacional (FMI) prevê que um crescimento elevado da economia não petrolífera poderá gerar um aumento da procura por importações, o que indica que o excedente da conta corrente em percentagem do PIB possa diminuir no período entre 2014 e 2019. A Balança Corrente tem vindo a diminuir desde 2013, em causa poderá estar a recente queda dos preços do

petróleo nos mercados internacionais, que têm atingido mínimos históricos e que pode diminuir o valor das exportações por via do preço.

No final de Agosto de 2015, e conforme referido num artigo do observador do dia 09/10/2015, verificou-se que as exportações de bens e serviços aumentaram 5,8% e as importações 2,4%, face a igual período de 2014.

Quadro 2: Comércio Internacional Angolano

Comércio Internacional Angolano		2010	2011	2012	2013	2014	Var. % 2014/2010	2015 (Jan. a Jun.)
Comércio de Bens e Serviços								
Exportações	Milhões USD	50630	68040	71440	69250	76920	11,09	19762,22
Importações	Milhões USD	35420	43900	45840	50560	55180	8,34	13831,29
Saldo da Balança Comercial	Milhões USD	15210	24140	25600	18690	21740	--	5930,93
	% do PIB	18,44%	23,19%	22,2%	15,06%	16,5%	--	

Fonte: *The Global Economy* - http://pt.theglobaleconomy.com/Angola/Trade_balance/

Depois de um breve enquadramento macroeconómico entremos no tema principal deste trabalho, analisando os sistemas fiscais nestes dois países e em especial, a tributação do rendimento das sociedades.

2. Sistema Fiscal: breve enquadramento

Pereira (2014, pág. 66) refere que “...um sistema pode ser definido como um conjunto de unidades reciprocamente relacionadas, que, tratando-se de sistema aberto, está em interação com o meio envolvente – influencia-o e é influenciado por ele”. Assim sendo, um sistema fiscal de um determinado espaço geográfico é composto pelo conjunto dos impostos que se encontram em vigor. Estes impostos têm como propósito fulcral a satisfação das necessidades básicas dos cidadãos.

O imposto é definido como uma prestação pecuniária, coativa, unilateral, a título definitivo, sem carácter de sanção, devido ao Estado ou outros entes públicos com vista à realização de fins públicos. O objetivo primordial dos impostos é ser usado como um instrumento de política económica e social. No parágrafo seguinte iremos mostrar detalhadamente cada característica do imposto.

Sendo assim, o imposto é uma prestação:

- Pecuniária, o que significa que este é uma prestação em dinheiro ou então equivalente a dinheiro. Em tempos, os impostos eram pagos em espécie, mas este tipo de pagamento foi deixando de existir devido à sua incomodidade tanto para os contribuintes como para o Estado;
- Coativa, sendo que, este é obrigatório uma vez que é estabelecido na lei ou por força da lei;
- Unilateral, ou seja, quando o contribuinte paga o imposto, este não recebe nada de específico em troca;
- A título definitivo, isto é, quando devida não dá direito a qualquer restituição a cargo do ente a quem é feita esta prestação;
- Sem carácter de sanção, o que permite distinguir a respetiva prestação das sanções patrimoniais (por exemplo, a penhora e a multa). Estas têm origem num facto ilícito e tem como finalidade ser preventiva e repressiva, o que não acontece com o imposto;
- Devida ao Estado ou outros entes públicos, expressão utilizada pela Constituição da República Portuguesa, nomeadamente no artigo 103º, nº1. Quer-se com isto dizer que maior parte dos impostos são destinados ao Estado e às autarquias locais;
- Com vista à realização de fins públicos, sendo este tradicional objetivo do imposto, por outras palavras, a arrecadação de receitas para que os entes públicos delas beneficiários possam realizar

as tarefas que lhe estão cometidas. Outros dos objetivos do imposto são a redistribuição do rendimento e da riqueza, a regulação conjuntural e o desenvolvimento económico.

2.1. Portugal

Em Portugal, os fundamentos do sistema fiscal estão refletidos na Constituição da República Portuguesa (CRP), que teve a sua última revisão, a sétima, aprovada na Lei Constitucional nº 1/2005 de 12 de Agosto. No artigo 103º, nº1 estabelece-se que “o sistema fiscal visa a satisfação das necessidades financeiras do Estado e outras entidades públicas e uma repartição justa dos rendimentos e da riqueza”. Ou seja, o sistema fiscal tem como fundamento a arrecadação da receita com vista à satisfação das necessidades financeiras do Estado e tem um carácter social, já que pretende uma repartição justa dos rendimentos e da riqueza. Este segundo ponto encontra-se desenvolvido no artigo 104º, que determina a existência dos impostos como forma de diminuir a desigualdade. Este sistema apresenta um certo grau de sofisticação, visto que tem de corresponder adequadamente às exigências económicas e sociais dos países considerados industrializados em termos de tributação.

A Lei Geral Tributária que foi aprovada pelo Decreto-Lei nº 398/98, de 17 de dezembro e que entrou em vigor a 1 de janeiro de 1999, é de importância fulcral para o sistema fiscal português. Conforme preâmbulo do diploma legal, assistiu-se a uma concentração, clarificação e sintetização dos princípios fundamentais do sistema fiscal, das garantias dos contribuintes e dos poderes da administração tributária.

O sistema fiscal atualmente em vigor em Portugal emergiu de várias reformas, que foram sendo atualizadas ao longo dos anos. Sendo composto por um conjunto de impostos estaduais e locais que incidem sobre o rendimento, o património e a despesa. É evidente que os impostos são a base de um sistema fiscal, incluindo-se na categoria das receitas tributárias.

Os impostos que compõem o sistema fiscal português estão divididos por impostos sobre o rendimento, impostos sobre o consumo, impostos sobre o património, impostos especiais sobre o consumo, tributação automóvel, assim como outros impostos e taxas. No quadro 3 podemos ver os impostos correspondentes a cada um.

Quadro 3: Impostos de Portugal

Impostos sobre o rendimento	
Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Singulares (IRS)	O IRS tem por objetivo a tributação global e personalizada do rendimento das pessoas físicas residentes em território nacional, com a adoção de um conceito amplo de rendimento e de relevância de um conjunto importante de encargos e deduções de tipo pessoal e familiar.
Imposto sobre o Rendimentos das Pessoas Coletivas (IRC)	Este imposto tributa o rendimento obtido pelas empresas portuguesas ou por empresas estrangeiras com negócios em Portugal, que se organizam sob a forma de pessoas coletivas.
Derrama	É um imposto municipal que incide sobre o lucro tributável das pessoas coletivas, sendo a sua taxa fixada anualmente pelos diferentes municípios.
Impostos sobre o Consumo	
Imposto de Valor Acrescentado (IVA)	É um imposto aplicado em Portugal que incide sobre a despesa ou consumo. É liquidado em todas as fases do circuito económico, desde o produtor ao retalhista.
Imposto sobre os Produtos Petrolíferos e energéticos (ISP)	Áplica-se a toda a gasolina e gasóleo, bem como o gás propano e butano, petróleo e GPL, que se destinem a venda ou consumo.
Imposto sobre o Tabaco (IT)	Portugal adota um sistema fiscal misto, ou seja, a conjugação de um elemento específico com um elemento <i>ad valorem</i> . O elemento específico é quando é especificado um valor monetário por cada grama. O elemento <i>ad valorem</i> é a fixação de uma taxa para o tabaco.
Tributação Automóvel	
Imposto sobre Veículos (ISV)	Incide sobre o fabrico, montagem, admissão ou importação de veículos sujeitos a tributação em território nacional e que estejam obrigados à matrícula em Portugal.
Imposto Único de Circulação (IUC)	É o tributo contributivo e disciplinador a que estão sujeitos os proprietários de veículos em Portugal em função do custo ambiente e viário por eles provocado.

Imposto de Selo (IS)	É um imposto com incidência sobre alguns atos e contratos. Assim, é cobrado um valor ou aplicada uma taxa ao valor do contrato ou ato efetuado. Este imposto também é considerado um imposto sobre o património.
Imposto sobre sacos de plástico (Verde)	No âmbito da nova reforma fiscal verde, foi criado este imposto em que é necessário o pagamento de uma taxa sobre os sacos plásticos.
Impostos sobre o Património	
Imposto Municipal sobre Imóveis (IMI)	É um imposto que incide sobre o valor patrimonial tributário dos prédios (rústicos, urbanos ou mistos) situados em Portugal. É um imposto municipal, cuja receita reverte para os respetivos municípios.
Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis (IMT)	É um imposto que tributa as transmissões onerosas do direito de propriedade, ou de figuras parcelares desse direito, sobre bens imóveis, situados no território nacional e de outras situações que a lei equipara a transmissões onerosas de imóveis.
Impostos especiais sobre o consumo	
Imposto sobre o Álcool e as Bebidas Alcoólicas (IABA)	Incide sobre o álcool para fins industriais, as cervejas, as bebidas espirituosas e os produtos intermédios, como os licores, vinho do Porto ou os espumantes.

Fonte: Elaboração Própria

Segundo o relatório Estatísticas das Receitas Fiscais, dados divulgados pelo INE, os impostos estão repartidos em 3 classes: impostos diretos, que correspondem a 32,2% do total, os impostos indiretos, que correspondem a 41,6%, e as contribuições sociais, que correspondem a 26,2%. Nos impostos diretos, o IRS é considerado o principal uma vez que representa 69,7% da receita total deste tipo de impostos em 2014. Este imposto aumentou em relação a 2013 devido ao impacto positivo das medidas de combate à fraude e à evasão fiscal nos impostos diretos. Quanto ao IRC, este representa 25,7%, valor mais baixo do que o apresentado em 2013. Para esta redução terá contribuído o regime de Crédito Fiscal Extraordinário ao Investimento assim como o efeito do Regime Excepcional de Regularização de Dívidas Fiscais e à Segurança Social (RERD). Os outros impostos diretos equivalem a 4,6%. Apesar do aumento da importância relativa dos impostos diretos nos últimos anos, Portugal continua a apresentar uma percentagem inferior à média da União Europeia (UE), que registou, em 2014, um valor de 33,7%.

Relativamente aos impostos indiretos, em 2014, o principal é o IVA, apresentando um peso de 59,2%. Em seguida aparece o ISP, apresentando um valor de 11,2%, seguindo o raciocínio pela ordem decrescente, o

IMI representa 5,9%, o IT representa 5,5%, o IS representa 4,7%, o IMT representa 2%, o IA/ISV representa 1,9%, e por fim, o IABA representa 0,8% dos impostos indiretos. Comparando com outros países da UE, Portugal é um dos países em que o peso dos impostos indiretos na carga fiscal é elevado (com um peso de 41,6%), significativamente superior à média da UE (34,4%).

Em 2014, a carga fiscal aumentou 2% em relação a 2013, correspondendo a cerca de 34,4% do PIB (cerca de 59,6 mil milhões de euros). Este aumento foi influenciado pela evolução positiva dos impostos indiretos (4,7%) e das contribuições sociais (3,3%). Por outro lado, os impostos diretos diminuíram 2,4%. Relativamente aos impostos diretos, registou-se um acréscimo de 1,5% no IRS e um decréscimo de 11,1% no IRC. Quanto aos impostos indiretos, destaca-se o comportamento do IVA, visto que teve uma variação positiva de 7% e o IMI teve um aumento de 15,8% da receita. Quanto ao ISP, este registou um crescimento de 1,4%, depois da receita deste imposto ter diminuído sucessivamente nos últimos seis anos. O IA/ISV e o IMT apresentaram acréscimos elevados em 2014 de 32,1% e 9,8% pela mesma ordem. A receita com o imposto sobre o tabaco e com o imposto do selo voltou a diminuir (-1,1% e -2,6%, respetivamente). Excluindo os impostos recebidos pelas Instituições da União Europeia, Portugal continuava a apresentar em 2014 uma carga fiscal inferior à média da UE (34,1% comparado com 39,2% da UE), apesar de Portugal ter vindo a aproximar-se dessa média entre 2010 e 2014.

2.2. Angola

Em Angola, é imprescindível ter presente que este país passou por um longo período de subdesenvolvimento, tanto durante a época colonial, como depois da sua independência. De acordo com Pereira (2014, pág.69)

“Nos sistemas fiscais dos países em vias de desenvolvimento, o nível de fiscalidade é baixo e a estrutura fiscal assenta em grande medida nos impostos indiretos e sobretudo nos impostos relacionados com o comércio externo, em especial a exportação. Este desequilíbrio pode de algum modo ser explicado pelo diminuto rendimento per capita, que impede qualquer significativa tributação do rendimento, que encontra igualmente dificuldades derivadas da escassa ou insuficiente monetarização da economia. A organização administrativa que suporta o sistema fiscal é, pelo seu lado, incipiente e a legislação fiscal, muitas vezes herdada dos tempos coloniais, mostra-se não raro inadequada.”

A Constituição da República de Angola (CRA), aprovada a 21 de janeiro de 2010, estabelece que o “sistema fiscal visa satisfazer as necessidades financeiras do Estado e outras entidades públicas, assegurar a realização

da política económica e social do Estado e proceder a uma justa repartição dos rendimentos e da riqueza nacional” (artigo 101.º). A mesma constituição impõe que os impostos sejam criados por lei e que esta determine a sua incidência, a sua taxa, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes (art. 102.º). “A criação de impostos e sistema fiscal, conforme dispõe o art.º 165.º da constituição, constitui matéria da competência relativa da Assembleia Nacional. Os art.º 99.º a 104.º da lei fundamental angolana traçam as grandes linhas orientadoras do sistema fiscal e financeiro, tendo o legislador constitucional preferido não regular de forma minudente o ordenamento jurídico-tributário angolano” (Sanches e Gama, 2010, pág. 56).

O sistema fiscal angolano está estruturado pelos impostos petrolíferos e não petrolíferos, e encontram-se especificados no quadro 4, sendo que os não petrolíferos são os que existiam em Portugal após a reforma que se iniciou em 1958, sendo eles a tributação do património (Imposto Predial Urbano, Imposto sobre as sucessões e doações), a tributação do rendimento (II, Imposto sobre o Rendimento do Trabalho, Imposto sobre a Aplicação de Capitais) e a tributação do consumo (Imposto do Consumo e do Imposto do Selo).

Quadro 4: Impostos de Angola

Impostos Petrolíferos	
Impostos sobre a produção do petróleo	Imposto sobre o valor do petróleo, pago pelas empresas petrolíferas que atuam no regime de operação conjunta com a Sonangol.
Imposto sobre o rendimento de petróleo	Incide sobre os lucros das empresas petrolíferas.
Imposto de transações sobre o petróleo	Incide sobre o lucro, decorrente da produção na província de Cabinda em regime de exploração conjunta com a Sonangol.
Regime da Concessionária Nacional	Receitas provenientes dos recebimentos da Concessionária Nacional, incluindo o bônus e o preço limite contratual.
Impostos não petrolíferos	
Imposto Industrial (II)	Incide sobre os lucros resultantes do exercício de uma qualquer atividade económica devidamente registada, de natureza comercial ou industrial, ocasional ou permanente. O CII define a natureza comercial ou indústria da atividade económica e o ano fiscal deste imposto coincide com o ano civil.
Imposto sobre o Rendimento do Trabalho	Incide sobre os rendimentos obtidos, quer por conta de outrem, quer por conta própria, expressos em dinheiro ou espécie.

Imposto sobre a aplicação de capitais	Incide sobre os rendimentos provenientes da aplicação de capitais e é devido pelos titulares dos respetivos rendimentos.
Imposto de Selo (IS)	Tem uma ampla base de incidência. Em alguns casos o imposto é aplicado através de um valor fixo e noutras circunstâncias por intermédio de uma taxa que varia entre 0,05% e 25%.
Imposto Predial Urbano	Incide sobre os rendimentos de todos os prédios urbanos, arrendados ou não arrendados, situados em território nacional.
Imposto sobre as sucessões e doações	É devido pela transmissão gratuita de propriedade, imobiliária ou mobiliária.
Impostos sobre o Consumo	Incide sobre a produção e importação de mercadorias, independentemente da sua origem. São sujeitos passivos deste imposto as pessoas singulares ou coletivas que pratiquem operações de produção, fabrico ou transformação de bens, que procedam à importação de bens, que consumam água ou energia e utilizem serviços de telecomunicações e de hotelaria.

Fonte: Elaboração Própria

Os impostos são repartidos em 2 classes: impostos petrolíferos, que correspondem a 73% do total, e os impostos não petrolíferos que correspondem a 27%. Apesar de ambos os impostos terem várias rúbricas, nas receitas fiscais aparece apenas o valor global.

Em Angola, os impostos petrolíferos e os impostos não petrolíferos pertencem à rúbrica das receitas correntes. Os impostos tinham, segundo o relatório e contas do Banco Nacional de Angola de 2014, um peso de 32,7% no PIB, e portanto houve uma descida em relação a 2013 visto que a carga fiscal neste ano era de 38,2%. Esta descida está associada aos impostos petrolíferos e à sua crise. Os impostos petrolíferos correspondem a 24% e os impostos não petrolíferos correspondem a 8,7% do PIB.

A 1 de janeiro de 2012 entrou em vigor o Código Geral Tributário (CGT), que substituiu o anterior devido à necessidade de reajustar o CGT à realidade do país, que tem sofrido consideráveis mudanças. Este normativo tem uma importância elevada, considerando que determina as grandes linhas diretoras do sistema fiscal e faculta à administração tributária uma maior eficácia no desempenho das suas tarefas e também uma maior operacionalidade.

Expostos alguns traços gerais de ambos os sistemas fiscais, entremos agora na tributação societária.

3. O Imposto sobre o Rendimento das pessoas Coletivas — Características gerais

A tributação do rendimento das pessoas coletivas acontece na generalidade dos sistemas fiscais. A existência deste imposto impõe-se como um meio de eliminar as lacunas que normalmente aconteceriam na tributação do rendimento dos sócios. Na realidade, se não existisse, os sócios teriam um forte incentivo para não distribuírem lucros, conseguindo assim adiar a tributação. Segundo Morais (2009, pág. 8), “... a intervenção das sociedades (e outras pessoas coletivas) é indispensável à eficácia e (relativa) simplicidade de administração de um sistema fiscal moderno”.

Em Portugal, os rendimentos das pessoas coletivas são tributados com base no Código do Imposto sobre o Rendimento das pessoas Coletivas (CIRC), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 442-B/88, de 30 de novembro e que entrou em vigor no dia 1 de janeiro de 1989, sucedido de alterações, que permitiu que o nosso país se posicionasse ao nível dos seus parceiros europeus. Sendo que a última atualização foi feita através da Lei n.º 2/2014 de 16 de janeiro.

Segundo Nabais (2011), o IRC pode ser caracterizado como um imposto:

- Sobre o rendimento, dado que tributa o lucro das empresas, ou o rendimento global das demais pessoas coletivas;
- Direto, uma vez que o devedor do imposto e quem o vai suportar são a mesma pessoa;
- Real, porque tributa a matéria coletável objetivamente calculada;
- Principal, considerando que goza de autonomia no plano normativo;
- Periódico, atendendo a que tem na base do facto tributário um elemento temporal que se repete sucessivamente, que geralmente é de um ano;
- Proporcional, porque a coleta do imposto varia na proporção da matéria coletável, mantendo-se a taxa sempre constante, excluindo a derrama estadual;
- Estadual, pois o sujeito ativo da relação jurídico-tributária é o Estado;
- Geral, porque incide sobre um conjunto de rendimentos provenientes de diversas fontes.

Segundo o artigo 2.º do CIRC, o IRC tem três tipos de sujeitos passivos. As pessoas coletivas dotadas de personalidade jurídica (n.º I, al. a)), seja por força da lei portuguesa, seja de um ordenamento estrangeiro. É o caso das pessoas coletivas de direito público (Estado, Regiões Autónomas, Autarquias, Institutos Públicos),

das sociedades comerciais ou civis sob forma comercial, das cooperativas, das empresas públicas, de outras pessoas coletivas de direito privado (Fundações, Associações, entre outras). As pessoas coletivas sem personalidade jurídica (n.º1, al. b)), cujos rendimentos não sejam tributados diretamente na titularidade de pessoas singulares ou coletivas, nomeadamente as heranças jacentes ¹, as associações e sociedades civis sem personalidade jurídica e as sociedades que ainda não possuam o registo definitivo. O terceiro tipo de sujeito passivo são os não residentes (n.º1, al. c)), ou seja, as entidades que não tenham sede nem direção efetiva em território português e que aqui obtenham rendimentos não sujeitos a Imposto sobre o Rendimento das pessoas Singulares.

O artigo 3.º procede à delimitação da incidência real. Esta é diferente consoante o sujeito passivo seja um residente ou um não-residente e, relativamente ao último, caso tenha ou não estabelecimento estável em território nacional. Quanto aos residentes e aos estabelecimentos estáveis de não residentes, há que distinguir entre os sujeitos passivos que exerçam, a título principal, uma atividade de natureza comercial, industrial e agrícola e os demais. Em suma, a incidência do imposto é diferente consoante o sujeito passivo seja uma sociedade (incluindo empresas públicas e cooperativas) ou outra pessoa coletiva. As “outras pessoas coletivas” são tributadas pelo rendimento global que auferirem, segundo o artigo 3.º, n.º1, alínea b) do CIRC. Estes rendimentos correspondem aos rendimentos enquadráveis nas várias categorias do IRC, quantificados segundo as regras respetivas. Ou seja, nem todos os rendimentos obtidos por estes estão sujeitos a imposto, só o serão se, quando obtidos por pessoas singulares, tiverem sujeitos a Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS). Quanto às sociedades e outras pessoas coletivas cuja atividade principal seja de natureza empresarial, estas são tributadas pelo lucro. Este lucro está associado à definição de *rendimento-acrécimo*, e este “consiste na diferença entre os valores do património líquido no princípio e no fim do período de tributação, com as correções estabelecidas neste código” (art. 3.º, n.º2 do IRC).

O IRC envolve a contabilidade e a fiscalidade, e a relação entre estes marca uma certa controvérsia onde são possíveis diferentes modos de conceber essas relações. A contabilidade determina o lucro contabilístico e a fiscalidade determina o lucro tributável, a relação entre estes pode ser vista de acordo com três tipos de modelos: o modelo da dependência total, o modelo da autonomia e o modelo da dependência parcial.

¹ Diz-se herança jacente a herança aberta, mas ainda não aceite nem declarada vaga para o Estado (Art. 2046.º do Código Civil).

Numa primeira focagem, na dependência total, o lucro tributável assume o rendimento que surge na demonstração de resultados, por estrita execução dos correspondentes princípios económico-contabilísticos. O rédito tributável e económico identificam-se completamente, ou seja, o apuramento do rédito tributável (pelas suas regras próprias) envolve a definitiva e completa mensuração do rédito económico. A segunda ótica traduz num modelo oposto ao anterior, dado que estabelece uma rigorosa e total autonomia entre os dois elementos em causa. Cria-se uma duplicidade procedimental com vista ao apuramento do rendimento societário: ao nível contabilístico, através de regras próprias dessa área, e ao nível tributário, mediante princípios detalhados e específicos que moldam a noção de lucro fiscal. Segundo esta, a separação procedimental torna a identidade numérica dos dois valores muito difícil. No terceiro modelo, da dependência parcial, adota-se uma conceção intermédia ou moderada, por assunção do resultado contabilístico como a base geral e o ponto de partida do lucro tributável, o qual se submete, posteriormente, a ajustamentos extra-contabilísticos (positivos e negativos) com vista ao definitivo apuramento do resultado fiscal.

A determinação da matéria coletável realiza-se em dois patamares. Num primeiro, pela aceitação das regras contabilísticas de apuramento do resultado líquido (identificando-se, nesta sede, com o modelo de dependência total), as quais funcionam como uma antecipação em relação à regulação fiscal do balanço. Num segundo momento, prevêem-se certas correções àquele resultado, por exigência de autónomas valorações da lei fiscal (com influência, neste passo, da tese de autonomia). O Direito Contabilístico e o Direito Fiscal adotam, portanto, o mesmo conceito teórico de rendimento, porém os interesses específicos da fiscalidade reduzem, posteriormente, essa mesma identidade.

Em Portugal, o modelo adotado encontra-se estipulado no n.º1 do artigo 17.º do CIRC. O legislador não seguiu nem o modelo da dependência total, em que haveria coincidência do resultado contabilístico apurado de maneira totalmente autónoma face ao resultado fiscal, nem o modelo da autonomia, em que o lucro tributável seria resultado contabilístico. Optou antes pelo modelo de dependência parcial da fiscalidade em relação à contabilidade, em que, como já vimos anteriormente, ao resultado contabilístico apurado vão ser efetuadas algumas correções impostas, nomeadamente pelo CIRC. Na nossa opinião, este modelo é o mais adequado para apurarmos o resultado fiscal, visto que não há uma contraposição entre este e o resultado contabilístico, existindo uma relação de dependência entre ambos.

Para a determinação do lucro tributável é necessário então, somar ou deduzir as correções ao lucro contabilístico, ou seja:

$$\text{Lucro Tributável} = \text{Lucro Contabilístico} \pm \text{Correções}$$

O lucro contabilístico é igual aos rendimentos menos os gastos, e o lucro tributável é calculado através dos rendimentos (classe 7), gastos (classe 6) e as variações patrimoniais (classe 5).

As discrepâncias entre a fiscalidade e a contabilidade residem nas diferenças da qualificação e tratamento de certos proveitos e, sobretudo em determinados custos. As diferenças mais significativas, segundo Tavares (1999) encontram-se nas depreciações, provisões e na periodização do resultado.

No que diz respeito à depreciação, este tópico será adiante aprofundado, mas de forma sucinta, esta consiste na repartição do valor do ativo pelos exercícios em que este produz utilidade para a empresa, representando dessa forma a perda do valor do bem. Ao longo da vida útil do ativo, este é objeto de repercussão contabilística faseada, em vez de ser deduzido integralmente no exercício da aquisição. A nível contabilístico existe uma margem de liberdade relativamente ao período de vida útil do bem e a taxa de depreciação a aplicar. Esta margem é restringida a nível fiscal, pois esta não pode tolerar a amplitude de liberdade que existe no domínio da contabilidade. O procedimento que é adotado é a utilização de uma tabela que consta no Decreto Regulamentar (DR) n.º 25/2009², que define a taxa e a vida útil do ativo, por categorias de bens, que é aceite fiscalmente. Desta forma, se a contabilidade aplicar os valores aceites fiscalmente, as discrepâncias deixaram de existir.

Relativamente às provisões, estas são definidas como obrigações futuras prováveis. A nível contabilístico identifica-se um elevado número de provisões, uma vez que existe uma intencional amplitude e abertura de regras contabilísticas que presidem à criação de provisões. No entanto, a lei fiscal não prevê tamanha amplitude, como forma de não correr um risco infundado de provocar uma diminuição das receitas tributárias. Por isso existem os artigos 39.º e 40.º do CIRC, que enumeram quais as provisões dedutíveis para efeitos fiscais e quais as limitações a essas dedutibilidades. Tanto a contabilidade como a fiscalidade visam a obtenção de uma imagem fiel e verdadeira da empresa, no entanto, existem divergências devido a estes dois ramos possuírem valorações diferentes e ambos tentarem salvaguardar os seus interesses próprios.

² Tendo sido feita a sua quarta atualização através do DR n.º 4/2015 de 14 de Setembro

A periodização do rendimento consiste no apuramento do lucro em cada período temporal definido, regra geral, o ano. Tanto no apuramento do lucro contabilístico como do lucro fiscal nasce o princípio da especialização, que se encontra retratado no art.º 18.º do CIRC e que nos diz que qualquer componente positiva ou negativa do lucro tributável é imputável ao período de tributação em que seja obtido ou suportado, para além de instituir as regras rígidas dessa mesma imputação. Mais uma vez, a posição contabilística é mais branda do que a fiscal, uma vez que a contabilidade permite que, quando existe uma omissão, por lapso, na inscrição de determinado rendimento ou gasto, o registo do mesmo seja feito no período em que se constata o erro, numa conta específica de gastos e rendimentos de exercícios anteriores (Correções relativas a períodos anteriores), enquanto a fiscalidade não o permite, considerando uma verdadeira violação do princípio da especialização.

4. O Imposto Industrial – Características gerais

Em Angola, as pessoas coletivas são tributadas com base no CII aprovado pelo Diploma Legislativo n.º 35/72 de 29 de abril e que entrou em vigor em 1 de janeiro de 1973. Ao longo dos anos, o CII tem sofrido alterações, sendo que a última atualização foi feita através da Lei n.º 19/14 de 22 de Outubro.

O II pode ser caracterizado como um imposto:

- sobre o rendimento, ao contrário dos impostos sobre o consumo e sobre o património;
- direto, visto existir coincidência entre o devedor do imposto e quem vai ser onerado com a obrigação do mesmo;
- real, porque tributa a matéria coletável objetivamente apurada;
- principal, atendendo a que goza de autonomia no plano normativo;
- de base temporal ou periódico, uma vez que o fato tributário se repete sucessivamente, num período que geralmente é de um ano;
- proporcional, porque a coleta do imposto varia na proporção da matéria coletável, mantendo-se a taxa sempre constante;
- estadual, pois o sujeito ativo da relação jurídico-tributária é o Estado;
- geral, incidindo sobre um conjunto de rendimentos provenientes de diversas fontes. No entanto Nunes (2013) refere que este é um imposto cedular pois ao nível da tributação das empresas coexistem outros impostos, como sejam o Imposto sobre a Aplicação de Capitais, aprovado pelo Diploma Legislativo n.º 36/72, de 1 de maio, o Imposto Predial Urbano, aprovado pelo Diploma Legislativo n.º 4044/70, de 13 de outubro, e impostos específicos sobre a indústria petrolífera

Relativamente à incidência pessoal do II, este imposto aplica-se às pessoas coletivas, nacionais ou estrangeiras, que exerçam atividade de natureza comercial ou industrial, o que se encontra referido no artigo 2.º do CII. Segundo o artigo 5.º do CII, o II tem então três tipos de sujeitos passivos. As pessoas coletivas dotadas de personalidade jurídica (n.º I, al. a)). É o caso das cooperativas, fundações, associações, fundos autónomos, empresas públicas e as demais pessoas coletivas de direito público ou privado, com sede ou direção efetiva em território angolano. As pessoas coletivas sem personalidade jurídica (n.º I, al. b)), cujos rendimentos não sejam tributados diretamente em II, quer estejam na titularidade de pessoas singulares ou

coletivas. O terceiro tipo de sujeito passivo são os não residentes (n.º1, al. c)), ou seja, as entidades que não tenham sede nem direção efetiva em território angolano e que obtenham rendimentos no país.

À semelhança do que acontecia em Portugal, o II encontra-se estruturado em função das empresas, assim sendo, os sujeitos passivos estão repartidos em dois grupos distintos de tributação no CII:

- O grupo A, onde estão incluídos, conforme prescrito no art.º 8.º do CII, as empresas públicas e entes equiparados, as sociedades constituídas nos termos da lei das sociedades unipessoais, de capital igual ou superior a 2.000.000,00 Kwanzas (Kz), as sociedades constituídas nos termos da lei das sociedades comerciais ou da lei das sociedades unipessoais, com proveitos totais anuais de valor igual ou superior a 500.000.000,00 Kz (n.º1). Consideram-se também incluídas as associações, fundações, e cooperativas cuja atividade gere proveitos adicionais às dotações e subsídios recebidos dos seus associados, cooperantes ou mecenas - pessoa ou entidade que patrocina financeiramente um artista, instituição ou evento cultural (n.º 2). E ainda as sucursais de sociedades não residentes no território angolano (n.º3);

- O grupo B, onde se encontram abrangidos, segundo o art.º 10.º do CII, todos os contribuintes referidos no art.º 5.º, já citado anteriormente, não abrangidos no grupo A, e os que da mesma natureza subjetiva, devam imposto somente pela prática de alguma operação ou ato isolado de natureza comercial ou industrial. (n.º 1). Segundo o n.º 2 do art.º 10.º, um ato isolado de natureza comercial ou industrial é a realização de qualquer atividade comercial ou industrial, que de forma contínua ou interpolada, não tenha uma duração superior a 180 dias durante um exercício fiscal.

Ao longo deste trabalho será dada uma maior importância ao grupo A, uma vez que é esse o grupo que pode ser comparado ao IRC.

No que diz respeito à incidência real, regulamenta o artigo 1.º do CII, os rendimentos que estão sujeitos ao II, sendo estes os lucros imputáveis ao exercício, ainda que acidentais, de qualquer atividade de natureza comercial ou industrial. O artigo 3.º estatui que a totalidade dos lucros, quer tenham sido obtidos em Angola ou no estrangeiro, estão sujeitos a imposto, desde que as pessoas coletivas tenham sede ou direção efetiva no país. No caso de as pessoas coletivas terem sede ou direção efetiva no estrangeiro, mas possuírem um estabelecimento estável no país, o imposto incide sobre os lucros imputáveis ao estabelecimento estável; às vendas no país, de mercadorias da mesma natureza das vendidas no estabelecimento estável, ou de

natureza similar; a outras atividades comerciais no país da mesma natureza das exercidas no estabelecimento estável, ou de natureza similar, conforme preceituado pelo artigo 4.º do CII.

O artigo 7.º do CII, refere que para o grupo A, a tributação incide sobre os “lucros efetivamente obtidos pelos contribuintes e determinados através da sua contabilidade”, ou seja, o lucro real. Neste âmbito, o artigo 12.º institui que “o lucro tributável reporta-se ao saldo revelado pela conta de resultados do exercício elaborada em obediência aos princípios contabilísticos estabelecidos na legislação em vigor 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 presente código”.

Entrevemos desta forma uma relação de dependência parcial entre a contabilidade e a fiscalidade. Inicialmente o resultado evidenciado na contabilidade é aceite, mas numa segunda fase este será sujeito às normas fiscais, que irão determinar as correções a fazer ao resultado anteriormente apurado pelos registos contabilísticos. Estas normas fiscais encontram-se nos artigos 15.º e seguintes.

Podemos desta forma concluir, que tal como acontece em Portugal, em Angola também a contabilidade e a fiscalidade perseguem diferentes objetivos.

No caso do II, Sanches e Gama (2010, p. 347) afirmam que “juntamente com as amortizações, as provisões são matérias onde podemos deparar com uma mais complexa coexistência dos princípios que estruturam o balanço fiscal e o balanço comercial”.

Relativamente às amortizações, o artigo 27.º do CII impõe a aplicação do método das quotas constantes, sendo necessário requerer a aprovação à Direção Nacional de Impostos no caso de pretenderem usar outro método considerado mais adequado. As amortizações serão então aceites como custo ou perda do exercício desde que digam respeito a elementos do ativo imobilizado sujeitos a depreciação, se contabilizadas corretamente e se resultarem da aplicação das taxas em vigor, conforme prescrito no artigo 24.º do CII. No entanto, no artigo 40.º do CII estão enumeradas as situações em que as amortizações não são aceites para efeitos fiscais, como é o caso, por exemplo, as amortizações calculadas sobre imóveis na parte correspondente ao valor dos terrenos que ultrapasse os limites definidos por lei.

No que diz respeito às provisões, o artigo 45.º do CII delimita quais as provisões que podem ser constituídas e reconhecidas fiscalmente. Nos termos do artigo apenas é possível considerar como custo as seguintes

provisões: as que se destinarem a ocorrer a obrigações e encargos derivados de processos judiciais em curso por factos que determinariam a inclusão daqueles entre os custos ou gastos do exercício; as que tiverem por fim a cobertura de créditos de cobrança duvidosa, calculados em função da soma dos créditos resultantes da atividade normal da empresa existentes no fim do exercício, e da sua antiguidade; as que se destinarem a cobrir a perda de valor das existências; as que tiverem sido constituídas de acordo com as obrigações impostas pelas entidades públicas reguladoras do setor financeiro, segurador e de jogos, e de outras entidades públicas reguladoras.

Vistos os traços gerais do IRC e II, entremos agora nos temas estruturais deste relatório. Sendo eles os gastos e perdas aceites fiscalmente, as depreciações, as provisões e as taxas.

5. Gastos e perdas aceites fiscalmente

No tocante a este tema, o maior problema coloca-se em, perante um determinado custo corretamente contabilizado, apurar se ele possui ou não as características que o tornam admissível ao conceito legal de custo fiscal. O importante é saber se um custo é ou não fiscalmente dedutível, por respeitar a regra geral de dedutibilidade.

Para sabermos se um determinado gasto pode ou não ser dedutível em sede deste imposto, tanto no IRC como no II, é necessário averiguarmos se os gastos correspondem à realidade dos fatos tributários e se os factos fiscalmente relevantes são indispensáveis à atividade empresarial, sob pena de não poderem ser dedutíveis ao lucro tributável.

Os custos são necessários para a realização dos proveitos ou ganhos ou para a manutenção da fonte produtora. “A expressão manutenção da fonte produtora não pode ser entendida num sentido estático (de conservação da empresa tal como existe), mas sim num sentido dinâmico. As empresas visam o seu desenvolvimento, o seu crescimento. As despesas incorridas com tal objetivo são, indiscutivelmente, custos fiscais como por exemplo, os encargos incorridos com a procura de novos produtos, de novos mercados, com a racionalização dos processos empresariais, com a aquisição de equipamentos mais modernos, com investigação, com a certificação de qualidade.” (Morais, 2009, pág. 83)

A Administração Tributária (AT) e os Tribunais podem reapreciar certos gastos fiscais de acordo com as operações contabilísticas realizadas e corrigir a matéria coletável no sentido das normas fiscais em vigor. Estas instituições pretendem contribuir para uma boa interpretação e qualificação das normas fiscais e assim resolver os problemas contabilísticos e fiscais com vista a prevenir situações de conflito entre o contribuinte e a AT.

Morais (2009, pág. 84) alega que “a administração fiscal, perante um custo fiscalmente aceite, podia limitar o valor dedutível, excluindo a parte considerada exagerada, seguindo critérios próprios que, na altura, eram tidos como não sindicáveis pelos tribunais, em razão de se entender que tal decisão se inseria na discricionariedade técnica conferida pela lei à administração”.

Um dos limites à dedutibilidade dos gastos consiste em impedir eventuais situações de abuso fiscal ou de distribuição dissimulada de lucros a favor de terceiros, daí que o legislador tenha estabelecido uma lista exemplificativa de gastos dedutíveis, de maneira a limitar as reduções indevidas de impostos e outras situações de abuso fiscal.

Exige-se que os gastos estejam relacionados com a atividade da empresa ou com o fim lucrativo da empresa, mas também é necessário que as regras contabilísticas e fiscais sejam claras e transparentes para que as medidas adotadas pelo sujeito passivo não sejam interpretadas como resultantes da prática da evasão fiscal e não sejam constituídas uma violação do princípio da tributação do lucro real.

5.1. No IRC

O artigo que trata este ponto é o artigo 23.º do CIRC e nele estão incluídos todos os gastos e perdas incorridos ou suportados pelo sujeito passivo que são dedutíveis para determinação do lucro tributável. Para que esses gastos sejam efetivamente dedutíveis, estes devem estar sempre comprovados documentalmente (n.º 3). No caso de gastos incorridos ou suportados pelo sujeito passivo com a aquisição de bens ou serviços, o documento comprovativo deve conter, pelo menos o nome ou denominação social do fornecedor dos bens ou prestador dos serviços, assim como o nome do adquirente ou destinatário. Sempre que se tratar de entidades com residência ou estabelecimento estável no território nacional, deverá constar no documento os números de identificação fiscal dos intervenientes acima referidos. Para além de essas informações, também é obrigatório o documento incluir a quantidade e denominação dos bens adquiridos ou serviços prestados, assim como o valor e a data da contraprestação (n.º 4).

Conforme prescrito no n.º 2 do artigo 23.º do CIRC, os gastos e perdas aceites fiscalmente são os seguintes:

- os relativos à produção ou aquisição de quaisquer bens ou serviços, tais como matérias utilizadas, mão-de-obra, energia e outros gastos de produção, conservação e reparação;
- os relativos à distribuição e venda, abrangendo os de transportes, publicidade e colocação de mercadorias e produtos;
- de natureza financeira, tais como juros de capitais alheios aplicados na exploração, descontos, ágios - valor adicional cobrado em operações financeiras, transferências, diferenças de câmbio, gastos com operações de crédito, cobrança de dívidas e emissão de obrigações e outros títulos, prémios de reembolso e os resultantes da aplicação do método do juro efetivo aos instrumentos financeiros valorizados pelo custo amortizado;

- de natureza administrativa, tais como remunerações, incluindo as atribuídas a título de participação nos lucros, ajudas de custo, material de consumo corrente, transportes e comunicações, rendas, contencioso, seguros, incluindo os de vida, doença ou saúde, e operações do ramo “Vida”, contribuições para fundos de poupança-reforma, contribuições para fundos de pensões e para quaisquer regimes complementares da segurança social, bem como gastos com benefícios de cessação de emprego e outros benefícios pós-emprego ou a longo prazo dos empregados;
- os relativos a análises, racionalização, investigação, consulta e projetos de desenvolvimento;
- de natureza fiscal e parafiscal;
- depreciações e amortizações;
- perdas por imparidade;
- provisões;
- perdas por reduções de justo valor em instrumentos financeiros;
- perdas por reduções de justo valor em ativos biológicos consumíveis que não sejam explorações silvícolas plurianuais;
- menos-valias realizadas;
- indemnizações resultantes de eventos cujo risco não seja segurável.

O artigo 23.º do CIRC não é o único que prevê a dedutibilidade dos gastos fiscais. Há outras normas no CIRC referentes à dedutibilidade de gastos ou encargos, nomeadamente os artigos 34.º e 23.º-A do CIRC. Perante a indeterminabilidade do conceito de gasto fiscalmente dedutível, a Administração Tributária (AT) e os Tribunais, em certos casos, são chamados para executar este conceito. Não basta atender ao que está estabelecido nas normas contabilísticas nem ao princípio da tributação efetiva do rendimento real, em que se considera gasto efetivo todo o gasto corretamente contabilizado.

O artigo 23.º continha, até 2014, a regra geral da indispensabilidade dos gastos para que sejam aceites para efeitos fiscais, e que vigorava em Portugal há pelo menos 50 anos. É, portanto, normal que este artigo tenha sido uma das normas do antigo CIRC sobre as quais os nossos tribunais mais se tenham pronunciado. É certo que a AT adotava uma leitura minimalista do conceito de indispensabilidade, excluindo custos perfeitamente enquadráveis nos designados atos normais de gestão. Com a reforma atual, o artigo 23.º deixou de conter a expressão gastos e perdas “que comprovadamente sejam indispensáveis para a realização dos rendimentos sujeitos a imposto ou para a manutenção da fonte produtora” (Santos, 2014).

Assim, o artigo 23.º do CIRC passa a consagrar como princípio geral que, para a determinação do lucro tributável, são dedutíveis os gastos relacionados com a atividade do sujeito passivo por este incorrido ou suportados. Por outro lado, e conforme se destacou supra, também a questão da prova documental dos gastos reconhecidos pela contabilidade tem dado origem a interpretações divergentes (Ricardo, 2014).

Santos (2014) alega que a nova redação do artigo 23.º pode permitir dois tipos de interpretações. Um primeiro tipo, segundo a qual para a dedutibilidade passa a bastar uma qualquer relação, ainda que apenas indireta, entre as perdas ou custos de exercício e os ganhos sujeitos a imposto ou a manutenção da fonte produtora. Conforme esta interpretação, dentro dos custos contabilísticos, só não poderão ser deduzidos aqueles expressamente excluídos pelo artigo 23.º-A do novo CIRC. A segunda interpretação aponta no sentido da condição da dedutibilidade dos gastos incorridos carecer de uma relação de causa-efeito com os rendimentos sujeitos a imposto.

Portugal (2004, pág. 17) refere que “o problema dos ‘custos fiscais’ traduz-se fundamentalmente na questão da respetiva dedutibilidade. Ou seja, em saber se determinada despesa efetuada pelo contribuinte deverá ou não relevar como componente negativa para a determinação da matéria coletável”. Nem todos os gastos podem ser objeto de dedução fiscal, mesmo quando contabilizados como gastos do exercício, alguns dos gastos suportados pelas empresas podem acrescer ao lucro tributável. Há casos em que, efetivamente, os gastos são indispensáveis à realização dos proveitos e outros que, mesmo sendo indispensáveis, não são fiscalmente dedutíveis, sobretudo quando não contribuem diretamente para a atividade económica e financeira da empresa ou contribuem duplamente para a mesma operação económica e financeira. Como sabemos, uma empresa não pode deduzir duas vezes os mesmo gastos afetos a uma mesma operação ou transação.

A admissibilidade fiscal dos encargos devem obedecer aos requisitos gerais do artigo 23.º do CIRC, mas também aos requisitos do artigo 23.º-A do CIRC, que vai ao ponto de proibir a dedutibilidade fiscal de certos encargos mesmo quando contabilizados como gastos ou perdas no exercício contabilístico. Apesar de serem comprovadamente suportados pela empresa, certos encargos podem não ser deduzidos fiscalmente.

5.2. No II

No CII este ponto está retratado no artigo 14.º e este enuncia os custos ou gastos imputáveis ao exercício e diz-nos que são aqueles que se revelam, comprovadamente pelo contribuinte, e tomados pela Direção

Nacional dos Impostos, como indispensáveis à manutenção da fonte produtora ou à realização dos proveitos e ganhos sujeitos a imposto.

Antes de abordarmos os gastos considerados indispensáveis, é importante definirmos este conceito. Este tem sido definido pela jurisprudência e pela doutrina como um dos requisitos mais importantes para que os gastos reais sejam aceites fiscalmente. Trata-se de um critério aparentemente indeterminado e complexo, que pode ser adaptado a qualquer situação, sobretudo aos casos mais complexos em matéria fiscal. O critério da indispensabilidade foi criado para impedir que certos gastos sejam contabilizados ou que certos gastos considerados excessivos ou inapropriados sejam dedutíveis fiscalmente. A criação do critério da indispensabilidade teve como intuito evitar que certos gastos sejam abusivamente contabilizados ou os que sendo considerados exagerados ou pouco apropriados, sejam dedutíveis para efeitos fiscais (Amorim, 2007). Um bom exemplo para ilustrar esta situação é no caso das refeições pagas pelo empresário aos membros da sua família ou de refeições servidas aos operários da construção civil em restaurantes de luxo. Estas despesas podem ser consideradas excessivas relativamente às necessidades e capacidades da empresa. Mas já não se põem em causa, por exemplo, os gastos ou despesas com a remuneração do pessoal de uma empresa por considerar-se que o trabalho é indispensável à manutenção da força produtora e à obtenção de rendimentos. Resumidamente, só devem ser aceites os gastos essenciais ao processo produtivo e à obtenção de proveitos e portanto, são considerados gastos indispensáveis os que são realizados no interesse da empresa e que contribuem para a obtenção do lucro de forma direta ou indireta.

O artigo 14.º do CII enumera a título exemplificativo os custos ou perdas, ou seja, os elementos que, para efeitos de II, são considerados como componentes negativas do resultado líquido do exercício. Nesse sentido, começa por considerar como custos ou perdas aqueles que, devidamente comprovados, sejam indispensáveis para a realização dos proveitos ou ganhos sujeitos a imposto e a manutenção da respetiva fonte produtora, enunciando os custos ou perdas de maior projeção.

Os custos e gastos considerados indispensáveis à manutenção da fonte produtora ou à realização dos proveitos e ganhos sujeitos a imposto, são os seguintes, conforme estatuído no artigo 14.º do CII:

- encargos da atividade básica, acessória ou complementar, relativos à produção ou aquisição de quaisquer bens ou serviços, tais como materiais utilizados, mão-de-obra, energia e outros gastos gerais de fabricação, conservação e reparação;

- encargos de distribuição e venda, abrangendo os de transporte, seguros, publicidade e colocação de mercadorias;
- encargos de natureza financeira, entre os quais juros de capitais alheios aplicados na empresa, descontos, ágios, transferências, variações cambiais, cobrança de dívidas e emissões de ações e obrigações e prémios de reembolso;
- encargos de natureza administrativa, designadamente com remunerações, ajudas de custo, pensões de reforma, contribuições para fundos de pensões, material de consumo corrente, transportes, comunicações, rendas e alugueres, segurança, serviços jurídicos e de contencioso, seguros, gastos com benefícios atribuídos pela cessação de relações laborais;
- encargos com análises, racionalização, investigação, consulta e formação do pessoal;
- encargos fiscais e parafiscais, com exceção dos constantes no artigo 18.º;
- reintegrações e amortizações dos elementos do ativo sujeitos a deprecimento, mas com observância das disposições específicas sobre a matéria, contidas no CII;
- provisões constituídas nos termos da legislação em vigor;
- indemnizações e prejuízos resultantes de eventos cujo risco não seja segurável.

A diferença entre gastos incorridos ou suportados, critério adotado por Portugal, e os gastos indispensáveis, critério adotado por Angola, é justificada pela necessidade de diminuir o nível de evasão fiscal. Em tempos, Portugal aplicava o critério da indispensabilidade, mas com a reforma de 2014, os gastos aceites fiscalmente passaram a ser os “incorridos ou suportados”. Esta mudança conduziu a uma “agilização da dedução pelas empresas dos gastos para efeitos fiscais, que não deixará de ser usada pelos contribuintes para diminuir injustificadamente a sua fatura fiscal.” (Santos, 2014, pág. 149). Outra das diferenças é que no critério da indispensabilidade, a relação de causalidade do custo é aferida a posteriori, ou seja, no momento da ação inspetiva, enquanto no critério de custos incorridos ou suportados é aferido nesse momento, ou seja, em que os custos são incorridos ou suportados, em que se deve apreciar se os custos ou perdas de exercício são, nesse contexto, essenciais à obtenção dos ganhos sujeitos a imposto ou à manutenção de fonte produtora. (Santos, 2014)

6. Depreciações

A amortização, para os ativos intangíveis, ou a depreciação, para os ativos tangíveis, é a imputação sistemática da quantia depreciável de um ativo durante a sua vida útil (Rodrigues, 2010) e em termos de gestão empresarial constitui uma ferramenta de indiscutível importância. A vida útil corresponde ao período que se espera que os benefícios económicos do ativo sejam consumidos pela entidade, numa ótica de correlação entre rendimentos e gastos (Catarino e Guimarães, 2013). A lei fiscal impõe limites à aceitação das depreciações e amortizações realçadas na contabilidade das empresas. Estabelecendo que o método aceite fiscalmente é o método das quotas constantes com taxas específicas para os vários sectores de atividade, e definindo os valores médios de desvalorização, para evitar precisamente amortizações abaixo do normal, o que teria como efeito o aumento artificial do lucro da empresa e consequentemente do imposto a pagar, ou para impedir amortizações mais elevadas, as quais levariam necessariamente à redução do imposto a pagar.

As depreciações são então o processo contabilístico de distribuir, de forma racional e sistemática, o custo de um ativo que se deprecia pelos diferentes exercícios abrangidos pela sua vida útil. As amortizações dão tradução à regra básica de imputação temporal que preside ao cálculo do lucro: aos proveitos de um exercício deduzem-se os custos que, nesse exercício, se tornou necessário suportar para obter o lucro.

“O princípio da especialização dos exercícios, ao estabelecer a imputação, em cada período, das respetivas quotas de depreciação, impõe, do mesmo passo, o fracionamento temporal dos valores dos bens empresariais que se destinam a permanecer (e a criar utilidades) na empresa por vários anos.” (Tavares, 1999, pág. 74)

A nível contabilístico existem três métodos de depreciação, definidos pela norma internacional de contabilidade, IAS 16, o método da linha reta (quotas constantes), o método do saldo decrescente (quotas digressivas) e o método das unidades de produção. A depreciação pelo método das quotas constantes resulta num débito constante durante a vida útil do ativo, através das taxas definidas, como referimos anteriormente. O método do saldo decrescente decorre de um débito decrescente durante a vida útil, sendo a depreciação mais elevada nos primeiros anos de vida útil do bem. O método das unidades de produção emerge de um débito baseado no uso do ativo ou na produção esperada, considerando desta forma as flutuações de atividade nas depreciações.

As taxas de depreciação, do método aceite fiscalmente, variam conforme os diferentes ativos, uma vez que nem todos sofrem o mesmo desgaste. A taxa varia entre 2%, que é aplicada em diversos ativos, tais como

os edifícios habitacionais, e 100%, que corresponde aos ativos pertencentes à construção civil e obras públicas, mais propriamente os andaimes e cofragem de madeira. Isto porque estes têm um elevado desgaste, e assim sendo o gasto é depreciado todo no mesmo ano.

Relativamente aos ativos intangíveis existem apenas duas taxas que podem ser aplicadas. Isto porque os ativos intangíveis são amortizáveis quando sujeitos a deprecimento, particularmente porque estes têm um prazo temporal limitado. Os ativos que são sujeitos a amortização são as despesas com projetos de desenvolvimento, com uma taxa de 33.33% e os elementos da propriedade industrial, tais como patentes, marcas, alvarás, processos de produção, modelos ou outros direitos assimilados, adquiridos a título oneroso e cuja utilização exclusiva seja reconhecida por um período limitado de tempo, em que a taxa é determinada em função do período de tempo em que tiver lugar a utilização exclusiva, conforme ditado no art.º 16.º do DR n.º 25/2009.

Qualquer que seja o método de depreciação ou amortização utilizado, o sujeito passivo poderá fazer variar a quota de amortização entre a taxa máxima, constante das tabelas, referidas anteriormente, e a taxa mínima, correspondente à metade daquela taxa.

6.1. No IRC

O DR n.º 25/2009 de 22 de Abril que complementa as regras contidas no IRC relativamente as depreciações e amortizações. Ambos definem quais as depreciações e amortizações aceites fiscalmente e quais os métodos de cálculo que se podem utilizar. Para além dessas informações, este tem definido quais as taxas a aplicar conforme o ativo em causa, relativamente ao método das quotas constantes.

O DR n.º 25/2009 dá cumprimento por um lado à preocupação de aproximação entre a fiscalidade e a contabilidade e à necessidade de evitar constrangimentos à pena adoção das Normas Internacionais da Contabilidade, e, por outro, ao intuito reformador que presidiu à alteração do quadro jurídico nacional em matéria contabilística.

Segundo o artigo 29.º do CIRC e o artigo 1º do DR n.º 25/2009, as depreciações e amortizações aceites como gastos são os elementos do ativo sujeitos a deprecimento³, considerando-se como tais, os ativos fixos

³ “... consideram-se sujeitos a deprecimento os ativos que, com carácter sistemático, sofram perdas de valor resultantes da sua utilização ou do decurso do tempo” (Art. 29.º, n.º 2 do CIRC)

tangíveis, os ativos intangíveis, os ativos biológicos não consumíveis e as propriedades de investimento contabilizadas ao custo histórico. As depreciações e amortizações devem estar contabilizadas como gastos no mesmo período de tributação ou em períodos anteriores para serem aceites para efeitos fiscais (DR n.º 25/2009, art.º 1.º, n.º 3).

Em regra, o método mais usual para o cálculo deste gasto é o das quotas constantes (método da linha reta), que tem em atenção o período de vida útil do bem — para efeitos fiscais, é o período durante o qual se deprecia ou amortiza totalmente o valor, excluído, quando for caso disso, o respetivo valor residual - em que são aplicadas as taxas constantes das tabelas aprovadas e publicadas no DR acima referido. O gasto é calculado multiplicando a taxa pelo custo. Contudo, no caso de ativos fixos tangíveis novos que não sejam edifícios, viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, salvo se estiverem afetas ao serviço público de transportes ou destinadas a ser alugadas no âmbito do exercício da atividade normal da entidade, mobiliário e equipamentos sociais, os contribuintes poderão optar pelo método das quotas decrescentes, em que se deprecia mais nos primeiros anos de vida útil do bem e vão decrescendo, conforme decorre a utilização do bem, adiando dessa forma o rendimento para o fisco, é um método mais favorável para o contribuinte (art.º 30.º do CIRC e art.º 4.º do DR n.º 25/2009). É ainda possível a adoção de outros métodos, desde que, através de requerimento, seja obtida autorização da Autoridade Tributária e Aduaneira (ATA).

Quando um método é adotado e a vida útil do bem definida, estes têm de se manter até ao fim da depreciação ou amortização. No entanto, podemos por vezes verificar mudanças, sempre que as mesmas se justifiquem por razões de natureza económica ou técnica e sejam aceites pela ATA. Uma das mudanças pode ser a alteração da taxa de amortização, que pode passar para taxa mínima que corresponde a metade das fixadas nas tabelas do método das quotas constantes. (Art.º 31.º-A do IRC)

Por vezes, ocorrem desvalorizações excecionais dos ativos, que podem ser aceites como gasto fiscal desde que sejam provenientes de causas anormais comprovadas, designadamente desastres, fenómenos naturais, inovações técnicas excecionalmente rápidas ou alterações significativas, com efeito adverso no contexto legal. Para que estas sejam aceites é necessário que sejam aprovadas pela ATA. (Art.º 31.º-B do IRC)

Conforme exposto no artigo 33.º, quando um ativo sujeito a depreciação não ultrapasse os 1.000,00 € é aceite a dedução total no período de tributação em que seja reconhecido, exceto se o ativo pertencer a um conjunto de elementos e que estes tenham de ser depreciados como um todo.

O facto de contabilisticamente as depreciações se iniciarem quando o ativo estiver disponível para uso e fiscalmente, para os ativos fixos tangíveis e as propriedades de investimento, esse início ser diferido para o momento em que entram em funcionamento ou quando começam a ser utilizados, também pode gerar correções fiscais.

6.2. No II

Segundo o art.º 24.º do CII os encargos de reintegração e amortização dos elementos do ativo imobilizado, corpóreo ou incorpóreo, sujeitos a deprecimento, são aceites como custo ou perda do exercício, até ao limite das taxas anuais que forem fixadas. As taxas estão fixadas Decreto Presidencial n.º 207/15, de 5 de novembro. Estes encargos serão somente aceites caso as amortizações estejam contabilizados como custo ou perda no exercício a que respeitem e que tenham sido calculadas sobre ativos amortizáveis.

A lei fiscal impõe que o cálculo das amortizações deve fazer-se através do método das quotas constantes, conforme prescrito no n.º 1 do art.º 27.º. No entanto, no n.º 2, está estabelecido que caso os contribuintes desejam utilizar outro método que não seja o das quotas constantes, por considerarem mais adequado à atividade económica, estes devem requerer a aprovação prévia da Direção Nacional de Impostos, sob pena da não consideração do custo.

Caso geral, as amortizações dos bens e elementos do ativo são calculados por períodos anuais e durante o período total da sua vida útil. No entanto, caso os contribuintes considerarem mais adequado é exequível calcular as amortizações por períodos mensais, dividindo o valor da amortização anual por duodécimos. (art.º 29.º do CII)

Quando o regime de laboração consiste em mais do que um turno, resultando desta forma num desgaste superior do que seria previsto caso tivesse uma laboração normal, pode ser aceite como custo fiscal do exercício uma amortização calculada através do método que estiver a ser utilizado mas acrescido de 25% se a laboração for de dois turnos ou 50% para o caso da laboração ser contínua. (art.º 30.º do CII)

Nos termos do art.º 36.º, caso o ativo tenha um custo que não exceda os 30.000,00 Kz, este pode ser totalmente amortizado no exercício em que entra em funcionamento.

Conforme fixado no art.º 38.º é viável aceitar como custo fiscal uma desvalorização excepcional, denominando-se de amortização extraordinária. Esta desvalorização resulta de causas anormais, tais como, causas

provocadas por desastres, fenómenos naturais ou obsolescência técnica não prevista. A amortização extraordinária tem de ser aprovada pelo chefe da repartição fiscal e não substitui a amortização aplicada pelo método utilizado, mas acresce a esta.

Podemos desta forma concluir que ambos os códigos impõem limites à dedução fiscal das depreciações e que tanto num como no outro o método das quotas constantes é o mais aconselhável para o cálculo dos valores a deduzir. Para além deste, é exequível a aplicação de outro método desde que cumprem os requisitos impostos nos respetivos códigos. As tabelas que definem as taxas a aplicar são inevitavelmente diferentes, de modo a adaptá-las à realidade específica e às empresas de cada um dos países, sem que contudo as taxas e o período de vida útil dos bens comuns a ambas as tabelas variem significativamente.

7. Provisões

Uma provisão consiste na “constituição de dotações financeiras (dedutíveis ao rendimento), por acautelamento de perdas prováveis da empresa” (Tavares, 1999, p. 79)

De acordo com a Norma Contabilística e de Relato Financeiro 21, as provisões caracterizam-se pela existência de incerteza acerca da tempestividade ou da quantia dos consumos futuros necessários para a sua liquidação. Podendo ser distinguidas de outros passivos, tais como acréscimos comerciais, visto que estes são caracterizados como passivos a pagar por bens ou serviços que tenham sido recebidos ou fornecidos mas que não tenham sido pagos, faturados ou formalmente acordados com o fornecedor, incluindo quantias devidas a empregados. Se bem que algumas vezes seja necessário a quantia ou tempestividade de acréscimos, a incerteza é geralmente muito menor do que nas provisões.

Uma provisão só deve ser reconhecida quando cumulativamente:

- Uma entidade tenha uma obrigação presente (legal ou construtiva) como resultado de um acontecimento passado;
- Seja provável que um exfluxo de recursos que incorporem benefícios económicos será necessário para liquidar a obrigação;
- Possa ser feita uma estimativa fiável da quantia da obrigação.

As provisões devem ser revistas à data de cada balanço e ajustadas para refletir a melhor estimativa corrente. Se deixar de ser provável que será necessário um exfluxo de recursos que incorporem benefícios económicos futuros para liquidar a obrigação, a provisão deve ser revertida.

No que toca à divulgação das provisões, a entidade deve ter em atenção, em todos os períodos, à quantia escriturada no começo e no final, às provisões adicionais, incluindo aumentos nas provisões existentes; às quantias incorridas e debitadas à provisão; às quantias não usadas e ao aumento na quantia descontada proveniente da passagem do tempo e o efeito de qualquer alteração na taxa de desconto.

7.1. No IRC

As provisões fiscalmente dedutíveis estão referidas no artigo 39.º do CIRC e são:

- As que se destinem a fazer face a obrigações e encargos derivados de processos judiciais em curso por fatos que determinariam a inclusão daqueles entre os gastos do período de tributação;

- As que se destinem a fazer face a encargos com garantias a clientes previstas em contratos de venda e de prestação de serviços;
- As provisões técnicas constituídas obrigatoriamente, por força de normas emanadas pelo Instituto de Seguros de Portugal, de carácter genérico e abstrato, pelas empresas de seguros sujeitas à sua supervisão e pelas sucursais em Portugal de empresas seguradoras com sede em outro Estado membro da União Europeia;
- As que, constituídas pelas empresas pertencentes ao setor das indústrias extrativas ou de tratamento e eliminação de resíduos, se destinem a fazer face aos encargos com a reparação dos danos de carácter ambiental dos locais afetos à exploração, sempre que tal seja obrigatório e após a cessação desta.

A determinação destas provisões deve ter por base as condições existentes no final do período de tributação. Quando a provisão for reconhecida pelo valor presente, os gastos resultantes do respetivo desconto ficam igualmente sujeitos a este regime.

O montante anual da provisão para garantias a clientes é determinado pela aplicação às vendas e prestações de serviços sujeitas a garantias efetuadas no período de tributação de uma percentagem que não pode ser superior à que resulta da proporção entre a soma dos encargos derivados de garantias a clientes efetivamente suportados nos últimos três períodos de tributação e a soma das vendas e prestações de serviços sujeitas a garantia efetuadas nos mesmos períodos.

Com a aprovação do Sistema de Normalização Contabilística, assistiu-se à fragmentação das provisões. A partir dessa altura passaram a existir imparidades e provisões no normativo contabilístico e fiscal português. As imparidades estão refletidas nos artigos 28.º, 28.º-A, 28.º-B e 28.º-C do CIRC. Como exemplo de imparidade aceite fiscalmente, temos as perdas por imparidade em créditos de cobrança duvidosa conforme citado no artigo 28.º-B do CIRC e onde se encontra enumerado os casos em que as perdas podem ser deduzidas para efeitos fiscais.

7.2. No II

No artigo 45.º do CII encontram-se citadas as provisões aceites para efeitos fiscais, sendo elas: as que se destinam a ocorrer a obrigações e encargo derivados de processos judiciais em curso por fatos que determinariam a inclusão daqueles entre os custos ou gastos do exercício; as que tem por fim a cobertura

de créditos de cobrança duvidosa; as que se destinam a cobrir a perda de valor das existências e as que são constituídas de acordo com as obrigações impostas pelas entidades públicas reguladoras do setor financeiro, segurador e de jogos, e de outras entidades públicas reguladoras.

Relativamente às taxas e limites para a provisão da cobertura de créditos de cobrança duvidosa e para a provisão da cobertura, por ramo de atividade, das perdas de valor sofridas pelas existências, estas estão estabelecidas no Decreto Presidencial n.º 204/15. Na tabela do Decreto estão previstas duas taxas, uma taxa aplicável ao montante líquido da constituição/reforço da provisão, contabilizado na Demonstração de Resultados do exercício (taxa anual) e outra taxa aplicável ao montante total da provisão contabilizada em Balanço (limite acumulado), prevalecendo a taxa que determine a menor aceitação fiscal da provisão constituída.

São aceites como provisões do exercício os créditos cujo risco de cobrança ou pagamento seja considerado devidamente justificado, o que se verifica quando:

- O devedor tenha pendente processos ou situações de proteção de credores ou processo de execução, falência ou insolvência, ou situações análogas;
- Tenha havido reclamação judicial dos créditos objeto da provisão;
- Os créditos estejam em mora há mais de seis meses e tenham sido efetuadas diligências, devidamente documentadas, para a sua cobrança.

Não são considerados créditos de cobrança duvidosa os que se encontrem cobertos por seguro obrigatório ou por qualquer garantia real, os créditos sobre pessoas singulares ou coletivas que detenham uma participação igual ou superior a 10% do capital social ou sobre empresas em que exista uma participação igual ou superior a 10% e os créditos sobre o Estado ou Empresas Públicas, bem como aqueles por estas entidades garantidos.

Para efeitos de II, a provisão destinada a cobrir a perda de valor das existências é calculada pela diferença entre o custo de aquisição/produção que consta do Balanço no final do exercício e o respetivo preço de mercado, à mesma data, quando este for inferior àquele custo. Esta provisão apenas é suscetível de utilização no exercício em que a perda de valor das existências se torne efetiva.

Relativamente à constituição e reforço da provisão destinada a ocorrer a obrigações e encargos derivados de processos judiciais em curso, por fatos que determinariam a inclusão daqueles, nos custos ou gastos do exercício (alínea a) do número I do artigo 45.º do CII), o Decreto Presidencial cita que esta provisão deve estar apoiada em elementos objetivos e informações idóneas que justifiquem a natureza das obrigações e encargos derivados de processos judiciais, o seu ano e valor contabilizado e ao montante das obrigações, assim como, os encargos fiscais cobertos pela provisão devem ser dedutíveis para efeitos fiscais como custo do exercício.

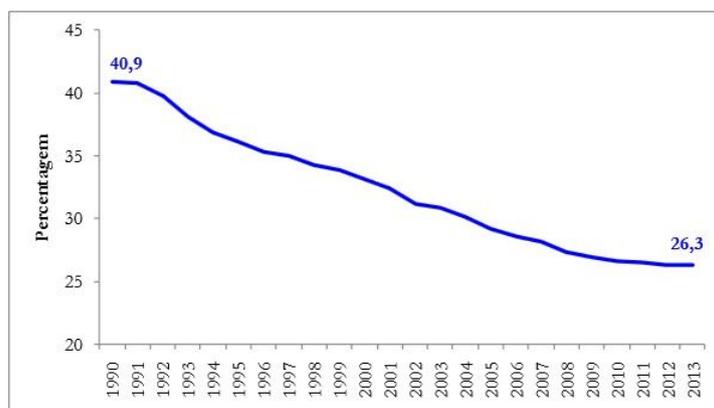
As provisões constituídas são fiscalmente aceites no exercício em que se derem os fatos que justifiquem a sua constituição, devendo as mesmas ser revertidas no exercício em que se verifique a não subsistência das razões que justificaram a sua constituição.

No que toca a este tópico, podemos concluir que a diferença mais significativa prende-se com o facto de no CII não existirem perdas por imparidade. No caso de Portugal assistiu-se à fragmentação das provisões, passando a existirem também perdas por imparidade, o mesmo não se sucedeu em Angola.

8. Taxas

A nível mundial, a taxa de tributação das empresas tem vindo a decrescer, conforme apresentado no gráfico 3.

Gráfico 3: Média das taxas gerais ajustadas de IRC em 41 países da OCDE⁴ e do G20*, 1990-2013.



Fonte: Eurostat; Bilicka, K. e Devereux, M., CBT Corporate Tax Ranking 2012, Center for Business Taxation, University of Oxford, junho de 2012; www.worldwide-tax.com; Comissão para a Reforma do IRC—2013.

A OCDE classificou este movimento de descida das taxas do imposto como “virtuoso”: menores taxas de imposto impulsionaram o crescimento económico, o investimento e a criação de emprego e, pelo simples fato de serem mais baixas, reduziram o incentivo à fraude e evasão fiscais; e facilitou a fiscalização por parte das autoridades tributárias beneficiando também da arrecadação de receita. Tudo somado, a base fiscal foi alargada e a receita fiscal aumentou — contrariando a convicção de que as descidas das taxas de impostos correspondem, necessariamente, a perdas de receita fiscal.

8.1. No IRC

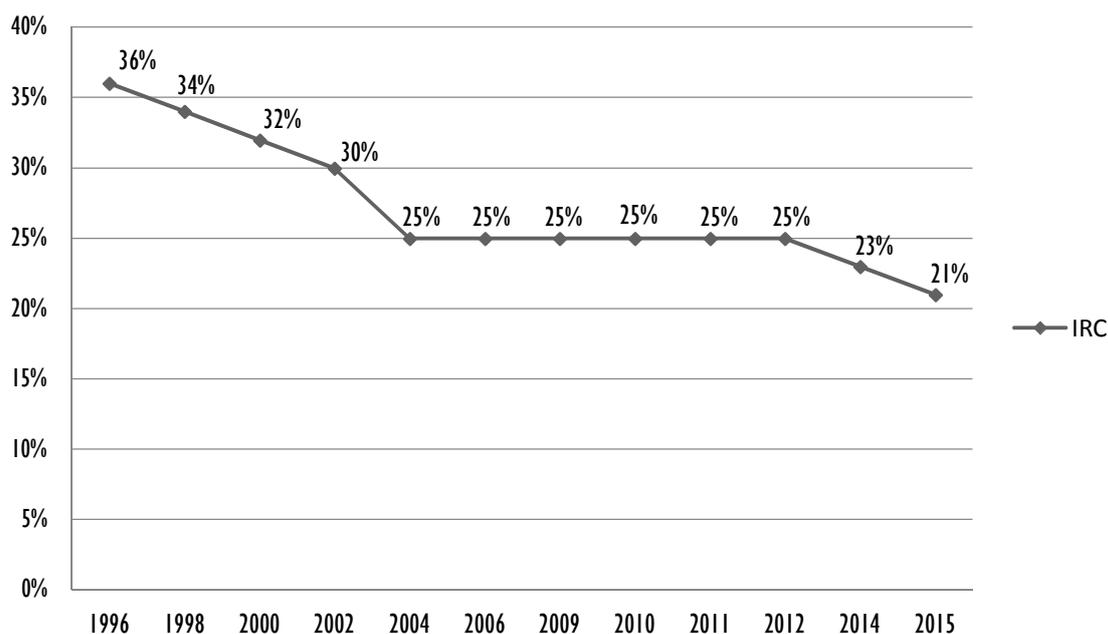
Em 2013 verificou-se um processo de reforma profunda do IRC. Concretizada a reforma, através de um diploma legal que beneficiou de um consenso social e político alargado, o Governo propôs a redução da taxa de IRC de 23% para 21%, em cumprimento do estipulado na reforma aprovada por 90% dos deputados da Assembleia da República. As taxas de IRC vigentes em Portugal, tendem a uma redução efetiva

⁴ Os países considerados pelo Eurostat foram os seguintes: África do Sul, Alemanha, Argentina, Austrália, Áustria, Bélgica, Brasil, Canadá, Chile, China, Coreia do Sul, Dinamarca, Espanha, Eslováquia, Eslovénia, Estónia, EUA, Finlândia, França, Grécia, Holanda, Hungria, Índia, Indonésia, Irlanda, Islândia, Israel, Itália, Japão, Luxemburgo, México, Noruega, Nova Zelândia, Polónia, Portugal, Reino Unido, República Checa, Rússia, Suécia, Suíça e Turquia.

e progressiva com a eliminação gradual da derrama municipal e estadual, de modo que, a médio prazo, a taxa nominal do IRC se situe abaixo do primeiro quartil das taxas em vigor na União Europeia (Neves et al., 2013).

Através do gráfico 4 podemos ver a evolução do IRC desde 1996 até 2015. O objetivo é de manter a taxa de 21% em 2016.

Gráfico 4: Evolução do IRC



Fonte: A reforma do IRC e IRS de Manuel Faustino

Regra geral, a taxa de IRC é portanto de 21%. No entanto, existem casos previstos no art.º 87.º do CIRC para o qual essa taxa não se aplica. Como é o caso de sujeitos passivos que exerçam, diretamente e a título principal, uma atividade económica de natureza agrícola, comercial ou industrial que sejam qualificados como pequena ou média empresa, a taxa de IRC a aplicar aos primeiros 15.000,00€ de matéria coletável é de 17%, aplicando-se a taxa de 21% ao excedente. Também é o caso de entidades que não tenham sede nem direção efetiva em território português e aí não possuam estabelecimento estável ao qual os rendimentos são imputáveis à taxa de 25%. Exceto em importâncias ou prémios atribuídos em quaisquer sorteios ou concursos, em que a taxa é de 35%, como por exemplo, nos prémios de rifas, totoloto, jogo de lotto. A taxa de 35% é também aplicada no caso de rendimentos de capitais sempre que sejam pagos ou

colocados à disposição em contas abertas em nome de um ou mais titulares mas por conta de terceiros não identificados e no caso em que esses rendimentos sejam obtidos em entidades não residentes em território português, que sejam domiciliadas em países, território ou região sujeitas a um regime fiscal claramente favorável. No caso das entidades com sede ou direção efetiva em território português, que não exerçam atividades de natureza comercial, industrial ou agrícola, a taxa é de 21.5%.

Sobre o lucro tributável incide ainda a derrama estadual, prevista no art.º 87.º-A do CIRC, devida pelas entidades residentes que exerçam, a título principal, atividades de natureza comercial, industrial ou agrícola e pelas entidades não residentes com estabelecimento estável em Portugal, que apuram um lucro tributável superior a 1.500.000,00€, e que é de 3% no caso do lucro tributável se situar entre 1.500.000,00€ e 7.500.000,00€, de 5% se estiver entre 7.500.000,00€ e 35.000.000,00€ e 7% se for superior a 35.000.000,00€. No entanto, quando o valor é superior a 7.500.000,00€ a taxa a aplicar não é direta. Ou seja, quando superior a 7.500.000,00€ e até 35.000.000,00€ o lucro tributável é dividido em duas partes: a primeira igual a 6.000.000,00€ ao qual se aplicar a taxa de 3%, a outra parte, igual ao lucro tributável que exceda 7.500.000,00€ aplica-se a taxa de 5%. Quando superior a 35.000.000,00€, é dividido em três partes: a primeira igual a 6.000.000,00€ à qual se aplica a taxa de 3%, a outra igual a 27.500.000,00€ à qual se aplica a taxa de 5%, e a última igual ao lucro tributável que exceda 35.000.000,00€, à qual se aplica a taxa de 7%.

Há também a possibilidade de as entidades estarem sujeitas à derrama municipal, caso os municípios assim o deliberem. A derrama é um imposto municipal, que incide sobre o lucro tributável do exercício das pessoas coletivas, antes da dedução de prejuízos fiscais reportáveis, estando a sua taxa dependente da deliberação anual das Assembleias Municipais (a comunicar até dia 31 de dezembro de cada ano à AT). A taxa geral de derrama pode ir até 1,5%, no entanto, pode haver lugar a uma taxa reduzida para empresas com um volume de negócios inferior a 150 mil euros no exercício anterior. A derrama é devida no município onde está fixada a sede da empresa. Quando a empresa tiver outras representações, em vários municípios, deverá avaliar-se o lucro tributável de cada uma.

O art.º 88.º do CIRC prevê que, sobre certas despesas ou encargos suportados por sujeitos passivos não isentos subjetivamente e que exerçam, a título principal, atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, incidam taxas de tributação autónoma e que poderão ser elevadas em 10 pontos percentuais no

caso dos sujeitos passivos apresentarem prejuízo fiscal no período de tributação a que os mesmos respeitem, conforme n.º 14 do citado artigo.

As taxas a aplicar são as seguintes:

- 50% para despesas não documentadas;
- 70% para despesas não documentadas efetuadas por sujeitos passivos total ou parcialmente isentos ou que não exerçam a título principal atividade comercial, industrial ou agrícola e por sujeitos passivos que auferam rendimentos sujeitos ao imposto especial de jogo;
- 10% para encargos com viaturas com um custo de aquisição inferior a 25.000,00€;
- 27.5% para encargos com viaturas com um custo de aquisição igual ou superior a 25.000,00€ e inferior a 35.000,00€;
- 35% para encargos com viaturas com um custo de aquisição igual ou superior a 35.000,00€;
- 10% para despesas de representação dedutíveis;
- 35% para despesas não documentadas correspondentes a importâncias pagas a pessoas singulares que se encontrem num regime fiscal mais favorável;
- 55% para despesas não documentadas efetuadas por sujeitos passivos total ou parcialmente isentos ou que não exerçam a título principal atividade comercial, industrial ou agrícola e por sujeitos passivos que auferam rendimentos sujeitos ao imposto especial de jogo, desde que pagas a pessoas singulares que se encontrem num regime fiscal mais favorável;
- 5% para ajudas de custo dedutíveis, pagas a trabalhadores que utilizem veículo próprio, quando não cobradas ao cliente e não tributadas em IRS;
- 23% para lucros distribuídos por entidades sujeitas a IRC a entidades que beneficiem de isenção;
- 35% para gastos ou encargos com indemnizações pagas a gestores, administradores e gerentes em virtude da cessação do contrato de trabalho;
- 35% para outros gastos ou encargos relativos a bónus pagos a gestores, gerentes e administradores que representem uma parcela superior a 25% da remuneração anual e valor superior a 27.500,00€.

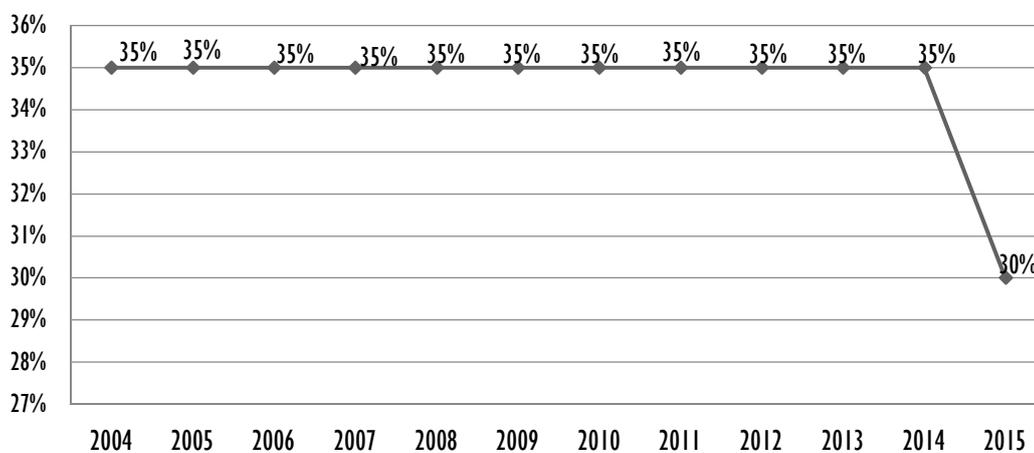
Podemos afirmar que estamos de acordo com Nunes (2013), que declara que de um modo geral, a tributação autónoma incide sobre os encargos referidos, sendo estes dedutíveis fiscalmente ou não e

qualquer que seja o resultado fiscal apurado, destinando-se à generalidade das empresas. Tendo este artigo como objetivo evitar que o sujeito passivo use para fins não empresariais bens que geram gastos dedutíveis fiscalmente, implicando um encargo fiscal adicional para quem neles incorrer.

8.2. No II

Podemos verificar no gráfico 5 as alterações introduzidas na taxa deste imposto, uma descida de 35% para 30%, que representa uma vantagem competitiva para o país, dado que a diminuição da carga fiscal pode incentivar o investimento na produção interna. Com a reforma fiscal atual verificamos também que as prestações de serviços estão em regra sujeitas a uma taxa de retenção na fonte de 6,5%, sendo dedutíveis as matérias-primas, peças ou materiais necessários à prestação do serviço. A taxa normal passou a ser de 30%, sendo de 15% para atividades do setor primário. A taxa para contribuintes do Grupo B, sem contabilidade organizada, passou a ser de 6,5% sobre o volume de negócios. A partir de 2017, passará a aplicar-se uma taxa de tributação autónoma de 2% às despesas indevidamente documentadas, de 4% às não documentadas e de 30% às despesas confidenciais.

Gráfico 5: Evolução do II



Fonte: *Trading Economics* - http://pt.tradingeconomics.com/angola/gdp_growth

Em Angola, a taxa do II é portanto de 30%, conforme fixado no art.º 64.º. Podendo ser de 15% quando os rendimentos são provenientes de atividades de explorações agrícolas, aquícolas, avícolas, pecuárias, piscatórias e silvícolas. É também exceção a matéria coletável dos contribuintes do grupo B (retratado mais acima neste trabalho) que não possuem contabilidade organizada, a essa matéria coletável aplica-se a taxa de 6.5%. A taxa do II pode ainda ser reduzida no âmbito de projetos de investimento privado, devidamente licenciados

por autoridade pública definida nos termos da legislação em vigor, ou em função de legislação especial aprovada para o efeito.

O efeito da redução da taxa de Imposto Industrial é, em certa medida, balanceado com um alargamento da base tributável (como por exemplo, variações patrimoniais positivas), maior restrição na dedutibilidade de custos e incremento das taxas de retenção na fonte (de 3,5% e 5,25% para 6,5%).

Relativamente a este tópico, a diferença mais significativa prende-se com o facto de não existir em Angola as taxas de tributação autónoma como existe em Portugal, para evitar que as empresas incorram em gastos para fins não diretamente relacionados com a empresa, podendo futuramente deduzir esses gastos. No entanto e como referido anteriormente, a partir de 2017, passaram a ser tributadas autonomamente algumas despesas não documentadas. Também não existe em Angola nenhuma taxa de derrama como é o caso em Portugal, em que o lucro da empresa está sujeito a mais um imposto, o estadual e por vezes, também o municipal.

Quanto à taxa do imposto, tanto num país como no outro está a diminuir, indo de encontro com a tendência a nível internacional, que tem como fim atrair o investimento estrangeiro através da redução das taxas de imposto sobre as sociedades.

9. Principais comparações entre o imposto nos dois países

Após a descrição sobre alguns aspetos centrais dos impostos que incidem sobre o rendimento das sociedades em Portugal e em Angola, propomo-nos a apresentar, no quadro 5, as principais diferenças e concluir sobre as consequências fiscais que as mesmas representam para os sujeitos passivos deste imposto.

Quadro 5 – Principais comparações entre o imposto nos dois países

Tópicos	Portugal	Angola	Diferenças
Análise Macroeconómica	<ul style="list-style-type: none"> • 3º Trimestre 2015, PIB: 1,4%; • 2015 Mercado pela desaceleração do investimento; • No 1º semestre de 2015, exportações aumentaram 5,7% e Importações aumentaram 5,3%; 	<ul style="list-style-type: none"> • Previsão 2015, PIB: 4,5%; • 2015 Mercado pela inflação e queda do preço do petróleo; • Em Agosto de 2015, exportações aumentaram 5,8% e as Importações aumentaram 2,4%; 	<ul style="list-style-type: none"> • Angola apresenta um crescimento do PIB mais elevado, mas em contrapartida a carga fiscal representa uma menor percentagem; • O PIB elevado de Angola está relacionado com o facto de este ser um país de grande exportação petrolífera, embora este mercado esteja a passar por uma fase de crise.
Sistema Fiscal	<ul style="list-style-type: none"> • Arrecadação da receita com vista à satisfação das necessidades financeiras do Estado; • Carácter social; • Conjunto de impostos estaduais e locais que incidem sobre o rendimento, património e despesa; • Impostos estão divididos em impostos diretos (32,2%), impostos indiretos (41,6%) e contribuições sociais (26,2%); • Em 2014, a carga fiscal representa 34,4% do PIB. 	<ul style="list-style-type: none"> • Satisfação das necessidades financeiras do Estado e outras entidades públicas; • Assegurar a realização da política económica e social; • Carácter social; • Conjunto de impostos que incidem sobre o património, o rendimento e o consumo; • Impostos estão divididos em impostos petrolíferos (73%) e não petrolíferos (27%); • Em 2014 a carga fiscal representa 32,7% do PIB. 	<ul style="list-style-type: none"> • Neste ponto, os dois países têm idênticos objetivos. Uma vez que Angola, ao longo do tempo, tem vindo a adotar as reformas idênticas a Portugal.

<p>Características Gerais do Imposto sobre o Rendimento das Sociedades</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Imposto geral — conjunto de rendimentos de diversas fontes; • 3 Tipos de incidência pessoal: Pessoas coletivas com personalidade jurídica, Pessoas coletivas sem personalidade jurídica e não residentes; • Incidência real sobre: o lucro para atividade de natureza comercial, industrial e agrícola; o rendimento global para outras atividades; o lucro do estabelecimento estável no caso de não residentes; • Dependência parcial entre contabilidade e fiscalidade; • Pontos de afastamento: Depreciações, provisões e periodização do resultado. 	<ul style="list-style-type: none"> • Imposto geral — conjunto de rendimentos de diversas fontes; • 3 Tipos de incidência pessoal: Pessoas coletivas com personalidade jurídica, Pessoas coletivas sem personalidade jurídica e não residentes; • Incidência real sobre: o lucro para qualquer atividade no caso de residentes e o lucro do estabelecimento estável no caso de não residentes; • Dependência parcial entre contabilidade e fiscalidade; • Pontos de afastamento: amortizações e provisões 	<ul style="list-style-type: none"> • Portugal é mais específico quanto à incidência real, pois difere o tratamento do imposto em atividades de determinadas naturezas.
<p>Gastos e perdas aceites fiscalmente</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Critério de gastos incorridos ou suportados; • Comprovados documentalmente; • Artigo 23.º do CIRC diz quais os gastos e perdas aceites fiscalmente. 	<ul style="list-style-type: none"> • Critério da indispensabilidade; • Comprovados documentalmente; • Artigo 14.º do II enumera os gastos e perdas aceites fiscalmente. 	<ul style="list-style-type: none"> • A maior discrepância deve-se ao fato de Portugal ter adotado o critério dos gastos incorridos ou suportados e Angola manter o da indispensabilidade.

<p>Depreciações</p>	<ul style="list-style-type: none"> • DR 25/2009 apresenta taxas a aplicar; • Método das quotas constantes; • Possibilidade de outro método, cumprindo os devidos requisitos; • Os ativos sujeitos a depreciação são: ativos fixos tangíveis, ativos intangíveis, ativos biológicos não consumíveis e propriedades de investimento; • Caso o valor de aquisição não ultrapasse os 1.000,00€, é aceite a dedução total no período de tributação em que seja reconhecido. 	<ul style="list-style-type: none"> • Decreto Presidencial n.º 207/15 apresenta taxas a aplicar; • Método das quotas constantes; • Possibilidade de outro método, cumprindo os devidos requisitos; • Os ativos sujeitos a depreciação são: ativos corpóreos e ativos incorpóreos; • Caso o valor de aquisição não ultrapasse os 30.000,00 Kz, é totalmente amortizado no exercício em que entra em funcionamento. 	<ul style="list-style-type: none"> • As tabelas que definem as taxas a aplicar são diferentes, de forma a adaptarem-se à realidade do país, no entanto para os bens comuns as taxas não diferem muito.
<p>Provisões</p>	<p>Provisões aceites fiscalmente:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Fazem face a obrigações e encargos derivados de processos judiciais em curso; • Fazem face a encargos com garantias a clientes; • Provisões constituídas obrigatoriamente pelo instituto de seguros de Portugal; • Fazem face aos encargos com reparações de danos ambientais 	<p>Provisões aceites fiscalmente:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Fazem face a obrigações e encargos derivados de processos judiciais em curso; • Fazem face a créditos de cobrança duvidosa; • Fazem face à perda de valor das existências. • Constituídas de acordo com as obrigações impostas pelas entidades públicas reguladoras do setor financeiro, segurador e de jogos, e de outras entidades públicas reguladoras. 	<ul style="list-style-type: none"> • Em Portugal, com a aprovação do SNC, assistiu-se à fragmentação das provisões. A partir dessa altura passaram a existir imparidades e provisões no nosso normativo contabilístico e fiscal. No que diz respeito ao CII, não se procedeu a esta divisão das provisões • Créditos de cobrança duvidosa constituem provisão em Angola e imparidade em Portugal (artigo 28.º-B do CIRC)

<p>Taxas</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Taxa de 21%; • Alguns rendimentos estão sujeitos a derrama estadual; • Sujeito a derrama municipal; • Alguns rendimentos estão sujeitos a tributação autónoma. 	<ul style="list-style-type: none"> • Taxa de 30%. 	<ul style="list-style-type: none"> • Tendência de redução da taxa de imposto nos dois países ao longo dos anos; • Diferença mais significativa: Angola não tem derrama nem tributação autónoma.
---------------------	---	--	---

Fonte: Elaboração própria

Sistematizando esta primeira parte sobre a revisão de literatura, podemos dizer que algumas das diferenças encontradas ao longo do trabalho, prendem-se com o facto de Angola ser um país rico em recursos naturais, com destaque no petróleo, sendo este um dos maiores fornecedores, o que leva o país a dar uma grande importância a esse setor. O que se reflete na análise ao enquadramento macroeconómico, onde vimos que os impostos estão separados em impostos petrolíferos e não petrolíferos.

Evidenciando a dependência de Angola pelo setor do petróleo, constatamos que isso levou a que este ano tenha sido um ano de crise, devido à inflação e queda do preço do mesmo. O que fez com que Angola tenha visto a sua receita fiscal a diminuir.

Podemos também afirmar que Angola tem vindo a adotar as reformas fiscais anteriormente adotadas por Portugal, e embora ainda não se encontre tão desenvolvido como em Portugal, este país tem-se aproximado cada vez mais do sistema fiscal português.

A tendência, a nível internacional, é de reduzir as taxas do imposto sobre as sociedades, a fim de atrair o investimento estrangeiro. Portugal tem vindo a reduzir a sua taxa de imposto ao longo dos anos, acompanhada do alargamento da base tributária e da diminuição dos benefícios fiscais, o que não se tem verificado totalmente em Angola.

Enquadramento prático

10. Apresentação da empresa

Em Coimbra, no dia 13 de Fevereiro de 2009, a sociedade por quotas “Nextconsulting, Lda” foi fundada pelos sócios Carlos Catarino, Luís Albano, Cláudia Ortigueira e Luís Fernandes, com a seguinte missão: “Seremos um parceiro de referência dos nossos clientes em consultoria de gestão, contabilidade e assessoria fiscal. Apoiar os nossos clientes num crescimento sustentável e aportar valor a estratégia empresarial.” Quanto à visão, a NC visa “Prever oportunidades de crescimento e de desenvolvimento de toda a nossa equipa e criar no mercado uma relação de transparência, cumplicidade e comprometimento de longo prazo com os nossos clientes, fornecedores e parceiros.”

Os fatores que levaram à criação desta empresa prenderam-se essencialmente com o facto de a maioria dos sócios já terem adquirido uma extensa experiência em contabilidade e consultoria financeira ao longo dos seus respetivos percursos profissionais e contarem já com uma significativa carteira de clientes e rede de contactos que permitisse iniciar a atividade.

A oferta da NC está orientada para a prestação de serviços às empresas e particulares, com especial foco na contabilidade e fiscalidade, em que a consultoria surge como consequência da necessidade, que empresas e demais organizações têm hoje de se prepararem adequadamente para enfrentarem o futuro próximo.

Para além destas atividades, a NC também presta serviços em outras áreas, como é o caso dos recursos humanos, da internacionalização para o mercado angolano, através da sua representação em Luanda, da mediação de seguros, da assessoria no processo de auditoria para certificação de qualidade, do apoio à submissão de candidaturas a financiamento de projetos e da avaliação de projetos.

Outra fonte de rendimento da NC é o NC Business Center que, para além de ser a sede da empresa, funciona também como domiciliação de empresas, onde outras empresas podem ficar sediadas através de arrendamento de parte do edifício e da partilha de espaços comuns, como é o caso da sala de reuniões e outros espaços devidamente equipados.

Em meados de 2011, observaram que a quantidade de serviços prestados e de clientes em carteira não vinha a crescer há algum tempo e iniciaram então um estudo do mercado angolano, uma vez que este país tem características e necessidades diferentes das observadas em Portugal. Tal permitiu à empresa contar com

novas oportunidades de desenvolvimento. Depois de realizarem o estudo de mercado decidiram arriscar e entrar no mercado angolano. Para tal, candidataram-se a um programa de fundos comunitários, apresentando o projeto de internacionalização para Angola, o qual foi aprovado e em 2013 a NC entrou no mercado angolano através de uma empresa parceira e que é também a sua frente comercial — a empresa angolana Gest In Time.

Em Agosto de 2012 a NC passou a adotar a designação que tem hoje, “Nextconsulting, SA”. Nesta data, para além de passar a sociedade anónima, esta também efetuou um aumento no capital social, passando de 5.000€, para 76.000€. A empresa é composta por ações ao portador e o Conselho de Administração é composto pelos, até então, sócios Luís Albano e Cláudia Ortigueira.

A empresa conta hoje com uma carteira de 36 clientes nacionais e 4 angolanos. Ao nível de recursos humanos a NC tem neste momento 2 colaboradores. Sendo que uma das trabalhadoras, sendo Técnica Oficial de Contas, está direcionada para a parte contabilística e a outra desenvolve tarefas relacionadas com os recursos humanos.

II. Tarefas desenvolvidas no estágio

O estágio iniciou-se no dia 2 de fevereiro de 2015 e as primeiras tarefas desenvolvidas serviram para me familiarizar com as tarefas realizadas e com o funcionamento do *software* utilizado na empresa. Fui observando os trabalhos que iam sendo desenvolvidos na empresa, assim como fui também explorando o *software* utilizado no desempenho das atividades. Em seguida, as tarefas que tive de desenvolver, prenderam-se com um concurso que à data estava a decorrer que se designa Comercio Investe. Trata-se de um programa de apoio às micro e pequenas empresas inseridas no comércio a retalho, realizado pelo Instituto de Apoio às Pequenas e Médias Empresas e à Inovação (IAPMEI) através de fundos comunitários. Esta medida visa a modernização e valorização da oferta dos estabelecimentos abertos ao público através da aposta na inovação e na utilização de formas avançadas de comercialização. Para ser possível a candidatura de uma determinada empresa, esta tem de cumprir vários requisitos que estão listados numa portaria criada para o efeito, assim como também estão enumeradas as despesas elegíveis. A NC, em parceria com a ASIN, uma associação sem fins lucrativos, estavam a estudar uma estratégia de captação de clientes que quisessem participar nesse concurso com o apoio deles. Para poder perceber um pouco melhor o que era o Comercio Investe analisei o Decreto-lei que o regula e participei em algumas reuniões que foram havendo nas instalações da NC, de seguida, fiz uma pesquisa sobre os potenciais clientes em Coimbra e entrámos em contacto com eles a fim de ver se estariam interessados e se reuniam todas as condições para poderem participar no concurso. Em paralelo, fui realizando algumas tarefas da área da contabilidade, uma vez que se estava a aproximar a entrega do Imposto sobre o Valor Acrescentado, auxiliei os colaboradores relativamente à dedução do imposto nas compras feitas pelos clientes, baseando-me no artigo 21º do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado, que enumera quais os gastos que são excluídos do direito à dedução.

De seguida, tive como desafio a elaboração de uma ata de dissolução de um determinado cliente da NC, e a elaboração de atas de encerramento de contas de diversas empresas, através da ajuda de minutas dessas mesmas atas.

Por vezes realizei pequenas tarefas em que o objetivo era explorar o site do portal das finanças, que é uma ferramenta muito útil no dia-a-dia da NC. Essas tarefas prenderam-se com a recolha de informações dos diversos clientes. Como por exemplo, a recolha da Informação Empresarial Simplificada, ver quais os recibos verdes que estão no portal, ver o certificado de dívida/não dívida das finanças.

Após estas tarefas introdutórias, comecei a realizar as tarefas da contabilidade propriamente dita, a área principal do estágio. Para iniciar, analisei as contabilizações da documentação de meses anteriores, já lançados pelos colaboradores da NC, para perceber como são organizados os documentos e como são contabilizados. Seguidamente, eu própria fui organizando e contabilizando os documentos. Obtendo cada vez mais autonomia e prática ao longo do tempo.

Os documentos de suporte são muito importantes, pois estes são um suporte legal da sua veracidade. A organização dos mesmos é uma das tarefas essenciais do trabalho da contabilidade, assim, mais tarde, quando for necessário consultar um documento será mais fácil encontrá-lo. A organização começa com a separação por meses dos documentos recebidos dos clientes, de seguida separam-se por diários, dependendo do cliente em questão, utilizam-se os diários que se consideram necessários. Os diários existentes na NC são: Operações diversas, Caixa, Bancos, Compras e Vendas. Enquanto no diário de compras estão todas as faturas emitidas ao cliente, no diário de vendas estão as faturas emitidas pelo cliente. Quanto ao diário de bancos é nele que se encontram as movimentações feitas com bancos. Por sua vez, no diário de caixa encontram-se os documentos pagos por caixa, e todos aqueles que movimentam o caixa. Por fim, em operações diversas estão os documentos que não se enquadram nos outros diários, como por exemplo os pagamentos efetuados pelos sócios.

Depois de separados por meses e por diários, os documentos são colocados numa pasta que indica na lombada o nome do cliente, o ano e os meses a que se refere o conteúdo da pasta. Procede-se, de seguida, à contabilização e à numeração sequencial dos documentos, em que esta última serve de referência interna para a NC.

No final de cada mês é necessário fazer a conciliação bancária dos diversos bancos do cliente. A conciliação bancária consiste em conferir se o saldo do extrato bancário é o mesmo que o saldo apurado da contabilidade. Caso o saldo não seja o mesmo, temos de encontrar onde estão as diferenças. Esse processo é feito partindo do saldo final do banco e acrescentando/subtraindo as operações a crédito/débito que são consideradas pelo banco mas não pela empresa e vice-versa. No final, chegaremos ao saldo final da contabilidade. Muitas vezes estas diferenças encontram-se nos cheques, uma vez que estes podem ter sido emitidos num determinado mês mas serão descontados somente mais tarde.

Por fim, no quadro 6, encontram-se sintetizadas as tarefas desenvolvidas ao longo do estágio e que foram explicadas anteriormente.

Quadro 6 – Síntese das tarefas desenvolvidas durante o estágio

Semana	Data	Tarefa
1	02/02/2015	<ul style="list-style-type: none"> • Reuniões sobre comércio investe • Apuramento de IVA 4º Trimestre • Tarefas relacionadas com o comércio investe
2	09/02/2015	<ul style="list-style-type: none"> • Elaboração de ata de dissolução e atas de encerramento de contas
3	16/02/2015	<ul style="list-style-type: none"> • Completar dossiers fiscais dos clientes
4	23/02/2015	<ul style="list-style-type: none"> • Análise das contabilizações efetuadas em anos anteriores • Organização e contabilização de diversos documentos de 2014 • Reconciliações bancárias
5	02/03/2015	<ul style="list-style-type: none"> • Lançamentos contabilísticos de 2014
6	09/03/2015	<ul style="list-style-type: none"> • Organização documentos de 2015
7	16/03/2015	<ul style="list-style-type: none"> • Atas encerramento de contas
8	23/03/2015	<ul style="list-style-type: none"> • Reconciliações bancárias
9	30/03/2015	<ul style="list-style-type: none"> • Pesquisas sobre o tema do relatório
10	06/04/2015	<ul style="list-style-type: none"> • Organização e lançamentos de uma empresa com contabilidade analítica
11	13/04/2015	<ul style="list-style-type: none"> • Organização e lançamentos de documentos de 2014
12	20/04/2015	<ul style="list-style-type: none"> • Organização e lançamentos de documentos de 2015 • Reconciliações bancárias
13	27/04/2015	
14	04/05/2015	
15	11/05/2015	<ul style="list-style-type: none"> • Organização e lançamentos de documentos de 2014 para o encerramento do ano • Reconciliações bancárias através de um software da Next • Organização e lançamentos de documentos de 2015
16	18/05/2015	
17	25/05/2015	
18	01/06/2015	
19	06/06/2015	

Fonte: Elaboração própria

12. Balanço crítico do estágio

Ao longo dos meses que o estágio foi realizado na Nextconsulting SA foram muitos os conhecimentos práticos adquiridos. Conhecimentos esses que já tinham sido adquiridos a nível teórico ao longo da licenciatura e do mestrado em gestão, mas que através do estágio foi possível um contato direto com casos reais do dia-a-dia.

Todas as unidades curriculares ao longo do percurso académico são importantes, mas na realização do estágio as unidades de maior destaque são as da área da contabilidade e da fiscalidade uma vez que foram os conhecimentos adquiridos nestas disciplinas que serviram de auxílio no desempenho das funções do ramo da consultoria. No entanto, no início de cada atividade, tanto o orientador como os outros trabalhadores da empresa, prestavam ajuda e formação interna.

O ambiente e a dimensão da empresa facilitaram a integração, havendo sempre ao longo de todo o estágio uma boa comunicação e entre ajuda. Esse é um aspeto positivo pois sendo uma pequena empresa houve um contacto mais direto com todas as áreas e funções realizadas por esta.

Como ponto menos positivo do estágio, apenas referimos o facto de não ter surgido a oportunidade de ter um contacto com as funções realizadas pela NC nos clientes angolanos, o que teria sido benéfico na aprendizagem deste tema. No entanto e de forma a colmatar este aspeto, a empresa mostrou disponibilidade em ajudar e fornecer toda a informação que eles possuem relativamente a esta temática.

13. Caso prático

Ao longo do estágio não foi possível trabalhar com empresas angolanas, como já foi referido anteriormente, o que não permitiu ter uma ideia clara sobre o seu funcionamento. No entanto, como forma de ultrapassar parcialmente essa lacuna, e tendo como base o exemplo prático de Nunes (2013), segue-se neste ponto um exemplo prático de uma empresa fictícia, em que irá ser comparado qual seria o imposto a pagar se a empresa operasse em Portugal e, por outro lado, qual seria o imposto a suportar se a empresa operasse em Angola. Julgamos enriquecedor para o trabalho esta forma de abordagem, pois permite colocar em prática o que foi analisado na primeira parte.

Assim, admita-se que a empresa Gama, Lda., que se dedica ao ramo da construção civil, no exercício fiscal de 2014, obteve um resultado antes de imposto de 130.000,00 u.m. Tendo em consideração os seguintes aspetos, vamos proceder ao cálculo do imposto a pagar.

Empresa Gama, Lda. residente em território português:

Taxa derrama municipal: 1.5%

1. A empresa admitiu como gasto, o pagamento no valor 1.500 u.m., de um curso de espanhol, com duração de 20 horas, pago a um dos filhos do gerente, que não tem qualquer relação com a empresa.
 - Segundo o artigo 23.º do CIRC este gasto não é dedutível fiscalmente uma vez que não tem como fim obter ou garantir os rendimentos sujeitos a IRC
 - Correção a fazer: +1.500,00 u.m.

2. A empresa adquiriu, no dia 2 de Janeiro de 2014, um rolo compactador liso em segunda mão por 28.000,00 u.m, considerando que esta tem uma vida útil de cinco anos. Pretende utilizar o método das quotas decrescentes a uma taxa de 20% com um coeficiente de correção de 2.
 - Segundo a alínea a) do n.º 2 do artigo 30.º do CIRC os bens adquiridos em estado de uso não podem optar pelo método das quotas decrescentes.
 - Depreciação contabilística: $28.000 \times 20\% \times 2 = 11.200,00$ u.m.
 - Depreciação aceite fiscalmente: $28.000 \times 20\% = 5.600,00$ u.m.
 - Correção a fazer: $11.200 - 5.600 = + 5.600,00$ u.m.

3. A contabilidade registou como gasto as ajudas de custo pagas aos trabalhadores, no valor de 2.200,00 u.m. relativamente a deslocações feitas em viatura própria. A documentação de suporte apenas refere para que fim foram efetuadas as deslocações.
 - Este gasto não é dedutível uma vez que não cumpre todos os requisitos da alínea h) do n.º 1 do artigo 23.º-A do CIRC.
 - Correção a fazer: + 2.200,00 u.m.

4. A empresa reconheceu uma perda por imparidade, pelo valor total, de uma dívida de um cliente no valor de 20.000, u.m., relativamente a um serviço prestado pela empresa Gama no dia 2 de Abril, com prazo de recebimento de 30 dias. A empresa efetuou diligências comprováveis para receber a dívida.
 - Segundo a alínea c) do n.º 1 do artigo 28.º-B do CIRC, os créditos que estejam em mora há mais de 6 meses desde a data do respetivo vencimento e que tenham sido efetuadas diligências para o seu recebimento, são considerados créditos de cobrança duvidosa. Pela alínea a) do n.º 2 do mesmo artigo, é aplicada a taxa de 25% para créditos em mora superiores a 6 meses e inferiores a 12 meses.
 - Perda por imparidade contabilística: 20.000,00 u.m.
 - Perda por imparidade fiscal: $20.000 \times 25\% = 5.000,00$ u.m.
 - Correção a fazer: $20.000 - 5.000 = + 15.000,00$ u.m.

5. A empresa registou na contabilidade gastos não documentados no valor de 1.500,00 u.m.
 - Segundo o n.º 3 do art.º 23.º do CIRC as despesas não documentadas não são dedutíveis para efeitos fiscais.
 - Estes gastos estão sujeitos a tributação autónoma, à taxa de 50%, conforme prescrito no n.º 1 do artigo 88.º do CIRC
 - Tributação autónoma = $1.500,00 \times 50\% = 750,00$ u.m.
 - Correção a fazer: + 1.500,00 u.m.

6. Em 2014 a empresa alienou uma grua pelo valor de 10.000,00 u.m. que tinha sido adquirida em 2010 no valor de 16.000,00 u.m., sendo esta amortizada pelo método das quotas constantes com uma vida útil de 7 anos.
 - Depreciações contabilísticas: $16.000 \times 14,28\% \times 4 \text{ anos} = 9.139,20$ u.m. Esta depreciação é aceite fiscalmente uma vez que a taxa de depreciação está de acordo com o DR 25/2009.
 - Mais-valia contabilística: $10.000 - (16.000 - 9.139,20) = 3.139,20$ u.m.

- Coeficiente de desvalorização: 1,07 (Portaria n.º 281/2014, de 30 de Dezembro)
 - Mais-valia fiscal: $10.000 - (16.000 - 9.139,20) \times 1,07 = 2.658,94$ u.m.
 - Correção a fazer: $2.658,94 - 3.139,20 = - 480,26$ u.m.
7. Registou-se um gasto de 3.000,00 u.m. relativamente a uma formação paga aos trabalhadores da empresa.
- Segundo a alínea e) do n.º 2 do artigo 23.º do CIRC este gasto é aceite fiscalmente.
 - Correção a fazer: nenhuma
8. A empresa adquiriu no início do ano uma patente a um inventor por 50.000,00 u.m. Definiu-se que não existe um limite temporal previsível durante o qual a patente irá gerar benefícios económicos.
- Sabe-se que não foi registado contabilisticamente qualquer amortização para a patente, uma vez que tem vida útil ilimitada, mas segundo a alínea a) do n.º 1 do artigo 45.º-A do CIRC é aceite como gasto fiscal, durante os primeiros 20 períodos de tributação.
 - $50.000 \times 5\% = 2.500,00$ u.m.
 - Correção a fazer: $- 2.500,00$ u.m.

Empresa Gama, Lda. residente em território angolano:

1. A empresa admitiu como gasto, o pagamento no valor 1.500 u.m., de um curso de espanhol, com duração de 20 horas, pago a um dos filhos do gerente que não tem qualquer relação com a empresa.
- Conforme o artigo 14.º do CII este gasto não é aceite fiscalmente uma vez que este não é indispensável à manutenção da fonte produtora nem à realização dos proveitos e ganhos sujeitos a imposto.
 - Correção a fazer: $+1.500,00$ u.m.
2. A empresa adquiriu, no dia 2 de Janeiro de 2014, um rolo compactador liso em segunda mão por 28.000,00 u.m, considerando que esta tem uma vida útil de cinco anos. Pretende utilizar o método das quotas decrescentes a uma taxa de 20% com um coeficiente de correção de 2.
- Segundo o n.º 1 do artigo 34.º do CII os bens adquiridos em estado de uso são amortizáveis, com base no período de utilidade esperado e utilizando o método das quotas constantes, segundo o n.º 1 do artigo 27.º do CII.

- Depreciação contabilística: $28.000 \times 20\% \times 2 = 11.200,00$ u.m.
 - Depreciação aceite fiscalmente: $28.000 \times 20\% = 5.600,00$ u.m.
 - Correção a fazer: $11.200 - 5.600 = 5.600,00$ u.m.
3. A contabilidade registou como gasto as ajudas de custo pagas aos trabalhadores, no valor de 2.200,00 u.m. relativamente a deslocações feitas em viatura própria. A documentação de suporte apenas refere para que fim foram efetuadas as deslocações.
- Conforme a alínea d) do artigo 14.º do CII, o gasto é aceite fiscalmente.
 - Correção a fazer: nenhuma
4. A empresa reconheceu uma provisão, pelo valor total, de uma dívida de um cliente no valor de 20.000, u.m., relativamente a um serviço prestado pela empresa Gama no dia 2 de Abril, com prazo de recebimento de 30 dias. A empresa efetuou diligências comprováveis para receber a dívida.
- Segundo a alínea c) do n.º 1 do artigo 4.º do decreto presidencial n.º 204/15, de 28 de Outubro, os créditos que estejam em mora há mais de 6 meses desde a data do respetivo vencimento e que tenham sido efetuadas diligências para o seu recebimento, são considerados créditos de cobrança duvidosa. No mesmo decreto presidencial é aplicada a taxa de 4%.
 - Perda por imparidade contabilística: 20.000,00 u.m.
 - Perda por imparidade fiscal: $20.000 \times 4\% = 800,00$ u.m.
 - Correção a fazer: $20.000 - 800 = + 19.200,00$ u.m.
5. A empresa registou na contabilidade gastos não documentados no valor de 1.500,00 u.m.
- Segundo o artigo 14.º do CII as despesas não documentadas não são dedutíveis para efeitos fiscais.
 - Correção a fazer: + 1.500,00 u.m.
6. Em 2014 a empresa alienou uma grua pelo valor de 10.000,00 u.m. que tinha sido adquirida em 2010 no valor de 16.000,00 u.m., sendo esta amortizada pelo método das quotas constantes com uma vida útil de 7 anos.
- Depreciações contabilísticas: $16.000 \times 14,28\% \times 4 \text{ anos} = 9.139,20$ u.m.
 - Depreciações fiscais: $16.000 \times 12,50\% \times 4 \text{ anos} = 8.000,00$ u.m. Segundo o Decreto Presidencial n.º 207/15, de 5 de Novembro, a vida útil para este bem é de 8 anos.
 - Mais-valia contabilística: $10.000 - (16.000 - 8.000) = 2.000,00$ u.m.
 - Mais-valia fiscal: $10.000 - (16.000 - 9.139,20) = 3.139,20$ u.m.

- Correção a fazer: $3.139,20 - 2.000,00 = + 1.139,20$ u.m.
7. Registou-se um gasto de 3.000,00 u.m. relativamente a uma formação paga aos trabalhadores da empresa.
- Segundo a alínea e) do artigo 14.º do CII este gasto é aceite fiscalmente.
 - Correção a fazer: nenhuma
8. A empresa adquiriu no início do ano uma patente a um inventor por 50.000,00 u.m. Definiu-se que não existe um limite temporal previsível durante o qual a patente irá gerar benefícios económicos.
- *Sabe-se que não foi registado contabilisticamente qualquer amortização para a patente, uma vez que tem vida útil ilimitada, mas segundo o n.º 3 do artigo 39.º do CII é aceite como gasto fiscal, durante um período de cinco anos;*
 - *Amortização aceite fiscalmente: $50.000 \times 20\% = 10.000,00$ u.m.*
 - *Correção a fazer: - 10.000,00 u.m.*

Procedendo agora aos cálculos e à comparação nos dois países:

Portugal

Matéria coletável = $130.000 + 1.500 + 5.600 + 2.200 + 15.000 + 1.500 - 480,26 + 0 - 2.500 = 152.819,74$ u.m.

Coleta = $152.819,74 \times 21\% = 32.092,15$ u.m.

Derrama municipal = $153.780,26 \times 1,5\% = 2.292,30$ u.m.

Imposto sobre o rendimento = $32.092,15 + 2.292,30 + 750$ (tributação autónoma n.º5) = **35.134,45 u.m.**

Angola

Matéria coletável = $130.000 + 1.500 + 5.600 + 0 + 19.200 + 1.500 + 1.139,20 + 0 - 10.000 = 148.939,20$ u.m.

Imposto sobre o rendimento = $148.939,20 \times 30\% = 44.681,76$ u.m.

Da resolução do caso, podemos observar que a matéria coletável não foi muito diferente nos dois casos, sendo de 152.819,74 u.m. em Portugal e 148.939,20 u.m. em Angola. A divergência no resultado prende-se com o facto de em Portugal serem mais cuidadosos relativamente à dedução das ajudas de custo. Existe também a questão da perda por imparidade/provisão, em que em Angola a taxa para criar a provisão é muito menor do que a taxa para a criação de imparidade em Portugal. Isto porque em Portugal a taxa vai

aumentando à medida que o período do crédito em mora também aumente, enquanto em Angola a taxa se mantém constante. Tendo também, a questão da mais-valia, em que Portugal tem em consideração a questão da desvalorização monetária e em Angola esse coeficiente não existir. E por fim, o caso da patente que tem em Angola uma taxa de amortização bem mais elevada do que em Portugal. Comparando agora o imposto a pagar nos dois países, podemos ver que em Portugal o valor é de 35.134,45 u.m. e em Angola de 44.681,76 u.m. a explicação dessa diferença prende-se essencialmente nas taxas de tributação praticadas nos dois países, assim como no facto de não existir em Angola taxas de derrama e tributação autónoma, até à data.

Concluindo desta forma, que no caso prático proposto seria mais rentável para a empresa Gama ter sede efetiva em Portugal. Tendo como fator principal a taxa de imposto sobre o rendimento das sociedades.

Conclusão

No âmbito do Mestrado em Gestão realizei durante 4 meses um estágio curricular na NC, SA, o que me permitiu desenvolver as competências que adquiri na minha formação académica e adquirir novos conhecimentos profissionais e pessoais. Um dos maiores desafios deste estágio foi ter capacidade para gerir o tempo e as prioridades das atividades que me eram dadas. Ao longo do estágio, tentei sempre realizar da melhor forma as tarefas que me foram incumbidas, dando sempre o melhor de mim.

A fiscalidade deve ser utilizada como uma ferramenta com vista à melhoria da competitividade das economias, e sendo assim, a gestão da carga fiscal das empresas é uma matéria cada vez mais complexa, necessitando de um acompanhamento específico e de elevada especialização.

O principal objetivo das reformas fiscais é ter uma melhor e mais eficiente arrecadação da receita fiscal como forma de financiamento das despesas públicas. Quanto aos impostos sobre os lucros das empresas, tem-se mantido a tendência da descida da carga fiscal na maioria dos países da União Europeia, e portanto em Portugal também. Esta descida resulta também das reduções sucessivas das taxas normais de imposto, da criação de alguns regimes especiais de tributação e da introdução de políticas de incentivos fiscais locais ou regionais.

No âmbito da reforma tributária em curso em Angola, com o intuito de modernização do sistema tributário e, bem assim, a sua adaptação e aperfeiçoamento foram aprovados, no último trimestre de 2014, em Angola, diversos diplomas legais. Esta reforma teve origem no sistema fiscal que vigorou em Portugal no período anterior às últimas reformas, tendo-lhe servido de modelo.

Uma reforma fiscal tem que ser vista como um processo contínuo, o qual os dirigentes e responsáveis pela sua conceção e implementação devem monitorizar e acompanhar, desenvolvendo, integrando e adaptando os sistemas fiscais às mudanças sociais, económicas, tecnológicas e internacionais.

O IRC tem vindo a reduzir a sua taxa de imposto, ao longo dos anos, acompanhado do alargamento da base tributária e a diminuição dos benefícios fiscais, de modo a ir ao encontro da tendência internacional, que tem como objetivo atrair o investimento estrangeiro.

O II, em Angola, tem vindo a sofrer algumas alterações de modo a responder à complexidade das operações dos sujeitos passivos e tendo como preocupação garantir que a relação tributária a estabelecer entre o

contribuinte e a Administração Tributária se ajuste através de critérios de justiça e eficiência. Este imposto incide sobre os lucros resultantes da prática de uma atividade de natureza industrial, comercial, de prestações de serviço, ou outras de idêntica natureza, de modo duradouro ou esporádico. Tal como em Portugal, também tem-se verificado uma redução das taxas de imposto tendo como intenção a promoção do investimento, podendo, todavia, estar em causa a função principal do imposto, ou seja, a arrecadação de receita fiscal.

É também de notar que o peso de Angola nas exportações e importações de Portugal tem vindo a crescer ao longo do tempo, o que foi um fator motivador na realização deste trabalho, sabendo que este pode ser útil. Concluimos que, fruto dos benefícios fiscais de que as empresas com sede em Angola usufruem nos primeiros anos de investimento, este país é vantajoso a nível fiscal para as empresas portuguesas que decidam pela sua internacionalização naquele país. Por outro lado, se Angola quiser realizar um investimento em Portugal, é uma situação igualmente atrativa a nível fiscal, pois tem uma taxa de tributação mais baixa do que Angola.

Referências Bibliográficas

- Amorim, José Campos — Os Custos Dedutíveis para efeitos de IRC. 2007. Fiscalidade (n.º 32). Lisboa.
- Catarino, João Ricardo; Guimarães, Vasco Branco — Lições de Fiscalidade: Princípios Gerais e Fiscalidade Interna. 2013. 2ª Edição. Almedina. Coimbra.
- Morais, Rui Duarte — Apontamentos ao imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas. 2009. 1ª Edição. Almedina. Coimbra
- Nabais, José Casalta — Direito Fiscal. 2011. 6ª Edição. Almedina. Coimbra.
- Neves, António; Lobo, Carlos; Sousa, João; Mendonça, Paulo; Paiva, Pedro — O novo IRC. 2013. Almedina. Coimbra.
- Nunes, Rita do Céu Martins Pereira — O Imposto sobre as Sociedades: Comparação entre Portugal e Angola. 2013. Aveiro.
- Pereira, Manuel Henrique Freitas — Fiscalidade. 2014. 5ª Edição. Almedina. Coimbra.
- Portugal, António Moura — A dedutibilidade dos Custos na Jurisprudência Fiscal Portuguesa. 2004. Coimbra Editora. Coimbra.
- Ricardo, Joaquim Fernando — Direito Tributário. 2014. 14ª Edição. Vida Económica. Porto.
- Rodrigues, Ana Maria — Sistema de Normalização Contabilística. 2010. Almedina. Coimbra.
- Sanches, José Luís Saldanha; Gama, João Taborda da — Manual do Direito Fiscal Angolano. 2010. Coimbra Editora. Coimbra.
- Santos, António Carlos dos; Ventura, André — A reforma do IRC: Do processo de decisão política à revisão do Código. 2014. Vida Económica. Porto.
- Tavares, Tomás Maria Cantista de Castro — Da Relação de Dependência Parcial Entre a Contabilidade e o Direito Fiscal na Determinação do Rendimento tributável das Pessoas Coletivas: Algumas Reflexões ao Nível dos Custos. Ciência e Técnica Fiscal (396). 1999. Lisboa.
- Xavier, António Lobo — Uma reforma do IRC orientada para a competitividade, o crescimento e o emprego. 2013.

Legislação Portuguesa

Decreto-Lei n.º 398/1998, de 17 de dezembro, Aprova a Lei Geral Tributária, do Ministério das Finanças, 290 (1998).

Decreto-Lei n.º 442-B/1988, de 30 de novembro, Aprova o Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas, do Ministério das Finanças, 277 (1988).

Decreto Regulamentar n.º 4/2015, de 22 de abril, Estabelece o regime das depreciações e amortizações para efeitos do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas, do Ministério das Finanças e da Administração Pública, 78 (2015).

Lei Constitucional n.º 1/2005, de 12 de agosto, Procede à sétima revisão constitucional e república a Constituição da República Portuguesa, da Assembleia da República, 155 (2005).

Lei n.º 2/2014, de 16 de janeiro, Altera o Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas, 11 (2014).

Legislação Angolana

CRA - Constituição da República de Angola. (2010). Retrieved from <http://www.comissaoconstitucional.ao/pdfs/constituicao-da-republica-de-angola.pdf>.

Diploma Legislativo n.º 35/1972, de 29 de abril, Aprova o Código do Imposto Industrial, do Governo-Geral de Angola, 101 (1972).

Decreto Presidencial n.º 204/15, de 28 de Outubro, Estabelece o regime das provisões aplicáveis a todas as sociedades comerciais e entidades sujeitas ao Imposto Industrial (2015).

Decreto Presidencial n.º 207/15, de 5 de novembro, Estabelece o regime das reintegrações e amortizações para efeitos do Imposto Industrial, 152 (2015).

Lei n.º 19/14, de 22 de outubro, Aprova o Código do Imposto Industrial, (2014).

Cibergrafia

Orçamento do Estado de 2015 de Portugal —

<http://www.dgo.pt/politicaorcamental/OrcamentodeEstado/2015/Proposta%20do%20Or%C3%A7amento/Documentos%20do%20OE/Rel-2015.pdf> — 17 de Julho de 2015

A reforma do IRC e IRS —

http://www.fd.lisboa.ucp.pt/resources/documents/CONFERENCIAS/2013/ReformaIRC_ManuelFaustino.pdf

— 17 de Julho de 2015

Orçamento do Estado de 2015 de Angola — [http://www.ppa.pt/wp-content/uploads/2014/06/02-Estudo-](http://www.ppa.pt/wp-content/uploads/2014/06/02-Estudo-Angola-Elaborado-pelo-Banco-BIC.pdf)

[Angola-Elaborado-pelo-Banco-BIC.pdf](http://www.ppa.pt/wp-content/uploads/2014/06/02-Estudo-Angola-Elaborado-pelo-Banco-BIC.pdf) — 18 de Julho de 2015

Site do Instituto Nacional de Estatística —

https://www.ine.pt/xportal/xmain?xpgid=ine_main&xpid=INE&xlang=pt — 18 de Julho de 2015

Site do Banco Mundial — <http://www.worldbank.org/> — 22 de Julho de 2015

Site do Eurostat — <http://ec.europa.eu/eurostat/help/new-eurostat-website> — 4 de Setembro de 2015

Site da OCDE — <http://www.oecd.org/> — 7 de Setembro de 2015

Site AICEP Portugal Global — <http://www.portugalglobal.pt/PT/Paginas/Index.aspx> — 7 de Setembro de 2015

Site do BPI — http://www.bancobpi.pt/content/conn/UCM/uuid/dDocName:PR_WCS01_UCM01008605 — 11 de

Setembro de 2015

Site do Observador — [http://observador.pt/2015/10/09/exportacoes-sobem-58-e-importacoes-24-no-trimestre-](http://observador.pt/2015/10/09/exportacoes-sobem-58-e-importacoes-24-no-trimestre-terminado-em-agosto-ine/)

[terminado-em-agosto-ine/](http://observador.pt/2015/10/09/exportacoes-sobem-58-e-importacoes-24-no-trimestre-terminado-em-agosto-ine/) — 15 de Outubro de 2015

Relatório e contas 2014 do Banco Nacional de Angola — [http://www.bna.ao/uploads/%7Bd3e0fad3-ff91-4791-](http://www.bna.ao/uploads/%7Bd3e0fad3-ff91-4791-93b2-ebb92b4d25a4%7D.pdf)

[93b2-ebb92b4d25a4%7D.pdf](http://www.bna.ao/uploads/%7Bd3e0fad3-ff91-4791-93b2-ebb92b4d25a4%7D.pdf) — 15 de Outubro de 2015

Site da trading economics — http://pt.tradingeconomics.com/angola/gdp_growth — 30 de Novembro de 2015

Site da global economy — http://pt.theglobaleconomy.com/Angola/Trade_balance/ — 01 de Dezembro de

2015

Site da OTOC — <http://www.otoc.pt/news/PENCUSTOS/pdf/129.pdf> — 07 de Dezembro de 2015