

1 2 9 0



UNIVERSIDADE D  
COIMBRA

**José Francisco Massala**

**REGIME FISCAL DAS DEPRECIAÇÕES E AMORTIZAÇÕES DOS ATIVOS:  
UMA ANÁLISE COMPARATIVA ENTRE ANGOLA E PORTUGAL**

**Dissertação no âmbito do Mestrado de Contabilidade e Finanças, orientado pelo  
Professor Doutor António Manuel Ferreira Martins e apresentada à Faculdade de  
Economia da Universidade de Coimbra**

**COIMBRA  
JULHO DE 2020**

Regime fiscal das depreciações e amortizações dos ativos: Uma análise comparativa  
entre Angola e Portugal

Regime fiscal das depreciações e amortizações dos ativos: Uma análise comparativa  
entre Angola e Portugal



JOSÉ FRANCISCO MASSALA

**REGIME FISCAL DAS DEPRECIACOES E AMORTIZACOES DOS ATIVOS:  
UMA ANÁLISE COMPARATIVA ENTRE ANGOLA E PORTUGAL**

Dissertao apresentada  Faculdade de Economia da Universidade de Coimbra para a  
obteno do grau de Mestre em Contabilidade e Finanças.

Orientador: Prof. Doutor Antnio Manuel Ferreira Martins

Coimbra, julho de 2020

Regime fiscal das depreciações e amortizações dos ativos: Uma análise comparativa  
entre Angola e Portugal

Regime fiscal das depreciações e amortizações dos ativos: Uma análise comparativa  
entre Angola e Portugal

**Agradecimentos**

Antes de tudo agradeço a Deus, o autor da vida;

Aos meus familiares, que direta ou indiretamente me deram o apoio necessário;

Ao governo angolano, pela disponibilidade da minha bolsa de estudo;

Ao Sr. Professor António Martins, pela disponibilidade e paciência no âmbito da orientação deste trabalho;

À coordenação do curso do MCF da FEUC, pelo apoio necessário durante a minha formação;

E a todos aqueles que me acompanharam durante esta jornada;

A todos, o meu muito obrigado.

Regime fiscal das depreciações e amortizações dos ativos: Uma análise comparativa  
entre Angola e Portugal

**Epígrafe**

“Evitar os impostos é a única atividade que atualmente contém alguma recompensa.” (John Maynard Keynes)

# Regime fiscal das depreciações e amortizações dos ativos: Uma análise comparativa entre Angola e Portugal

## **Resumo**

O novo figurino contabilístico internacional que vem sendo adotado por vários Estados, tanto nas economias desenvolvidas como em economias emergentes, originou uma nova forma de tributação dos rendimentos das empresas, adaptando a nível fiscal vários conceitos imbuídos de muita subjetividade.

Desta forma, este trabalho teve como objetivo analisar o regime fiscal das depreciações e amortizações dos ativos fixos em Angola e Portugal, tendo em conta o seu impacto no rendimento das empresas, mas também procurar pelas semelhanças e diferenças entre os dois países.

De acordo com a análise efetuada nesta dissertação, recorreremos à pesquisa de tipo descritivo e qualitativo, isto é, ao tratamento fiscal das depreciações e amortizações dos ativos fixos em Angola e Portugal.

Da análise efetuada ao longo deste estudo verificámos que Angola, contrariamente a Portugal, possui um sistema fiscal menos estruturado e moderno. Constatámos também em sede do IRC, diferenças nas taxas e no tipo de regime de tributação.

Concernentemente ao regime fiscal das depreciações e amortizações, e tendo em consideração os seus elementos mais polémicos, verificámos na legislação fiscal angolana, de uma forma geral, a existência de um desajustamento, se tivermos em conta as normas fiscais recomendadas internacionalmente. Isto deve-se ao facto de Angola ter um regime contabilístico geral menos adequado às normas internacionais. Porém, em Portugal confirmámos que a situação é diferente, pois este país apresenta um regime mais adequado às práticas internacionais. Posto isto, flexibilidade é a palavra que melhor determinou o comportamento dos legisladores fiscais nos países em estudo.

Tendo em conta os principais elementos analisados, concluímos que, ambas as jurisdições apresentam mais divergências do que proximidade, no que toca ao regime fiscal das depreciações e amortizações. Assim, o facto de as reformas fiscais que ambos os países buscam, dificilmente e num curto e médio espaço de tempo, os tornar tão semelhantes do ponto de vista do sistema fiscal, determina como indispensável a comparação entre eles.

**Palavras-chave:** Depreciações e amortizações, ativos fixos, reformas fiscais e sistema fiscal.

## Regime fiscal das depreciações e amortizações dos ativos: Uma análise comparativa entre Angola e Portugal

### **Abstract**

The new international accounting model that has been widely adopted by several States throughout the world, both in developed and emerging economies, has given rise to a new form of taxation of corporate income, adapting several accounting concepts that have been imbued with a lot of subjectivity.

Therefore, the present study aimed to analyze the tax regime for depreciation and amortization of fixed assets in Angola and Portugal, considering their impact on corporate income and looking up for similarities and differences between both countries.

According to the conducted analysis, we used a descriptive and qualitative research since we developed an approach of the tax treatment of depreciation and amortization of fixed assets both in Angola and Portugal.

Also, because of the conducted analysis we found out that Angola, and unlike Portugal, has a less structured and modern tax system. Similarly, we also noticed some differences in the Corporate Income Tax, which refer to the rates and to the type of the taxation regime adopted by each country.

Concerning the tax regime for depreciation and amortization, and considering its most controversial elements, we found out the existence of a mismatch in the Angolan tax legislation in general, especially when considering the internationally recommended tax rules. This is mainly due to the fact that Angola has a general accounting regime that is less suited to the international standards. Nevertheless, in Portugal the situation is quite distinct, as this country presents a regime that is more suited to the international practices. Therefore, flexibility is definitely the word that best determines the behavior of tax legislators in the countries under investigation in the present study.

Lastly, and taking into account the main elements that were analyzed, we conclude that both jurisdictions present more divergences rather than similarities, especially with regard to the tax regime for depreciation and amortization. Hence, the tax reforms that both countries seek, both at a short and medium time, will hardly make them very similar in terms of the tax system in general, which justifies the pertinence, as well as the relevance, of establishing a comparison between these two countries.

**Keywords:** Depreciation and amortization, fixed assets, tax reforms and tax system.



**Lista de siglas e acrónimos**

**IASB-** Internacional Accounting Standards Board

**FASB-**Financial Accounting Standards Board

**IAS-** Internacional Accounting Standerds

**IFRS-** International Financial Reporting Standard

**IASC-** International Accounting Standards Committee

**IFAC-** Federação internacional dos contabilistas

**AICIPA** – Instituto Americano de Contabilistas Públicos Certificados

**IFA-** A Internacional Fiscal Association

**US** – Estados Unidos

**GAAP** – Principios contabilísticos geralmente aceites

**ONU** – Organizações das nações unidas

**OCDE** – Organização de Cooperação e de Desenvolvimento Económico

**UE** – União Europeia

**EUA** – Estados unidos da America

**PGCs** – Planos gerais de contas

**PGCA** – Plano geral de contas de Angola

**SEF** – Saneamento económico e financeiro

**LGERT**– Linhas gerais do executivo para reforma tributária

**PERT-** Programa do executivo para reforma tributária

**BNA** – Banco Nacional de Angola

**FMI** – Fundo Monetário Internacional

**AT-** Autoridade tributária

**AGT** – Administração geral tributária

**CII** – Codigo do imposto industrial

Regime fiscal das depreciações e amortizações dos ativos: Uma análise comparativa entre Angola e Portugal

**CIRC** – Código do imposto de rendimento das pessoas coletivas

**IRC** – imposto de rendimentos das pessoas coletivas

**CONTIF**– Código de contas das instituições financeiras

**ARSEG**– Agência angolana de regulação e supervisão de seguros

**OPCPCA** – Ordem dos contabilísticos e peritos de Angola

**ECSAFA** – Eastern Central and Southern African of Accountants

**SNC** – Sistema de normalização contabilístico

**ATF** – Ativo fixo tangíveis

**CRA**– Constituição da república de Angola

**CRP** – Constituição república de Portugal

**IR** – Imposto de rendimento

**SADC** – Southern African Development Community

**IABA** – Imposto sobre o álcool, as bebidas alcoólicas e as bebidas adicionadas de açúcar

**ISP** – Impostos sobre produtos petrolífero e energético

**IT** – Imposto sobre tabaco

**ISV** – impostos sobre veículos

**IVA** – Imposto sobre o valor acrescentado

Regime fiscal das depreciações e amortizações dos ativos: Uma análise comparativa  
entre Angola e Portugal

**Lista de quadros**

Quadro 1- Ativos depreciables e amortizáveis em Espanha .....	49
Quadro 2- Alguns elementos especiais sobre depreciações/amortizações.....	85
Quadro 3- Alguns elementos especiais sobre depreciações/amortizações- Portugal ....	97
Quadro 4-Estrutura do sistema fiscal dos países em estudo.....	98

**Lista de tabelas**

Tabela 1-Taxas de amortização fiscal em Espanha .....	58
Tabela 2-Taxa de inflação- Angola (2015-2019) .....	78
Tabela 3- Peso do IRC no PIB de cada país em estudo. ....	100

**Lista de figuras**

Figura 1-Evolução do Imposto sobre a Sociedade cobrado em Angola .....	100
Figura 2-Evolução do imposto sobre a sociedade cobrado em Portugal .....	101

Regime fiscal das depreciações e amortizações dos ativos: Uma análise comparativa  
entre Angola e Portugal

**Índice**

Capítulo 1 – Introdução.....	1
1.1-Definição do problema. ....	3
1.2-Definição dos objectivos .....	4
1.3-Metodologia e recolha de dados.....	6
Capítulo 2 - Normalização contabilístico e fiscal.....	8
2.1- Aspectos essenciais do tratamento contabilístico das depreciações e amortizações. .....	12
2.1.1- Definição de termos e conceitos´.....	12
2.1.1.1- Ativo .....	12
2.1.1.2- Ativos Fixos .....	13
2.1.1.3- Depreciações e amortizações .....	15
2.1.2- Mensuração dos ativos fixos .....	15
2.1.3- Mensuração inicial dos ativos fixos.....	16
2.1.4- Custo historico versus justo valor.....	18
2.1.5- Depreciação/ amortização dos ativos fixos .....	21
2.1.5.1-Ativos depreciables e amortizáveis .....	25
2.1.5.2-Vida útil dos ativos fixos .....	31
2.1.5.3- Metodos de depreciação/Amortização.....	35
2.1.5.4- Valor residual .....	38
2.1.5.5- A revalorização e a depreciação.....	41
2.2-Aspectos essenciais do tratamento fiscal das depreciações e amortizações .....	46
2.2.1-Ativos depreciables e amortizáveis fiscalmente .....	47
2.2.2-Métodos de depreciação aceites fiscalmente.....	51
2.2.3-Revalorização: Que relevo fiscal? .....	54
2.2.4-Diplomas legais vs taxas fiscais .....	56

Regime fiscal das depreciações e amortizações dos ativos: Uma análise comparativa  
entre Angola e Portugal

2.2.5-Quotas mínimas .....	60
Capítulo-3 Metodología .....	63
Capítulo 4- O tratamento fiscal em Angola.....	66
4.1- Aspectos essenciais do tratamento fiscal das depreciações e amortizações em Angola .....	66
4.1.1- O Sistema fiscal angolano .....	66
4.1.2 – O imposto de rendimento empresarial: Uma breve caracterização.....	69
4.1.3.1- Ativos fiscalmente depreciáveis e amortizáveis.....	73
4.1.3.2- Métodos depreciáveis aceites fiscalmente .....	75
4.1.3.3-Revalorização: Que relevo fiscal?.....	77
4.1.3.4- Diplomas legais vs taxas fiscais .....	80
4.1.3.5- Quotas mínimas.....	83
4.1.4.6-Alguns elementos a considerar sobre epreciações e mortizações em Angola .....	85
Capítulo 5- O tratamento fiscal em Portugal.....	87
5.1- Aspectos essenciais do tratamento fiscal das depreciações e amortizações.....	87
5.1.1 – O sistema fiscal em Portugal: Principais impostos .....	87
5-1-2-Imposto sobre os rendimentos empresariais: Uma breve caraterização.....	89
5.1.3- Aspectos essenciais do tratamento fiscal das depreciações e amortizações em Portugal .....	90
5.1.3.1-Ativos fiscalmente depreciáveis e amortizáveis .....	90
5.1.3.2- Métodos depreciáveis aceites fiscalmente .....	92
5.1.3.3 -Revalorização: Que relevo fiscal?.....	93
5.1.3.4 -Diplomas legais vs taxas fiscais .....	94
5.1.3.5 -Quotas Mínimas .....	96
5.1.3.6-Alguns elementos especiais a considerar sobre depreciações e	

Regime fiscal das depreciações e amortizações dos ativos: Uma análise comparativa  
entre Angola e Portugal

amortizações em Portugal.....	97
Capítulo 6- Análise Comparativa .....	98
6.1 – Sistema fiscal e estrutura de impostos .....	98
6.2 – O imposto sobre sociedades e o seu peso no PIB dos países em estudo .....	99
6.2.1- Os aspetos essenciais no tratamento fiscal das depreciações e amortizações dos países em estudo.....	102
6.2.1.1- Ativos depreciables e amortizáveis fiscalmente.....	103
6.2.1.2 - Métodos de depreciação aceites fiscalmente.....	106
6.2.1.3 - Revalorização: Que relevo fiscal? .....	108
6.2.1.4 - Diplomas legais vs taxas de amortização.....	111
6.2.1.4 - Quotas mínimas .....	113
6.2.1.5 - Alguns elementos especiais a considerar sobre depreciações e amortizações .....	114
6.2.2-Conclusão sobre as diferenças do regime das depreciações/amortizações dos ativos entre Angola e Portugal .....	115
Capítulo 7- Sugestões para a solução fiscal Angolana .....	117
Capítulo 8- Conclusão.....	120
Referências .....	123

Regime fiscal das depreciações e amortizações dos ativos: Uma análise comparativa entre  
Angola e Portugal

## Capítulo 1 – Introdução

O desenvolvimento da máquina a vapor, entre outras descobertas que contribuíram para a revolução industrial, fizeram com que a ciência e a tecnologia sofressem uma grande evolução, contribuindo assim para o avanço dos negócios, promovendo o aparecimento da administração, contabilidade e controle. O conhecimento torna-se reconhecido como um elemento necessário para o progresso das competências distintivas das organizações, favorecendo a mudança no uso do termo "era da industrialização" pela "era ou sociedade do conhecimento". (Ruso, 2014)

A "era da industrialização" é caracterizada pela medição de ativos e renda, de acordo com Serrano, (2006) acrescentando que, do ponto de vista das necessidades dos usuários, ela é conhecida como "a era do lucro".

Assim, a contabilidade enquanto ciência social, possui linguagem própria, pois interage com as organizações sociais de fatores de produção, designadas empresas, produzindo informações que são utilizadas e que influenciam o relacionamento humano em sociedade e, inclusive a evolução desta (Rocha, 2004: 11, apud Santos, 2006: 115-116).

Deste modo, enquanto ciência, a contabilidade serve como um instrumento de medida dos fenómenos patrimoniais, suportando toda a informação pertinente para a tomada de decisões aos diferentes níveis da atividade económica e empresarial. (Pires A. M., 2010).

Dita de outra forma a Contabilidade é concebida como um sistema de informação proveniente de ações de gestão, que expressa, reconhece, mede, analisa e relata os fenómenos patrimoniais que evoluem no seio empresarial. Desempenha um papel importante na economia, pelas implicações que produz nas comunidades em que opera, ao nível das decisões económicas, modelos organizacionais e de controlo (Almeida J. J., 2016).

Por outro lado, ela está presente nas mudanças ocorridas tendo evoluído de acordo com as necessidades dos seus utilizadores. Com o desenvolvimento da globalização surgiram padrões internacionais de relatos financeiros, que buscam equalizar a apresentação dos relatos financeiros das empresas em todos os países, tentando estruturar uma linguagem de contabilidade universal para o mundo dos negócios. Porém a idiosincrasia dos negócios, costumes e cultura de cada país, bem como as suas leis, deve ser considerada uma vez que a contabilidade serve pessoas e organizações cujas decisões são cada vez mais globais (K.Mee, 2008).



Neste sentido, o resultado da eliminação das fronteiras entre países num mundo globalizado, fez com que as atividades das empresas ao nível internacional aumentassem. Segundo Mucomo, (2016), para que as demonstrações financeiras possam ser transparentes, comparáveis, refletindo a situação real em termos contabilísticos, é necessário mensurar os itens das demonstrações financeiras em todo o mundo, segundo os mesmos princípios.

São muito variadas as organizações que existem no mundo e que regulam as terminologias e tratamentos contabilísticos, o que às vezes permite analisar a mesma situação de diferentes ângulos, dependendo do órgão que delimita as políticas contabilísticas a serem seguidas pelas organizações.

As estruturas conceituais do International Accounting Standards Board (IASB), e do Financial Accounting Standards Board (FASB) estabelecem que um dos objetivos da Contabilidade Financeira é o fornecimento de informações úteis que apoiem a tomada de decisão dentro de uma organização.

Com efeito, o surgimento de um novo paradigma no contexto contabilístico global, fez com que «as empresas sentem cada vez mais a necessidade de atrair investidores» (Fançony,2014). Para atingir este objectivo, procura-se apresentar resultados que representem a situação real e que sejam comparáveis em diversas localizações. Assim, com base nesse conhecimento, a adoção do IAS/IFRS em vários países, tanto em países desenvolvidos como em desenvolvimento, incorpora uma nova prática contabilística.

Portugal e Angola são exemplos destas economias e encontram-se em pólos distintos em termos de desenvolvimento económico, o que torna relevante a análise comparativa entre elas.

A regulamentação contabilística, tanto na esfera privada quanto na esfera pública, é responsável pela identificação, avaliação, exposição e divulgação dos itens contabilísticos, incluindo ativos tangíveis e intangíveis. (Fernández & González, 2007).

A expansão internacional dos padrões contabilísticos tem levantado novos desafios para os reguladores fiscais, uma vez que, historicamente, a contabilidade representa a génese para o cálculo da base tributária em muitas jurisdições. Além disso, mudanças nas regras contabilísticas levam a, inevitavelmente, as mudanças ou debates ao nível das autoridades fiscais, a fim de estabelecer itens tributáveis com maior precisão (Matiş, 2012).

As variáveis como o justo valor, as provisões, as imparidades e a depreciação e amortização, «são exemplos concretos da complexidade que existe na relação entre contabilidade e tributação» (Martins H. L., 2018). Esta complexidade pode implicar um elevado nível de incerteza no planeamento fiscal das empresas.

### 1.1-Definição do problema.

Em Portugal, através do Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de Julho, o SNC foram aprovados regulamentos que aproximaram as normas contabilísticas nacionais a novos padrões de modo a proporcionar ao país um elevado alinhamento com as políticas e normas contabilísticas da UE, sem descurar as características das empresas portuguesas<sup>1</sup>. O legislador português opta por um regime de dependência entre a contabilidade e a tributação dos rendimentos, conforme consagrado no artigo 17º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas.

Em Angola, ao contrário de Portugal, não existe uma adoção integral das normas internacionais de contabilidade, salvo exceções no “setores financeiro e no fundo soberano<sup>2</sup>”. No entanto, encontra-se em curso o desenvolvimento de normas internacionais adaptadas ao Plano Geral de Contabilidade. Assim com o regime geral (PGCA), Márcia M.S. Façonny adverte que:

*“As normas internacionais estão a ser gradualmente introduzidas e adotadas pelos organismos competentes, não se sobrepondo às disposições nacionais. Angola é hoje um país em desenvolvimento, e necessita de se adaptar às novas normas internacionais, nomeadamente em matéria de contabilidade e fiscalidade”* (Façonny,2015:2).

Neste contexto, Angola através do Programa Executivo de Reforma Fiscal (PERT), aprovado pelo Decreto Presidencial 155/10 de 28 de julho de 2010<sup>3</sup>, procurou introduzir no seu sistema tributário nacional vários regimes para responder à tendência da nova prática contabilística, com especial relevo às influenciadas pelas IFRS<sup>4</sup>. Assim, uma dessas práticas é o caso particular das depreciações e amortizações, chamadas de "amortizações e

---

<sup>1</sup> Como analisado por Façonny (2015)

<sup>2</sup> Um dos exemplos concreto da adoção das normas IAS/IFRS em Angola, é o setor financeiro e fundo soberano, que desde 2015 começou a adaptar as normas IFRS de acordo com planos de contas dos respetivos sectores. Deixando de lado outros setor que estão a caminhar no mesmo sentido.

<sup>3</sup> Este decreto é a ferramenta aprovada pelo governo angolano no contexto da reforma fiscal, que foi a de modernizar o sistema fiscal e adaptá-lo às novas tendências internacionais

<sup>4</sup> As IFRS neste contexto, são as introduzidas a partir de 2015 apenas no sector financeiro e no fundo soberano de Angola.

reintegrações" em Angola, verificando-se uma diferença de terminologia relativamente a Portugal.

O processo descrito<sup>5</sup>, registado em Portugal e Angola, conduziu a regimes fiscais mais restritivos no que respeita à dedutibilidade dos encargos relacionados com os itens contabilísticos acima referidos. Esses elementos destacam o tema da depreciação e amortização, sendo este o objeto de estudo desta pesquisa. «Assim, com as alterações verificadas, tornou-se necessário adaptar as regras para a determinação do imposto sobre o rendimento (IR) das empresas, tendo em conta as novas regras de contabilidade» (Fançony, 2014:2). Os regimes fiscais de depreciação e amortização, tanto em Portugal como em Angola, são exemplos de adaptações efectuadas. Neste sentido definiu-se, assim, a seguinte questão de partida desta dissertação:

*Quais são as principais diferenças entre o tratamento fiscal das depreciações e amortizações em Angola e em Portugal, tendo em conta as reformas fiscais que ambos os países implementaram na tributação do rendimento empresarial?*

## **1.2-Definição dos objectivos**

Neste contexto, este trabalho tem como principal objetivo analisar a depreciação e amortização fiscal em Portugal e Angola, tendo em conta o seu impacto nas empresas. Por outro lado, vai ser feita uma análise comparativa entre os dois países, a fim de enfatizar as semelhanças e as diferenças entre os países, uma vez que estes buscam reformas diferentes para dar forma à nova realidade contabilística.

De acordo, com o objetivo principal, formularam-se os seguintes objectivos específicos.

- a) Sistematizar os elementos teóricos que compõem a pesquisa referente aos ativos fixos depreciables e amortizáveis.
- b) Definir o tratamento fiscal dos ativos tangíveis e intangíveis em Portugal e Angola.
- c) Apresentar uma análise comparativa dos aspectos relacionados com os ativos tangíveis e intangíveis em Portugal e Angola.

---

<sup>5</sup>Qual é a adoção da base normativa das IAS / IFRS, com alguns aspetos como justo valor, provisões, depreciações, goodwill. O objectivo é estabelecer uma ligação entre os procedimentos contabilísticos internos e as normas internacionais de contabilidade.

d) Propor reformas normativas para os casos tratados na investigação.

A estrutura do trabalho responde aos objectivos acima enunciados, apresentando-se de seguida:

- a) Capítulo 1- Introdução.
- b) Capítulo 2- Normalização contabilística e Fiscal.
- c) Capítulo 3- Metodologia de investigação.
- d) Capítulo 4 -Tratamento fiscal dos activos fixos depreciables e amortizáveis em Angola.
- e) Capítulo 5-Tratamento Fiscal dos Activos Fixos Depreciables e Amortizáveis em Portugal.
- f) Capítulo 6- Análise comparativa entre Portugal e Angola no que respeita aos activos depreciables e amortizáveis.
- g) Capítulo 7- Sugestões para a reforma dos regulamentos analisados.
- h) Capítulo 8- Conclusões.

Tendo em conta a estrutura metodológica proposta, a investigação será baseada numa revisão bibliográfica e documental, bem como na formulação de critérios próprios para a análise e inter-relação dos tópicos apresentados.

No primeiro capítulo: Introduzimos a temática sobre as depreciações e amortizações dos ativos, contextualizando-o do geral para específico e identificamos o problema de investigação, os objetivos e os possíveis resultados esperados.

No segundo capítulo: "Normalização contabilística e fiscal", propomos abordar os aspectos que consideramos mais relevantes relativamente à normalização contabilística no mundo e as práticas fiscais mais recomendáveis, destacando o papel das organizações internacionais de contabilidade, IASB, IASC, FASB, "IFAC ou ECSAFA"<sup>6</sup> e outras organizações com relevância na regulação das questões contabilísticas, financeiras e fiscal dos países, como é o caso das Nações Unidas (ONU), da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico (OCDE), Associação Internacional dos fiscalistas (IAF) e da União Europeia (UE).

---

<sup>6</sup> São organismos que congregam diversos profissionais contabilísticos em Africa e têm como objetivo ajudar os respetivos países a adotarem as IAS/IFRS de forma gradual.

No terceiro capítulo, referente à "Metodologia de pesquisa", vai-se estabelecer as bases conceituais que irão formar as propostas de pesquisa, tendo em conta o que foi analisado no capítulo anterior, apresentando-se, assim, as linhas metodológicas que irão moldar o trabalho de modo a alcanças os objetivos propostos.

O quarto capítulo, "Tratamento fiscal dos activos fixos depreciáveis e amortizáveis em Angola", engloba a apresentação dos aspectos sobre depreciações e amortizações, quanto às características e particularidades de Angola.

O quinto capítulo, "Tratamento fiscal dos activos fixos amortizáveis e depreciáveis em Portugal" explica as particularidades do tema no país em questão, definindo normas, organismos e critérios sobre o tema.

No capítulo 6, "Análise comparativa de Portugal e Angola em termos do regime das deprecções e amortizações", vai-se realizar uma análise crítica da identificação, valorização e regulação fiscal das amortizações em ambos os cenários, de forma a chegar a conclusões de pontos fortes, pontos fracos, semelhanças e deficiências.

O capítulo 7, "Sugestões de reformas às regulamentações analisadas" mostra os os resultados principais da presente pesquisa, as propostas de mudanças e a reformulação de temas nevrálgicos referentes as depreciações e amortizações dos ativos fixos.

Na última seção, capítulo 8, "Conclusões", serão apresentados os resultados e conclusões mais relevantes do trabalho.

### **1.3-Metodologia e recolha de dados.**

Para a pesquisa, recorreu-se a métodos teóricos e empíricos de forma a orientar a investigação. Estes métodos permitem chegar à teoria base da organização do campo de acção seleccionado. Além disso, é utilizado o método analítico-comparativo, bem como a apreciação qualitativa de toda a informação.

O método a ser usado nesta pesquisa, é qualitativo. Para Araujo, (2012), a abordagem qualitativa consiste na obtenção de descrições detalhadas de uma realidade que permitem a interpretação de uma situação ou contexto. Deste modo, e como refere Pereira E. R., (2014), a metodologia qualitativa, de origem construtivista, advoga que os fenómenos são melhor compreendidos quando enquadrados no contexto que ocorrem, pois o foco incide na compreensão dos significados atribuídos pelos sujeitos às suas próprias ações.

Assim, os dados serão recolhidos através da realização de uma pesquisa qualitativa da literatura relativamente a Angola e Portugal, em diversos documentos, como relatórios, legislação, monografias e artigos. Esta informação recolhida é analisada através da técnica de análise de conteúdo, pois esta análise apresenta essencialmente um caráter exploratório. A bibliografia utilizada representará os padrões contabilísticos, financeiros e fiscais atualizados ao nível internacional e nacional dos países em análise.

Tendo em conta os problemas acima descritos, os objetivos estabelecidos e a metodologia selecionada, espera-se que sejam obtidos os seguintes resultados da investigação:

- a) Sistematizar a análise de ativos depreciáveis e os regulamentos contabilísticos sobre a matéria em diversos países da Europa, América, África.
- b) Reconhecer os principais métodos de depreciação e amortização dos ativos fixos, tendo em conta os elementos-chave para o seu cálculo, tais como: vida útil, valor residual e reavaliação nos casos que o justifiquem, tendo em conta as realidades dos países acima referidos.
- c) Expor os pontos relacionados com a amortização fiscal dos ativos fixos no imposto de rendimento, métodos de amortização aceites para efeitos fiscais, bem como a legislação fiscal de vários países da Europa, América e África.
- d) Fazer uma comparação dos elementos referentes à depreciação fiscal dos ativos fixos em Portugal e Angola.
- e) Propor alterações aos elementos legislativos relacionados nos dois países analisados, Portugal e Angola.

## Capítulo 2 - Normalização contabilístico e fiscal

As políticas contabilísticas e fiscais são vistas, desde sempre, como a expressão das necessidades de informação por parte das administrações das empresas. Estas políticas são utilizadas como uma ferramenta de abordagem por parte das autoridades governamentais, principalmente como fontes de rendas tributárias, e como elemento de auxílio no processo do crescimento económico dos diferentes países (Petre 2010, apud Anto, 2015: 245-246).

Todavia, é necessário entender que a ligação entre a contabilidade e a tributação não é algo novo, existindo desde o passado e que irá existir para o futuro de forma contínua (Cuzdriorean 2011, 10, apud Anto, 2015: 245-246). Esta ligação é sentida dentro das empresas relativamente a questões como é o caso da avaliação de diferentes elementos das demonstrações financeiras, reavaliação e resgate de ativos tangíveis, tratamento contabilístico e fiscal da depreciação de ativos, provisões e outros (Oprean 2012, 22, apud Anto, 2015: 245-246).

No ponto de vista contabilístico, e de modo geral, a fim de manter a uniformidade e o entendimento internacional das operações contabilísticas, os países buscam alternativas de adaptação àquelas reconhecidas e aplicáveis ao seu contexto. Alguns países adoptam normas internacionais, outros harmonizam-nas e outros adaptam-nas às suas particularidades e necessidades (Mucomo, 2016).

Internacionalmente existem organismos normalizadores independentes a destacar, como é o caso do IASB e o FASB. Estes têm como objetivo o desenvolvimento de um conjunto de padrões contabilísticos globais de alta qualidade que exijam informações transparentes e comparáveis nas demonstrações financeiras. Na busca desse objetivo, os mesmos cooperam com os responsáveis pela definição de padrões nacionais de contabilidade para alcançar convergência com os padrões contabilísticos ao nível internacional. Ainda, assim, Alves (2014), sustenta que diversos países são persuadidos a aceitar o padrão normativo concebidos por estas entidades, não sendo, porém, de adoção e utilização obrigatória.

Deste modo para atingir esse objetivo é necessário refletir e mensurar os itens das demonstrações financeiras globais, dentro dos mesmos princípios, geralmente aceites nas normas internacionais (Kirli, 2018). Ou seja, como afirmam Borges, Rodrigues, & Rodrigues (2014), os objetivos da normalização devem estar assentes na definição de regras

de mensuração e do reconhecimento dos itens contabilísticos. Tal deve-se ao facto de que o ato de normalizar consiste na criação de metodologias comuns, a serem seguidas pelas unidades económicas visando, fundamentalmente, a comparação das informações, a universalidade dos dados recolhidos e a sua compreensibilidade pelos diversos agentes económicos.

Alves, (2014), refere que, dos organismos normalizadores acima referenciados, a IASB é uma das entidades que se debruça sobre a harmonização contabilística e o relato financeiro a nível internacional. Segundo a constituição da IFRS cuja última versão é de 2013, os objetivos da IASB no que tange a este processo de normalização são:

- a) Desenvolver, no interesse público, um conjunto de normas de relato financeiro de alta qualidade, compreensíveis, sujeitos a cumprimento e globalmente aceites, baseados em princípios claramente articulados;
- b) Promover o uso e aplicação rigorosa de tais normas;
- c) No cumprimento dos objetivos anteriores, levar em consideração conforme for apropriado, as necessidades de entidades de várias dimensões e tipos de diversos cenários económicos; e
- d) Promover e facilitar a adoção das normas internacionais IFRS, através da convergência entre normas contabilísticas nacionais e as IFRS.

A necessidade de harmonização contabilística surge devido ao facto de as práticas contabilísticas serem variáveis de país a país. É consensual que esta variedade seja influenciada pelo meio envolvente, a partir de fatores como, o sistema legal, o sistema político, cultural, o nível de desenvolvimento económico, o grau de internacionalização da economia e o grau de interferência das normas fiscais (Almeida & Pinheiro, 2010). Ainda segundo estes autores, este processo de harmonização apresenta várias vantagens como:

- a) Maior facilidade das transações internacionais e diminuição do custo do capital;
- b) Maior familiaridade com as práticas contabilísticas dos outros países;
- c) Melhor comunicação empresarial e diminuição de ambiguidade na interpretação da informação financeira;
- d) Maior facilidade na consolidação de contas das entidades multinacionais;
- e) Maior mobilidade de recursos;
- f) Redução de custos administrativos e de sistemas; e



- g) Poupança substancial dos custos dos organismos emissores de normas existentes em cada país.

Por conseguinte, e descrevendo estas situações em regiões específicas, como é caso do continente Africao, afirma-se que o acesso à escassa informação relacionada com a normalização contabilística nesta parte do planeta é difícil, conduzindo a lacunas nos regulamentos contabilísticos e fiscais de vários dos países. Como afirma Muroki F. Mwaura, (2009), a Zambia, Botswana, Zaire e outros membros da “IFAC ou ECSAFA”<sup>7</sup>, assim como outros países menos desenvolvidos que não possuem organizações reguladoras e profissionais de contabilidade, são exemplos de países que refletem o estado embrionário de grande parte dos projetos de normalização contabilística. A essa dificuldade no plano contabilístico acresce que o relevo tributário na contabilidade é muito expressivo.

Todavia, nesta última década, a ECSAFA tem reunido esforços na adoção formal dos padrões internacionais de contabilidade e auditoria em África, ajudando assim a harmonizar esses padrões entre as IAS/IFRS e os planos gerais de contabilidade nacionais de cada país (Muroki F. Mwaura, 2009). No entanto é necessário salientar que já existem alguns países mais avançados em África, em termos de normalização contabilística, conforme as práticas internacionais recomendáveis. Um dos exemplos concretos é Moçambique em que, a partir de 2010, os operadores económicos passaram a usar as IAS/IFRS por força do “Decreto nº 70/2009, de 22 de dezembro, permitindo a este país modernizar o seu sistema de normalização contabilística, adotando as IAS/IFRS”<sup>8</sup>.

Em síntese, pode se afirmar que os padrões internacionais de relato financeiro e contabilístico, visam permitir a comparação de demonstrações financeiras convergindo com os padrões contabilísticos em todo o mundo (Kıriloğlu e Bağdat, 2016: 616 apud Kırli, 2018:91)

---

<sup>7</sup> IFAC ou ECSAFA é a Federação de Contabilistas da África Oriental, Central e Austral, que procura promover padrões contabilísticos internacionalmente reconhecidos nas regiões leste, central e sul da África, é composto por quinze membros efetivos de catorze países, incluindo Botswana, República Democrática do Congo, Etiópia, Quênia, Lesoto, Malawi, Maurício, Namíbia, África do Sul, Suazilândia, Tanzânia, Uganda, Zâmbia e Zimbábue. Os membros temporários incluem Angola, Eritreia, Moçambique e Sudão. O status de membro temporário é concedido aos países que ainda estão em processo de formação de um órgão nacional de contabilidade. (Muroki F. Mwaura, 2009)

<sup>8</sup> Ver- conforme Amélia A.Tavares, na sua dissertação sobre: A relevância contabilística – fiscal da implementação das normas internacionais de relato financeiro em Moçambique, 2011.

Vai-se agora refletir sobre os aspetos da regulação fiscal. Neste contexto o processo da convergência entre a IFRS e as normas contabilísticas nacionais de cada país teve como objetivo melhorar a comparabilidade das demonstrações financeiras, da transparência da informação e da qualidade do reporte financeiro, facilitando o desenvolvimento de um mercado único de capitais (Santos, 2019).

A introdução de variáveis nos novos figurinos contabilísticos, que requerem juízos de valor e muita das vezes análise muito subjectiva, trouxeram consigo uma mudança na tributação dos rendimentos empresariais. Assim, nos países onde a relação entre a tributação e a contabilidade se manifesta de forma intensiva, os regimes fiscais são mais restritivos relativamente aos países do bloco anglosaxónico em que se assinala uma menor intensidade na relação entre a contabilidade e a tributação. Segundo Tavares, (2011), a contabilidade baseada nas IAS/IFRS tende a influenciar a tributação, se:

- a) Desde logo, e imediatamente, o balanço individual (de todas ou algumas empresas) passar a reger-se pelos IAS/IFRS ou por um novo padrão contabilístico interno neles inspirados; e
- b) Também, a médio prazo, porque qualquer forma de harmonização da tributação direta - desde as propostas mais modernas até às soluções globais - assenta na assunção de que a contabilidade IAS/IFRS (individual ou consolidada) constitui o ponto de partida da integração do imposto de sociedades no seio da União Europeia.

Todavia, cada país, de acordo com os seus regimes fiscais, tende a adaptar este novo conceito do tratamento dos itens contabilísticos às suas realidades no ponto de vista tributário. Já no ponto de vista internacional, existem iniciativas muito concretas a nível da comunidade europeia, em harmonizar a tributação do rendimento das pessoas coletivas. Isto é, criar uma única base tributária dos rendimentos das pessoas coletivas para fazer face ao novo figurino contabilístico que a UE acolheu por intermédio de trabalho desenvolvido pela IASB. No entanto este projecto ainda não avançou, devido a vários fatores do ponto de vista da soberania fiscal de cada Estado membro.

## **2.1- Aspetos essenciais do tratamento contabilístico das depreciações e amortizações.**

Os ativos de uma entidade tendem a sofrer desgaste por várias razões a considerar: a sua utilização contínua, os novos padrões de produção, as novas tecnologia, regimes legais de produção e outros factores inesperados. Este processo conduz ao registo de gastos (depreciações ou amortizações) e, para tal, devem ter-se em conta elementos como: o custo de aquisição do bem, o tempo de utilidade, valor residual e o modelo utilizado no âmbito da mensuração do bem.

Assim alguns elementos acima referenciados implicam um determinado julgamento, que as vezes é suscetível de possíveis manipulações por parte dos preparadores da informação financeira. Tendo assim um importante impacto ao nível financeiro, económico e tributário, principalmente nas médias e grandes empresas, no que toca às demonstrações financeiras produzidas por estas.

### **2.1.1- Definição de termos e conceitos´**

#### **2.1.1.1- Ativo**

A definição de ativos, segundo Samuelson, (1996), deve ser analisada considerando duas componentes: uma na vertente económica (fundamentos económicos) e outra na vertente legal (fundamentos legais). O mesmo autor sustenta que a FASB também define os ativos tendo em conta as duas componentes acima referenciadas. Em termos de fundamentos económicos um ativo é todo o bem ou direito com probabilidade de obtenção de benefícios económicos e o mesmo seja controlado por entidade específica como resultado de transações ou eventos (fundamentos legais). De acordo com a IAS 16, um ativo é um recurso controlado pela entidade como resultado de acontecimentos passados e do qual se espera que que fluam para essa mesma entidade benefícios económicos futuros,(Lopes, et al., 2013). Corroborando, e segundo Alves (2014), os ativos representam investimentos em elementos patrimoniais, tangíveis e intangíveis, a que uma entidade recorre com carácter duradouro como meios para a realização dos seus objetivos económicos

Assim, tanto a FASB e a IASB, apresentam o mesmo ponto de vista no que tange à definição do conceito dos ativos.

### 2.1.1.2- Ativos fixos

Um ativo de uma empresa, quer seja tangível ou intangível, diz respeito a bens que a mesma detém, como parte do seu investimento, utilizados de forma contínua ou permanente. Não sendo, pois, para venda ou para serem transformados no decurso das suas atividades normais, quer sejam da sua propriedade ou em regime de locação financeira (Alves, 2014).

Os ativos fixos podem também ser definidos como sendo bens com ou sem substância física, que permanecem por mais de um ano na entidade e que não se destinam a serem vendidos ou transformados, mas utilizados pela entidade para gerar benefícios económicos futuros. Estes ativos, como afirma (Gonçalves J. R., 2017) são os investimentos necessários à atividade operacional da empresa.

Os ativos fixos podem classificar-se em tangíveis e intangíveis; sendo que os tangíveis, de acordo IAS 16, são itens que sejam detidos para o uso na produção ou fornecimento de serviços, para arrendamento a outros, ou para fins administrativos, e que se espera que sejam usados durante mais de um ano. *«Para além de incluir nestes ativos os bens móveis e imóveis, também são tidas em conta as benfeitorias e as grandes reparações que sejam de acrescer ao custo de tais bens»* (Alves, 2014). Segundo Borges, Rodrigues, e Rodrigues, (2014), as características fundamentais dos ativos fixos tangíveis são:

- a) A afetação às atividades normais da entidade, quer na vertente produtiva, quer na vertente de suporte;
- b) O uso por dois ou mais períodos económicos (vida útil superior a um ano);
- c) Possuírem existência física (natureza corpórea), tais como edifícios, equipamentos, viaturas, computadores, terrenos, etc.

Gonçalves J. R. (2017), considera que o conceito de ativos tangíveis é muito amplo, onde se incluem edifícios, terrenos, equipamentos, mobiliários, ferramentas douradoras, entre outros, desde que os mesmos sejam produzidos ou adquiridos para a utilização na atividade empresarial por mais de um ano. Apesar das normas não prescreverem um agrupamento específico dos tipos de ativos tangíveis, estes podem ser agrupados de acordo com suas naturezas e semelhanças:

- a) Terrenos
- b) Terrenos e edifícios

- c) Maquinaria;
- d) Navios;
- e) Veículos a motor;
- f) Mobiliários e suportes fixos; e
- g) Equipamentos de escritório.

No que toca aos ativos intangíveis, e como afirma Nichita (2019), este tem sido um controverso tópico de discussão e uma fonte de debate para muitos anos. Uma ampla gama de definições e classificações de intangíveis foram propostos ao longo do tempo para uma melhor aceitação do conceito, alcançar medição confiável e incentivar a comunicação entre investidores, pesquisadores e gestores empresárias. Assim, hoje em dia «*a importância do intangível nos ativos aumentou tanto para as economias quanto para as entidades*» (OCDE, 2011, apud Nichita, 2019:225)

Os intangíveis podem ser descritos como bens que fazem parte dos investimentos de uma determinada entidade, sendo imateriais. Isto é, sem substância física, podendo ser denominados por bens incorpóreos (Alves, 2014). De acordo com a IAS 38, estes são definidos como sendo um ativo não monetário identificável e sem substância física.

A detenção e uso de ativos intangíveis é geradora de benefícios económicos futuros, que se podem traduzir, por exemplo, em rendimentos resultantes da venda de produtos ou serviços, poupanças de custos ou outros benefícios (Borges, Rodrigues, & Rodrigues, 2014).

Os autores como Lopes, et al. (2013), afirmam que os ativos intangíveis, para que sejam classificados como tal, devem obedecer às seguintes condições:

- a) Identificabilidade;
- b) Controlo
- c) Benefícios económicos futuros;
- d) Mensurabilidade

Um ativo intangível é identificável tendo em conta o seguinte:

- a) Se este for separável, ou seja, se é possível separá-lo ou dividí-lo, podendo ser vendido, transferido, licenciado, alugado ou trocado, seja individualmente ou em conjunto num contrato, ativo ou passivo relacionado; ou
- b) Resultar de direitos contratuais ou de outros direitos legais, quer esses direitos

sejam transferíveis quer sejam separáveis da entidade ou outros direitos e obrigações (Borges, Rodrigues, & Rodrigues, 2014).

Entre os ativos intangíveis destacam-se o software de computador, as patentes, as marcas, os copyrights, as franchises, as quotas de importação e o *goodwill*. Este último é um intangível com características diferentes dos demais, pois não pode ser identificado individualmente, porque não é passível de ser separado, estando associado com outros ativos (Lopes, et al., 2013).

### **2.1.1.3- Depreciações e amortizações**

A depreciação ou amortização são conceitos definidos por vários autores e organismos como a AICP, FASB e IASB, tendo os mesmos semelhanças nas suas abordagens no que tange à definição das depreciações, como sendo *“a imputação sistemática e racional da quantia depreciável de um ativo durante sua vida útil”*<sup>9</sup>

### **2.1.2- Mensuração dos ativos fixos**

A mensuração é um processo que consiste na determinação de quantias monetárias dos elementos patrimoniais de uma entidade. Neste processo são utilizadas diferentes bases de valorização, destacando-se os seguintes: custo histórico, custo corrente, valor realizável, valor presente e justo valor (Rodrigues, 2016).

Neste contexto, uma entidade deve adotar um dos modelos para serem utilizados como política contabilística e aplicar a mesma a uma classe inteira de ativos fixos tangíveis. Deste modo, os modelos em causa podem ser o modelo do custo ou modelo de revalorização (Rodrigues, 2016).

Em certos métodos, como é o caso do justo valor, justifica-se a utilização de uma nova prática contabilística que, consiste em valorizar um determinado item não pelo seu valor custo, mas sim pelos “valores ajustados em função das suas quantias recuperáveis”<sup>10</sup>.

Assim a mensuração pelo custo histórico ou pelo justo valor tem originado um confronto, principalmente no que concerne aos ativos tangíveis e intangíveis, tendo em conta que os mesmos perduram por um longo tempo nas organizações (Martins A. , 2010). Ainda segundo o autor o modelo escolhido para a mensuração dos ativos, seja ele o custo histórico

---

<sup>9</sup> Conceito segundo o IASB e O FASB

<sup>10</sup> Ver-conforme Martins, (2010)

ou o justo valor, por parte dos preparadores da informação financeira terá, por certo, uma grande influência nas demonstrações financeiras.

### **2.1.3- Mensuração inicial dos ativos fixos**

A valorização inicial dos ativos de longo prazo, depois de serem classificados para o reconhecimento como ativos é geralmente feito pelo seu custo<sup>11</sup> e permite-nos saber, concretamente, os custos pelos quais se baseiam as depreciações/amortizações dos ativos. Assim segundo Rodrigues (2018), para os ativos tangíveis, os aspectos a serem considerados neste processo são os seguintes:

- a) Componentes do ativo;
- b) Determinação do custo quando o pagamento é deferido para além das condições normais de crédito;
- c) Capitalização de encargos financeiros;
- d) Troca de ativos não monetários ou com ativos monetários e não monetário;
- e) Trabalhos para a própria entidade;
- f) Bens recebidos por doação; e
- g) Componentes.

De forma geral, existem alguns aspetos pertinentes que devem ser referidos no que toca ao processo mensuração dos ativos no momento do seu reconhecimento. Em termo de componentes do custo, estes devem incluir os seguintes elementos:

- a) Preço de compra (incluindo direitos de importação e impostos não reembolçáveis e excluindo descontos comerciais e abatimentos)
- b) Custos necessários para deslocar o ativo na localização e condição de funcionamento; e
- c) Estimativas do custo de desmatelamento e remoção do bem e de restauração do local (§ 16IAS 16) (Lopes, et al., 2013)

Este último apenas incorrerá no final da utilização do bem. No entanto, estes elementos devem ser incluídos no custo do bem, para que se proceda à correlação dos gastos com rendimentos. Quando um ativo tangível for adquirido a crédito, existirão valores efetivamente pagos contabilizados como juros. Assim esses juros serão contabilizados como

---

<sup>11</sup> Argumento feito segundo Lopes no seu livro com tema: Manual de Contabilidade, 2011.

gastos ou como componentes do custo do ativo (caso o ativo seja qualificável, a empresa opta por capitalizar os juros) (§ 23 IAS 16), (Lopes, et al., 2013).

Ainda neste sentido destacam-se situações em que os bens recebidos por doação devem ser contabilizados como ativos tangíveis, devendo ser feita uma avaliação do seu justo valor, tendo em conta o estado em que se encontra o bem. Por fim, sempre que um determinado ativo possua componentes de montante muito significativos, com uma vida útil diferente, a sua contabilização deve ser feita por componente, para se procesar a depreciação pelo uso de diferentes taxas e/ou métodos de depreciação (Rodrigues, 2018).

A mensuração inicial, nos ativos intangíveis, será realizada de acordo com o seu custo. Neste processo, segundo Rodrigues (2018), podemos destacar três formas de mensuração:

- a) Aquisição separada de ativos intangíveis;
- b) Geração interna de ativos intangíveis; e
- c) Aquisição de ativos intangíveis no âmbito de uma concentração de atividades empresarias.

Deste modo, no que toca a aquisição separada, deve estar incluída o preço de compra e os custos diretamente atribuíveis de preparação do ativo para o seu uso pretendido.

Relativamente ao custo da geração interna este corresponde à soma do que foi despendido desde a data em que se cumprem os criterios de reconhecimento, uma vez que é proibida a reposição de despendio anteriormente reconhecida como gasto. De acordo com § 48 e 49 da IAS 38, o *goodwill* gerado internamente não pode ser considerado um ativo, porque não é identificavel (Lopes, et al., 2013).

Por outro lado, e de acordo com § 33 IAS 38 no âmbito de uma concentração empresarial, o custo inicial de um ativo intangível coesponderá ao justo valor na data da concentração empresarial, (Lopes, et al., 2013). Como exemplo concreto deste ativo destaca-se o *goodwill* adquirido como parte desta concentração empresarial. Lopes, *et al.* (2013), considera que o criterio que permite separar um ativo intangível do *goodwill* é a caraterisitica da separabilidade, uma vez que este último não pode ser separada individualmente mas sim associado a outros ativos, segmentos ou ramos de negócio.



#### 2.1.4- Custo historico versus justo valor

A escolha entre o custo histórico e o justo valor no âmbito da mensuração dos itens contabilísticos tem sido bastante debatido, existindo opiniões divergentes.

A IASB é de opinião que a forma tradicional de registo de itens e eventos contabilísticos com referência ao seu valor histórico, pode, sempre que possível, ser substituído pelos seus valores de mercado. No entanto, esta mudança na mensuração dos elementos contabilísticos não tem encontrado, como acima já referido, um pleno consenso. Por um lado, argumenta-se que o criterio tradicional de custo histórico é apenas um registo estático, principalmente em ativos não monetários como é caso particular dos ativos tangíveis e intangíveis. Por outro, o justo valor traduz o valor do mercado, trazendo uma descrição fidedigna das demonstrações financeira (Barros, 2016).

Todavia, as estruturas contabilísticas dos US Gaap, IFRS e Greek Gaap (Grecia), diferem entre si no que toca a este assunto. Os PGCA norte-americanos são mais prudentes em comparação ao IFRS. Os primeiros baseiam-se em regras (mensuração entre o custo histórico e o justo valor), enquanto o IFRS é baseado em princípios (permitem maior flexibilidade na escolha do modelo assegurar no âmbito da mensuração dos ativos fixos). Portanto, as IFRS deixam a decisão para a administração da empresa, enquanto os US GAAP estabelecem limites aquando da escolha do método entre custo histórico e o justo valor. As IFRS compreendem a abordagem mais "justa", porque fornecem a escolha da apresentação das demonstrações contabilística pelo justo valor, embora o cálculo por este método em ativos fixos seja uma questão difícil, que requer competências profissionais (Liapis, 2014).

Neste contexto, com a nova prática contabilística que vem sendo adotada por todos os países, o justo valor, como método de mensuração, ganhou maior relevo. Este facto não deixa, porém, para trás o custo histórico, sendo este o método tradicional e será sempre útil, pelo facto de o mesmo apresentar maior fiabilidade no âmbito da mensuração dos ativos.

Autores como Tsamis Anastasios Liapis & Konstantinos advertem que:

*As estimativas do justo valor são mais prováveis de serem relevantes, mas menos prováveis de serem confiáveis em comparação com o custo histórico. Já, o custo histórico pode, em certas circunstâncias, também ser uma medida defeituosa da avaliação de ativos, por exemplo, nos casos em que os preços não são especificados objetivamente (durante períodos de inflação) e nem sempre estão em conformidade com o principal da pontualidade das informações. (Dietrich et al., 2001, upud Liapis, 2014:3)*

Ainda assim, em relação ao custo histórico, Martins (2010), sustenta que, no modelo de custo, a quantia inicialmente escriturada diminuída por depreciação e perdas por imparidade, procura, em cada momento, aproximar o valor escrito no balanço à quantia recuperável do ativo.

Após o reconhecimento como ativo, um item do ativo tangível ou intangível deve ser escriturado, referindo-se o seu custo menos qualquer depreciação acumulada assim como quaisquer pedas por imapridades acumuladas (§ 30 IAS 16),(Lopes, et al., 2013). Este modelo, baseado no registo de itens de acordo com seu custo histórico, é considerado como «*princípio basilar da Contabilidade, traduzindo um grau de fiabilidade superior em relação aos outros métodos de mensuração*» (Martins,2010). O mesmo autor, afirma ainda que, a situação *supra* citada depende essencialmente de critérios exteriores à empresa tornando assim menos preméavel a manipulações com vista a alteração da posição ou dos resultados da empresa.

Relativamente ao conceito do justo valor, organismos como a IASB e a FASB, definem-o do seguinte modo:

*De acordo com as IFRS, justo jvalor é o preço pelo qual os ativos poderia ser trocada entre partes bem informadas e dispostas em uma transação de mercado (IAS 40). Já para US GAAP, o justo valor é o preço que seria recebido pela venda de um ativo ou pago para transferir um passivo em uma transação ordenada entre participantes do mercado na data da mensuração (FAS 157).*

De acordo com os organismos acima citados, a utilidade do justo valor é aplicada com mais frequência em ativos e passivos financeiros do que aos ativos não financeiros. Ainda assim, nos ativos financeiros existe um modelo de mensuração de carácter misto, estipulando que alguns itens sejam relatados pelo justo valor e outros relatados pelo custo histórico (Leuz, 2009), tal como acontece nos ativos tangíveis e intangíveis.

Em suma pode-se dizer que o justo valor é uma das regras de mensuração sendo que a sua implementação em diferentes países é fruto da convergencia entre a IAS/IFRS e os planos de contabilidade nacionais. Segundo Sawalqa, (2016), esta regra começou a ganhar maior presença nos países desenvolvidos onde os mercados de ativos estão disponíveis. Os académicos e os diferentes decisores fizeram esforços para limitar as deficiências no processo de mensuração do justo valor. Já nos países em via de desenvolvimento, concretamente em zonas como o continente Africano, os mercados de ativos não se

encontram disponíveis, originando assim diversos problemas no âmbito da implementação da contabilização do justo valor. De entre os motivos desses problemas destacam-se:

- a) A falta de estudos que abordem a contabilidade do justo valor como uma nova necessidade na profissão contabilísticas nesses países.
- b) A falta de foco no justo valor nos currículos de contabilidade das universidades.
- c) A ambiguidade nas normas contabilísticas que apresenta a contabilização do justo valor.
- d) A complexidade das regras e instruções necessárias para aplicar a contabilidade do valor justo.
- e) A disponibilidade do sistema de contabilidade de custos históricos, que é uma alternativa mais fácil e mais estável que a contabilidade de justo valor.
- f) Finalmente, a falta de mercados de negócios adequados para aplicar a contabilidade do justo valor.

Neste sentido o uso do método de justo valor nos ativos intangíveis, como sustenta Martins A., (2010), encerra uma série de cautelas. Tal como acontece nos ativos tangíveis, não existindo um valor de mercado que possa ser a base do justo valor no qual se assenta as revalorizações periódicas, então deve-se usar o modelo de custo.

Assim o uso do justo valor para os ativos intangíveis é visto como um processo muito delicado, exigindo subjetividade, principalmente para itens que não têm um mercado disponível, pois este proceso pode suscitar possíveis manipulações por parte dos preparadores da informação financeira.

Por fim, a revalorização e a introdução de testes de imparidades com referência à quantia recuperável deslocam o eixo da mensuração mais para o lado do justo valor, afastando-o do custo histórico (Martins A. , 2010). Neste âmbito, pode-se afirmar que as reavaliações dos ativos, em particular os de longo prazo, contribuem na produção de bens e serviços para obtenção de benefícios económicos futuros, são de extrema importancia, porque visam atualizar em cada exercicio económico o valor líquido dos ativos no balanço da empresa.

### **2.1.5- Depreciação/ Amortização dos ativos fixos**

No passado havia uma grande divergência de opiniões no que concerne aos termos depreciação e amortizações. Alguns autores defendiam que as amortizações eram contabilizadas relativamente aos ativos intangíveis (visando distribuir certas despesas por varios exercicios, tanto quanto necessário, para que, no final o bem esteja completamente eliminado do balanço). Já as reintegrações visavam a reconstituição do valor do ativo, retirando para o efeito em cada exercicio uma certa quota para, no final da sua duração prevista, os reintegrar (Costa, 2011). No entanto, podemos afirmar que ambas as teses assentam numa mesma perspectiva contabilística.

Os ativos fixos tangíveis e intangíveis são vistos como elementos patrimoniais que apresentam um carácter de permanência plurianual numa determinada entidade. De acordo com Borges, Rodrigues, & Rodrigues (2014), as empresas esperam que os mesmos possam ser utilizados em condições de funcionamento económico, sendo que este período é denominado de vida útil ou de vida económica. Assim na determinação deste periodo deve-se-à ter em conta, não só o intervalo de tempo em que os ativos estão em normal funcionamento, ou seja, a sua vida física, mas ainda ainda a perda de valor resultante da deterioração ou obsolescencia, dando estas as razões determinantes de uma vida económica, que é, geralmente, mais curta que a vida económica.

Os mesmos autores sustentam que em qualquer dos casos, os ativos fixos não se consomem num só periodo económico, mas sim e em princípio, no número de anos previstos para a sua vida económica. Por outro lado, à medida que vão sendo usado tais ativos, a sua utilidade diminui, até se chegar teoricamente a uma atividade nula (valor nulo). Em síntese, os bens utilizados em sucessivos períodos vão perdendo valor uma vez que a operação que visa, ao mesmo tempo, a imputação do custo da utilização dos tais ativos pelos diversos periodos económicos e sua devida atualização, chama-se depreciação ou amortização (Borges, Rodrigues, & Rodrigues, 2014).

No entanto, Sharm (2015), sustenta que, na prática, a depreciação não é uma quantia objetivamente determinável, mas sim uma estimativa baseada em julgamentos individuais. Neste sentido podemos afirmar que, há uma grande necessidade de juízo de valor por parte dos preparadores da informação financeira em determinar o valor depreciável dos ativos.

Por outro lado, afirma-se que à medida que os ativos fixos são usados, os seus valores diminuem uma vez que vão sendo desgastados, deteriorando-se. A redução ao valor recuperável dos tais ativos fixos é contabilizada como despesa e o valor real do ativo relacionado é determinado. A este processo dá-se o nome de depreciação (Kaya e Atasel, 2017: 138, apud Kirli, 2018:91).

De acordo com Radu & Marius, (2011) existem três conceitos de depreciação a destacar, sendo o conceito económico, o financeiro e o contabilístico.

- a) Segundo o conceito económico, a depreciação é o processo pelo qual um determinado ativo perde valor, devido a fatores naturais, ao progresso técnico ou a outras razões;
- b) O conceito financeiro permite afirmar que a depreciação é o processo em que se recupera gradualmente os investimentos em ativos tangíveis e intangíveis, tendo em vista a contribuição desses bens a criação de valor;
- c) O conceito contabilístico estabelece que as depreciações são a alocação sistemática do valor depreciável de um ativo, ao longo de sua vida útil, reconhecendo como uma despesa de acordo com a contribuição do ativo nos ganhos económicos obtidos.

Tendo em conta os conceitos referidos, pode-se afirmar que nenhum deles se afasta do estabelecido ao nível da IAS 16 no seu § 6. Estes autores defendem ainda que para se estabelecer uma depreciação, deve-se ter em conta três elementos, nomeadamente o valor depreciável do ativo, a vida útil e o método de depreciação. Estas três variáveis definem a dimensão da depreciação e permitem obter uma imagem verdadeira sobre os ganhos da atividade e o valor líquido dos ativos (Lopes, et al., 2013).

Neste sentido, Toma, (2018), refere que a depreciação visa corrigir o valor dos ativos fixos para trazê-los de volta a um valor tão próximo da realidade uma vez que a alocação de recursos realizada durante o processo de depreciação de um ativo permite manter a geração de benefícios económicos dos investimentos produtivos da empresa.

No entanto, e como afirma Sandu, (2011), a deterioração do valor do ativo fixo não é "coberta" pela sua depreciação, mas sim por intermédio da distribuição sistemática dos seus custos de insumos ao longo de vários anos, até à sua recuperação total.

Também alguns organismos internacionais, como é o caso do FASB, o American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) nos EUA e a IASB na Europa, analisam o caso da depreciação dos ativos de forma mais aprofundada, chegando-se a apresentar abordagens semelhantes no que toca à definição de conceitos, métodos e outros elementos ligado a depreciação.

Neste âmbito segundo os US Gaap produzidos pela FASB considera:

*A depreciação como, um sistema contabilístico que visa distribuir o custo ou outro valor básico de bens de capital. Ao custo é subtraído o valor residual do bem, caso exista, tendo em conta a vida útil estimada do ativo ou grupo de ativos, de forma sistemática e racional. Assim, este processo passa a ser de alocação e não de avaliação. (Accounting Research Bulletin 43, no § 5 da secção A)*

Na Europa desde 2000, a UE iniciou um processo aprofundado de reforma das suas regras contabilísticas. Este processo baseia-se na recepção das normas internacionais de contabilidade pela UE e na sua coordenação com as directivas contabilísticas. Através deste processo, a União harmoniza-se com as IAS e adopta as IFRS.

Os princípios como depreciação ou amortização dos ativos foram também alvo deste processo de adoção das IAS pela UE. De acordo com a IAS 16, « *a depreciação é a imputação sistemática a gastos da quantia depreciável de um determinado ativo ao longo da sua vida útil estimado*» (IAS 16, nos §43-47), (Lopes, et al., 2013).

Em África, a regulamentação contabilística, teve sua origem através de práticas exercidas pelos países colonizadores. Mesmo após a independência, a contabilidade continua a ter influências dos países colonizadores, destacando-se assim tendências francófonas, com influência francesa, tendências lusófonas de influência portuguesa e tendências anglo-saxónicas, de influência inglesa. Assim, segundo Santos, (2006) a regulamentação contabilística nas antigas colónias portuguesas, apresenta um enquadramento de índole pública privilegiando-se uma linha de orientação jurídico-fiscal. Ou seja, o documento que rege a contabilidade é de procedência governamental, deixando assim perceber que nestes países existe uma forte influência da fiscalidade. Neste sentido, regras sobre matérias como depreciação e amortização dos ativos, tendem a ter influência tributária.

Em países, como é o caso de Moçambique, podemos afirmar que as matérias ligadas à contabilização das depreciações e amortizações são tratadas conforme as normas

internacionais de contabilidade. “Este facto é fruto da adoção das IAS/IFRS neste país a partir de 2010, por intermédio do Decreto nº 70/2009, de 22 de dezembro”<sup>12</sup>.

O principal objetivo da depreciação é combinar os custos dos ativos com as receitas que resultam da utilização na empresa e que são usados para reduzir o valor contabilístico do balanço patrimonial dos ativos fixos da empresa (Aigbokhaevbolo, 2004). Existem, então, quatro funções básicas da depreciação: (Dinç e Atabay, 2018: 69, apud Kirli, 2018:91):

- a) Distribuir as despesas de depreciação por períodos;
- b) Auxiliar no cálculo dos custos de produção;
- c) Fornecer financiamento automático; e
- d) Garantir que o ativo fixo seja visto de acordo o seu justo valor, nas demonstrações financeiras.

No entanto, se o uso regular, corrente, ou repetitivo do ativo constitui a sua fonte normal de desgaste e resultantes perdas de valor, situações existem em que a perda de valor podem advir de causas totalmente anormais ou adversas, como por exemplo: as alterações do mercado, inovações tecnológicas, modificações legais e outras que surgem de forma inesperada, passíveis de originar desvalorizações excepcionais, tornando o valor real do ativo (ou seu justo valor) inferior ao seu valor escriturado no balanço (Martins A. , 2010).

Às desvalorizações excepcionais acima referidas dá-se o nome de imparidades, uma vez que este fenómeno não é comparado com um desgaste normal ou regular das atividades produtivas da empresa (que geram as chamadas depreciações/amortizações), mas sim, fruto de fenómenos anormais (alheios a entidade) e inesperados que afetam a valorização dos ativos da empresa. Por fim, o registo contabilístico destas imparidades em ativos é muito importante e vantajoso no intuito de aproximar a quantia registada do bem ao valor dos benefícios futuros que se espera proporcionar, pelo uso ou pela venda.

Quase todos países, principalmente naqueles em que houve a respetiva convergência das IAS/IFRS com as normas nacionais, tendem em apresentar regras semelhantes no âmbito da redução do valor dos ativos de duas formas: uma de forma regular e permanente (amortização) e outra de forma inesperada (imparidades).

---

<sup>12</sup> Ver-conforme Amélia Anes Tavares na sua dissertação sobre a Relevância contabilística – fiscal da implementação das normas internacionais de relato financeiro em moçambique (2011)

Mucomo (2016), afirma que, para se realizar uma depreciação/amortização de forma correta por parte dos preparadores da informação financeira, deve-se considerar uma avaliação realista dos ativos em causa. A sobrevalorização ou subavaliação dos seus custos leva a uma reserva de depreciação maior ou menor do que as necessidades de substituição dos tais ativos noutros novos, o que causa um efeito distorcido nos resultados da empresa.

#### **2.1.5.1-Ativos depreciables e amortizáveis**

No conjunto dos ativos que uma entidade possui, destacam-se aqueles que a empresa usa no decurso das suas operações num período superior a um ano, gerando benefícios económicos futuros. Radu & Marius (2011), referem que, se esses ativos não são desperdiçados após a primeira utilização, recorre-se ao processo de depreciação para consignar a parte do valor que é transmitida aos bens e serviços de uma entidade.

Por outro, existem aqueles detidos pela empresa por um curto período fazendo, deste modo parte do ciclo normal da exploração da empresa (ativos circulantes), sendo que estes se destinam a serem transformados ou vendidos ao longo da normal atividade da empresa.

Neste sentido no grupo dos ativos ao serviço de uma entidade por um longo período, destacam-se os seguintes:

- a) Ativos tangíveis;
- b) Ativos intangíveis;
- c) Propriedade de investimento
- d) Investimento em curso;
- e) Investimentos financeiros; e
- f) Ativos não corrente detidos para venda autôres (Borges, Rodrigues, &

Rodrigues, 2014).

No entanto, e sendo a depreciação/amortização vista como um processo de atribuir sistematicamente o valor depreciável de um ativo ao longo de sua vida útil, esta tem como objetivo a garantia da recuperação do investimento e/ou a compensação da perda do valor dos mesmos, como resultado do uso, a ação dos fatores naturais, o progresso técnico, etc (Radu & Marius, 2011). Neste âmbito, o conjunto da natureza dos ativos acima referidos, podem ser agrupados em ativos que podem ser depreciáveis/amortizáveis e ativos que não



podem ser depreciáveis/amortizáveis, sendo que todos garantem a maior fatia do investimento de qualquer entidade.

Segundo as IAS 16, os ativos suscetíveis de serem depreciados/amortizados, são aqueles que apresentam uma utilidade limitada, salvo exceções em alguns casos de ativos intangíveis, que apresentam aspetos particulares (como vida útil indefinida). A determinação da tal utilidade para os ativos tangíveis deve basear-se nos seguintes fatores:

- a) O uso esperado do ativo;
- b) Desgaste normal,
- c) Obsolescência técnica ou comercial; e
- d) Limites legais (Lopes, et al., 2013).

Neste sentido, os ativos fixos tangíveis da empresa que sofrem desgaste devido ao uso a que estão sujeitos ou à simples passagem do tempo, fazem parte dos ativos depreciáveis.

E para os ativos intangíveis, de acordo com a IAS 38, a contabilização da amortização de um ativo intangível baseia-se na sua vida útil, pois é através deste que se fica a saber se o ativo estará em condições de ser amortizado (Lopes, et al., 2013). Neste sentido, os fatores a ter em conta na determinação da vida útil, são os mesmos já referenciados nos ativos tangíveis, acrescentando apenas, segundo a norma, outros fatores tais como: ciclos de vida típicos para o ativo, a estabilidade do sector em que opera o ativo, acções esperadas dos concorrentes, o periodo de controlo sobre os ativos, etc.

A constatação dos fatores que permitem determinar se um ativo fixo tem uma utilidade definida ou indefinida, são preponderantes para se concluir, se tal ativo é depreciável/amortizável. Assim segundo Alves, (2014) nos ativos tangíveis podemos destacar os seguintes ativos suscetíveis de serem depreciáveis e não depreciáveis:

- Terrenos e Recursos Naturais: Compreendem terrenos e recursos naturais (plantações de natureza permanente, minas, pedreiras, etc) afectos às atividades operacionais da empresa. Fazem ainda parte destes ativos os terrenos subjacentes a edificios e outras construções, mesmo que tenham sido adquiridos em conjunto e sem indicação separada de valores. Neste sentido, os terrenos nunca são depreciados (uma vez que a sua vida útil é infinita), salvo exceções nos casos como os melhoramentos em terrenos (vedações, redes de água, esgotos e similares)

podendo estes ser capitalizados e depreciados. Já nas plantações, minas, pedreiras, etc, quando são capitalizadas, também devem ser depreciadas durante o período de vida útil.

- Edifícios e outras construções: Fazem parte destes ativos os edifícios comerciais, administrativos e sociais, compreendendo as instalações fixas que lhe sejam próprias (água, energia elétrica, aquecimento, ar condicionado etc). Refere-se também a outras construções, tais como muros, silos, parques, albufeiras, canais, estradas e arrumamentos, vias férreas internas, pistas de aviação, cais e docas. Neste sentido estes componentes devem ser incluídos no custo dos edifícios, pois a depreciação deverá ser feita de forma diferente, sendo os edifícios a serem depreciados com taxas diferentes relativamente aos componentes, tendo em conta que, a vida útil dos edifícios é diferente em relação às instalações.

Em França, a depreciação dos componentes dos ativos tangíveis, são realizados tendo em conta algumas restrições como, por exemplo,<sup>13</sup> a quantidade dos componentes e suas respetivas vidas úteis, sendo que estes elementos serão desenvolvidos mais à frente neste trabalho.

- Equipamento Básico: Encontram-se incluídos o conjunto dos instrumentos, máquinas, instalações e outros bens com os quais a empresa realiza extração, transformação e elaboração dos produtos ou prestação dos serviços. As peças sobressalentes adquiridas com os equipamentos, e que apenas sejam utilizáveis com o mesmo, devem ser capitalizadas no momento da respetiva aquisição (embora classificadas em conta separada) e depreciadas numa base idêntica à do equipamento com que se relaciona.

- Equipamento Administrativo: Nestes equipamentos encontram-se incluídos os equipamentos mobiliários, equipamentos de escritórios (máquinas de escrever, calculadora, fotocópiar, etc; computadores, faxes, etc), artigos de conforto e de decoração, etc. Devido à grande variedade de elementos que podem fazer parte deste ativo, podemos subdividi-los de acordo com as suas naturezas e taxas de depreciação. Assim segundo o autor, quando o objeto social da empresa for a prestação de serviços administrativos, a generalidade dos equipamentos descritos

---

<sup>13</sup> Vide- Marilena Roxana Zuca, 2013.

nesta categoria dos ativos, devendo ser clasificados como equipamentos básicos.

- Equipamentos de transporte: Nesta classe incluem-se os veículos automóveis, pesados ou ligeiros, aeronaves, navios, entre outros, que a empresa utiliza na sua atividade, desde que essa não se desenvolva na área dos transportes. Se for o caso os mesmos deverão ser clasificados como equipamentos básicos, visto que estes elementos são suscetíveis de serem depreciados.

- Equipamentos Biológicos: Fazem parte destes ativos os animais e plantas vivas que reúnam requisitos reconhecidos como sendo investimentos, sendo que os animais devem ser de trabalho e afetos a atividade de reprodução, transporte, desporto, tauromaquia, lazer, etc. Cumprido tais requisitos, estes ativos podem ser depreciados de acordo com a sua utilidade. No entanto, quando estes requisitos não se encontram reunidos estes não podem ser depreciados.

- Outros ativos tangíveis: Nesta classe são inclusos outros elementos não mencionados nas classes anteriores, como por exemplo, elementos como as ferramentas e utensilios e das taras e vasilhames, que são utilizados pela empresa e depreciados de acordo com sua vida útil.

Normalmente, os ativos depreciáveis, como acabámos de nos referir, são ativos fixos, não sendo normal que um activo corrente seja depreciado, exceto em casos muito especiais.

Mas nem todos os ativos fixos são depreciáveis, existindo exceções, como por exemplo ativos que não se encontram em utilização e por essa razão não podem ser depreciados. Neste grupo encontramos edifícios em construção ou máquinas e equipamentos em montagem. Quando estes se encontram terminados, à sua produção devem ser associados as despesas para a geração destes.

Com base na amortização dos ativos intangíveis, o IASB emitiu as seguintes normas relativas aos ativos intangíveis e à justa valorização dos recursos:

- a) IAS 38, Activos Intangíveis.
- b) IAS 36, que trata do tratamento da imparidade de activos (para determinar os métodos de mensuração).
- c) A IFRS 3 analisa o tratamento contabilístico das concentrações de actividades empresariais.

Assim, podemos afirmar que nos intangíveis existem aqueles que podem ser amortizáveis, quando os mesmos apresentam uma utilidade finita (Lopes, et al., 2013). Contrariamente aos ativos intangíveis com uma utilidade indefinida, que não devem ser amortizados, como é o caso concreto dos intangíveis gerados internamente (como o projetos em fase de pesquisa) e em especial o *goodwill* que tem gerado um debate no meio académico se podem ou não sofrer amortização. De realçar que Alves, (2014) refere que a palavra “indefinida” não significa infinita, ou seja, está-se na presença de uma vida indefinida por parte deste ativos, uma vez que, quando feita uma análise tendo como base todos os fatores relevantes, não se definiu um limite previsível para o período durante o qual se espera que o ativo gere fluxos de caixa líquidos para a entidade.

Sobre a classificação dos intangíveis por classe ou categorias, não existe um consenso comum, entre os pesquisadores e nem prevista de forma clara nas normas. Assim, e de acordo com as pesquisas feitas por Wyatt (2008)<sup>14</sup> sobre a relevância de valor de intangíveis, os intangíveis podem ser organizados em três categorias, representando os recursos de negócios como:

- a) Recursos tecnológicos (despesas de P&D e propriedade intelectual relacionada),
- b) Recursos humanos (capital humano),
- c) Recursos de produção (marcas, fidelização de clientes),e
- d) vantagens competitivas (*goodwill*)

Mas, no ponto de vista do Rodrigues (2018) os ativos intangíveis podem ser classificados em dois tipos:

- Os intangíveis que possuem uma vida útil definida; e
- aqueles que possuem uma vida útil indefinida.

No entanto, aqueles ativos intangíveis em que a sua vida útil é indefinida, de acordo com a IAS 36, é exigido à entidade que se faça um teste de imparidade desse ativo, comparando a sua quantia recuperável com a sua quantia escriturada:

- a) Anualmente; e
- b) Sempre que haja uma indicação de que o ativo intangível pode estar com

---

<sup>14</sup> Afirmação segundo a citação feita por Elena-Mirela Nichita, no seu artigo, que trata sobre Intangible assets – insights from a literature review, 2019.

imparidade (Lopes, et al., 2013).

Como exemplo, segundo a IAS 38, o *goodwill* adquirido numa concentração de atividade empresarial deve ser mensurado pelo custo subtraído qualquer perda por imparidade (Lopes, et al., 2013). Assim este ativo não é suscetível de ser amortizado, e sim, a ser sujeito a um teste de imparidade, pois o ativo perdeu valor, dado que os fluxos de caixa esperados da sua utilização terão de ser revistos em baixa. Ainda, assim:

*A vida útil de um ativo intangível que não esteja a ser amortizado deve ser revista a cada período para determinar se os acontecimentos e circunstâncias continuam a apoiar uma avaliação de vida útil indefinida para esse ativo. Se assim for, a alteração da avaliação da vida útil indefinida para finita deve ser contabilizada numa estimativa contabilística conforme o IAS 8 (§109 da IAS 38)*

Deste modo, a reavaliação da vida útil de um ativo intangível como finita em vez de infinita é um indicador de que o ativo pode estar com algum tipo de imparidade. Deste modo, “no espaço europeu, segundo a diretiva 2013/34/UE de 26 de junho, os membros que fazem parte da União Europeia, podem em casos excecionais, quando não é possível estimar de forma fiável a vida útil das despesas de desenvolvimento e *goodwill*, os mesmos podem ser amortizados durante um período compreendido entre 5 e 10 anos” (Alves, 2014).

Nos Estados Unidos a deterioração dos ativos intangíveis amortizáveis é regulada pelo SFAS §142 e 144, sendo que "o valor deve ser testado quanto à recuperabilidade sempre que eventos ou circunstâncias indicarem que seu valor contabilístico não pode ser recuperado". (Mejía, Montes, & Montilla, 2006)

Já em África, e no caso concreto de Moçambique, os ativos suscetíveis de serem depreciados/amortizados podem ser os ativos tangíveis, intangíveis, as propriedades de investimento mensurados pelo custo e ativos biológicos não consumíveis, «*fruto do Decreto n.º 70/2009, de 22 de dezembro, que permitiu este país adotar a partir de 2010 as IAS/IFRS*» (Tavares A.A.,2011). Já os ativos intangíveis são tratados segundo as normas internacionais.

### 2.1.5.2-Vida útil dos ativos fixos

Na contabilidade, a vida útil de um ativo, seja tangível ou intangível diz respeito ao período durante o qual uma empresa espera que um ativo esteja disponível para utilização, ou o número de unidades de produção ou semelhantes que uma entidade espera obter desse ativo (§ 6 da IAS 16). A utilização da vida útil de um bem mede-se, assim, pela consumação de vantagens económicas determinadas em termos de unidades de tempo ou produção, (Costa, 2011).

A vida útil, de acordo com §.50 da IAS 16, também pode ser entendida como o período pelo qual, a quantia depreciável de um ativo, deve ser imputada numa base sistemática. Segundo o §55 do IAS 16, (Lopes, et al., 2013), podemos ainda afirmar que a vida útil é o intervalo de tempo entre o início da depreciação de um ativo (quando o mesmo esteja disponível para o uso) e o termo do mesmo, pode ocorrer mais cedo entre:

- Na data em que o ativo for classificado como detido para venda; ou
- Na data em que o ativo for desreconhecido)

Já o período temporal estimado pela administração da empresa, através do qual um determinado ativo sofrerá depreciação/amortização, pode ser denominado como vida útil do ativo.

Tendo em conta os conceitos acima descritos, podemos relacionar outros conceitos ligados com a vida útil dos bens:

- a) Vida jurídica ou contabilística: diz respeito a um ativo fixo depreciável, começando a partir da data em que a empresa o adquire e começa a explorá-lo economicamente até à data em que a sua amortização total é realizada (Croitoru, Toader, Silvia, & Pletescu, 2015); (Paretta & Celia, 2019).
- b) Vida efetiva: A vida efetiva ou real de um ativo fixo depreciável vai desde a data de compra desse ativo até quando a empresa já não o utiliza, seja por desgaste total (inutilizável), seja por ser obsoleto (inadequado), ou por qualquer outro motivo que o torne inoperante e, portanto, permanentemente fora de serviço; (Croitoru, Toader, Silvia, & Pletescu, 2015); (Paretta & Celia, 2019)
- c) A vida jurídica pode ser pré-estabelecida na lei e a vida efetiva ou real é dada pelo bom ou mau uso que se faz do bem em questão. (Croitoru, Toader, Silvia, & Pletescu, 2015); (Paretta & Celia, 2019).

A vida útil constitui-se como sendo a variável fundamental da depreciação/amortização que mais vincadamente segrega o regime contabilístico do regime fiscal no que respeita a ativos novos (Pereira A. P., 2014). Uma vez que tanto o valor depreciável como a quota de depreciação dependem da vida útil estimada pela entidade.

A determinação da vida útil é feita normalmente por estimativa, tendo em conta diversos fatores, seja eles <sup>15</sup>internos ou externo à empresa. Tal que justifica que um ativo possa ter depreciações/amortizações diferentes de entidade para entidade, e mesmo dentro da mesma entidade, na medida em que a ativos iguais podem ser dadas utilizações diferentes. Para Costa (2011), os fatores internos e externos influenciam vida útil do ativo, podendo modificá-los com o decurso do tempo<sup>16</sup>, sendo que, por recomendação das IAS 16 e 38, a vida útil deve ser revista pelo menos no final de cada exercício económico. Assim, e segundo a norma, se as expetativas diferirem das estimativas anteriores, as alterações devem ser contabilizadas como uma alteração numa estimativa contabilística de acordo com a IAS 8.

Consequentemente, a vida útil será a indicada nas políticas contabilísticas das empresas, as quais devem estar em conformidade com as normas contabilísticas. No entanto, a taxa assim determinada não pode exceder os limites indicados na norma fiscal.

Ainda assim, como afirma Costa, (2011), estimar a vida útil futura e apurar a justa parte do valor depreciável de um ativo que deve ser imputado em cada exercício económico, não é uma tarefa facil. Isto mesmo que na determinação desta estimativa se abstraía fatores como progresso tecnológico e a inflação, que acrescentam ainda mais complexidade ao problema.

Nem sempre a vida útil, representa a vida económica de um determinado ativo, visto que este depende de vários fatores internos e externos da empresa, acima referidos, indispensáveis na determinação da vida útil de um ativo. Neste sentido, Levy (2016), sustenta que um ativo com uma estimativa de vida útil inferior à a sua vida económica ou ativos totalmente depreciados, mas ainda em utilidade, podem resultar em encargos operacionais excessivos para as empresas, os quais são inconsistentes com os objetivos conceituais da contabilização das depreciações/amortizações.

A vida útil dos ativos fixos compreende dois fatores importantes, nomeadamente:

---

<sup>15</sup> Vide -Andreia Pereira da Costa.

<sup>16</sup> Vide- IAS 16, 38 e 8.

- a) O tempo que a empresa usa o ativo
- b) A quantidade de produção que a empresa espera obter

Já o prazo de validade da vida útil de qualquer ativo é medido, tendo em conta os seguintes elementos:

- c) Tempo, medido em dias, meses, anos.
- d) Trabalho, medido em unidades, horas (Sánchez, 2018)

Para os ativos tangíveis, segundo a par.56 do IAS 16, (Lopes, et al., 2013), os fatores internos e externos referidos anteriormente, são indispensáveis na determinação da vida útil do ativo, podendo ser:

- e) Uso esperado do ativo (referência à capacidade ou à produção física esperada do ativo);
- f) Desgaste normal esperado (dependendo de fatores operacionais);
- g) Obsolescência técnica ou comerciais provenientes de alterações ou melhoramentos da produção, ou de uma alteração na procura de mercado para serviço ou produtos derivados do ativo; e
- h) Limites legais ou semelhantes no uso do ativo (data de extinção da locação).

Em alguns países, como é o caso particular da França, em termos do plano contabilístico, as empresas devem amortizar os ativos de acordo com a vida útil previsível. A expectativa de vida útil provável pode ser determinada a partir de critérios como o desgaste físico, ou o chamado declínio jurídico de um ativo intangível, que parte da razão pela qual a proteção de certos direitos, como patentes, direitos de exclusividade, usufrutos, etc., são limitados no tempo (Cozian & Deboissy, 2009, apud Zuca, 2013:273). Deste modo, podemos afirmar que sendo a França um dos países que adota as IAS, através das diretivas Europeias, as suas regras no que toca à vida útil dos ativos não se desviam do que está plasmado no IAS 16, para os ativos tangíveis e 38 para os intangíveis (Zuca, 2013)

De acordo com Sánchez, (2018), em países como o Peru, os ativos fixos são depreciados, tendo em conta a sua vida útil estimada, desde sejam realizadas conforme as regras contabilísticas. Neste país, para depreciar os componentes afetos a um ativo tangível, é indispensável ter em conta as regras da vida útil, referidas anteriormente.



Em, África, como já foi dito, a informação contabilística disponível é bastante escassa. Deste modo, as antigas colónias, no que toca às regras de contabilidade, apresentam, normalmente, semelhanças devido à influência do colonizador. No caso particular de Moçambique, e relativamente à vida útil, segundo o decreto nº 36/20016 de 25 de julho, os ativos tangíveis são depreciados/amortizados de acordo com o período do uso económico do bem. Já para os ativos intangíveis os mesmo são amortizados num período máximo de 5 anos, salvo exceções quando a entidade utilizar um bem com período mais dilatado. Mas já a partir de 2010, através do <sup>17</sup>Decreto nº 70/2009, de 22 de dezembro, questões como vida útil passaram a ser tratados conforme as IAS/IFRS.

Já para os ativos intangíveis, segundo Pires J. G., (2011), também existem fatores a ter em conta no âmbito da determinação da vida útil desses ativos:

- a) O uso esperado do ativo por parte da entidade e se o mesmo puder ser eficientemente gerido por uma outra equipa de gestão;
- b) Os ciclos de vida típicos para o ativo e a informação pública sobre estimativas de vida útil de ativos semelhantes que sejam usados de forma semelhante;
- c) Obsolescência técnica, tecnológica, comercial ou de outro tipo
- d) A estabilidade do sector em que o ativo opera e alterações na procura do mercado para os produtos ou serviços produzidos pelo ativo;
- e) Acções esperadas dos cocorrentes ou potenciais concorrentes;
- f) O nível de despêndio da manutenção exigido para obter benefícios económicos futuros esperados do ativo e a capacidade e intenção da entidade para atingir o nível;
- g) O período do controlo sobre os ativos e limites legais ou semelhantes sobre o uso do ativo, tais como as datas de extinção de locações relacionadas, e datas do termo do período de concenção estabelecidos nos Acordos de Concenção de Serviços; e
- h) Se a vida útil do ativo está dependente da vida útil de outros ativos da entidade.

---

<sup>17</sup> Este decreto foi aprovado no âmbito da convergências das normas internas de contabilidade de Moçambique com as IAS/IFRS,

### 2.1.5.3- Metodos de depreciação/amortização

A depreciação de um ativo tangível é realizada tendo como base a sua quantia depreciável. Existem varios métodos de cálculo para determinar a depreciação de um ativo, numa base sistemática durante a sua vida útil (Gonçalves, Santos, Rodriguês, & Fernandes, 2017). Assim, a quantia depreciável de um ativo tangível deve ser imputada numa base sistemática durante a sua vida útil, devendo o método de depreciação adotado refletir o modelo pelo qual os benefícios económicos do ativo são consumidos pela entidade (IAS 16).

Os diferentes métodos a utilizar, no âmbito da depreciação/amortização, visam alocar o custo de um ativo para diferentes períodos contabilísticos de maneira sistemática e racional. Cada método a utilizar produz um padrão diferente de despesas ao longo do tempo (Liapis, 2014).

KozlovsKa (2015) afirma que os métodos de depreciação/amortização tendem a influenciar significativamente as decisões de investimento tomadas pela administração e pelos acionistas da empresa. Portanto, a política que define como é que os ativos de longa duração da empresa devem ser depreciados/amortizados, têm um impacto significativo também no lucro contabilístico e tributário.

Levy (2016), salienta que, embora, geralmente, não seja conhecido ou observado na prática, o US Gaap também estabelecem que o método de depreciação deve ser selecionado e suportado tendo como base o julgamento da administração sobre o que provavelmente fornecerá a alocação de custo mais de forma mais satisfatória, considerando se a produtividade esperada ou o poder de gerar receita do ativo é relativamente maior durante os primeiros anos de sua vida (ASC 36010- 35-7)

As normas intrenacionais IAS 16, destacam três métodos como base para a depreciação dos ativos tangíveis<sup>18</sup> sendo, no entanto, permitidos outros, desde que os mesmos reflitam a utilização do ativo:

- a) Método de quotas constante ou da linha reta;
- b) Método de quotas decrescente; e
- c) Método de unidades de produção.

---

<sup>18</sup> Vide - (Gonçalves, Santos, Rodriguês, & Fernandes, 2017)

Para Alves (2014), além dos métodos acima mencionado, existem outros métodos como:

- d) O método de soma de dígitos;
- e) O método da taxa linear ponderada por um coeficiente.
- f) O método fiscal

Alves (2014), refere que o método de linha reta parte do princípio que a depreciação é uma função dependente do tempo, em vez de ser considerado uma função da atividade produtiva desenvolvida. Relativamente ao método de quotas decrescentes, o mesmo autor afirma existirem varios métodos de saldo decrescente, sendo um deles o de depreciação acelerada. Com a aplicação deste método, pretende-se que a depreciação afete mais os primeiros exercícios em que o bem está ao serviço da empresa do que os últimos exercícios. Por fim, o método de unidades de produção relaciona a depreciação com a capacidade produtiva estimada do respetivo bem, sendo que a depreciação passa a ser uma função do uso ou da produtividade, em vez da passagem de tempo.

Nos Estados Unidos, os principais métodos de depreciação referenciados pelos US Gaap são:

- a) Straight-line - Método que permite distribuir de forma uniforme os gastos com depreciação, durante a vida útil do activo;
- b) Accelerated - Método no qual não existe uma distribuição uniforme, existindo maiores depreciações nos primeiros anos de vida útil do activo e menores nos últimos anos (Rawat, 2007)<sup>19</sup>

Os métodos mais comuns de depreciação é o da linha reta, o método do saldo decrescente, o método da soma dos dígitos e o método das unidades de produção. A maioria dos países permitem que os preparadores da informação financeira recorram a qualquer um dos métodos referidos, embora os métodos mais comumente aplicados sejam o da linha de reta e o método do saldo decrescente. As IASs, de forma geral, também permitem qualquer um dos métodos anteriores (Afterman, 2001).

---

<sup>19</sup> A depreciação acelerada é usada com mais frequência, dado que tal facto incentiva o investimento. Por outro lado, o legislador introduz outro incentivo, o qual se refere à "depreciação de bónus". Este conceito foi utilizado pela primeira vez em 2002 e consiste na dedução da depreciação do primeiro ano da aquisição, de forma adicional, dado que o bem fica disponível por um tempo limitado, conforme analisam Fichtner & Michel (2015).

Segundo Zuca (2013), em países como a Roménia, e de acordo com as suas regras contabilísticas, existem para ativos diferentes, tipos de métodos de amortizações utilizadas pelas empresas: Método linear, digressivo, acelerado e unidades de produtos ou serviços. Neste país, o método mais utilizado pelas entidades, são os de linha reta e método degressivo, dado a o critério de independência parcial adotado pelo legislador fiscal, fazendo com que a tributação influencie em certas matérias as regras contabilísticas.

Já no continente Africano, os métodos de depreciação/amortização são previstos conforme os seus regulamentos contabilísticos, salvo exceções naqueles países que, quando existirem lacunas, o mesmo regulamento interno permite que os operadores económicos usem as IAS/IFRS. Mas podemos destacar o método de quotas constantes, quotas decrescente e das unidades de produção, como as mais usadas nestas regiões.

Segundo Cecchinia (2009), existem razões inter-relacionadas pelas quais a depreciação acelerada provavelmente está associada a níveis mais altos de investimentos de capital do que a depreciação linear.

Neste sentido, podemos afirmar que, o método de depreciação acelerado, é um método comumente utilizados por maioria dos países do mundo, pelo fato do mesmo ser usado como política de incentivo ao investimento produtivo na maioria das economias. Pois o mesmo apresenta maiores vantagens para os investidores, permitindo a mobilização mais rápida de recursos para financiar a substituição de ativos, permitindo num curto espaço de tempo a diminuição do lucro tributável, em relação a depreciação pelo método linear. Assim, como exemplo destas economias, destacam-se os Estados Unidos, que desde o passado tem optado por este método no intuito de atrair investimentos produtivos.

Nos ativos intangíveis, os métodos de cálculo das amortizações são geralmente dois: o método de linha reta e o método de unidade de produção. Assim o método a usar é seleccionado por parte dos preparadores da informação financeira na base do método de consumo esperado desses benefícios económicos futuros incorporados no ativo e é aplicado de forma consistente, a não ser que ocorra uma alteração no modelo do consumo esperado desses benefícios económicos futuros. Contudo a quantia amortizável não deve ser inferior à que corresponderia se seguisse o método da linha reta. (Alves, 2014). Logo, o método mais comum, usado nestes ativos na maioria dos países é o das quotas constantes.

#### 2.1.5.4- Valor residual

A quantia depreciável de um ativo é determinada após dedução do valor residual (§53 da IAS 16),(Lopes, et al., 2013). Assim, Costa, (2011), afirma que, relativamente aos ativos tangíveis, as normas contabilísticas pressupõem a existência de um valor residual. No entanto, poderá ser conveniente para as entidades não apurar nenhum valor residual para os seus ativos, na medida em que, na ausência do tal valor, a quantia depreciável será de montante superior e as suas respetivas quotas de amortização.

O valor residual representa a quantia líquida que a empresa espera obter por um ativo no final da sua vida útil, após a dedução dos custos esperados de alienação. Na prática, o valor residual é muitas das vezes insignificante ou de difícil quantificação, por isso, normalmente, considera-se que o valor é zero. Em consequência, o valor depreciável corresponde ao valor do ativo fixo tangível. (Rodrigues, 2016).

Quanto ao conceito de valor residual (conhecido como valor de resgate ou valor residual) as Normas Internacionais mencionam que este é uma parte do custo que não é depreciado, dado que é o valor que pode ser obtido no final da vida útil do ativo. Se a empresa considera que durante a vida útil estimada do ativo todos os seus benefícios económicos são consumidos, o valor residual do ativo pode ser nulo (Rodrigues, 2016).

No entanto, ainda segundo Rodrigues, (2016), por vezes o valor residual pode ser significativo: supõe-se o caso de um avião adquirido com a intenção de uso durante 10 anos, prevendo-se a sua venda após esse período. O valor residual correspondente ao preço de venda estimado após a utilização do ativo. Neste caso, o valor depreciável será assim determinado:

Custo de aquisição	10 000 000
Valor residual	<u>- 2 000 000</u>
Valor depreciável	<u>8 000 000</u>

Nestas situações em que a empresa consiga estimar o valor residual, podemos afirmar que a quantia depreciável e as respetivas quotas de amortização representarão valores fidedignos dos ativos, desde que a estimativa do tal valor residual seja feita de forma fiável.

Para além de existir o valor residual (bruto), também é conhecido o valor de sucata ou valor realizável líquido estimado (ou valor de venda) do ativo no final da vida útil de um ativo. O valor residual líquido é obtido após dedução das despesas necessárias para a alienação de um determinado ativo. Dá-se, então, o exemplo de um veículo automóvel comprado por \$60.000 e com vida útil de 10 anos. No final do 10º ano, espera-se um valor de venda de \$6.000, mas as despesas relacionadas à sua alienação são estimadas em \$. 1.000. Então o seu valor residual líquido será \$5.000 (ou seja, \$6.000 - \$1.000) (Rodrigues, 2016).

De acordo com o §51 da IAS 16, o valor residual deve ser revisto pelo menos no final de cada ano económico e, se as expectativas diferirem das estimativas anteriores, as alterações devem ser contabilizadas como alteração numa estimativa contabilística de acordo com IAS 8, (Lopes, et al., 2013).

Neste sentido, a revisão do valor residual de um ativo afetará de forma natural a quantia depreciável para ser ajustada e por consequência o remanescente das quotas de amortização.

Segundo Laurentiu (2011), são três os métodos possíveis para o cálculo do valor residual:

- a) Método A - considera o valor residual de mercado do ativo como se fosse vendido no final do período considerado (Comissão Europeia 2008: 36).
- b) Método B - calculando o valor residual de todos os ativos e passivos, com base em alguma fórmula contabilística de depreciação económica (geralmente diferente da depreciação para a determinação do imposto de rendimento)
- c) Método C - calculando o valor presente líquido dos fluxos de caixa nos anos de vida restantes do projeto. Esse método também é chamado de Modelo de Crescimento de Gordon.

Do ponto de vista dos ativos intangíveis, o termo valor residual é analisado segundo a IAS 38, que define (parágrafos 100 e 101) que:

*“O valor residual de um ativo intangível deve ser assumido como zero a menos que: (a) haja um compromisso de um terceiro de comprar o ativo no final da sua vida útil; ou (b) haja um mercado ativo para o ativo e: (i) o valor residual possa ser determinado por referência a esse mercado; e (ii) seja provável que tal mercado exista no final da vida útil do ativo.” (IASB, 2018)*

Neste sentido, podemos afirmar que, tendo em conta os elementos acima descritos, o valor residual de um ativo intangível deve ser assumido como sendo zero ou nulo, quando o mesmo possuir uma vida útil definida.

Por estas razões, a norma estabelece ainda, que: “A quantia depreciable de um ativo com uma vida útil finita deve ser determinada após dedução do seu valor residual. Um valor residual diferente de zero implica que a entidade espera alienar o ativo intangível antes do fim da sua vida económica.” (IASB, 2018)

No continente Americano, e especificamente, em Cuba, a Resolução nº 3/2018 no Anexo Único, p. 20 de 23, define que o valor residual dos ativos intangíveis será tratado como na IAS 38, assim como noutros países do continente que harmonizaram suas normas contabilísticas com as internacionais, como é o caso do México, Equador, Chile e Colômbia (Macias, 2016)

Na Europa, especificamente os membros da Comunidade Europeia, as matérias ligadas a valor residual, são contabilizadas conforme as regras estabelecidas pelas entidades internacionais, segundo as diretivas da U.E, adotadas através da IASB.

Em África, como tem sido exemplificado de forma particular, segundo o plano geral de contabilidade de diversos países e mais concretamente na África subsariana, podemos afirmar que a questão do valor residual é pouco tratada. Os PGCs dos diversos países nesta região remetem às IAS/IFRS, facultando assim aos operadores económicos que recorram às normas internacionais para assim apresentarem melhor a sua posição e o seu desempenho financeiro. Mais uma vez apresenta-se o exemplo de Moçambique que a partir de 2010 adotou, no seu regulamento interno de contabilidade, as IAS/IFRS, por força do Decreto nº 70/2009, de 22 de dezembro. Isto fez com que situações como o valor residual, se tratassem conforme os parâmetros previstos nas IAS/IFRSs.

#### **2.1.5.5- A Revalorização e a depreciação**

Antes de tudo, é necessário entendermos que revalorizar é um processo que consiste em expressar o valor de um ativo pelo seu justo valor. Neste contexto, no modelo de revalorização, a base de mensuração é o justo valor, que vai afetar diretamente o valor depreciável/amortizável dos ativos e as suas respetivas quotas de amortização.

Deste modo com o passar do tempo o valor líquido dos ativos tende a diminuir ou aumentar de acordo com o tipo de política contabilística adotado pela entidade relativamente à mensuração dos seus ativos. Sendo que esta política vai influenciar de qualquer forma o modo pelo qual se depreciarão ou amortizarão os diferentes ativos da empresa.

Deste modo, e de acordo com Martins A. (2010), a revalorização, assenta, por definição, na regular revisão dos valores respeitantes ao custo, escriturando-os para mais ou menos, consoante o valor de mercado se modifique.

Existem vários objetivos financeiros no âmbito das revalorizações dos ativos, segundo Auqui (2014), nomeadamente:

- a) Apresentar na demonstração da posição financeira, os ativos pelo seu valor de mercado, em virtude de que o modelo de custo histórico não é adequado para a tomada de decisão nas economias inflacionárias;
- b) Ter demonstrações financeiras, cujas informações possam ser comparadas a partir de um período para outro;
- c) Minimizar distorções nas demonstrações financeiras como resultado da Inflação; e
- d) Mostrar uma aparente melhor situação financeira da empresa.

Ainda assim o mesmo autor sustenta que, para fins financeiros, a reavaliação de ativos fixos é importante, porque permite atualizar os valores dos bens. Quando não se adota políticas de reavaliação em países com economias inflacionárias, as empresas sofrem um processo descapitalização de forma gradual.

Salienta-se que, em regiões como África, em particular em países onde existe grande instabilidade macroeconómica (principalmente em indicadores como a inflação e taxas de juro) e com características de economias pouco diversificadas, faz com que existam



variações frequentes dos valores de mercado em diferentes ativos usado pelas entidades empresariais. Tal facto faz com que as entidades caminhem num cenário de descapitalização.

Por outro lado, a falta de mercados de ativos disponíveis em muitos países africanos, e de informações em termos de regulamentação contabilísticas nacionais em matérias como o justo valor, exceto em países, onde o plano de contabilidade permite que os operadores optem pelas IAS/IFRS, quando existir lacunas, as demonstrações da posição financeira nestas regiões, revelam em muita das vezes, uma imagem não apropriada e menos verdadeira.

Por fim, pode-se indicar que dentre os fatores e condições que tornam viável a reavaliação dos ativos, para que as demonstrações financeiras não apresentem informações de maneira distorcida, encontram-se os seguintes:

- a) Inflação, dependendo da magnitude dela;
- b) Mudança de preços em bens específicos;
- c) Aumento das infraestruturas e localização no caso de imóveis;
- d) Terrenos onde se descobrem depósitos de recursos naturais, ou quando se determina que os depósitos são mais extensos do que o estimado; e
- e) depreciação acumulada do ativo imobilizado. (Auqui, 2014).

Neste entendimento, fatores como a depreciação acumulada dos ativos fixos são suscetíveis de serem reavaliados, pois os mesmos, por fazerem parte dos custos dos ativos, devem ser atualizados, sempre que existirem indícios de que a quantia escriturada do ativo no balanço, já não corresponde ao seu valor de reposição.

De acordo com Trifan (2018), as revalorizações podem ser realizadas recorrendo aos seguintes mecanismos:

- a) Por iniciativas da própria empresa (reavaliação gratuita) de acordo com o julgamento profissional dos tomadores de decisões; ou
- b) Por meio de atos regulatórios (reavaliação regulatória). Tudo isto baseado nas flutuações no justo valor dos ativos.

O mesmo autor refere que a revalorização, no ponto de vista da contabilidade, pode ser feita, recorrendo, ao mesmo tempo, do valor bruto e da depreciação acumulada ou apenas no valor contabilístico líquido (Trifan, 2018).

Após o reconhecimento de um elemento patrimonial como ativo, um item de um ativo tangível cujo justo valor possa ser mensurado fiavelmente deve ser escriturado por uma quantia revalorizada. Ou seja, o seu justo valor à data da revalorização, menos qualquer depreciação acumulada subsequente, e menos quaisquer perdas por imparidades acumulada. Esta revalorização deve ser feita com uma regularidade suficiente de modo a assegurar que a quantia escriturada não seja diferente, materialmente, daquela que seria determinada pelo uso do justo valor à data do balanço (§ 29 IAS 16) (Alves, 2014).

Quando as revalorizações não realizadas regularmente, como acima foi referido, o valor do ativo escriturado no balanço no momento não vai refletir uma imagem própria e verdadeira da posição financeira da empresa uma vez que as quotas de depreciação dos tais ativos estarão totalmente desajustadas e insuficientes para financiar a renovação dos ativos da empresa.

O método do justo valor permite que os diferentes itens contabilísticos estejam apresentados com referência aos valores do mercado. Quando o justo valor de um ativo revalorizado diferir materialmente da sua quantia escriturada, é exigida uma nova avaliação. Este facto é possível quando existirem alterações insignificativas no justo valor, revalorizando-o apenas a cada três ou cinco anos e se por um lado as alterações do justo valor se apresentarem significativas, vai existir a necessidade de revalorização anual do ativo (§ 34 IAS 16), (Gonçalves J. R., 2017). Por outro lado, e de acordo com o §36 IAS 16, se um item do ativo tangível for revalorizado toda a classe do ativo à qual pertence o ativo deve ser também revalorizada (Borges, Rodrigues, & Rodrigues, 2014).

No entanto, Martins A (2010), afirma que, no caso da depreciação de ativos, durante toda sua vida útil, apurada através da aplicação de uma taxa ao custo histórico, pode acarretar graves consequências. Em especial, quando se está na existência de uma inflação elevanda, pode verificar-se, sobre tudo em ativos com uma vida útil mais dilatada, uma divergência mais progressiva e acentuada entre o valor na base do qual se calculam as depreciações e os valores de reposição dos ativos. Neste sentido, haverá sempre a necessidade de atualizar o valor líquido do balanço de acordo com o valor de mercado.

No caso particular do justo valor de um terreno e edifícios, a sua determinação deve ser efetuada a partir de provas baseadas no mercado, realizada por avaliadores profissionais.

Já as instalações e equipamento, o justo valor é determinado pelo seu valor de mercado.<sup>20</sup> Se não houver provas com base no mercado de justo valor de um bem pertencente à classe dos ativos tangíveis e se o mesmo for raramente vendido, salvo exceções se fazer parte de um negócio em continuação, uma entidade pode estimar o seu justo valor usando uma abordagem pelo rendimento ou pelo custo de reposição depreciado (Borges, Rodrigues, & Rodrigues, 2014). No entanto a revalorização das instalações e dos equipamentos, quando não existirem provas concretas no mercado de ativo, deverão ser realizadas com grande cuidado por parte dos preparadores da informação financeira, pois os mesmos vão necessitar de muita prudência, aquando da fixação do justo valor.

Quando um bem de um ativo tangível for revalorizado, qualquer depreciação acumulada à data da revalorização é tratada, tendo em conta o seguinte:

- a) Reexpressa proporcionalmente com alteração na quantia escriturada bruta do ativo a fim de que a quantia escriturada do ativo após a revalorização iguale a quantia revalorizada;
- b) Eliminada contra a quantia escriturada bruta do ativo, sendo a quantia líquida reexpressa para a quantia revalorizada do ativo. (Alves, 2014).

No entanto, de acordo com a abordagem anterior, podemos salientar que, as depreciações/amortizações ajustadas em função da revalorização dos ativos, afetarão de qualquer forma a quantia<sup>21</sup> depreciável/amortizável e as respetivas quotas de amortização e também o respetivo valor líquido do ativo do balanço.

As revalorizações não afetam diretamente os resultados atuais, no momento em que são incursos, pois este fato só é possível quando os ativos reavaliados são realizados (vendidos), (Trifan, 2018). Deste modo, os efeitos das revalorizações dos ativos no resultado

---

<sup>20</sup> Na ausência de um mercado que possa ser usado como base de comparação, podem ser utilizados modelos para simular eventuais. Este modelo, é o que corresponde à utilização de um modelo teórico para identificar eventuais preços de mercado, na ausência de um mercado direta ou indiretamente comparável. A aproximação pelo rendimento consiste no cálculo do valor presente dos cash-flows futuros expectáveis dos elementos em avaliação. Ou seja, através de meras estimativas de fluxos monetários e taxas de desconto futuras. Já a aproximação pelo custo consiste no valor esperado que seria necessário utilizar para substituir o ativo ou passivo em questão (Barros, 2016)

<sup>21</sup> A vida útil e o valor residual, são elementos preponderantes para se determinar a quantia depreciável de um ativo, pois quando existirem alterações no valor escriturado do ativo implicará alterações objetivas no valor residual e na vida útil do bem e por consequências, alterações no valor depreciável.

de qualquer entidade, são vistas como fíctícias, ou seja, como se tivessemos na presença de mais-valias potenciais.

Pode-se afirmar, então, que as revalorizações são efetuadas preferencialmente no final de cada exercício económico. Mas autores como Auqui (2014), defendem que o mesmo pode ser feito em qualquer momento, desde que se apresente a necessidade de o fazer (quando existirem variações no justo valor dos ativos).

Nos ativos intangíveis as regras de revalorizações são quase semelhante aos ativos tangíveis, tendo em atenção apenas algumas particularidades, que serão descritas mais à frente neste trabalho.

Assim, é necessário explicar que, nos intangíveis, o conceito de ativo é bastante amplo, tendo em conta que, alguns são reconhecidos pela contabilidade e outros que, apesar de não serem reconhecidos e serem alvo de <sup>22</sup> discussão por vários autores, contribuem para a reputação e para o valor de uma entidade pela sua capacidade em gerar benefícios económicos futuros. (Gonçalves J. R., 2017)

Nos ativos intangíveis, a revalorização segundo a IAS 38, a determinação do justo valor será feita com referência a um mercado de ativo. É, então, aplicado o modelo de valorização depois de um ativo ter sido inicialmente registado pelo custo (Lopes, et al., 2013). Ainda neste sentido, o modelo de revalorização nos ativos intangíveis não permite:

- a) A revalorização de ativos que não tenham sido previamente reconhecidos como ativos; ou
- b) O reconhecimento inicial de ativo por quantias que não sejam o custo (§76 IAS 38).

Reconhece-se que serão muito limitados os casos em que haverá mercados de ativo para a maioria de elementos intangíveis. Assim, não existindo um valor de mercado que possa ser a base do justo valor no qual assentem as revalorizações periódicas, deve usar-se o modelo de custo (Martins A. , 2010) O mesmo autor salienta existir ainda mas complexidade em revalorizar aqueles intangíveis resultantes de atividades internas da entidade (despesas com pesquisa e desenvolvimento).

---

<sup>22</sup> Como exemplo concreto da discussão na literatura é o caso do goodwill gerado internamente, que uns acreditam que deve ser reconhecido como intangíveis e outros negam o seu devido reconhecimento, vide – António Martins no seu livro intitulado: Justo valor e Imparidades em Ativos Tangíveis e Intangíveis.

## **2.2-Aspectos essenciais do tratamento fiscal das depreciações e amortizações**

Os efeitos da tributação na formação do investimento inspiraram uma grande quantidade de pesquisas económicas e mudanças frequentes na política tributária. O impacto da política tributária sobre decisões de investimento não depende apenas da alíquota legal do imposto, mas também das deduções ao lucro tributável que as empresas consideram depreciação. (Hall e Jorgenson, 1967 & Abel, 2007 apud Edgerton, 2012:2).

Neste sentido, a política tributária em relação às depreciações e amortizações em ativos de longo prazo, tem uma influência relevante nas decisões de investimentos. Assim os governos atuais têm tratado essas matérias com prudência pois são importantes na atração de investidores.

Deste modo para se tratar de aspetos relacionados com a depreciação fiscal dos ativos de longo prazo, é necessário entendermos a relação existente entre a Contabilidade e Fiscalidade. Assim esta relação tem sido analisada sob uma forma dicotómica considerando dois pólos: um de cariz de dependência, quando as normas fiscais seguem as normas contabilísticas ou vice-versa (critério presente para os países do polo continental).

Por outro, o de independência, quando existem normas distintas para contabilidade e fiscalidade (critério presente para os países de influência anglosaxónica) (Costa, 2011). Neste contexto, esta relação nos últimos tempos tende a suscitar divergências, pelo facto de que, cada uma das áreas apresentarem objetivos diferentes dentro do contexto da administração empresarial.

A depreciação tributária é importante porque, o momento da recuperação de custos pode significar diferenças significativas na quantidade de receita tributária obtida num determinado ano e ao longo do tempo. As decisões de investimento são tomadas com base na rentabilidade após impostos, que é diretamente afetada pela forma como o ativo é depreciado (Michel, 2015).

Ora, as depreciações/amortizações são, precisamente, um dos principais exemplos da complexidade entre a contabilidade e fiscalidade, uma vez que a temática das depreciações se revela para efeitos de apuramentos do resultado contabilístico anual das entidades e do lucro distribuível aos accionistas (Costa, 2011).

Nos Estados Unidos, como afirma Sharm, (2015), a depreciação é determinada legislativamente com base nas políticas adotadas pelo Congresso, que recorrem à depreciação para estimular o investimento e o crescimento económico. (Congressional Budget Office, 1985)

Neste sentido, ao determinar o lucro de uma entidade, podem ser realizadas uma série de análises relativamente ao estabelecimento de uma estratégia fiscal, de modo que, utilizando as possibilidades aplicáveis das leis fiscais, o resultado do lucro líquido seja o maior possível. Assim, o método de depreciação e o período de uso do ativo escolhido, têm um impacto ao determinar a base tributável. Para quantificar corretamente o impacto da economia de depreciação fiscal por meio de impostos, devemos considerar o valor do dinheiro ao longo do tempo, enquanto a poupança resulta num declínio no imposto correspondentemente pago, ou seja, nos fluxos de caixa da empresa (Pletescu, 2015).

Os governos dão às empresas a oportunidade de deduzir as despesas com investimentos produtivos. Assim os gestores das entidades procuram o máximo das possibilidades que o legislador permite, segundo a lei tributária, optar por um regime de depreciação mais favorável.

### **2.2.1-Ativos depreciáveis e amortizáveis fiscalmente**

O regime fiscal das depreciações e amortizações dos ativos tangíveis ou intangíveis, em diferentes países, apresentam alguns pontos de convergência e divergência. Nos USA, a maioria das aquisições novas de investimentos de capital, tais como equipamentos e edifícios, são deduzidas na receita total das entidades ao longo de vários anos, facto que se denomina por recuperação do custo de capital ou depreciação.

Ainda nos EUA, o Internal Revenue Code permite uma dedução para a depreciação de ativos físicos utilizados numa empresa. O valor da depreciação permitida para fins fiscais é uma função do custo de aquisição dos ativos, da sua vida útil estimada e também (se necessário) do seu valor residual (Sharm, 2015). Podemos afirmar que, para a depreciação fiscal, devemos considerar os elementos como os custos dos ativos depreciáveis, o período do uso e o valor residual.

Na América do Sul, em países como a Colômbia:

*São considerados como, bens depreciáveis e amortizáveis para fins de imposto de renda e complementares, os seguintes itens: ativo imobilizados (tangíveis e*

## Regime fiscal das depreciações e amortizações dos ativos: Uma análise comparativa entre Angola e Portugal

*intangíveis, propriedades de investimento e ativos tangíveis gerados na exploração e avaliação de recursos naturais não renováveis, com exceção da terra, que não é amortizável. Portanto, ativos móveis, como matérias-primas, mercadorias em produção e estoques e valores mobiliários não são depreciáveis (artigos 135 e 143, da Ley 1819, 2016)*

Na maioria dos Estados Membros da União Europeia, os ativos sujeitos a desgaste normal da atividade, com uma vida útil limitada, e que conduzem à obtenção de rendimento, qualificam-se como bens aptos para depreciação fiscal. A existência de uma ligação direta entre o ativo e a realização de lucros é explicitamente exigida e sublinhada na maioria dos Estados-Membros da União Europeia. Em oposição, os bens que não estão sujeitos a desgaste, uma vez que o seu valor não muda ao longo do tempo, não são depreciáveis fiscalmente (Comission European, 2004).

Dentro da União Europeia, os ativos de menor valor, ou ativos com uma vida útil mais curta (considera-se que uma vida útil curta é de 1 a 3 anos), podem ser contabilizados com uma amortização de 100% do seu custo no ano de aquisição, tanto para fins contabilísticos como fiscais. Assim, os bens de reduzido valor variam normalmente entre 200 e 1.300 euros nos Estados-Membros da União Europeia. No que concerne aos custos diretamente atribuíveis ao processo de aquisição, as soluções fiscais são mais restritivas relativamente a alguns ativos, como por exemplo os equipamentos relativos ao transporte (European Comission, 2004)

De acordo com o que foi apresentado anteriormente pode-se dizer que os regimes fiscais de depreciação e amortização de cada país no espaço europeu relativamente à qualificação de ativos depreciáveis, são semelhantes, salvo exceções em situações relacionadas com características particulares do próprio país.

Com efeito, a UE nos termos do artigo 4, e 19, da proposta da diretiva do Conselho do CCTB, apresenta os seguintes ativos fixos sujeitos a depreciação:

- a) Ativos tangíveis adquiridos ou criados pela própria empresa; e
- b) Ativos intangíveis adquiridos que podem ser avaliados de forma independente e utilizados em o negócio de produção, manutenção ou garantia de receita por mais de doze meses. (ZEW- European Comission, 2019) .

Esta proposta tem como principal objetivo a criação de um único padrão no regime fiscal das depreciações e amortizações dos ativos no espaço Europeu. Desta forma, os

Estados Membros da UE continuam a depreciar os seus ativos conforme a legislação interna, tendo em conta que, tais propostas<sup>23</sup> ainda não entraram em vigor.

Por exemplo, em Espanha, os ativos aptos à depreciação e amortização podem ser: ativos tangíveis, intangíveis e investimentos imobiliários (Emilio Albi R. P., 2014).

Neste país os elementos patrimoniais que podem ser depreciáveis, podem ser consultados na tabela seguinte (tabela 1):

### Quadro 1- Ativos depreciáveis e amortizáveis em Espanha

Grupo	Elementos Patrimoniales
1	Edificios y otras construcciones
2	Insataciones, mobiliários
3	Enserres y resto del inmovilizado material
4	Maquinárias
5	Elementos de transportes
6	Útiles y herramientas
7	Equipos para tratamiento de la información y sistemas y programas
8	Otros elementos materiales y inmateriales

Fonte: Elaboração própria, segundo Emilio Albi, (2014).

No continente Africano, e como já foi referido ao longo do presente trabalho, a normalização contabilística é escassa, fazendo com que o seu relevo tributário seja também escasso. Exemplificando o caso de Moçambique, que tendo adotado as IAS/IFRS no seu sistema contabilístico, procurou adaptar o regime fiscal das depreciações/amortizações ao novo figurino contabilístico. Segundo <sup>24</sup>o Decreto n.º 72/2013 de 23 de dezembro, os ativos que podem ser depreciáveis são: ativos tangíveis, intangíveis, propriedades de investimentos mensurados a custo de aquisição e ativos biológicos que não são consumíveis.

Deste modo, quando se compara Moçambique com outros Estados daquela região de África pode-se afirmar que este caminha para uma modernização do seu sistema contabilístico-fiscal, alinhando-se as práticas internacionalmente recomendáveis.

Em suma salienta-se que, de um modo geral, aqueles países que adotaram as práticas contabilísticas como as IAS/IFRS, procuraram adaptar os seus sistemas fiscais com

<sup>23</sup> As propostas, que nos referimos no texto são as visadas pela comissão da União Europeia, para se buscar uma única base tributável em sede do IRC no seio da comunidade Europeia.

<sup>24</sup> Este Decreto foi aprovado em 2013, para regulamentar o regime fiscal das depreciações/amortizações com intuito de dar resposta ao novo figurino contabilístico adotado em Moçambique.



o intuito de responder a este novo cenário uma vez que as normas contabilísticas internacionais apontam possíveis ativos fixos que podem ser depreciáveis: ativos tangíveis, intangíveis, propriedades de investimentos e, em casos especiais, os ativos biológicos de produção.

Segundo Alzamora Cabezas (2016), a depreciação/amortização dos ativos depreciáveis é aceite fiscalmente quando for contabilizada no exercício tributável por meio de registos contabilísticos. Depreciações correspondentes a anos anteriores e os seus devidos ajustes de anos anteriores não serão aceites, uma vez que, para fins tributários, eles não têm impacto sobre o exercício. No que toca ao início e à cessação da depreciação dos ativos, as regras fiscalmente vigentes diferem muitas das vezes com as estipuladas segundo a contabilidade.

No entanto, a lei fiscal dos diferentes países considera como o momento indicado para a depreciação de um determinado ativo o início da sua utilização ou funcionamento.

Assim autores como Pinto e Cristina, salientam que:

*Existirão situações em que certos ativos o registo contabilístico poderá, em alguns casos, ser exigido num momento anterior àquela em que a depreciação fiscal é permitida, assim tal fato não implicará uma perda de depreciação para efeitos fiscais, mas tão-somente uma diferença temporal entre o seu reconhecimento contabilístico e fiscal. (Pinto A. A., 2011)*

Essa abordagem faz perceber que nem sempre o período do início da utilização ou funcionamento de um determinado ativo depreciável ou amortizável coincidirá tanto para efeitos contabilísticos e fiscais.

Exemplificando o caso acima referenciado, podemos admitir que: "*um ativo com uma vida útil de cinco anos, depreciado a taxas constantes, que se encontra disponível para ser utilizado no ano N, embora apenas que se inicie o funcionamento em N+1. Desta forma dado que o bem se encontra disponível para o uso no exercício N, a depreciação deverá ser iniciada, para efeitos contabilístico, sendo que, apenas será relevante em termos fiscais no exercício de N+1, quando efetivamente se inicia o seu funcionamento. Assim, aquando do preenchimento da declaração de rendimento referente ao exercício N, deverá ser desconsiderada (acrescida) a depreciação praticada contabilisticamente*" (Pinto A. A., 2011).

### **2.2.2-Métodos de depreciação aceites fiscalmente.**

Geralmente a depreciação tributária é calculada a partir do período seguinte à entrada em operação do ativo fixo depreciável até à recuperação total dos valores de entrada, conforme a vida útil estabelecida a classificação e vida útil dos ativos fixos definidos pelo Governo (Sandu, 2011).

Os métodos de depreciação aceites para efeitos fiscais são os determinados pela técnica contabilística, desde que não diverjam com aqueles que são previstos pela legislação, salvo exceções em certas particularidades de cada jurisdição ou serem aceites outros métodos, por uma prévia aprovação das autoridades fiscais locais. Assim, as IFRS apontam apenas uma série de métodos possíveis e, por conseguinte, citamos alguns exemplos:

- a) Método linear.
- b) Método de depreciação decrescente.
- c) Métodos baseados na produção.

Mas a empresa pode usar outros, desde que reflita melhor o padrão de consumo dos benefícios económicos do ativo no futuro. Neste sentido, em termos fiscais, os governos em qualquer parte do mundo, para além do método linear (quotas constantes), considerado como o método de regra geral, permitem também a utilização de outros métodos. Isso desde que a natureza do deprecimento ou atividade económica da entidade o justifique, e seja aceites pelas autoridades tributárias, como já foi referido, salvo quando daí não resultarem uma quota anual de depreciação/amortização superior à quota máxima permitida por Lei.

Assim veremos algumas particularidades em regiões como América, Europa e África, acerca destas matérias.

A opção pelo método de depreciação por parte dos preparadores da informação financeira determinará a distribuição da carga tributária ao longo da vida útil dos bens de capitais utilizados pela empresa (Pletescu, 2015). A escolha do método de depreciação por partes das entidades económicas, será feita sempre com uma margem de restrição por parte das autoridades fiscais, pois as legislações fiscais prevêm métodos e regras autorizados para a depreciação.

Nos EUA, os métodos mais comuns utilizados para depreciar ou amortizar ativos fixos são o da linha reta e o método acelerado. Sendo este último, como acima já foi referido,

mais utilizado pelas entidades, atendendo os incentivos fiscais que o governo norte-americano ofereceu aquando da opção por este método. (Ackermann, Fochmann, & Wolf, 2016)

Na Colômbia, segundo o art. 134 e 143 da Ley 1819 de 2016, os métodos a considerar para o relevo fiscal, ou seja, para todos os contribuintes obrigados a manter contas, serão aqueles estabelecidos na técnica contabilística, salvo exceções nos casos dos ativos intangíveis desde que a taxa anual não exceda 20% do custo fiscal. Ainda assim, o intangível que seja adquirido mediante contrato e estipule um prazo, tem a sua amortização realizada em linha reta.

No espaço europeu, o método da linha reta e o método do saldo decrescente são dois dos métodos mais comuns para o cálculo do encargo de depreciação ou amortização. Assim, o método de saldo decrescente pode ser alterado para o método do decrescente duplo ou das quotas degressivas. Por outro lado, o método do decrescente duplo pode ser alterado através de algumas situações, por opção do sujeito passivo, para um método de duplo declínio, o qual combina os métodos de linha reta e o do saldo decrescente (European Commission, 2004)

No caso particular da Roménia, (Código Fiscal, artigo 24, parágrafo 6), os métodos de depreciação a considerar são: Linha reta, quotas degressivas, unidades de produção e método acelerado. Mas segundo a legislação, existem certos ativos fixos, em que sua depreciação só será possível, optando por um determinado método específico estipulado por Lei (Anto, 2010).

Noutras regiões, como é o caso de África, certos países encontram-se ainda num estágio embrionário em termos de regulação contabilística e fiscal, apresentando regimes desajustados com as atuais práticas recomendáveis. Moçambique apresenta-se como um dos principais exemplos no que toca ao alinhamento das suas práticas internas relativamente à tributação tendo aprovado um novo regime fiscal das depreciações e amortizações no intuito de dar respostas ao novo figurino contabilístico adotado. Assim, segundo o “Decreto n.º 72/2013 de 23 de dezembro”<sup>25</sup>, os métodos aceites fiscalmente são: o método quotas constantes e o método de quotas degressivas (alternativa), mas o legislador permite que as

---

<sup>25</sup> Decreto governamental aprovado pelo conselho de ministro de Moçambique, ao 12 de Novembro de 2013, para regular o regime fiscal das depreciações e amortizações.

entidades possam optar por outros métodos desde que os mesmos, tenham uma prévia aprovação das autoridades fiscais.

A depreciação linear é vista por parte das entidades como a mais recomendável pelo facto do mesmo ser simples na sua aplicação, sendo a mais usada devido ao custo do seu tempo e às despesas uniformes.

Em conformidade com o que decorre nos Estados Unidos da América e na Europa e em casos particulares do continente Africano, podemos afirmar que, regimes fiscais previstos em diferentes legislações, tendem a primar como regra, no cálculo da depreciação e amortização pelo método de linha reta e, de forma alternada, pelo método de quotas decrescentes. Segundo (Pinto A. A., 2011), a teoria contabilística reconhece que no método de depreciação decrescente ou quotas decrescentes, são conhecidos vários tipos de decrescimento, nomeadamente:

- a) Quotas decrescente em progressão aritmética, também identificado como método de Lemaire;
- b) Numeros dígitos, ou de Colle, que é um caso particular do método anterior;
- c) Quotas decrescente em progressão geométrica;
- d) Quotas decrescentes em Progressão geométrica, seguida de quotas constantes.

Um problema técnico mais interessante suscitado por este método reside na determinação do ano em que se deve mudar de critério.

Assim dentro da intenção que normalmente preside à política de depreciação e amortização das empresas, no sentido de as maximizar, minimizando conseqüentemente os resultados tributáveis, tal mudança de critério deve ser realizada quando a quota constante relativa ao período de vida útil adicional for superior à obtida através do método das quotas decrescentes em progressão geométrica (Pinto. 2011).

Em face do exposto, e apesar da doutrina contabilística ser capaz de identificar vários métodos de depreciação/amortização, por regra, apenas, são utilizados os previstos na Lei fiscal que exerce, também nesta temática, grande influência sobre a prática da contabilidade (Costa, 2011). Este autor, sublinha:

*Ainda que, por vezes as depreciações/amortizações são permitidas pela própria legislação fiscal com intuito de incentivar, em relação a algumas ou a todos os setores de atividades, a modernização dos ativos, o aumento do poder competitivo*

*das entidades, o combate à inflação ou a uma depressão económica conjuntural* (Costa, 2011).

Por outra, podemos considerar que o método acelerado é utilizado pela maioria dos governos, como uma ferramenta de política fiscal para atrair investimentos em ativos reais.

### **2.2.3-Revalorização: Que relevo fiscal?**

A inflação, numa maior ou menor dimensão, provoca distorções da informação financeira tradicional. Nas tentativas de adaptação da contabilidade às conjunturas inflacionistas, as reavaliações do imobilizado passaram a assumir um papel de grande importância, uma vez que estes são os ativos que se encontram mais sujeitos aos efeitos da inflação, quer a nível do balanço quer a nível dos resultados (Pinto J. A., 2004; 2011).

Ainda, de acordo com o autor, os critérios utilizados para reavaliar o imobilizado são os seguintes: índice de correção monetária; valor real atual e duração adicional esperada. O autor salienta que, relativamente ao primeiro critério, o mesmo é considerado como o único que permite chegar a valores objetivos, embora não traduza um verdadeiro valor atual dos bens reavaliados.

As IAS/IFRS permitem ou exigem que certos ativos sejam contabilizados pelo justo valor ou reavaliados (por exemplo, IAS 16 Imobilizado, IAS 38 Ativos Intangíveis, IAS 39 Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração e IAS 40 Propriedade de Investimento) (Lutilsky & Jurkoviã, 2014). Mas essas reavaliações, reconhecidas na contabilidade, nem sempre são relevadas em termos tributários. Como veremos mais à frente, existem certas particularidades no tratamento fiscal destas matérias em diferentes países.

Em algumas jurisdições, a reavaliação ou atualização pelo justo valor do ativo afeta o lucro tributável (prejuízo fiscal) do período atual. Como resultado, a base tributável do ativo é ajustada e nenhuma diferença temporária ocorre (como acontece em alguns sistemas fiscais, como é o caso da Croácia). Já noutras jurisdições, a reavaliação ou atualização de um ativo não afeta o lucro tributável no período da reavaliação ou atualização e, consequentemente, a base tributária do ativo não é ajustada. No entanto, a recuperação futura do valor contabilístico resultará num fluxo tributável de benefícios económicos para a entidade e o valor dedutível para fins fiscais será diferente do valor desses benefícios económicos (IAS 12, parágrafo 20) (Lutilsky & Jurkoviã, 2014). A diferença entre o valor

contabilístico do ativo revalorizado e a sua base tributável gera uma diferença temporária e, por conseguinte, origina um ativo ou passivo por imposto diferido.

Costa (2011), admite que o ganho associado à revalorização do ativo para o justo valor não constitui uma variação patrimonial positiva refletida no resultado líquido do período de tributação, por ser uma mais-valia potencial ou latente. E as depreciações/amortizações, ajustadas em função da revalorização do ativo para justo valor serão de montantes superiores às fiscalmente dedutíveis. Assim, muitas vezes, esse remanescente não tem relevo tributário.

No espaço Europeu, segundo a comissão da UE, matérias ligadas à desvalorização e reavaliação de ativos depreciáveis, criam alterações no seu valor residual, uma vez que o reconhecimento de tais alterações para efeitos fiscais é bastante excepcional ou restritivo<sup>26</sup>.

Em África, como anteriormente se foi descrevendo, a dificuldade da existência de mercados de ativos faz com que a revalorização seja um facto pouco presente na maioria dos países. Isto se excetuarmos aqueles países que adotaram as IAS/IFRS e que apresentam alguns mercados disponíveis para realização da atualização dos ativos ao seu valor de reposição. Como, por exemplo, Moçambique, com a adoção das IAS, fez com que o legislador nacional previsse sobre essas matérias no “Decreto Decreto n.º 72/2013 de 23 de dezembro”<sup>27</sup>.

Assim, segundo o disposto do nº 1 do art. 15 do IRC Moçambicano, as depreciações e amortizações resultantes de revalorizações não são aceites para efeitos tributário, sendo apenas os 40% dos custos destes e a parte do valor depreciável do ativo que sofreu uma desvalorização excepcional, que corresponda a reavaliação efetuada.

No entanto, podemos afirmar que o legislador Moçambicano e de igual modo como se verifica noutros países, usou um regime muito restritivo, aceitando apenas uma parte para efeitos tributários das amortizações resultantes de uma reavaliação.

---

<sup>26</sup> Ver - European Commission Directorate - general taxation and customs unio- meeting to be held on tuesday 23 november 2004- common consolidated corporate tax base working group (ccctb wg) -assets and tax depreciation.

<sup>27</sup> Decreto governamental aprovado pelo conselho de ministro de Moçambique, ao 12 de Novembro de 2013, para regular o regime fiscal das depreciações e amortizações.

## 2.2.4-Diplomas legais vs taxas fiscais

Na maioria dos países as matérias ligadas às depreciações e amortizações dos ativos imobilizados, ou seja, seu relevo tributário, encontram-se previstos na Lei de Rendimento das Pessoas Coletivas e em outras legislações complementares como decretos ministeriais, portarias e outros. Alguns académicos na área do direito argumentam que, “uma vez que existam diplomas complementares que legislam sobre essas matérias, que sejam Decretos sem autorização da Assembleia, ou outros, pode-se invocar uma possível inconstitucionalidade em forma material, pelo facto de ir contra o princípio da legalidade (Tipicidade) “<sup>28</sup>, pelo qual se baseiam as matérias sobre a tributação.

No entanto, em algumas jurisdições, reúnem num único diploma legal todos os elementos que norteiam essas matérias, salvo exceções sobre elementos como o índice de correção monetária que, geralmente, é estabelecido pelo órgão do governo. Um desses casos é Espanha com a sua “Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades”<sup>29</sup>, onde se encontram estabelecidos quase todos elementos necessários que regem as matérias sobre o regime das depreciações e amortizações.

Existem ainda aqueles países em que, as materias ligadas ao regime fiscal das depreciações e amortizações, se apresentam de forma dual, ou seja, uma parte com reserva parlamentar, seja ela absoluta ou relativa (Leis ou Decreto- Leis) e outra por simples legislação governamental (Decretos, portarias e outros), sem uma prévia autorização da Assembleia.

Importa agora abordar sobre as taxas fiscais de amortizações, que são tão importantes ao ponto de influenciar a forma pela qual é tributado as despesas com depreciações e amortizações em diferentes jurisdições.

A prática das entidades têm sido muitas vezes, como se viu anteriormente, o registo de quotas de depreciação/amortização fiscais e não económicas, por aplicação das taxas máximas fixadas para efeitos fiscais, antecipando desta forma um gasto e, conseguindo, assim, diminuir o imposto a pagar nos primeiros anos de vida do imposto (Costa, 2011).

---

<sup>28</sup> Vide- Casalta Nabais (2017) e Ana Paula Dourado (2017)

<sup>29</sup> Lei de impostos sobre as sociedades em Espanhã, publicado em 28/11/2014 e entram em vigor no 01/01/2015.

Importa, pois, ponderar a relevância do momento em que se procede ao pagamento do imposto. Ora, um dos princípios básicos de Finanças assenta no conceito de valor temporal do dinheiro. De facto, uma unidade de euro disponível hoje vale mais do que uma unidade disponível amanhã. No caso de abdicar de consumir no presente, aceitando, apenas, consumir no futuro, o agente económico exigirá, por regra, uma recompensa (remuneração) que acrescerá ao valor do consumo adiado. Um segundo princípio é que o recebimento grantido de uma unidade monetária vale mais do que o recebimento com risco de uma unidade monetária. Assim acresce que, o valor de uma unidade monetária é tanto menor quanto mais afastado estiver o momento em que ela recebida (Costa, 2011).

Neste sentido, pode-se afirmar que, os legisladores fiscais foram sensíveis aos efeitos do tempo no valor do dinheiro. Com efeito, quase em todas jurisdições esta questão foi salvaguardada pelo fato de que, os diplomas legais permitissem os contribuintes a depreciação/amortização dos seus ativos de acordo com a taxa máxima estipulada, salvo exceções em situações meramente particulares de jurisdições que permitem a depreciação ou amortização num intervalo entre a taxa mínima e a taxa máxima. A depreciação ou amortização por uma taxa máxima faz perceber que se está na presença quotas maiores de amortização a serem distribuídas em cada período tributário e uma vida útil mais curta do ativo.

Deste modo, quanto maior forem as quotas de amortização (frutos das taxas máximas de cada bem pertence à cada ativo), menor será o imposto a pagar e vice-versa. Concretiza-se, assim, o princípio básico das finanças, onde os contribuintes, socorrendo-se das taxas máximas de depreciação, conseguem pagar menos impostos no presente em relação ao futuro (diferimento).

Mas, na óptica do contribuinte, a diminuição do imposto pago, através dos factos acima referidos, constituí um financiamento, sem juros associado, de montante equivalente ao imposto que deixou de pagar pela admissibilidade de dedução fiscal das depreciações/amortizações (Costa, 2011).

Neste sentido, no espaço europeu, em termos de fixação das taxas de amortização, os regimes fiscais deixam menos espaço para o julgamento subjetivo do contribuinte. No entanto, os sujeitos passivos podem solicitar um aumento da taxa de depreciação, em caso de uso intensivo de um ativo ou em caso de desgaste extraordinário. Alguns dos Estados-



Membros fixam apenas taxas máximas de depreciação e o contribuinte pode usar qualquer taxa dentro do intervalo entre zero e a taxa máxima (Comission European, 2004).

Essa medida torna o sistema muito flexível. Mas, por outro lado, o mesmo pode ser sensível às técnicas de planeamento fiscal, dado que esta situação conduz a uma elevada litigância entre as autoridades fiscais e os sujeitos passivos, uma vez que se cria incerteza no âmbito do planeamento fiscal (Comission European, 2004).

Um dos casos concretos na U.E, é Espanha onde as depreciações são consideradas efetivas quando estas são o resultado da aplicação dos coeficientes de amortização linear estabelecidos segundo as taxas máximas estipulado, representadas na tabela

**Tabela 1-Taxas de amortização fiscal em Espanha**

<b>Tipos de elementos</b>	<b>Coefficiente linear máximo</b>	<b>Vida útil máximo</b>
Obra civil general	2%	100
Centrales hidráulicas	2%	100
Edificios industriales	3%	68
Subestaciones Redes de transporte y distribución de energia	5%	40
Locomotoras, vagones y equipos de tracción	8%	25
Mobiliario	10%	20
Equipos electrónicos	20%	10
Otros elementos	10%	20

**Fonte:** Elaboração própria- Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

Relativamente aos intangíveis pode-se dizer que, segundo as IAS/IFRS e de acordo com o que já foi abordado anteriormente neste trabalho, os intangíveis sem uma vida útil definida não são depreciados ou amortizados, mas devem ser realizados testes de imparidades, sempre que o valor de mercado dos tais ativos se apresentarem inferiores aos que constam do balanço. Dentro do Espaço Europeu, e segundo a Diretiva 2013/34/UE de 26 de junho<sup>30</sup>, os mesmos (em particular as despesas de desenvolvimento e goodwill) podem ser amortizados dentro de um intervalo temporal de 5 a 10 anos. Assim de acordo com esta diretiva, fez com que os Estados Membros, na sua maior parte, introduzissem nos seus sistemas fiscais um novo regime sobre amortização dos intangíveis que não possuem uma vida útil definida (ver em diante o exemplo concreto de países como a Espanha).

<sup>30</sup> Ver-conforme Alves (2014)

Assim como nos ilustra a tabela acima, podemos salientar que, no que toca aos intangíveis que não possuem uma vida útil definida, em países como Espanha, segundo os dispostos do artigo 12 da Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

*Nº 2- El inmovilizado intangible se amortizará atendiendo a su vida útil. Cuando la misma no pueda estimarse de manera fiable, la amortización será deducible con el límite anual máximo de la veinteava parte de su importe<sup>31</sup>.*

Aquí, o legislador Espanhol, permite que os contribuintes amortizem os ativos intangíveis num limite máximo anual da vigésima parte do seu valor, quando os mesmo não pussuïrem uma vida útil estimada.

No caso da Colômbia: *«estabelece-se que as taxas máximas anuais de depreciação estarão entre 2,22% e 33,00%, dependendo do tipo de ativo.»* (Ley 1819 de 2016, artículos 128 a 141)<sup>32</sup>

No continente africano, em países como Moçambique as taxas máximas de amortização variam de 2% a 33,33%, o legislador permite que os contribuintes optem pelo uso de determinada taxa entre a taxa mínima e a taxa máxima, desde que o mesmo esteja de acordo com o uso efetivo do ativo. (Decreto n.º 72/2013 de 23 de dezembro)<sup>33</sup>.

É nossa opinião que, a maior parte dos legisladores permitem que os contribuintes amortizem os intangíveis sem uma vida útil definida, mas de forma restritiva, porque o mesmo pode ser um meio bastante exposto à manipulação dos resultados.

---

<sup>31</sup> O texto acima significa: O imobilizado intangível se amortizará atendendo a sua vida útil. Quando o mesmo não puder estimar de forma fiável, a amortização será dedutível com limite anual máximo da vigésima parte do valor.- Lei 27/2014, de 27 de Novembro, do Imposto sobre Sociedades em Espanha. (Publicado em 6 de agosto de 2004)

<sup>32</sup> Lei sobre as depreciações dos ativos fixos em Colombia, publicado segundo Diario Oficial No. 50.101 de 29 de diciembre de 2016.

<sup>33</sup> Decreto governamental aprovado pelo conselho de ministro de Moçambique, ao 12 de Novembro de 2013, para regular o regime fiscal das depreciações e amortizações.

### **2.2.5-Quotas mínimas**

Os governos, através dos impostos cobrados às empresas, que incidem sobre os lucros obtidos, podem usar as quotas de amortização para afetarem estes excedentes, pelo que é lógico estabelecer orientações a seguir sobre esta matéria. Assim, como afirma Morais (2009), uma vez que a quota de amortização traduz o custo imputável à depreciação dos bens em razão da sua afetação ao processo produtivo num exercício, parece lógico que o período de amortização correspondesse ao período de vida útil esperado.

Apesar de, em termos contabilísticos, existir um grau de liberdade na previsão de qual seja o período de vida útil, a lei tributária impõe restrições. O que se compreende, até para evitar que os contribuintes optem por períodos excessivamente curtos ou mais alargado com intuito de antecipar o efeito da consideração fiscal destes custos ou para transferir o lucro tributável para outros períodos económicos.

Daí a existência de tabelas de amortização emitidas pelos governos e ministérios que a regulam. Nestes quadros, são considerados diferentes sectores ou ramos de actividade das economias e, dentro de cada um deles, distinguem-se diferentes ativos fixos. Para cada um destes ativos, o máximo que pode ser amortizado é estabelecido, expresso como uma percentagem, indicando o período mínimo de utilização. Naturalmente que, na maioria dos casos, os contribuintes terão a tendência em amortizar os ativos no mais curto espaço de tempo permitido por Lei, pois assim irão gozar o mais cedo possível da comparticipação fiscal. No entanto vão existir casos, em que o contribuinte, por entender que a quota de amortização, tal como resulta da lei, não traduz a realidade (por considerar que o tempo de utilização esperado do ativo é superior à sua vida útil que decorre da Lei), assim optará pela contabilização como custo de um valor inferior (quotas mínimas) ao das que resultariam das taxas permitidas por Lei (Morais, 2009)

Neste sentido, podemos salientar que o período de utilidade de um ativo pode ser modificado com o decorrer do tempo, pois o mesmo tende a ser influenciado pelos fatores internos e externos à empresa. Assim as normas recomendam que este período de utilidade seja revisto, pelo menos no final de cada exercício económico. Verificando-se algum tipo de alteração neste período, as quotas de amortização poderão ser definidas novamente tendo em conta os limites máximos e mínimos permitidos para efeitos fiscais (Costa, 2011). No entanto, esta redefinição do período de amortização, tende a suscitar litigâncias entre os

contribuintes e as autoridades fiscais. Pelo facto de que, através dessa redefinição, pode ser alargada ou diminuída a vida útil do ativo e, por conseguinte, originar quotas mínimas ou superiores às previstas de acordo com as taxas máximas estabelecidas pelas autoridades tributárias.

Deste modo, é importante aprofundar o assunto ligado as quotas mínimas de depreciação/amortização que são permitidas geralmente nos sistemas fiscais, onde o legislador é mais flexível, em relação às jurisdições que em que, o legislador é menos flexível. Pois nestas jurisdições (onde o legislador é menos flexível) para além das taxas máximas estabelecidas, também são previstas o período máximo de amortização, fazendo com que os contribuintes, por mais que redefinam as vidas úteis dos seus ativos e por intermédio desta originarem quotas mínimas de amortização, as mesmas que por regra não serão em regra aceites para efeitos fiscais.

Assim, a depreciação/amortização mínima não se estende senão em relação direta com o conceito de vida útil estabelecido nas normas fiscais, correspondendo à percentagem suficiente para depreciar/amortizar o valor total do bem durante a sua vida útil máxima. Ou seja, as entidades poderiam transferir a dedução das depreciações/amortizações de um exercício para outro em função dos resultados apurados no exercício. Neste sentido a depreciação/amortização mínima visa evitar que as entidades usem a depreciação como forma de transferir o lucro tributável de um ano para outro (André Aucejo,2000:299, upud Costa, 2011:3).

Com efeito, como sustenta (Courinha,2019), através dos factos acima mencionados, criou-se, deste modo, uma janela aberta, cabendo aos contribuintes, dentro da sua livre escolha, adotar uma política mais ou menos conservadora em termos de vida útil dos ativos não correntes que integram o seu património.

Ainda segundo Courinha (2019) o regime das depreciações/amortizações é moldável pelos contribuintes, dentro das possibilidades das Leis tributárias quanto ao período de vida útil.

Deste modo, na U.E, a maioria dos Estados-Membros permite que os contribuintes usem qualquer taxa dentro do intervalo entre zero e a taxa máxima. Essa medida torna o sistema muito flexível. Mas, por outro lado, o mesmo é mais sensível às técnicas de planeamento fiscal.

No Continente Africano, no caso particular de Moçambique, segundo o ‘decreto governamental, na alínea b, nº 2 do art. 4 do Decreto n.º 72/2013 de 23 de dezembro, permite o uso das quotas mínimas de depreciação/amortização por parte dos contribuintes, que corresponde a 50% das taxas máximas de amortização pelo método constante estabelecidas em anexo deste diploma legal’<sup>34</sup>.

---

<sup>34</sup> Ver- segundo o Decreto governamental aprovado pelo conselho de ministro de Moçambique, ao 12 de Novembro de 2013, que regular o regime fiscal das depreciações e amortizações.

### Capítulo-3 Metodología

Tendo em conta os elementos analisados nos capítulos anteriores, vai-se definir a estrutura metodológica a seguir, a fim de alcançar os objectivos propostos.

Reis (2010) afirma que a pesquisa requer um trabalho de análise, que engloba a procura de explicações, relações, comparações, previsões, generalizações e teorias. Pois todas as questões que são objetos de pesquisa envolvem comparações e também generalizações e, para serem úteis, as explicações têm de ser aplicáveis em todas as situações apropriadas.

Na literatura, e entre os académicos, sempre houve a discussão entre a pesquisa qualitativa e a pesquisa quantitativa, fundamentada nas suas principais diferenças. A pesquisa qualitativa enfatiza a importância da interpretação dos eventos, que são subjetivos por natureza, sendo que esta é concedida pelos agentes e não apenas pelo método. Os dados originados através da metodologia quantitativa são vistos como mais confiáveis e rigorosos, enquanto os dados qualitativos são subjetivos por natureza (Villardí; Vergara, 2011, apud Benedicto, 2012:190-192).

Assim, a pesquisa qualitativa busca descrever e compreender um fenómeno, em vez de o prevêr. Tal descrição e compreensão estão restritas a um contexto a partir do qual se chega a um tipo de conhecimento distinto do que é alcançável por procedimentos estatísticos ou por outras formas de quantificação. Em vez de prever, busca-se compreender. Em vez de generalizar, busca-se a possibilidade de extrapolação para situações com contextos similares (Golafshani, 2003, apud Ziller, 2012:232). Assim, e relativamente à presente pesquisa, o método qualitativo é o eleito uma vez se dá uma relevância à validação interna do que a generalização, pois esta última não faz parte dos seus objetivos (Ziller, 2012).

Atualmente, a pesquisa qualitativa tem vindo a ganhar cada vez mais espaço, contribuindo para o acervo do conhecimento para ciencias ligada à Administração e Gestão, uma vez que esta encontra-se associada a estudos com desenho descritivo e conclusões com base fortemente ancorada na interpretação. (Mousa; Wales; Harper, 2011 apud Benedicto, 2012: 190-192)<sup>35</sup>. Por outras palavras, a pesquisa qualitativa pode então, segundo Georges,

---

<sup>35</sup> Citação feita segundo (Samuel Carvalho De Benedicto, 2012)- no seu artigo que trata sobre as contribuições da história da ciência ao debate sobre metodologia qualitativa e quantitativa nos estudos organizacionais e administrativos nas páginas 190-192.

(2011), assemelhar-se às técnicas clássicas de análise de conteúdo, que podem servir para fins estritamente descritivos ou para fins de estudo de hipóteses. (Samuel Carvalho De Benedicto, 2012)

Por conseguinte, a metodologia qualitativa tem sido descrita como um “guarda-chuva” que cobre uma gama de técnicas de interpretações dos fenômenos no mundo social (Denzin; Lincoln, 2007; Minayo, 2010; Richardson, 2009, upud Benedicto, 2012:190-192).

Segundo Waseem, (2019), a indução e dedução são duas lógicas de pesquisa comuns usadas na pesquisa em ciências sociais, sendo que o presente método seguirá os princípios do método dedutivo, envolvendo a análise de uma visão geral para o particular. Reis (2010) afirma que o raciocínio dedutivo tem o objetivo de explicar os conteúdos das premissas, por intermédio de uma cadeia de raciocínio em ordem descendente, ou seja, do geral para particular, chega-se a uma conclusão. E o procedimento a ser usado é o método analítico-comparativo.

O método comparativo histórico será baseado nos aspectos essenciais da técnica de análise comparativa qualitativa (QCA). Esta abordagem metodológica permite a comparação de similaridades e diferenças entre os diferentes casos estudados numa pesquisa qualitativa (Freitas, 2009, apud Vilela,2017:15). Ou seja, uma abordagem sistemática de determinados casos (Portugal e Angola) e como técnica de análise de dados (regras contabilísticas e fiscais em ambos os países) para alcançar o objectivo de comparar os dois cenários. (Schneider & Schimitt, 1998); (Vancea, 2006); (Schneider C. W., 2010)

Relativamente aos propósitos, esta pesquisa será exploratória, uma vez que favorece o conhecimento de um fenómeno para torná-lo mais explícito. Neste estudo, é necessário identificar as principais diferenças do regime fiscal de depreciações e amortizações entre Portugal e Angola e os seus possíveis impactos futuros.

Esta classificação de pesquisa coincide com a dos autores (Boente & Braga, 2004), que oferecem vários elementos para determinar o tipo de pesquisa a ser realizada de acordo com os objetivos que perseguem. (Dalfovo, Lana, & Silveira, 2008). O método inclui várias características nomeadamente:

- a) Descritivo - Estão dentro deste das análises quantitativa e qualitativa, quando há uma recolha de elementos e sua descrição (neste caso, referentes à descrição das regras contabilísticas e fiscais em vigor).

- b) Exploratório - uma investigação de um tema cuja informação se quer incrementar e analisar criticamente (no processo de explicação dos mecanismos fiscais e normalizadores de depreciação e amortização de ativos em um dos dois países analisados)

Neste estudo, o procedimento de recolha de dados será realizado por pesquisa bibliográfica, nomeadamente monografias, artigos científicos, periódicos, publicações em geral, entre outros documentos que sejam relevantes ao tema. Assim a técnica de análise de conteúdo será utilizada com intuito de explorar as informações obtidas através de literaturas e documentos de Angola e Portugal.

Quanto ao método utilizado, a pesquisa é qualitativa. De acordo com Mattar, (2001), a pesquisa qualitativa identifica a presença ou ausência de algo. Assim, a presente pesquisa visa compreender e verificar as principais diferenças no regime de tributação das amortizações entre Portugal e Angola e quais são os seus impactos.

Na pesquisa qualitativa, a análise de conteúdo (CA), inclui as etapas de pré-análise, exploração ou codificação de materiais e processamento dos resultados e sua interpretação.

Após a definição dos elementos metodológicos que compõem a pesquisa, além de se conhecer nos capítulos anteriores os elementos teóricos e normativos do tema a nível internacional e continental, nomeadamente em relação ao continente Europeu e o continente Africano, assim como relativamente aos países incluídos na amostra Portugal e Angola, é necessário conhecer as particularidades de cada um destes ambientes em termos de tributação e normalização contabilística.

Nas seções seguintes, estes elementos são apresentados a fim de apresentar uma comparação de ambos e propor mudanças ou sugestões de acordo com as conclusões alcançadas a partir desta análise histórica lógica e dados qualitativos.



## **Capítulo 4- O tratamento fiscal em Angola**

Depois de acabarmos de abordar os aspetos sobre o regime das depreciações e amortizações dos ativos não corrente de forma geral, desde às suas abordagens contabilísticas e tributárias, com uma abrangência em diferentes regiões como na Europa, América e África. Agora importa- nos descrever sobre este assunto, nomeadamente sobre o caso particular de Angola, situado na parte subsariana de África, país este que nos anos têm feito esforços no sentido de se cimentar como uma potência económica da região.

Assim, falaremos dos regulamentos que descrevem as práticas tributárias nesta região, realizando uma análise profunda sobre o sistema fiscal angolano, caracterizando de forma sucinta o imposto de rendimentos empresariais (imposto industrial), e tratando os aspetos essenciais das depreciações/amortizações dos ativos não correntes.

### **4.1- Aspetos essenciais do tratamento fiscal das depreciações e amortizações em Angola**

#### **4.1.1- O Sistema fiscal angolano**

Um sistema fiscal pode ser definido como um conjunto articulado de impostos, que visam responder os objetivos soberanos de qualquer Estado, nomeadamente a satisfação das necessidades da coletividade. Neste sentido, e segundo a constituição de Angola (no artigo 101º), 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. Assim, pode-se afirmar que o sistema fiscal visa tratar apenas de matérias ligadas com impostos, já as outras figuras tributárias como é o caso das taxas, contribuições e outros tributos parafiscais, não se incorporam no sistema fiscal. Estes últimos, juntamente com os impostos, constituem o chamado sistema tributário, que engloba todas as figuras tributárias possíveis que o Estado usa para arrecadar receitas. A presente análise basear-se-á no sistema fiscal.

Pereira M. H., (2018), afirma que Adam Smith defende que um bom sistema fiscal deveria basear-se em alguns princípios fundamentais, a saber:

- a) A justiça (de modo assegurar a igualdade perante o imposto),
- b) A ceteris paribus (de forma a eliminar o arbitrio no lançamento do imposto)
- c) A comodidade (tendo em vista simplificar as obrigações a cumprir pelos contribuintes), e

- d) Economia (com objetivo de obter as maiores receitas possíveis com menores custos.

Com efeito, o mesmo autor sublinha que existem semelhanças entre as regras acima referenciadas e os princípios que modernamente são assumidos, que os autores de qualquer reforma fiscal procuram ter em conta, sendo que, de um modo geral, os princípios são a equidade, eficiência económica e a simplicidade.

É do conhecimento geral que para se realizar uma análise profunda de um sistema fiscal é necessário considerar as seguintes variáveis: o nível de fiscalidade, estrutura do sistema fiscal e o índice de esforço fiscal<sup>36</sup>. Com os resultados obtidos por intermédio destas variáveis, é possível entender na sua íntegra em que situação se encontra o sistema fiscal de um determinado país.

Neste sentido, países em via de desenvolvimento, como é o caso de Angola, o nível de fiscalidade é baixo e a estrutura fiscal, assenta, em grande medida, em impostos indiretos e nos impostos relacionados com comércio externo, especialmente aqueles relacionados com a exportação. Este desequilíbrio, deve-se, especialmente, ao baixo rendimento percapita do país, impedindo qualquer tributação significativa relativamente ao rendimento. Ao mesmo tempo a organização administrativa que apoia o sistema fiscal é incipiente e a legislação fiscal inadequada, muitas vezes herdada do tempo colonial (Pereira M. H., 2018).

O sistema fiscal Angolano sofreu várias reformas ao longo dos tempos. Essas reformas tiveram lugar antes e depois da independência, identificando-se duas grandes reformas no século XX (Pereira, 2018):

- a) Reforma de 1948-1950, neste período, as dificuldades sentidas ao nível das finanças públicas, forma um dos elementos catalizadores da reforma do sistema fiscal;
- b) Reforma de 1967-1972, nesta reforma, podemos caracterizar as influências da reforma tributária portuguesa de 1959-65, que permitiu introduzir no sistema fiscal Angolano a tributação do rendimento real em vez da tributação do rendimento normal, que existia até então em Angola.

---

<sup>36</sup> Ver- segundo Alzira Maria Maia Mariquitos Ferreira (2013), na sua dissertação sobre o Regime fiscal das imparidades: Uma análise comparativa entre Portugal, Espanha e Reino Unido.

Apesar destas reformas, Coxe (2012), reafirma que o regime colonial vigente até 1975 moldou o sistema fiscal Angolano aos interesses de Portugal. O quadro jurídico-tributário de Angola assentava nas adaptações das reformas fiscais realizadas em Portugal entre 1929 e 1970.

A partir de 2010, o governo Angolano, preocupado em alinhar as práticas contabilísticas internas às práticas internacionais, aprovou o Decreto nº 82/01, de 16 de novembro, que aprovou o plano geral de contas de Angola (PGCA), aplicáveis a todas as Sociedades Comerciais e Empresas Públicas que exerçam actividade em Angola. Com efeito, o novo paradigma contabilístico que Angola começou a implementar, desde 2011, fez com que as autoridades fiscais não ficassem alheias à situação. Foi a partir desse momento que se começou a dar os primeiros sinais de reformas do sistema fiscal interno.

Após a independência e face aos sucessivos défices orçamentais, o governo começou a implementar vários programas de recuperação económica (iniciando com o SEF - Programa de Saneamento Económico e Financeiro) que apontavam para a necessidade de se fazer uma reforma do sistema fiscal angolano com o intuito de incrementar as receitas fiscais, vindo dos setores não petrolífero (Coxe, 2012), tendo-se, portanto, reformulado a legislação tributária.

Deste modo, e já a a partir do século XXI, mais concretamente em 2011, Angola começou a desenvolver uma nova reforma que começou a ser aplicada em meados de 2014, quando começou-se aprovar e revogar diversos diplomas legais no domínio fiscal, concretizando assim os objetivos do LGERT<sup>37</sup>. Visando, assim, a modernização do sistema fiscal, a diversificação das receitas fiscais, e a justiça e simplificação do sistema.

---

<sup>37</sup> LGRT- Linhas Gerais para Reforma Tributária, foi um programa aprovado pelo executivo Angolano, visando reformar os sistemas fiscais em seus diversos domínios como:

- a) Aprovação do código Geral Tributário- Lei nº 21/14, de 22 de outubro;
- b) Código do Processo Tributário- Lei nº 22/14, de 5 de dezembro;
- c) Código das Execuções Fiscais- Lei nº 20/14, de 22 de outubro;
- d) Código do Imposto Industrial- Lei nº 19/14 de 22 de outubro.
- e) Código do Imposto Rendimento do Trabalho nº 18/14, de outubro;
- f) Código do Imposto sobre capitais- Lei nº 2/14, de 22 de outubro e
- g) Estatuto dos grandes contribuintes- Decreto Presidencial nº 324/14, de 1 de outubro.

Pois esta reforma visava alcançar os seguintes objetivos:

- h) Atração de investimentos estrangeiro;
- i) Diversificação das fontes de financiamentos para o orçamento do Estado;
- j) Modernização do Sistema tributário;
- k) Formalização da economia e organização contabilística das empresas;
- l) Alargamento da base tributária;

#### 4.1.2 – O imposto de rendimento empresarial: Uma breve caracterização

O imposto sobre rendimentos das pessoas coletivas em Angola é constituído por impostos de rendimento das atividades petrolíferas e imposto industrial<sup>38</sup>. Este último nasce através das ligações culturais e experiências que este país teve com Portugal. Assim, o mesmo imposto ao decorrer dos tempos sofreu várias reformas.

No século XX uma das reformas com maior efeito foi dos anos 1967- 72, onde a tributação em sede deste imposto deixou de ser realizada por via do rendimento normal, passando a ser feita por via do rendimento real. Ainda neste contexto, o imposto industrial passou pela primeira vez a adotar o modelo do <sup>39</sup>“Imposto de Contribuição Industrial Português”, que dividia a tributação por três grupos: Grupos A (<sup>40</sup> “as empresas de maior dimensão, que eram tributadas de acordo com o rendimento real, baseada na perspectiva contabilística”), e a tributação dos grupos B e C, que se continuavam a fazer de acordo com o rendimento normal (Pereira M. H., 2018).

De outro modo, após a independência, e concretamente na reforma de 2011, o imposto industrial, também foi alvo de mudanças, por força da Lei nº 19/14 de 22 de outubro. Assim, destaca-se que a reforma <sup>41</sup>“apostou numa redução significativa da taxa (passando de 35% a 30%) e no alargamento progressivo da base tributária, acompanhada pelo enquadramento gradual da economia informal”. Com efeito, outro elemento a considerar aqui, fruto desta reforma, é a tributação dos rendimentos empresariais do grupo B. Esta passou a ser feita de forma dual, isto é, aqueles que possuem contabilidade organizada

- 
- m) Diferenciação da regulamentação aplicável aos grandes contribuintes;
  - n) Novas tecnologias;
  - o) Reforma da Administração Tributária;
  - p) Recursos Humanos e eficiência;
  - q) Quadro jurídico de aspetos transversais; e
  - r) Justiça tributária;

<sup>38</sup> A tributação dos rendimentos sobre as sociedades em Angola, estão baseados em regime especial (impostos de rendimentos sobre as atividades petrolífera) e em regime gerais (imposto industrial, que incide sobre as atividades não petrolífera)

<sup>39</sup> Este imposto em Portugal, foi fruto das reformas que aconteceram em 1959-65

<sup>40</sup> Neste contexto, o legislador Angolano, optou por introduzir também, para as empresas do grupo A, o regime de tributação pelo rendimento real, abandonado para estas empresas a tributação pelos rendimentos normal até aí vigente. Já após a independência em Angola, registou-se um significativo alargamento do âmbito da incidência do imposto industrial, resultante da abolição dos impostos sobre exploração agrícola, florestais e pecuária, de minas e de sal. Essas atividades passaram a integrar ao imposto industrial. (Pereira M. H., 2018).

<sup>41</sup> Vide - (Pereira M. H., 2018).

passaram a ser tributados pelo rendimento real e os que não possuem contabilidade e os que fazem parte do grupo C, ficam tributados por rendimento normal.

Neste sentido, salientamos que esta reforma, que teve a sua origem no PERT (Programa Executivo para Reforma Tributária), adaptou-se à <sup>42</sup>“nova realidade contabilística” introduzido pela força da Lei, já abordada anteriormente neste trabalho.

O imposto industrial (II), em termos de incidência pessoal, tributa todas as pessoas coletivas de direito público ou privado com sede ou direção efetiva em Angola e aqueles mesmo não tendo direção efetiva ou sede no território nacional, mas que obtenham rendimentos no país (art.5 do CII). Segundo Pereira (2018), a personalidade jurídica neste contexto é um critério relevante em termos de delimitação da incidência subjetiva, pois o mesmo imposto também incide sobre entidades desprovidas de personalidade jurídica (alínea b, nº 1 do art.5 do CII).

Relativamente aos rendimentos consagrados no imposto industrial, estes distinguem-se daqueles obtidos por pessoas coletivas residentes e por pessoas coletivas não residentes. Relativamente às pessoas residentes, os rendimentos obtidos são tributados pelo princípio da universalidade (obtidos no território nacional e no estrangeiro), e os rendimentos das pessoas sem residência no território Angolano, são tributados pelos rendimentos obtidos neste Estado.

O imposto industrial, em relação ao rendimento real, incide sobre os lucros imputáveis ao exercício de qualquer atividade comercial ou industrial ainda que sejam acidentais (art. 1º do CII). Deste modo, de acordo com Pereira (2018),- na nova redação do CII a tributação de tais rendimentos está dividida em dois grupos a considerar: Grupo A e B. Os contribuintes do Grupo A, são tributados pelos lucros por si, efetivamente obtidos, determinados pela contabilidade. Já os do Grupo B, podem ser tributados em duas formas distinta a considerar:

- a) Pelos lucros efetivamente obtidos e determinados pela contabilidade (de igual modo feito pelo grupo A), e
- b) Pelos lucros que presumivelmente obtiveram, quando não existirem elementos

---

<sup>42</sup> A nova realidade contabilística subscrita acima, foi mas acentuado no setor financeiro e no fundo soberano de Angola, porque estes setores apartir de 2015 adoptaram de forma plena as IAS/IFRS, situação diferente das empresas que operam na economia real, que o seu sistema contabilístico é regulado segundo as disposições do PGCA.

contabilísticos disponíveis (metodos indiretos).

Em síntese, salienta-se que a lei que aprovou o CII em 2014, que entrou em vigor em 2015, trouxe uma nova forma de tributação dos rendimentos empresariais, nomeadamente, o grupo C foi eliminado e a taxa de imposto industrial foi diminuído em 30%, mais baixo relativamente à redação anterior.

#### **4.1.3 – Aspetos essenciais do tratamento fiscal das depreciações e amortizações no código do imposto industrial.**

As mudanças que se têm verificado nas últimas décadas na esfera dos regulamentos contabilísticos em Angola, indicam que a contabilidade do país seja regulada por vários setores a considerar:

- a) “Nas empresas que operam na economia real, as práticas contabilísticas são reguladas pelo Ministério das Finanças (através do PGCA que em 2011 entra em vigor pela força do Decreto nº 82/01, de 16 de novembro)
- b) Nas empresas que operam no setor financeiro e o fundo soberano de Angola, as práticas contabilísticas são regulados pelo BNA (Banco Nacional de Angola)
- c) E para as companhias de seguro, resseguro e de fundo de pensões, as práticas são reguladas segundo a Agência Angolana de Regulação e Supervisão de Seguros (ARSEG)”,<sup>43</sup>.

Assim, de acordo com o descrito acima, em termos de alinhamento das práticas contabilísticas internas com as recomendações internacionalmente (IAS/IFRS), podemos afirmar que, <sup>44</sup>“as empresas que operam no setor financeiro e fundo soberano de Angola adotaram as apartir de 2015 as IAS/IFRS de forma plena”. Ficou assim para trás o setor da economia real que, até ao momento, algumas das suas práticas contabilísticas revelam-se desajustadas segundo as normas internacionais. Ainda neste contexto, podemos considerar que, segundo a PGCA, havendo lacunas no uso das regras contabilísticas previstas, o mesmo permite remeter às IAS/IFRS de forma automática.

---

<sup>43</sup> Ver também, Euclides Valter Lapi, na sua dissertação sobre Harmonização contabilística internacional: análise da adoção das ias/ifrs em angola (2015).

<sup>44</sup> Argumento segundo Luís Neves (Bastionário da OPCPCA), no Forum do Mercado de Capitais, sobre o tema: Contabilidade e Relato Financeiro das Empresas (2015) - Luanda- Angola.

Neste sentido, podemos afirmar que existe uma distorção no que concerne ao relato contabilístico e financeiros das empresas que operam em Angola, pois algumas relatam em PGCA (regime geral) e outras em regimes específicos como CONTIF (setor financeiro e outros). Este facto é uma evidência da falta de comparabilidade e convergência entre os setores.

Todavia, com este cenário o legislador Angolano procurou adaptar certos regimes fiscais em sede do imposto industrial para a reação do novo paradigma introduzido na contabilidade, sobre tudo nos setores onde se adotaram as IAS/IFRS de forma plena, sendo que um desses regimes foi o das depreciações e amortizações, que de agora em diante será o nosso alvo de discussão.

No entanto, sobre as depreciações e amortizações como gastos fiscalmente aceites, o legislador teve particular cuidado, criando certas restrições. Isto é, regimes específicos, sendo menos flexível, principalmente em determinadas variáveis como os métodos de amortização, período de vida útil do bem e possíveis reavaliações dos imobilizados (assunto desenvolvido mais a frente neste trabalho).

O CII em Angola, consagra nos termos dos n.ºs 1 e 2 do art. 24.º, as despesas com amortização aceites fiscalmente. O legislador considera dois elementos que tornam tais despesas legíveis de serem aceites: as despesas não podem ultrapassar os limites das taxas máximas e deve existir de facto <sup>45</sup> um desgaste ou perda de valor do ativo para "recompensar" o investimento posterior em outros ativos. Neste sentido, o legislador é restritivo, dando pouca margem de liberdade aos contribuintes. Pois, como sustenta Pereira (2018), este regime fiscal procura evitar o desenvolvimento de distorções e uma justa repartição dos encargos tributários entre os contribuintes.

Com efeito, o CII em Angola, consagra para o regime das depreciações e amortizações, nos termos dos artigos 24.º e 38.º, dois sistemas: um sistema de amortização corrente, baseado num desgaste normal do decurso do uso de um determinado ativo; e um sistema de amortização extraordinária, baseado no desgaste anormal provocado por fatores alheios à empresa (perdas extraordinárias dos ativos).

---

<sup>45</sup> Este desgaste, segundo o contemplado no CII, está baseado no deprecimento dos ativos imobilizados, que com caráter sistemático, sofrem perdas de valor, resultantes na utilização normal e progresso tecnológico. (n.º 2, art. 24 CII)

Relativamente a este último, e como afirmam Sanches & Gama (2010), geralmente é utilizado sempre que se verifique uma perda de valor de um bem que se não consiga compensar pelas amortizações normais ou planeadas resultantes das taxas máximas anuais estabelecidas de acordo o Decreto governamental.

Podemos salientar que este facto demonstra que o legislador previu apenas as situações prescritas segundo o regime geral contabilístico (PGCA), deixando de fora as situações previstas segundo as IAS/IFRS, em que a depreciação e amortização são efetuadas apenas quando existirem desgaste pelo uso regular do ativo no decurso do tempo. Pois as desvalorizações excecionais são tratadas segundo as normas de imparidades. Neste sentido, existe uma disparidade no reconhecimento das despesas com amortização, pelo facto das empresas da economia real considerarem as desvalorizações excecionais para efeito fiscal como uma depreciação e os <sup>46</sup> outros setores reconhecerem tais despesas como imparidades.

No entanto, isso nos faz perceber a diferença do tratamento das tais despesas em relação aos outros países europeus e outras regiões como por exemplo em África, mais concretamente em Moçambique, onde legislador previu a separação do tratamento das perdas de valor pelo uso normal do ativo (amortização) e as desvalorizações excecionais como imparidades.

#### **4.1.3.1- Ativos fiscalmente depreciáveis e amortizáveis**

Um determinado ativo só gerará depreciações dedutíveis se for um bem sujeito a desgaste económico pelo uso que lhe é dado ou pela simples passagem do tempo, uma perda de valor gradual que se prolongará por toda a vida económica do bem. Assim, para recompensar tais perdas de valor, recorre-se às amortizações (que em Angola são chamadas de reintegrações) (Gama, 2010).

*Deste modo, os dispostos n.º 2 do art. 25.º do CII, qualifica como ativos que podem ser depreciados e amortizados, os ativos tangíveis e intangíveis, desde que os mesmos estejam sujeitos a deprecimento<sup>47</sup>.*

Aqui, o legislador procurou restringir certos ativos que não estão sujeitos a deprecimento (desgaste efetivo do bem), *como exemplos, “segundo o disposto do n.º 1 do*

---

<sup>46</sup> Estes setores são as que adotaram de forma plenas as IAS/IFRS, a considerar como: setor financeiro, e fundo soberano de Angola.

<sup>47</sup> Artigo regulado segundo código industrial – Publicada segundo a Lei 19/14 de 22 de Outubro, Angola, 2014)



*art. 31º CII, os terrenos não podem ser depreciados, excetos se estiverem exclusivamente afetos a atividade exploração na parte sujeito a deprecimento*<sup>48</sup>. A palavra deprecimento encerra na sua noção a perda de valor efetivo do bem.

Por outro lado, *“quando determinados imoveis que integrem terrenos e que tenham sido adquirido sem indicação do valor do terreno, estes imoveis podem ser depreciáveis para efeitos fiscais, sómente em 20% do valor global. ( nº 2 do art.3º CII)*<sup>49</sup>

No entanto, ainda neste contexto, o legislador permite que as entidades depreciem ativos adquiridos em estado de uso, desde que os mesmos sejam bens ou elementos amortizáveis (isto pressupõe serem sujeitos a deprecimento). Porém, com uma certa restrição: É que, conforme o estipulado no art. 34º do CII, a amortização dos tais ativos deve ser feita de acordo o seu período de utilidade restante, uma vez que a estimativa deste período pode suscitar litigância entre os contribuintes e as autoridades fiscais, quando o mesmo for inferior ou superior ao considerado razoável pela administração tributária.

Vamos referenciar aqui, o caso particular dos ativos intangíveis, segundo os dispostos do artigo 39º do CII

*Nº 2- Os elementos do ativo imobilizado incorpóreo que estejam sujeitos a deprecimento efetivo, podem ser amortizados durante o período esperado, quando tal período for determinavel*<sup>50</sup>.

Aquí, o legislador impede que os contribuintes deduzam gastos com os intangíveis, que não possuírem uma vida útil definida, salvo exceções em casos especiais, como se verá mais adiante.

Neste sentido, podemos considerar que os regimes fiscais das depreciações sobre os factos acima mencionados se encontram desajustados, face aos operadores económicos que usam as <sup>51</sup>IAS/IFRS em Angola, exceto os da economia real que usam o regime geral (PGCA). Assim, em Angola, no que toca aos ativos depreciáveis em termos fiscais, não se encontram alinhados de acordo com as práticas recomendáveis internacionalmente.

---

<sup>48</sup> Artigo regulado segundo código industrial – Publicada segundo a Lei 19/14 de 22 de Outubro, Angola, 2014)

<sup>49</sup> Artigo regulado segundo código industrial – Publicada segundo a Lei 19/14 de 22 de Outubro, Angola, 2014)

<sup>50</sup> Artigo regulado segundo código industrial – Publicada a Lei 19/14 de 22 de Outubro, Angola, 2014)

<sup>51</sup> Porque no regime geral (PGCA), não reconhece as propriedades de investimentos e nem os ativos biológicos de produção.

No entanto, comparando com outras jurisdições, concretamente na Europa, podemos salientar que, em grande parte dos países europeus, os legisladores previram não apenas os tangíveis e intangíveis, mas as propriedades de investimento e em casos específicos os ativos biológicos de produção como ativos suscetíveis de serem depreciados. O mesmo facto é tratado de igual modo em África, concretamente em Moçambique. Com estes elementos, o legislador procurou adaptar nestas jurisdições o regime das amortizações, tendo em conta o novo figurino contabilístico introduzido nesses países.

#### **4.1.3.2- Métodos depreciáveis aceites fiscalmente**

O regime a adotar no âmbito do cálculo das depreciações e amortizações, tende a influenciar de qualquer modo, as quotas de amortização a serem distribuída ao longo da vida económica do ativo. Deste modo conforme o estipulado no art. 27º do CII:

*O cálculo o das amortizações do exercício deve fazer-se pelas quotas constantes*<sup>52</sup>.

Aqui, o legislador revela como condição *sine quonon* o uso do método das quotas constante como elegível para o cálculo das amortizações do exercício. Salvo algumas exceções, como afirma Pereira (2018), quando os contribuintes pretendam usar qualquer outro método por considerarem mais adequado à sua atividade económica, devem requerer com base numa fundamentação técnica apropriada, a aprovação prévia da Administração Geral Tributária (art.6, nº 3 do Decreto Presidencial nº 207/15). A falta de aprovação prévia por parte da AGT acarreta a não consideração do custo para efeitos fiscais.

Já nos ativos intangíveis, em Angola e segundo o estipulado no artigo 39º CII:

*Nº5- As amortizações dos ativos imobilizado incorpóreo são sempre calculadas pelo método de quotas constantes*<sup>53</sup>.

Podemos salientar que o legislador Angolano, relativamente aos intangíveis, não permite exceção no âmbito do uso do método que seja diferente do das quotas constantes. Esta questão também é tratada do mesmo modo noutros países, uma vez que, em relação aos intangíveis, a determinação das estimativas, como o período de utilidade, a mensuração, revelam-se de forma subjetiva fazendo com que o método de quotas constantes seja o mais elegível ou adequado no cálculo das amortizações de ativos desta natureza.

---

<sup>52</sup> Artigo regulado segundo código industrial – Publicada a Lei 19/14 de 22 de Outubro, Angola, 2014)

<sup>53</sup> Artigo regulado segundo código industrial – Publicada a Lei 19/14 de 22 de Outubro, Angola, 2014)

Segundo o que se encontra disposto no art. 28º do CII “*cada bem ou elemento do ativo amortizável, deve ser usado o mesmo método de amortização desde a sua entrada em funcionamento até à sua amortização o total, transmissão ou inutilização*”<sup>54</sup>. Este facto demonstra que o legislador fiscal, não permite que os contribuintes mudem o método de amortização ao longo do período de utilidade de um determinado ativo. Assim, diferentemente do que se constata noutras regiões e especificamente em Moçambique, os legisladores nestas regiões são mais flexíveis do que os de Angola, permitindo que os contribuintes usem outro método de amortização, quando o que está em uso, já não reflete a realidade económica do ativo.

Com efeito a consistência da aplicação do método de amortização utilizado não prejudica a consideração como custo final de valores de amortização superiores, quando ocorram desvalorizações excecionais nos bens do ativo amortizável decorrentes de causas anormais, devidamente fundamentada pelo contribuinte e aceites pela AGT (Pereira, 2018).

De acordo com o mencionado em cima, vejamos de seguida, um exemplo concreto do tratamento de uma possível desvalorização excecional.

*Uma empresa prestadora de serviços na área de telecomunicações com sede em Lobito- Angola, adquiriu no ano N, por 100.000 kwanzas, um aparelho de telecomunicações com uma vida útil estimada de 10 anos. No ano N + 3, por motivos alheios à empresa, o ativo em questão sofre uma desvalorização excecional no montante 20.000 kwanzas. Assim o valor líquido do ativo para ano N+3 é o correspondente a  $70.000 - 20.000 = 50.000$  kwanzas e o valor da quota de amortização neste ano será o igual a  $30.000(10.000+20.000)$ . Logo, as quotas a serem deduzidas nos exercícios posteriores é o que resultará da divisão dos 50.000 kzas pelo número do período de utilidade restante, que é igual a 7142,9 kwanzas.*

Neste sentido, as quotas de amortização no ano N+3, resultantes das desvalorizações excecionais, revelam-se superiores, relativamente às quotas a serem distribuídas nos restantes períodos da vida económica do ativo. Logo, com este cenário no ano da desvalorização excecional do ativo, vai haver uma poupança de imposto por parte do contribuinte.

---

<sup>54</sup> 54 Artigo regulado segundo código industrial – Publicada a Lei 19/14 de 22 de Outubro, Angola, 2014)

Podemos afirmar que este aspectos em regiões como a Europa e outras jurisdições, como o caso de Moçambique em África, que adotaram as IAS/IFRS, já não se fazem sentir, pelo facto de que tais desvalorizações são tratadas como imparidades em sede do imposto de rendimento empresarial.

Por fim, as autoridades fiscais Angolanas, diferentemente no que se constata noutras regiões, não atribuem aos contribuintes uma margem de liberdade, aquando da escolha do método para depreciar ou amortizar os ativos e nem em mudança de um método para outro ao longo da utilidade económica. Isto demonstra a pouca flexibilidade do regime das depreciações e amortizações, porque os contribuintes não terão grandes opções em eleger uma estrutura financeira ao seu favor, nos limites da própria legislação. Por conseguinte, este facto pode afetar a imagem verdadeira e apropriada da posição financeira da entidade.

#### **4.1.3.3-Revalorização: Que relevo fiscal?**

A revalorização de um ativo significa ajustar, geralmente por acréscimo, a quantia assentada do mesmo. Este acréscimo, depois de ajustadas as correspondentes amortizações acumuladas, se for o caso disso, dá origem a um excedente, ainda não realizado, a inscrever no capital próprio. Assim a revalorização do ativo pode ser efetuada com base nas variações do *«poder aquisitivo da moeda, pois este se apoia normalmente em índices gerais de preços ou por motivos fiscais, nos coeficientes de correção monetária»* (Pinto J. A.,2004), publicados, em caso particular de Angola pelo Ministerio das Finanças. E também pode ser usado o justo valor como meio para reavaliar um determinado ativo (Pinto J. A., 2004 ; 2011). Mas o autor ainda sustenta que o excedente obtido no processo de revalorização só se considera realizado, de acordo com os princípios contabilísticos geralmente aceites, pelo uso ou alienação dos bens que a que respeita.

Em Angola, segundo o PGCA, quando o justo valor de determinado ativo se apresentar maior que o seu valor escriturado no balanço, este ativo deve ser reavaliado para que o valor a ser escriturado no balanço seja igual ao seu valor de reposição. Assim, ao revalorizar os tais ativos, o PGCA permite que estes sejam realizados segundo dois métodos as considerar: por coeficiente de correção monetária resultante de um diploma legal ou por avaliações feitas por peritos independentes (Miranda, 2014). Pois este facto é tratado de forma semelhantes aos operadores económicos que usam IAS/IFRS em Angola, concretamente os do setor financeiro e o fundo soberano Angolano. Pode-se afirmar que

Angola, à semelhança de outros países africanos, não existe na maioria das vezes mercados de ativos disponíveis que irão servir como a base das reavaliações, fazendo com que exista dificuldades no tratamento destas matérias, comparando com outras regiões como a Europa e a América, atendendo ao seu estágio de desenvolvimento e organização dos seus mercados.

A economia de Angola, desde 2015, começou a apresentar um abrandamento considerável, fruto da descida do preço do barril do Brent nos mercados internacionais. A dependência das receitas do Estado nesta área fez com que as Reservas Internacionais Líquidas (RIL) diminuíssem consideravelmente. No entanto, de lá para cá, o Governo de Angola tem levado a cabo políticas monetárias e cambiais com intuito de estabilizar a economia nacional. Mas a depreciação do kwanza relativamente às moedas fortes (dólar e euro), tem sido um dos principais indicadores no aumento da inflação que se tem registado em Angola. Na tabela seguinte é possível observar a tendência do comportamento da inflação desde 2016 a 2019

**Tabela 2-Taxa de inflação- Angola (2015-2019)**

Anos	Taxa homóloga	Variação anual
2016	41,95%	Entre 2016 a 2017 decresceu em 18,28%
2017	23,67%	Entre 2017 a 2018 decresceu em 5,07%
2018	18,6%	Entre 2018 a 2019 decresceu em 1,7%
2019	16,9%	

**Fonte:** Elaboração própria, segundo o departamento de estudo e estatística do ministerio das finanças de Angola, 2019.

Analisando a tabela 3 pode-se constatar que o Governo de Angola, ao longo deste último ano, através das suas políticas monetárias e cambiais, têm vindo a influenciar a diminuição da inflação. Mas importa aqui, debruçarmos do impacto da inflação nos investimentos produtivos que o país tem registado nos últimos anos.

No entanto, a inflação tende a desajustar os valores dos ativos das entidades, fazendo com que, o valor escriturado no balanço, já não reflitam o seu valor de mercado.

Desta forma, autores como Gama e Sanches sustentam que:

*Num contexto inflacionista como tem sido o da economia de Angolana, é também necessario que o legislador preveja a neutralização fiscal dos seus efeitos em sede*

*da tributação das empresas. Com efeito, a inflação, mantendo-se o bem no balanço da empresa ao valor de aquisição, e aumentando nominalmente os proveitos, o valor relativo da amortização será progressivamente menor. (Sanches & Gama,2010).*

Este facto encontra-se bem patente em Angola, tendo em conta os motivos acima já referidos. Assim, em termos fiscais, podemos considerar que, segundo o disposto do artigo 37:

- 1.- *As amortizações dos bens do imobilizado corpóreo reavaliado nos termos do CII, são aceites para efeito fiscal nos precisos termos aí estabelecidos*<sup>55</sup>.

O legislador angolano, mais uma vez, demonstrou pouca flexibilidade no âmbito da concorrência dos gastos resultantes das amortizações revalorizadas dos ativos, permitindo apenas que os mesmos sejam aceites quando existir uma legislação que o autorize (por exemplo, no caso dos índices de correção monetária publicadas pelo Ministério das Finanças de Angola), segundo o nº 2, do artigo 37º do CII. Com esta situação, na maioria das vezes, os contribuintes ficam penalizados em termos de relevo fiscal dos tais gastos, por falta de instrumentos legais, que muitas das vezes permita a dedutibilidades dos gastos resultantes das reavaliações das amortizações em Angola.

No entanto como Manuel Fernandes N.Gonçalves afirma:

*Em Angola a reavaliações do imobilizado, é feito geralmente de acordo com os diplomas legais, consistindo assim numa correção monetária dos bens imobilizados através da aplicação de um coeficiente ao valor da aquisição ou das amortizações acumuladas, de forma que a sua expressão monetária esteja mais próxima da realidade. (Gonçalves, 2011)*

Assim, é nossa opinião que, a reavaliação dos ativos fixos em Angola é efetuada no seu ponto de vista fiscal por intermédio dos “índices de correções monetária”<sup>56</sup> publicados pelo Ministério das Finanças. Mas não sendo publicados pelo organismo que o compete, tal impede que os contribuintes realizem às reavaliações e por conseguinte a dedutibilidade dos gastos resultantes dessas reavaliações. Entre tanto, a falta de diplomas que autorizem estes fatos, faz com que exista uma incerteza por parte dos sujeitos passivos.

---

<sup>55</sup> Artigo regulado segundo código industrial – Publicada a Lei 19/14 de 22 de Outubro, Angola, 2014)

<sup>56</sup> Este instrumento, é o regulamento jurídico que autoriza para efeitos fiscais a reavaliação dos ativos amortizáveis em Angola

Mais uma vez, neste contexto, salientam-se que, independentemente noutras jurisdições, o legislador é pouco flexível (porque estas matérias são muito permeáveis relativamente à manipulação dos resultados), em aceitar tais gastos para efeitos fiscais.

#### 4.1.3.4- Diplomas legais vs taxas fiscais

Em Angola, os regulamentos sobre o regime das depreciações e amortizações dos ativos imobilizados estão previstos em diplomas aprovados pelo governo. Isto é, através dos decretos governamentais, portarias (como por exemplo, os índices de correções monetários), e por outro lado, através de Leis ou Decreto- Leis (este, por autorização da Assembleia Nacional). Assim, estes diplomas são as seguintes:

- a) ‘‘Lei nº 19/14 de 22 de Outubro, que aprovou o Código do Imposto Industrial em Angola; e
- b) Decreto Presidencial nº 207/15, que aprovou o regulamento complementar sobre as matérias das depreciações e amortizações em Angola’’<sup>57</sup>.

Os diplomas referidos acima surgiram no âmbito das reformas desenvolvidas pelo PERT (programa executivo para reforma tributária), que começou a ser concretizado a partir de 2014. Assim, relativamente ao diploma que aprovou o código do imposto industrial, o mesmo em 2018, foi revogado pela Lei nº 4/19.

Este diploma aprova a Lei que altera o código do imposto industrial, apenas mudando a redação de alguns artigos, a considerar: Artigo 1º, 5º, 11º, 13º, 14º, 16º, 17º, 18º, 58º, 58º, 66º, 71º e 75º. Esta alteração não afetou a redação sobre o regime das amortizações dos ativos imobilizados fazendo permanecer o mesmo de acordo com o que consta na Lei nº 19/14 de 22 de outubro.

De acordo com o que se descreveu anteriormente sobre estas matérias, noutras regiões, como é o caso da Europa, verifica-se que, na grande parte dos países, os diplomas que regulam o regime das depreciações e amortizações dos ativos imobilizados são aprovados por dois órgãos do Estado (Assembleia e Governo). No entanto, existem algumas particularidades que devem ser referidas. Por exemplo, em Espanha, onde regime das depreciações e amortizações está previsto na sua totalidade segundo a ‘‘Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades’’. Relativamente ao continente africano, e no

---

<sup>57</sup> Diplomas aprovado âmbito do programa executivo da reforma tributária em Angola (Publicados em 2014, e entram em vigor em 2015)

caso concreto e Moçambique, também as amortizações estão totalmente reguladas segundo o “decreto 72\_2013, de 23 Dezembro, (BR nº 102, I Serie) que aprova o regime de Reintegração e Amortizações do Imobilizado”. Assim, nestes dois países, pode-se afirmar que, em contraste com o que se passa em Angola, os regimes das amortizações encontram-se regulados num único diploma, salvo exceções em situações de publicações dos índices de correções monetárias regulados a parte por intermédio do órgão do governo.

Com efeito, é de nossa opinião que os regulamentos que regem a tributação devem ser aprovados por <sup>58</sup>“Leis ou Decreto- Leis (este, por autorização da Assembleia nacional)”. Quando os mesmos forem <sup>59</sup>“aprovados apenas pelo executivo (através de decretos, portarias e outros), pode ferir o princípio da Legalidade em forma material” (tipicidade).

Relativamente às taxas de amortização em Angola, estão estabelecidas segundo a tabela em anexo do Decreto Presidencial nº 207/15. Pois, para amortizar um determinado ativo imobilizado os contribuintes devem respeitar os limites definidos da Lei. Assim, essas taxas constantes contidas na tabela, segundo o decreto, são consideradas anuais <sup>60</sup>a aplicar pelo método das quotas constantes, que se deduzem do período de vida útil correspondente. Este período de vida útil é o que corresponde o número de exercícios nos quais o bem deverá ser amortizado.

Assim, segundo Decreto Presidencial nº 207/15, as taxas máximas dos diversos ativos, segundo a tabela em anexo, variam entre 2 a 33,33%, taxas estabelecidas acima das máximas não são aceites, salvo exceções como adiante iremos nos debruçar.

Neste sentido, o legislador Angolano procurou padronizar e definir o período de vida útil dos diversos bens e a taxa de amortização correspondente. Este facto mostra, mais uma vez, que a legislação não dá para os contribuintes uma margem de liberdade em determinar a taxa efetiva de amortização, porque nem sempre o tempo de uso esperado de um bem corresponde à sua vida económica. Deste modo, como sustenta Pereira (2018), o regime aquí previsto pelo legislador pretende criar critérios de previsibilidade e de igualdade entre os contribuintes e, também, evitar que alguns contribuintes fixassem

---

<sup>58</sup> Situação que acontece em Espanha, onde os tais regimes são regulados por diplomas aprovados pela assembleia nacional.

<sup>59</sup> Está situação, se constata em países como Moçambique e em outros países do mundo que usam uma parte do regulamento aprovado pelo governo, como por exemplo Angola.

<sup>60</sup> Ver- conforme Pereira, 2018.



períodos de amortização demasiados curtos (e, portanto, taxas de amortização excessivamente elevadas), como forma de antecipar os custos fiscais.

No entanto, podemos ver estes factos, segundo os dispostos do artigo 6º do Decreto presidencial nº 207/2015, como regra geral

*Nº 4 – Os contribuintes devem aplicar as taxas de amortização, que correspondem aos bens dos respetivos setores de atividade económica.*<sup>61</sup>

Existem, porém, existem casos meramente excecionais previstos também pela legislação, a considerar:

- a) No nº 5, a norma permite amortizar um determinado bem, segundo as taxas que constam na <sup>62</sup> ‘secção G’ da tabela, quando não existirem uma taxa específica para estes bens ou no caso da atividade económica não constar na devida tabela;*<sup>63</sup>
- b) Ainda, no nº 6, quando determinados bens, para os quais não se encontrem fixadas, as taxas de amortização na tabela, apenas só são aceites para efeitos fiscais, quando considerados razoáveis pela AGT*<sup>64</sup>.

Este último pode levantar conflitos entre os contribuintes e as autoridades fiscais Angolanas, aquando da consideração da razoabilidade no âmbito da determinação da taxa a ser utilizado para a amortização o ativo em questão.

No entanto, no que toca aos intangíveis, concretamente naqueles intangíveis que não possuem uma utilidade definida, segundo os dispostos do artigo 39º do CII

*Nº 3- Quando o período de utilidade esperado não for determinável, os elementos do ativo incorpóreo são amortizáveis para efeitos fiscais num período de 5 anos, “sem prejuízo do disposto do número anterior”*<sup>65</sup>.

---

<sup>61</sup> Regulamento segundo o Decreto Presidencial n.º 207/15, (Publicado em 5 de novembro de 2015)

<sup>62</sup>Esta secção, contempla todo o setor comercial, grande parte dos serviços e a generalidade dos bens e elementos comuns às empresas.

<sup>63</sup> Regulamento segundo o Decreto Presidencial n.º 207/15, (Publicado em 5 de novembro de 2015)

<sup>64</sup> Regulamento segundo o Decreto Presidencial n.º 207/15, (Publicado em 5 de novembro de 2015)

<sup>65</sup> O número anterior é o nº 2 do artigo 39º do CII, se refere aos ativos intangíveis sujeitos a depreciação e devem ser amortizáveis de acordo com sua utilidade esperada, quando está for determinável.

*Nº 4- Os programas de computadores que tenha sido contabilizados como ativo incorpóreo, quer tenham sido adquirido à terceiros, ou desenvueltos internamente pela empresa, são amortizados para efeitos fiscais num periodo de 3 anos<sup>66</sup>.*

Neste âmbito, podemos salientar que o legislador, em termos gerais, permite que os intangíveis que não possuam uma utilidade definida, possam ser amortizados num periodo de 5 anos (aplicada a taxa máxima), excetuando os programas ou *software* que podem ser amortizados em 3 anos.

#### **4.1.3.5- Quotas mínimas**

Toda entidade empresarial pode, como em qualquer parte do mundo, de acordo com o desgaste efetivo dos bens de investimentos, estabelecer dentro dos parâmetros contabilísticos, a quota de amortização a serem distribuída ao longo da vida económica dos tais bens. Assim em termos tributários, o estabelecimento do período de utilidade dos bens é tão preponderante como a determinação da quota de amortização a utilizar pela entidade dentro dos limites estabelecido por Lei. Deste modo Sanches & Gama (2010), afirmam que, do ponto de vista fiscal, uma amortização abaixo daquela que, resultaria de uma medição segundo os preceitos da verdade contabilística, aumentaria artificialmente os lucros da +empresa, no caso de este existir, e, também o imposto a pagar ao Estado.

Neste sentido, com o argumento acima citado, salienta-se que, todas as vezes que o contribuinte amortizar um determinado bem, e que o mesmo reflita de forma efetiva a perda de valor do ativo e se revele abaixo das taxas a aplicar, recomendáveis fiscalmente, podem ser alvo de correções por parte das autoridades fiscais. Por isso, as legislações fiscais em regiões como a Europa e alguns países Africanos, que alinharam às suas práticas com aquelas recomendadas internacionalmente, permitem que contribuinte amortizem seus ativos num intervalo entre a taxa mínima e a taxa máxima, salvo exceções quando as taxas aplicar estiverem fora destes intervalos, irão necessitar de uma aprovação por parte das autoridades fiscais.

Em Angola, e em contraste como que se passa nas regiões já referidas, o legislador não previu a possibilidade do uso das quotas mínimas (que resultam em taxas mínimas) de amortização. O mesmo definiu, apenas, as taxas máximas dos diversos bens de acordo com

---

<sup>66</sup> Artigo regulado segundo código industrial – Publicada a Lei 19/14 de 22 de Outubro, Angola, 2014)

as atividades económicas correspondentes. Podemos ver, segundo os dispostos do artigo 6º Decreto presidencial nº 207/2015:

- Nº 4- *Os contribuintes devem aplicar as taxas de amortização, que correspondem aos bens dos respetivos setores de atividade económica.*<sup>67</sup>

Assim, segundo o previsto neste decreto, salienta-se que os contribuintes estão condicionados a utilizar apenas as quotas de amortização que resultam, nos limites das taxas máximas aí estabelecidas. Pois, abaixo dessas, pelo menos em metade das taxas máximas de amortização pelo método de quotas constante, não serão relevados para efeitos tributários.

Passando a um exemplo concreto: *Uma empresa, com sede em Lubango- Angola, que opera no ramo turismo, no ano N, adquiriu uma viatura de apoio à sua atividade por 1.000.000 kwanzas, com uma vida estimada de 5 anos ( $1.000.000 * 20\% = 200.000$ ). Sendo que, no ano N+2, segundo a revisão feita por partes dos avaliadores independentes, acerca do tempo de utilidade efetiva do bem, os mesmos concluíram que, a vida económica da viatura deveria ser alargada por mais 5 anos, passando assim a ter uma vida útil de 10 anos ( $1.000.000 * 10\% = 100.000$ ). A este facto, fará com que a empresa use uma taxa mínima correspondente a metade da taxa máxima estabelecida por Lei. Portanto, as quotas de 100.000kzs resultante da taxa mínima utilizado pelo contribuinte em termos fiscais a partir do ano N+2, não serão aceites, tendo em conta o condicionalismo previsto pelo legislador no disposto nº 4, artigo 6º do decreto acima mencionado.*

No entanto, mais uma vez, o legislador pode contribuir para colocar em causa a imagem verdadeira e apropriada da posição financeira do contribuinte. Existem, então, situações em que, é necessário alargar o período de uso do bem, porque a vida útil estabelecida segundo os preceitos legais não reflete sempre a vida económica.

Em suma, em Angola, e em comparação com o que acontece noutras regiões, particularmente em Moçambique, o legislador permitiu o uso de quotas mínimas de amortização por parte dos contribuintes, segundo o disposto do artigo 5º, nº 2 na alínea b) do decreto nº 72/2013 de 23 de Dezembro.

---

<sup>67</sup> Regulamento segundo o Decreto Presidencial n.º 207/15, (Publicado em 5 de novembro de 2015)

#### 4.1.4.6-Alguns elementos a considerar sobre depreciações e amortizações em Angola

Até esta parte do trabalho foram desenvolvidos os aspectos gerais dos temas mais polémicos das depreciações e amortizações dos ativos em Angola. Resta, pois, referenciar alguns aspectos específicos das depreciações e amortizações e sua delimitação negativa previsto pelo legislador, conforme sistematizado no quadro seguinte

**Quadro 2- Alguns elementos especiais sobre depreciações/amortizações**

<b>Regimes específicos de reintegrações e amortizações</b>	<b>Reintegrações e amortizações não aceites fiscalmente</b>
Activos revertíveis – desde que calculadas em função do número de anos que restam do período de concessão (quando aquele for inferior ao período de vida útil do bem amortizado);	As não contabilizadas como custos ou perdas no exercício a que respeitam;
Consistencia do uso do mesmo método de depreciação e amortização durante a utilidade do bem, aceites fiscalmente	As que sejam calculadas sobre bens e elementos do activo immobilizado corpóreo ou incorpóreo não sujeitos a deperecimento;
Custos com obras efectuadas em propriedades alheias, grandes reparações e benfeitorias em bens de propriedade própria – desde que calculadas com base no período de utilidade esperada;	As que excedam as taxas limite e períodos de vida útil estabelecidos na legislação em vigor, salvo os casos excepcionais devidamente justificados e reconhecidos pela AGT
Elementos de deduzido valor cujo custo individualizado não exceda kzs 30.000 – podem ser totalmente amortizados no exercício em que entram em funcionamento;	As que sejam calculadas sobre o valor dos terrenos <sup>68</sup> ;
Bens em regime de locação financeira, são amortizados nas respetivas entidades locatárias, segundo o código industrial	As que sejam calculadas sobre viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, cujo custo inicial/revalorizado exceda AKZ 7.000.000, excepto as viaturas que se encontrem afectas à exploração de serviços públicos de transporte ou que se destinem a ser alugadas no exercício da actividade normal da empresa;
Os bes com laboração intensiva, quando forem de dois turnos é aceite fiscalmente os 25% destes,	Calculadas sobre barcos de recreio, aviões ou helicópteros, excepto se estiverem afectos à exploração de serviços de transporte ou alugados no

<sup>68</sup> Segundo a Deloitte (2018), os terrenos não são amortizáveis, excepto se estiverem exclusivamente afectos à actividade de exploração e apenas na parte sujeita a deperecimento. Caso os imóveis tenham sido adquiridos sem indicação expressa do valor do custo do terreno, atribui-se aos terrenos um valor de 20% do valor global dos imóveis, a não ser que o contribuinte estime outro valor, com base em cálculos tecnicamente elaborados e fundamentados por entidade independente e previamente aceites pela AGT.

## Regime fiscal das depreciações e amortizações dos ativos: Uma análise comparativa entre Angola e Portugal

das amortizações e 50% quando a fo rsuperior a dois turnos.	exercício da actividade normal da empresa.
--	--

**Fonte:** Elaboração própria-através (Deloitte- Guia fiscal, 2018)

Pode-se também afirmar que as amortizações do imobilizado das empresas do sector financeiro como é o caso da banca o e fundo soberano de Angola, são realizadas segundo as normas contabilísticas internacionais (IAS/IFRS), adotadas de forma plena neste sector durante o ano de 2015 e corrigidos pela AGT, quando se entender que os mesmo não respeitaram as respetivas normas contabilísticas internacionais.

## **Capítulo 5- O tratamento fiscal em Portugal**

Antes de entrarmos concretamente no tema, analisaremos de forma sucinta o sistema fiscal português e a sua estrutura fiscal.

### **5.1- Aspetos essenciais do tratamento fiscal das depreciações e amortizações**

#### **5.1.1 – O sistema fiscal em Portugal: Principais impostos**

O sistema fiscal em Portugal, como acontece noutras jurisdições, visa a satisfação das necessidades financeiras do Estado e de outras entidades públicas, e uma repartição justa dos rendimentos e das riquezas (artigo 104.º da CRP). Como afirma H. L Martins. (2018), este sistema tem como finalidade assegurar a receita pública através dos impostos, e ainda influenciar as políticas que afetam os agentes económicos. Pois, como nos diz Nabas (2017), Portugal, enquanto Estado fiscal (moderno), é típico os impostos serem tributos que suportam as receitas financeiras do Estado.

Todavia, as políticas fiscais como instrumento estratégico de qualquer Estado são traçadas tendo em consideração os objetivos de governação num determinado horizonte temporal, os quais influenciam de qualquer modo o sistema fiscal e a sua forma de administração.

Ao longo dos tempos, o SFP sofreu grandes reformas, pois o país procurou alinhar as suas práticas fiscais internas com as recomendadas internacionalmente. Consideramos aqui as reformas de 1988/89, que procuraram mudar a forma de tributação dos rendimentos (IRS e IRC), deixando para atrás a tributação cedular, na qual os rendimentos eram tributados através de vários impostos diferentes entre si. Por outro lado, com a crise que o país atravessou em 2009, o sistema fiscal também sofreu uma reforma a partir de 2014, que teve o intuito de adaptá-lo ao momento em que o país se encontrava.

Deste modo, para compreendermos o sistema fiscal português, é necessário admitirmos que a Lei Geral Tributária neste país representa o eixo central do sistema, pelo facto de as normas nele incluídas regerem, de uma forma abrangente, os tributos, e estabelecerem os princípios gerais da tributação, a regulação da relação entre os contribuintes e as autoridades fiscais, assim como outros elementos importantes de suporte a outras legislações fiscais.

Posto isto, o sistema fiscal português compreende três tipos de tributos, ou seja, impostos, taxas e contribuições especiais. No que toca aos impostos, “existem 3 níveis de tributação:

- Estatal
- Regiões Autónomas
- Autarquias Locais”<sup>69</sup>.

Em termos de estruturação, Silva Tavares (2015) admite que o sistema fiscal português, tal como acontece na maior parte dos sistemas jurídicos que sofrem a influência da OCDE, organizam os seus impostos numa divisão tripartida entre os impostos sobre os rendimentos, os impostos sobre o património e os impostos sobre os impostos de consumo.

Os principais impostos sobre os rendimentos são:

- a) Impostos sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas
- b) Impostos sobre o Rendimento das Pessoas Singulares
- c) Imposto Especial de Jogo

Os impostos sobre o património são:

- a) Imposto Municipal sobre as Transmissões
- b) Imposto Municipal sobre Imóveis
- c) Imposto do Selo

Os impostos de consumo são:

- a) Impostos sobre o Valor Acrescentado
- b) Impostos Especiais sobre o Consumo (IABA, ISP, IT, ISV)

Se verificarmos esta estrutura fiscal, veremos que a mesma tende a apresentar semelhanças em relação às estruturas dos países mais modernos e que estejam sobretudo sob a influência da OCDE.

De seguida, antes de começarmos a analisar o regime das depreciações e amortizações em Portugal, faremos uma caracterização dos Impostos sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas.

---

<sup>69</sup> Ver- conforme – Ferreira, 2013.

### **5-1-2- Imposto sobre os rendimentos empresariais: Uma breve caracterização.**

Os Impostos sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas são um tipo de imposto direto que incide sobre o rendimento das sociedades e entidades jurídicas equiparadas. A determinação dos rendimentos em sede do IRC tem por base os princípios que regem a contabilidade, pois a base tributável sobre a qual incide o imposto é determinada a partir dos resultados apurados na contabilidade e corrigidos sempre que possível mediante legislação fiscal (ver conforme o artigo 17.º do IRC).

É importante sublinhar aqui que o IRC, como anteriormente nos debruçámos, sofreu uma alteração em termos de tributação, fruto das reformas de 1988/98 e de 2014. Esta última reforma procurou alterar a forma de tributação, principalmente no que diz respeito à consideração fiscal dos gastos gerais. Como afirma Sanches (2010), estas reformas podem funcionar como uma forma de simplificação fiscal, em que a redução dos números de benefícios fiscais pode ser recompensada pelo alargamento da base tributária (mais rendimentos e mais empresas a serem cobradas).

Atualmente, a taxa de IRC no regime geral — fruto da reforma de 2014 — é de 21% (e de 17% sobre os primeiros €15000 de matéria coletável apurada por Pequenas e Médias Empresas) (Nabais, 2017).

Em termos de incidência pessoal do IRC, são considerados sujeitos passivos todas as pessoas coletivas e equiparadas com ou sem personalidade jurídica, residentes e não residentes. Já em termos de tributação dos rendimentos, os mesmos incidem sobre os rendimentos obtidos durante o período de tributação, mesmo quando provenientes de atos ilícitos (Nabais, 2017). Estes rendimentos podem ser obtidos por residentes de acordo com o princípio da universalidade, mas também pelos não residentes através do princípio da fonte.

Portanto, depois de uma breve apresentação das características do IRC, resta-nos agora entrar no tema que trata do regime das depreciações e amortizações em Portugal.



### **5.1.3- Aspectos essenciais do tratamento fiscal das depreciações e amortizações em Portugal**

A contabilidade em Portugal conheceu com o passar do tempo novos conceitos no que toca ao tratamento das diversas variáveis, fruto da adoção das IAS/IFRS no seu normativo interno que deu origem ao SNC. A presença deste novo modelo contabilístico no país, fez com que as autoridades fiscais não ficassem alheias a este processo. Deste modo, segundo H. L. Martins (2018), o Decreto-Lei n.º 159/2009, de 13 de julho, que adaptou o Código do IRC ao Sistema de Normalização Contabilística, manteve, em termos gerais, a ligação entre a contabilidade e a fiscalidade:

*Todavia, e decorrendo das preocupações, por parte da contabilidade, com temas como o as depreciações e amortizações, bastante dependentes de estimativas e carregadas de subjetividade e de contributos de outras áreas especializadas, têm-se verificado divergências com a lei fiscal (Martins, 2018).*

Deste modo, a divergência acima referenciada prende-se pelo facto de as depreciações e amortizações, na maioria das vezes no âmbito da sua valorização, assentarem em elementos que requerem muita subjetividade, como, por exemplo, ativos depreciables e amortizáveis, métodos de amortização, revalorização fiscal, taxas de amortização e quotas mínimas. Elementos que serão o nosso alvo de discussão daqui em diante.

Antes de nos debruçarmos sobre os elementos mais polémicos do regime de depreciações e amortizações, importa aqui salientarmos que Portugal, no que toca à perda de valores de forma sistemática dos ativos fixos, apresenta, em termos fiscais, o tratamento desta matéria em dois âmbitos a considerar: Depreciações e amortizações (quando surgem de perdas regulares de um ativo durante a sua atividade normal) e Imparidades (quando surgem de perdas inesperadas ou alheias à empresa). É de admitir que existe uma aproximação no que concerne ao tratamento fiscal destes elementos em Portugal, relativamente aos países com um sistema fiscal mais moderno.

#### **5.1.3.1-Ativos fiscalmente depreciables e amortizáveis**

Como já mencionámos anteriormente, Portugal alinhou as suas práticas contabilísticas de acordo com as IAS/IFRS, e portanto, é de esperar que, em termos do normativo que rege os investimentos produtivos, o país se apresente conforme o disposto nas normas internacionais. Autores como A. P. Pereira (2014) afirmam que, desde 2012, o elenco dos ativos depreciables / amortizáveis deixou de estar confinado aos investimentos

técnicos e propriedades de investimento, passando a contemplar também os ativos biológicos não consumíveis, isto é, de produção, desde que contabilizados ao custo histórico.

Portanto, vejamos o que o legislador português considerou, de acordo com o disposto no artigo 29.º do IRC:

*1 – São aceites como gastos as depreciações e amortizações de elementos do ativo sujeitos a deprecimento, considerando-se como tais:*

- a) os ativos fixos tangíveis e os ativos intangíveis;*
- b) os ativos biológicos não consumíveis e as propriedades de investimento contabilizados ao custo de aquisição.*

*5 – São igualmente depreciáveis, nos termos dos números anteriores, os componentes, as grandes reparações e beneficiações e as benfeitorias reconhecidos como elementos do ativo sujeitos a deprecimento nos termos do n.º 1<sup>70</sup>.*

Aqui, o legislador foi flexível, pois permitiu que os ativos imobilizados e que elementos como componentes, grandes reparações e outros como acima referenciados fossem amortizados. Porém, colocou uma restrição concreta ao deprecimento de tais ativos, de acordo com o n.º 2 do artigo 16.º. Ainda segundo este número, consentiu que, quando as situações previstas no n.º 2 não estivessem conforme o previsto, os ativos fossem considerados como aptos para a depreciação e amortização quando entrassem em funcionamento ou utilização, desde que justificados devidamente e aceites pelas autoridades fiscais.

Relativamente aos intangíveis no n.º1 do artigo 16.º do Decreto-Lei, o legislador considerou-os aptos para a amortização, desde que existisse uma vigência temporal limitada. E de forma excecional, o mesmo considerou que, os intangíveis como: goodwill de empresas comerciais, indústrias e agrícolas; e as propriedades industriais, desde que os mesmos sejam aceites pela A.T e se comprove, a sua devida utilidade limitada ou deprecimento efetivo, podem ser amortizados. Por fim, aqueles elementos que não possuem uma utilidade limitada, podem ser amortizados, mas de forma restritiva, situação que em diante veremos com mais detalhes.

---

<sup>70</sup> O CIRC, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 442-B/88, de 30 de novembro, foi publicado em 1988, mas alterado em 2014.

Contudo, é notório que tais ativos classificados como aptos fossem depreciados e amortizados em Portugal, quando aproximados de outros regimes previstos noutros países do mundo, como, por exemplo, o caso particular de Moçambique em África

### 5.1.3.2- Métodos depreciáveis aceites fiscalmente

Na norma contabilística, é referido que os métodos de depreciação e amortização estabelecidos por uma entidade devem refletir o padrão através do qual os benefícios económicos futuros associados ao ativo deverão ser consumidos e revistos pelo menos no final de cada exercício financeiro. No entanto, com afirma A. P. Pereira (2014), os métodos de depreciação / amortização passíveis de adoção, constituem mais uma evidência da ténue fronteira que separa o regime contabilístico e o regime fiscal em Portugal.

Posto isto, o legislador teve em a consideração a prudência, enquanto fator indispensável para garantir um regime flexível. Vejamos isto no n.º 30 do CIRC:

*1 – O cálculo das depreciações e amortizações dos ativos referidos no artigo anterior faz-se, em regra, pelo método da linha reta, atendendo ao seu período de vida útil.*

*2 – Os sujeitos passivos podem, no entanto, optar pelo método das quotas decrescentes relativamente aos ativos fixos tangíveis que:*

- a. Não tenham sido adquiridos em estado de uso;*
- b. Não sejam edifícios, viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, exceto quando afetas à exploração de serviço público de transportes ou destinadas a ser alugadas no exercício da atividade normal do sujeito passivo, mobiliário e equipamentos sociais<sup>71</sup>.*

Como regra geral, o legislador português admite aqui o uso, do método das quotas constantes, por um lado, de forma alternada e concretamente em novos ativos o uso do método das quotas decrescentes. Por outro, os contribuintes em Portugal podem optar por outros métodos diferentes dos acima mencionados, desde que as quotas resultantes da aplicação deste não sejam superiores às permitidas por Lei e aprovadas pela AT.

A. P. Pereira (2014) admite que, de acordo com o que foi dito *supra*, se consagra a possibilidade de adoção do método da linha reta sem restrições para qualquer ativo

---

<sup>71</sup> O CIRC, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 442-B/88, de 30 de novembro, foi publicado em 1988, mas alterado em 2009.

depreciável / amortizável, podendo o método das quotas decrescentes ser adotado relativamente aos AFT, com as restrições impostas pelo n.º 2 do artigo 30.º do Código do IRC e pelo n.º 2 do artigo 4.º do Decreto Regulamentar n.º 25/2009.

Relativamente aos intangíveis, podemos verificar, conforme a legislação, que o método de quotas constantes é o recomendável, pelo facto de o mesmo ser utilizado de forma uniforme em ativos, cuja valorização requer muita subjetividade.

Assim, podemos afirmar que devido ao facto de os métodos de amortização serem elementos muito premeáveis à alteração das quotas de amortização, o legislador foi muito restritivo — este facto também se encontra da mesma forma na maioria dos países europeus.

### **5.1.3.3 -Revalorização: Que relevo fiscal?**

São notórias nos últimos tempos as necessidades das entidades em optarem por práticas recomendadas internacionalmente no âmbito financeiro. Com a crise financeira internacional que as economias têm passado, o método de mensuração pelo justo valor dos ativos fixos tem ganhado maior relevo, devido ao facto de o mesmo permitir atualizar o valor dos ativos quando existem situações de inflação. Deste modo, Portugal, entre 2016 e 2019, apresentou uma taxa média de inflação que rondava os 3,83%, e que tendia a ter impacto nos investimentos, porém o normativo contabilístico prevê regras para contrapor tais situações. No que toca às considerações fiscais deste elemento, podemos observar, segundo o disposto no artigo 15.º do Decreto Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de setembro de 2009:

*2 – Relativamente às reavaliações ao abrigo de diplomas de carácter fiscal, é de observar o seguinte:*

*3 – Não é aceite como gasto, para efeitos fiscais, o produto de 0,4 pela importância do aumento das depreciações resultantes dessas reavaliações<sup>72</sup>.*

Em termos gerais, o legislador português foi menos flexível em aceitar os gastos das amortizações resultantes das reavaliações dos ativos, pois estes permitiram apenas a dedutibilidade de tais gastos em 60%. É de lembrar que a valorização pelo justo valor está exposta a possíveis manipulações, pois nem sempre sucederá de forma fiável a mensuração dos ativos.

---

<sup>72</sup> Aprovado pelo Decreto Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de setembro, publicado em 2009.

Por outro lado, o legislador permite que as reavaliações efetuadas ao abrigo da Portaria n.º 20 258, de 28 de dezembro de 1963, e do Decreto-Lei n.º 126/77, de 2 de abril, sejam relevados fiscalmente em 100%, desde que as mesmas sejam efetuadas de acordo com aquela legislação e observem também as disposições do Decreto Regulamentar. Podemos ainda salientar que o legislador procurou pautar pelo princípio da não retroatividade da Lei, salvaguardando a confiança e a segurança dos contribuintes.

E portanto, a previsão do legislador português diz respeito a muitos dos aspetos previstos noutras jurisdições da Europa e África com o caso concreto de Moçambique.

#### **5.1.3.4 -Diplomas legais vs taxas fiscais**

Os diplomas legais que regem o tema das depreciações e amortizações em Portugal estão previstos nos artigos 29.º do CIRC e do Decreto Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de setembro de 2009. Deste modo, podemos salientar que o regime das depreciações e amortizações se encontram em dois diplomas, estando uma parte em diplomas com reservas parlamentares e outra em simples decretos governamentais.

No entanto, convém salientar que a regulamentação destas matérias, segundo decretos governamentais, como confirmam alguns investigadores na área do Direito, podem violar o princípio da legalidade em forma material. Esta situação também se encontra prevista em vários países do mundo.

No que diz respeito às taxas de amortização, podemos afirmar que as mesmas são relevantes para sabermos qual é, em concreto, o período de vida útil de um determinado ativo e as devidas quotas de amortização que devem ser distribuídas ao longo do uso de um ativo. Deste modo, como refere Morais (2007), apesar de em termos contabilísticos se poder aceitar um elevado grau de liberdade na previsão de qual seja o período de vida útil, a lei fiscal impõe restrições: o período de vida útil indica qual a taxa (percentagem) a aplicar ao valor amortizável para se obter a quota de amortização (por exemplo, se a percentagem for de 20%, tal significa que o período é de cinco anos).

As taxas de amortização em Portugal figuram nas duas tabelas anexas ao Decreto governamental. Enquanto a primeira está organizada por setores e subsetores de atividade económica, a segunda aplica-se nos casos não previstos na primeira. Relativamente às situações omissas, a taxa de amortização será estabelecida pelo contribuinte, desde que seja feita de forma razoável (Morais, 2007).

No entanto, no que toca ao uso das taxas de amortização, podemos observar, tendo em consideração o disposto no artigo n.º 3 do Decreto Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de setembro de 2009:

*2 – Qualquer que seja o método de depreciação ou amortização aplicado, considera-se:*

*a) Período mínimo de vida útil de um elemento do ativo, o que se deduz da quota de depreciação ou amortização que seja fiscalmente aceite nos termos dos n.ºs 1 e 2 do artigo 5.º;*

*b) período máximo de vida útil de um elemento, o que se deduz de quota igual a metade da referida na alínea anterior<sup>73</sup>.*

O legislador português foi muito flexível aqui, permitindo aos contribuintes usarem, para amortizar um determinado ativo, uma taxa entre mínimo e máximo. Foi dada aos contribuintes uma margem de liberdade. A. P. Pereira (2014), refere que, não obstante a legitimidade fiscal conferida às entidades na atribuição de uma qualquer vida útil ao elenco dos seus ativos depreciables / amortizáveis, situam-se entre a vida útil mínima e a vida útil máxima, conforme extrapoladas a partir da taxa máxima e da taxa mínima, respetivamente fixadas pelo Decreto Regulamentar n.º 25/2009.

Portanto, para as quotas de amortização resultantes da aplicação das taxas que estejam fora deste intervalo (entre mínimo e máximo), a Lei fiscal prevê restrições com o intuito de prevenir possíveis comportamentos abusivos, e para diferir ou antecipar os impostos sobre os rendimentos empresariais.

Quanto aos intangíveis, tendo em conta as imposições das diretivas em matéria contabilística que permitem amortizar num período entre cinco e dez anos, sem uma vida útil definida como, por exemplo, despesas de desenvolvimento e *goodwill*, o legislador português foi muito flexível ao permitir a dedutibilidade dos custos das amortizações dos intangíveis que não possuem uma vida útil definida, utilizando uma taxa de 5% correspondente a 20 períodos iguais.

Por isso mesmo, de uma forma geral, Portugal apresenta, em termos de taxas, um regime muito próximo dos restantes países europeus.

---

<sup>73</sup> Aprovado pelo Decreto Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de setembro, publicado em 2009.

### 5.1.3.5 -Quotas Mínimas

Uma vez que as quotas de amortização traduzem o custo imputável à depreciação dos bens em razão da sua afetação ao processo produtivo num exercício, pareceria lógico que o período de amortização correspondesse ao período de vida útil (Morais, 2007).

Partindo deste facto mencionado anteriormente, podemos salientar que a Lei fiscal coloca restrições concretas na determinação do período de vida útil de um ativo, mas também é verdade que os contribuintes se deparam, muitas vezes, com situações em que é necessário que o período de utilidade do bem seja alargado, desde que não esteja fora dos limites estabelecidos pela Lei, para se evitar, como nos diz Morais (2007), que os sujeitos passivos optem por períodos de amortização excessivamente longos de modo a deferir o efeito da consideração fiscal. Deste modo, o legislador português previu tais situações, como podemos observar no disposto no n.º 3 do artigo 3.º do Decreto Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de setembro de 2009:

*a) Período máximo de vida útil de um elemento, o que se deduz de quota igual a metade da referida na alínea anterior<sup>74</sup>.*

O mesmo autor admite aqui que quando o período de vida útil de um bem para efeitos fiscais é fixado por Lei não existe uma rigidez total. Apenas se torna obrigatória, no cumprimento do princípio da especialização dos exercícios, a consideração como custo, em cada um dos exercícios correspondentes à vida útil do bem, do valor correspondente à quota mínima de amortização. Tal quota mínima calcula-se por aplicação, ao valor amortizável, de uma taxa igual à metade prevista, na “tabela” aplicável (alínea b) do n.º 3 do artigo 3.º do Decreto governamental).

A Lei fiscal portuguesa foi muito flexível quanto às quotas mínimas: sempre que a vida útil não corresponder à sua vida económica, pode o contribuinte utilizar períodos mais alargados, que resultem em 50% das quotas máximas permitidas por Lei (ou seja, a utilização das quotas mínimas).

Posto isto, as quotas mínimas são um exemplo concreto da flexibilidade do regime das depreciações e amortizações em muitas jurisdições do espaço europeu e em países do Terceiro Mundo como é o caso particular de Moçambique em África.

---

<sup>74</sup> Aprovado pelo Decreto Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de setembro, publicado em 2009.

### 5.1.3.6-Alguns elementos especiais a considerar sobre depreciações e amortizações em Portugal

Iremos descrever aqui alguns elementos especiais, considerados pelo legislador português como importantes para a compreensão plena do regime da depreciação e amortização e da sua devida delimitação negativa. Até ao momento, apenas nos debruçamos sobre os elementos gerais e mais polémicos desta temática.

**Quadro 3- Alguns elementos especiais sobre depreciações/amortizações- Portugal**

Regimes específicos de reintegrações e amortizações	Reintegrações e amortizações não aceites fiscalmente
Ativos revertíveis – desde que calculadas em função do número de anos que restam do período de concessão (quando aquele for inferior ao período de vida útil do bem amortizado);	As depreciações / amortizações dos elementos do ativo não sujeitos ao deprecimento;
Consistência do uso do mesmo método de depreciação e amortização durante a utilidade do bem	As depreciações de imóveis na parte correspondente ao valor dos terrenos ou não sujeita a deprecimento;
Ativos amortizáveis cujo custo individualizado não exceda €1000 – podem ser totalmente amortizados no exercício em que entram em funcionamento;	As depreciações e amortizações praticadas para além do período máximo de vida útil, ressalvando-se os casos especiais devidamente justificados e aceites pela Autoridade Tributária e Aduaneira;
Bens em regime de locação financeira, são amortizados nas respetivas entidades locatárias, segundo o IRC e o decreto governamental; Os bens com laboração intensiva, quando forem de dois turnos é aceite fiscalmente os 25% destes, das amortizações e 50% quando a foi rsuperior a dois turnos	As depreciações das viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, incluindo os veículos elétricos, na parte correspondente ao custo de aquisição ou ao valor revalorizado excedente ao montante a definir por portaria do membro do Governo responsável pela área das finanças, bem como dos barcos de recreio e aviões de turismo, desde que tais bens não estejam afetos ao serviço público de transportes nem se destinem a ser alugados no exercício da atividade normal do sujeito passivo.

**Fonte:** Elaboração própria, de acordo com o CIRC e o Decreto Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de setembro de 2009.



## Capítulo 6- Análise comparativa

### 6.1 – Sistema fiscal e estrutura de impostos

Da análise efetuada aos sistemas fiscais dos países em estudo, podemos salientar que existem proximidades e afastamentos em alguns pontos. Portugal, enquanto país mais desenvolvido do que Angola, apresenta um sistema fiscal mais moderno. Tal fator deve-se ao facto de Portugal ter alinhado as suas práticas internas contabilísticas e fiscais com as recomendadas internacionalmente. Porém, em Angola, este processo encontra-se ainda na sua fase embrionária.

De seguida será apresentado um quadro que ilustrará os diferentes tipos de impostos que constituem o sistema fiscal de cada país.

**Quadro 4-Estrutura do sistema fiscal dos países em estudo.**

	<b>Angola</b>	<b>Portugal</b>
<b>Impostos Sobre os Rendimentos</b>	Impostos Industriais	Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas
	Imposto sobre o Rendimento das atividades Petrolífera e diamantífera	
	Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares	Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares
<b>Impostos sobre o Património</b>	Imposto Predial Urbano	Imposto Municipal de Imóveis
	Sisa sobre as Transmissões de Imobiliários por Título Oneroso	Impostos Sobre Transmissão Onerosa de Imóveis
	Imposto sobre as Sucessões e Doações	Adicional do IMI
<b>Impostos sobre o Consumo</b>	Imposto sobre o Valor Acrescentado	Imposto sobre o Valor Acrescentado
	Impostos Especiais de Consumo	Impostos Especiais de Consumo

**Fonte:** Elaboração própria, segundo dados obtidos segundo Silva, Suzana Tavares (2015) e do guia fiscal Angola – Deloitte (2018).

Apesar de existir uma estreita ligação entre os dois países em termos de cultura e experiências, atendendo ao processo de colonização e das relações económicas que os mesmos têm mantido nas últimas décadas, a fiscalidade não deixa de ser caracterizada de forma diferente em ambos os países. Não é de esperar que exista uma semelhança total na estrutura dos impostos entre os dois países. Note-se, todavia, uma discrepância em termos

de tributação de rendimentos das sociedades, onde Angola apresenta dois tipos de tributação, uma no setor petrolífero (regime especial) e outra no setor não petrolífero (regime geral).

No que toca à proximidade, podemos verificar que, na tributação das despesas ou consumo, Angola procurou introduzir no seu sistema fiscal “impostos gerais de consumo (IVA, por força da Lei n.º 17/19, de 13 de Agosto) e Impostos Especiais de Consumo (por força da Lei n.º 8/19, de 24 de Abril)”<sup>75</sup>. Esta estruturação presente em Angola permitiu uma maior proximidade com o que se encontra em Portugal.

Por tanto, é necessário referir que, as reformais fiscais que ambos os países têm buscado, permitiu que os mesmos alinhassem suas práticas fiscais com as recomendadas internacionalmente. Pois Angola, a partir de 2014, fruto do PERT (Programa do executivo para reforma tributária), procurou dar, os primeiros passos para modernização do sistema fiscal. Já Portugal mais avançado neste contexto em relação Angola, os passos mais significativos começaram em 1988/1989, conhecida como a reforma de 88/89.

Antes de compararmos o tratamento fiscal destas matérias, é importante analisar o peso que o imposto sobre os lucros das sociedades no PIB dos países em estudo.

## **6.2 – O imposto sobre sociedades e o seu peso no PIB dos países em estudo**

Com o passar do tempo, os países a nível mundial, principalmente os desenvolvidos e os emergentes, optaram por novos estilos de financiamento nas suas receitas públicas. Os impostos são a realidade concreta desta mudança em muitos países, tornando-se na principal fonte de recursos para as despesas públicas. Deste modo, a crise económica e financeira que os países passaram, fez com que a política fiscal tenha tido um importante papel nas estratégias de governação de qualquer país. Desta forma, os países em estudo são parte deste cenário, sendo que Portugal é considerado um Estado fiscal e Angola continua a criar as bases para atingir essa mesma meta. Destacamos aqui o importante papel do imposto sobre os rendimentos das sociedades que tem um grande impacto nos investimentos produtivos. Veremos daqui em diante o peso do Imposto sobre os Rendimentos das Pessoas Coletivas no PIB de cada país.

---

<sup>75</sup> Ver conforme- Clotilde Celerico Palma no seu manual sobre *Introdução ao Imposto sobre o Valor Acrescentado Angolano* (fevereiro, 2020).

**Tabela 3- Peso do IRC no PIB de cada país em estudo.**

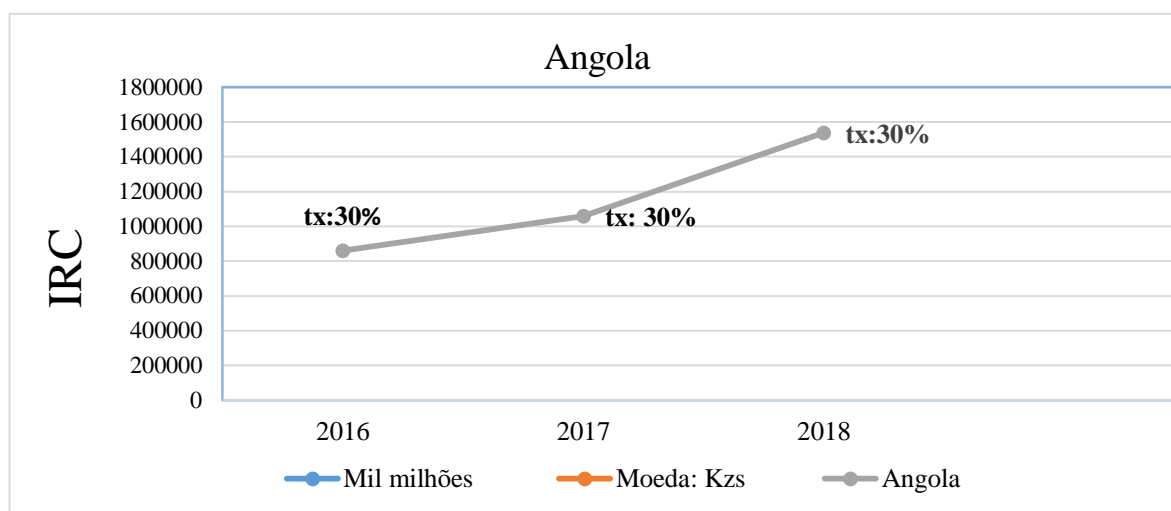
País / Ano	2016	2017	2018
Angola (Kzs)	23,7%	22,8%	26,6%
Portugal (Euros)	2,9%	3,1%	3,2%

**Fonte:** Elaboração própria, com base nos dados obtidos no INE-Portugal (2019) e no Departamento de Estudo e Estatística do Ministério das Finanças de Angola (2019).

As duas jurisdições aplicam taxas diferentes em sede do IRC, sendo que Angola é o país que apresenta uma taxa mais elevada de 30%, e é aquele em que o Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas teve maior peso sobre o PIB. Este fator é fruto da contribuição dos impostos de rendimentos sobre as atividades petrolíferas no bolo total do IRC em Angola, caso que não se constata em Portugal.

Vejamos de seguida a evolução dos impostos cobrados em sede do IRC nos dois países.

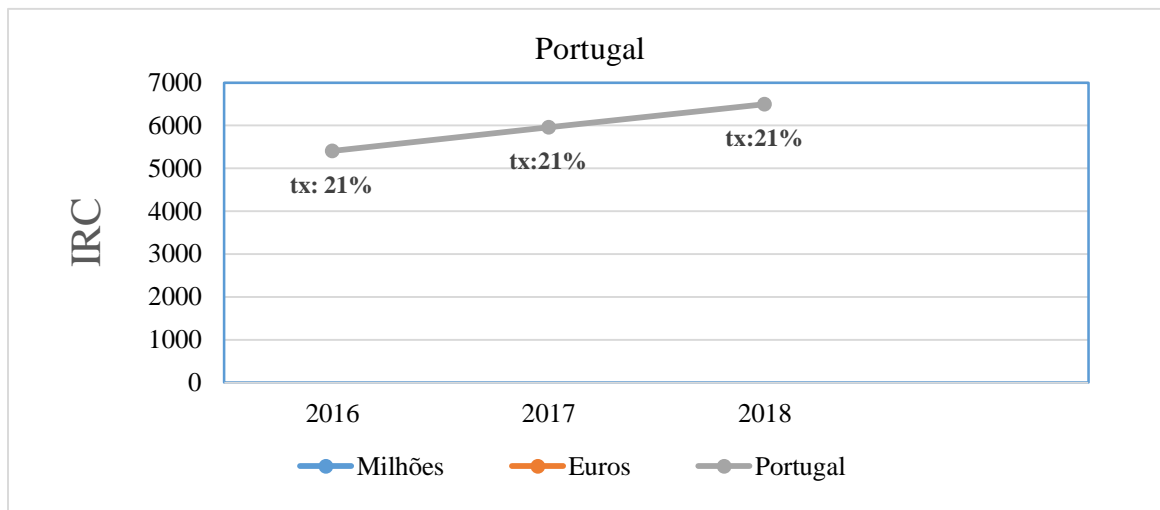
**Figura 1-Evolução do Imposto sobre a Sociedade cobrado em Angola**



**Fonte:** Elaboração própria, tendo por base os dados obtidos no INE-Portugal (2019) e no Departamento de Estudo e Estatística do Ministério das Finanças de Angola (2019).

Em Angola, como nos debruçámos anteriormente, a taxa de imposto foi de 30% durante o período entre 2016 e 2018, porém, registou-se um aumento nos impostos cobrados entre 2016 e 2017, e entre 2017 e 2018, de aproximadamente 22,9% e 45,4%, respetivamente.

**Figura 2-Evolução do imposto sobre a sociedade cobrado em Portugal**



**Fonte:** Elaboração própria, a partir de dados obtidos no INE-Portugal (2019) e no Departamento de Estudo e Estatística do Ministério das Finanças de Angola (2019).

Relativamente a Portugal, podemos verificar também que a taxa do imposto do IRC se manteve inalterada durante o período 2016 –2018. Em termos de impostos cobrados, registou-se também um aumento entre 2016 e 2017, e entre 2017 e 2018. Contudo, este aumento variou entre 10,3% e 9%, respetivamente.

No entanto, observando o comportamento das receitas do IRC nos dois países, constatamos que Angola contrariamente a Portugal, entre 2016 e 2017, e entre 2017 e 2018, teve um aumento considerável do imposto na ordem dos 12,6% e 36,4%, respetivamente. Mais uma vez, e recordando o que foi dito *supra*, em Angola o setor petrolífero teve maior peso nas receitas do IRC cobrado nos exercícios económicos considerados, situação que fez com que as suas receitas fossem maiores do que em Portugal<sup>76</sup>.

Segundo estudos empíricos e teóricos sobre a correlação entre a aplicação da taxa de um imposto e as receitas cobradas, Manuel H. de Freitas Pereira, admite que

*A chamada curva de Laffer, ilustrando que, a partir de um certo momento, as subidas das taxas de tributação diminuem as receitas fiscais. Pois os estudo que se tem levado acabo, não demonstram no entanto, a validade universal de uma relação causa e efeito entre a subida das taxas e diminuição das receitas cobrada (Pereira M. H, 2018).*

<sup>76</sup> Mesmo convertendo o *kwanza* em euros, verificaremos um aumento superior do volume de receitas fiscais em sede do IRC cobrados em Angola em relação a Portugal.

Portanto, podemos observar que o aumento das receitas cobradas em Angola em relação a Portugal não se deve pelo fator da taxa do imposto, mas por outros fatores que acima já referenciámos.

### **6.2.1- Os aspetos essenciais no tratamento fiscal das depreciações e amortizações dos países em estudo**

Estando Portugal e Angola em pólos diferentes no que toca ao desenvolvimento do sistema contabilístico, podemos afirmar que a contabilidade tem servido como ponto de partida para a fiscalidade. Este fator acentua-se pelo facto de seguir a corrente da Europa continental, contrariamente àqueles que seguem a corrente anglo-saxónica. Deste modo, os países em estudo, fazendo parte da corrente da Europa continental, apresentam proximidade em fatores como a determinação da base tributável.

A harmonização contabilística no mundo, influenciada por organismos como a IASB, trouxe consigo novos conceitos para o normativo interno dos países. Portugal, mais avançado em relação a este ponto, trouxe novos conceitos, como é o caso do regime das depreciações e amortizações, que são objetos concretos deste cenário.

Estando Portugal e Angola em polos diferentes no que toca ao desenvolvimento do sistema contabilístico, podemos afirmar que a contabilidade tem servido como ponto de partida para a fiscalidade. Este fator acentua-se pelo facto de seguir a corrente da Europa continental, contrariamente àqueles que seguem a corrente anglo-saxónica. Deste modo, os países em estudo, fazendo parte da corrente da Europa continental, apresentam proximidade em fatores como a determinação da base tributável.

A harmonização contabilística no mundo, influenciada por organismos como a IASB, trouxe consigo novos conceitos para o normativo interno dos países. Portugal, mais avançado em relação a este ponto, trouxe novos conceitos, como é o caso do regime das depreciações e amortizações, que são objetos concretos deste cenário.

No entanto, vejamos como exemplo dos factos acima referenciados a perda de valores dos ativos fixos, onde a posição entre os dois países é diferente relativamente à consideração fiscal, como depreciações e amortizações das perdas de valores resultantes de fatores extraordinários, situação considerada como imparidade em jurisdições como Portugal e como gastos com depreciação e amortização em Angola. Este facto prevalece em Angola porque o normativo contabilístico interno necessita de se ajustar às IAS/IFRS.

Neste sentido, podemos afirmar que, e de acordo com o supracitado e desde uma perspetiva contabilística, o regime geral contabilístico (PGCA) em Angola, e contrariamente ao que se verifica em Portugal no caso das amortizações extraordinárias, é contabilizado como gastos com depreciações ou amortizações e não como imparidades, salvo exceções nas entidades empresariais, que relatam segundo às IAS/IFRS e todos aqueles que, por remessa automática, utilizem as normas internacionais. Desta forma, o relevo fiscal destes elementos foi previsto pelo legislador angolano em duas vertentes: por um lado, considerou fiscalmente estas perdas de valores extraordinários de ativos como amortizações extraordinárias para as empresas que relatam de acordo com o PGCA, visto que este fator diverge com o considerado em Portugal. “Por outro, concretamente para as empresas do setor financeiro que relatam segundo às IAS, o legislador permite que as entidades deste setor amortizem seus ativos conforme os normativos contabilísticos previstos no plano de contas do respetivo setor (nº 3 do artigo 24º do código do imposto industrial) “<sup>77</sup>.

Por conseguinte, é possível constatar que, e em termos contabilísticos, o setor financeiro em Angola apresenta uma proximidade com o que se constata em Portugal, nomeadamente no que diz respeito ao tratamento das amortizações extraordinárias como imparidades pelo facto de este setor utilizar as IAS. No entanto, existe uma divergência a nível fiscal, dado que o legislador português foi diferente do legislador angolano, mais concretamente ao considerar as imparidades de forma restritiva, estando suscetível a uma aprovação prévia por parte das autoridades fiscais. Em Angola, tais factos não foram previstos na Lei, o que justifica o porquê de as empresas deste setor perderem a oportunidade de deduzir tais gastos relacionados com as imparidades.

#### **6.2.1.1- Ativos depreciáveis e amortizáveis fiscalmente**

À semelhança do que já foi mencionado anteriormente, no que concerne ao papel da contabilidade como ponto de partida para a consideração fiscal de vários itens, podemos afirmar que, e relativamente aos bens dos ativos que podem ser depreciados e amortizados, ambos os países em estudo apresentam um afastamento.

Para enquadrar tudo o que foi supracitado é fulcral lembrar, em primeiro lugar, que Angola, e contrariamente a Portugal, apresenta mercados menos organizados e

---

<sup>77</sup> O setor financeiro angolano, desde 2015, adotou de forma plena as IAS/IFRS, o que permite que os casos de amortizações extraordinárias sejam contabilizados como imparidades. Mas no ponto de vista fiscal, situações desta natureza não têm relevância fiscal em Angola.

desenvolvidos nos vários setores da economia, merecendo especial destaque o mercado agrícola e imobiliário que, por sua vez, influenciaram algumas lacunas do normativo contabilístico (PGCA) no que toca ao tratamento dos vários itens ligados aos investimentos das entidades empresariais. Neste sentido, destacamos a inexistência de uma consideração contabilística a nível das propriedades de investimento e dos ativos biológicos nas normas da PGCA, pois os ativos tangíveis, intangíveis e financeiros (investimento em imóveis) são os elementos que podem ser depreciados e amortizados em Angola, salvos exceções no setor financeiro e aqueles que, por remessa automática, segundo o PGCA, relatem de acordo com as IAS/IFRS.

Por sua vez, o legislador angolano, observando a realidade das situações descritas acima, concretamente as do regime geral (PGCA), adaptou o regime fiscal das depreciações e amortizações de acordo com estes factos, permitindo apenas a depreciação e a amortização dos ativos tangíveis e intangíveis. Esta situação é muito diferente em Portugal, diferença esta que persiste devido ao facto de existir, em Angola, um normativo contabilístico menos desenvolvido e desadequado às melhores práticas de relato financeiro recomendadas internacionalmente. Logo, as empresas que relatam segundo o PGCA, e aquelas de outros setores que adotaram as IAS/IFRS em Angola, tal como é o caso do fundo soberano, estão limitadas em termos fiscais a depreciarem apenas os ativos tangíveis e intangíveis segundo a Lei fiscal, salvo algumas exceções, designadamente algumas empresas do setor financeiro para as quais o legislador angolano previu a consideração fiscal dos ativos depreciáveis e amortizáveis segundo as normas internacionais, tal como será abordado em seguida e de forma bem mais clara.

Destacamos aqui, de um modo geral, a verificação de uma proximidade em ambos os países, mais concretamente entre as empresas que relatam segundo o CONTIF em Angola e as empresas do regime geral de Portugal (SNC), pelo facto do setor financeiro angolano depreciar e amortizar, tanto em termos contabilísticos e fiscais, os bens dos ativos conforme as normas internacionais (ver segundo nº 3 do artigo 24º do Código do imposto industrial), o que faz com que, e para além dos ativos tangíveis e intangíveis, sejam tidas também em consideração as propriedades de investimento e ativos biológicos não consumíveis, situação que o aproxima com o que se pratica em Portugal.

Ainda dentro deste regime, observou-se também uma proximidade entre ambos os países em estudo diretamente relacionada com os seguintes elementos: componentes,

grandes reparações, benfeitorias e outros, como bens aptos para depreciação e amortização. Por conseguinte, ambos os legisladores tiveram muita cautela em termos de relevância fiscal no que diz respeito a estes elementos, com especial relevo nos que podem ser capitalizados nos ativos tangíveis e, posteriormente, a sua depreciação.

Neste sentido, e no contexto supracitado, a palavra *deprecimento* foi um elemento indispensável previsto pelos legisladores nos países em estudo, pelo facto de o mesmo determinar se os bens dos ativos estão ou não aptos para a depreciação ou amortização. Por outra, ambos os legisladores permitiram também que, e em situações meramente excepcionais, os bens de ativos que não cumprissem com os pressupostos do deprecimento acima referenciado pudessem ser considerados aptos para a depreciação e amortização, nomeadamente a partir da sua entrada em funcionamento ou utilização. Mas o legislador português foi muito mais detalhado nestes aspetos do que o legislador angolano, pelo facto de o mesmo diferenciar os ativos que podem estar aptos para a depreciação e amortização a partir de entrada em funcionamento ou utilização e outros a partir da data da sua aquisição (como por exemplo alguns ativos intangíveis e propriedades de investimento). Resumidamente, esta diferença está relacionada com o facto de o legislador angolano se limitar apenas segundo a realidade menos desenvolvida do mercado dos intangíveis e da não consideração das propriedades de investimento no PGCA.

Relativamente aos ativos intangíveis, observou-se uma disparidade entre os dois países. No caso de Portugal, e tal como é expectável, o legislador foi claro e explícito ao descrever e mencionar, de forma detalhada, os elementos que podem ser amortizados num cômputo geral e específico (quando são comprovados e aceites pela AT, tais elementos têm uma utilidade limitada). Tal situação não ocorreu em Angola, visto que o legislador se limitou apenas a descrever as situações que permitem considerar os ativos intangíveis que podem ser amortizados. De facto, isto deve-se ao facto de Angola ter pouco investimento em ativos intangíveis, e comparativamente a Portugal, o que fez com que o próprio legislador se adaptasse apenas àquela situação.

Por fim, no caso dos elementos que não possuem uma utilidade limitada também se observou uma disparidade, a qual será analisada mais adiante.

Assim, neste contexto constata-se que Angola, e com especial destaque para os operadores económicos que relatam segundo o PGCA, apresenta práticas fiscais menos



próximas às que são praticadas em países que têm um sistema fiscal mais moderno, tal como é o caso de Portugal. Salvo algumas exceções, as empresas que operam no setor financeiro, e que se encontram previstas na legislação segundo o disposto do nº 3 do artigo 24º do CII, tendem a apresentar uma realidade mais próxima à praticada em Portugal.

#### **6.2.1.2 - Métodos de depreciação aceites fiscalmente**

Os métodos de depreciação e amortização são um dos elementos que os legisladores em todo o mundo tendem a prever com maior proximidade. Sucintamente, o método de amortização permite-nos saber concretamente quais serão as quotas de amortização a serem distribuídas nos restantes anos da vida útil de um ativo.

Todavia, o método da linha reta é o mais utilizado por diversos países para calcular as amortizações dos ativos fixos de uma empresa. Deste modo, os países em estudo não são exceção, visto que ambos os legisladores tiveram em consideração este mesmo método enquanto padrão para calcular as depreciações e amortizações. Esta unanimidade deve-se ao facto de este método ser de aplicação fácil, para além de permitir a uniformização da distribuição das quotas de amortização. Contudo, é possível constatar que existe uma diferença entre os países em estudo, visto que o legislador português foi mais explícito e claro do que o legislador angolano, nomeadamente no que diz respeito ao uso deste método por parte dos contribuintes. Ou seja, o legislador português procurou explicar o âmbito da aplicabilidade do método da linha reta. Tal facto não foi, de todo, previsto pelo legislador angolano, pois este limitou-se apenas a descrever o tipo de método utilizado pelos contribuintes, não abordando a sua aplicação, o que pode criar, em certa parte, uma incerteza relativamente aos termos de uso do método em causa. No entanto, a previsão do método de linha reta foi adotada similarmente em Portugal e em Angola, dado que este é aplicado de forma abrangente e sem qualquer restrição de outros ativos. Porém, e contrariamente ao que ocorre em Angola, Portugal considerou um segundo método para um determinado grupo de ativos, o qual será abordado em seguida.

Dando ênfase ao que foi dito anteriormente, verificamos uma divergência no que diz respeito à consideração do método das quotas decrescentes por parte de ambas as jurisdições. Por um lado, o legislador português considerou este método com o intuito de atender às particularidades de certos ativos, sobretudo dos ativos tangíveis novos. Por outro lado, esta situação não se encontra prevista em Angola, visto que este método apresenta uma

certa complexidade a nível da sua aplicação prática, o que poderia dificultar, de certa forma, o seu uso por parte dos contribuintes, principalmente por parte das PME's que relatam de acordo com o PGCA em Angola, excetuando as empresas do setor financeiro que podem usar este método com base nas normas internacionais. É importante acrescentar que o método decrescente também mereceu especial destaque por parte da legislação portuguesa, visto que esta apresenta uma descrição bastante clara no que diz respeito ao âmbito da sua aplicação por parte dos contribuintes, previsão esta que não seria de esperar em Angola.

Geralmente, o método decrescente permite a existência de quotas de amortização superiores nos primeiros anos de vida útil, e comparativamente aos últimos períodos de vida do ativo. Logo, de acordo com o que se observou existiu, por parte da legislação portuguesa, uma permissão, e sempre que possível, de uma aceleração em termos fiscais dos encargos com depreciações e amortizações, pois isto serve, de certa medida, enquanto incentivo em sede de tributação do rendimento por partes das empresas que optarem pelo uso deste método. No entanto, podemos afirmar que o legislador português é diferente do angolano, visto que o uso deste método permitiu um certo deferimento da carga fiscal nos primeiros anos de uso do bem por parte dos sujeitos passivos, em sede do IRC, desde que este método revela a realidade dos ativos em causa. Assim, em Angola os sujeitos passivos acabam por perder essa oportunidade de beneficiar dos vários incentivos intrínsecos à utilização do método decrescente, tendo em consideração que este método não é considerado em termos fiscais. Mas é de lembrar que, e de acordo com o supracitado, as empresas do setor financeiro em Angola podem beneficiar destes incentivos fiscais, especificamente aquando do uso do método decrescente, desde que amortizem em conformidade com as IAS.

Não obstante, também se observou uma flexibilidade em ambos os países, diretamente relacionada com as exceções à regra aquando da utilização de outros métodos de depreciação e amortização. De facto, os legisladores permitiram aos contribuintes utilizar outros métodos, os quais divergem dos que se encontram previstos pela legislação, mais precisamente quando devidamente justificado pelos contribuintes e aceites pelas autoridades fiscais. Contudo, existe uma diferença entre os legisladores dos dois países, dado que o legislador português estabeleceu que as quotas resultantes da aplicação de outro método, e de forma excecional, não podem ser superiores às que são permitidas por Lei, caso contrário só serão aceites mediante a autorização da AT. Esta situação não foi prevista pela legislação angolana de uma forma específica (relativamente à utilização de um método de amortização

excepcional), limitando-se apenas a termos gerais, conforme o que se encontra disposto no artigo nº 4 do decreto presidencial e no artigo nº 42 do CII, que consideram apenas as quotas de amortização até ao limite das taxas máximas permitidas na tabela em anexo.

Relativamente aos ativos intangíveis, alguns autores consideram, em termos contabilísticos, que o método de quotas constante é bastante fiável, visto que permite uma distribuição uniforme das quotas de amortização. Por sua vez, e em termos fiscais, observamos uma similaridade entre ambos os legisladores, relacionada com o facto de ambos considerarem o método da linha reta como sendo o mais adequado, pois atende à natureza dos ativos intangíveis, que são muito sensíveis à manipulação dos resultados por parte das empresas.

Por fim, observou-se também uma disparidade no que toca à consistência do uso do método de amortização. O legislador português foi mais flexível neste âmbito, ainda que o tenha previsto de uma forma restritiva (susceptível de aprovação por parte da A.T), pois permitiu que os contribuintes mudassem o método de amortização durante o período de utilidade de um ativo. Isto deve-se ao facto de Portugal permitir, por parte dos contribuintes, o uso de mais de um método, e não apenas de um tipo de método como ocorre em Angola. Por conseguinte, o facto de o legislador angolano não permitir a utilização de um outro método de amortização durante a utilidade de um ativo está associado à permissão de apenas se usar um único método por parte do regime geral das amortizações, o que acaba por vezes distorcer a imagem da posição financeira das empresas.

### **6.2.1.3 - Revalorização: Que relevo fiscal?**

A variação nos preços dos bens e dos serviços, e em qualquer parte do mundo, tende a influenciar os investimentos das empresas. Neste sentido, foram tomadas medidas no fórum contabilístico e financeiro para mitigar os efeitos resultantes da inflação. Assim, o uso do justo valor, enquanto item que permite atualizar os valores dos ativos de qualquer empresa para o seu valor de mercado, ganhou um grande relevo nos últimos tempos no âmbito da mensuração de tais ativos.

Todavia, os países em estudo apresentam indicadores diferentes relativamente à taxa média de inflação registada entre 2016 e 2018. Com efeito, as práticas ligadas à reavaliação dos ativos em ambos os países demonstram diferenças devido ao facto de os dois

países, e em termos de organização de mercados e de mercados disponíveis de ativos, se apresentarem em polos distintos.

Deste modo, é necessário referir que a economia angolana, e na sua maior parte, é informal, pois como foi supracitado cria dificuldades em termos da existência de mercados de ativos disponíveis e organizados, o que dificulta, por sua vez, a atribuição de um índice de correção monetária mais próximo ou justo no que diz respeito à realidade dos ativos por parte do órgão competente do Estado (Ministério das Finanças). Esta situação é diferente em Portugal, pois sendo um país mais avançado em termos de disponibilidade de mercados e da sua organização, o que faz com que os órgãos competentes tenham mais facilidade em atribuir um índice de correção monetária mais próximo da realidade dos ativos a serem atualizados num determinado momento.

Por sua vez, e de acordo com Sanches e Gama (2010), advertem que, Angola apresenta uma economia muito inflacionista, o que fez com que o governo previsse tal situação no Decreto n°6/96, de 26 de janeiro, que prevê a reavaliação de certos bens de ativos tangíveis através da atribuição de um coeficiente de correção monetária fixado periodicamente. Ora, estes coeficientes encontram-se desajustados até ao momento, devido à falta de atualização para a publicação de novos coeficientes por parte dos órgãos competentes. Isto faz com que muitos dos contribuintes, e para além das situações supracitadas, não reavaliem os seus ativos, o que permite, por sua vez, a descapitalização dos investimentos produtivos das empresas e o questionamento da imagem da sua posição financeira.

Já em Portugal a situação é diferente, tendo em consideração que os órgãos competentes publicam sempre o coeficiente da correção monetária, o que permite que as empresas utilizem este coeficiente para atualizar os valores dos seus ativos.

No que diz respeito ao ponto de vista tributário, observou-se, em ambos os países, uma disparidade em termos da consideração fiscal dos gastos das amortizações resultantes das reavaliações das depreciações e amortizações dos ativos, embora a aceitação destes seja prevista de forma restrita em Portugal, pelo facto da reavaliação ser uma prática mais comum nesta jurisdição e bastante sensível à manipulação de resultados. No entanto, o legislador português aceitou apenas os 60% destes gastos, ainda que em outras situações, e meramente excecionais, tenha permitido a dedutibilidade dos 100% destes, desde que a mesma seja efetuada de acordo com a Portaria n.º 20 258, de 28 de dezembro de 1963, com o Decreto-

Lei n.º 126/77, de 2 de abril e com o Decreto que regula o regime fiscal das depreciações e amortizações.

Já o legislador angolano foi pouco preciso em relação a esta situação, visto que se observou, e segundo o que se encontra disposto no artigo 37º do CII, que o legislador permitiu os gastos com as amortizações resultantes das reavaliações dos ativos sempre que a legislação o autorize, o que questiona, por sua vez, a existência da tal legislação que permite a dedutibilidade fiscal destes gastos, porque nem sempre se encontra disponível uma legislação que regule tal situação, tendo em consideração que os contribuintes ficam prejudicados em termos de dedutibilidade dos gastos resultantes destas reavaliações com as depreciações e amortizações, criando, assim, uma incerteza por parte dos mesmos. Esta disparidade acima apresentada é fruto do nível de desenvolvimento que Portugal tem em relação a Angola, visto que Portugal, e por fazer parte da comunidade europeia, possui mercados mais organizados e desenvolvidos, permitindo às empresas a obtenção de informações precisas para realizar a reavaliação dos ativos. Já em Angola, a disponibilidade dessas informações para a atualização dos valores dos ativos é de difícil obtenção, o que significa que as empresas ficam limitadas na realização desta operação em termos contabilísticos e, conseqüentemente, que existem lacunas na Lei fiscal angolana no que diz respeito ao tratamento destas matérias.

Relativamente às empresas que operam no setor financeiro em Angola, observou-se também uma disparidade com o que se pratica em Portugal. Mais concretamente, o legislador angolano, e no código do imposto industrial, permitiu que estas empresas se revalorizem em termos fiscais e de acordo com as normas internacionais de contabilidade. Logo, presume-se que tais gastos resultantes das reavaliações das depreciações e amortizações dos ativos tangíveis, e sempre que sejam efetuados segundo as IAS, podem ser aceites pelas autoridades fiscais, mas com a pretensão de serem corrigidos sempre que existir uma desconformidade com as normas internacionais. Assim, o legislador angolano foi, e nesta situação em particular, mais flexível do que o legislador português, pois aceitou a dedutibilidade fiscal dos tais gastos de forma mais abrangente, dado que basta que os contribuintes deste setor observem as situações que permitem tais reavaliações em termos do normativo contabilístico internacional para serem também aceites fiscalmente.

#### **6.2.1.4 - Diplomas legais vs taxas de amortização**

O regime das depreciações e amortizações previsto por vários países, desde os mais avançados aos menos avançados, na maior parte das vezes é previsto por diferentes diplomas, sendo estes, muitas vezes, regulados com reserva da Lei parlamentar e pela simples regulamentação do Governo. Deste modo, relativamente ao que se verificou nos países em estudo notou-se uma similaridade entre ambos, nomeadamente no que diz respeito aos diplomas que regulam os regimes das depreciações e amortizações. Neste sentido, esta similaridade surge pelo facto de os dois países terem uma ligação histórica, tendo em consideração que Angola foi uma colónia portuguesa no passado, sendo influenciada pelo modelo jurídico português na altura.

Por outra, é notória nos dois países uma possível violação do princípio da legalidade de forma material, relativamente aos diplomas aprovados pelo Governo (sem autorização da Assembleia) que regulam as matérias das depreciações e amortizações. Portanto, é possível constatar que, e de acordo com o que foi observado, o regime das depreciações e amortizações está previsto nos respetivos códigos dos impostos sobre rendimentos da sociedade, complementando, também, nos respetivos decretos governamentais.

As taxas de amortização são um item importante que permite delimitar o período durante o qual se amortizará um determinado ativo. Em ambas as jurisdições, verificou-se uma diferença, mais concretamente na determinação do período de vida útil que consta nas tabelas anexas aos decretos governamentais. Este fator deve-se ao facto de Angola, e contrariamente ao que ocorre em Portugal, fixar nas tabelas anexas a vida útil e as respetivas taxas máximas de amortização. O legislador angolano, no contexto da determinação da vida útil dos bens do ativo, procurou ser muito restritivo ao delimitar a vida útil, atribuindo a cada respetivo bem a taxa e os respetivos anos de vida conforme o que consta nas tabelas anexas. Já em Portugal, o legislador foi muito flexível pelo facto de fixar uma taxa máxima, que podemos considerar como uma taxa padrão, pois os contribuintes podem, quando existirem elementos que o comprovem, usar uma taxa superior ou inferior à taxa padrão, desde que a mesma reflita a realidade económica do bem e seja aprovada pela AT. Por outro lado, nas situações em que não estão fixadas as respetivas taxas de depreciação nas tabelas anexas dos elementos dos ativos e nos respetivos ramos de atividade, os dois legisladores foram unânimes em aceitar que os contribuintes usassem outras taxas, desde que as mesmas se revelem razoáveis à situação em particular.

Ora, pode-se afirmar que as situações descritas no ponto de vista do legislador angolano foram consideradas de forma cautelosa, visto que o sistema fiscal angolano é diferente do de Portugal, com particular relevo no regime das depreciações e amortizações, pois necessita de acompanhar as novas práticas internacionais recomendáveis. As reformas que Angola tem levado a cabo demonstram que existe uma tendência legislativa em curso, a qual procura adaptar a realidade económica do país às práticas fiscais mais aceites. Contudo, e no que diz respeito às empresas do setor financeiro em Angola, presume-se que, e de acordo com o que se encontra disposto no nº 3 do CII, estes podem usar taxas que melhor reflitam a realidade económica dos bens depreciáveis e amortizáveis, mesmo quando se revelarem superiores ou inferiores às estabelecidas na legislação, porque o legislador angolano, e dentro deste contexto, previu que este setor amortize os seus bens de acordo com as suas normas contabilísticas, mesmo quando se revelarem contrárias às disposições do CII, o que torna Angola mais semelhante a Portugal nesta situação particular.

Outro elemento importante a considerar aqui diz respeito ao afastamento que se verificou em ambos os países relativamente às taxas a serem usadas para amortizar um ativo, pois Portugal, como supracitado, permite, de um modo geral, a utilização entre a taxa mínima e máxima, pois a mesma legislação, ainda em situações meramente excecionais, permite o uso de uma taxa superior à taxa máxima, desde que seja comprovada e aceite pela A.T. Por sua vez, em Angola o legislador permite apenas o uso da taxa máxima de acordo com a Lei fiscal, salvo exceções, como foi supracitado. Esta disparidade deve-se ao facto de Portugal apresentar um tecido empresarial mais forte e desenvolvido do que Angola, sendo expectável, portanto, a flexibilidade por parte do legislador no que toca à consideração fiscal das implicações que os investimentos produtivos têm no resultado das empresas. Logo, no nosso entender o legislador português foi muito flexível, apesar de existirem algumas exceções. Já relativamente às taxas abaixo das taxas mínimas, é de salientar que os contribuintes podem usá-las mediante a autorização prévia da AT, mas com pretensão de existir aí quotas perdidas, visto que o legislador procurou criar um regime que respondesse à realidade dos ativos depreciáveis e amortizáveis. Angola, distante desta situação, o legislador limitou-se, no nosso entender, devido à situação económica do país.

Quanto aos ativos intangíveis, relativamente aos bens que não possuem uma vida útil definida, existe uma grande disparidade entre os dois países no que toca ao período de amortização destes ativos. Portugal é mais flexível neste âmbito, visto que permitiu que os

ativos intangíveis que não possuem uma vida útil sejam amortizados durante uma vigência temporal de 20 anos, correspondente a uma taxa 5%. A situação é bastante diferente em Angola, visto que o legislador, e em termos gerais, permitiu amortizar os intangíveis com uma taxa máxima de 20%, e em situações meramente excepcionais com uma taxa de 33, 33%, tal como é o caso dos softwares. Posto isto, podemos afirmar que Portugal permite taxas mais baixas em relação a Angola, dado que existem também mais investimentos em ativos intangíveis nesse país, o que fez com que o legislador angolano permitisse amortizar esses ativos com taxas mais elevadas, com o intuito de criar incentivos ao investimento desta natureza, dado que Angola é um país não industrializado e apresenta um nível de capital humano menos acentuado.

#### **6.2.1.4 - Quotas mínimas**

As quotas de amortização resultam da aplicação de vários elementos, como por exemplo das taxas de amortização, dos métodos escolhidos para amortização, entre outros. Consequentemente, e tendo em conta os itens referenciados acima, podemos salientar que a taxa de amortização a usar definirá em concreto as quotas a serem distribuídas ao longo do uso do ativo, que podem resultar em mínimas ou máximas. No entanto, importa-nos aqui referenciar as quotas mínimas.

Todavia, relativamente às quotas mínimas podemos afirmar que existe uma grande disparidade entre os países, relacionada diretamente com a palavra flexibilidade. Enquanto Portugal permite o uso destas quotas, Angola restringe o seu uso. Este facto deve-se basicamente aos investimentos produtivos em ambos os países, tal como foi referido anteriormente. Em suma, Portugal tende a apresentar índices mais elevados, o que faz com que o legislador esteja atento a esses elementos e procure ser mais flexível, criando um regime que responda às expectativas de forma mais próxima à realidade económica dos investimentos em ativos. Já em Angola, o legislador adaptou o regime das depreciações de acordo com a realidade do tecido empresarial local, que se encontra desajustado à realidade atual. De facto, é verdade que muitos dos ativos depreciáveis e amortizáveis em Angola, e por implicação fiscal no âmbito da sua amortização, não refletem a realidade económica dos bens, motivo pelo qual existirão várias situações em que será necessário o alargamento do período de utilidade de um bem, usando taxas mínimas. Logo, a não consideração destas taxas faz com que muitas empresas relatem informações de forma menos apropriada e verdadeira em sede das depreciações e amortizações. Mas podemos enfatizar que ainda que



não foram previstas, de forma direta, as empresas do setor financeiro, sendo que eventualmente se podem socorrer das disposições da legislação angolana que estabelecem que, em certos momentos, estas podem alargar o período de vida útil, e mais do que se encontra previsto nas tabelas anexas do decreto presidencial.

Deste modo, e ainda neste contexto, é necessário frisar que a não consideração das taxas mínimas (quotas mínimas) na Lei fiscal em Angola cria incertezas relativamente à determinação do período efetivo da utilidade dos bens depreciables e amortizáveis, principalmente às empresas que relatam em PGCA e àquelas que, por remessa automática, relatam de acordo com as IAS/IFRS, porque nem sempre as taxas máximas permitidas por Lei refletem a realidade económica dos ativos depreciables e amortizáveis. Neste sentido, o legislador português foi mais atento, criando uma flexibilidade neste ponto ao permitir que os contribuintes usem taxas abaixo da taxa máxima (isto é, 50% das quotas máximas) estabelecida pela Lei fiscal, desde que as mesmas reflitam a realidade económica do bem e sejam aceites pelas autoridades fiscais.

#### **6.2.1.5 - Alguns elementos especiais a considerar sobre depreciações e amortizações**

Para compreendermos um pouco mais sobre este tema foi necessário considerar aqui alguns elementos especiais sobre o regime fiscal das depreciações e amortizações previstos pelos legisladores. Todavia, relativamente a estes elementos podemos afirmar, segundo o que observamos, a existência de uma similaridade em ambos os países, no que toca aos regimes de locação financeira, ativos revertíveis, regime intensivo de utilização de ativos, entre outros. Contudo, constatou-se uma diferença nos elementos de deduzido valor, porque Angola é diferente de Portugal no que diz respeito ao limiar que permite amortizar certos bens, considerados de deduzidos valores, visto que este se encontra desajustado devido à crescente inflação que o país tem registado nos últimos cinco anos. Por fim, ambos os países apresentam também uma maior proximidade relativamente à delimitação negativa destas matérias.

### **6.2.2-Conclusão sobre as diferenças do regime das depreciações/amortizações dos ativos entre Angola e Portugal**

Antes de tudo, verificamos que as amortizações extraordinárias em Angola foram consideradas fiscalmente como gastos de amortizações, enquanto em Portugal foram previstas como imparidades. Esta diferença deve-se ao facto de o legislador angolano ter adaptado o regime de acordo com o normativo geral contabilístico de Angola, o qual se encontra desajustado comparativamente ao de Portugal.

Os ativos tangíveis e intangíveis são os ativos aptos fiscalmente para a depreciação e amortização em Angola, enquanto em Portugal, e para além destes, foram também previstos as propriedades de investimentos e os ativos biológicos não consumíveis, quando ambos forem mensurados ao custo. Porém, sem prejuízo da consideração das empresas do setor financeiro em Angola, estes tendem a apresentar um regime mais próximo ao de Portugal, pelo facto de a legislação angolana permitir que as empresas deste setor amortizem os seus ativos conforme as normas internacionais de contabilidade.

No que toca aos métodos para o cálculo das amortizações, Angola considerou apenas o método de quotas constantes, enquanto Portugal, e para além deste, previu o uso do método decrescente para certos ativos, tal como é o caso dos ativos tangíveis novos. Sem prejuízo das empresas do setor financeiro em Angola, como supracitado, estas podem usar outros métodos conforme as IAS, o que as aproxima do regime português. Por sua vez, Portugal permitiu a mudança do método de amortização durante a utilidade do ativo. Ainda assim, as quotas de amortização resultantes do uso de outros métodos permitidos por Lei de forma excepcional só podem ser aceites até ao limite máximo da Lei, caso contrário mediante a aprovação da AT, situação esta que não se encontra prevista em Angola de forma particular.

Relativamente às reavaliações das amortizações dos ativos, Angola apresenta dificuldades no que toca à disponibilidade de informações para se efetuar a devida reavaliação, pelo facto de o país apresentar mercados de ativos menos organizados e não disponíveis em relação a Portugal. Isto levou o legislador angolano a prever essas matérias em termos tributários de forma pouco precisa, permitindo, assim, certas dificuldades na existência de uma Lei que autorize a dedutibilidade dos tais gastos. Já Portugal, por sua vez, aceitou a dedutibilidade destes gastos resultantes das reavaliações das amortizações de forma restritiva.

Atentando nas taxas de amortizações permitidas segundo a legislação para amortizar um determinado bem, em Angola apenas foi permitido o uso destas até ao limite da taxa máxima permitida por Lei, salvo exceções para algumas empresas do setor financeiro. Já Portugal foi mais flexível neste sentido, pois permitiu o uso destas entre o intervalo da taxa mínima e máxima, e de taxas superiores às taxas máximas em casos excecionais, mediante aceitação por parte da AT.

Relativamente aos ativos intangíveis, o legislador português difere do legislador angolano, dado que procurou ser mais claro na descrição dos tipos de ativos que podem ser amortizáveis. Por sua vez, no caso dos ativos intangíveis sem uma vida útil definida o legislador angolano permitiu o uso das taxas mais elevadas em relação a Portugal, com o intuito de incentivar os investimentos nos intangíveis em Angola, pois Angola tende a apresentar um mercado de ativos intangíveis menos desenvolvido, comparativamente ao mercado de Portugal.

Por fim, observou-se a inexistência da figura das quotas mínimas na legislação Angolana, tendo em conta os factos supracitados. Contudo, o legislador português considerou o mesmo, dando aos contribuintes a liberdade de usar as quotas mínimas de acordo com os preceitos legais e quando os bens destes ativos refletirem a sua realidade económica. Em sùmula, a legislação angolana é diferente da de Portugal, estando desajustada no que diz respeito ao limiar permitido para amortizar os bens de deduzidos valores, devido ao facto de o país ter registado, nos últimos anos, um nível de inflação crescente, contrariamente ao que se verificou em Portugal.

## Capítulo 7- Sugestões para a solução fiscal Angolana

Em regra, os ativos são usados pelas entidades durante alguns exercícios económicos, contribuindo com uma parte da sua potência produtiva para os réditos dos correspondentes exercícios. O seu custo originário é um gasto plurianual antecipado, que não será apenas originário da imputação aos benefícios económicos desse ano, mas, igualmente, de anos futuros, em função da vida útil. Ora, esses gastos a imputar a cada exercício serão, assim, uma fração determinada de forma equitativa do custo originário e subsequente de um ativo (Costa, 2011).

Deste modo, a falta de consideração ou a devida consideração pelos gastos (depreciações e amortizações) acima referenciados, de forma excessiva ou insuficiente, não permite que exista uma correta representação do património das entidades empresarias. Logo o tratamento destas matérias, tanto do ponto de vista contabilístico, como em termos tributários, necessitará em certos momentos da consideração da palavra prudência.

Sendo as depreciações e amortizações elementos influenciados pelo novo paradigma contabilístico, é de esperar a sua devida adaptação nos diferentes países do ponto de vista tributário, com maior realce nos países influenciados pelo modelo legalista da Europa continental. Com efeito, os legisladores atentos a essa questão, uns mais atentos que outros, procuram ser em certos pontos flexíveis, enquanto em outros atuam de forma restritiva.

Antes de tudo, é necessário salientarmos que, em Portugal, as taxas de IRC são reduzidas, o que não acontece em Angola. Este facto é preponderante no incentivo do investimento produtivo e no desincentivo de possíveis fraudes e comportamentos abusivos, atendendo à conjuntura económica atual que o país atravessa. Ora, as medidas acima mencionadas podem servir para Angola, um elemento estruturante na política de atração de investimentos externos e internos. Além disso, é de sublinhar que “o sistema fiscal não poderá funcionar de forma plena sem uma administração eficiente e eficaz”<sup>78</sup>. Recursos humanos qualificados, assim como outros elementos como a tecnologia, as infraestruturas e equipamentos, deverão ser também uma opção a ter em conta.

---

<sup>78</sup> Ver- conforme Ferreira (2013), na sua dissertação sobre Regime fiscal das Imparidades: Uma análise comparativa entre Portugal, Espanha e Reino Unido.

No entanto, no contexto do tratamento fiscal das depreciações/amortizações, tendo em consideração as questões ligadas aos gastos resultantes de perdas dos ativos fixos de forma irregular ou de factos inesperados de uma entidade, deveria, na nossa opinião, ser revisto. No CII encontramos a consideração da mesma como gastos com amortização, logo no nosso ponto de vista, a solução portuguesa seria a melhor opção, trazendo vantagens ao sistema fiscal angolano, sobretudo no desajustamento que se verifica no contexto atual do regime das depreciações e amortizações, relativamente à contabilização de perdas extraordinárias consideradas como imparidades em entidades que relatam segundo as IAS/IFRS em Angola.

Afirmámos também, pelo facto de existir em Portugal um sistema contabilístico de acordo com as normas internacionais, a existência de uma situação que ainda não é uma realidade em Angola. E portanto, este não deixa de ser um assunto relevante, devido ao facto de influenciar o modelo de adaptação do legislador no que toca aos ativos que podem ser depreciáveis e amortizáveis em Angola e que, na nossa opinião, deveriam ser revistos. Assim, a solução portuguesa será a mais adequada, por causa do mesmo ter adquirido nas últimas duas décadas práticas fiscais recomendadas internacionalmente.

Por outro lado, temos a considerar aqui, no âmbito do cálculo das amortizações, o método das quotas decrescentes considerado pelo legislador português, contrariamente ao que aconteceu em Angola. Posto isto, na nossa opinião este método traria vantagens ao regime fiscal angolano, relativamente aos novos ativos tangíveis, por ser um método que melhor reflete a realidade económica da utilidade de um ativo, e por permitir uma maior distribuição de quotas de amortização nos primeiros exercícios em relação aos últimos exercícios. Assim, a solução portuguesa é aconselhável neste contexto. Ainda neste âmbito, assinalámos aqui a situação da consistência do método de amortização durante a utilidade de um ativo, no qual o legislador português permitiu a mudança de método sempre que existiam razões para tal, o que não aconteceu em Angola. É nossa opinião também optar por este requisito na nossa legislação, pois tornará o regime fiscal mais flexível no que toca à utilidade dos métodos de amortização, desde que tal permissão seja feita de forma restritiva. Deste modo, a solução portuguesa é a aconselhável.

Relativamente aos gastos de amortização resultantes da reavaliação dos ativos, podemos considerar que estas matérias são previstas de forma restritiva em Portugal, o que também não aconteceu em Angola. Esta situação deverá ser revista na nossa legislação,

optando pela solução portuguesa, ainda que seja de forma restritiva, pois sendo a economia angolana muito inflacionista até ao momento atual, tende a influenciar a valorização dos ativos do balanço das empresas e, por consequência, este impacto deveria ser considerado a nível da tributação.

Relativamente às taxas de amortizações, em Portugal o legislador considerou o uso das mesmas por parte dos contribuintes entre o mínimo e o máximo, o que também não aconteceu em Angola. É importante rever o regime previsto pelo legislador angolano, pois a solução portuguesa é a mais adequada, atendendo à sua flexibilidade. No entanto, ainda dentro destas matérias, temos a considerar aqui as quotas mínimas de amortização que resultaram da utilização das taxas mínimas de amortização previstas em Portugal, com o objetivo de dar maior liberdade aos sujeitos passivos em optar por um período de utilidade mais largo de um ativo, sempre que for necessário e desde que a mesma reflita a realidade económica do bem, situação, conforme referenciámos *supra*, também não se constatou em Angola. Deste modo, deve-se rever mais uma vez o regime angolano no que toca a essas matérias, pois a solução portuguesa é a mais adequada dentro deste âmbito.

Assim, podemos destacar o elemento de deduzido valor, no qual o legislador português o considerou de forma adequada, atendendo ao nível de inflação do país. Em Angola, enquanto país muito inflacionista, o limiar permitido para consideração fiscal dos gastos resultantes de amortizações destes ativos, encontra-se totalmente desajustado, e por isso, achamos que tal situação deveria ser revista.

## Capítulo 8- Conclusão

A crescente conjuntura económica e financeira, que afeta diversos países, estabeleceu uma maior responsabilidade nos órgãos de gestão das entidades empresariais e nos Governos, quando estamos perante o tratamento de figuras ligadas aos impostos.

Desta forma, a necessidade em atrair investimentos produtivos e a globalização dos mercados a nível mundial, tornaram-se relevantes na mudança do paradigma contabilístico internacional, no que diz respeito à transparência e comparabilidade do relato financeiro das diferentes variáveis contabilísticas. Este novo modelo contabilístico trouxe consigo novas formas de tratamento de itens, permitindo, muitas vezes, pouca objetividade e a recorrência aos *inputs* de outras áreas especializadas para se fazer um julgamento com maior precisão. Portanto, as depreciações e amortizações encerram este desiderato, requerendo assim, em certas ocasiões, muita subjetividade, pois a palavra prudência tem sido o requisito recomendável neste contexto.

Se, no âmbito contabilístico, a consideração da prudência é relevante, quando nos debruçamos sobre os aspetos tributários a situação é similar. As reformas fiscais em Angola e em Portugal são uma realidade concreta, encontrando-se em polos distintos relativamente aos regimes fiscais adotados.

Da análise feita ao sistema fiscal português e angolano, podemos concluir que existe divergência no que concerne à sua forma de estruturação e modernização. Por outro lado, na tributação dos rendimentos, concretamente no IRC, ambas as jurisdições apresentam também divergências, desde as taxas aplicadas e os devidos regimes de tributação.

Em relação ao tratamento fiscal das depreciações e amortizações, verificámos que, apesar de existirem ligações em termos de cultura e experiências entre Angola e Portugal, ambas as jurisdições apresentam uma ligação entre fiscalidade e contabilidade. Numa primeira análise efetuada, podemos concluir que existe uma divergência em ambos os países no que diz respeito à consideração fiscal das desvalorizações extraordinárias dos ativos.

Se, no regime fiscal português sobre as depreciações e amortizações, o legislador considerou para além dos ativos tangíveis e intangíveis, outros ativos suscetíveis de serem amortizáveis, o legislador angolano foi muito mais restritivo. Estes elementos e outros perduram pelo facto de existirem distorções nos relatos financeiros por parte das entidades

que operam em Angola. Sendo assim, é compreensível a cautela do legislador angolano no que concerne à previsibilidade de tais factos.

Ao analisar os métodos de depreciação e amortização, observámos que o método das quotas constantes é o método regra em ambas as jurisdições para o cálculo das amortizações. Verificámos também que os legisladores dos dois países foram flexíveis em permitir que os contribuintes utilizassem, de forma excepcional, outros métodos, desde que aprovados pelas autoridades fiscais. Todavia, notou-se uma diferença entre ambos, relativamente ao uso do método de amortização das quotas decrescentes para os ativos tangíveis novos.

Quando analisámos o impacto da inflação nos investimentos produtivos em ambas as jurisdições, constatámos que Angola apresenta, até ao momento, níveis superiores de inflação em relação a Portugal. Se num plano contabilístico existem dificuldades de atualização dos valores do ativo no balanço das empresas em Angola, comparando com Portugal, por falta de mercados de ativos e organização, quando entramos em termos fiscais a consideração dos gastos com amortizações resultantes de tais factos pelo legislador não foram previstos de forma precisa.

Quanto à regulamentação das matérias ligadas a depreciações e amortizações, os dois países não apresentam divergências. Todavia, relativamente aos diplomas aprovados por simples decretos governamentais, é questionável a sua constitucionalidade em ambos os países.

Em relação às taxas de amortização, ambas as jurisdições apresentam diferenças relativamente à palavra flexibilidade. O legislador português considera a utilização das taxas num intervalo entre o mínimo e o máximo, enquanto em Angola é permitido apenas o uso das taxas máximas segundo o que consta na tabela anexa ao Decreto governamental.

Ao analisarmos a flexibilidade do legislador português neste contexto, diferente do angolano, acabamos por entender a razão da liberdade dada aos contribuintes segundo a Lei, e a utilização das quotas mínimas de amortizações.

Quando nos debruçámos sobre as reformas da tributação em diferentes jurisdições, nomeadamente no que tange aos rendimentos empresariais, uma área que exige muita prudência por parte dos legisladores, e no que concerne à previsão do tratamento de diversas matérias, podemos concluir de modo geral, da análise efetuada nos dois países, as



depreciações e amortizações têm um tratamento diferencial. Estas diferenças permitem entender o nível de resposta e adaptação que o regime das depreciações e amortizações tem em cada país, tendo em conta a influência das normas internacionais de contabilidade nos normativos internos.

A política fiscal passou a ser um instrumento indispensável nas estratégias dos Governos dos países, em que as reformas a nível da tributação são exemplos concretos desses factos.

A instabilidade do sistema financeiro, principalmente no caso de Angola, trouxe consigo mesmo um impacto nas políticas económicas e fiscais. Atualmente, é notório em Angola a criação de instrumentos de ajustamentos das suas políticas estratégicas na resolução de problemas a nível financeiro e económico. As decisões do ponto de vista fiscal teriam aqui um papel indispensável.

Não podemos deixar de sublinhar também aqui algumas limitações que encontrámos neste trabalho e, por conseguinte, deixar sugestões de algumas linhas orientadoras para pesquisas futuras.

A análise comparativa efetuada baseou-se apenas nos dois países em estudo e, de um modo geral, nos elementos mais polémicos do regime das depreciações e amortizações, revelando uma das limitações a ter em conta. Deveríamos alargar o mesmo estudo a outros países da lusofonia, mas mantendo a comparação com Portugal, o que nos daria, com certeza, outra perspetiva de pesquisa.

Seria interessante também alargar este estudo aos demais investimentos.

A visibilidade do processo de convergência das normas internacionais de contabilidade com os planos gerais de contas de cada país em África, com particular relevo na região da SADC, tende a influenciar a forma de tributação do rendimento das empresas nestes países. Neste sentido, seria interessante desenvolver um trabalho comparando o sistema fiscal Angolano com os demais países desta zona de África.

## Referências

Ackermann, H., Fochmann, M., & Wolf, N. (2016). *"The effect of straight-line and accelerated depreciation rules on risky investment decisions—an experimental study"*. *International journal of financial studies*. Vol 4, Issue 4, pp.01-03; Obtido em <https://www.researchgate.net/publication/309140756>(25 de Maio 2019)

Afterman, A. B. (2001). *International Accountig Reporting and Analysis: A U.S Perspective*. New York: Dorothy Ummings Editor.

Aigbokhaevbolo, O. (2004). *"Depreciation methods: In Search of Best Method"*. *The Nigerian academic forum*. Vol 7, nº 1, pp. 23-27.Obtido em <http://www.globalacademicgroup.com/journals/the%20nigerian%20academic%20forum/Aigbokhaevbolo%205.pdf>( 04 de Julho 2019)

Aldeia, S., & Sousa, C. (2019). *Accounting and Taxation Treatment of goodwill in Portugal. " 10th European conference on intangibles and intellectual capital. Academic conferences and publishing limited"*, ECIIC 2019, 23th-24th May 2019. Pescara: Italy. Obtido em <http://hdl.handle.net/11328/2707>,( 16 de Novembro 2019)

Almeida, J. J. (2016). *Teorias da contabilidade: construção e demarção Epistemológica*. Lisboa: Escola Editora.

Almeida, R. M., Dias, A. I., Arbuquerque, F. D., Carvalho, f., & Pinheiro, P. (2010). *SNC- Explicado*. Lisboa: ATF- Edições Técnicas.

Alvarenga, S., Alvarenga, A., & Guevara, C. (2010). *"Tratamiento tributario y contable de la depreciacion, amortizacion y deterioro de los activos según su naturaleza"*. Tese de licenciatura. Facultad de ciencias económicas, escuela de contaduría pública, Universidad de el salvador; <http://ri.ues.edu.sv/id/eprint/340>(09 Janeiro de 2020)

Alves, C. B. (2014). *Contabilidade financeira*. Lisboa: Reis dos livros.

Alzamora Cabezas, J. C. (2016). *"La depreciación de los activos fijos y su incidencia para la determinación del impuesto a la renta de tercera categoría en la*

*empresa inversiones tavoperu S.A.C. Del distrito de miraflores, año 2012". Tesis para optar el título profesional de contador público. Universidad Ciencias y Humanidades, <http://repositorio.uch.edu.pe/handle/uch/102> (12 de Dezembro de 2019)*

Anastasios Tsamis, K. L. (2014). "Fair value and Cost Accounting, Depreciation Methods, recognition and measurement for fixed assets". *International Journal in Economics and Business Administration*. Volume II, pp.117-118.

Andrejovska, A. (2019). "Effective tax rate in the context of the economic determinants". *Montenegrin journal of economics*. 15(2), pp 31-40.

Anto, A. T. (2010). "Tax depreciation versus accounting depreciation in Romania After Joining the European Union". *Bulletin of the transilvania University of Brasov, Series V: Economic Sciences*. 3 (52), pp. 335-340.

Anton, C. E. (2015). "Fiscal and accounting policies on the income taxes. Conciliation between accounting and taxation at the company's level". *Bulletin of the transilvania University of Brasov Series V: Economic Sciences*. Vol 8 (57), pp. 246-251.

Araujo, H. C. (2012). *A metodologia para investigação social*. (J. Costa, Ed.) Lisboa: Escola Editora.

Auqui, B. M. (2014). "Revaluación de Activos Fijos, sus efectos en la información financiera y propuestas de mejora en la municipalidad provincial de huamanga, periodo 2012-2013". Tesis para optar el título de Contador. Universidad Católica los Ángeles Chimbote. <http://repositorio.uladech.edu.pe/handle/123456789/940> (13 de fevereiro de 2020)

Barros, T. C.-p. (2016). "A aplicação das normas contabilísticas de "justo valor nas demonstrações de resultados das empresas integradas no portuguese stock index-20 (PSI-20)". *Revista Brasileira de Gestão de Negócios*. vol 18, n.59, pp.67-86.

Billings, A., & Hamilton, J. (2002). "Taxes and the acquisition of depreciable assets: the tax reform act of 1986 and the alternative minimum tax". *Journal of accounting and public policy*. 21(4) , pp.423-452.

Boente, A., & Braga, G. (2004). *Metodología científica contemporánea*. Rio de Janeiro: Brasport Editora.

Borges, A., Rodrigues, A., & Rodrigues, R. (2014). *Elementos da contabilidade Geral*. Lisboa: Editora Áreas.

Brazell, D., & Mackie III, J. (2000). "Depreciation lives and methods: Current issues in the U. S capital cost recovery system". *National tax journal*. Vol LIII, no 3, part 1, pp.531-562.

Bruno de Almeida Vilela, R. D. (2017). "Métodos estruturados de análise qualitativa nas pesquisas em administração". *Revista. FSA, Teresina*. Vol.14, nº 4, pp. 14-15, DOI: <http://dx.doi.org/10.12819/2017.14.4.1>( 04 de Janeiro 2020)

Bueno, E., Salmador, M., & Ahumada, A. (2012). "Los informes de capital intelectual en nuevas empresas de base tecnológica: la experiencia de los parques científicos y tecnológicos de Madrid". *Revista Escola Administração negócios*. Nº 72-pp. 164-179- bogotá jan/jun. Obtido em [http://www.scielo.org.co/sciel.ph?script=sci\\_arttext&pid=S012081602012000100011](http://www.scielo.org.co/sciel.ph?script=sci_arttext&pid=S012081602012000100011)(05 de Dezembro 2019)

Cecchinia, S. B. (2009). "Economic Consequences of choosing the method of depreciation of companies: evidence of capital investments". *Journal of accounting and economics*. Nº48, 1º edition, pp.60-61. Obtido de <https://doi.org/10.1016/j.jacceco.2009.06.001> (14 de Outubro 2019)

Ciumag, M. (2012). "Accounting and Taxation of the Tangible Tixed Assets Revaluation". *Annals - Economy Series , Universidade Constantin Brancusi, Faculdade de Economia*. Vol. 2, pp.48-53.Obtido em [http://www.utgjiu.ro/revista/ec/pdf/2012-02/6\\_Ciumag%20Marin.pdf](http://www.utgjiu.ro/revista/ec/pdf/2012-02/6_Ciumag%20Marin.pdf)( 28 Janeiro 2019)

Costa, A. P. (2011). *Depreciações e Amortizações no SNC: alterações Contabilísticas e impacto Fiscal*. Lisboa: Coimbra Editora.

Courinha, G. L. (2019). *Manual do imposto sobre o rendimento das pessoas Coletivas*. Lisboa: Editora Almedina.

Coxe, F. (2012). *Fiscalidade angolana*. Lisboa: Divisão Editorial- Instituto Jean Piaget.

Croitoru, E., Toader, S., Silvia, O., & Pletescu, C. (2015). "The impact of Fiscal depreciation Over the Economic and Fiscal Performance of the Company". *Romanian economic and Business Review* – Vol. 10, no. 2, pp.120-129.

Dalfovo, M. S., Lana, R. A., & Silveira, A. (2008). "Los métodos cuantitativos y cualitativos: A teórica". *Revista interdisciplinaria de ciencias aplicadas*. Versió 2, nº 4, pp.1-13.

Das, S. S. (2018). "Internationalization of india accounting standards and its impact on indian companies". *International journal on recent trends in business and tourism*. 2(3), pp.40-44.

Daza, A., & Gomez, M. (2018). "*Incidencia tributaria de los activos fijos con la nueva reforma tributaria*". Teses de Licenciatura em Administracion e auditoria tributária. Universidad de bogotá Jorge Tadeo Lozano- Colombia. Obtido em <https://expeditiorepositorio.utadeo.edu.co/bitstream/handle/> (19 de Setembro 2019)

Dourado, P.A (2019). *Direito Fiscal. IVª edição (Manuais Universitários)*. Lisboa: Edições Almedina.

Dražić, I., Dragija, M., & Jurković, S. (2014). "Revaluation of tangible and intangible Assets – Accounting and Tax implications in Croatia". *Eastern Croatia economy yesterday, today, tomorrow, Josip Juraj Strossmayer University of Osijek, Faculty of Economics*. Vol 3, pp.604-615. Obtido em <https://EconPapers.repec.org/RePEc:osi:ecytt:v:3:y:2014:p:604-615> (17 de Novembro 2019)

Edgerton, J. (2012). "Investment, Accounting, and the Salience of the corporate income tax". *National bureau of economic research. Working Paper no. 18472*. Cambridge: MA 02138. Obtido em <http://www.nber.org/papers/w18472> (15 de novembro de 2019)

Emilio Albi, R. P. (2014). *Sistema fiscal español II (V ed, vol. I.)*. Barcelona: Areal Econimía y Empresa.

European Comission. ( 2004). *Assets and Tax Depreciation - Common Consolidated Corporate Tax base working group (ccctb wg)*. Brussels: Centre de Conférences Albert Borschette. Obtido em 16 de Abril de 2018

Fernandez, I., & Palma, E. (2018). "*La revaluación de los activos fijos y su impacto tributario y financiero en las empresas del sector metalmecánica*". Tese de Licenciatura em Contabilidade. Universidad Peruana de ciencias aplicadas. Obtido em <http://hdl.handle.net/10757/624453> (25 de Setembro de 2019)

Ferreira M. M. A. (2013). "*Tratamento fiscal de imparidades em ativos fixos tangíveis: uma comparação entre Portugal, Espanha e Reino Unido*". Teses de mestrado em contabilidade e finanças. Escola Superior de Gestão e Tecnologia de Santarém.

Fançony S. M.M. (Novembro, 2014). "*Análise Comparativa do Normativo Contabilístico e do Sistema Fiscal entre Angola e Portugal. Viana de Castelo*". Relatório de estágio. Instituto Politécnico de Viana de Castelo. Obtido em [http://repositorio.ipvc.pt/bitstream/20.500.11960/1487/1/Marcia\\_Fancony.pdf](http://repositorio.ipvc.pt/bitstream/20.500.11960/1487/1/Marcia_Fancony.pdf) ( 24 de Setembro de 2019).

Gama, J. L. (2010). *Manual de direito fiscal angolano*. Lisboa: Coimbra Editora.

Georges, I. A. (2011). *Práticas e métodos de investigação em ciências sociais*. Lisboa: Armand Colin editora.

Góis, S. M. (2014). "A influência da fiscalidade na contabilidade: Estudo em Portugal". *Revista universo contábil*. vol nº10, n.3; pp. 194-217. Obtido em Doi:10.4270/ruc.2014326. (22 de Outubro de 2019).

Gonçalves, J. R. (2017). *Contabilidade financeira aplicada*. Porto: Vida Económica.

Gonçalves, N. M. (2011). *Práticas contabilísticas de angola*. Talatona-Luanda- Angola: Textos editora, Lda- Angola.

Gutiérrez, C. (2009). "El inmovilizado intangible". *Revista de la Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales*. Vol 0, Iss Monogr, Pp 31-54 Universidad de león: Pecvnia. Obtido em <http://revpubli.unileon.es/ojs/index.php/Pecvnia/index> ( 21 de Janeiro 2020)

Hamun, Z., & Amin, R. (2019). "Analysis of The Implementation of Tax Accounting For Fixed Fssets in. Alkesindo buana cakra". *Journal of international*

*conference proceedings*. Vol. 2, no. 1, pp.36. Obtido em <http://ejournal.aibpm.org/index.php/JICP/article/view/508/511>( 10 de Agosto 2019)

Holt, G. H. (2009). "Revaluation of assets - accounting and fiscal implications". *Annals of the University of Petroșani, economics Romania*. 9(2), pp.21-28. Obtido em <https://www.researchgate.net/publication/46524153>. (15 de setembro de 2019).

Istrate, C . (2012). "Impact of IFRS on Romanian Accounting and Tax Rules for Fixed Tangibles Assets". *Journal accounting and management information systems, Faculty of Accounting and Information Systems Management, Bucharest University of Economic Studies*. Vol. 11 (2), pp. 250-251. Obtido em <https://ideas.repec.org/a/ami/journal/v11y2012i2p243-263.html>( 06 Agosto 2019)

Jack, O. G. (2011). "In Pursuit of legitimacy: A history behind fair value accounting". *The british accounting review*. Vol.43, Issue 4, pp. 311-323. Obtido em <https://doi.org/10.1016/j.bar.2011.08.001>( 23 de janeiro de 2020)

Jackson, S., Xiaotao, I., & Cecchini, M. (2009). "Economic Consequences of Firms' depreciation Method Choice: Evidence From Capital investments". *Journal of accounting and economics*. 48(1), Pp.54-68. Obtido em <https://www.sciencedirect.com/science/article/abs/pii/S0165410109000317?via%3Dihub>( 03 Fevereiro 2020)

K.Mee, F. D. (2008). *International accounting*. United States of America-New Jersey: Editora Eric svendse, VI Edição, ISBN-13: 978-0-13-158814-1. Obtido em <http://digilib.stiem.ac.id:8080/jspui/bitstream/123456789/191/1/International%20Accounting%20Choi%20and%20Meek.pdf>( 13 de Julho de 2019)

Kirli, M. (2018). "Comparison of depreciation methods in international accounting standard 16 property, plant and equipment and an application". *Annals of Dunarea de Jos University of Galati, Fascicle I. Economics and applied informatics*. Vol 24, Iss 3, Pp. 91-98. Obtido em [http://www.eia.feaa.ugal.ro/images/eia/2018\\_3/Kirli.pdf](http://www.eia.feaa.ugal.ro/images/eia/2018_3/Kirli.pdf)(14 de Dezembro 2019).

Kozlovska, I. (2015). "The impact of long-lived non-financial assets depreciation/amortization method on financial statements". *Copernican Journal of Finance & Accounting*. 4(2), pp. 92-93. Obtido em <https://econpapers.repec>.

[org/article/cpnumkcjf/v\\_3a4\\_3ay\\_3a2015\\_3ai\\_3a2\\_3ap\\_3a91-108.htm](https://www.researchgate.net/publication/227462871_determination_of_residual_value_within_the_cost_benefit_analysis_for_the_projects_financed_by_the_european_union)( 05 Junho de 2019)

Laurentiu, D. (2011). "Determination of residual value within the cost benefit analysis for the projects financed by the European Union". *Annals of the University of Oradea: Economic Science*. Vol 1, Iss 2, Pp 354-360 .Obtido em([https://www.researchgate.net/publication/227462871\\_determination\\_of\\_residual\\_value\\_within\\_the\\_cost\\_benefit\\_analysis\\_for\\_the\\_projects\\_financed\\_by\\_the\\_european\\_union](https://www.researchgate.net/publication/227462871_determination_of_residual_value_within_the_cost_benefit_analysis_for_the_projects_financed_by_the_european_union))( 05 Dezembro 2019)

Leuz, C. L. (2009). "The crisis of fair-value accounting: Making sense of the recent debate". *Accounting, Organizations and Society*. 34(6–7), pp. 827-828.Obtido em <https://doi.org/10.1016/j.aos.2009.04.003>( 07 Maio de 2019)

Levy, H. B. (2016). "Depreciable asset lives the forgotten estimate in Gaap". *The CPA journal*. Vol. 86, Issue 9, pp.6-9. Obtido em <https://www.cpajournal.com/2016/09/08/depreciable-asset-lives/>(09 Outubro 2019)

Liapis, A. T. (2014). "Fair value and cost accounting, depreciation methods, recognition and measurement for fixed assets". *International Journal of Economics & Business Administration (IJEBA)*. Vol II, Issue 3, pp.115-133.Obtido em [https://www.ersj.eu/repec/ers/pijeba/14\\_3\\_p8.pdf](https://www.ersj.eu/repec/ers/pijeba/14_3_p8.pdf)(10 de Julho 2019)

Loachimín, J. (2013). "*Guía para el tratamiento financiero, contable y tributario de los activos intangibles y diferidos en el ecuador en base a la nic 38 e impuestos sobre las ganancias en base a la nic 12*". Teses previa a la obtención del título ingeniero en Contabilidad y Auditoría. Universidad politécnica salesiana sede quito-Editorial. Obtido em <http://dspace.ups.edu.ec/handle/123456789/4312> (13 Janeiro 2020)

Lopes, C. R., oliveira, D., Pires, J., Malaquias, R., Covane, S., & Rabaça, B. (2013). *Manual de contabilidade: Teoria e prática*. Lisboa: Escola Editora.

Lutitsky, I. D., & Jurkoviæ, M. D. (2014). "Revaluation of tangible and intangible assets – accounting and tax implications in Croatia". *Economy of eastern Croatia yesterday, today, tommorow*. Vol III, pp. 609-610. Obtido <https://econpapers.repec.org/article/osiiecytt/> (09 de Abril 2019)



Lynch, d. R., & Robinson, J. R. (2019)."Trade-offs between tax and financial reporting benefits: Evidence from purchase price allocations in taxable acquisitions". *Contemporary accounting research*.36(3),, pp.1223-1262.

Macias, H. (2016)."Estandares de informacion financiera (IFRS) en países menosdesarrollados". *Revisión de estudios empíricos*. Lumina: nº 15. pp. 86-110. obtidoem[https://www.researchgate.net/publication/303674206 Estandares de informacion financiera IFRS en paises menos desarrollados](https://www.researchgate.net/publication/303674206_Estandares_de_informacion_financiera_IFRS_en_paises_menos_desarrollados) (22 de Outubro de 2019).

Maria Toma, L. I. (2018)."Analysis Applied to the impact of Depreciation Methods of Immobilized Assets on Financial Performance". *Journal of Science and Arts*. Year 18, no. 4(45), pp. 985-992, 2018. Obtido em [https://www.icstm.ro/DOCS/josa/josa\\_2018\\_4/a\\_14\\_Toma\\_M\\_981-988](https://www.icstm.ro/DOCS/josa/josa_2018_4/a_14_Toma_M_981-988).( 11 de Março 2019)

Martins, A. (2010). *Justo valor e imparidades em ativos fixos tangíveis e intangíveis: aspetos financeiros, contabilísticos e fiscais*. Coimbra: Edições Almedina.

Martins, H. L. (2018)."Os principais elementos de divergência entre resultado contabilístico e resultado fiscal em sede do IRC: uma análise Macro". *Revista Jurídica Luso-Brasileira*. Ano 4 (2018), nº 6, pp.2088-2117. [http://www.cidp.pt/revistas/rjlb/2018/6/2018\\_06\\_2087\\_2122](http://www.cidp.pt/revistas/rjlb/2018/6/2018_06_2087_2122).(8 de Novembro de 2019).

Matiş, D. D. (2012)."The relationship between accounting and taxation insight the European Union: the influence of the international accounting regulation". *Annales universitatis apulensis series economic*. 14(1), pp. 2012 28.

Mattar. (2001). *Pesquisa de marketing*. 3.ed.. São Paulo: Atlas Editora..

Mejía, E., Montes, A., & Montilla, O. (2006)."Comparación del tratamiento contable de activos intangibles según diferentes organismos reguladores. Los casos de colombia, Canadá, Chile, México, Estados Unidos, España y Reino Unido". *Red de Revistas Científicas de América Latina, el Caribe, España y Portugal- Sistema de Información Científica*. Estudios gerenciales. Vol 22, nº 99, pp. 89-104.Obtido em <https://www.redalyc.org/articulo.oa?id=21209904>( 04 de Setembro 2019)

Michel, J. J.(1º ed) (2015). *Options for Recovering Corporate Capital Costs: Rates and Depreciation*. Virginia-EUA: Mercatus Research, Mercatus Center em George Mason University, Arlington, VA. Obtido em <http://mercatus.org/publication/options-corporação-de-custo-de-capital-taxas-de-imposto-e-depreciação>( 22 de Outubro 2019)

Miranda, R. D. (2014). *Plano Geral de Contabilidade Angolano*. Cacem: ATF- Edições Técnicas.

Morais, R. D. (2009). *Apontamentos ao imposto sobre as pessoas coletivas*. Coimbra: Edições Almedina.

Mucomo, I. F. (2 de novembro de 2016). "Identification of national and international regulations on accounting depreciation of tangible fixed assets". *Practical application of science*. Volume IV, Issue 2(11) p. 373-378. Obtido em [http://seaopenresearch.eu/Journals/articles/SPAS\\_11\\_29](http://seaopenresearch.eu/Journals/articles/SPAS_11_29) (13 de Detembro 2019)

Muroki F. Mwaura, W. P. (2009). "International financial accounting standards and the continent of Africa". *International business & economics research journal*. Volume 8, Number 3, pp.34-39. Obtido em [https://www.researchgate.net/publication/296685656\\_International\\_Financial\\_Accounting\\_Standards\\_And\\_The\\_Continent\\_Of\\_Africa/link/56ed3c0008aea35d5b98daa1/download](https://www.researchgate.net/publication/296685656_International_Financial_Accounting_Standards_And_The_Continent_Of_Africa/link/56ed3c0008aea35d5b98daa1/download)( 18 de Novembro 2019)

Nabais, C. J.(2017). *Direito Fiscal. 10º Edição*; Coimbra: Edições Almedina

Nichita, E.-M. (2019). "Intangible assets – insights from a literature". *Accounting and management information systems*. Vol. 18, edição 2, pp. 224-261. Obtido em <https://EconPapers.repec.org/RePEc:ami:journl:v:18:y:2019:i:2:p:224-261>(20 Outubro 2019)

Paretta, R. L., & Celia, J. V. (2019). " Lessee accounting for governments: an in-depth look: state and local governments can comply with fasb statement no. 87 with the help of these practical illustrations". *Journal of accountancy*. Vol. 228, nº 2 pp.30- 35. Obtido em <https://www.questia.com/library/journal/1G1-596467993/less-ee-accounting-for-governments-an-in-depth-look>( 07 de Agosto 2019)

Pereira, A. (2014). *Depreciações e amortizações no SNC: Alterações contabilísticas e impacto fiscal*. Lisboa: Coimbra editora.

Pereira, A. P. (2014). "A depreciação / amortização: A fronteira que une e separa o regime contabilístico e o regime fiscal". *Revista portuguesa de contabilidade*. Vol. 4, nº 016, pp. 561-576. Obtido em [http://repositorio.upo.pt/jspui/bitstream/11328/1069/1/RPC\\_016\\_Artigo2\\_Ana\\_Paula\\_Silva\\_Final](http://repositorio.upo.pt/jspui/bitstream/11328/1069/1/RPC_016_Artigo2_Ana_Paula_Silva_Final) (02 de Novembro 2019)

Pereira, E. R. (2014). *Métodos de investigação: Da interrogação à descoberta científica*. Porto: Vida Económica.

Pereira, M. H. (2018). *Fiscalidade*. Coimbra: Edições Almedina.

Pinto, A. A. (2011). *Regime fiscal das depreciações e amortizações- Anotado e comentado*. Porto: Áreal Editores.

Pinto, J. A. (2004). *Tratamento contabilístico fiscal do imobilizado*. Porto: Áreal Editoras.

Pires, A. M. (2010). *Os efeitos e implicações da actual reforma contabilística (SNC) no quadro das relações de coexistência entre a contabilidade e a fiscalidade*. Bragança: AECA - Asociación Española de Contabilidad y Administración. Obtido em <https://bibliotecadigital.ipb.pt/handle/10198/2626>. (10 Setembro 2019)

Pires, J. G. (2011). *SNC: Teoria e prática*. Porto: Porto Editora.

Pletescu, E. L. (junho de 2015). "The impact of fiscal depreciation over the economic and fiscal performance of the company". *Romeno Economic Business Review*. Vol. 10, edição 2, pp. 119-129. Obtido em <https://EconPapers.repec.org/RePEc:rau:journl:v:10:y:2015:i:2:p:119-129> (16 de fevereiro de 2020)

Radu, D., & Marius, D. (2011). "Issues related to the accounting treatment of the tangible and intangible assets depreciation". *Proceedings of the Faculty of Economics, University of Oradea, Faculty of Economics*. Vol. 1 (2), pp.498-502. Obtido em <http://anale.steconomieuoradea.ro/volume/2011/n2/069.pdf> (06 de Setembro 2019)

Radulesc, C. W. (2003). "Effects of tax depreciation rules on firms' investment decisions: A comparison of European transition countries". *CESIFO Working Papers*. No .847, 43 (5): pp.5-24. Obtido em [https://www.researchgate.net/publication/5171028\\_The\\_Role\\_of\\_Tax\\_Depreciation\\_for\\_Investment\\_Decisions\\_A\\_Comparison\\_of\\_European\\_Transition\\_Countries](https://www.researchgate.net/publication/5171028_The_Role_of_Tax_Depreciation_for_Investment_Decisions_A_Comparison_of_European_Transition_Countries)( 29 Novembro 2019)

Rawat. (2007). "Comparasion of Indian accounting standards (as-6) and us gaap (arb-43)". PWC. India. Obtido em [http://www.tnkpssc.com/Image/AS-6\\_by\\_D1.S.Rawat](http://www.tnkpssc.com/Image/AS-6_by_D1.S.Rawat)( 25 Outubro 2019)

Reis, F. L. (2010). *Como elaborar uma dissertação de mestrado*. Lisboa: lidel-Edições Técnicas.

Reyes, B., & Pérez, S. (2018). "Procedimiento para el registro contable de los activos fijos intangibles en las entidades". *Revista cubana de finanzas y precios*. Vol 2, no 3, pp.30-46. Obtido em [http://www.mfp.gob.cu/revista\\_mfp/index.php/RCFP/article/view/04\\_V2N32018\\_BRLySPG](http://www.mfp.gob.cu/revista_mfp/index.php/RCFP/article/view/04_V2N32018_BRLySPG)( 5 de Fevereiro 2020)

Reynolds, I. (2002). "Selecting the proper depreciation method". *The accounting Review*. Vol. 36 Issue 2, pp.239-248.

Rodrigues, J. (2016). *Sistema de normalização contabilística : SNC explicado*. Porto: Porto Editora.

Rodrigues, J. (2018). *Sistema de normalização contabilística*. Porto: Porto Editora.

Ruso, F. (2014). "*Modelo de identificación valoración y exposición contable del capital intelectual en las universidades cubanas*". Ciuc. Tesis doctoral en la Habana. Facultad de contabilidad y finanzas, Universidad de la Habana.

Samuel Carvalho de Benedicto, G. C. (2012). "Contribuições da história da ciência ao debate sobre metodologia qualitativa e quantitativa nos estudos organizacionais e administrativos". *Revista de Administração da UNIMEP*. Vol. 10 Issue 2, pp.179-202.

Samuelson, R. A. (1996). "The concept of assets in accounting theory". *American accounting association, Accountig Horizons*. Vol. 10 no. 3, pp.147-157. Obtido em [http://faculty.etsu.edu/POINTER/samuelson\\_r.pdf](http://faculty.etsu.edu/POINTER/samuelson_r.pdf)( 10 Janeiro 2020)

Sánchez, S. Y. (19 de junho de 2018). "*Propuesta de un sistema de control de inventarios de los equipos de cómputo de los laboratorios de la facultad de ciencias empresariales de la universidad peruana unión*". Teses obtencion en titulo profesional de contador público. Universidad Peruana Unión.. Obtido em <https://repositorio.upeu.edu.pe/handle/UPEU/1735?show=full>(13de fevereiro de 2020)

Sandu, M. (2011). "The accountant and fiscal point of view on the depreciation and the adjustments for the depreciation of tangible assets". *Annals of University of Craiova - Economic Sciences Series*. Vol. 3, edição 39, pp.122-133. Obtido em <https://EconPapers.repec.org/RePEc:aio:aucsse:v:3:y:2011:i:39:p:122-133>( 11 de Fevereiro 2020)

Santos, A. (2019). *IFRS 16 – Impacto fiscal e contabilísticos*. Economia & Negócios. Portugal: Editora vida económica.

Santos, I. L. (2006). *Contabilidade internacional* (1º ed.). Porto: Editora vida económica.

Sawalqa, F. A. (2016). "Fair value accounting: a controversial but promising syste". *Accounting and finance research*. Vol. 5, no. 1, pp. 88-94, Obtido em : <https://doi.org/10.5430/afr.v5n1p88>( 27 Janeiro 2020)

Schneider, C. W. (2010). Análisis cualitativo comparativo (QCA) y fuzzy sets: agenda para un enfoque de la investigación y una técnica de análisis de datos. *Revista la sociología comparada*. Vol.9 , pp.376-396. <https://pdfs.semanticscholar.org/5453/4b22599454fa358fbce856eef628b8c0a125.pdf>( 24 de Janeiro 2020)

Schneider, S., & schimitt, C. J. (1998). "O uso do método comparativo nas ciencias sociais". *Cadernos de sociologia. Porto Alegre*. Vol. 9, pp. 49-87. [http://nc-moodle.fgv.br/cursos/centro\\_rec/docs/o\\_uso\\_metodo\\_comparativo.pdf](http://nc-moodle.fgv.br/cursos/centro_rec/docs/o_uso_metodo_comparativo.pdf)( 17 de Janeiro 2020)

Serrano, C. C. (2006). *La contabilidad en la era del conocimiento*. Zaragoza- Espanha: Universidad del Zaragoza. Obtido em <http://ciberconta.unizar.es/sic/Teoria2006s.pdf>( 18 de Maio 2019)

Sharm, N. S. (2015). "Use of depreciation as a tax policy device to control inflation". *Review of business and finance studies*. Vol. 6 (1) pp. 13-26. Obtido em [https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=2459699](https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2459699).(12 de Setembro de 2019.)

Silva, S. T. (2015). *Direito Fiscal: Teoria Geral*. 2º Edição; Publicado por Imprensa da Universidade de Coimbra. Doi:<http://dx.doi.org/10.14195/978-989-26-0973-7>. ( 22 de Novembro de 2018).

Stárová M., č. H. (2010). "Method of component depreciation of fixed assetsts and its comparision with traditional methods". *Papers in economics and informatics-AGRIS*. Vol. 02, edition 3, 10, pp.37-46. Obtido em <https://EconPapers.repec.org/RePEc:ags:aolpei:96874>( 15 Janeiro 2020)

Tavares, T. C. (2011). *O IRC e a contabilidade: Da realização ao justo valor*. Coimbra: Edições Almedina.

Tavares, A. A. (Março de 2011). "A relevância contabilística – fiscal da implementação das normas internacionais de relato financeiro em Moçambique". *Tese de dissertação de mestrado em Contabilidade*. Instituto Universitário de Lisboa. Obtido em <http://hdl.handle.net/10071/5245>.(13 de Novembro de 2019).

Toma, M., Ionescu, I., & Founanou, M. (2018). "Analysis applied to the impact of depreciation methods of immobilized assets on financial performance". *Journal of science and arts*. Year 18, no. 4(45), pp. 985-99.

Trifan, A. (2018). "The ratio between revaluation and adjustment of the book value of tangible assets". *Bulletin of the Transilvania University of Braşov Series V: Economic Sciences*. Vol. 11 (60) no. 1, pp.127-134. Obtido em [http://webbut.unibv.ro/BU2018/Series%20V/2018/BULETIN%20I%20PDF/15\\_TRIFAN](http://webbut.unibv.ro/BU2018/Series%20V/2018/BULETIN%20I%20PDF/15_TRIFAN).( 23 de Setembro 2019)

Unión Europea. (2015). *El regulamento (ue) n.º 2015/2231 da comissão de 02 de dezembro de 2015 - alteração ias 16 e ias 38*. Portugal: Jornal oficial da união europeia. [https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=CELEX%](https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=CELEX%2032015R2231)

(26 Outubro 2019)

Vancea, M. (2006). Ragin, Charles C. "The comparative method: moving beyond qualitative and quantitative strategies". *Papers: Revista de Sociologia*. Iss 80, pp.299-301. Obtido em <https://papers.uab.cat/> (07 de Novembro 2019)

Viedma, J. (2002). "CICBS: A methodology and a framework for measuring and managing intellectual capital of cities. A practical application in the city of mataró". *Knowledge management research and practices*. Vol. 2 (81), pp.13-30.

Waseem, Y. R. (2019). "Case Study Method: A step-by-step guide for business researchers". *International Journal of Qualitative Methods*. Vol. 18 (2019), pp.1 – 13. SAGE Publishing, <https://doi.org/10.1177/1609406919862424> (14 Novembro 2019)

Waegenaere, A. D., & Wielhouwe, J. L. (2010). "Dynamic tax depreciation strategie". *Accounting Amsterdam Business Research Institute*. Vol. 33 Issue 2, pp.419-444. Obtido em <https://research.vu.nl/en/publications/dynamic-tax-depreciation-strategies> (7 de Dezembro de 2019).

Zew- European Commission. (2019). *The impact of the cctb on the effective tax burden of corporations: results from the tax analyzer model*. Luxembourg: Working paper no 75 – 2019, Centre for European economic research (zew) GmbH. Obtido em [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/taxation\\_paper\\_75.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/taxation_paper_75.pdf) (04 de Novembro de 2019).

Ziller, I. G. (2012). "Conceptions of validity in qualitative studies". *Revista Educação e Pesquisa*. Vol. 38, núm. 1, Marzo, 2012, pp. 229-241, Obtido em <https://www.redalyc.org/pdf/298/29821428013.pdf> (06 de Dezembro de 2019).

Zuca, M. R. (2 de fevereiro de 2013). "The accounting treatment of asset depreciation and the impact on result". *Proceedings of the University of Petrosani, Economics*. Vol. 13, issue 2, pp. 271-280. Obtido em <https://EconPapers.pec.org/RePEc:pet:annals:v:13:y:2013:i:2:p:271-280> (20 de Outubro de 2019).

Zuca, M., & țânță, A. T. (2009). "Passing from accounting to fiscal depreciation". *Annales Universitatis Apulensis Series economica*, Vol. 1, issue 11, 30, pp.296-301. <https://EconPapers.repec.org/RePEc:alu:journl:v:1:y:2009:i:11:p:30> (13 de Outubro de 2019).

### **Legislação**

Iasb. (2018). Nic 38. *Activos intangibles*. Iasb.

Nic 16. (2018). *Nic 16 activos fijos*. Iasb.

Decreto ministerial. (2016). Las depreciaciones contables y fiscales. *Ley 1819. Art 128 a 141*. Colombia.

Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del impuesto sobre sociedades- Espanha

Lei n° 19/14 de 22 de outubro,- Angola

Decreto presidencial n° 207/15 de 5 de novembro- Angola

Constituição da República de Angola (cra)

Constituição da Republica de Portugal (CRP)

Decreto n ° 72/2013 de 23 de dezembro- moçambique

Decreto-Lei n.º 442-B/88, de 30 de novembro- Portugal

Decreto Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de setembro de 2009