



Universidade de Aveiro Instituto Superior de Contabilidade e Administração
2013

**Rita do Céu Martins
Pereira Nunes**

**O Imposto sobre as Sociedades: Comparação entre
Portugal e Angola**



Universidade de Aveiro Instituto Superior de Contabilidade e Administração
2013

**Rita do Céu Martins
Pereira Nunes**

**O Imposto sobre as Sociedades: Comparação entre
Portugal e Angola**

Dissertação apresentada à Universidade de Aveiro para cumprimento dos requisitos necessários à obtenção do grau de Mestre em Contabilidade, ramo Fiscalidade, realizada sob a orientação científica do Professor Doutor Sérgio Nuno da Silva Ravara Almeida Cruz, Professor Adjunto da Universidade de Aveiro, e do Licenciado Carlos Alberto Valente dos Anjos, Equiparado a Assistente do 2.º Triénio da Universidade de Aveiro.

o júri

presidente

Professora Doutora Graça Maria do Carmo Azevedo
Professora Adjunta da Universidade de Aveiro

Professor Doutor Humberto Nuno Rito Ribeiro
Professor Adjunto do Instituto Politécnico de Bragança

Professor Doutor Sérgio Nuno da Silva Ravara Almeida Cruz
Professor Adjunto da Universidade de Aveiro

Licenciado Carlos Alberto Valente dos Anjos
Equiparado a Assistente do 2.º Triénio da Universidade de Aveiro

agradecimentos

Ao Professor Doutor Sérgio Cruz e ao Dr. Carlos Anjos, pelo contínuo acompanhamento e pela partilha de saber. A sua colaboração e espírito crítico foram importantes contribuições para este trabalho, sem os quais não teria tido sucesso.

Aos colegas e amigos que partilharam comigo estes últimos 5 anos, pelo companheirismo, inspiração e amizade, especialmente à Diana Saraiva.

À minha família, pelo incentivo e pelas horas subtraídas ao convívio.

palavras-chave

imposto sobre o rendimento das sociedades, Angola, Portugal, tributação efetiva.

resumo

O imposto sobre o rendimento das sociedades representa um fator muito importante para as empresas que pretendam apostar na internacionalização e atrair capitais para os seus países. Angola é um país cuja economia se encontra em franco crescimento. Além do intenso investimento que aquele país tem realizado em Portugal, há também a questão de Angola ser um dos locais preferenciais de investimento de muitas empresas portuguesas.

O presente estudo tem como objetivo identificar as diferenças de maior relevância no âmbito deste imposto entre Portugal e Angola e perspetivar quais os seus impactos. Para o efeito, utilizamos uma metodologia qualitativa, pelo facto de se tratar de um estudo comparativo da legislação vigente em cada um dos países em análise.

Em Portugal, este imposto caracteriza-se por existirem benefícios fiscais excessivos e por ter uma taxa nominal elevada, o que não é benéfico em termos de concorrência fiscal internacional. Em Angola, há a considerar o desagravamento fiscal operado nos últimos anos, a simplificação do processo tributário e a implementação de um sistema geral tributário. Porém, também este país consagra inúmeros benefícios fiscais e uma taxa nominal igualmente alta, sendo premente o alargamento da base tributária e a celebração de Convenções de Dupla Tributação, a fim de poder atrair investidores estrangeiros.

keywords

tax corporate income, Angola, Portugal, effective tax.

abstract

The tax on corporate income is a very important factor for companies that want to invest in internationalization and to attract capital to their own countries.

Angola is a country whose economy is growing really fast. Beside the intense investment that the country has made in Portugal, Angola it's been a shelter and a safe place for many Portuguese companies.

The aim of this study is to identify the most relevant differences within this tax between Portugal and Angola and foresee its impact. For this purpose we used a qualitative methodology because it is a comparative study of legislation prevailing in each of the countries under review.

In Portugal, the corporate tax has tax benefits that are not justified and have a high rate, which is not beneficial to international tax competition. In Angola, in recent years, there has been operated a tax relief operated, simplifying the tax process and implementation of a general tax scheme. But the Industrial Tax have also enshrines numerous tax benefits with an equally high rate, and it is urgent to broadening the tax base and the execution of Double Taxation Conventions, in order to attract foreign investors. We conclude that Angola is an attractive destination for Portuguese companies, because their incomes are tax free for a period which could reach the first ten years after the start of processing. In reverse, Portugal has an effective tax rate inviting, with a propensity to lower, factors that are important when it comes to attracting foreign investment.

Índice

1	Introdução.....	1
1.1	Justificação e Relevância da Investigação	1
1.2	Definição dos Objetivos de Investigação	6
1.3	Metodologia	6
1.4	Estrutura do Trabalho	7
2	Evolução da Tributação dos Rendimentos das Sociedades.....	9
2.1	O Sistema Fiscal.....	9
2.1.1	Em Portugal	9
2.1.2	Em Angola.....	13
2.2	As reformas fiscais do Imposto sobre o Rendimento das Sociedades.....	15
2.2.1	Em Portugal	16
2.2.1.1	A reforma fiscal de 1922.....	16
2.2.1.2	A reforma fiscal de 1929.....	17
2.2.1.3	A reforma fiscal de 1958-1965.....	19
2.2.1.4	A reforma fiscal de 1988-1989.....	20
2.2.1.5	As reformas fiscais posteriores.....	23
2.2.1.6	A reforma que se encontra em preparação.....	25
2.2.2	Em Angola.....	25
2.2.2.1	A reforma fiscal de 1948-1950.....	26
2.2.2.2	A reforma fiscal de 1967-1972.....	26
2.2.2.3	A reforma fiscal de 2011	28
2.3	Síntese	29
3	O Imposto sobre o Rendimento das Sociedades	31
3.1	Portugal	31
3.1.1	Características gerais.....	31
3.1.2	Os sujeitos passivos.....	32
3.1.3	Incidência	33
3.1.4	Benefícios fiscais.....	34

3.1.5	O lucro tributável	39
3.1.6	A determinação da matéria coletável	42
3.1.7	Taxas.....	55
3.2	Angola.....	59
3.2.1	Características gerais.....	60
3.2.2	Os sujeitos passivos.....	60
3.2.3	Incidência	62
3.2.4	Benefícios fiscais.....	62
3.2.5	O lucro tributável	64
3.2.6	A determinação da matéria coletável	65
3.2.7	Taxas.....	70
4	Estudo comparativo	71
4.1	Pontos de contacto e de afastamento	71
4.1.1	Características gerais.....	71
4.1.2	Os sujeitos passivos.....	72
4.1.3	Incidência	72
4.1.4	Benefícios fiscais.....	74
4.1.5	O lucro tributável	76
4.1.6	A determinação da matéria tributável.....	76
4.1.7	Taxas.....	80
4.2	Exemplo prático	80
5	Notas Finais e Conclusivas.....	89
5.1	Conclusões.....	89
5.2	Levantamento de hipóteses.....	94
6	Apêndice.....	95
7	Referências Bibliográficas	105

Lista de Quadros

Quadro 1 - Origem das importações angolanas.....	2
Quadro 2 - Exportações portuguesas para Angola	2
Quadro 3 - Exportações portuguesas para Angola por grupos de produtos.....	3
Quadro 4 - Importações de Angola para Portugal.....	3
Quadro 5 - Importações portuguesas oriundas de Angola por grupos de produtos.....	4
Quadro 6 - Destino das exportações angolanas	4
Quadro 7 - Investimento direto.....	5
Quadro 8 - Distribuição das receitas de impostos (OE 2013).....	11
Quadro 9 - Evolução das receitas dos impostos	12
Quadro 10 - Distribuição das receitas por setores	15
Quadro 11 - Evolução da taxa de IRC	24
Quadro 12 - Taxa de IRC de 2009 a 2011	24
Quadro 13 - Ligação entre as reformas portuguesa e angolana	29
Quadro 14 - Despesa fiscal em sede de IRC, por tipo	39
Quadro 15 - Taxas de tributação autónoma.....	57
Quadro 16 - Taxas médias efetivas	58
Quadro 17 - Diferenças na base de incidência.....	73
Quadro 18 - Âmbito da sujeição a imposto	74
Quadro 19 - Provisões para fazer face a créditos de cobrança duvidosa.....	78

Lista de Gráficos

Gráfico 1 - Receitas fiscais totais em % do PIB	12
---	----

Lista de Siglas e Acrónimos

AT	Autoridade Tributária e Aduaneira
CCI	Código da Contribuição Industrial
CDT	Convenções de Dupla Tributação
CGT	Código Geral Tributário
CI	Contribuição Industrial
CII	Código do Imposto Industrial
CIRC	Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas
CRA	Constituição da República Angolana
CRP	Constituição da República Portuguesa
CIVA	Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado
DGO	Direção Geral do Orçamento
EBF	Estatuto dos Benefícios Fiscais
II	Imposto Industrial
IRC	Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas
IRS	Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares
IVA	Imposto sobre o Valor Acrescentado
LGT	Lei Geral Tributária
OCDE	Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico
OE	Orçamento de Estado
OGE	Orçamento Geral do Estado
PGC	Plano Geral de Contabilidade
PIB	Produto Interno Bruto
SNC	Sistema de Normalização Contabilística
UCF	Unidades de Correção Fiscal
u.m.	Unidades monetárias

1 Introdução

Neste primeiro capítulo procedemos à justificação e relevância da investigação, definimos os objetivos do estudo, expomos a metodologia de investigação e apresentamos resumidamente a estrutura do trabalho.

1.1 Justificação e Relevância da Investigação

A república angolana é um dos países mais ricos da África Subsariana, uma vez que possui reservas de petróleo, capacidades hidroelétricas e minerais, a par com grandes extensões de terra cultivável, relevantes áreas florestais, recursos na área da pecuária e zonas ricas de pesca. Porém, Angola encontra-se a recuperar de um longo período de guerra civil que terminou oficialmente em 4 de abril de 2002. Apesar de muito fragilizado, o país tem registado períodos de grande crescimento, que se encontra relacionado com o restabelecimento das instituições políticas, reconstrução de infraestruturas e a abertura dos seus mercados ao exterior. O apoio financeiro e a assistência técnica dos países ocidentais tornam-se, assim, de inestimável importância para a economia angolana, porquanto vão ajudar na sua alavancagem. É um país que está em franca expansão no que respeita à definição de relações económicas e comerciais.

Deste modo, Angola é um país que oferece inúmeras oportunidades para as empresas portuguesas, que assumem já um lugar de destaque na economia angolana. Na verdade, durante os últimos anos, Angola transformou-se num dos principais parceiros comerciais de Portugal, sendo atualmente o nosso maior cliente fora da Europa. Pela análise do quadro 1 podemos perceber que o nosso país tem sido o principal fornecedor de Angola, tendo representado 21,4% das importações angolanas em 2011. À exceção da França e do Reino Unido, todos os outros países aumentaram o valor das exportações para Angola naquele ano, relativamente ao ano transato. Ressalta ainda, em 2011, o significativo aumento da quota de Portugal, bem como a da China, que se têm aproximado gradualmente.

Quadro 1 - Origem das importações angolanas

Mercado	2009		2010		2011	
	Quota %	Posição	Quota %	Posição	Quota %	Posição
Portugal	18,5	1. ^a	16,9	1. ^a	21,4	1. ^a
China	14,2	2. ^a	13,3	2. ^a	18,3	2. ^a
Estados Unidos da América	8,4	3. ^a	8,6	3. ^a	9,9	3. ^a
Brasil	7,9	4. ^a	6,3	4. ^a	7,1	4. ^a
África do Sul	4,0	8. ^a	4,7	8. ^a	5,9	5. ^a
França	4,5	6. ^a	5,6	6. ^a	5,4	6. ^a
Reino Unido	3,1	10. ^a	5,5	7. ^a	4,0	7. ^a
Bélgica	2,7	12. ^a	2,5	11. ^a	2,4	8. ^a
Espanha	2,9	11. ^a	2,5	12. ^a	2,4	9. ^a
Holanda	2,2	14. ^a	2,2	14. ^a	2,3	10. ^a

Fonte: ITC – International Trade Centre *in* AICEP (2012)

Em 2011, o grupo dos dez principais fornecedores de Angola acima apresentado, representa 79,1% do total das importações feitas por aquele país em 2011.

Confirmamos, com o quadro 2, a tendência das exportações portuguesas para Angola, agora em termos monetários, registando-se uma ligeira queda na exportação de bens durante os anos de 2009 e 2010, sendo que relativamente aos serviços tem-se verificado um grande incremento nas exportações.

Quadro 2 - Exportações portuguesas para Angola

Unidade: Milhares de euros

BALANÇA COMERCIAL	2008	2009	2010	2011	2012
Exportações de bens	2 261 264	2 242 450	1 905 671	2 331 161	2 998 757
Exportações de serviços	683 463	685 221	816 226	1 084 988	1 332 415
Total das Exportações	2 944 727	2 927 671	2 721 897	3 416 149	4 331 172

Fonte: INE - Instituto Nacional de Estatística e Banco de Portugal (2013) *in* AICEP (2013)

O tipo de produtos exportados para Angola constam do quadro 3, abaixo representado, destacando-se as exportações de máquinas e aparelhos, produtos alimentares, metais e químicos.

Quadro 3 - Exportações portuguesas para Angola por grupos de produtos

Unidade: Milhares de euros

PRODUTOS	2008	2011	2012
Máquinas e aparelhos	661 016	506 274	741 551
Alimentares	311 509	422 320	480 370
Metais comuns	275 188	300 840	439 997
Químicos	123 109	165 933	207 096
Agrícolas	108 955	183 223	194 186
Veículos e outro mat. transporte	220 657	96 413	147 405
Plásticos e borracha	85 631	105 272	144 552
Minerais e minérios	87 926	94 543	110 101
Pastas celulósicas e papel	75 018	79 431	94 623
Instrumentos de óptica e precisão	37 340	56 821	62 520
Vestuário	39 448	33 228	42 379
Matérias têxteis	24 447	29 564	36 318
Combustíveis minerais	20 412	53 381	34 770
Madeira e cortiça	19 149	24 288	28 284
Calçado	14 543	13 141	14 746
Peles e couros	5 632	5 263	6 710
Outros produtos	149 852	157 524	213 075
Valores confidenciais	1 431	3 699	73
Total	2 261 264	2 331 161	2 998 757

Fonte: INE - Instituto Nacional de Estatística (2013) in AICEP (2013)

No sentido recíproco, e atendendo ao que se encontra espelhado no quadro 4, também Portugal tem visto as importações de Angola aumentarem significativamente, principalmente no que diz respeito à importação de bens, passando de apenas 407 996 milhares de euros, em 2008, para 1 781 471 milhares de euros, em 2012, representando um aumento de mais de 400%, para o que contribuiu o aumento da importação de combustíveis, como nos podemos certificar pelo quadro 5, não tendo grande relevo a importação dos restantes produtos.

Quadro 4 - Importações de Angola para Portugal

Unidade: Milhares de euros

BALANÇA COMERCIAL	2008	2009	2010	2011	2012
Importações de bens	407 996	151 089	563 452	1 177 501	1 781 471
Importações de serviços	126 248	136 102	126 840	134 703	149 318
Total das Importações	534 244	287 191	690 292	1 312 204	1 930 789

Fonte: INE - Instituto Nacional de Estatística e Banco de Portugal (2013) in AICEP (2013)

Quadro 5 - Importações portuguesas oriundas de Angola por grupos de produtos

Unidade: Milhares de euros

PRODUTOS	2008	2011	2012
Combustíveis minerais	405 481	1 169 425	1 776 672
Máquinas e aparelhos	874	1 953	1 421
Instrumentos de óptica e precisão	16	1 140	1 350
Agrícolas	379	2 310	756
Veículos e outro mat. transporte	108	916	400
Madeira e cortiça	478	813	336
Minerais e minérios	143	316	239
Metais comuns	28	93	92
Alimentares	37	28	72
Matérias têxteis	5	15	50
Peles e couros	15	11	24
Plásticos e borracha	9	60	8
Vestuário	22	8	7
Pastas celulósicas e papel	3	38	7
Químicos	82	7	3
Calçado	1	4	0
Outros produtos	313	363	33
Valores confidenciais	2	0	0
Total	407 996	1 177 501	1 781 471

Fonte: INE - Instituto Nacional de Estatística (2013) in AICEP (2013)

Pela análise do quadro 6, a seguir reproduzido, é-nos possível perceber que Portugal detinha em 2011 a 7.ª posição no *ranking* dos clientes angolanos, quando em 2009 não passava da 17.ª posição. As exportações angolanas dirigem-se essencialmente à China e aos Estados Unidos da América, sendo na sua maioria petróleo em bruto.

Quadro 6 - Destino das exportações angolanas

Mercado	2009		2010		2011	
	Quota %	Posição	Quota %	Posição	Quota %	Posição
China	36,6	1.ª	42,7	1.ª	42	1.ª
Estados Unidos da América	24,2	2.ª	23,02	2.ª	23,3	2.ª
Taiwan	2,6	7.ª	5,4	4.ª	9,5	3.ª
Canadá	3,0	6.ª	2,9	7.ª	4,2	4.ª
Itália	0,1	26.ª	0,7	13.ª	3,5	5.ª
França	8,1	4.ª	4,0	5.ª	3,1	6.ª
Portugal	0,5	17.ª	1,4	9.ª	2,8	7.ª
África do Sul	3,4	5.ª	3,7	6.ª	2,7	8.ª
Alemanha	0,9	13.ª	0,6	14.ª	2,1	9.ª
Holanda	2,5	8.ª	1,5	8.ª	1,9	10.ª

Fonte: ITC – International Trade Centre in AICEP (2012)

O investimento direto estrangeiro tem um papel relevante na evolução da economia dos países. Angola tem como principal característica da sua estrutura produtiva um

elevado grau de internacionalização, sendo que, e segundo a AICEP (2012), é o sétimo país no continente africano que recebeu mais projetos de investimento entre 2003 e 2011. Como nos é dado a perceber pelo quadro 7, Portugal tem investido intensamente em Angola, tendo-se, porém, assistido no ano de 2012 a uma significativa redução do investimento em relação ao ano anterior. Pelo contrário, no investimento angolano em Portugal verificou-se um aumento substancial em 2012, após uma queda no ano de 2010.

Quadro 7 - Investimento direto

Unidade: Milhares de euros

FLUXOS	2008	2009	2010	2011	2012
Investimento Direto de Angola em Portugal	49 820	116 030	32 842	70 328	341 192
Investimento Direto de Portugal em Angola	775 127	693 765	669 472	909 505	312 823

Fonte: Banco de Portugal (2013) in AICEP (2013)

O investimento português em Angola tem sido sempre muito superior ao investimento angolano em Portugal. Contudo, no ano de 2012, aqueles valores aproximaram-se bastante. Assim, é-nos possível afirmar que Angola é um parceiro comercial de uma importância inegável para Portugal pelo que, num período em que o nosso país se encontra em crise e a economia portuguesa tem decrescido significativamente, é importante o incremento das exportações portuguesas e o incentivo à internacionalização das empresas. Angola poderá, deste modo, compensar as nossas empresas pela baixa de produção a que se têm obrigado nos últimos tempos.

A ligação histórica existente entre os dois países propicia a que subsistam relações comerciais e de cooperação. Os portugueses conhecem Angola e os angolanos como nenhum outro povo no mundo e falam a mesma língua. Presentemente, numa época de forte expansão económica e de internacionalização da sua economia, Angola tem apostado fortemente em Portugal, assim como Portugal tem visto as suas empresas a investirem naquele território. Por isso, não obstante razões históricas, interessa perceber outras motivações que justifiquem este cenário. Atendendo a que a fiscalidade é um fator que pode influenciar as decisões de investimento afigura-se-nos de elevada importância estudar o imposto sobre as sociedades, no qual se fará uma comparação entre Portugal e Angola, aferindo das suas diferenças essenciais e concluindo sobre as consequências fiscais.

Atente-se que em Angola os recursos financeiros gerados pelas atividades mineiras, aqui se incluindo a atividade diamantífera e as restantes atividades mineiras e as

atividades petrolíferas e o gás, pela dimensão dos capitais que movimentam e dos lucros que geram, justificam a criação de normas fiscais específicas. Todavia, essas normas não se enquadram no âmbito deste trabalho uma vez que em Portugal não existem impostos semelhantes que permitam a comparação.

1.2 Definição dos Objetivos de Investigação

No final deste estudo pretendemos responder à seguinte questão: *Do ponto de vista fiscal, o que move as empresas portuguesas a instalarem-se em Angola e as angolanas a instalarem-se em Portugal?*

Para nos ajudar a dar resposta a este problema definimos os seguintes objetivos:

- Aferir das diferenças essenciais dos normativos que têm por objeto o imposto sobre as sociedades de Portugal e Angola, nomeadamente no que diz respeito à base de incidência, à taxa e aos benefícios fiscais;
- Analisar as consequências fiscais decorrentes do imposto sobre o rendimento, nas sociedades daqueles dois países;
- Concluir sobre os efeitos que têm no imposto a pagar e na localização de empresas multinacionais naqueles dois países.

Paralelamente, este estudo visa contribuir para o desenvolvimento da investigação na subárea da Fiscalidade.

1.3 Metodologia

O estudo que realizaremos obedecerá a uma metodologia qualitativa e de base documental, sem recurso a métodos e técnicas estatísticas, pelo facto de ser um estudo interpretativo, descritivo e comparativo. O método de investigação qualitativo baseia-se na compreensão absoluta e ampla do fenómeno em estudo, valorizando os significados. O objetivo desta abordagem de pesquisa é descrever ou interpretar, mais do que avaliar (Fortin, 1996). Este tipo de investigação obedece a uma lógica indutiva e descritiva, atendendo a que o investigador desenvolve conceitos e ideias baseados em modelos encontrados nos dados, contrariamente ao que acontece nos estudos quantitativos, em que se recolhem dados com o objetivo de confirmar modelos (Sousa & Batista, 2011).

Muito embora lhe seja reconhecida a falta de estrutura, este método permite um relacionamento mais extenso e flexível entre o investigador e o objeto de investigação, tornando aquele mais permeável ao contexto e emprestando à investigação um maior grau de subjetividade, havendo uma valorização da sua sensibilidade. Em virtude da sua característica holística, os estudos qualitativos permitem uma visão integral e uma compreensão geral do problema em análise, propósito que se pretende alcançar com o presente estudo.

1.4 Estrutura do Trabalho

O presente trabalho encontra-se dividido em quatro capítulos. No segundo capítulo daremos uma visão geral dos sistemas fiscais português e angolano e abordaremos a história e a evolução do Imposto sobre o Rendimento das Sociedades em Portugal e em Angola. No que respeita a Portugal focaremos as reformas fiscais de 1922, 1929, 1958/1965, 1988/1989, terminando na atual reforma. No espaço angolano analisaremos as reformas fiscais de 1948/1950, 1967/1972 e 2011.

No terceiro capítulo apresentaremos uma análise crítica à legislação fiscal referente ao imposto sobre o rendimento das sociedades em ambos os países. No capítulo seguinte desenvolveremos um estudo comparativo entre os mesmos, e terminaremos com uma análise das consequências fiscais decorrentes, através de um exemplo prático.

No último capítulo retiraremos as principais conclusões que o estudo gerou e apresentaremos as limitações do mesmo, assim como principais pistas de investigação futura.

2 Evolução da Tributação dos Rendimentos das Sociedades

Neste capítulo começamos por fazer uma abordagem aos sistemas fiscais português e angolano, a fim de percebermos qual a sua estrutura atual e qual o peso que cada um dos impostos que os constituem tem nos orçamentos anuais de cada um daqueles países. Posteriormente centramo-nos no imposto sobre o rendimento das sociedades e abordaremos a sua evolução histórica no espaço geográfico em estudo, direcionados pelas reformas fiscais que foram sendo efetuadas ao longo dos anos.

2.1 O Sistema Fiscal

Um sistema fiscal é constituído pelo conjunto dos impostos que se encontram em vigor num determinado espaço geográfico e tem como finalidade, designadamente, a satisfação das necessidades elementares dos cidadãos. Neste ponto, analisamos a constituição do sistema fiscal português e do sistema fiscal angolano, analisando a contribuição dos vários impostos para a receita fiscal de cada país.

2.1.1 Em Portugal

É na Constituição da República Portuguesa (CRP), cuja última revisão – a sétima – foi aprovada pela Lei Constitucional n.º 1/2005, de 12 de Agosto, da Assembleia da República, que o sistema fiscal português encontra os seus fundamentos. De facto, é na lei fundamental que se encontram definidos os princípios orientadores do sistema fiscal, no que diz respeito ao tipo de impostos, direitos e garantias dos contribuintes. Assim, temos o art.º 103.º da CRP que estatui que “o sistema fiscal visa a satisfação das necessidades financeiras do Estado e outras entidades públicas e uma repartição justa dos rendimentos e da riqueza”. Daqui se extrai, desde logo, dois objetivos estruturantes do sistema fiscal português. O primeiro é o da arrecadação da receita com vista à satisfação das necessidades financeiras do Estado. O segundo, que se encontra relacionado com a noção de repartição justa dos rendimentos e da riqueza, tem um carácter social e encontra-se desenvolvido no art.º 104.º do mesmo diploma, que sob a epígrafe “Impostos” determina que devem existir impostos sobre o

rendimento pessoal, sobre o rendimento das empresas, sobre o património e sobre o consumo, estabelecendo critérios para cada tipo de imposto.

Acresce ainda, conforme estatuído no n.º 2 do art.º 103.º da CRP, que os impostos são criados por lei, ou seja, é da exclusiva responsabilidade da Assembleia da República legislar sobre a criação de impostos e sistema fiscal, salvo autorização dada ao Governo, conforme se encontra previsto no art.º 165.º da CRP.

Neste sentido, é ainda possível atribuir ao sistema fiscal um outro objetivo, este já indireto, que se relaciona com o grau de cumprimento que ocasiona, conforme refere Sanches (1997, p. 115):

Um sistema fiscal com base em certos princípios [...] é um sistema que pode conseguir um maior nível de cumprimento por ser um sistema legítimo. Não é que vá tornar agradável a cobrança dos impostos. Mas suportará menor resistência que um imposto sem princípios, marcado por meros critérios de oportunidade política.

O sistema fiscal português atualmente em vigor resultou de várias reformas, sendo constituído por um conjunto de impostos estaduais e locais que incidem sobre o rendimento, o património e a despesa. É indiscutível que os impostos são a base de um sistema fiscal, inserindo-se na categoria das receitas tributárias.

O imposto é habitualmente definido como uma prestação pecuniária, coativa, definitiva, sem contrapartida e sem carácter de sanção, exigida pelo Estado e outros entes que desempenhem funções públicas, com vista à satisfação de necessidades públicas (Silva & Nunes, 2009).

Em Portugal, e segundo imposição constitucional, a tributação por via dos impostos far-se-á do seguinte modo (art.º 104.º da CRP):

- A tributação do rendimento pessoal, que se executa através do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS), que deverá ser único e progressivo e ter em conta as necessidades e rendimentos do agregado familiar;
- A tributação das empresas, que incide fundamentalmente sobre o seu rendimento real, operando-se através do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (IRC);
- A tributação do património, que deverá contribuir para a igualdade entre os cidadãos e que se efetua através do Imposto Municipal sobre Imóveis e do

Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis, que são impostos locais, cujos sujeitos ativos são as autarquias e do Imposto do Selo;

- A tributação do consumo, operada pelo Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA), que deve promover a justiça social.

De importância fundamental para o sistema fiscal português, foi a criação do Decreto-Lei n.º 398/98, de 17 de dezembro, que aprovou a Lei Geral Tributária (LGT), a qual entrou em vigor a 1 de janeiro de 1999. Conforme preâmbulo daquele diploma legal, assistiu-se a uma concentração, clarificação e sintetização dos princípios fundamentais do sistema fiscal, das garantias dos contribuintes e dos poderes da administração tributária.

Após esta visão geral sobre o nosso sistema fiscal, centramo-nos na estrutura reditícia dos impostos que o integram dando, assim, uma perspetiva clara sobre a representatividade dos vários impostos para o Estado. O quadro 8 mostra qual o montante de receitas de impostos disponibilizado por cada tipo de imposto, tomando como base as receitas previstas no Orçamento de Estado (OE) para 2013, exibindo o quadro 9 a evolução das receitas de cada um dos principais impostos.

Quadro 8 - Distribuição das receitas de impostos (OE 2013)

CÓDIGOS	DESIGNAÇÃO DAS RECEITAS	IMPORTÂNCIAS EM EUROS		
		POR ARTIGOS	POR GRUPOS	POR CAPÍTULOS
	RECEITAS CORRENTES			
01.00.00	IMPOSTOS DIRETOS			16 555 926 474
01.01.00	SOBRE O RENDIMENTO		16 545 826 474	
01.01.01	IMP.S/REND.PESS.SINGULARES (IRS)	11 986 323 267		
01.01.02	IMP.S/REND.PESS.COLETIVAS (IRC)	4 559 503 207		
01.02.00	OUTROS		10 100 000	
01.02.06	IMPOSTO USO, PORTE E DETENÇÃO ARMAS	5 561 748		
01.02.99	IMPOSTOS DIRETOS DIVERSOS	4 538 252		
02.00.00	IMPOSTOS INDIRETOS			19 271 792 393
02.01.00	SOBRE O CONSUMO		17 380 765 524	
02.01.01	IMPOSTO S/ PRODUTOS PETROLÍFEROS (ISP)	2 173 366 495		
02.01.02	IMPOSTO S/ VALOR ACRESCENTADO (IVA)	13 307 964 291		
02.01.03	IMPOSTO SOBRE VEÍCULOS (ISV)	380 139 590		
02.01.04	IMPOSTO DE CONSUMO S/ TABACO	1 346 373 276		
02.01.05	IMPOSTO S/ ÁLCOOL BEB. ÁLCOOL. (IABA)	172 921 872		
02.02.00	OUTROS		1 891 026 869	
02.02.01	LOTARIAS	11 327 987		
02.02.02	IMPOSTO DE SELO	1 649 193 278		
02.02.03	IMPOSTO DO JOGO	18 355 400		
02.02.04	IMPOSTO ÚNICO DE CIRCULAÇÃO	198 601 715		
02.02.05	RESULTADOS EXPLORAÇÃO APOSTAS MUTUAS	12 252 129		
02.02.99	IMPOSTOS INDIRETOS DIVERSOS	1 296 360		
TOTAL DOS IMPOSTOS				35 827 728 867

Fonte: Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro - OE 2013 (2012)

O Imposto sobre as Sociedades: Comparação entre Portugal e Angola

Quadro 9 - Evolução das receitas dos impostos

Unidade monetária: Milhões de Euros

IMPOSTOS	1995	2005	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	VARIAÇÃO 2012/2013
IVA	5 606	11 100	13 190	14 145	13 373	11 272	13 250	14 741	13 307	-10%
IRS	4 464	7 905	8 600	9 252	9 330	9 046	9 580	9 532	11 986	26%
IRC	1 551	3 123	4 805	5 511	5 611	4 200	4 182	4 755	4 559	-4%
IMP. S/ PROD. PET.	2 160	3 275	3 395	2 760	2 561	2 470	2 394	2 276	2 173	-5%
IMP. SELO	848	1 500	1 670	1 830	1 852	1 693	1 520	1 400	1 649	18%
IMP.S/ TABACO	748	1 220	1 395	1 430	1 303	1 180	1 350	1 386	1 346	-3%
IMP.S/ VEÍC.	698	1 164	1 140	1 120	982	710	790	743	380	-49%
TOTAL DOS IMPOSTOS	16 075	29 287	34 195	36 048	35 012	30 571	33 066	34 833	35 400	2%

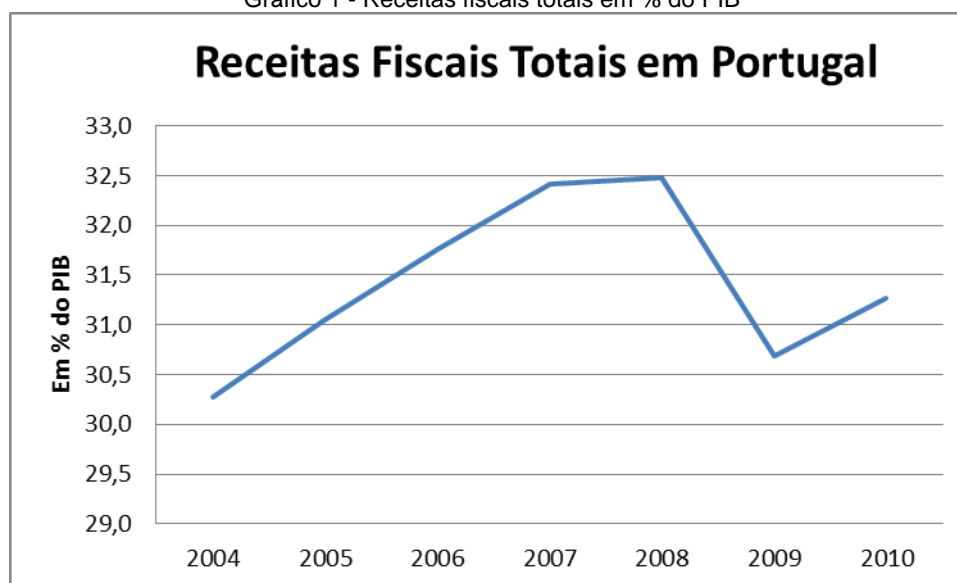
Fonte: DGO (2013)

Da análise do quadro 8, constatamos que prevalece o domínio dos impostos indiretos, sendo o IVA a fonte de receitas fiscais mais relevante. No que respeita aos impostos diretos, é o IRS que mais receita fiscal produz, situando-se o IRC em segundo lugar, mas muito abaixo daquele imposto.

O quadro 9 permite-nos concluir que a tendência acima descrita se tem mantido ao longo dos anos e que só a partir de 2007 o IRC passou a oferecer receita superior à do imposto sobre os produtos petrolíferos, tendo sido o imposto cuja receita mais cresceu, em termos relativos, desde que foi criado, apesar das suas taxas terem baixado significativamente (Pinto, 2011).

O gráfico 1 ilustra a variação, em Portugal, das receitas fiscais totais de 2004 a 2010, em percentagem do Produto Interno Bruto (PIB).

Gráfico 1 - Receitas fiscais totais em % do PIB



Fonte: OCDE (2012)

A sua observação permite-nos alguns comentários:

- De 2004 a 2007 as receitas fiscais em Portugal registaram um aumento gradual, tendo continuado a aumentar em 2008, mas a um ritmo mais lento, registando nesse ano 32,4% do PIB. Estes números deixam perceber que as receitas fiscais têm crescido a um ritmo mais acelerado que a economia nacional, devido aos vários aumentos de impostos verificados, uma vez que durante aquele período houve a prossecução da execução de um conjunto de medidas que tinham como objetivo o aumento da receita fiscal, como por exemplo, a antecipação da arrecadação das receitas nos impostos sobre o rendimento;
- Em 2009, registou-se um peso de 30,7% no total do PIB, verificando-se uma descida relevante dado equivaler a valores próximos dos de 2004, sinalizando assim, os efeitos da crise económica e financeira;
- Uma nova subida em 2010 para 31,3% do PIB, fruto de novo aumento de impostos.

2.1.2 Em Angola

Para se perceber o sistema fiscal angolano é necessário ter presente que Angola passou por um longo período de subdesenvolvimento, tanto durante a época colonial, como após a independência. De facto, de acordo com Santos e Cruz (1994, p. 24)

Existe uma forte correlação entre processo de desenvolvimento (socioeconómico, político) e a estrutura e técnica dos sistemas fiscais. [...] O subdesenvolvimento é sinónimo de baixos níveis de fiscalidade, de sistemas de fraco rendimento, de estruturas fiscais distorcidas e ineficazes, de cristalização de desigualdades tributárias, de coexistência de baixa pressão fiscal objetiva com elevados níveis de pressão fiscal subjetiva ou psicológica.

Angola enquadra-se nesta realidade, ao que não foi alheio um longo período de colonização e uma guerra civil que durou trinta anos. Assim, é compreensível que “a estrutura, organização e funcionamento da fiscalidade angolana continue a partilhar dos traços típicos dos sistemas subdesenvolvidos” (Santos & Cruz, 1994, p. 24).

A Constituição da República de Angola (CRA), aprovada pela Assembleia Constituinte, a 21 de janeiro de 2010, impõe, no art.º 102.º que os impostos sejam criados por lei, que determina a sua incidência, a taxa, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes. A criação de impostos e sistema fiscal, conforme dispõe o art.º 165.º do mesmo diploma, constitui matéria da competência relativa da Assembleia Nacional. Os

art.ºs 99.º a 104.º da lei fundamental angolana traçam as grandes linhas orientadoras do sistema fiscal e financeiro, tendo o legislador constitucional preferido não regular de forma minudente o ordenamento jurídico-tributário angolano (Sanches & Gama, 2010, p. 56).

O sistema fiscal angolano ainda se encontra estruturado nos impostos que estavam em vigor no período colonial, alguns introduzidos nos anos quarenta, sob influência da reforma levada a cabo em Portugal no ano de 1929, e outros nos anos 70, resultado da reforma fiscal portuguesa iniciada em 1958. Na realidade, não se pode afirmar que após a independência o sistema fiscal angolano tenha sofrido uma reforma de fundo. “As alterações ao sistema foram sempre pontuais e reativas” (Santos, 1989, p. 53).

Ao nível dos impostos diretos, coexistem em Angola um conjunto de impostos cedulares, muito parecido com o que existia em Portugal antes da reforma que se iniciou em 1958. Tem-se, pois, a tributação do rendimento – executada através do Imposto Industrial (II), Imposto sobre o Rendimento do Trabalho, Imposto sobre a Aplicação de Capitais – a tributação do consumo – levada a cabo pelo Imposto do Consumo e do Imposto do Selo – e a tributação do património – concretizada pelo Imposto Predial Urbano. Existe ainda a tributação específica da Indústria Mineira e do Petróleo.

A 1 de janeiro de 2012 entrou em vigor o Código Geral Tributário (CGT), que substituiu o de 1969, que se encontrava claramente desatualizado, pelo que se sentia a necessidade de reajustar aquele código à realidade do país, que tem sofrido significativas alterações. Este normativo revela-se de elevada importância, atendendo a que determina as grandes linhas diretoras do sistema fiscal e atribui à administração tributária não só uma maior operacionalidade, mas também uma maior eficácia no desempenho das suas tarefas.

O quadro 10 expõe qual a estrutura e o peso dos impostos do setor petrolífero e o do setor não petrolífero, com base nas receitas contabilizadas no Orçamento Geral do Estado (OGE) para 2013.

Quadro 10 - Distribuição das receitas por setores

Unidade monetária: Mil Milhões de Kwanzas

CÓDIGOS	DESIGNAÇÃO DAS RECEITAS	IMPORTÂNCIAS
1	Receitas	
1.1	Impostos	4 401,0
1.1.1	Petrolíferos	3 281,8
1.1.2	Não Petrolíferos	1 119,2

Fonte: Finanças (2013)

Da análise ao quadro acima é-nos possível concluir que o setor petrolífero tem um peso substancial no orçamento angolano, muito embora haja o compromisso por parte do governo de reduzir a dependência das receitas daquele setor, meta que a reforma fiscal que se encontra em curso também pretende alcançar.

2.2 As reformas fiscais do Imposto sobre o Rendimento das Sociedades

Explicar o que se entende por reforma fiscal pode não se afigurar uma tarefa fácil. Na verdade, o conceito pode divergir, consoante a perspetiva e a posição de quem o define. Apresentaremos, de seguida, algumas noções de especialistas e estudiosos destas matérias:

É claro que é difícil definir exatamente o que se entende por reforma fiscal. Os políticos podem dizer que “pequenas medidas são uma reforma fiscal”, porque lhes convém exaltar o sentido dessas mesmas medidas, ou ao invés, que “medidas profundas não são uma reforma fiscal”, porque não querem que elas se tornem demasiado evidentes.

Mas os académicos têm uma noção diferente e muito mais consistente. “Reforma fiscal”, para eles, traduz-se em “alterações fundamentais no sistema fiscal instituído no país” (*major changes*, como dizem os anglo-saxónicos) (Cunha, 2008, p. 17).

Uma reforma não é uma revolução, nem é a passagem, de uma só vez, a uma situação final, definitiva, imutável. As reformas são evolutivas, gradualistas, moderadas. Atendem à situação de partida. Revitalizam a situação de chegada como uma passagem para um ponto de referência que é, ele mesmo, muitas vezes inatingível (Cadilhe, 2005, p. 28).

“As leis fiscais vão sendo submetidas à influência de pressões contraditórias, que começam por obrigar à alteração de certos subsectores do ordenamento jurídico fiscal” (Sanchez & Gama, 2010, p. 141).

Assim, as reformas fiscais são necessárias para devolver ao sistema fiscal a coerência que as alterações introduzidas ao longo do tempo lhe foram retirando. Nesta secção

propomo-nos analisar a evolução do imposto sobre o rendimento das sociedades, tanto em Portugal como em Angola.

2.2.1 Em Portugal

Em Portugal, durante o século passado, há a considerar a reforma de 1922, a de 1929, a dos anos sessenta, a dos finais dos anos oitenta. Faremos ainda uma abordagem às pseudorreformas encetadas já no decorrer do século XXI, incluindo aquela que o governo português se encontra a preparar ao nível do IRC.

2.2.1.1 A reforma fiscal de 1922

A reforma fiscal de 1922 foi operada pela Lei n.º 1368/1922, de 21 de abril. Este diploma veio substituir um regime fiscal arcaico (Azevedo, 2010). O regime fiscal existente até então contemplava diversos impostos, que foram abolidos pelo art.º 69.º da supracitada lei, procurando-se, desta forma, um sistema fiscal harmonioso sujeito a um regime unitário¹ (Leitão, 1997). Assistiu-se a uma sistematização jurídica das normas, que deixaram de ser avulsas e dispersas, com todos os inconvenientes que este sistema proporciona tanto aos contribuintes como aos funcionários que têm como obrigação a aplicação das mesmas.

No que diz respeito à Contribuição Industrial (CI), houve a introdução da tributação pelos lucros reais. Neste sentido, o art.º 14.º da Lei 1368/1922 determinava que “a taxa complementar a pagar pelas entidades a que se refere o n.º 1 do art.º 13.º é de 10% sobre os lucros líquidos verificados ou presumivelmente obtidos”. Aquele normativo previa também que da contribuição fazia parte uma taxa anual paga adiantadamente e de uma taxa complementar aplicada sobre os lucros verificados, à qual se deduzia a taxa anual já paga, conforme dispunham os art.ºs 12.º e 14.º.

Porém, “a reforma fiscal de 1922 pode ser considerada historicamente como um rotundo fracasso”, para o que contribuiu “os defeitos do regime tributário instituído, com uma deficiente e irregular determinação das matérias coletáveis, que o Estado

¹ Um regime unitário, em contraposição ao clássico sistema dualista, consiste na sujeição do conjunto dos rendimentos das várias categorias a uma técnica tributária uniforme, integrando uma tabela única e progressiva de taxas, sem prejuízo do necessário recorte analítico da incidência.

compensava com taxas de imposto excessivamente altas” (Leitão, 1997, p. 12). Acresce ainda as dificuldades administrativas resultantes da instabilidade governativa que se fazia sentir na época (Leitão, 1997).

Na verdade, o sistema vigente não se encontrava preparado para a implementação de um modelo considerado bastante evoluído à época, pois como refere Nabais (2008, p. 25) “os autores dessa reforma esqueceram-se que a nossa estrutura económica, própria de um país rural e atrasado, não comportava na altura tão arrojada reforma”. Senão vejamos, dispunha o art.º 17.º da Lei 1368/1922 que “as importâncias sobre que recaíam a contribuição eram determinadas pela declaração do contribuinte”, sendo, desta forma, este chamado a participar ativamente no ato tributário e vendo o funcionário administrativo reduzidos os seus poderes de intervenção.

A este propósito, pode ler-se no preâmbulo do Decreto n.º 16731/1929, de 13 de abril, que aprova a reforma de 1929:

Podem reduzir-se aos seguintes os grandes defeitos verificados do nosso regime tributário:

- a) A anarquia das matérias coletáveis, deficiente e irregularmente determinadas;
- b) A existência de taxas excessivamente altas, único meio que o Estado encontrou de se compensar da deficiência dos rendimentos manifestados;
- c) Como resultante destes dois factos uma irregular distribuição da carga fiscal, vindo a ser tributados com exagero precisamente os contribuintes que melhor cumprem os seus deveres para com o fisco e sofrem por causa disso a concorrência dos demais;
- d) A multiplicidade de impostos sobre o mesmo facto tributário, com casos nítidos de dupla tributação;
- e) A exigência de numerosos contactos do contribuinte com o fisco, tornando mais pesados e confusos os deveres daquele (que nunca pode ter a certeza de tê-los cabalmente cumprido) e tornando delicada a situação e suscetíveis de más interpretações os atos do funcionalismo;
- f) Uma técnica de liquidação e lançamento dos impostos trabalhosa, complicada e inferior, cara portanto.

Assim, e apesar de esta reforma ter sido reputada de geradora de uma nova época, e de se ter pautado pelos princípios da generalidade e uniformidade, depressa se sentiu a necessidade de se encetar uma nova reforma tributária (Azevedo, 2010).

2.2.1.2 A reforma fiscal de 1929

Com o propósito de preparar uma nova reforma fiscal, foi nomeada, em 1926, uma comissão presidida pelo Professor Oliveira Salazar. Esta reforma foi operada através do Decreto n.º 16731/1929, de 13 de abril, e foi considerada uma reforma de

emergência, pois teve como uma das principais intenções, preservar as finanças públicas que na época se encontravam bastante fragilizadas. Para o conseguir, a principal medida adotada foi a tributação pelo rendimento normal, em detrimento da tributação pelo lucro real que a reforma anterior havia implementado. A tributação pelo rendimento normal, “enquanto rendimento médio anual dos contribuintes, era garante de um caudal certo de receitas. Todavia, a adoção deste método de tributação dos rendimentos não deixava de representar um retrocesso evidente e inequívoco, redundando em injustiças flagrantes” (Azevedo, 2010, pp. 20,21).

De acordo com Vasques (2011) a CI assim reformulada dividiu os contribuintes em três grupos. No grupo A os contribuintes eram tributados segundo uma taxa fixa, no grupo B eram tributadas as sociedades anónimas e em comandita por ações pelo seu capital a uma taxa de 3,5% e no grupo C a maior parte dos contribuintes do comércio e da indústria era tributada a uma taxa de 15% aplicada aos lucros presumidos.

Sendo certo que a tributação pelo rendimento normal garantia ao Estado um fluxo regular nas receitas fiscais, também não é menos verdade que este sistema era perfeitamente indiferente aos ciclos económicos, sendo profundamente injusta, porquanto não tributava os rendimentos acima daqueles que eram considerados normais e tributava excessivamente os baixos rendimentos.

Esta reforma deveria ter, no entanto, um carácter provisório e vigoraria apenas até que as Finanças Públicas retomassem o seu desejável equilíbrio. Porém, é importante mencionar que o carácter provisório não se verificou, “e uma prolongada vigência de quase trinta anos conduziu inevitavelmente tanto à acumulação de um extenso elenco de diplomas, como a uma completa teia burocrática, apelando à realização de uma nova iniciativa reformadora” (Azevedo, 2010, p. 24). Este facto deve-se a uma “pequena abertura da economia portuguesa a que, por certo, não foi alheia a nossa participação em organizações económicas internacionais como a OCDE e a EFTA” (Nabais, 2008, p. 26). Na base desta longa duração está o facto de o sistema ter sido concebido para “corresponder ao grau de desenvolvimento económico e social que Portugal tinha na altura” (Nabais, 2008, p. 26).

2.2.1.3 A reforma fiscal de 1958-1965

A Lei n.º 2 045, de 23 de dezembro de 1950 (“Lei de Meios” para 1951) anunciou os trabalhos preparatórios de uma nova reforma tributária. Esta reestruturação foi sendo gradualmente implementada durante os anos de 1958 a 1965 e resultou na publicação do Decreto-Lei n.º 45 103, de 1 de julho de 1963, que aprovou o Código da Contribuição Industrial (CCI), tendo entrado em vigor a 1 de janeiro de 1964. Com a publicação deste Código foram abolidos vários impostos, entre os quais todos os regimes especiais de liquidação da CI.

No seu conjunto, esta reforma teve como objetivos fundamentais a adaptação às novas condições económicas do País, o estímulo ao desenvolvimento económico, a adequação às variações conjunturais, a realização de maior justiça fiscal, o combate à evasão, a eliminação dos casos de dupla tributação, o aumento das garantias jurídicas dos contribuintes, a equiparação do tratamento de nacionais e estrangeiros e a obtenção de uma maior confiança nas relações entre o contribuinte e a Administração Tributária (Azevedo, 2010, p. 31).

Ficou bem patente a preocupação do legislador no desenvolvimento económico, ficando prejudicada a redistribuição da riqueza (Vasques, 2011).

Esta reforma tentou romper com a tributação dos rendimentos normais implementada pela anterior reforma, conforme se pode perceber do preâmbulo do referido código. Neste sentido, para efeitos de determinação da matéria coletável, os contribuintes foram agrupados do seguinte modo:

- grupo A, constituído pelas grandes e médias empresas, tributadas pelo lucro real, ou seja, pelo recurso à contabilidade;
- grupo B, incluía os contribuintes que não se encontravam abrangidos pelos grupos A e C, e os que realizassem apenas uma operação tributável e que seriam tributados pelos lucros presumíveis;
- grupo C, que reunia as pequenas empresas, com informação contabilística rudimentar e em que a tributação incidia sobre os lucros que os contribuintes normalmente podiam ter obtido.

Na verdade, e tendo em conta a pouca divulgação de que gozavam à época as práticas contabilísticas em Portugal, pela inexistência de normalização e atendendo ao elevado número de pequenas empresas sem qualquer tipo de contabilidade ou com uma contabilidade muito rudimentar, não seria possível ao legislador português ir mais longe na tributação pelo lucro real, conforme n.º 8 do Preâmbulo do CCI, muito

embora esta forma de tributação já se encontrasse bastante difundida em todos os países industrializados. Nesse sentido, o art.º 22.º do CCI estabelecia:

O lucro tributável reportar-se-á ao saldo revelado pela conta de resultados do exercício ou de ganhos e perdas, elaborada em obediência a são princípios de contabilidade, e consistirá na diferença entre todos os proveitos ou ganhos realizados no exercício anterior àquele a que o ano fiscal respeitar e os custos ou perdas imputáveis ao mesmo exercício, uns e outros eventualmente corrigidos nos termos deste código.

Único. As empresas organizarão a sua escrita de modo a que os resultados das atividades sujeitas ao regime geral da contribuição industrial possam claramente distinguir-se dos das restantes.

Porém, em 1976, foi aprovada a CRP que previa – e continua a prever - no n.º 2 do art.º 104.º que “a tributação das empresas incide fundamentalmente sobre o seu rendimento real”. Tal facto contribuiu para a redução do número de empresas tributadas pelo rendimento normal, aumentando, assim, o número daquelas a serem tributadas pelo rendimento real, ou seja, de acordo com as declarações fiscais apresentadas (Sanches, 2007).

Esta reforma foi sujeita a diversas e significativas alterações, operadas principalmente pelos Decretos-Lei n.ºs 45 676/1964, de 24 de abril, e 48 316/1968, de 5 de abril, relativamente à CI. Estes diplomas alteraram substancialmente, entre outros, o CCI, desvirtuando e descaracterizando uma reforma que havia sido preparada com inteligência, falando-se deste modo, numa Contrarreforma legislativa. Esta Contrarreforma incidiu sobre pontos essenciais do sistema de tributação tendo-se, a título de exemplo, generalizado a tributação de rendimentos presumidos, diminuído as garantias dos contribuintes, e assistido à proliferação indiscriminada e arbitrária de benefícios fiscais (Leitão, 1997). Não obstante, funcionou razoavelmente “até à Revolução de 25 de abril de 1974, como um sistema intermédio, próprio de um país em vias de desenvolvimento” (Nabais, 2008, p. 27). Só nos finais dos anos 80 se procedeu a nova reforma fiscal.

2.2.1.4 A reforma fiscal de 1988-1989

A reforma fiscal operada nos finais dos anos 80 elevou Portugal ao nível dos países que possuíam um sistema fiscal moderno. Foi, sem dúvida, um passo importante para a modernização do nosso país, na área da fiscalidade. A este propósito, podemos considerar o testemunho de alguns dos mais importantes fiscalistas e peritos nestas matérias em Portugal. “A reforma fiscal de 1988-89 [...] constituiu um marco decisivo

na história da fiscalidade portuguesa” (Ferreira, 2005, p. 15). No mesmo sentido, “não é excessivo considerar-se que a reforma fiscal de 1988-89 representou uma viragem histórica na fiscalidade portuguesa” (Cunha, 2005, p. 19). Deste modo, “a reforma fiscal de 1988/89 permitiu a entrada na modernidade da fiscalidade portuguesa e constitui, ainda hoje, um quadro de referência essencial” (Amador, 2005, p. 37).

É, pois, unânime a opinião de que a reforma fiscal de 1988-89 foi extremamente importante para a fiscalidade portuguesa, tendo havido uma alteração na própria estrutura fiscal, adotando-se um moderno sistema de tributação do rendimento. Assim, temos, desde logo, a substituição dos impostos parcelares pela tributação unitária do rendimento e o acolhimento de um novo conceito, mais lato, de rendimento – o rendimento acréscimo, já praticado na maioria dos países da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico (OCDE), procurando-se, simultaneamente, respeitar os princípios da simplicidade, equidade e eficiência.

O preâmbulo do Decreto-Lei n.º 232/84, de 12 de julho, deixa claro quais os motivos porque era necessário reformar, sem mais delongas, o regime vigente até então:

As distorções que o nosso sistema fiscal tem vindo a sofrer, o desajustamento da sua arquitetura em relação aos modelos mais adequados ao estágio de desenvolvimento económico-social do País e à sua inserção no movimento de integração europeia, a sua incapacidade para satisfazer os objetivos de equidade, eficiência, simplicidade e certeza de uma moderna estrutura fiscal, em correspondência com as aspirações gerais de justiça, de bem-estar e de progresso, tornam imperativa a reestruturação global da fiscalidade portuguesa.

Assim, podemos concluir que no advento desta reforma estão três fatores que motivaram a reestruturação do sistema fiscal português:

- A degradação do sistema fiscal em vigor à época;
- A entrada em vigor da CRP no ano de 1976. Na verdade, e segundo Sanches (1989, p. 63), “um dos aspetos singulares da reforma fiscal portuguesa é que ela é executada, pese embora a distância temporal, por força de um mandato contido na Constituição, tem a sua origem numa previsão expressa do texto constitucional”;
- A integração de Portugal na então Comunidade Económica Europeia.

A reforma da tributação do rendimento obedeceu a princípios de equidade, eficiência e simplicidade, devendo facilitar o cumprimento das obrigações fiscais e contribuir para a consecução de objetivos de promoção do desenvolvimento económico e de realização da justiça social.

Deste modo, após a conclusão dos estudos considerados necessários pela Comissão da Reforma Fiscal, foi publicado, entre outros, o Decreto-Lei n.º 442-B/88 que aprovou o Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (CIRC), que entrou em vigor a 1 de janeiro de 1989, tendo sido abolidos inúmeros impostos parcelares, complexos, desajustados da realidade económica e onerosos para as empresas.

Aquele código introduziu alterações bastante significativas na tributação das pessoas coletivas, desde logo e em cumprimento do princípio constitucional constante no n.º 2 do art.º 104.º da CRP, a tributação pelo rendimento real, restringindo fortemente a aplicação de métodos indiretos para a determinação do lucro tributável, e assegurando aos contribuintes os adequados meios de defesa. No entanto, em virtude de no regime anterior a maior parte das empresas já se encontrar incluída no grupo A da CI, e, conseqüentemente, tributadas pelo rendimento apurado a partir da contabilidade, não se pode dizer que, neste caso, houvesse propriamente desrespeito pela regra constitucional.

Como referido anteriormente, adotou-se o conceito de rendimento acréscimo, segundo o qual se considera rendimento qualquer incremento patrimonial, independentemente da respetiva proveniência, tributando-se, assim todo o aumento do poder aquisitivo do sujeito passivo, incluindo na base tributária não só as mais-valias, como também todos os ganhos fortuitos (Leitão, 1997). Podemos, portanto, afirmar que o alargamento da base tributária dos rendimentos das empresas foi um dos princípios estruturantes desta reforma. Desta forma, unificou-se a base de incidência da CI, do Imposto sobre a Indústria Agrícola e do Imposto de Mais-Valias, obtendo-se assim, com o IRC, um imposto global sobre as empresas. Houve também uma particular atenção à dupla tributação económica de lucros distribuídos, tendo-se optado por atenuar a dupla tributação, considerando a necessidade de desenvolvimento do mercado financeiro.

A par com aquele código, foi publicado o Decreto-Lei n.º 215/89, de 1 de julho, que aprovou o Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF), que se revelou de elevada importância, uma vez que os benefícios fiscais, que proliferavam e se encontravam dispersos por vários diplomas no regime anterior, foram objeto de reformulação e

reunidos apenas num, que também produziu efeitos a 1 de janeiro de 1989². No seu preâmbulo podemos ler:

O Estatuto dos Benefícios Fiscais contém os princípios gerais a que deve obedecer a criação das situações de benefício, as regras da sua atribuição e reconhecimento administrativo, e o elenco desses mesmos benefícios, com o duplo objetivo de, por um lado, garantir maior estabilidade aos diplomas reguladores das novas espécies tributárias e, por outro, conferir um caráter mais sistemático ao conjunto dos benefícios fiscais.

2.2.1.5 As reformas fiscais posteriores

Apesar da anterior reforma ter sido bem-sucedida, ocorre sempre a necessidade de efetuar ajustamentos. Assim, no âmbito do IRC, tem-se verificado fundamentalmente alterações no sentido de reduzir a taxa e para a adoção de medidas que evitem a evasão e a fraude fiscais.

Estas alterações, além de proporcionarem grande instabilidade legislativa, têm emprestado alguma complexidade às normas existentes, pelo que, em 1994 sentiu-se a necessidade de reavaliação da situação fiscal, ao que, neste caso, não foi alheia a frágil situação das contas públicas. Assim, foi criada a Comissão para o Desenvolvimento da Reforma Fiscal, que, em 1996, recomendou várias alterações, quer ao nível do funcionamento da Administração Fiscal, quer ao nível dos vários impostos, IRC incluído. Nesta fase era importante que o sistema fiscal fosse preparado para conseguir dar uma resposta plena à introdução do euro. Acresce a necessidade de cada Estado Membro da União Europeia criar condições de competitividade para as suas empresas e para o investimento, tornando o seu sistema fiscal moderno e eficiente (Azevedo, 2010). Porém:

Segundo Eduardo Catroga, apesar de, em meados de 1994, se ter feito um profundo diagnóstico do sistema através de diversos estudos (Fundo Monetário Internacional, consultores internacionais, Centro de Estudos Fiscais, etc.) e ter sido criada, em 1996, a Comissão para o Desenvolvimento da Reforma Fiscal, a atual configuração do sistema fiscal português é, essencialmente, a resultante da reforma fiscal de 1986 e 1989 (Rocha, 2007, p. 319).

Essa realidade aplica-se ao CIRC, pois as recomendações efetuadas não terão sido no sentido de se efetuarem alterações relevantes sendo, todavia, de salientar a diminuição da taxa e a criação do regime fiscal das microempresas.

² Apesar do EBF centralizar os benefícios desta índole que o contribuinte pode usufruir, refira-se que atualmente existem outros incentivos fiscais publicados em diplomas avulsos.

Em virtude dos poucos resultados, foi criada, através do despacho do Ministro das Finanças n.º 3140/2000, de 12 de janeiro, a Estrutura de Coordenação da Reforma Fiscal (ECORFI) que tinha como objetivo, designadamente, propor um conjunto de medidas no domínio da tributação e do combate à evasão e fraude fiscais. Neste contexto foi publicada a Lei 30-G/2000, de 29 de dezembro que definiu um regime simplificado de tributação³, previu novos casos de determinação da matéria coletável por métodos indiretos e a redução significativa da taxa de IRC, que ao longo dos anos foi sofrendo alterações, que se encontram registadas no quadro 11.

Quadro 11 - Evolução da taxa de IRC

PERÍODOS	TAXAS (%)	
	SEM DERRAMA	COM DERRAMA MÁXIMA
1989 e 1990	36,5	40,15
1991 a 1996	36	39,6
1997 a 1999	34	37,4
2000 e 2001	32	35,2
2002 e 2003	30	33
2004 a 2006	25	27,5
2007 e 2008	25	26,5

Fonte: (Pinto, 2011, p. 264)

A derrama mencionada neste quadro é a derrama municipal. De referir que a partir de 2007, por força da publicação da Lei n.º 2/2007, de 15 de janeiro, Lei das Finanças Locais, a derrama municipal passa a incidir sobre o lucro tributável, no máximo 1,5%. Até então incidia sobre a coleta, no máximo 10%, como dispunha o art.º 18.º da Lei n.º 42/98, de 6 de agosto, revogada por aquele diploma.

A 1 de janeiro de 2009, por força da publicação da Lei n.º 64-A/2008, de 31 de dezembro (OE/2009), a taxa de IRC passou a ser a constante do quadro 12, e vigorou até 31 de dezembro de 2011.

Quadro 12 - Taxa de IRC de 2009 a 2011

MATÉRIA COLETÁVEL (em euros)	TAXAS (%)
Até 12 500	12,5
Superior a 12 500	25

Fonte: CIRC

A Lei n.º 64-B/2011, de 30 de dezembro (OE/2012), alterou novamente a taxa do IRC para 25%, sendo esta a que atualmente se encontra em vigor.

De salientar que a taxa de IRC tem vindo a ser reduzida, como podemos constatar pela análise dos quadros 11 e 12, sendo que este tem sido um objetivo constante das

³ O regime simplificado de tributação atualmente já não se encontra em vigor. Foi revogado pela Lei n.º 3-B/2010, de 24 de abril (OE2010), com efeitos a partir de 1 de janeiro de 2011.

várias reformas que têm vindo a ser efetuadas, a fim de poder tornar o nosso país competitivo e atrativo no que ao investimento estrangeiro diz respeito. Este cenário pode também ser interpretado como uma das consequências diretas da globalização, pois “a mobilidade do capital e a conseqüente concorrência fiscal internacional constituem uma pressão determinante e muito poderosa no sentido da baixa das taxas” (Pereira, 2008, p. 9). Em paralelo, e para manter constante o nível de receita fiscal, tem-se assistido a um alargamento da base tributária e a um decréscimo dos benefícios fiscais.

Outras alterações foram sendo encetadas, mas na realidade não tiveram a dignidade de reforma fiscal. De referir também a alteração ao CIRC operada pelo Decreto-Lei n.º 159/2009, que o adapta às normas internacionais de contabilidade adotadas pela União Europeia e ao Sistema de Normalização Contabilística (SNC), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 158/2009, ambos de 13 de julho⁴.

2.2.1.6 A reforma que se encontra em preparação

Através do Despacho do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais n.º 66-A/2013, de 2 de janeiro, foi nomeada a Comissão para a Reforma do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas 2013. Esta comissão tem como principais atribuições, a avaliação, que deverá ser profunda e abrangente, do IRC, no sentido de promover a simplificação do imposto, a internacionalização e a competitividade das empresas portuguesas. Até 30 de junho de 2013 a comissão apresentou ao Governo um Anteprojeto de Reforma e até ao dia 1 de outubro de 2013, deverá entregar o Projeto de Reforma.

2.2.2 Em Angola

Em Angola, durante o século passado, há a considerar a reforma de 1948-1950 e a de 1967-1972. Já no século XXI há a considerar a reforma em curso, iniciada em 2011.

⁴ Apesar destes factos terem originado a republicação do CIRC, a sua estrutura mostrava-se, em geral, adequada ao acolhimento do novo referencial contabilístico. Não obstante, procederam-se às alterações necessárias de modo a minimizar os custos de contexto que impendem sobre os agentes económicos, adaptando o diploma às regras emergentes do novo enquadramento contabilístico, bem como à terminologia que dele decorre (Decreto-Lei n.º 159/2009, preâmbulo).

2.2.2.1 A reforma fiscal de 1948-1950

Na fase anterior a esta reforma, que se situa em pleno período colonial, o II constituía um dos principais impostos em Angola. Porém, no geral, o sistema era bastante injusto e desajustado à realidade económica angolana, constituindo uma espécie de paraíso fiscal para as riquezas geradas nos setores do café, sisal e algodão, dado que se assistia a um desagravamento fiscal em favor dos produtos portugueses. Deste modo, não seria de estranhar que, em face da crise que se verificava nas finanças públicas angolanas, se operasse uma reforma do sistema existente, para o que serviu de protótipo a reforma fiscal portuguesa de 1929 (Santos & Cruz, 1994).

Assim, no período de 1948-1950 foi efetuada uma reestruturação que visou, principalmente, a tributação direta, nomeadamente o II que, à luz do que foi feito em Portugal em 1929, também previa a tributação pelos rendimentos normais fixados por meio de avaliação mista. No que respeita àquele imposto, esta reforma teve como base normativa o Decreto n.º 37215, de 16 de dezembro de 1948.

Todavia, a injustiça e ineficiência do sistema persistia e por volta do ano de 1965 “era já evidente o desajustamento entre a estrutura de tributação e os princípios em que se baseara a reforma de 1948” (Santos & Cruz, 1994, p. 26).

2.2.2.2 A reforma fiscal de 1967-1972

“Uma nova reforma, equacionada a partir de uma filosofia de maior descentralização administrativa e tributária em relação à metrópole, começava a ser premente” (Santos & Cruz, 1994, p. 26). A reestruturação levada a cabo em Portugal durante os anos de 1958-65 “inspirou em Angola a reforma tributária de 1967-72, que culminou, quanto à tributação das empresas, no Diploma Legislativo n.º 35/72, de 29/04, relativo ao Imposto Industrial” (Sanchez & Gama, 2010, p. 292). Fruto dessa reforma, o II passou a ter as suas taxas de tributação agravadas, para que houvesse uma aproximação às taxas praticadas em Portugal e a prever a tributação pelos lucros reais das empresas incluídas no grupo A, muito embora as empresas que se incluísem nos grupos B e C continuassem a ser tributadas pelos rendimentos normais. Este facto ficou, decerto, a dever-se ao processo de industrialização que a economia angolana vivia, traduzido, sobretudo, no maior peso e modernização da indústria (Santos & Cruz, 1994).

Relativamente à taxa, aquele diploma previa, no art.º 72.º, uma taxa de 23%, salvo no caso de:

- organismos corporativos, aos quais se aplicava uma taxa de 6%;
- atividades praticadas nas áreas de vilas e povoações definidas em diploma próprio, que estavam sujeitas a uma taxa de 11%;
- atividades de especial interesse para o progresso económico, taxadas a 18%;
- empresas exploradoras de estabelecimentos hoteleiros ou similares, desde que declarados de utilidade pública, redução da taxa para metade, por um período de 15 anos (art.º 73.º do CII).

Assim, e apesar de algumas alterações que foram sendo introduzidas, o CCI, em vigor em Portugal no período compreendido entre 1964 e 1989, foi o modelo pelo qual as sociedades angolanas foram sendo tributadas, e que resistiu a todas as contingências ideológicas, políticas e económicas porque Angola tem passado desde a sua independência, sendo que o sistema fiscal angolano se assemelha bastante ao sistema que vigorou em Portugal até à reforma fiscal de 1989.

Relativamente às alterações introduzidas ao Código do Imposto Industrial (CII), podemos referir as operadas pelos seguintes diplomas legais:

- Lei n.º 18/77, de 7 de outubro, que alterou a taxa prevista no art.º 72.º do CII para 35%, podendo, contudo, serem autorizadas pelo Ministro das Finanças, taxas de 23% ou 30% para as empresas consideradas fundamentais para a economia angolana;
- Lei n.º 18/92, de 3 de julho, que reformou vários artigos do referido código, entre os quais o art.º 72.º do CII, alterando a taxa para 40%, criando simultaneamente uma taxa adicional de 10%, aplicável aos rendimentos que excedessem os NKz⁵ 10 000 000. A nova redação daquele artigo previa as seguintes exceções:
 - 20%, no caso de rendimentos provenientes de atividades agrícolas, silvícolas e pecuárias;
 - redução para metade, durante 10 anos, se as empresas se constituírem em regiões economicamente mais desfavorecidas ou se realizarem a instalação de indústrias de aproveitamento de recursos locais.
- Lei n.º 7/96, de 19 de abril, que modificou a redação do art.º 32.º do CII, que diz respeito aos bens do imobilizado, reavaliados;

⁵ NKz – Novo Kwanza – Unidade monetária angolana criada pela Lei n.º 12/90, de 22 de setembro, que vigorou de 22/09/1990 a 03/06/1995.

- Lei 7/97, de 10 de outubro, que criou um regime especial de tributação, em sede de II, dos contratos de empreitadas, subempreitadas e prestação de serviços;
- Decreto Executivo n.º 11/99, de 8 de janeiro que reduziu a taxa adicional para 0%;
- Decreto Executivo n.º 15/09, de 3 de março, que aprovou a nova Tabela dos Lucros Mínimos a que se refere o art.º 77.º do CII;
- Lei n.º 5/99, de 6 de agosto, que alterou as taxas do II constantes do art.º 72.º, dando-lhe a redação que hoje tem, e introduziu a liquidação provisória, pela qual é responsável o próprio contribuinte, antecipando o pagamento do imposto, reformando o art.º 78.º do mesmo diploma legal.

2.2.2.3 A reforma fiscal de 2011

Angola encontra-se em plena reforma do sistema fiscal. Este processo de reforma está a ser realizado por um órgão autónomo – o Projeto Executivo para a Reforma Tributária (PERT), criado pelo Decreto presidencial n.º 155/2010, de 28 de julho, que sob a dependência direta do Presidente da República de Angola, foi incumbido de conduzir a implementação da reforma tributária. A 15 de março de 2011 foi publicado o Decreto presidencial n.º 50/2011, que contém as Linhas Gerais do Executivo para a Reforma Tributária.

Na senda desta reforma foi publicada, em 21 de abril de 2011, a Lei n.º 18/2011 que visa a alteração, entre outros, do II, muito embora, tal como se constata pelo preâmbulo da mencionada lei, não se tenham encetado alterações de fundo ao dito imposto. Também Deloitte (2012, p. 4) refere:

As principais alterações vão no sentido de clarificar o tratamento fiscal a conferir às realidades económicas resultantes de atividades comerciais e industriais e, por conseguinte, simplificar os mecanismos de apuramento da matéria coletável dos sujeitos passivos deste imposto. Pretende-se, assim, assegurar uma transição adequada para um sistema desenvolvido, a promover no contexto do Projeto Executivo para a Reforma Tributária e suscetível de implementação no futuro.

Na opinião de Figueira (2012) esta remodelação “vai fazer com que os impostos fiquem menos dependentes das receitas do petróleo, por outro lado, vai aproximar o sistema fiscal angolano dos outros países, com os quais o sistema fiscal deve ser comparado, tornando-o mais moderno, e criando maior justiça fiscal”. “A implementação do Projeto de Reforma Tributária em Angola passa pela preparação e

formação dos recursos humanos, para garantir o desenvolvimento económico do país” (Silva, 2013).

2.3 Síntese

Após o estudo realizado sobre os sistemas fiscais português e angolano, é possível efetuar um paralelismo entre os mesmos:

Apesar das diferenças, ambas as ordens jurídicas têm uma herança comum. De facto, em Portugal, o Código do IRC substituiu, na zona correspondente às empresas, a Contribuição Industrial, o Imposto sobre a Industria Agrícola, o Imposto de Mais-Valias, a Contribuição Predial, o Imposto de Capitais, o Imposto Complementar e, em parte, o Imposto do Selo (Sanches & Gama, 2010, p. 290).

O quadro 13 ilustra esta realidade. Através dele é-nos possível perceber como as sucessivas reformas fiscais portuguesas inspiraram as reformas que têm sido encetadas em Angola, na área do Imposto sobre as Sociedades.

Quadro 13 - Ligação entre as reformas portuguesa e angolana

PORTUGAL	ANGOLA	PRINCIPAIS MEDIDAS
1929	1948-1950	Tributação pelos rendimentos normais
1958-1965	1967-1972	Aprovação do CCI e do CII
1988-1989	---	Aprovação do CIRC
---	2011	Alterações ligeiras com vista à preparação de um sistema moderno

Fonte: Elaboração própria

Relativamente às reformas que têm sido efetuadas, há uma verdade que é inquestionável. É que “a reforma fiscal é um processo contínuo. Os sistemas fiscais precisam de se adaptar constantemente às mudanças económicas, sociais e tecnológicas. Neste contexto de mudanças rápidas, é perigoso assumir que o futuro irá apenas ser uma continuação do passado” (Owens, 2008, p. 181).

Porém, nos últimos anos, as alterações ao nosso sistema fiscal têm sido caracterizadas por forte instabilidade e controvérsia, facto a que não é alheia uma maior atenção aos problemas da fiscalidade por parte da maior parte das pessoas, o que é, sem dúvida, bastante positivo (Carrapatoso, 2003).

Não deixando de ser verdade o que acima foi referenciado, pensamos que é necessário e importante que os Governos revejam a legislação fiscal numa perspetiva plurianual, de forma a criar a indispensável e almejada estabilidade legislativa (Carrapatoso, 2003). A instabilidade da legislação fiscal, além de ser geradora de complexidade do sistema fiscal, não conduz a um aumento da competitividade, atributo tão necessário para que o país consiga captar investimento, numa fase em que a globalização da economia é uma realidade incontornável e que a internacionalização é deveras importante para os países (Santos, 2005).

No percurso que Portugal tem realizado ao longo dos tempos, as reformas tem-se caracterizado pela procura da justiça social e do desenvolvimento económico, nomeadamente por via da redução das taxas, e pela modernização da administração tributária. Relativamente ao sistema fiscal angolano, há a considerar o desagravamento fiscal operado nos últimos anos e a simplificação do processo tributário, a par com a instauração de um sistema geral tributário.

3 O Imposto sobre o Rendimento das Sociedades

3.1 Portugal

Em Portugal, os rendimentos das empresas são tributados com base no CIRC, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 442-B/88, de 30 de novembro e que entrou em vigor no dia 1 de janeiro de 1989, no decurso de uma profunda e moderna reestruturação, que permitiu que o nosso país se posicionasse ao nível dos seus parceiros europeus.

Desta reforma resultou a abolição da contribuição industrial, do imposto sobre a indústria agrícola, do imposto de mais-valias, da contribuição predial, do imposto de capitais, do imposto complementar e do imposto do selo constante da verba 134 da respetiva Tabela. Pretendeu-se, com o IRC, a criação de um sistema de tributação unitária do rendimento das pessoas coletivas, o alargamento da base tributável do imposto e a redução das taxas.

No decurso desta secção apresentaremos os principais aspetos da tributação com enfoque nas empresas residentes em Portugal que exerçam, a título principal, uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola.

3.1.1 Características gerais

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

- sobre o rendimento, dado que tributa o lucro das empresas, ou o rendimento global das demais pessoas coletivas;
- direto, uma vez que o devedor do imposto e quem o vai suportar são a mesma pessoa;
- real, porque tributa a matéria coletável objetivamente calculada;
- principal, considerando que goza de autonomia no plano normativo;
- periódico, atendendo a que tem na base do facto tributário um elemento temporal que se repete sucessivamente, que geralmente é de um ano;

- proporcional, porque a coleta do imposto varia na proporção da matéria coletável, mantendo-se a taxa sempre constante, excluindo a derrama estadual;
- estadual, pois o sujeito ativo da relação jurídico-tributária é o Estado;
- geral, porque incide sobre um conjunto de rendimentos provenientes de diversas fontes.

Contudo, há a considerar que sendo o IRC um imposto sobre o rendimento inclui também algumas normas que visam a tributação pela via da despesa, como é o caso do art.º 88.º - taxas de tributação autónoma – e do art.º 45.º - encargos não dedutíveis para efeitos fiscais – que constituem medidas anti-abuso e têm em vista evitar a evasão fiscal.

3.1.2 Os sujeitos passivos

É no art.º 2.º do CIRC que se dá resposta à seguinte pergunta: Quem está sujeito a imposto? Trata-se da incidência subjetiva. O sujeito passivo de IRC é a pessoa ou entidade sobre quem é suscetível de recair o dever de cumprir uma obrigação de natureza tributária que lhe seja imposta pelo código, nomeadamente a obrigação principal, que é a do pagamento do imposto.

Podemos identificar três categorias de sujeitos passivos:

- *Residentes com personalidade jurídica*, como sejam as sociedades comerciais ou civis sob forma comercial, as cooperativas, as fundações, as empresas públicas e outras pessoas coletivas de direito público ou privado, os agrupamentos complementares de empresas, os agrupamentos europeus de interesse económico, o Estado, as regiões autónomas, as autarquias locais, os institutos públicos e as associações públicas (al. a), n.º 1, art.º 2.º);
- *Residentes sem personalidade jurídica*, cujos rendimentos não sejam tributados diretamente na titularidade de pessoas singulares ou coletivas, nomeadamente as heranças jacentes⁶, as associações e sociedades civis sem personalidade jurídica e as sociedades que ainda não possuam o registo definitivo (al. b), n.º 1, art.º 2.º);

⁶ Herança jacente é uma herança não aceite nem declarada vaga para o Estado, conforme definição constante do art.º 2046.º do Código Civil.

- *Não Residentes*, ou seja, as entidades que não tenham sede nem direção efetiva em território português e que aqui obtenham rendimentos não sujeitos a IRS (al. c), n.º 1, art.º 2.º).

3.1.3 Incidência

No que toca à delimitação da incidência real, ou seja, o que está sujeito a imposto, dá-nos a resposta o art.º 3.º, ao estabelecer que o IRC recai sobre o lucro apurado numa base mundial (*World Wide Income*), no caso de sujeitos passivos residentes que exerçam a título principal uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola (al. a), n.º 1, art.º 3.º). Os sujeitos passivos, apesar de residentes, mas que não exerçam, a título principal, esse tipo de atividades, por exemplo, as associações e as fundações, estão sujeitos a imposto pelo seu rendimento global, sendo este determinado pela soma algébrica dos rendimentos das diversas categorias consideradas para efeitos de IRS, assim como dos incrementos patrimoniais obtidos a título gratuito (al. b), n.º 1, art.º 3.º). Os sujeitos passivos não residentes que possuem estabelecimento estável em território português são tributados em sede de IRC sobre o lucro tributável imputável a esse estabelecimento estável (al. c), n.º 1, art.º 3.º). No caso de não o possuírem, ou mesmo que o possuam, os rendimentos não lhe sejam imputáveis, o imposto vai incidir sobre os rendimentos individualizados das diversas categorias consideradas para efeitos de IRS, subsistindo a faculdade de deduzir prejuízos, bem como sobre os incrementos patrimoniais obtidos a título gratuito (al. d), n.º 1, art.º 3.º).

De salientar que as entidades não residentes estão sujeitas a IRC apenas quanto aos rendimentos obtidos em território nacional, sem prejuízo do disposto nas Convenções de Dupla Tributação (CDT).

O lucro obtido pelos sujeitos passivos residentes e não residentes que possuam estabelecimento estável em território português é calculado, de acordo com a teoria do rendimento-acrécimo, com base na diferença entre os valores do património líquido no fim e no início do período de tributação, após as correções que se mostrem devidas, nos termos do CIRC.

É importante referir ainda que, no caso de sujeitos passivos não residentes, que aqui obtenham rendimentos que não sejam imputáveis a estabelecimento estável situado

em território português, o IRC vai incidir sobre o rendimento de cada operação isoladamente. Deste modo, relativamente aos rendimentos dos não residentes em geral, não se aplica a tributação unitária, pois mesmo que exista estabelecimento estável, se o não residente aqui obtiver rendimentos que não lhes sejam imputáveis, estes vão ser tributados separadamente. A adoção desta solução prende-se, essencialmente, com a tentativa de evitar a evasão fiscal (Pereira, 1990).

3.1.4 Benefícios fiscais

Se, por um lado, as normas de incidência, já acima referidas, estabelecem quais os sujeitos passivos da obrigação tributária e quais os factos tributários que constituem a obrigação de imposto, por outro lado, nas normas de isenção, constam situações que, uma vez verificadas, impossibilitam a aplicação daquelas normas. Desta forma, os preceitos de isenção constituem uma exceção às regras de incidência, ou seja, num primeiro momento, as normas de incidência da lei abrangem determinados sujeitos e situações que são depois afastados da tributação desde que confirmados certos requisitos previstos nas normas relativas aos benefícios fiscais.

O EBF, no art.º 2.º, define benefícios fiscais como sendo “medidas de carácter excepcional instituídas para tutela de interesses públicos extrafiscais relevantes que sejam superiores aos da própria tributação que impedem”. Refere ainda que as isenções, as reduções de taxas, e as deduções à matéria coletável e à coleta são benefícios fiscais.

Quanto à estabilidade, as leis fiscais distinguem três níveis de benefícios fiscais:

- estruturais, isto é, aqueles que se caracterizam como sendo os de maior permanência e estabilidade e que se encontram previstos nos códigos fiscais;
- os benefícios fiscais que se caracterizam por um carácter menos estrutural, mas que revestem, ainda assim, relativa estabilidade ou permanência, mas não de muito curto prazo e que se encontram regulados no EBF;
- os benefícios com finalidades marcadamente conjunturais ou requerendo uma regulação relativamente frequente, legislados anualmente no OE.

De salientar que, muito embora o que acima foi referido, na parte II do EBF encontram-se benefícios fiscais com carácter estrutural e na parte III do mesmo diploma estão consagrados benefícios com carácter temporário.

Existe ainda diversa legislação avulsa que consagra benefícios fiscais às empresas, como por exemplo os benefícios ao investimento.

Focando no tipo de empresas objeto de estudo, refira-se que as pessoas coletivas sujeitas ao regime de transparência fiscal ficam isentas de IRC, conforme estabelece o art.º 12.º do código daquele imposto, com exceção das tributações autónomas. Nos termos do disposto no art.º 6.º do CIRC, os rendimentos por elas obtidos são imputados aos sócios, e tributados em sede de IRS ou IRC, consoante se trate, respetivamente, de pessoas singulares ou coletivas, independentemente da distribuição de lucros. As sociedades sujeitas ao regime da transparência fiscal permanecem, contudo, sujeitos passivos deste imposto. Com efeito, a matéria coletável ou o prejuízo é calculado segundo as regras do CIRC, estando adstritas ao cumprimento das obrigações acessórias, contabilísticas e declarativas. Sobre a epígrafe “Outras Isenções”, o art.º 14.º consagra isenções concedidas no âmbito de compromissos internacionais e do disposto na Diretiva 2011/96/UE do Conselho, de 30 de novembro, relativa ao regime fiscal comum aplicável à sociedades-mães e sociedades afiliadas de Estados Membros diferentes.

Várias isenções de IRC constam no EBF:

- art.º 16.º: rendimentos de fundos de pensões e equiparáveis, que se constituam e operem de acordo com a legislação nacional;
- art.º 19.º: as empresas que criem postos de trabalho para jovens e desempregados de longa duração podem majorar em 50%, e durante um período de cinco anos, os encargos correspondentes;
- art.º 21.º: rendimentos dos fundos poupança-reforma, poupança-educação e poupança-reforma/educação, que se constituam e operem nos termos da legislação nacional;
- art.º 23.º: rendimentos de qualquer natureza, obtidos pelos fundos de capital de risco, que se constituam e operem de acordo com a legislação nacional;
- art.º 24.º: rendimentos de qualquer natureza obtidos por fundos de investimento imobiliário, que se constituam e operem de acordo com a legislação nacional, desde que pelo menos 75% dos seus ativos estejam afetos à exploração de recursos florestais e, desde que a mesma esteja submetida a planos de gestão florestal aprovados e executados de acordo com a regulamentação em vigor;
- art.º 26.º: rendimentos de fundos de poupança em ações, que se constituam e operem de acordo com a legislação nacional;

- art.º 52.º: as comissões vitivinícolas regionais, exceto quanto aos rendimentos de capitais tal como definidos para efeitos de IRS;
- art.º 53.º: as entidades gestoras de sistemas integrados de gestão de fluxos específicos de resíduos, devidamente licenciadas nos termos legais, durante todo o período correspondente ao licenciamento, relativamente aos resultados que, durante esse período, sejam reinvestidos ou utilizados para a realização dos fins que lhes sejam legalmente atribuídos, salvo quanto aos rendimentos de capitais, tal como são definidos para efeitos de IRS;
- art.º 59.º: as comunidades locais, desprovidas de personalidade jurídica, com sede ou direção efetiva em território português, no que diz respeito aos rendimentos derivados dos baldios, incluindo os resultantes da cessão de exploração, bem como os da transmissão de bens ou da prestação de serviços comuns aos compartes, quando, em qualquer caso, aqueles rendimentos sejam afetos, de acordo com o plano de utilização aprovado, com os usos ou costumes locais, ou com as deliberações dos órgãos competentes dos compartes, em investimento florestal ou outras benfeitorias no próprio baldio ou, bem assim, em melhoramentos junto da comunidade que os possui e gere, até ao fim do quarto exercício posterior ao da sua obtenção, salvo em caso de justo impedimento no cumprimento do prazo de afetação, notificado à AT, acompanhado da respetiva fundamentação escrita, até ao último dia útil do 1.º mês subsequente ao termo do referido prazo, não estando, porém, abrangidos os rendimentos de capitais, e as mais-valias resultantes da alienação a título oneroso de áreas do baldio.

Para além das isenções acima descritas, existem ainda outras, também consagradas no EBF, de índole automática, que se traduzem por uma isenção parcial concretizada numa redução ao rendimento sujeito a imposto. Assim, tem-se:

- art.º 22.º: os rendimentos respeitantes a unidades de participação em fundos de que sejam titulares sujeitos passivos de IRC, residentes em território português ou que sejam imputáveis a um estabelecimento estável de entidade não residente, não estão sujeitos a retenção na fonte, contando apenas 40% do seu quantitativo para fins de IRC;
- art.º 51.º: as empresas armadoras da marinha mercante nacional são tributadas em 30% dos lucros resultantes exclusivamente da atividade de transporte marítimo.

Para além dos benefícios já referidos, os sujeitos passivos de IRC poderão ainda usufruir dos seguintes:

- art.º 2.º do Decreto-Lei n.º 215/89: Os benefícios que constituam direitos adquiridos até 31-12-1988 são mantidos, com as necessárias adaptações, entendendo-se como direitos adquiridos os benefícios fiscais de fonte internacional e contratual e os benefícios temporários e condicionados. A manutenção destes benefícios tem a sua razão de ser na medida em que resultaram de compromissos assumidos pelo Estado Português, ou porque criaram expectativas atendíveis;
- art.º 41.º do EBF e art.º 16.º do Decreto-Lei 249/2009 (Código Fiscal do Investimento), republicado pelo Decreto-Lei n.º 82/2013: crédito de IRC, determinado com base na aplicação de uma percentagem, compreendida entre 10 % e 20 % das aplicações relevantes do projeto efetivamente realizadas;
- art.º 28.º do Código Fiscal do Investimento, republicado pelo Decreto-Lei n.º 82/2013, e no âmbito do Regime Fiscal de Apoio ao Investimento, integrado por este normativo naquele Código: dedução à coleta de IRC, até à concorrência de 50% da mesma, de 20% do investimento relevante, até ao montante de € 5 000 000,00, e 10% do investimento relevante, relativamente ao investimento de valor superior àquela importância, em investimentos realizados em regiões elegíveis para apoio;
- art.º 42.º do EBF: prevê a eliminação, em Portugal, da dupla tributação económica de lucros distribuídos por sociedades afiliadas residentes nos países africanos de língua oficial portuguesa, desde que ambas as sociedades estejam sujeitas e não isentas de um imposto sobre as sociedades, a sociedade portuguesa detenha uma participação não inferior a 25% do capital da sociedade afiliada durante um período mínimo de dois anos, os lucros desta sociedade tenham sido tributados em pelo menos 10% e não sejam oriundos de atividades geradoras de rendimentos passivos (nomeadamente rendimentos de valores mobiliários e rendimentos de imóveis situados fora do país de residência da sociedade). Na ausência de uma CDT entre Portugal e Angola, o nosso país, de forma unilateral, concede este benefício que incentiva ao investimento em Angola por parte de sociedades sedeadas em Portugal;
- art.ºs 61.º a 66.º do EBF: os donativos efetuados pelas empresas relevam como gastos fiscais, se compreendidos no âmbito do regime fiscal do mecenato. Neste contexto, os donativos devem ser concedidos a entidades que exerçam a sua atividade nas áreas social, cultural, ambiental, desportiva ou educacional e de natureza científica. O valor destes donativos será majorado em função da

entidade beneficiária e do fim a que se destinam. Os que não se enquadrem nesse regime, bem como os que nele se enquadrando excedam os limites, não são aceites como gasto e devem ser acrescidos ao resultado líquido do período para determinação do lucro tributável;

- art.º 43.º do CIRC: os encargos suportados pelas empresas que tenham por objetivo melhorar as condições dos trabalhadores e familiares, como sejam a manutenção de creches, lactários, jardins-de-infância, cantinas, bibliotecas, escolas e outras realizações de utilidade social em benefício dos reformados da empresa e dos familiares, desde que como tal sejam reconhecidas pela AT e tenham carácter geral, não revistam a natureza de trabalho dependente ou, revestindo essa natureza, sejam de difícil ou complexa individualização relativamente a cada um dos beneficiários. São igualmente dedutíveis, com o limite de 15%, os encargos escriturados a título de remunerações relativos ao período de tributação, os suportados com contratos de seguros de doença e de acidentes pessoais e de vida, contribuições para fundos de pensões, ou para quaisquer outro regime complementar de segurança social que garantam em exclusivo benefícios de reforma, pré-reforma, de saúde pós-emprego, invalidez ou sobrevivência a favor dos trabalhadores. O limite é de 25% no caso de os trabalhadores não terem direito a pensões da segurança social;
- art.º 44.º do CIRC: até ao limite de 2‰ do volume de negócios, é considerado como gasto do período o valor correspondente a 150% do total das quotizações pagas pelas empresas a favor das associações empresariais em conformidade com os estatutos. De salientar que o benefício se materializa na majoração que é permitida.

O Decreto-Lei n.º 82/2013, publicado a 17 de junho, com o intuito de promover o crescimento da economia, criando condições atrativas para esse efeito, por via da fiscalidade, como refere o seu preâmbulo, agrupa o Regime Fiscal de Apoio ao Investimento e o Sistema de Incentivos Fiscais em Investigação e Desenvolvimento Empresarial no Código Fiscal do Investimento, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 249/2009, de 23 de Setembro, que é republicado. Deste modo, são alterados os art.ºs 41.º do EBF e o 92.º do CIRC.

É referido no n.º 3, do art.º 2.º, do EBF que “os benefícios fiscais são considerados despesas fiscais”. Na verdade, o Estado não arrecada uma parte de potenciais receitas fiscais, e as razões que estão subjacentes a este procedimento prendem-se, como consta do relatório do grupo de trabalho para a reavaliação dos benefícios

fiscais criado por despacho do Ministro de Estado e das Finanças de 1 de maio de 2005, “com o estabelecimento de limites à sua criação e com o controlo na concessão da mesma” (Fiscais, 2005, p. 72).

O n.º 3 do art.º 14.º da LGT dispõe que a quantificação de benefícios depende da quantificação prévia da despesa fiscal. Em cumprimento deste preceito legal, o OE quantifica a despesa fiscal prevista para cada ano, em anexo autónomo ou no relatório anexo à proposta de lei do orçamento.

Do quadro 14, abaixo apresentado, podemos perceber que, ao nível do IRC, a despesa fiscal tem vindo a diminuir, “em resultado da vigente política de revisão dos benefícios fiscais, a qual cumpre com os compromissos internacionais assumidos pelo Estado português no âmbito do Programa de Assistência Económica e Financeira” (Finanças, 2012, p. 23).

Quadro 14 - Despesa fiscal em sede de IRC, por tipo

TIPO DE DESPESA FISCAL	DESPESA FISCAL EM SEDE DE IRC												VH (%)		
	em valor absoluto (milhões de euros)				em percent. da receita líquida do IRC (%)				em percent. do PIB nominal (%)				2011/2010	2012/2011	2013/2012
	2010	2011	2012	2013	2010	2011	2012	2013	2010	2011	2012	2013			
ISENÇÃO TRIBUTÁRIA	3 487,5	1 991,0	1 132,3	1 108,1	76,0	38,5	25,8	24,3	2,0	1,2	0,7	0,7	-42,9	-43,1	-2,1
DEDUÇÃO AO RENDIMENTO	249,8	112,1	95,7	95,7	5,4	2,2	2,2	2,1	0,1	0,1	0,1	0,1	-55,1	-14,6	0,0
DEDUÇÕES À COLETA	218,6	145,2	143,7	143,7	4,8	2,8	3,3	3,2	0,1	0,1	0,1	0,1	-33,6	-1,0	0,0
TAXA PREFERENCIAL	95,1	99,4	10,0	10,0	2,1	1,9	0,2	0,2	0,1	0,1	0,0	0,0	4,5	-89,9	0,0
RESULTADO DA LIQUIDAÇÃO - ART.º 92.º DO CIRC	- 21,1	- 11,9	- 12,5	- 12,5	-0,5	-0,2	-0,3	-0,3	0,0	0,0	0,0	0,0	43,5	-4,9	0,0
TOTAL	4 029,9	2 335,8	1 369,2	1 345,0	87,8	45,2	31,2	29,5	2,3	1,5	0,9	0,9	-42,0	-41,4	-1,8

Para 2013 os valores são previsionais

Fonte: Ministério das Finanças

Em 2012 a despesa fiscal associada ao IRC atingiu 1 369,2 milhões de euros, estando implícita uma redução de 41,4% face a 2011. No que respeita a 2013, a despesa fiscal em sede deste imposto deverá diminuir em 1,8%, para 1 345 milhões de euros. No processo de quantificação e estimativa da despesa fiscal foi utilizado o método da receita cessante⁷.

3.1.5 O lucro tributável

O princípio de tributação pelo lucro real é acolhido entre nós desde logo na CRP, ao determinar, no n.º 2 do art.º 104.º que “a tributação das empresas incide

⁷ O método da receita cessante mede “o montante da receita fiscal objeto de redução por parte de uma disposição (de preferência ou dispensa) especialmente aplicada a um sujeito passivo em particular ou à comunidade em geral” (Finanças, 2012, p. 6).

fundamentalmente sobre o seu rendimento real”. Neste sentido, (Sanches, 1995, p. 35) refere:

A reforma de 1989 veio concretizar em Portugal o imperativo da tributação das empresas de acordo com o seu lucro real. E a tributação das empresas segundo o seu lucro real, implica a sua determinação por meio da contabilidade por isso o controlo administrativo (mais rigorosamente, a possibilidade permanente de controlo administrativo) da contabilidade das empresas. Sem qualquer exceção.

Segundo a Estrutura Conceptual do SNC, publicada pelo Aviso n.º 15 652/2009, as demonstrações financeiras, que são elaboradas segundo as normas contabilísticas, têm como objetivo proporcionar informação sobre a posição financeira, o desempenho e as alterações na posição financeira de uma empresa que seja útil aos utilizadores na tomada de decisões económicas. Assim, a contabilidade deve deixar transparecer uma imagem verdadeira e apropriada da posição financeira de uma entidade, para que os diferentes *stakeholders* possam ter confiança na informação contabilística que usam com vários e diferentes objetivos. Através da contabilidade apura-se o resultado líquido do período, ou seja, o lucro ou prejuízo que a empresa apurou num determinado período.

Em termos fiscais, o art.º 17.º do CIRC dispõe:

O lucro tributável das pessoas coletivas [...] é constituído pela soma algébrica do resultado líquido do período e das variações patrimoniais positivas e negativas verificadas no mesmo período e não refletidas naquele resultado, determinados com base na contabilidade e eventualmente corrigidos nos termos deste Código.

Constata-se que “a lei não define de forma unívoca e direta o que se entende por lucro tributável, optando por fornecer os respetivos componentes” (Portugal, 2004, p. 64). Ainda da análise do mesmo artigo é possível apercebermo-nos da relação entre contabilidade e fiscalidade. Esta última vai beber à contabilidade os elementos necessários à determinação do lucro tributável, isto é, a fiscalidade serve-se do resultado contabilístico como ponto de partida para determinação do lucro tributável. Isto determina uma relação de dependência entre contabilidade e fiscalidade. Contudo, que tipo de dependência se pode esperar encontrar?

O legislador português não seguiu “nem o modelo da dependência total, em que haveria coincidência do resultado contabilístico apurado de maneira totalmente autónoma face ao resultado fiscal, nem o modelo da autonomia, em que o lucro tributável seria resultado contabilístico” (Nabais, 2011, p. 589). Antes optou por acolher um modelo de dependência parcial da fiscalidade em relação à contabilidade, em que

ao resultado contabilístico apurado segundo as normas da contabilidade, vão ser efetuadas algumas correções impostas, nomeadamente pelo CIRC. Julgamos ser este o modelo mais adequado de apuramento do resultado fiscal, dado que não há uma contraposição entre este e o resultado contabilístico, existindo sim uma relação de dependência entre ambos.

Assim, num primeiro momento, a fiscalidade usa o resultado contabilístico, ou seja, “a lei fiscal aceita, em bloco e de forma acrítica, as regras e princípios contabilísticos” (Tavares, 2002, p. 38). A este resultado, vão ser efetuadas correções extra contabilísticas, a fim de se apurar o lucro tributável, isto é, “num segundo momento, introduzem-se expressas, pontuais e contadas correções ao resultado apurado pela ciência contabilística, por forma a acautelar certos interesses fiscais próprios e autónomos, impropetíveis pelo simples jogo das regras contabilísticas” (Tavares, 2002, p. 39). Portanto, estas correções, positivas ou negativas, derivam do facto da fiscalidade e a contabilidade terem objetivos diferentes. Tal como explica Tavares (1999, p. 73): “Estas distorções fundam-se na impossibilidade de acautelamento, pela lei contabilística, de certas dimensões fiscais específicas, de tal forma que as respetivas esferas, contabilística e fiscal, são, apenas, parcialmente coincidentes”.

Percebe-se, assim, que a contabilidade tenha um enorme relevo nas obrigações fiscais acessórias dos sujeitos passivos, dado que os seus registos se tornam indispensáveis para o apuramento do lucro tributável, sendo que a fiscalidade presume verdadeiros e de boa-fé os dados contabilísticos, se a contabilidade estiver organizada de acordo com a lei comercial e fiscal, conforme se encontra estatuído no art.º 75.º da LGT.

A obrigação de possuir contabilidade organizada nos termos da lei, tendo em vista o controlo do apuramento do lucro tributável, é imposta pelo n.º 1 do art.º 123.º do CIRC, obriga, no seu n.º 2, que todos os lançamentos tenham como suporte documentos justificativos, datados e registados cronologicamente. Acresce o n.º 3 do mesmo artigo que a contabilidade não deve registar atrasos superiores a 90 dias, sob pena da Administração Tributária e Aduaneira (AT) recorrer aos métodos indiretos para determinação do lucro tributável. O mesmo é corroborado no preâmbulo do CIRC:

Dado que a tributação incide sobre a realidade económica constituída pelo lucro, é natural que a contabilidade, como instrumento de medida e informação dessa realidade, desempenhe um papel essencial como suporte da determinação do lucro tributável.

As relações entre contabilidade e fiscalidade são, no entanto, um domínio que tem sido marcado por uma certa controvérsia e onde, por isso, são possíveis diferentes modos de conceber essas relações. Afastadas uma separação absoluta ou uma identificação total, continua a privilegiar-se uma solução marcada pelo realismo e que, no essencial, consiste em fazer reportar, na origem, o lucro tributável ao resultado contabilístico ao qual se introduzem, extra contabilisticamente, as correções - positivas ou negativas - enunciadas na lei para tomar em consideração os objetivos e condicionalismos próprios da fiscalidade.

3.1.6 A determinação da matéria coletável

A declaração apresentada pelo contribuinte, objeto de controlo por parte da administração fiscal, será, regra geral, a base para a determinação da matéria coletável. Porém, pode acontecer que esta seja calculada por métodos indiretos.

No âmbito do nosso estudo focalizamos a sua determinação para os sujeitos passivos residentes que exerçam, a título principal, uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola. O CIRC, no capítulo III, composto pelos art.ºs 15.º a 86.º, estabelece as regras a ter em consideração para o seu cálculo.

Conforme estabelece o art.º 15.º do CIRC, a determinação da matéria coletável efetua-se extraindo ao lucro tributável os prejuízos fiscais regulados no art.º 52.º do CIRC e os eventuais benefícios fiscais.

Na determinação do lucro tributável, as primeiras correções ao resultado contabilístico prendem-se com as variações patrimoniais positivas e negativas que tiveram lugar no mesmo período e que não se encontram espelhadas naquele resultado, mas que devam concorrer para a determinação do resultado fiscal. O legislador tipificou como exceção as mais e menos valias potenciais ou latentes (al. b), n.º 1, art.º 21.º e al. b), art.º 24.º do CIRC), que, mesmo que expressas na contabilidade, não são relevantes para efeitos de tributação, pois apenas serão tributadas aquando da sua realização. Encontram-se, igualmente, neste quadro as entradas de capital, feitas pelos sócios (al. a), n.º 1, art.º 21.º do CIRC), e as saídas de dinheiro a favor dos sócios a título de remuneração do capital (al. c), art.º 24.º do CIRC), uma vez que são consideradas meras transferências e o que se pretende tributar é o rendimento gerado pelo capital com que os sócios entraram para a sociedade.

Pertinentes são, igualmente, os conceitos de rendimento e de gastos para efeitos fiscais. O art.º 20.º do CIRC dá-nos a noção de rendimento e podemos constatar que é uma noção ampla e muito abrangente, porquanto todos os rendimentos contabilísticos são suscetíveis de integrar aquela noção, desde que não excluídos por lei. Já no que diz respeito aos gastos, a situação é bem diferente. Salienta-se, desde já, que são os gastos que, não sendo aceites para efeitos fiscais, muito embora se encontrem espelhados na contabilidade, provocam os maiores afastamentos entre a realidade contabilística e a realidade fiscal.

As divergências mais relevantes entre o resultado líquido do período e o lucro tributável traduzem-se nos seguintes factos:

- periodização do lucro tributável (art.ºs 18.º e 19.º do CIRC);
- gastos não aceites fiscalmente (art.ºs 23.º e 45.º do CIRC);
- ajustamentos em inventários (art.º 28.º do CIRC);
- regime das depreciações e amortizações (art.ºs 29.º a 34.º do CIRC e Decreto Regulamentar 25/2009, de 14 de setembro);
- regime das imparidades e provisões (art.ºs 35.º a 38.º e 39.º do CIRC);
- regime das mais-valias e menos-valias realizadas (art.ºs 46.º a 48.º do CIRC);
- benefícios fiscais que operem como dedução ao rendimento.

Um conceito importante é o da periodização do lucro tributável, que se encontra vertido no art.º 18.º do CIRC, que consiste em incluir nos resultados fiscais apenas os rendimentos e os gastos correspondentes a cada período económico, independentemente do seu recebimento ou pagamento. Fiscalmente assiste-se a “uma maior radicalidade, por forma a prevenir e impedir a elisão do imposto (e frustração dos direitos do credor tributário), efetivável, sobretudo, pelo diferimento na revelação dos ganhos e antecipação no registo dos gastos” (Tavares, 1999, p. 84). As divergências “decorrem do diferente peso do princípio da especialização, em sede contabilística e fiscal” (Tavares, 1999, p. 73).

No âmbito deste artigo, existem várias situações que, pela sua importância, importa mencionar. Assim, temos:

- os réditos das vendas consideram-se realizados na data da entrega ou expedição (al. a), n.º 3, art.º 18.º CIRC);
- os réditos das prestações de serviços consideram-se realizados na data em que o serviço é concluído (al. b), n.º 3, art.º 18.º CIRC);

- no caso de vendas e prestações de serviços com pagamento diferido, os respetivos réditos são imputáveis ao período de tributação a que respeitam pela quantia nominal da contraprestação. Atendendo a que nestes casos o justo valor da compensação é geralmente inferior à quantia nominal de dinheiro a receber, é necessário proceder à retificação da diferença entre o justo valor e a quantia nominal da remuneração a receber, uma vez que contabilisticamente a diferença entre o justo valor e a quantia nominal da retribuição é contabilizada como rédito de juros (n.º 5, art.º 18.º CIRC);
- os rendimentos, gastos e bem assim, outras variações patrimoniais resultantes da aplicação do método da equivalência patrimonial e que se encontrem evidenciados contabilisticamente, não são aceites fiscalmente, pelo que é necessário proceder à sua eliminação (n.º 8, art.º 18.º CIRC);
- Os ajustamentos decorrentes da aplicação do justo valor não são aceites fiscalmente, devendo ser efetuadas correções ao resultado líquido, no caso dos mesmos se encontrarem registados na contabilidade, salvo quando se trate de ajustamentos decorrentes da aplicação desta base de mensuração no que respeita a instrumentos financeiros assim reconhecidos através de resultados, como por exemplo os derivados previstos no art.º 49.º do CIRC. No caso de se tratar de instrumentos de capital próprio, só se aceitam os ajustamentos decorrentes da aplicação do justo valor através de resultados se os mesmos tiverem um preço formado num mercado regulamentado e o sujeito passivo detiver, direta ou indiretamente, uma participação no capital inferior ou igual a 5%. Todavia, se contabilisticamente os ajustamentos tiverem sido reconhecidos no capital próprio, e atendendo a que estes aumentos patrimoniais não se traduzem num acréscimo do rendimento real, não haverá lugar a correções, pois não concorrem para a formação do lucro tributável (n.º 9, art.º 18.º CIRC);
- Os pagamentos com base em ações, efetuados aos trabalhadores e membros dos órgãos estatutários, em virtude da prestação de trabalho ou do exercício de cargo ou função, também dão origem a correções fiscais, uma vez que estes pagamentos, fiscalmente, são aceites no período em que os respetivos direitos ou opções sejam exercidos e na contabilidade são, em geral, reconhecidos em momento anterior (n.º 11, art.º 18.º CIRC);
- São aceites fiscalmente no período de tributação em que sejam pagos ou colocados à disposição, os gastos relacionados com benefícios de cessação de emprego, benefícios de reforma e outros benefícios pós emprego ou a longo prazo dos empregados, que não sejam considerados rendimentos de trabalho

dependente e não estejam abrangidos pelo disposto no artigo 43.º do CIRC (realizações de utilidade social), pelo que se contabilisticamente forem reconhecidos noutra período de tributação, é necessário proceder a correções fiscais (n.º 12, art.º 18.º CIRC).

Contabilisticamente, um gasto é aceite se se encontrar devidamente documentado e se o mesmo tiver sido suportado no âmbito da prossecução da atividade da empresa. Fiscalmente é no artigo 23.º do CIRC que se encontra a noção de gasto. Porém, este conceito não está definido, antes remete para aspetos económicos (Amorim, 2007). A noção patente naquele normativo legal é bastante abrangente e é seguida de uma enumeração dos gastos considerados geralmente incorridos pelos sujeitos passivos, puramente exemplificativa, como se atesta pelo uso do advérbio “nomeadamente”.

A definição legal considera gastos "(...) os que comprovadamente sejam indispensáveis para a realização dos rendimentos sujeitos a imposto ou para a manutenção da fonte produtora". Todavia, “esta noção é imperfeita e incompleta, pois em lugar de recortar o conceito objetivo de custo (noção de perda) – apenas projeta o conceito num enfoque finalístico (existência de uma certa relação de causalidade com as componentes positivas do rédito)” (Tavares, 1999, p. 111).

Do citado art.º 23.º do CIRC, é possível retirar cinco elementos relacionados com o conceito de gasto, sendo os dois primeiros pré-fiscais e os restantes fiscais:

- Em primeiro lugar, é necessário que exista um gasto económico, isto é “a assunção como contrapartida da aquisição de um qualquer fator de produção” (Tavares, 1999, p. 113);
- O gasto tem que estar refletido como tal na contabilidade;
- É necessário que não haja nenhuma norma legal que exclua a sua aceitação;
- Que sejam comprovados através de documentos emitidos nos termos legais;
- Que sejam indispensáveis para a realização dos rendimentos sujeitos a imposto ou para a manutenção da fonte produtora.

Portugal (2004, p. 17) refere que “o problema dos 'custos fiscais' traduz-se fundamentalmente na questão da respetiva dedutibilidade. Ou seja, em saber se determinada despesa efetuada pelo contribuinte deverá ou não relevar como componente negativa para a determinação da matéria coletável”. O regime da dedutibilidade dos gastos está contido no art.º 23.º do CIRC, no entanto as regras constantes daquela norma estão sujeitas a várias exceções. As diversas alíneas do n.º

1 do referido artigo indicam os gastos que ocorrem com maior frequência, ou seja, aqueles que decorrem da atividade normal do sujeito passivo. Mas para que os gastos que ali se encontram enumerados possam ser aceites para efeitos fiscais, é necessário que se verifiquem dois requisitos fundamentais: a comprovação e a indispensabilidade.

Não é isenta de discussão a questão da comprovação de um gasto, principalmente no que diz respeito aos requisitos formais dos documentos comprovativos. Para que um gasto seja aceite fiscalmente, tem que estar comprovado através de documentos emitidos nos termos legais. Desta forma, o mais importante meio de prova admissível em IRC é a documental. Trata-se de apurar da efetiva realização dos gastos através dos documentos que serviram de base aos registos contabilísticos. Na verdade, não se pode deduzir um gasto que tenha resultado de negócios simulados.

Dispõe a al. a) do n.º 2 do art.º 123.º do CIRC que é indispensável um documento justificativo como suporte de cada lançamento contabilístico. Coloca-se, então, a questão de identificar que tipos de documentos preenchem os requisitos para poderem ser considerados como meios de prova. No âmbito do CIRC apenas se faz referência à necessidade de “documentos justificativos” enquanto apoio para os registos contabilísticos, mas não se refere que tipo de documentos podem ser considerados, pelo que é fundamental identificar, no âmbito da legislação, aqueles que poderão ser admissíveis. Sendo, como já acima referido, a prova documental o meio de prova mais importante, aceita-se, por coerência e unidade sistemática, que os requisitos formais do documento justificativo sejam os constantes da fatura. No Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (CIVA) encontram-se regulamentados o conteúdo e elementos essenciais da fatura. Assim, na al. b) do n.º 1 do art.º 29.º daquele normativo legal encontra-se expressa a obrigatoriedade de emissão de fatura e no n.º 5 do art.º 36.º do CIVA especificam-se quais os elementos essenciais que deve conter.

O entendimento doutrinal e legal nesta matéria é de que o preenchimento dos requisitos formais em IVA pressupõe o preenchimento dos requisitos estabelecidos em IRC, ou seja, em sede do imposto sobre o rendimento o documento justificativo traduz-se na fatura. Contudo, importa ter a perceção de que a aceitação da fatura não é uma situação pacífica no âmbito doutrinal, uma vez que nem sempre o documento justificativo corresponde somente à fatura completa. Durante algum tempo, a AT defendeu que apenas a fatura era um verdadeiro documento justificativo. Contudo, já não é esse o entendimento, podendo desta forma, outros documentos que cumpram

os requisitos legais, ser aceites. Portugal (2004) aponta nesse sentido ao referir que a prova documental poderá ser suportada pela exigência de fatura.

Por outro lado, é condição essencial para aceitação de um gasto, que o mesmo seja indispensável para a realização dos rendimentos ou para a manutenção da fonte produtora. Este critério deve ser validado depois de se comprovar o gasto, ou seja, o problema da indispensabilidade só se coloca perante gastos comprovados. Está-se assim, perante o problema de perceber se determinado gasto, incorrido e devidamente contabilizado, possui as características que o tornam subsumível ao conceito legal de gasto fiscal. Trata-se da qualificação do gasto.

A criação do critério da indispensabilidade teve como escopo evitar que certos gastos sejam abusivamente contabilizados ou os que sendo considerados exagerados ou pouco apropriados, sejam dedutíveis para efeitos fiscais (Amorim, 2007). Assim, para que um gasto possa ser dedutível fiscalmente é necessário que exista uma correlação entre rendimentos e gastos, numa ótica contabilística.

O conceito de “necessidade para a manutenção da fonte produtora” deve ser entendido num sentido dinâmico e não num sentido estático. As empresas incorrem em gastos que são necessários ao seu processo produtivo presente, mas também àquele que querem vir a alcançar no futuro, como é o caso da procura de novos produtos, investigação, certificação de qualidade, entre outros. Não está, pois, em causa o facto do sujeito passivo ter tomado uma boa ou má decisão. De referir que a AT vai fazer essa análise *a posteriori*, já na posse de informação que, à data em que o gasto foi incorrido, o sujeito passivo não possuía. Está aqui em causa saber se os gastos incorridos o foram no âmbito normal da atividade empresarial, ou seja, se os gastos prosseguiram os fins da empresa na sequência de um ato normal de gestão, mesmo que resulte num negócio ruinoso. Neste sentido, e numa perspetiva abrangente de indispensabilidade, serão considerados não só os encargos necessários como também os úteis à realização dos rendimentos.

É no conceito de indispensabilidade que reside a problemática essencial da consideração fiscal dos gastos e que repousa um dos principais pontos de distinção entre o gasto efetivamente incorrido no interesse coletivo da empresa e o que pode resultar apenas no interesse individual do sócio (Sanchez & Gama, 2010, p. 330).

No caso de ter ocorrido no interesse individual do sócio, não pode ser considerado gasto fiscal, pois este deve ter na sua origem e na sua causa um fim empresarial. A lei concede à AT poderes bastantes para recusar a aceitação como gastos das despesas

que não possam ser consideradas compatíveis com as finalidades a prosseguir pela empresa.

O requisito da indispensabilidade do gasto deve ser aferido por critérios de racionalidade económica face aos objetivos estatutários e atendendo, por isso, à razoabilidade e à fundamentação das decisões de gestão no momento e nas circunstâncias em que são tomadas (Sanches, 2007, p. 385).

“Só se pode excluir da dedutibilidade fiscal os custos que não estejam ligados à atividade empresarial ou que não tenham interesse económico para a empresa ou que ultrapassem nitidamente as necessidades e capacidades objetivas da empresa” (Amorim, 2007, p. 33). Desta forma, conclui-se que os gastos são considerados indispensáveis e por conseguinte aceites fiscalmente, se forem contraídos no interesse da organização e se contribuírem para a obtenção de rendimentos e para a manutenção da fonte produtora.

Há, contudo, alguns gastos que muito embora classificados e contabilizados como tal, comprovadamente suportados e indispensáveis à realização dos fins que a empresa visa prosseguir, não assumem essa natureza para efeitos fiscais e, como tal, não são considerados, no todo ou em parte, para efeitos da determinação do lucro tributável. Estes gastos encontram-se elencados nos n.ºs 2, 3, 4 e 5 do art.º 23.º e no art.º 45, ambos do CIRC. O legislador teve como principal objetivo o combate à fraude e evasão fiscais e evitar que os gastos que não se encontram diretamente relacionados com a atividade da empresa sejam por esta, assumidos. Note-se que a não-aceitação de qualquer gasto na esfera fiscal tem obrigatoriamente de decorrer da própria lei, devendo, portanto, encontrar-se nesta expressamente indicado.

Relativamente aos n.ºs 2 a 5 do art.º 23.º do CIRC, rejeita-se a aceitação dos gastos relativos a despesas ilícitas, e aqueles que resultarem da transmissão onerosa de partes de capital sempre que se verifique existirem relações especiais entre as entidades envolvidas, tendo esta norma a natureza antiabuso. No que tange às limitações impostas pelo art.º 45.º, Amorim (2007, pp. 27,28) agrupa estes encargos em três categorias de normas:

O primeiro grupo engloba as normas de mera quantificação do imposto, como é o caso da norma que proíbe a dedução do IRC e de quaisquer outros impostos (art.º 45.º, n.º 1, al. a)). No segundo grupo, temos as normas que proíbem a dedução de custos que ofendam certos valores e princípios da ordem jurídica, como as multas e os juros compensatórios (art.º 45.º, n.º 1, al. d)). No terceiro grupo, consideram-se as normas que proíbem a dedução de custos que se situam na zona de confluência entre a esfera privada dos sócios ou acionistas de uma empresa e a esfera empresarial, como sucede com as despesas com ajudas de custo e com a

compensação pela deslocação em viatura própria do trabalhador (art.º 45.º, n.º 1, al. f)).

O art.º 28.º do CIRC regulamenta a dedução ao resultado das perdas por imparidades em inventários que tenham sido reconhecidos no período de tributação. O gasto é aceite até ao limite da diferença entre o custo (de aquisição ou de produção) dos inventários e o respetivo valor realizável líquido à data do balanço, se este último for inferior ao primeiro. Se eventualmente se verificar uma reversão dos ajustamentos, o valor revertido concorre para a formação do lucro tributável, até ao montante do ajustamento aceite fiscalmente.

No que se refere aos regimes das depreciações e amortizações e das imparidades e provisões, fiscalmente “ocorre um estreitamento na margem de liberdade contabilística” (Tavares, 1999, p. 73), o que vai conduzir a que devam ser feitos ajustamentos ao resultado líquido do período.

A amortização, para os ativos intangíveis, ou a depreciação, para os ativos tangíveis, é a distribuição do valor dos ativos pelos períodos em que têm utilidade económica para a entidade, em virtude da perda de valor dos bens (Tavares, 1999) e constitui um instrumento de inegável importância em termos de gestão empresarial. A lei fiscal impõe limites à aceitação das depreciações e amortizações relevadas na contabilidade das empresas.

As condições gerais de aceitação, a nível fiscal, das depreciações e amortizações consideradas contabilisticamente constam do art.º 29.º do CIRC e do art.º 1.º do Decreto Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de setembro. Neste âmbito, o CIRC aceita como gastos as depreciações e amortizações de elementos do ativo sujeitos a depreciação, desde que contabilizados ao custo histórico. As depreciações e amortizações devem estar contabilizadas como gasto no mesmo período de tributação ou em períodos anteriores (Decreto Regulamentar n.º 25/2009, art.º 1.º, n.º 3). Para efeitos fiscais, em regra, o método de cálculo daquele gasto é o das quotas constantes, em que são aplicadas as taxas constantes das tabelas oficialmente aprovadas e em que o gasto é calculado pela multiplicação da taxa aceite fiscalmente pelo custo. No entanto, no caso de ativos fixos tangíveis novos que não sejam edifícios, viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, salvo se estiverem afetas ao serviço público de transportes ou destinadas a ser alugadas no âmbito do exercício da atividade normal da entidade, e mobiliário e equipamentos sociais, os contribuintes

poderão optar pelo método das quotas decrescentes, em que estas são mais elevadas nos primeiros anos de vida útil do bem e vão decrescendo, conforme decorre a utilização do bem (art.º 30.º do CIRC e art.º 4.º do Decreto Regulamentar n.º 25/2009). Está ainda prevista a possibilidade de adoção de outros métodos de depreciação e amortização, desde que, através de requerimento, seja para o efeito obtida autorização da AT, autorização que será dispensada se da aplicação do método não resultar uma quota anual de depreciação ou amortização superior à que seria obtida se os métodos utilizados fossem o das quotas constantes ou o das quotas decrescentes.

Qualquer que seja o método de depreciação ou amortização utilizado, o sujeito passivo poderá fazer variar a quota de amortização entre a taxa máxima, constante das tabelas, e a taxa mínima, correspondente a metade daquela taxa. Note-se que as quotas mínimas que não tenham sido contabilizadas no período a que respeitam não podem ser recuperadas em qualquer outro período, conforme preceituado no art.º 30.º do CIRC e art.º 18.º do Decreto Regulamentar n.º 25/2009. Porém, com a prévia apresentação de requerimento do interessado, no qual constem as razões justificativas, a AT poderá permitir a utilização de quotas inferiores às mínimas. Por outro lado, as depreciações e amortizações não aceites como gasto, por excederem as importâncias máximas admitidas, são aceites como tal nos períodos seguintes, na medida em que não se excedam as quotas máximas fixadas (art.º 20.º do Decreto Regulamentar n.º 25/2009).

Há também a possibilidade de serem aceites fiscalmente taxas superiores às máximas, nos casos em que os ativos fixos tangíveis estejam sujeitos a um desgaste considerado mais rápido do que o normal, o que, de acordo com o art.º 9.º do Decreto Regulamentar n.º 25/2009, acontece quando estiverem sujeitos a laboração em mais do que um turno. Nestas situações, é permitido o acréscimo de 25% à quota de depreciação correspondente à que puder ser praticada pelo método que estiver a ser utilizado, quando a laboração for em dois turnos, e um acréscimo de 50%, no caso de a laboração ser superior a dois turnos. No entanto, o reforço da quota de depreciação permitido não se aplica ao primeiro período de depreciação, nem dele pode decorrer, nos períodos seguintes, uma quota superior à que puder ser aplicada nesse primeiro período, nos casos em que se utiliza o método das quotas degressivas, assim como não se aplica a edifícios e outras construções bem como a bens que, pela sua natureza ou tendo em conta a atividade económica em que especificamente são

utilizados, estão normalmente sujeitos a condições intensivas de exploração, como sejam fornos na indústria vidreira, arcas congeladoras e silos.

Em conformidade com o disposto na al. e) do n.º 1 do art.º 34.º do CIRC e no art.º 11.º do Decreto Regulamentar n.º 25/2009, não relevam fiscalmente os gastos com as depreciações de viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, incluindo os veículos elétricos, na parte correspondente ao custo de aquisição ou ao valor de reavaliação que exceda os valores a seguir indicados, fixados na Portaria n.º 467/2010:

- se adquiridas em períodos anteriores a 2010: € 29 927,87;
- se adquiridas no período de tributação iniciado em 1 de Janeiro de 2010 ou após essa data: € 40 000;
- se adquiridas no período de tributação que se inicie em 1 de Janeiro de 2011 ou após essa data: € 45 000, relativamente a veículos movidos exclusivamente a energia elétrica e € 30 000, relativamente às restantes viaturas;
- se adquiridas nos períodos de tributação que se iniciem em 1 de Janeiro de 2012 ou após essa data: € 50 000, relativamente a veículos movidos exclusivamente a energia elétrica e € 25 000, relativamente às restantes;

As depreciações relativas a barcos de recreio e aviões de turismo, independentemente do valor de aquisição, nunca serão aceites fiscalmente. Os limites acima referidos não serão aplicados se os bens estiverem afetos à exploração de serviço público de transportes ou se se destinarem a ser alugados no exercício da atividade normal da empresa (*rent-a-car* e escolas de condução).

Uma outra questão que também pode gerar correções fiscais prende-se com o facto de contabilisticamente as depreciações se iniciarem quando o ativo estiver disponível para uso e a nível fiscal, para os ativos fixos tangíveis e as propriedades de investimento, esse início ser deferido para o momento em que entram em funcionamento ou em que começam a ser utilizados.

Quanto às imparidades, o n.º 1 do art.º 35.º do CIRC, exige que estas se encontrem contabilizadas no mesmo ou em períodos de tributação anteriores para serem aceites fiscalmente. Enquadram-se neste âmbito as relacionadas com créditos que provenham da regular atividade da empresa e que possam ser considerados como sendo de cobrança duvidosa no final do período de tributação (desde que os registos contabilísticos relevem esse facto), as que tenham ligação com recibos por cobrar reconhecidas pelas empresas de seguros e as que constituam desvalorizações

excepcionais verificadas em ativos fixos tangíveis, intangíveis, biológicos não consumíveis e propriedades de investimento. Porém, existindo perdas por imparidade de ativos que não sejam aceites como desvalorizações excepcionais, podem ser consideradas como gastos durante o período de vida útil desse ativo ou até ao período de tributação anterior àquele em que se verificar o abate ou desmantelamento, conforme dispõe o n.º 4 do mesmo artigo. O n.º 1 do art.º 36.º do CIRC vem esclarecer que os créditos de cobrança duvidosa são aqueles em que o devedor tenha pendente processo de insolvência e de recuperação de empresas ou processo de execução, aqueles que tenham sido reclamados judicialmente ou em tribunal arbitral ou os que estejam em mora há mais de seis meses, desde que haja provas objetivas de imparidade e de que tenham sido realizadas diligências para o seu recebimento, sendo que neste último caso, o n.º 2 do mesmo artigo vem limitar o seu montante anual acumulado.

O regime das provisões encontra-se regulamentado no art.º 39.º do CIRC. Uma provisão consiste na “constituição de dotações financeiras (dedutíveis ao rendimento), por acautelamento de perdas prováveis da empresa” (Tavares, 1999, p. 79) e tem como finalidade a imputação de gastos aos períodos a que respeitam, em observância ao princípio da prudência e à periodização do lucro tributável. As provisões envolvem incertezas quer quanto ao momento, quer quanto à quantia do dispêndio futuro necessário para a sua liquidação e por este motivo distinguem-se de outros passivos tais como, as contas a pagar (fornecedores, outros credores), porque são considerados passivos certos, e dos acréscimos de gastos (encargos com férias, gratificações).

De acordo com o disposto no art.º 39.º do CIRC, fiscalmente são aceites as seguintes provisões:

- as que tenham por finalidade fazer face a obrigações e encargos derivados de processos judiciais em curso e por factos que determinariam a sua inclusão como custos do período (encargos certos de montante indeterminado);
- as que se destinem a fazer face a encargos com garantias a clientes, desde que se encontrem previstas em contratos de venda e prestações de serviços;
- as provisões técnicas que tenham sido constituídas obrigatoriamente, em cumprimento de normas do Instituto de Seguros de Portugal;
- as que se destinem a fazer face a encargos com a reparação de danos de carácter ambiental, desde que constituídas por empresas que pertençam ao setor das indústrias extrativas ou de tratamento ou eliminação de resíduos.

O n.º 5 daquele artigo, relativamente às provisões para garantias, vem limitar o valor anual a ser aceite ao que corresponder à aplicação às vendas e prestações de serviços sujeitas a garantias efetuadas no período de tributação de uma percentagem que não pode ser superior à que resulta da proporção entre a soma dos encargos derivados de garantias a clientes efetivamente suportados nos últimos três períodos de tributação (que inclui o período de tributação em análise) e a soma das vendas e prestações de serviços sujeitas a garantias efetuadas nos mesmos períodos.

No que tange ao regime das mais-valias e menos-valias realizadas, este encontra-se regulamentado nos art.ºs 46.º a 48.º do CIRC. As mais-valias realizadas constituem rendimentos, nos termos da al. h) do art.º 20.º do CIRC e as menos-valias realizadas são consideradas gastos, conforme dispõe a al. l) do art.º 23.º do CIRC. À luz do princípio da realização, só se considera existir rendimento tributável, ou perda fiscalmente relevante, no período em que acontece a alienação ou outro facto legalmente equiparado. As mais e menos-valias contabilísticas não relevam para efeitos fiscais, razão pela qual são deduzidas e acrescidas, respetivamente, ao lucro tributável, dado que já influenciaram os resultados aquando do seu apuramento. Simultaneamente procede-se à inclusão das mais ou menos-valias fiscais.

No CIRC, é o n.º 1 do art.º 46.º que dá o conceito de mais e menos-valias realizadas, definindo como tais os ganhos obtidos ou as perdas sofridas relativamente a elementos do ativo fixo tangível, do ativo intangível, de ativos biológicos que não sejam consumíveis, e propriedades de investimento, ainda que classificados como detidos para venda e instrumentos financeiros, com exceção dos reconhecidos pelo justo valor, mediante transmissão onerosa, qualquer que seja o título por que se opere e, bem assim, num conceito mais alargado, os derivados de sinistros e os resultantes da afetação permanente dos mesmos elementos a fins alheios à atividade exercida.

Ao alienar um elemento do ativo, uma entidade poderá obter um ganho ou uma perda, tendo em conta que a mais-valia ou a menos-valia é dada pela diferença entre o valor de realização líquido dos encargos com a venda e o valor de aquisição deduzido das perdas por imparidade e outras correções de valor e das depreciações ou amortizações aceites fiscalmente. Como valor de aquisição deveremos entender não só o valor de aquisição propriamente dito, mas, de uma forma mais abrangente, também o valor de construção ou valores de ativos que serviram para a realização de capital social (inicial ou aumentos), pelo que, a utilização da expressão valor bruto

histórico, seria mais exata. Sempre que à data da realização tenham decorrido pelo menos dois anos contados a partir da data de aquisição do bem, aplica-se ao valor de aquisição corrigido, o coeficiente de correção monetária, como estatuí o art.º 47.º do CIRC. Importa referir que este ajustamento não é aplicável aos instrumentos financeiros, salvo no que respeita às partes de capital não consideradas no n.º 9 do art.º 18.º do CIRC. Como se resume:

$$\text{MVf} / \text{mvf} = (\text{VR} - \text{E}) - (\text{Vaq} - \text{PI} - \text{Depac/Aac}) \times \text{Coef}$$

Em que:

MVf / mvf: Mais-valia fiscal / menos-valia fiscal

VR: Valor de realização

E: Encargos

Vaq: Valor de aquisição

PI: Perdas por imparidade aceites fiscalmente

Depac: Depreciações acumuladas aceites fiscalmente

Aac: Amortizações acumuladas aceites fiscalmente

Coef: Coeficiente de desvalorização monetária

Para efeitos da determinação do lucro tributável, como expõe o art.º 48.º do CIRC, a diferença positiva entre as mais e as menos-valias realizadas é considerada em metade do seu valor, sempre que no período de tributação anterior ao da realização, no próprio período ou até ao fim do segundo período de tributação seguinte, o valor de realização seja reinvestido em ativos afetos à exploração. Estes 50% acrescem ao resultado ou, caso a diferença seja negativa, deduzem na totalidade. Excecionam-se os bens comprados em estado de uso a sujeito passivo de IRS ou IRC com o qual existam relações especiais. No n.º 2 do art.º 48.º do CIRC o legislador previu a hipótese de ocorrer um reinvestimento parcial do valor de realização. Nesta situação, só a parte proporcional da diferença positiva entre as mais e as menos-valias irá beneficiar do regime de não tributação. Conforme estatuído no n.º 5 do mesmo artigo, o contribuinte deve manifestar a intenção de reinvestir na declaração anual de informação contabilística e fiscal. O n.º 6 do art.º 48.º prevê que, caso não se concretize, total ou parcial, o reinvestimento do valor de realização até ao final do segundo período de tributação seguinte ao da realização, deve considera-se como rendimento desse período de tributação, respetivamente, a diferença, ou a parte proporcional da diferença, positiva entre as mais-valias e as menos-valias, não incluída no lucro tributável, majorada em 15%. Também o não reinvestimento ou a não manutenção na titularidade do adquirente das partes de capital em que se concretizou

o reinvestimento, pelo período não inferior a um ano, obrigam, igualmente, a uma correção fiscal positiva.

Após as correções fiscais ao resultado líquido do período apura-se o lucro tributável ou o prejuízo fiscal. No primeiro caso, a determinação da matéria coletável resulta da dedução de eventuais prejuízos fiscais ao lucro tributável, matéria regulamentada no art.º 52.º do CIRC. Esta disposição impõe algumas restrições ao reporte de prejuízos verificados. Assim, poderão ser abatidos prejuízos de um ou mais dos cinco períodos⁸ de tributação posteriores, sendo que o limite é de 75% do lucro tributável em cada período de tributação. Contudo, no ano fiscal em que tiver lugar o apuramento do lucro tributável com base em métodos indiretos, os prejuízos fiscais não são dedutíveis. O legislador estabeleceu, ainda, algumas medidas antiabuso, nos n.ºs 8 a 10 do referido artigo, no âmbito do reporte de prejuízos fiscais.

3.1.7 Taxas

Aos sujeitos passivos residentes em território nacional que exerçam, a título principal, atividades de natureza comercial, industrial ou agrícola, é aplicada uma taxa única de IRC de 25%.

Outra medida antiabuso consta do art.º 92.º do CIRC. O imposto liquidado nos termos do n.º 1 do art.º 90.º do mesmo diploma legal, líquido das deduções previstas nas alíneas a) e b) do n.º 2 do mesmo artigo, não pode ser inferior a 90% do montante que seria apurado se o sujeito passivo não usufrísse de benefícios fiscais e dos regimes previstos no n.º 13 do art.º 43.º e no art.º 75.º, ambos do CIRC. Porém, excluem-se os benefícios fiscais que revistam carácter contratual, o sistema de incentivos fiscais em investigação e desenvolvimento empresarial II (SIFIDE II), os benefícios fiscais às zonas francas previstos nos artigos 33.º e seguintes do EBF e os que operem por redução de taxa e ainda os previstos nos artigos 19.º, 32.º, 32.º-A e 42.º, também do EBF. Deste modo, poderá ser necessário efetuar uma correção, designada por "resultado da liquidação", pela diferença positiva apurada nos termos do n.º 1 do art.º 92.º do CIRC.

⁸ De notar que estão em vigor vários períodos de reporte de prejuízos, consoante os anos em que foram apurados. Assim, o período de reporte é de 6 anos para os prejuízos fiscais gerados nos períodos de tributação que se iniciaram em data anterior a 2010-01-01, 4 anos para os prejuízos gerados entre 2010-01-01 e 2011-12-31 e 5 anos, para os prejuízos fiscais gerados nos períodos de tributação que se iniciaram em ou após 2012-01-01.

Sobre o lucro tributável incide ainda a derrama estadual, prevista no art.º 87.º-A do CIRC, e que é de 3% no caso do lucro tributável se situar entre € 1 500 000 e € 7 500 000 e, no caso de lucro tributável ser superior a este valor, aplica-se a taxa de 3% ao valor de € 6 000 000, e a de 5% ao lucro tributável que exceda € 7 500 000, sendo que, segundo o art.º 192.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro (OE/2013), estas taxas aplicam-se a título transitório aos lucros tributáveis cujos períodos de tributação se iniciem após 1 de janeiro de 2013, pois para o período de 2012 aplicava-se outra tabela.

Há ainda a possibilidade de as entidades estarem sujeitas à derrama municipal, caso os municípios deliberem, anualmente, o seu lançamento, nos termos do art.º 14.º da Lei n.º 2/2007, de 15 de janeiro, que aprovou a Lei das Finanças Locais. As taxas não poderão exceder 1,5% sobre o lucro tributável sujeito e não isento de IRC.

O art.º 88.º do CIRC prevê também que, sobre certas despesas ou encargos suportados por sujeitos passivos não isentos subjetivamente e que exerçam, a título principal, atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, incidam taxas de tributação autónoma, que se encontram sistematizadas no quadro 15, e que poderão ser elevadas em 10 pontos percentuais no caso dos sujeitos passivos apresentarem prejuízo fiscal no período de tributação a que os mesmos respeitem, conforme n.º 14 do citado artigo.

O Imposto sobre as Sociedades: Comparação entre Portugal e Angola

Quadro 15 - Taxas de tributação autónoma

DESPEAS	TAXAS (%)	Art.º CIRC
Despesas não documentadas	50	88.º, n.º 1
Despesas não documentadas efetuadas por sujeitos passivos total ou parcialmente isentos ou que não exerçam a título principal atividade comercial, industrial ou agrícola e por sujeitos passivos que auferam rendimentos sujeitos ao imposto especial de jogo	70	88.º, n.º 2
Encargos com viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, motos ou motociclos cujo custo de aquisição seja igual ou inferior ao valor estabelecido nos termos da al. e), n.º 1, do art.º 34.º do CIRC	10	88.º, n.º 3
Encargos com viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, motos ou motociclos cujo custo de aquisição seja superior ao valor estabelecido nos termos da al. e), n.º 1, do art.º 34.º do CIRC	20	88.º, n.º 4
Despesas de representação dedutíveis	10	88.º, n.º 7
Despesas não documentadas correspondentes a importâncias pagas a pessoas singulares que se encontrem num regime fiscal mais favorável	35	88.º, n.º 8
Despesas não documentadas efetuadas por sujeitos passivos total ou parcialmente isentos ou que não exerçam a título principal atividade comercial, industrial ou agrícola e por sujeitos passivos que auferam rendimentos sujeitos ao imposto especial de jogo, desde que pagas a pessoas singulares que se encontrem num regime fiscal mais favorável	55	88.º, n.º 8
Ajudas de custo dedutíveis, pagas a trabalhadores que utilizem veículo próprio, quando não cobradas ao cliente e não tributadas em IRS	5	88.º, n.º 9
Lucros distribuídos por entidades sujeitas a IRC a entidades que beneficiem de isenção	25	88.º, n.º 11
Gastos ou encargos com indemnizações pagas a gestores, administradores e gerentes em virtude da cessação do contrato de trabalho	35	88.º, n.º 13, al. a)
Outros gastos ou encargos relativos a bónus pagos a gestores, gerentes e administradores que representem uma parcela superior a 25% da remuneração anual e valor superior a € 27.500	35	88.º, n.º 13, al. b)

Fontes: CIRC

De um modo geral, a tributação autónoma incide sobre a totalidade dos encargos referidos, independentemente de serem, ou não, dedutíveis fiscalmente e qualquer que seja o resultado fiscal apurado, destinando-se à generalidade das empresas. Com este artigo, o legislador português teve como intenção evitar que o sujeito passivo utilize para fins não empresariais bens que geraram gastos dedutíveis para fins fiscais, implicando um encargo fiscal adicional para quem neles incorrer.

Finalizamos esta abordagem focando as taxas efetivas de tributação, um importante instrumento de análise das políticas fiscais. Segundo Oliveira e Santos (2005), o nível de tributação que incide sobre o rendimento das empresas não depende unicamente da taxa nominal do imposto sobre as sociedades. Este é, na realidade, um indício que transmite pouca informação. O nível de tributação depende, verdadeiramente, não só

daquela taxa, mas também das regras de apuramento da respetiva base tributável, e aqui sim, podemos dizer que aquelas regras têm um papel muito importante nas decisões de localização das empresas. “Em princípio, as taxas de tributação efetivas constituem o indicador mais adequado para avaliar o impacto da tributação na atividade económica e prever os efeitos prováveis de alterações das regras fiscais” (Oliveira & Santos, 2005, p. 22).

O quadro 16 representa as taxas médias efetivas em Portugal no período compreendido entre 2008 e 2011. Estas taxas, enquanto medida da diminuição pela tributação do resultado antes de impostos, são importantes para as decisões relativas à localização do investimento, ou seja, é através desta taxa que as multinacionais decidem onde localizar as suas unidades de produção, embora sejam de considerar outros fatores, que pesarão igualmente naquelas decisões, designadamente, a estabilidade legislativa e o acesso e a rapidez da justiça (Pereira, 2008).

Quadro 16 - Taxas médias efetivas

ESCALÕES DE VOLUME DE NEGÓCIOS	2008 (a)	2009 (a)	2010 (a)	2011 (a)
[1 A 150.000[	23%	18%	19%	20%
[150.000 A 500.000[	13%	19%	12%	23%
[500.000 A 1.000.000[	21%	23%	22%	22%
[1.000.000 A 1.500.000[	25%	24%	17%	24%
[1.500.000 A 2.500.000[	23%	22%	21%	24%
[2.500.000 A 5.000.000[	22%	21%	19%	16%
[5.000.000 A 12.500.000[	22%	22%	23%	24%
[12.500.000 A 25.000.000[	20%	22%	22%	22%
[25.000.000 A 75.000.000[	20%	21%	23%	21%
[75.000.000 A 250.000.000[	18%	19%	20%	20%
[Mais de 250.000.000[	21%	20%	20%	15%
TOTAIS	18%	19%	17%	17%

(a) Inclui tributações autónomas

Fonte: AT (2013)

Pela análise do quadro é possível perceber que, apesar da taxa média efetiva ter, em termos gerais, sofrido uma ligeira subida em 2009, a tendência é para que a mesma diminua, o que se verificou em 2010, tendo-se mantido constante no ano de 2011. Verifica-se que a taxa média efetiva tem sido inferior à taxa nominal. Contudo, o desfasamento poderia ser mais acentuado não fosse a inclusão na fórmula de cálculo da tributação autónoma. Saliente-se que os benefícios fiscais existentes representam o instrumento essencial que explica a diferença existente entre as taxas nominais e as efetivas. A taxa média efetiva é calculada do seguinte modo:

Taxa Média Efetiva = $(\Sigma \text{ IRC Liquidado Corrigido} + \Sigma \text{ Reposição de Benefícios Fiscais} + \Sigma \text{ Tributação Autónoma} + \Sigma \text{ Resultado da Liquidação} + \Sigma \text{ Derrama Estadual} + \Sigma \text{ IRC de Exercícios Anteriores}) / (\Sigma \text{ Matéria Coletável Total} + \Sigma \text{ Benefícios por Dedução ao Rendimento})$ (AT, 2013).

Sendo que:

- o IRC Liquidado Corrigido corresponde ao valor do IRC Liquidado acrescido do montante de pagamento especial por conta efetivamente deduzido à coleta;
- a reposição de benefícios fiscais corresponde aos montantes de benefícios que ultrapassam os limites legais, como no caso dos incentivos fiscais à interioridade sujeitos à regra de *minimis* (AT, 2013).

3.2 Angola

As empresas angolanas são tributadas através do II, cujo código foi aprovado pelo Diploma Legislativo n.º 35/72, de 29 de abril e que entrou em vigor a 1 de janeiro de 1973, tendo entretanto sofrido algumas alterações, mencionadas no capítulo 2.

Ressalta, porém, o facto de este ser um imposto cedular, pois ao nível da tributação das empresas coexistem outros impostos, como sejam o Imposto sobre a Aplicação de Capitais, aprovado pelo Diploma Legislativo n.º 36/72, de 1 de maio, o Imposto Predial Urbano, aprovado pelo Diploma Legislativo n.º 4044/70, de 13 de outubro, muito embora estejam previstas deduções à coleta, e impostos específicos sobre a indústria petrolífera (Nunes & Bernardes, 1989, p. 9). A este respeito, Silva (2008) refere que esta é uma situação justificável, atendendo à fase de reedificação em que o país se encontra e ao facto do sistema fiscal em vigor estar adaptado a essa realidade. Acresce o facto de também a administração tributária se encontrar numa altura de modernização e ser necessário algum tempo para implementar uma mudança, após mais de 40 anos de vigência de um sistema que é simples e bem compreendido por todos os agentes a quem incumbe o cumprimento das normas fiscais.

Apresentaremos, nesta secção, as características essenciais da tributação das empresas em Angola, no que se refere ao II e faremos uma apreciação das mesmas.

3.2.1 Características gerais

O II, que se aplica a empresas e outras pessoas coletivas, e bem assim a pessoas singulares que exerçam atividades comerciais ou industriais, é um imposto (Nabais, 2011):

- sobre o rendimento, ao contrário dos impostos sobre o consumo e sobre o património;
- direto, visto existir coincidência entre o devedor do imposto e quem vai ser onerado com a obrigação do mesmo;
- real, porque tributa a matéria coletável objetivamente apurada;
- principal, atendendo a que goza de autonomia no plano normativo;
- de base temporal ou periódico, uma vez que o facto tributário se repete sucessivamente, num período que geralmente é de um ano;
- proporcional, porque a coleta do imposto varia na proporção da matéria coletável, mantendo-se a taxa sempre constante;
- estadual, pois o sujeito ativo da relação jurídico-tributária é o Estado;
- cedular, atendendo a que sobre rendimentos diferentes incidem impostos diferentes.

3.2.2 Os sujeitos passivos

Relativamente à incidência subjetiva do II, a que se refere o art.º 2.º do respetivo código, este imposto aplica-se às pessoas singulares ou coletivas, nacionais ou estrangeiras, que exerçam em Angola uma atividade comercial ou industrial, sendo que, as atividades das explorações agrícolas, silvícolas ou pecuárias são, como dispõe a al. b) do n.º 2 do art.º 1.º do CII, consideradas de natureza comercial ou industrial.

Contudo, como referem Sanches e Gama (2010, p. 294), “o Imposto Industrial angolano encontra-se estruturado em função das empresas”, pelo que, à semelhança do que acontecia na CI portuguesa, foram criados três grupos de sujeitos passivos:

- grupo A, onde se incluem, conforme prescrito no art.º 6.º do CII, as empresas estatais, as sociedades anónimas e em comandita por ações, as restantes sociedades comerciais e civis sob forma comercial cujo capital seja superior a

35 unidades de correção fiscal (UCF)⁹, as instituições de crédito, casas de câmbio e sociedades de seguros, os sujeitos passivos em que a média do volume de negócios do triénio anterior seja superior a 70 UCF, as pessoas singulares ou coletivas com domicílio, sede ou direção efetiva em Angola ou no estrangeiro, mas com estabelecimento estável naquele território;

- grupo B, donde constam, consoante o disposto no art.º 8.º do CII, os contribuintes que devam ser tributados apenas pela prática de um ato isolado resultante da prática de uma atividade de natureza comercial ou industrial e ainda aqueles contribuintes que não estejam contidos nos grupos A e C, assumindo este grupo um carácter residual;
- grupo C, que abrange as pessoas singulares que, cumulativamente, pratiquem por conta própria, uma das atividades constantes de tabela aprovada pelo Ministro das Finanças, trabalhem sozinhos, apenas com familiares ou até três auxiliares, não disponham de contabilidade ou que esta seja rudimentar, não utilizem mais de duas viaturas e o seu volume de negócios seja superior a 13 UCF.

De salientar, porém, que qualquer contribuinte pode optar por ser incluído no grupo A, onde terá que permanecer por um período obrigatório de três anos e que o Diretor Provincial de Finanças pode, sob proposta fundamentada do Chefe da Repartição Fiscal competente, incluir os contribuintes do grupo C que reúnam as condições requeridas, nos grupos A ou B, “evitando a concorrência desleal e a desigualdade de tratamento nas situações tributárias na medida em que as taxas proporcionais de cada grupo são bastante diferenciadas” (Silva, 2008, p. 7).

Apesar do CII ser omissivo quanto à tributação das sociedades irregulares, o art.º 15.º do CGT, no n.º 2, dispõe que “as sociedades comerciais que se não acharem legalmente constituídas, mas que de facto procedam como se o estivessem, terão as mesmas obrigações e serão tributadas nos mesmos termos das constituídas regularmente”. Deste modo, as sociedades sem personalidade jurídicas serão obrigatoriamente tributadas em II.

⁹ A unidade de correção fiscal (UCF) foi criada pela Lei n.º 12/96, de 24 de maio, da Assembleia Nacional, e constitui um instrumento de atualização de impostos, taxas, multas e outras receitas de natureza tributárias, sendo o seu valor atual de 88,00 Kz, conforme Despacho n.º 174/2011, de 11 de março, do Ministério das Finanças de Angola. 35 UCF correspondem, portanto, a 3 080 Kz, o que, ao câmbio do dia 31 de maio de 2013 (124,438 Kz/€), equivale a € 24,75.

3.2.3 Incidência

No que diz respeito aos rendimentos que estão sujeitos ao II, incidência real ou objetiva, estatuí o art.º 1.º do CII, de uma forma geral, que o mesmo incide sobre os lucros imputáveis ao exercício, ainda que accidental, de toda a atividade de carácter comercial ou industrial.

Os artigos seguintes do código especificam quais os lucros sujeitos a imposto, em função da sede. Deste modo, o art.º 3.º do CII sujeita a imposto a totalidade dos lucros, quer os que hajam sido obtidos em Angola ou no estrangeiro, das pessoas singulares ou coletivas, que tenham domicílio, sede ou direção efetiva naquele país. No caso do domicílio, sede ou direção efetiva se situar fora de Angola, o imposto, como preceituado pelo art.º 4.º do mesmo código, incide sobre os lucros imputáveis:

- ao estabelecimento estável que ali se situar;
- às vendas de mercadorias da mesma natureza das vendidas pelo estabelecimento estável ou de natureza similar, ocorridas em Angola;
- a outras atividades comerciais exercidas em Angola, da mesma natureza das exercidas pelo estabelecimento estável.

Se, no entanto, não existir estabelecimento estável em Angola, ainda assim os rendimentos ali obtidos estão sujeitos a tributação. A Lei 7/97, de 10 de outubro, sobre a tributação de empreitadas, veio contemplar estas situações, estando explícito no seu preâmbulo que “(...) o código do imposto industrial, prevendo a possibilidade de tributação destas atividades e sujeito passivo, não estabelece, no entanto, mecanismos capazes de assegurar a sua tributação efetiva”. Esta lei vem definir que os valores brutos dos contratos de empreitadas e subempreitadas e prestações de serviços estão sujeitos a II.

Nos próximos pontos centramo-nos nas empresas que exercem uma atividade de natureza comercial ou industrial, com sede ou direção efetiva em Angola.

3.2.4 Benefícios fiscais

As isenções relativas ao II estão previstas no próprio código e em legislação avulsa. O art.º 14.º do CII isenta, por determinação do Ministro das Finanças e por um período de 3 a 5 anos, as novas indústrias, desde que produzam bens ainda não fabricados no

país ou, as que produzindo bens já fabricados, possuam, nomeadamente, dimensão, volume de negócios ou tecnologia superior à existente, de forma a ser declarada de interesse económico por despacho do Ministro do Planeamento. Podem gozar também desta isenção as atividades industriais e comerciais executadas em áreas consideradas de interesse para o desenvolvimento económico.

O art.º 21.º do CII prevê isenção temporária do II para as empresas que explorem estabelecimentos hoteleiros ou similares, se classificados de interesse público.

O art.º 39.º do CII esclarece em que situações podem os donativos ser considerados como custos. Assim, há a possibilidade de abater ao resultado os donativos efetuados a museus, bibliotecas, escolas, institutos, entre outras entidades, até 2% do rendimento tributável do ano anterior e na totalidade, se forem concedidos à administração central ou local do Estado. A Lei n.º 8/2012, de 18 de janeiro, Lei do Mecenato, prevê, no art.º 12.º, que as liberalidades podem ser consideradas como custos do exercício, dedutíveis à matéria coletável do II em 40% do respetivo valor total, ou 30%, no caso de a atividade ser exercida no âmbito de pessoa coletiva, para benefício dos seus trabalhadores e agregado familiar. Os custos suportados com a aquisição de obras de arte, ou qualquer outra forma de produção artística, da autoria de artistas angolanos, são dedutíveis até ao limite de 1% do resultado líquido do exercício em que as liberalidades são concedidas. Os donativos podem ser concedidos a pessoas coletivas públicas ou privadas que exerçam atividades na área da sociedade de informação, da saúde, educacional, ambiental, científica e tecnológica, juvenil e desportiva, cultural e social.

A Lei do Investimento Privado, aprovada pela Lei n.º 20/2011, de 20 de maio, veio instituir as bases gerais do investimento privado em Angola e elucidar sobre o regime de acesso aos benefícios que o Estado angolano concede a investimentos internos ou externos, de montante igual ou superior a USD 1 000 000, realizados naquele território. Neste âmbito, e para a concessão dos benefícios, o art.º 37.º daquela lei divide o país em três zonas de desenvolvimento – zona A, zona B e zona C. Por força do seu art.º 38.º, os lucros resultantes de investimento privado estão isentos de II, total ou parcialmente, sendo que neste caso o máximo de redução é de 50%, por um período de 1 a 5 anos se realizados na zona A, por um período de 1 a 8 anos se concretizados na zona B e por um período de 1 a 10 anos se efetuados na zona C, que inclui igualmente os lucros provenientes de subempreitadas, nas pessoas dos subempreiteiros. Para poderem usufruir dos benefícios fiscais previstos nesta lei, os

investidores devem, de acordo com o estatuído pelo art.º 37.º, exercer legalmente a atividade, não ter dívidas ao Estado, à Segurança Social nem junto da banca e dispor de contabilidade organizada, certificada por auditor externo e adequada aos requisitos de avaliação e acompanhamento do projeto de investimento.

3.2.5 O lucro tributável

Em Angola, a tributação das empresas pelo lucro real é uma evidência. Aquilo que à partida poderia parecer um contrassenso encontra a sua explicação no facto de qualquer empresa angolana ter a possibilidade de optar pela sua inclusão no grupo A, conforme dispõe o art.º 7.º do CII. Acresce o disposto no n.º 1 do art.º 5.º do mesmo código que refere que, naquele grupo, a tributação incide sobre os “lucros efetivamente obtidos pelos contribuintes e determinados através da sua contabilidade”, salvo as situações de incumprimento declarativo, ao que é aplicável a regra de presunção de rendimentos por ato administrativo (Silva, 2008). Tal facto decorre do princípio da tributação com base na capacidade contributiva que, por sua vez, resulta do princípio da igualdade (Sanchez & Gama, 2010). Neste âmbito, e também relativamente ao grupo A, o n.º 3 do art.º 22.º estabelece que:

O lucro tributável reportar-se-á ao saldo revelado pela conta de resultados do exercício ou de ganhos e perdas, elaborada em obediência a são princípios de contabilidade, e consistirá na diferença entre todos os proveitos ou ganhos realizados no exercício anterior àquele a que o ano fiscal respeitar e os custos ou perdas imputáveis ao mesmo exercício, uns e outros eventualmente corrigidos, nos termos deste código.

Apercebemo-nos, assim, das diferenças que vão resultar entre o lucro apurado com base na contabilidade e aquele que vai ser decisivo para efeitos fiscais, determinando, deste modo, uma relação de dependência parcial entre contabilidade e fiscalidade. Pode-se dizer que inicialmente é aceite o resultado evidenciado nos registos contabilísticos, mas, numa fase subsequente, aquele resultado será sujeito às regras fiscais, que vão determinar que sejam feitas as correções constantes dos art.ºs 29.º e seguintes do CII. E percebe-se que assim seja, porquanto, também em Angola, contabilidade e fiscalidade perseguem diferentes objetivos. Senão vejamos, pelo Decreto n.º 82/01, de 16 de novembro, foi aprovado o Plano Geral de Contabilidade (PGC) que pretendeu “acompanhar a evolução contabilística registada a nível internacional”, como se pode ler na sua introdução. Consta igualmente do PGC que um dos objetivos das demonstrações financeiras é “proporcionar informação acerca da posição financeira, desempenho e alterações na posição financeira de uma entidade a

um vasto leque de utentes na tomada de decisões económicas”. O art.º 101.º da CRA, sob a epígrafe “Sistema fiscal”, estabelece que este tem por missão a satisfação das necessidades financeiras do Estado e “assegurar a realização da política económica e social do Estado e proceder a uma justa repartição dos rendimentos e da riqueza nacional”. Deste modo, é compreensível que o Estado sinta a necessidade de acautelar os seus interesses, procedendo a correções ao resultado contabilístico.

As empresas que pertencerem ao grupo B serão tributadas sobre os lucros que presumivelmente obtiveram, “com base em índices fixados numa Tabela de Lucros Mínimos ou através de outros elementos em posse da administração fiscal”, designadamente o valor das importações anuais, o montante dos salários pagos, o cruzamento de faturação e a informação obtida em atividades de fiscalização (Silva, 2008, p. 7).

Sendo certo que a grande maioria das empresas estão incluídas no grupo A, e portanto tributadas pelo lucro real, e que o grupo C “com o tempo tem perdido atualidade e caído em desuso” (Silva, 2008, p. 6), é importante referir que em certos casos o CII prevê a tributação pelo lucro normal, estando aqui incluídas as empresas pertencentes ao grupo C que serão tributadas com base nos lucros que normalmente podiam ter obtido, constantes de tabela aprovada por Decreto Executivo do Ministro das Finanças.

3.2.6 A determinação da matéria coletável

No caso angolano há a considerar que a matéria coletável é determinada de modo diferente para cada um dos grupos de contribuintes. Assim, e relativamente ao grupo A, já foi anteriormente referido que a tributação incide sobre o lucro real, ou seja, o lucro contabilístico apurado segundo as normas contabilísticas e posteriormente corrigido, conforme determinado pelo CII. As correções são concretizadas de acordo com o estabelecido nos art.ºs 29.º a 43.º do CII.

Sob pena da aplicação das sanções previstas nos art.ºs 112.º e 113.º do CII, a contabilidade deve estar organizada para que os resultados das operações sujeitas a imposto estejam diferenciadas das demais, conforme n.º 4 do art.º 22.º do CII, não ter um atraso superior a 90 dias, e ser conservada, para que, como determina o art.º 54.º, seja possível controlar o lucro tributável.

No âmbito do apuramento do lucro tributável, parte-se do resultado líquido do período, que resulta da diferença entre proveitos e custos relativos ao exercício anterior. Todavia, as regras fiscais não aceitam todos os proveitos e custos relevados na contabilidade.

O art.º 23.º do CII esclarece que se consideram proveitos os provenientes de quaisquer transações ou operações, em resultado de uma ação normal ou ocasional, básica ou acessória, e seguidamente, a título exemplificativo, enumera alguns factos que a lei considera como proveitos. Estes representam “os aumentos da situação líquida decorrentes da atividade normal da empresa” (Assunção, Gonçalves, & Sampaio, 2010, p. 354).

O art.º 25.º do mesmo código, elucida quais os custos a considerar. Qualquer decréscimo patrimonial “representando [...] as diminuições da situação líquida decorrentes da atividade normal da empresa” (Assunção, Gonçalves, & Sampaio, 2010, p. 367) são, para fins contabilísticos, custos que devem ser refletidos no balanço comercial, sendo que, no que respeita ao balanço fiscal, já não se pode afirmar o mesmo. Desde logo, é imposta a condição de razoabilidade e indispensabilidade do custo para a realização dos proveitos.

Relativamente à razoabilidade dos custos, no CII, este conceito “funciona como uma cláusula geral que poderia ser invocada a respeito de todos eles, independentemente da sua natureza” (Sanches & Gama, 2010, p. 332). Acresce a indeterminabilidade do conceito e da necessidade de que o mesmo respeite o princípio da legalidade. Pretende, o legislador, com a introdução deste conceito, evitar exageros por parte do contribuinte (Sanches & Gama, 2010).

No que respeita à indispensabilidade, este conceito permite perceber quais os custos suportados para fins empresariais e aqueles que apenas o foram para benefício particular do sócio. Apenas os primeiros serão relevantes para fins fiscais, independentemente de terem tido como consequência um ganho efetivo ou um negócio pouco lucrativo para a empresa, não se podendo pôr em causa a decisão dos órgãos de gestão que esteve por detrás da assunção do custo.

Em sede de II, as situações suscetíveis de provocar as divergências mais relevantes entre o resultado líquido do período e o lucro tributável são as seguintes:

- reintegrações e amortizações (art.ºs 29.º a 35.º do CII);
- provisões¹⁰ (art.ºs 36.º e 37.º do CII);
- gastos não aceites fiscalmente (art.º 40.º do CII);
- rendimentos previstos no art.º 45.º do CII;
- benefícios fiscais.

Num primeiro momento as reintegrações a amortizações e as provisões são aceites como custo pela fiscalidade. Porém, existem normas que limitam a aceitação, na íntegra, daqueles custos, e que vão determinar a maior parte das divergências existentes entre lucro contabilístico e lucro tributável. Sanches e Gama (2010, p. 347) afirmam mesmo que “juntamente com as amortizações, as provisões são das matérias onde podemos deparar com uma mais complexa coexistência dos princípios que estruturam o balanço fiscal e o balanço comercial”.

No que diz respeito às reintegrações e amortizações a lei fiscal impõe a aplicação do método das quotas constantes, podendo a Direção Nacional dos Impostos autorizar o uso de outro, desde que a natureza do deprecimento ou a tradição contabilística da empresa o justifiquem (art.º 34.º do CII). Assim, as reintegrações e as amortizações serão aceites como custos desde que digam respeito a elementos do ativo imobilizado sujeitos a deprecimento, se devidamente contabilizadas no exercício a que respeitem, e se resultarem da aplicação das taxas constantes de portaria aprovada pelo Ministro das Finanças (art.º 29.º do CII). Em circunstâncias extraordinárias, e nos termos do art.º 30.º do CII, poderão ser aceites encargos superiores aos resultantes da utilização das taxas previstas na tabela mencionada, nos seguintes casos:

- quando haja sido autorizada pela Direção Nacional de Impostos a aplicação de outro método de reintegração e de amortização;
- quando o bem esteja sujeito a um desgaste mais rápido em virtude de laboração em dois ou mais turnos, situação em que a taxa pode ter um acréscimo não superior a 50%;
- quando as reintegrações e as amortizações resultem de disposições legais;
- quando haja a necessidade de considerar desvalorizações excepcionais pela perda de valor de um bem que não seja possível compensar com as amortizações normais, em resultado da obsolescência rápida dos bens causada, por exemplo, por desastres naturais e inovações tecnológicas

¹⁰ As provisões a que se refere o CII correspondem às provisões constantes no CIRC antes de este ter sido adaptado ao SNC, ou seja, na altura da vigência do Plano Oficial de Contabilidade.

(Sanches & Gama, 2010). Também neste caso é necessária autorização da Direção Nacional de Impostos.

Nos termos do art.º 35.º do CII serão aceites as reintegrações e as amortizações calculadas com base em taxas iguais a metade das fixadas na Portaria 755/1972, de 26 de outubro, no caso de não terem sido contabilizadas como custo no exercício a que respeitem.

No que concerne às provisões, o art.º 36.º do CII limita a liberdade que é dada aos gestores de as constituírem e reconhecerem contabilisticamente. Nos termos daquele artigo, só é possível considerar como custos as seguintes provisões:

- as que tiverem por fim a cobertura de encargos de processos judiciais que se encontrem em curso;
- as que tiverem por intenção a constituição da reserva técnica necessária à cobertura dos encargos das entidades que não transfiram para outrem as responsabilidades emergentes de acidentes de trabalho e doenças profissionais. O limite anual destas provisões não pode ser superior a 80% dos prémios que seriam devidos se o seguro fosse efetuado numa empresa seguradora angolana;
- as que se destinam a cobrir créditos de cobrança duvidosa;
- as que tiverem por finalidade a cobertura das perdas de valor das existências;
- as que tiverem sido constituídas em conformidade com as instruções da Inspeção Nacional de Créditos e Seguros.

As taxas e o limite a que as provisões para créditos de cobrança duvidosa e para perdas de valor das existências devem obedecer, estão fixados na Portaria n.º 668/1972, de 28 de Novembro.

A lei fiscal (art.º 40.º do CII) não reconhece, porém, como custos, nomeadamente, o imposto industrial, as multas ou outros encargos resultantes da prática de infrações e as despesas de representação, ainda que estes encargos estejam devidamente documentados.

O art.º 45.º do CII prevê a dedução ao lucro apurado após as restantes correções, e até à sua concorrência, entre outras, das seguintes importâncias líquidas de impostos, designadamente as resultantes da aplicação do Imposto sobre a Aplicação de Capitais:

- rendimentos de ações nominativas ou ao portador registadas, e de quotas ou partes sociais de sociedades angolanas sujeitas a II, ou a qualquer um dos impostos do regime tributário especial, desde que se encontrem na posse do contribuinte durante dois anos consecutivos, não podendo a participação no capital da sociedade ser inferior a 25%. Desta dedução apenas poderão aproveitar as sociedades comerciais ou civis sob forma comercial;
- dividendos e juros de títulos angolanos, em que tenham sido aplicadas as reservas técnicas das sociedades de seguros, ou que pertençam a sociedades apenas na gestão de uma carteira de títulos;

O disposto neste artigo tem como escopo atenuar a dupla tributação económica no contexto societário. Nos casos em que este artigo não possa ser aplicado, será possível deduzir à coleta o valor do Imposto sobre a Aplicação de Capitais nos termos do art.º 81.º do CII, abatendo-se uma percentagem igual à taxa do II, resultando daqui um valor inferior ao que resultaria da aplicação do art.º 45.º do CII (Sanches & Gama, 2010).

Ao lucro tributável é possível deduzir:

- eventuais prejuízos verificados nos três anos anteriores (art.º 46.º do CII);
- os benefícios fiscais, como sejam os lucros transferidos para reservas que dentro dos três exercícios seguintes tenham sido reinvestidos na própria empresa, em instalações ou equipamentos novos. Estes lucros poderão ser deduzidos nos três anos posteriores ao da conclusão do investimento, até à concorrência de metade ou da totalidade do seu valor, conforme resultem da exploração normal ou da realização de mais-valias. Por despacho ou decreto executivo do Ministro das Finanças serão definidos quais os investimentos que poderão usufruir deste benefício, bem como as percentagens a deduzir. A dedução está dependente de autorização do Ministro das Finanças, após o que a contabilidade da empresa será objeto de exame (art.º 47.º do CII).

Evidenciamos o facto de existirem benefícios fiscais que podem ser deduzidos ao lucro tributável, como os que acabamos de mencionar, e outros que podem ser deduzidos à coleta, como é o caso das isenções ou reduções de taxas relativamente ao imposto predial urbano, ao imposto sobre a aplicação de capitais ou qualquer outro imposto parcelar sobre o rendimento.

Depois de efetuadas as deduções ao lucro tributável, obtém-se a matéria coletável à qual vai ser aplicada a taxa do imposto, após o que se obtém a coleta.

3.2.7 Taxas

O CII estipula, no art.º 72.º, uma taxa proporcional de 35%, podendo ser de 20%, no caso de rendimentos provenientes de atividades agrícolas, silvícolas e pecuárias. A taxa aplicável pode ser reduzida a metade, por um período de 10 anos, se as empresas se constituírem em regiões economicamente mais desfavorecidas e para as que realizarem a instalação de indústrias de aproveitamento de recursos locais, ou por um período de 15 anos, para as empresas exploradoras de estabelecimentos hoteleiros ou similares, desde que declaradas de utilidade pública.

4 Estudo comparativo

Neste capítulo comparamos o imposto sobre o rendimento das sociedades residentes, que exercem a título principal uma atividade económica, em Portugal com aquele que vigora em Angola, com a finalidade de evidenciarmos as semelhanças e diferenças na tributação destes sujeitos passivos. De modo a realçar, sobretudo, os pontos de afastamento apresentamos um exemplo que, de algum modo, permite perceber quais as consequências em termos de carga fiscal.

4.1 Pontos de contacto e de afastamento

É reconhecido que os impostos em estudo têm uma origem comum e que o II surgiu, em Angola, na sequência da implementação, em Portugal, da CI. Contudo, tendo havido desenvolvimentos no nosso país com a aprovação do CIRC, podemos considerar que as diferenças existentes entre ambos têm consequências importantes para as empresas, no que diz respeito à questão fiscal.

Após a exposição que realizámos sobre os aspetos fundamentais dos impostos que incidem sobre o rendimento das sociedades em Portugal e em Angola propomo-nos, neste capítulo, a apresentar as diferenças essenciais e concluir sobre as implicações fiscais que as mesmas representam para os sujeitos passivos deste imposto.

4.1.1 Características gerais

Ao nível das características gerais, o único aspeto diferenciador dos dois impostos é o facto de o IRC ser um imposto global, que incide sobre um conjunto de rendimentos procedentes de diversas origens, e o II ser um imposto cedular, tal como acontecia com a CI, em vigor em Portugal antes da reforma levada a cabo no final dos anos 80. Sendo certo que apenas uma diferença foi encontrada neste campo, podemos considerar que a mesma não é desprovida de significado. O facto de em Angola incidirem impostos diferentes sobre rendimentos de diversas origens é penalizante para as empresas, que veem os seus rendimentos taxados várias vezes, apesar de estarem previstas deduções.

4.1.2 Os sujeitos passivos

Da análise comparativa aos dois normativos fiscais, podemos afirmar que, em termos gerais, existe semelhança entre os sujeitos passivos em ambos os países, salvo uma particularidade importante - o IJ também tributa as pessoas singulares, no caso de estas exercerem uma atividade de natureza comercial ou industrial, tal como se encontram definidas no respetivo código. De referir que segundo a perspetiva de Sanches e Gama (2010), o facto de pessoas singulares serem tributadas no âmbito de um imposto que se encontra organizado para tributar pessoas coletivas pode originar situações de alguma complexidade, em virtude das taxas deste imposto serem proporcionais e as do Imposto sobre os Rendimentos do Trabalho¹¹ serem progressivas, assim como ao nível dos montantes de imposto que vão originar, uma vez que a forma de determinação da matéria coletável e da coleta é necessariamente diferente.

4.1.3 Incidência

No que concerne às regras da incidência real do imposto, no quadro 17 encontram-se sistematizadas as divergências fundamentais que se verificam entre o estabelecido no CIRC e no CII.

¹¹ O Imposto sobre os Rendimentos do Trabalho, cujo código foi aprovado pela Lei n.º 10/99, de 29 de outubro, tributa os rendimentos do trabalho por conta própria, entendendo-se como tal, para efeitos deste imposto, as atividades de carácter científico, artístico ou técnico, e os rendimentos do trabalho por conta de outrem.

Quadro 17 - Diferenças na base de incidência

SUJEITOS PASSIVOS		BASE DO IMPOSTO	
		PORTUGAL	ANGOLA
RESIDENTES	Exerçam a título principal uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola	Lucro	Lucro
	Não exerçam a título principal uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola	Rendimento global	
NÃO RESIDENTES	Com estabelecimento estável	Lucro do estabelecimento estável	
	Sem estabelecimento estável	Rendimento das diversas categorias do IRS	10%/15%, consoante os casos, do valor do contrato

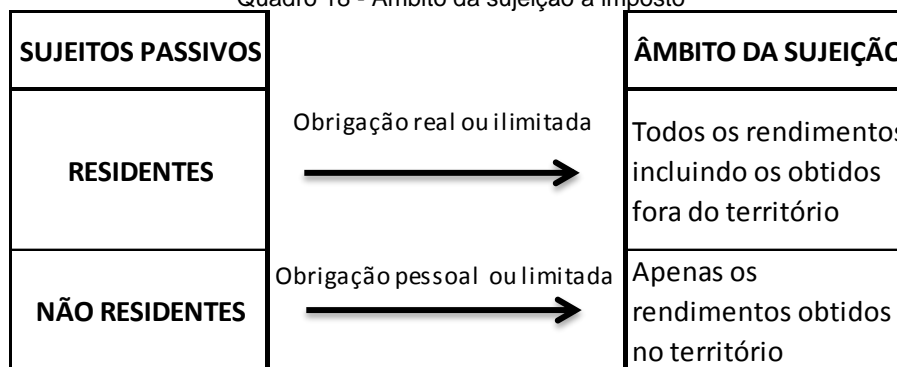
Fonte: Elaboração própria

Como nos é dado a perceber pela leitura do quadro, as diferenças entre os dois normativos não são significativas. De realçar apenas dois factos:

- no universo dos sujeitos passivos residentes, o normativo português distingue aqueles que exerçam a título principal uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, dos que não exercem essas atividades a título principal. Já o CII não acolhe esta diferenciação, tributando todos aqueles sujeitos passivos nos mesmos moldes;
- os sujeitos passivos não residentes sem estabelecimento estável têm um tratamento diferente ao nível dos dois normativos, sendo que em Angola, para determinação da matéria coletável é aplicada a percentagem de 10% ou 15%, consoante se trate, ou não, de construção, reparação ou conservação de bens do ativo fixo imobiliário. Só após a publicação da Lei 7/97, de 10 de outubro, estes rendimentos começaram a ser tributados, uma vez que o CII não prevê, na sua estrutura, como o fazer. Não obstante, podemos considerar a taxa aplicada como conveniente, atendendo ao facto de, a Angola, acorrerem cada vez com mais frequência, empresas contratadas para realização de atividades, sem que ali possuam sede, direção efetiva ou estabelecimento estável.

O quadro 18 mostra-nos que existe coincidência nas duas legislações ao nível do âmbito de sujeição a imposto.

Quadro 18 - Âmbito da sujeição a imposto



Fonte: Elabora o própria

4.1.4 Benefícios fiscais

Uma faceta importante que os benefícios fiscais têm assumido prende-se com o facto de os governos dos diversos países os usarem como forma de promoverem o investimento estrangeiro, procurando a competitividade e o crescimento económico. Na verdade, especialmente ao nível da União Europeia, os países perderam a capacidade de intervir na economia através da política monetária e cambial, restando-lhes a política fiscal como meio de o fazer, possibilidade essa que também se encontra limitada a nível internacional, pois existe uma tendência para reduzir o uso da autonomia fiscal, o que vai conduzir a que também este mecanismo possa vir a ser posto em causa (Fiscais, 2005).

Conforme já referido, em Portugal a despesa fiscal encontra-se inserida no OE desde 1989. Porém, não obtivemos evidências de que o mesmo aconteça em Angola, pelo que estamos convictos de que no OGE angolano ainda não é contabilizado o montante da receita perdida em consequência dos diversos benefícios fiscais que a legisla o fiscal comporta. Neste sentido, a compara o torna-se difícil, senão impossível de realizar, como corrobora o grupo de trabalho encarregue de estudar estas matérias:

As compara es internacionais em matéria de benefícios fiscais são difíceis, pois escasseiam os estudos de fiscalidade comparada sobre o assunto. Por um lado, ninguém gosta de exhibir as suas "armas" e, por outro, o alcance das compara es torna-se mais difícil de realizar e apreender uma vez que o real significado de cada benefício não pode ser desligado do conjunto do sistema fiscal em que está inserido (Fiscais, 2005, p. 22).

Uma outra dificuldade que a este nível é comum, consiste no facto da despesa fiscal assumir conceitos diferentes ao nível dos diferentes países (Fiscais, 2005). Porém,

julgamos que a quantificação da receita que o Estado deixa de receber por via dos benefícios fiscais é um indicador extremamente importante ao nível da política fiscal, de forma a garantir a eficácia e a transparência do sistema tributário.

Em Angola não existe um diploma equivalente ao EBF português, pelo que em sede de II, os diversos benefícios encontram-se consagrados no próprio código, no CGT e em documentos avulsos.

Os dois países procuram incentivar o investimento, concedendo benefícios fiscais às empresas que apresentem projetos de investimento que sejam relevantes para o desenvolvimento da economia de cada um dos países, desde que cumpram os requisitos exigidos. Em Portugal, em sede de IRC, as empresas têm direito a um crédito de imposto, sujeito a limites anuais. Em Angola as novas indústrias usufruem da isenção total de imposto durante alguns anos e, ao abrigo da Lei do Investimento Privado, há também a possibilidade de isenção total ou parcial de II, por um certo período, dependendo da zona onde o investimento é realizado. Como nos é dado a perceber, neste campo o CIRC é mais restritivo do que o CII.

Uma temática que pela sua importância cremos ser conveniente referir novamente relaciona-se com a Dupla Tributação Internacional. Lamentavelmente ainda não foi assinada qualquer CDT com Angola. Atendendo ao investimento estrangeiro que se verifica naquele país, e em sentido inverso, ao investimento que Angola tem realizado noutros países, estamos certos que seria uma mais-valia para as empresas envolvidas. Para minorar os inconvenientes desta situação em Portugal, o EBF prevê, de forma unilateral, a eliminação, em Portugal, da dupla tributação de lucros distribuídos.

O normativo fiscal português é fértil em isenções ao nível do imposto sobre o rendimento das sociedades. Porém, para além das isenções acima referidas e que são comuns em ambos os países, as restantes isenções não encontram par na legislação fiscal angolana.

Como sustentam Sanches e Gama (2010) é grande o leque de sujeitos passivos a quem o II se aplica, porém, na prática, fruto das inúmeras isenções previstas, a aplicação das regras de incidência fica bastante restringida. Em boa verdade, tanto a lei que aprovou os incentivos fiscais e aduaneiros ao investimento privado como o próprio CII preveem tantas e tão significativas isenções, que muito embora estas

tenham por escopo estimular o investimento e o crescimento económico, nomeadamente nas zonas mais desfavorecidas, põem em causa a arrecadação de imposto por parte do Estado.

Porém, também em Portugal existem benefícios fiscais que não se justificam, tendo o já citado grupo de trabalho constituído para estudo dos benefícios fiscais aconselhado a extinção de alguns, principalmente no que à tributação das empresas diz respeito. A este respeito, um estudo da OCDE sobre o sistema fiscal português aconselha Portugal a “limitar a um mínimo os numerosos incentivos fiscais de que as empresas beneficiam, sendo que aqueles deveriam ser substituídos por um sistema fiscal mais transparente” (OCDE, 2001, pp. 92,93). A tendência, porém tem sido precisamente a de reduzir os benefícios fiscais de que as empresas podem usufruir.

4.1.5 O lucro tributável

Em termos gerais, existe uma grande similitude entre os normativos português e angolano, no que respeita à determinação do lucro tributável. Ambos preveem que o ponto de partida seja o resultado líquido apurado segundo as normas contabilísticas em vigor em cada um dos países. A este resultado vão ser efetuadas as necessárias correções ditadas pelas normas fiscais. Também a noção de rendimentos/proveitos é muito semelhante, havendo a salientar o facto de o CII considerar rendimentos as remunerações auferidas pelo exercício de cargos sociais noutras empresas, uma vez que o II também se aplica a pessoas singulares. Porém, o regime angolano não considera os rendimentos de imóveis se estes estiverem sujeitos a Imposto Predial Urbano, atendendo a que este é um imposto cedular, e sobre rendimentos diferentes vão incidir impostos diferentes.

4.1.6 A determinação da matéria tributável

A determinação da matéria coletável é, em cada um dos diplomas em estudo, uma tarefa algo complexa, porquanto é necessário observar e respeitar certas regras fiscais que, aplicadas ao lucro apurado segundo as normas contabilísticas, vão determinar o resultado relevante para efeitos de cálculo do imposto a pagar.

Ambos os regimes fiscais comungam da mesma definição de rendimentos/proveitos. Diferem, contudo, quanto à noção de gastos/custos, uma vez que ao nível das

condições que ambos os normativos impõem para que seja possível a sua dedutibilidade fiscal, existem alguns pontos de discordância. Sendo a indispensabilidade do gasto/custo uma exigência comum aos dois códigos, temos que no CII é necessário que o custo esteja dentro de parâmetros considerados razoáveis pela Direção Distrital de Finanças, enquanto o CIRC exige que o sujeito passivo detenha os documentos comprovativos. O abolido CCI também continha este conceito de razoabilidade, tendo havido, a este respeito, uma evolução favorável no CIRC. A este propósito Sanches e Gama (2010, p. 332) mencionam:

A substituição do conceito da razoabilidade pelo da necessidade de comprovação insere-se no sistema geral do novo código de determinar de forma mais densa os deveres de organização da escrita por parte das empresas e, conseqüentemente, de limitar a margem de decisão da Administração.

No que tange à especialização dos exercícios, muito embora o regime do acréscimo constitua uma das bases para a apresentação das demonstrações financeiras, o CII é omissivo neste aspeto. Por conseguinte, esta área, em Angola não constituiu uma fonte de divergências, sendo que em Portugal, conforme exposto, acontece precisamente o contrário.

No caso das depreciações e amortizações ambos os códigos impõem limites à dedução fiscal daqueles gastos. O método aconselhado por ambos os normativos para cálculo dos valores a deduzir é o das quotas constantes, sendo possível utilizar outro, sob certas condições. As taxas de amortização permitidas variam entre a taxa máxima constante das tabelas, e a mínima, que é metade daquela. As tabelas que definem as taxas máximas são necessariamente diferentes, de molde a adaptá-las à realidade específica e às empresas de cada um dos países, sem que, contudo, as taxas e conseqüentemente o período de vida útil dos bens comuns a ambas as tabelas variem significativamente.

Em Portugal, com a aprovação do SNC, assistiu-se à desagregação das provisões tal como eram até então entendidas. A partir dessa altura passaram a existir imparidades e provisões no nosso normativo contabilístico e fiscal. No que diz respeito ao CII, não se procedeu a esta fragmentação das provisões, pelo que, para efeitos de comparação vamos-nos referir apenas a provisões.

As provisões, com exceção das constituídas para reparação de danos de carácter ambiental, das desvalorizações excepcionais e das que se destinem a fazer face a encargos com garantias dadas a clientes, previstas no CIRC e que não encontram par

no CII, são comuns em ambos os códigos fiscais. Porém, ao nível dos limites à dedução fiscal das provisões detetamos as seguintes diferenças:

- provisões que se destinem a fazer face a processos judiciais em curso

PORTUGAL	}	100%
ANGOLA		

- provisões para a constituição de reserva técnica

PORTUGAL → o montante anual não pode exceder os valores mínimos que resultem da aplicação das normas das entidades supervisoras

ANGOLA → o montante anual não pode exceder 80% dos prémios que seriam devidos se o seguro fosse efetuado em qualquer seguradora angolana

- provisões para fazer face a créditos de cobrança duvidosa, com as diferenças representadas no quadro 19

Quadro 19 - Provisões para fazer face a créditos de cobrança duvidosa

	PORTUGAL	ANGOLA	
		Taxa Anual	Limite
com processo de insolvência, de recuperação de empresas ou processo de execução	100%	2%	6%
créditos reclamados judicialmente	100%		
créditos em mora há mais de 6 meses desde a data do vencimento	entre 25% a 100%		
		a aplicar ao valor anual de clientes	

Fonte: Elaboração própria

- provisões para fazer face a desvalorizações excecionais

PORTUGAL → 100%

ANGOLA → 0%

- provisões para fazer face a perdas de valor das existências, cujas divergências constam do quadro 20

Quadro 20 - Provisões para fazer face a perdas de valor das existências

PORTUGAL	100%	Limite
		Diferença entre o custo de aquisição ou de produção dos inventários e o valor realizável líquido
ANGOLA	Taxa Anual	Limite
	Entre 0,5% e 2%	Entre 2,5% e 8%
	consoante setor de atividade	

Fonte: Elaboração própria

Como nos é dado a perceber pelos esquemas acima apresentados, a dedução das provisões é bastante mais vantajosa para as empresas portuguesas do que para as empresas angolanas, que vêm os gastos que podem deduzir fiscalmente muito mais limitados.

A título exemplificativo, apresentamos o caso de uma empresa, com sede em território português, que no ano de 2012 adquiriu uma mercadoria pelo valor de 60 000,00 u.m. Durante o mês de dezembro do mesmo período, a referida empresa alienou mercadorias análogas (em condições normais de mercado) pelo valor de 59 000,00 u.m., tendo suportado custos relativos à venda no valor de 500,00 u.m. No final do período, estimou que o preço de venda seria de 58 000,00 u.m. e os custos de venda 500,00 u.m. Assim, contabilisticamente reconheceu uma imparidade do valor de 2 500,00 u.m. $[60\ 000,00 - (58\ 000,00 - 500,00)]$. Fiscalmente, o valor aceite como gasto é de 1 500,00 u.m. $[60\ 000,00 - (59\ 000,00 - 500,00)]$, conforme dispõe o n.º 4 do art.º 26.º do CIRC, por remissão do n.º 2 do art.º 28.º do mesmo código. Há assim, a necessidade de acrescentar ao resultado líquido 1 000,00 u.m. $(2\ 500,00 - 1\ 500,00)$ (Silva, 2011).

No caso de uma empresa, com sede em Angola, que se depare com uma situação semelhante, e que tenha igualmente constituído um ajustamento contabilístico de 2 500,00 u.m., fiscalmente só poderá deduzir 1% sobre o valor da mercadoria: 600,00 u.m. $(1\% \times 60\ 000,00)$, devendo proceder ao acréscimo de 1 900,00 u.m. $(2\ 500,00 - 600,00)$, por força do disposto no n.º 2 do art.º 36.º do CII e na Portaria n.º 668/72.

Relativamente ao mecenato, a legislação fiscal dos dois países exige que o excedente ao limite previsto na lei seja acrescentado ao resultado. Fruto de legislação recentemente publicada, também em Angola já é possível a majoração dos mesmos, o que constitui

um incentivo para as empresas contribuírem para causas sociais na comunidade onde se inserem.

No que concerne aos gastos que não são aceites fiscalmente e de que os dois códigos fiscais fazem uma enumeração taxativa, como aliás não poderia deixar de ser, constata-se que o CIRC é significativamente mais abrangente do que o CII ao conter todos os gastos que este permite e abrangendo ainda uma série de outras realidades. Todavia, o CIRC é mais restritivo quanto à possibilidade de dedução de certos gastos, tendo o legislador português em vista, o combate à fraude e evasão fiscais.

4.1.7 Taxas

Não obstante as taxas dos impostos em estudo serem proporcionais, existem, porém algumas divergências que importa analisar. Após oscilações em ambos os sentidos, a taxa do II situa-se agora nos 35%, prevendo o respetivo código inúmeras exceções, com aplicação de uma taxa inferior. Relativamente ao IRC, desde a entrada em vigor do código que se tem assistido a reduções sucessivas da taxa, que neste momento, para os sujeitos passivos residentes que exerçam, a título principal, atividades de índole comercial, industrial ou agrícola, é de 25%, acompanhadas do alargamento da base tributária e da diminuição dos benefícios fiscais, o que não se tem verificado em Angola. A tendência, a nível internacional, é precisamente para reduzir as taxas do imposto sobre as sociedades, a fim de atrair o investimento estrangeiro.

Igualmente importante é o facto de não existir em Angola um mecanismo idêntico ao que existe em Portugal para evitar que as empresas incorram em gastos para fins não diretamente relacionados com a empresa, podendo posteriormente deduzir esses gastos - as taxas de tributação autónoma.

4.2 Exemplo prático

Julgamos enriquecedora a apresentação de um pequeno exemplo, no qual, partindo de uma situação ficcionada, vamos calcular o imposto que uma empresa suportaria se se encontrasse instalada em Portugal ou se, por outro lado, tivesse sede em Angola. No final apresentaremos o quadro 21, onde faremos uma síntese do cálculo do imposto em cada um dos países e em apêndice exibiremos os modelos que as

empresas deverão entregar à administração fiscal – mod. 22, que deve ser acompanhado pelo anexo D, atendendo aos benefícios fiscais de que pode usufruir a empresa que tem a sede em território português e o mod. 1, para a empresa que tem sede em Angola.

A sociedade Alfa, Lda., no período de 2012, obteve um volume de negócios de 3 400 000,00 u.m. Considerando os dados a seguir indicados, vamos proceder ao cálculo do imposto a pagar.

→ **Empresa com sede em território português:**

- **O resultado líquido registou um valor de 170 000,00 u.m;**
- **O imposto estimado ascendeu a 60 000,00 u.m;**
- **A taxa de Derrama Municipal a aplicar é de 1,5%.**

1. A empresa suportou um gasto de 2 500,00 u.m. referente a multa por violação do Código da Estrada;

Nos termos da al. d), n.º 1 do art.º 45.º do CIRC, as multas não são dedutíveis para efeitos fiscais, pelo que esta importância deve ser acrescida ao resultado líquido do período (campo 728 do Q07 da Mod. 22);

2. As quotizações pagas à respetiva Associação Empresarial totalizaram 1 500,00 u. m.;

O art.º 44.º do CIRC permite a dedução destes gastos até ao limite de 2‰ do volume de negócios, do valor correspondente a 150% do valor pago. Por volume de negócios entende-se o valor das transmissões de bens e prestações de serviços realizadas durante um determinado período, com exclusão do IVA, conforme dispõe o art.º 42.º do CIVA. Assim:

Limite: 2‰ x 3 400 000,00 = 6 800,00

Valor majorado: 1 500,00 x 1,5 = 2 250,00

Benefício Fiscal: 2 250,00 – 1 500,00 = 750,00, a deduzir ao resultado líquido (campo 774 do Q07 da Mod. 22);

3. Em 2011, a empresa adquiriu uma máquina de fotocopiar por 8 000,00 u.m., que reconheceu como ativo fixo tangível e à qual foi atribuída uma

vida útil esperada de quatro anos, estando a mesma a ser depreciada pelo método das quotas constantes, numa base anual;

O Decreto Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de setembro prevê, para estas máquinas, uma vida útil de cinco anos.

Depreciação contabilística: $8\,000,00 \times 25\% = 2\,000,00$

Depreciação aceite fiscalmente: $8\,000,00 \times 20\% = 1\,600,00$, desde que hajam sido registadas na contabilidade (n.º 3 do art.º 1.º do Decreto Regulamentar n.º 25/2009)

Correção a fazer ao resultado líquido: $2\,000,00 - 1\,600,00 = 400,00$, a acrescentar, pois como dispõe a al. c) do n.º 1 do art.º 34.º do CIRC, não serão aceites fiscalmente as depreciações que excedam os limites estabelecidos (campo 719 do Q07 da Mod. 22);

- 4. Efetuou vendas de determinado produto sujeitas a garantia no montante de 500 000,00 u.m., tendo suportado encargos com garantias a clientes que ascenderam a 4 500,00 u.m. e constituído uma provisão para garantias a clientes no montante de 5 500,00 u.m. Nos anos de 2010 e 2011 as vendas sujeitas a garantia remontaram a 450 000,00 u.m. e 600 000,00 u.m., respetivamente, e os encargos provenientes de garantia a clientes foram, nesses anos, de 3 500,00 u.m. e 4 000,00 u.m.;**

Encargos com garantias a clientes suportados nos últimos três períodos de tributação (de 2010 a 2012): $4\,500,00 + 3\,500,00 + 4\,000,00 = 12\,000,00$

Vendas sujeitas a garantias efetuadas nos últimos três períodos de tributação (de 2010 a 2012): $450\,000,00 + 600\,000,00 + 500\,000,00 = 1\,550\,000,00$

Percentagem a que se refere o n.º 5 do art.º 39.º do CIRC: $\frac{12\,000,00}{1\,550\,000,00} * 100 = 0,77\%$

Provisão aceite fiscalmente: $500\,000,00 \times 0,77\% = 3\,850,00$

Provisão contabilizada: 4 500,00

Correção a efetuar: $4\,500,00 - 3\,850,00 = 650,00$, a acrescentar ao resultado (campo 721 do Q07 da Mod. 22)

Caso se verifique que a provisão não deva persistir, o valor aceite fiscalmente (3 850,00) deve ser considerado rendimento;

- 5. As perdas por imparidade do período evidenciam um montante de 8 000,00 u.m. que dizem respeito a uma dívida da empresa A, Lda., empresa participada em 12,5% pela sociedade Alfa, Lda., tendo sido, em 2012, reclamado judicialmente 50% daquele montante;**

$8\,000,00 \times 50\% = 4\,000,00$, valor aceite fiscalmente, como dispõe a al. b) do n.º 1 do art.º 36.º do CIRC

Os restantes 50% (4 000,00) não serão aceites fiscalmente, em virtude da empresa A, Lda. ser participada em mais de 10% pela empresa Alfa, Lda., conforme preceituado na al. d) do n.º 3 do art.º 36.º do CIRC, pelo que deve ser acrescido ao resultado líquido (campo 718 do Q07 da Mod. 22);

6. A empresa possui uma máquina, cujo custo de aquisição, em 2010, foi de 70 000,00 u.m., com a vida útil de 5 anos, tendo sofrido uma perda por imparidade, em 2011, de 9 000,00 u.m.;

Período de vida útil: 5 anos, conforme estipulado no Decreto Regulamentar n.º 25/209

No ano de 2011:

Depreciações: 70 000,00 x 20% = 14 000,00, valor aceite fiscalmente

Perda por Imparidade não aceite fiscalmente: 9 000,00, como dispõe o art.º 38º do CIRC.

No ano de 2012:

Quantia escriturada revista (NCRF 12, §31): 70 000,00 (custo de aquisição) – 28 000,00 (depreciações acumuladas) – 9 000,00 (perda por imparidade) = 33 000,00

Depreciação contabilística: $\frac{33\,000,00}{3 \text{ (anos de vida útil restante)}} = 11\,000,00$, gasto aceite fiscalmente

Caso não tivesse ocorrido uma imparidade, a depreciação anual aceite fiscalmente seria 14 000,00, logo, nos termos do disposto no n.º 4 do art.º 35.º do CIRC, é possível ainda deduzir ao resultado 14 000,00 – 11 000,00 = 3 000,00 ou

$\frac{9\,000,00}{3 \text{ (anos de vida útil restante)}} = 3\,000,00$ (campo 763 do Q07 da Mod. 22);

7. Foram registados os seguintes donativos:

a. a uma instituição de assistência a idosos (IPSS): 1 000,00 u.m.;

b. a uma Junta de Freguesia, com fins de carácter desportivo: 500,00 u.m.;

c. a uma universidade pública, com fins de carácter educacional: 1 500,00 u.m.;

– Donativo à IPSS

Limite: 8‰ x 3 400 000,00 = 27 200,00, como dispõe a al. a) do n.º 3 do art.º 62.º do EBF

Majoração: 1 000,00 x 40% = 400,00, a deduzir ao resultado líquido, conforme al. a) do n.º 4 do art.º 62.º do EBF (campo 774 do Q07 da Mod. 22)

– Donativos à Junta de Freguesia e à universidade pública

Limite: não tem, como regulamenta o n.º 1 do art.º 62.º do EBF

Majoração: $(500,00 + 1\ 500,00) \times 20\% = 400,00$, a abater ao resultado líquido, conforme al. a) do n.º 4 do art.º 62.º do EBF (campo 774 do Q07 da Mod. 22);

8. Desembolsou 3 500,00 em prémios de seguros de vida para os gerentes;

Atendendo a que não tem carácter de generalidade, este valor acresce ao resultado líquido, como dispõe a al. a) do n.º 4 do art.º 43.º do CIRC (campo 723 do Q07 da Mod. 22);

9. Durante o ano de 2012 foi alienado um motociclo por 10 000,00 u.m., que havia sido adquirido em 2009. O valor de aquisição foi de 35 000,00 u.m., tendo sido depreciado de acordo com o método das quotas constantes, numa base anual, e foi-lhe atribuído um período de vida útil de 4 anos. Foi manifestada a intenção de reinvestir o valor de realização;

Período de vida útil: 4 anos, de acordo com o estabelecido no Decreto Regulamentar 25/2009

Valor de aquisição: 35 000,00

Valor de realização: 10 000,00

Depreciações praticadas e aceites fiscalmente: 26 250,00

Coefficiente de desvalorização monetária aplicável: 1,05 (Art.º 47.º do CIRC e Portaria n.º 401/2012, de 06/12)

Mais-valia contabilística: $10\ 000,00 - (35\ 000,00 - 26\ 250,00) = 1\ 250,00$, a deduzir ao resultado líquido (campo 767 do Q07 da Mod. 22)

Mais-valia fiscal: $10\ 000,00 - (35\ 000,00 - 26\ 250,00) \times 1,05 = 812,50$ (art.º 46.º do CIRC)

Atendendo a que existe a intenção de reinvestir e, sendo essa intenção manifestada na declaração anual de informação contabilística e fiscal, o art.º 48.º do CIRC permite que o valor a crescer ao resultado líquido do período seja de $812,50 \times 50\% = 406,25$ (campo 739 do Q07 da Mod. 22);

10. No início do ano de 2012 a empresa adquiriu uma viatura ligeira de passageiros por 20 000,00 u.m. e registou encargos com a sua utilização no valor de 3 000,00 u.m. Foram ainda contabilizadas depreciações à taxa de 25% pelo método das quotas constantes numa base anual;

Encargos com viatura ligeira de passageiros: $3\ 000,00 + (25\% \times 20\ 000,00) = 8\ 000,00$, sujeitos a tributação autónoma, à taxa de 10%, conforme prescrevem os n.ºs 3 e 5 do art.º 88.º do CIRC;

Tributação autónoma: $8\ 000,00 \times 10\% = 800,00$ (campo 365 do Q10 da Mod. 22).

→ **Empresa com sede em território angolano:**

- **Empresa tributada pelo Grupo A;**
- **O resultado líquido registou um valor de 140 000,00 u.m;**
- **O imposto estimado ascende a 90 000,00 u.m.**

1. A empresa suportou um gasto de 2 500,00 u.m. referente a multa por violação do Código da Estrada;

Nos termos da al. c) do art.º 40.º do CII, as multas não são consideradas custos ou perdas do exercício, pelo que esta importância deve ser acrescida ao resultado líquido do exercício (Q5 da Mod. 1);

2. As quotizações pagas à respetiva Associação Empresarial totalizaram 1 500,00 u.m.;

Consideramos que estes encargos se incluem nas quotas a que faz referência a al. d) do art.º 25.º do CII, sendo, portanto aceites como custos.

3. Em 2011, a empresa adquiriu uma máquina de fotocopiar por 8.000,00 u.m., que reconheceu como ativo fixo tangível e à qual foi atribuída uma vida útil esperada de quatro anos, estando a mesma a ser depreciada pelo método das quotas constantes, numa base anual;

A Portaria n.º 755/72 prevê, para as máquinas não especificadas na tabela, uma vida útil de dez anos. Assim, temos

Depreciação contabilística: $8\ 000,00 \times 25\% = 2\ 000,00$

Depreciação aceite fiscalmente: $8\ 000,00 \times 10\% = 800,00$

Correção a fazer ao resultado líquido: $2\ 000,00 - 800,00 = 1\ 200,00$, a acrescer, pois como dispõe a al. b) do n.º 1 do art.º 31.º do CII, não serão aceites fiscalmente as depreciações que excedam os limites estabelecidos (Q5 da Mod. 1);

4. Efetuou vendas de determinado produto no montante de 500 000,00 u.m., tendo suportado encargos com garantias a clientes que ascenderam a 4 500,00 u.m. e constituído uma provisão para garantias a clientes no montante de 5 500,00 u.m.. Nos anos de 2010 e 2011 as vendas sujeitas a garantia remontaram a 450 000,00 u.m. e 600 000,00 u.m., respetivamente,

e os encargos provenientes de garantia a clientes foram, nesses anos, de 3 500,00 u.m. e 4 000,00 u.m.;

Fiscalmente, as provisões para garantias a clientes não são dedutíveis, porquanto não se encontram previstas no art.º 36.º do CII. Logo, é necessário acrescer o valor de 5 500,00 ao resultado (Q5 da Mod. 1);

5. As perdas por imparidade (provisões) do período evidenciam um montante de 8 000,00 u.m. que dizem respeito a uma dívida da empresa A, Lda., empresa participada em 12,5% pela sociedade Alfa, Lda., tendo sido, em 2012, reclamado judicialmente 50% daquele montante;

Limite: $6\% \times 8\,000,00 = 480,00$

Taxa anual: $2\% \times 8\,000,00 = 160,00$

Provisão contabilizada: 8 000,00

Correção a efetuar: $8\,000,00 - 160,00 = 7\,840,00$, a acrescer ao resultado, conforme determina o art.º 36.º do CII e a Portaria n.º 668/72, de 28 de novembro (Q5 da Mod. 1)

Note-se, porém, que esta é uma análise isolada e que, na realidade, pode não existir qualquer correção fiscal a efetuar, porque as percentagens são aplicáveis ao valor anual de clientes, conforme expusemos no quadro 19;

6. A empresa possui uma máquina, cujo custo de aquisição, em 2010, foi de 70 000,00 u.m., com a vida útil de 5 anos, tendo sofrido uma perda por imparidade (provisão), em 2011, de 9 000,00 u.m.;

Atendendo a que perda por imparidade (provisão) diz respeito a 2011, não terá qualquer efeito no ano de 2012. A depreciação continuará a ser calculada com a mesma base, encontrando-se o resultado já influenciado;

7. Foram registados os seguintes donativos:

a. a uma instituição de assistência a idosos (IPSS): 1 000,00 u.m.;

b. a uma Junta de Freguesia com fins de carácter desportivo: 500,00 u.m.;

c. a uma universidade pública, com fins de carácter educacional: 1 500,00 u.m.;

Limite: $(1\,000,00 + 500,00 + 1\,500,00) \times 40\% = 1\,200,00$, a deduzir à matéria coletável, como dispõe o art.º 12.º da Lei do Mecenato (campo J do Q6 da Mod. 1);

8. Desembolsou 3 500,00 u.m. em prémios de seguros de vida para os gerentes;

Encargo não aceite fiscalmente, por força do disposto na al. d) do art.º 25.º do CII, logo deve ser acrescido ao resultado (Q5 da Mod. 1);

9. Durante o ano de 2012 foi alienado um motociclo por 10 000,00 u.m., que havia sido adquirido em 2009. O valor de aquisição foi de 35 000,00 u.m., tendo sido depreciado de acordo com o método das quotas constantes, numa base anual, e foi-lhe atribuído um período de vida útil de 4 anos. Foi manifestada a intenção de reinvestir o valor de realização;

Período de vida útil: 4 anos, supondo que está de acordo com o estabelecido na Portaria 755/72, de 26 de outubro

Valor pelo qual o motociclo se encontra registado: 35 000,00

Valor de alienação: 10 000,00

Amortizações: 26 250,00

Mais-valia: $10\ 000,00 - (35\ 000,00 - 26\ 250,00) = 1\ 250,00$, que já se encontra refletido no resultado, pelo que não é necessário efetuar qualquer correção;

10. No início do ano de 2012 a empresa adquiriu uma viatura ligeira de passageiros por 20 000,00 u.m. e registou encargos com a sua utilização no valor de 3 000,00 u.m. Foram ainda contabilizadas depreciações à taxa de 25% pelo método das quotas constantes numa base anual;

Segundo as al.º a) e b) do art.º 25.º do CII, são considerados custos ou perdas do exercício os respeitantes à aquisição de quaisquer bens, incluindo os de transportes, pelo que os encargos acima mencionados, respeitantes à viatura ligeira de passageiros, são aceites fiscalmente e, como já se encontram retratados no resultado, não há qualquer correção a realizar.

Quadro 21 - Síntese do cálculo do imposto

	PORTUGAL	ANGOLA
Resultado Líquido	170 000,00	140 000,00
Imposto estimado	60 000,00	90 000,00
1. Multa	+ 2 500,00	+ 2 500,00
2. Quotizações	- 750,00	0,00
3. Depreciações	+ 400,00	+ 1 200,00
4. Provisão	+ 650,00	+ 5 500,00
5. Perdas por Imparidade	+ 4 000,00	+ 7 840,00
6. Depreciações	- 3 000,00	0,00
7. Donativos	- 800,00	0,00
8. Seguros de vida	+ 3 500,00	+ 3 500,00
9. Mais-valia contabilística	- 1 250,00	0,00
9. Mais-valia fiscal	+ 406,25	0,00
Lucro Tributável	235 656,25	250 540,00
7. Donativos	0,00	- 1 200,00
Matéria coletável	235 656,25	249 340,00
Taxa	25%	35%
Coleta	58 914,06	87 269,00
Derrama Municipal	+ 3 534,84	0,00
10. Tributação autónoma	+ 800,00	0,00
Imposto s/ rendimento	63 248,90	87 269,00

Da resolução deste exercício, obtivemos, para os dois casos, uma matéria coletável não muito desigual: 235 656,25 u.m., no caso de a empresa ter sede em Portugal e 249 340,00 u.m., se a sede se situar em território angolano (ver apêndice). As diferenças existentes relacionam-se com o facto do normativo angolano restringir a aceitação das amortizações, das imparidades e das provisões, em relação ao português. Há também a questão das mais-valias, que em Portugal determinam a realização de ajustamentos e no caso de reinvestimento do valor de realização, em que o saldo positivo das mais-valias e das menos-valias é considerado por metade do seu valor, e em Angola isso não acontecer. Relativamente à diferença verificada no montante do imposto a pagar: 63 248,90 u.m. no primeiro caso e 87 269,00 no segundo, a explicação reside na disparidade existente entre as taxas de tributação praticadas nos dois países. Não podemos, contudo, deixar de referir os benefícios fiscais que Angola oferece aos investidores, isentando a totalidade ou parte dos rendimentos de imposto, durante um período que pode ir até 10 anos, situação que neste exemplo não foi considerada.

5 Notas Finais e Conclusivas

A presente dissertação teve por finalidade a análise comparativa do imposto sobre o rendimento das sociedades em Portugal e em Angola. Começámos por expor o impacto das relações comerciais entre os dois países, analisámos a evolução deste tipo de impostos nestes dois espaços geográficos, dissecámos o estado atual dos dois regimes fiscais e, por fim, efetuámos um estudo comparativo analisando os pontos de contacto e de afastamento e evidenciando as dissemelhanças através da exposição de um exemplo prático.

Como objetivos do nosso estudo definimos: aferir as diferenças essenciais dos normativos que versam sobre o imposto sobre o rendimento das sociedades de Portugal e Angola, analisar as consequências fiscais e concluir sobre os efeitos que têm no imposto suportado e na localização de empresas multinacionais naqueles dois países.

Para a concretização do estudo foi utilizada uma metodologia qualitativa e de base documental, considerando o facto de se tratar de um estudo interpretativo, descritivo e comparativo.

Neste capítulo apresentamos as principais conclusões do estudo, atendendo aos objetivos previamente definidos. Serão, igualmente, indicadas as principais limitações com que nos deparámos e serão propostas algumas pistas para trabalhos futuros.

5.1 Conclusões

A crescente globalização da economia, determinada pela circulação dos fatores de produção e dos capitais e pela evolução das tecnologias de informação, torna a decisão de investimento cada vez mais dependente do fator fiscal. A fiscalidade deve, assim, ser utilizada como uma ferramenta com vista à melhoria da competitividade das economias. Os países encontram-se expostos à concorrência fiscal internacional, o que, de certa forma, obriga a que adaptem a sua legislação fiscal, para que não fiquem em desvantagem, no que ao investimento estrangeiro diz respeito.

As reestruturações do nosso sistema fiscal têm sido caracterizadas por forte instabilidade e controvérsia. A excessiva instabilidade da legislação fiscal constitui uma condição hostil à criação de um ambiente económico competitivo. É necessário que após a implementação de uma reforma, haja uma avaliação do verdadeiro impacto. A par da instabilidade legislativa há a considerar a excessiva complexidade do sistema fiscal. Um melhor funcionamento da administração tributária poderá traduzir-se numa mais-valia para todo o sistema.

O IRC, fruto da última e mais profunda reforma da tributação do rendimento em Portugal, é um imposto global, que veio substituir alguns impostos existentes, pois existia uma tributação de base cedular. Incidente sobre o rendimento das pessoas coletivas numa base mundial, está sujeito a inúmeras isenções, e as pessoas e os rendimentos que à partida estariam sujeitas a tributação, gozam de benefícios atribuídos pelo respetivo código, pelo EBF e por legislação diversa.

Para a determinação do lucro tributável das empresas, a fiscalidade parte do resultado líquido do período, o que determina uma dependência parcial desta face à contabilidade. São os gastos em que as empresas incorrem e que se encontram registados contabilisticamente, mas que não são aceites para fins fiscais, que determinam a existência de divergências entre o resultado contabilístico e o resultado fiscal. Inicialmente para a aceitação de um gasto é essencial que se verifiquem um conjunto de requisitos gerais como sejam a efetivação, o registo e a imputação temporal.

A noção de gasto fiscal encontra-se formulada no art.º 23.º do CIRC, que apresenta como princípio geral que são todos os gastos efetivos que se encontrem evidenciados na contabilidade e que preencham os requisitos da comprovação e da indispensabilidade. Há porém, limites que se impõem à sua dedutibilidade para que seja preservada uma certa unidade e coerência do sistema fiscal e para que se evitem situações de evasão e fraude fiscais. Estes limites prendem-se essencialmente com a periodização do lucro tributável, os gastos não aceites fiscalmente, ajustamentos em inventários, o regime das depreciações e amortizações, o regime das imparidades e das provisões, as mais-valias e as menos-valias realizadas e os benefícios que sejam dedutíveis ao rendimento.

Desde a criação deste imposto que temos assistido a uma diminuição das taxas, sendo que se prevê que a breve trecho sofra nova e significativa redução, atendendo a que se encontra constituída uma comissão que tem por missão a apresentação de um estudo com vista à sua simplificação e que, simultaneamente, promova a internacionalização e a competitividade das empresas portuguesas. Para este efeito, é importante ter em consideração as taxas efetivas de tributação, uma vez que é através delas que os gestores tomam as suas decisões no que diz respeito à localização do investimento que pretendem efetuar. Em Portugal as taxas efetivas de tributação situam-se abaixo das taxas nominais de tributação, em consequência dos benefícios concedidos.

No que diz respeito ao sistema fiscal angolano temos a considerar o facto de que teve origem no sistema que vigorou em Portugal no período anterior às últimas reformas, tendo-lhe servido de modelo. Também em Angola se procedeu a um desagravamento das taxas de imposto e tem-se procurado simplificar todo o sistema, a par com o investimento na preparação da administração tributária, fator que também se revela de extraordinária importância para o sucesso de todo o processo.

O II incide sobre os lucros resultantes da prática de uma atividade de natureza industrial, comercial, de prestações de serviço, ou outras de idêntica natureza, de modo permanente ou esporádico. Atendendo ao tipo de rendimentos e ao tipo de contribuintes, a determinação da matéria coletável é feita de forma distinta, através de três grupos. Ao grupo A pertencem as empresas que têm condições para ser tributadas em função do rendimento líquido com base nos elementos contabilísticos declarados. No grupo B, residual – uma vez que aqui se incluem os contribuintes que não se encontram abrangidos pelos outros grupos, sem necessidade de manterem registos contabilísticos para a determinação da matéria coletável – a liquidação do imposto realiza-se com base em índices constantes numa Tabela de Lucros Mínimos ou através de outros recursos que a administração tributária possua. No grupo C residem as pessoas singulares que são tributadas pelo rendimento normal. Muito embora o CII faça esta compartimentação dos sujeitos passivos de imposto, qualquer contribuinte tem a possibilidade de optar pela sua inclusão no grupo A.

Também a legislação fiscal angolana consagra inúmeros benefícios fiscais, sendo que a maior parte tem como intenção a promoção do investimento, podendo, todavia, estar em causa a função principal do imposto – arrecadação de receita fiscal.

Para os contribuintes pertencentes ao grupo A, as regras fiscais determinam a existência de uma relação de dependência parcial entre contabilidade e fiscalidade, uma vez que ao resultado líquido do exercício vão ser efetuadas correções ditadas pelo CII, com o objetivo de determinar a matéria coletável. As reintegrações e amortizações, as provisões, os benefícios fiscais, os custos não aceites fiscalmente e os rendimentos que o CII permite que se deduzam ao rendimento para combater a dupla tributação económica, são os principais responsáveis pelas divergências que se apuram entre aquelas duas grandezas.

As diferenças mais significativas que detetámos entre o CIRC e o CII assentam, essencialmente, nos seguintes motivos:

- O II é um imposto cedular, ao contrário do IRC que é um imposto global, o que vai acarretar inconvenientes de vária ordem aos sujeitos passivos, em virtude de verem os seus rendimentos tributados em sede de vários impostos, muito embora estejam previstas deduções para minimizar esses inconvenientes;
- O facto das pessoas singulares serem tributadas em sede de II, caso exerçam uma das atividades tipificadas;
- As depreciações e amortizações e as provisões que o CII aceita também se distanciam do preceituado no CIRC, que não é tão restritivo nestas matérias;
- Ao nível das taxas de tributação, as disparidades também se fazem sentir. Se por um lado o CII prevê uma taxa de tributação mais agravada do que o CIRC, penalizando, desta forma, os sujeitos passivos, o CIRC, por outro, prevê as taxas de tributação autónoma, que incidem sobre certas despesas, igualmente penalizadoras;
- Os benefícios fiscais são outro setor onde os afastamentos são acentuados. Muito embora ambos os sistemas fiscais adotem um alargado sistema de benefícios fiscais, nomeadamente para fomentar o investimento externo, certo é que Angola, com a necessidade que tem sentido de atrair investimento estrangeiro, tem usado este mecanismo a fim de se tornar um destino atrativo para o investimento estrangeiro.

Do estudo efetuado, concluímos que, fruto dos benefícios fiscais de que as empresas com sede em Angola usufruem nos primeiros anos de investimento, que podem ir até 10 anos, este país é, sem dúvida, vantajoso, a nível fiscal, para as empresas portuguesas que decidam pela sua internacionalização naquele país. Além disso há ainda a pesar o facto de Angola se encontrar em plena remodelação do seu sistema fiscal e da Administração Fiscal, o que constitui uma mais-valia. Por seu lado,

Portugal, enquanto destino do investimento angolano, fiscalmente é igualmente atrativo, pois tem uma taxa de tributação mais baixa do que Angola, uma taxa de tributação efetiva ainda mais conveniente e com tendência a baixar, e, atendendo às alterações que se anunciam, tornar-se-á, decerto, um destino ainda mais privilegiado por parte dos investidores angolanos.

No caso de Angola e Portugal, há a considerar um fator que pensamos não poder ser menosprezado: a ligação que existe entre os povos destes dois países, os laços que os unem e a história comum que partilham. Porém, estamos convictos de que Angola deve continuar a apostar na modernização do seu sistema fiscal, no que à tributação das empresas diz respeito, assim como deve procurar harmonizar as normas contabilísticas nacionais com as normas contabilísticas internacionais. Um outro aspeto que titulamos de primordial importância é a celebração de CDT, enquanto instrumento de promoção do investimento recíproco entre os países e como meio para reforçar as relações bilaterais, particularmente através do investimento direto.

Durante a realização deste trabalho deparámo-nos com algumas dificuldades. Assim, não nos foi possível obter qualquer estudo donde constem as taxas efetivas de tributação respeitantes ao imposto sobre as sociedades em Angola, bem como da inclusão da despesa fiscal no OGE angolano. Para além da importância que estas questões adquirem ao nível da economia e da transparência, fica limitada a comparação que com este estudo se pretendia.

Pretendemos que este estudo constitua um contributo para a literatura da especialidade. Cremos que a investigação nesta área tem um longo caminho a percorrer, pelo que deixamos, modestamente, algumas pistas para trabalhos futuros. As primeiras sugestões derivam das limitações do nosso estudo. Posteriormente, apresentamos outras que decorrem da análise comparativa efetuada entre os dois normativos.

A primeira está associada à taxa de tributação efetiva. Como mencionámos, a taxa de tributação efetiva ganha extrema importância aquando da decisão de localização de empresas. Atendendo ao facto de não termos conhecimento de qualquer estudo sobre a taxa a que efetivamente estão sujeitas as empresas em Angola, não foi possível efetuar uma comparação com as taxas praticadas em Portugal. Nesse sentido, sugerimos um estudo que se debruce na determinação da taxa efetiva de tributação praticada em Angola, nos últimos anos.

A segunda prende-se com o facto de o nosso estudo se ter centrado nas empresas com sede ou direção efetiva em Portugal e em Angola. Atendendo a que cada vez mais as empresas se constituem em determinado território e operam num outro, sem que aí possuam estabelecimento estável, parece-nos interessante analisar quais as consequências fiscais resultantes deste procedimento, no país da sede da empresa.

5.2 Levantamento de hipóteses

O estudo comparativo efetuado permite-nos levantar um conjunto de hipóteses a serem testadas em investigações futuras.

Hipótese 1: *Os benefícios fiscais previstos favorecem a localização em Angola em detrimento da localização em Portugal.*

De considerar que a Lei do Investimento Privado veio trazer a possibilidade de, durante um certo período, que pode ir de 1 a 10 anos, as empresas que investirem em Angola, estarem isentas de imposto industrial, ou usufruírem de uma redução na taxa que pode ir até aos 50%.

Hipótese 2: *As divergências entre o resultado contabilístico e o lucro tributável são mais significativas em Portugal do que em Angola.*

Como pudemos constatar, o CIRC é bem mais exigente, quanto às correções a efetuar ao resultado líquido, numa tentativa de evitar a fraude e evasão fiscais.



Hipótese 3: *A divergência de taxas de tributação tem impacto significativo no montante de imposto a pagar no período.*

Foi-nos possível perceber que empresas nas mesmas condições, pagariam menos imposto em Portugal do que em Angola, sendo que a principal razão responsável por esta situação é a taxa de tributação.

Hipótese 4: *A existência de CDT favorece o investimento em países diferentes do país sede da empresa.*

Atente-se que, por exemplo, Angola, até à data, não assinou qualquer CDT com nenhum país, o que apesar de existirem alguns acordos, poderá resultar em consequências fiscais negativas para as empresas.

6 Apêndice

MODELO EM VIGOR A PARTIR DE JANEIRO DE 2013	 MINISTÉRIO DAS FINANÇAS AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA		01 PERÍODO DE TRIBUTAÇÃO 1 De 2012/01/01 a 2012/12/31 2 <input type="text" value="2"/> <input type="text" value="0"/> <input type="text" value="1"/> <input type="text" value="2"/>		 IRC MODELO 22
	DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS		02 ÁREA DA SEDE, DIREÇÃO EFETIVA OU ESTAB. ESTÁVEL SERVIÇO DE FINANÇAS 1 <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/>		
↑ ANTES DE PREENCHER ESTA DECLARAÇÃO LEIA COM ATENÇÃO AS INSTRUÇÕES QUE A ACOMPANHAM	03 IDENTIFICAÇÃO E CARACTERIZAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO				
	1 DESIGNAÇÃO Sociedade Alfa, Lda.		2 N.º DE IDENTIFICAÇÃO FISCAL (NIF) 2 <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/>		
↑ MUITO IMPORTANTE	3 TIPO DE SUJEITO PASSIVO				
	Residente que exerce, a título principal, atividade comercial, industrial ou agrícola <input type="checkbox"/> 1 <input checked="" type="checkbox"/> X		Residente que não exerce, a título principal, atividade comercial, industrial ou agrícola <input type="checkbox"/> 2		Não residente com estabelecimento estável <input type="checkbox"/> 3
					Não residente sem estabelecimento estável <input type="checkbox"/> 4
4 REGIMES DE TRIBUTAÇÃO DOS RENDIMENTOS					
Geral <input checked="" type="checkbox"/> 1 X		Isenção definitiva <input type="checkbox"/> 3		Isenção temporária <input type="checkbox"/> 4	
		Redução de taxa <input type="checkbox"/> 5		Simplificado <input type="checkbox"/> 6	
		Transparência fiscal <input type="checkbox"/> 7			
Grupos de sociedades <input type="checkbox"/> 8		NIF da sociedade dominante <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/>		Pretende exercer a opção pelas taxas do art.º 87.º, n.º 1? (Art.º 91.º, n.º 2 da Lei n.º 3 - B/2010, de 28 de abril) Sim <input type="checkbox"/> 10	
		Ocorreu alguma das situações referidas no art.º 87.º, n.º 7? Sim <input type="checkbox"/> 11			
04 CARACTERÍSTICAS DA DECLARAÇÃO					
1 TIPO DE DECLARAÇÃO					
<input type="checkbox"/> 1 1.ª Declaração do período		<input type="checkbox"/> 2 Declaração de substituição (art.º 122.º, n.ºs 1 e 2)		<input type="checkbox"/> 3 Declaração de substituição (art.º 64.º, n.º 4)	
<input type="checkbox"/> 4 Declaração de substituição (art.º 120.º, n.ºs 8 e 9)		<input type="checkbox"/> 5 Declaração de substituição (art.º 64.º, n.º 4) fora do prazo legal		<input type="checkbox"/> 6 Declaração de substituição (art.º 122.º, n.º 3)	
Ano <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> Mês <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> Dia <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/>					
2 DECLARAÇÕES ESPECIAIS			3 ANEXOS		
Declaração do Grupo <input type="checkbox"/> 1		Declaração do período de liquidação <input type="checkbox"/> 2		Declaração do período de cessação <input type="checkbox"/> 3	
		Declaração com período especial de tributação		<input type="checkbox"/> 1 Anexo A (Derrama)	
		Antes da alteração <input type="checkbox"/> 4		<input type="checkbox"/> 2 Anexo B (Regime simplificado)	
		Após a alteração <input type="checkbox"/> 5		<input type="checkbox"/> 3 Anexo C (Regiões Autónomas)	
Data da cessação Ano <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> Mês <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> Dia <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/>		Declaração do período do início de tributação <input type="checkbox"/> 7		<input type="checkbox"/> 4 Anexo D (Benefícios Fiscais)	
		Data da transmissão (entidades não residentes sem estabelecimento estável) Ano <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> Mês <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> Dia <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/>			
05 IDENTIFICAÇÃO DO REPRESENTANTE LEGAL E DO TOC					
NIF do representante legal <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/>		Data de receção Ano <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> Mês <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> Dia <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/>			
NIF do técnico oficial de contas <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/>					

O Imposto sobre as Sociedades: Comparação entre Portugal e Angola

07	APURAMENTO DO LUCRO TRIBUTÁVEL	
	RESULTADO LÍQUIDO DO PERÍODO	170 000,00
	Variações patrimoniais positivas não refletidas no resultado líquido do período (art.º 21.º) e quota-parte do subsídio respeitante a ativos fixos tangíveis não depreciables e ativos intangíveis com vida útil indefinida [art.º 22.º n.º 1, al. b)]	• •
	Variações patrimoniais positivas (regime transitório previsto no art.º 5.º, n.ºs 1, 5 e 6 do DL 159/2009, de 13/7)	• •
	Variações patrimoniais negativas não refletidas no resultado líquido do período (art.º 24.º)	• •
	Variações patrimoniais negativas (regime transitório previsto no art.º 5.º, n.ºs 1, 5 e 6 do DL 159/2009, de 13/7)	• •
	Alteração do regime fiscal dos contratos de construção (correções positivas)	• •
	Alteração do regime fiscal dos contratos de construção (correções negativas)	• •
	SOMA (campos 701 + 702 + 703 - 704 - 705 + 706 - 707)	170 000,00
A ACRESCER	Matéria coletável / lucro tributável imputado por sociedades transparentes, ACE ou AEIE (art.º 6.º)	• •
	Correções relativas a períodos de tributação anteriores (art.º 18.º, n.º 2)	• •
	Vendas e prestações de serviços com pagamento diferido: diferença entre a quantia nominal da contraprestação e o justo valor (art.º 18.º, n.º 5)	• •
	Anulação dos efeitos do método da equivalência patrimonial (art.º 18.º, n.º 8)	• •
	Ajustamentos não dedutíveis decorrentes da aplicação do justo valor (art.º 18.º, n.º 9)	• •
	Pagamentos com base em ações (art.º 18.º, n.º 11)	• •
	Gastos de benefícios de cessação de emprego, benefícios de reforma e outros benefícios pós emprego ou a longo prazo dos empregados (art.º 18.º, n.º 12)	• •
	Gastos não documentados (art.º 23.º, n.º 1)	• •
	Gastos suportados com a transmissão onerosa de partes de capital (art.º 23.º, n.ºs 3, 4 e 1.ª parte do n.º 5)	• •
	Ajustamentos em inventários para além dos limites legais (art.º 28.º) e perdas por imparidade em créditos não fiscalmente dedutíveis ou para além dos limites legais (art.º 35.º)	4 000,00
	Depreciações e amortizações (art.º 34.º, n.º 1), perdas por imparidade de ativos depreciables ou amortizáveis (art.º 35.º, n.º 4) e desvalorizações excecionais (art.º 38.º), não aceites como gastos	400,00
	40% do aumento das depreciações dos ativos fixos tangíveis em resultado de reavaliação fiscal (art.º 15.º, n.º 2 do D.R. 25/2009, de 14/9)	• •
	Provisões não dedutíveis ou para além dos limites legais (art.º s 19.º, n.º 3 e 39.º) e perdas por imparidade fiscalmente não dedutíveis de ativos financeiros	650,00
	Créditos incorríveis não aceites como gastos (art.º 41.º)	• •
	Realizações de utilidade social não dedutíveis (art.º 43.º)	3 500,00
	IRC e outros impostos que direta ou indiretamente incidam sobre os lucros [art.º 45.º, n.º 1, al. a)]	60 000,00
	Impostos diferidos [art.º 45.º, n.º 1, al. a)]	• •
	Encargos evidenciados em documentos emitidos por sujeitos passivos com NIF inexistente ou inválido ou por sujeitos passivos cessados oficiosamente [art.º 45.º, n.º 1, al. b)]	• •
	Impostos e outros encargos que incidam sobre terceiros que o sujeito passivo não esteja legalmente autorizado a suportar [art.º 45.º, n.º 1, al. c)]	• •
	Multas, coimas, juros compensatórios e demais encargos pela prática de infrações [art.º 45.º, n.º 1, al. d)]	2 500,00
	Indemnizações por eventos seguráveis [art.º 45.º, n.º 1, al. e)]	• •
	Ajudas de custo e encargos com compensação pela deslocação em viatura própria do trabalhador [art.º 45.º, n.º 1, al. f)]	• •
	Encargos não devidamente documentados [art.º 45.º, n.º 1, al. g)]	• •
	Encargos com o aluguer de viaturas sem condutor [art.º 45.º, n.º 1, al. h)]	• •
	Encargos com combustíveis [art.º 45.º, n.º 1, al. i)]	• •
	Juros de suprimentos [art.º 45.º, n.º 1, al. j)]	• •
Gastos não dedutíveis relativos à participação nos lucros por membros dos órgãos sociais [art.º 45.º, n.º 1, al. n)]	• •	
Contribuição sobre o setor bancário [art.º 45.º, n.º 1, al. o)]	• •	
Menos-valias contabilísticas	• •	
50% de outras perdas relativas a partes de capital ou outras componentes do capital próprio (art.º 45.º, n.º 3, parte final)	• •	
Mais-valia fiscal resultante de mudanças no modelo de valorização [art.º 46.º, n.º 5, al. b)]	• •	
Diferença positiva entre as mais-valias e as menos-valias fiscais sem intenção de reinvestimento (art.º 46.º)	• •	

O Imposto sobre as Sociedades: Comparação entre Portugal e Angola

07	APURAMENTO DO LUCRO TRIBUTÁVEL (cont.)			
A ACRESCEER (cont.)	50% da diferença positiva entre as mais-valias e as menos-valias fiscais com intenção expressa de reinvestimento (art.º 48.º, n.ºs 1, 4 e 5)	740	.406,25	
	Acréscimos por não reinvestimento ou pela não manutenção das partes de capital na titularidade do adquirente (art.º 48.º, n.ºs 6 e 7)	741	.	
	Mais-valias fiscais - regime transitório [art.º 7, n.º 7, al. b) da Lei n.º 30-G/2000, de 29 de dezembro e art.º 32.º, n.º 8 da Lei n.º 109-B/2001, de 27 de dezembro]	742	.	
	Correções relativas a instrumentos financeiros derivados (art. 49.º)	743	.	
	Correções relativas a preços de transferência (art.º 63.º, n.º 8)	744	.	
	Diferença positiva entre o valor patrimonial tributário definitivo do imóvel e o valor constante do contrato [art.º 64.º, n.º 3 al. a)]	745	.	
	Pagamentos a entidades não residentes sujeitas a um regime fiscal privilegiado (art.º 65.º)	746	.	
	Imputação de lucros de sociedades não residentes sujeitas a um regime fiscal privilegiado (art.º 66.º)	747	.	
	Subcapitalização (art.º 67.º, n.º 1)	748	.	
	Correções nos casos de crédito de imposto e retenção na fonte (art.º 68.º)	749	.	
	Correções resultantes da opção pelo regime especial aplicável às fusões, cisões, entradas de ativos e permutas de partes sociais (art.ºs 74.º, 76.º e 77.º)	750	.	
	Donativos não previstos ou além dos limites legais (art.º 62.º e 65.º do EBF e Estatuto do Mecenato Científico)	751	.	
	Encargos financeiros não dedutíveis (art.º 32.º, n.º 2 do EBF)	779	.	
		752	.	
	SOMA (campos 708 a 752)	753	241 456,25	
	A DEDUZIR	Despesas ou encargos de projeção económica plurianual contabilizados como gasto na vigência do POC e ainda não aceites fiscalmente [art.º 22.º al. f) do D.R 25/2009, de 14/9]	754	.
		Prejuízo fiscal imputado por ACE ou AEIE (art.º 6.º)	755	.
		Correções relativas a períodos de tributação anteriores (art.º 18.º, n.º 2)	756	.
		Vendas e prestações de serviços com pagamento diferido: réditos de juros (art.º 18.º, n.º 5)	757	.
Anulação dos efeitos do método da equivalência patrimonial (art.º 18.º, n.º 8)		758	.	
Ajustamentos não tributáveis decorrentes da aplicação do justo valor (art.º 18.º, n.º 9)		759	.	
Pagamentos com base em ações (art.º 18.º, n.º 11)		760	.	
Pagamento ou colocação à disposição dos beneficiários de benefícios de cessação de emprego, benefícios de reforma e outros benefícios pós emprego ou a longo prazo dos empregados (art.º 18.º, n.º 12)		761	.	
Reversão de ajustamentos em inventários tributados (art.º 28.º, n.º 3) e de perdas por imparidade tributadas (art.º 35.º, n.º 3)		762	.	
Depreciações e amortizações tributadas em períodos de tributação anteriores (art.º 20.º do D.R. 25/2009, de 14/9) e dedução da quota-parte das perdas por imparidade de ativos depreciáveis ou amortizáveis não aceites fiscalmente como desvalorizações excecionais (art.º 35.º, n.º 4)		763	3 000,00	
Reversão de provisões tributadas (art.ºs 19.º, n.º 3 e 39.º, n.º 4)		764	.	
Restituição de impostos não dedutíveis e excesso da estimativa para impostos		765	.	
Impostos diferidos [art.º 45.º, n.º 1, al. a)]		766	.	
Mais-valias contabilísticas		767	1 250,00	
50% da menos-valia fiscal resultante de mudanças no modelo de valorização [art.º 46.º, n.º 5.º, al. b) e art.º 45.º, n.º 3, parte final] e 50% da diferença negativa entre as mais e as menos-valias fiscais de partes de capital ou outras componentes do capital próprio (art.º 45.º, n.º 3, 1.ª parte)		768	.	
Diferença negativa entre as mais-valias e as menos-valias fiscais (art.º 46.º)		769	.	
Correções relativas a instrumentos financeiros derivados (art.º 49.º)		770	.	
Eliminação da dupla tributação económica dos lucros distribuídos (art.º 51.º)		771	.	
Correção pelo adquirente do imóvel quando adota o valor patrimonial tributário definitivo para a determinação do resultado tributável na respetiva transmissão [art.º 64.º, n.º 3, al. b)]		772	.	
Correções resultantes da opção pelo regime especial aplicável às fusões, cisões, entradas de ativos e permutas de partes sociais (art.ºs 74.º, 76.º e 77.º)		773	.	
Benefícios Fiscais		774	1 550,00	
		775	.	
SOMA (campos 754 a 775)		776	.5 800,00	
PREJUÍZO PARA EFEITOS FISCAIS (Se 776 > 753) (A transportar para o Quadro 09)		777	.	
LUCRO TRIBUTÁVEL (Se 753 ≥ 776) (A transportar para o Quadro 09)		778	235 656,25	

O Imposto sobre as Sociedades: Comparação entre Portugal e Angola

10	CÁLCULO DO IMPOSTO			
Imposto à taxa normal (art.º 87.º, n.º 1) - (311 x 12,5%)	347-A	.	.	,
Imposto à taxa normal (311 x 25%)	347-B		58 914,06	
Imposto a outras taxas (322 ou 409 x taxa <input style="width: 50px;" type="text" value="348"/> %)	349	.	.	,
Imposto imputável à Região Autónoma dos Açores	350	.	.	,
Imposto imputável à Região Autónoma da Madeira	370	.	.	,
COLETA (347-A + 347-B + 349 + 350 + 370)				351 58 914,06
Dupla tributação internacional (art.º 91.º)	353	.	.	,
Benefícios fiscais	355	.	.	,
Pagamento especial por conta (art.º 93.º)	356	.	.	,
TOTAL DAS DEDUÇÕES (353 + 355 + 356)				357 . . . ,
IRC LIQUIDADO (351 - 357) ≥ 0				358 58 914,06
Resultado da liquidação (art.º 92.º)				371 . . . ,
Retenções na fonte	359	.	.	,
Pagamentos por conta (art.º 105.º)	360	.	.	,
IRC A PAGAR (358 + 371 - 359 - 360) > 0				361 58 914,06
IRC A RECUPERAR (358 + 371 - 359 - 360) < 0				362 . . . ,
IRC de períodos anteriores	363	.	.	,
Reposição de benefícios fiscais	372	.	.	,
Derrama	364	.	3 534,84	
Derrama estadual (art.º 87.º - A)	373	.	.	,
Pagamentos adicionais por conta (art.º 105.º - A)	374	.	.	,
Tributações autónomas	365	.	800,00	
Juros compensatórios	366	.	.	,
Juros de mora	369	.	.	,
TOTAL A PAGAR [361 ou (- 362) + 363 + 372 + 364 + 373 - 374 + 365 + 366 + 369] > 0				367 63 248,90
TOTAL A RECUPERAR [(- 362) + 363 + 372 + 364 + 373 - 374 + 365 + 366 + 369] < 0				368 . . . ,
JUROS COMPENSATÓRIOS				
Discriminação do valor indicado no campo 366 do Quadro 10:				
Juros compensatórios declarados por atraso na entrega da declaração	<input style="width: 100px;" type="text" value="366-A"/>	Juros compensatórios	<input style="width: 100px;" type="text" value="366-B"/>	
declarados por outros motivos				
11	OUTRAS INFORMAÇÕES			
Total de rendimentos do período	<input style="width: 50px;" type="text" value="410"/>	.	.	,
Volume de negócios do período	<input style="width: 50px;" type="text" value="411"/>	.	.	,
Encargos com viaturas (art.º 88.º, n.º 3)	<input style="width: 50px;" type="text" value="420"/>	.	.	,
Encargos com viaturas (art.º 88.º, n.º 4)	<input style="width: 50px;" type="text" value="421"/>	.	.	,
Despesas de representação (art.º 88.º, n.º 7)	<input style="width: 50px;" type="text" value="414"/>	.	.	,
Encargos com ajudas de custo e de compensação pela deslocação em viatura própria do trabalhador (art.º 88.º, n.º 9)	<input style="width: 50px;" type="text" value="415"/>	.	.	,
Lucros distribuídos por entidades sujeitas a IRC a sujeitos passivos que beneficiem de isenção total ou parcial (art.º 88.º, n.º 11)	<input style="width: 50px;" type="text" value="417"/>	.	.	,
Indemnizações por cessação de funções de gestor, administrador ou gerente [art.º 88.º, n.º 13, al. a)]	<input style="width: 50px;" type="text" value="422"/>	.	.	,
Gastos ou encargos relativos a bónus e outras remunerações variáveis pagas a gestores, administradores ou gerentes [art.º 88.º, n.º 13, al. b)]	<input style="width: 50px;" type="text" value="424"/>	.	.	,
Diferença positiva entre o valor considerado para efeitos de liquidação do IMT e o valor constante do contrato, nos casos em que houve recurso ao procedimento previsto no art.º 139.º	<input style="width: 50px;" type="text" value="416"/>	.	.	,
Data em que ocorreu a transmissão das partes sociais (art. 51.º, n.º 9 e art. 88.º, n.º 11)	<input style="width: 20px;" type="text" value="418"/>	Ano	<input style="width: 20px;" type="text"/>	Mês <input style="width: 20px;" type="text"/>
Tratando-se de microentidade, indique se opta pela aplicação das normas contabilísticas previstas no Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de julho (art. 5.º da Lei n.º 35/2010, de 2 de setembro)	<input style="width: 20px;" type="text" value="423"/>	Sim ?	<input type="checkbox"/>	
12	RETENÇÕES NA FONTE			
N.º DE IDENTIFICAÇÃO FISCAL (NIF)	<input style="width: 100px;" type="text" value="1"/>	RETENÇÃO NA FONTE	<input style="width: 100px;" type="text" value="2"/>	

2		DEMONSTRAÇÃO DE RESULTADOS			
		Nº	DESIGNAÇÃO	CONTA PGC	EXERCÍCIO
					CORRENTE	ANTERIOR
2.1	Proveitos e Ganhos por Natureza:	6			
2.1.1	Vendas de produtos	61.1|2	.	.	.
2.1.2	Vendas de mercadorias	61.3	.	.	.
2.1.3	Prestações de serviços	62	.	.	.
2.1.4	Outros proveitos operacionais	63	.	.	.
			.	.	.
			.	.	.
A	Soma dos Proveitos Operacionais		.	.	.
2.1.5	Varição nos inventários de pro. acab. e prod. curso	64	.	.	.
2.1.6	Trabalhos para a própria empresa	65	.	.	.
2.1.7	Proveitos e ganhos financeiros gerais	66	.	.	.
2.1.8	Proveitos e ganhos financeiros em filiais e assoc.	67	.	.	.
2.1.9	Outros proveitos e ganhos não operacionais	68	.	.	.
2.2.0	Proveitos e ganhos extraordinários	69	.	.	.
			.	.	.
			.	.	.
B	SOMA DE OUTROS PROVEITOS E GANHOS NÃO OPERACIONAIS		.	.	.
C	TOTAL DOS PROVEITOS (A+B)		.	.	.
2.2	Custos e Perdas por natureza	7			
2.2.1	Custo das mercadorias vendidas e m. Consumidas	71	.	.	.
2.2.2	Custos com pessoal	72	.	.	.
2.2.3	Amortizações do exercício	73	.	.	.
2.2.4	Sub-contratos	75.1	.	.	.
2.2.5	Fornecimentos e serviços de terceiros	75.2	.	.	.
2.2.6	Impostos	75.3	.	.	.
2.2.7	Outros custos e perdas operacionais	75.8	.	.	.
2.2.8	Custos e perdas financeiras gerais	76	.	.	.
2.2.9	Custos e perdas financeiras em filiais e associadas	77	.	.	.
2.3.0	Outros custos e perdas não operacionais	78	.	.	.
2.3.1	Custos e perdas extraordinárias	79	.	.	.
			.	.	.
			.	.	.
D	TOTAL DOS CUSTOS		.	.	.
E	Resultado antes de impostos (C-D)		.	.	.
F	Impostos sobre lucros		.	.	.
G	RESULTADO LÍQUIDO DO EXERCÍCIO (E-F)		.	.	.
			140.000,00	.	.

3 CUSTOS COM PESSOAL					
DESIGNAÇÃO	CONTA PGC	EXERCÍCIO			
		CORRENTE		ANTERIOR	
Remunerações - Órgãos sociais	72.1	*	*	*	*
Remunerações - Pessoal	72.2	*	*	*	*
Pensões - Órgãos sociais	72.3.1	*	*	*	*
Pensões - Pessoal	72.3.2	*	*	*	*
Prémios para pensões	72.4	*	*	*	*
Encargos sobre remunerações	72.5	*	*	*	*
Seguros de acidentes trabalho, doenças profissionais	72.6	*	*	*	*
Formação	72.7	*	*	*	*
Outras despesas com o pessoal	72.8	*	*	*	*
4 FORNECIMENTOS E SERVIÇOS DE TERCEIROS					
DESIGNAÇÃO		EXERCÍCIO			
		CORRENTE		ANTERIOR	
Água	75.2.11	*	*	*	*
Electricidade	75.2.12	*	*	*	*
Combustíveis, e outros fluidos	75.2.13	*	*	*	*
Conservação e reparação	75.2.14	*	*	*	*
Material de protecção, segurança e conforto	75.2.15	*	*	*	*
Ferramentas e utensílios de desgaste rápido	75.2.16	*	*	*	*
Material de escritório	75.2.17	*	*	*	*
Livros e documentação técnica	75.2.18	*	*	*	*
Outros fornecimentos	75.2.19	*	*	*	*
Comunicação	75.2.20	*	*	*	*
Rendas e alugueres	75.2.21	*	*	*	*
Seguros	75.2.22	*	*	*	*
Deslocações e estadas	75.2.23	*	*	*	*
Despesas de representação	75.2.24	*	*	*	*
Conservação e reparação	75.2.25	*	*	*	*
Vigilância e segurança	75.2.26	*	*	*	*
Limpeza, higiene e conforto	75.2.27	*	*	*	*
Publicidade e propaganda	75.2.28	*	*	*	*
Contencioso e notariado	75.2.29	*	*	*	*
Comissões a intermediários	75.2.30	*	*	*	*
Assistência técnica - Estrangeira	75.2.32.1	*	*	*	*
Assistência técnica - Nacional	75.2.32.2	*	*	*	*
Trabalhos executados no exterior	75.2.33	*	*	*	*
Honorários e avenças	75.2.34	*	*	*	*
Royalties	75.2.35	*	*	*	*
Outros serviços	75.2.39	*	*	*	*
SOMA		*	*	*	*

5 APURAMENTO DO LUCRO TRIBUTÁVEL			
	DESIGNAÇÃO	EXERCÍCIO	
		CORRENTE	ANTERIOR
A ACRESCER:	Prémios de seguro de vida (artigo 25º) CII	3 500,00	.
	Amortizações excessivas (artigo 29º e 31º) CII	9 040,00	.
	Provisões excessivas (artigo 36º) CII	.	.
	Provisões não previstas (artigo 36º) CII	5 500,00	.
	Donativos excedentes aos previstos no (artigo 39º) CII	.	.
	Imposto Industrial (artigo 40º) CII	90 000,00	.
	Multas fiscais (artigo 40º) CII	2 500,00	.
	Despesas de representação (artigo 40º) CII	.	.
	Despesas de existências (artigo 42º) CII	.	.
	Despesas não específicas (artigo 49º) CII	.	.
	Outros acréscimos	.	.
	SOMA (A ACRESCER)	.	.
A DEDUZIR:	Rendimentos do artº 45º CII	.	.
	SOMA (A DEDUZIR)	.	.
	LUCRO TRIBUTÁVEL (RES. LÍQUIDO + A ACRESCER - A DEDUZIR)	250 540,00	.
6 APURAMENTO DA MATÉRIA COLECTÁVEL			
H	LUCRO TRIBUTAVEL	250 540,00	.
	PREJUÍZO	.	.
	CÁLCULO DOS PREJUÍZOS FISCAIS (Artº 46º CII)		
	EXERCÍCIO Nº 3	.	.
	EXERCÍCIO Nº 2	.	.
	EXERCÍCIO Nº 1	.	.
	DEDUÇÕES À MATÉRIA COLECTÁVEL		
I	PREJUÍZOS FISCAIS	.	.
J	BENEFÍCIOS FISCAIS (LUCROS LEVADOS A RESERVAS, OUTROS, ETC)	1 200,00	.
K	MATÉRIA COLECTÁVEL (H-I+J)	256 940,00	.
7 CALCULO DO IMPOSTO			
	IMPOSTO À TAXA NORMAL	87 269,00	.
	IMPOSTO À TAXA REDUZIDA	.	.
L	COLECTA	87 269,00	.
	DEDUÇÕES À COLECTA		
	IMPOSTO PREDIAL URBANO (Artº 81º CII)	.	.
	BENEFÍCIOS FISCAIS	.	.
	LIQUIDAÇÕES PROVISÓRIAS	.	.
	RETENÇÕES NA FONTE (LEI 7/97)	.	.
M	SOMA DAS DEDUÇÕES	.	.
	TOTAL A PAGAR (L-M)	87 269,00	.

7 Referências Bibliográficas

Livros, Artigos e Relatórios

- AICEP, P. G. (2012). Mercados - informação global Angola - Ficha de Mercado Retrieved from http://www.nerba.pt/uploads/files/fichamercado_angola.pdf
- AICEP, P. G. (2013). Relações Económicas Bilaterais com Angola 2008-2012 Retrieved 2013-04-13, from <http://portugalglobal.pt/PT/Biblioteca/Paginas/Detail.aspx?documentId=cb9eabae-9900-4d44-827d-fe39dcd0202b>
- Amador, O. M. (2005). As Vicissitudes do Processo Legislativo na Reforma Fiscal de 1988/89. In Almedina (Ed.), *15 Anos da Reforma Fiscal de 1988/89: Jornadas de Homenagem ao Professor Doutor Pitta e Cunha* (pp. 37-48). Coimbra.
- Amorim, J. C. (2007). Os Custos Dedutíveis para efeitos de IRC. *Fiscalidade*(32), 21-43.
- Assunção, C., Gonçalves, F., & Sampaio, J. (2010). *Plano Geral de Contabilidade - Notas Explicativas e Casos Práticos*. Angola: Texto Editores.
- AT. (2013). Declarações mod.22 - exercícios de 2008 a 2010 Retrieved 30-05-2013, from http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/dgci/divulgacao/estatisticas/estatisticas_ir/
- Azevedo, M. E. (2010). As Reformas Fiscais Portuguesas do Século XX. *Ciência e Técnica Fiscal*(425), 7-107.
- Cadilhe, M. (2005). O Enquadramento Político da Reforma Fiscal de 1988/89. In E. Almedina (Ed.), *15 Anos da Reforma Fiscal de 1988/89: Jornadas de Homenagem ao Professor Doutor Pitta e Cunha* (pp. 27-35). Coimbra.
- Carrapatoso, A. (2003). A Reforma do Sistema Fiscal e a Competitividade das Empresas. *Fisco Doutrina.Jurisprudência.Legislação*(109/110), 9-19.

- Cunha, P. P. (2005). As Grandes Linhas da Reforma Fiscal de 1988-89. In Almedina (Ed.), *15 Anos da Reforma Fiscal de 1988/89: Jornadas de Homenagem ao Professor Doutor Pitta e Cunha* (pp. 19-26). Coimbra.
- Cunha, P. P. (2008). A pseudo-reforma fiscal do final do século XX e o regime simplificado do IRS. *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*(1), 15-34.
- Deloitte (2012). Conheça a Reforma Tributária por dentro e por fora: principais alterações. Retrieved from http://www.deloitte.com/assets/Dcom-Angola/Local%20Assets/Documents/ao_reforma_tributaria-principais_alteracoes_750x300_17012012.pdf
- DGO. (2013). Orçamento de Estado Retrieved 13-04-2013, from <http://www.dgo.pt/politicaorcamental/Paginas/OEpagina.aspx?Ano=2013&TipoOE=Or%C3%A7amento%20Estado%20Aprovado&TipoDocumentos=Lei%20/%20Mapas%20Lei%20/%20Relat%C3%B3rio>
- Ferreira, E. P. (2005). Intervenção Inicial do Presidente da Associação Fiscal Portuguesa. In Almedina (Ed.), *15 Anos da Reforma Fiscal de 1988/89: Jornadas de Homenagem ao Professor Doutor Pitta e Cunha* (pp. 15-18). Coimbra.
- Figueira, R. (2012). *Reforma Tributária vai aproximar o sistema fiscal angolano ao de outros países*. Paper presented at the Segunda Conferência Anual sobre Tributação.
- Finanças, M. (2012). *Relatório Despesa Fiscal 2013*.
- Finanças, M. (2013). Relatório de Fundamentação do Orçamento Geral do Estado para o ano de 2013 Retrieved 13-04-2013, from http://www.minfin.gv.ao/fsys/Rela_de_Fundamentacao_do_OGE13.pdf
- Fiscais, G. T. R. B. (2005). Reavaliação dos Benefícios Fiscais - Relatório do Grupo de Trabalho criado por Despacho de 1 de maio de 2005 do Ministro de Estado e Finanças. *Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal*(198).

- Fortin, M. F. (1996). *O Processo de Investigação: Da Conceção à Realização*. Loures: Lusociência.
- Leitão, L. M. T. M. (1997). Evolução e Situação da Reforma Fiscal. *Ciência e Técnica Fiscal*(387), 7-47.
- Nabais, J. C. (2008). Reflexões sobre quem paga a conta do estado social. *Ciência e Técnica Fiscal*(421), 7-46.
- Nabais, J. C. (2011). *Direito Fiscal* (6.^a Edição ed.). Coimbra: Almedina.
- Nunes, J. B., & Bernardes, C. (1989). O Sistema Fiscal Angolano. *Fisco Doutrina.Jurisprudência.Legislação*(4), 9-13.
- OCDE. (2001). *Portugal : Avaliação Geral e Reforma do Sistema Fiscal*. Lisboa: Administração Geral Tributária.
- OCDE. (2012). Receitas Fiscais Totais - Em percentagem do Produto Interno Bruto Retrieved 15-04-2013, from <http://www.oecd-ilibrary.org/sites/taxrev-table-2012-1-fr/index.html?jsessionid=fxlbn5j57fey.delta?contentType=&itemId=/content/table/taxrev-table-2012-1-fr&containerItemId=/content/table/taxrev-table-2012-1-fr&accessItemIds=&mimeType=text/html>
- Oliveira, J. C., & Santos, J. P. (2005). *Tributação das Sociedades e Competitividade Fiscal na UE*. Retrieved from <http://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:Ke3177iy5Z0J:www.gpeari.min-financas.pt/arquivo-interno-de-ficheiros/wpapers/wpaper38.zip%3Fformat%3Dprint+Tributa%C3%A7%C3%A3o+das+Sociedades+e+Competitividade+Fiscal+na+UE&cd=1&hl=pt&ct=clnk&gl=pt>
- Owens, J. (2008). Reforma Fiscal Fundamental: Uma Perspetiva Internacional. *Ciência e Técnica Fiscal*(421), 121-187.
- Pereira, M. H. F. (1990). A Base Tributável do IRC. *Ciência e Técnica Fiscal*(360), 115-145.

- Pereira, M. H. F. (2008). Tributação das Sociedades e Globalização Económica. *Ciência e Técnica Fiscal*(422), 7-24.
- Pinto, J. A. P. (2011). *Fiscalidade: Areal*.
- Portugal, A. M. (2004). *A dedutibilidade dos Custos na Jurisprudência Fiscal Portuguesa*. Coimbra: Coimbra Editora.
- Rocha, A. S. (2007). *Harmonização da Contabilidade e do Imposto sobre as Sociedades*. Lisboa: Rei dos Livros.
- Sanches, J. L. S. (1989). A Reforma Fiscal Portuguesa numa Perspetiva Constitucional. *Ciência e Técnica Fiscal*(354), 41-74.
- Sanches, J. L. S. (1995). Segredo Bancário e Tributação do Lucro Real. *Ciência e Técnica Fiscal*(377), 23 - 42.
- Sanches, J. L. S. (1997). Sistema e Reforma Fiscal: Que Evolução? *Fisco Doutrina.Jurisprudência.Legislação*(82/83), 109-117.
- Sanches, J. L. S. (2007). *Manual de Direito Fiscal*. Coimbra: Coimbra Editora.
- Sanches, J. L. S., & Gama, J. T. (2010). *Manual de Direito Fiscal Angolano*. Coimbra: Wolters Kluwer Portugal / Coimbra Editora.
- Santos, A. C. (1989). Sistemas Fiscais: Conceitos e Tipologias à Luz das Experiências Angolana e Moçambicana. *Ciência e Técnica Fiscal*(356), 31-60.
- Santos, A. C., & Cruz, R. (1994). A Fiscalidade Angolana entre os Constrangimentos do Subdesenvolvimento e as Exigências do Desenvolvimento. *Fisco Doutrina.Jurisprudência.Legislação*(61), 24-35.
- Santos, L. M. (2005). Os Desenvolvimentos Posteriores à Reforma Fiscal de 1988/89. In Almedina (Ed.), *15 Anos da Reforma Fiscal de 1988/89: Jornadas de Homenagem ao Professor Doutor Pitta e Cunha* (pp. 57-68). Coimbra.

Silva, L. F. (2008). *A Situação dos Impostos sobre o Rendimento em Angola*. Paper presented at the Primeiros Encontros Fiscais da CPLP, Lisboa.

Silva, P. S., & Nunes, G. A. (2009). *Sumários de Direito Fiscal*: ISCA/UA.

Silva, J. A. (2011). *Imposto sobre o Rendimento das pessoas Coletivas 2011 - Determinação da Matéria Coletável e Cálculo do Imposto*. Maia: APECA.

Silva, R. S. (2013). *Reforma Tributária em Angola*. Retrieved from http://www.deloitte.com/view/pt_AO/ao/iniciativas/reforma-tributaria-2012/conferencia-imprensa/index.htm website:

Sousa, M. J., & Batista, C. S. (2011). *Como Fazer Investigação, Dissertações, Teses e Relatórios segundo Bolonha*. Lisboa: Pactor.

Tavares, T. C. (1999). Da Relação de Dependência Parcial Entre a Contabilidade e o Direito Fiscal na Determinação do Rendimento tributável das Pessoas Coletivas: Algumas Reflexões ao Nível dos Custos. *Ciência e Técnica Fiscal*(396), 7-177.

Tavares, T. M. C. C. (2002). A Dedutibilidade dos Custos em Sede de IRC. *Fisco Doutrina.Jurisprudência.Legislação* (101/102), 37-43.

Vasques, S. (2011). *Manual de Direito Fiscal*. Coimbra: Almedina.

Legislação Portuguesa

Aviso n.º 15652/2009, de 7 de setembro, *Sistema de Normalização Contabilística - Estrutura Concetual*, do Ministério das Finanças, 173 (2009).

Decreto n.º 16731/1929, de 13 de abril, *Procede à reforma tributária*, do Ministério das Finanças, 83 (1929).

Decreto-Lei n.º 45 103/1963, de 1 de julho, *Aprova o Código da Contribuição Industrial*, do Ministério das Finanças, 153 (1963).

Decreto-Lei n.º 45 676/1964, de 24 de abril, *Altera o Código da Contribuição Industrial*, do Ministério das Finanças (1964).

Decreto-Lei n.º 48 316/1968, de 5 de abril, *Altera o Código da Contribuição Industrial*, do Ministério das Finanças (1968).

Decreto-lei n.º 232/1984, de 12 de julho, *Institui a Comissão de Reforma Fiscal*, da Presidência do Conselho de Ministros e do Ministério das Finanças e do Plano, 160 (1984).

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

Decreto-Lei n.º 215/1989, de 1 de julho, *Aprova o Estatuto dos Benefícios Fiscais*, do Ministério das Finanças, 149 (1989).

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

Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de julho, *Aprova o Sistema de Normalização Contabilística*, do Ministério das Finanças e da Administração Pública, 133 (2009).

Decreto-Lei n.º 159/2009, de 13 de julho, *Adapta o Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas às Normas Internacionais de Contabilidade adotadas pela União Europeia e ao Sistema de Normalização Contabilística e procede à sua republicação*, do Ministério das Finanças e da Administração Pública, 133 (2009).

Decreto-Lei n.º 249/2009, de 23 de setembro, *Aprova o Código Fiscal do Investimento*, do Ministério das Finanças e da Administração Pública, 185 (2009).

Decreto-Lei n.º 82/2013, de 17 de junho, *Introduz medidas de incentivo ao investimento e republica o Código Fiscal do Investimento*, do Ministério das Finanças, 114 (2013).

Decreto Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de setembro, *Estabelece o regime das depreciações e amortizações para efeitos do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas*, do Ministério das Finanças e da Administração Pública, 178 (2009).

Despacho n.º 3140/2000, de 12 de janeiro, *Cria uma Estrutura de Coordenação da Reforma Fiscal (ECORFI)*, do Ministro das Finanças, 33 (2000).

Despacho n.º 66-A/2013, de 2 de janeiro de 2013, *Nomeia a Comissão para a Reforma do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas – 2013*, do Ministério das Finanças, 1 (2013).

Diretiva 2011/96/UE do Conselho, de 30 de novembro, *Reformula o regime fiscal comum aplicável às sociedades-mães e sociedades afiliadas de Estados-Membros diferentes*, 345/8 (2011).

Lei n.º 1368/1922, de 21 de abril, *Reforma Tributária de 1922*, do Congresso da República (1922).

Lei n.º 2045/1950, de 23 de dezembro, *“Lei de Meios” para 1951*, da Presidência da República, 264 (1950).

Lei n.º 42/98, de 6 de agosto, *Aprova a Lei das Finanças Locais*, da Assembleia da República, 180 (1998).

Lei n.º 30-G/2000, de 29 de dezembro, *Reforma a tributação do rendimento e adota medidas destinadas a combater a evasão e fraude fiscais*, da Assembleia da República, 299 (2000).

Lei n.º 2/2007, de 15 de janeiro, *Aprova a Lei das Finanças Locais, revogando a Lei n.º 42/98, de 6 de Agosto*, da Assembleia da República, 10 (2007).

Lei n.º 64-A/2008, de 31 de dezembro, *Orçamento do Estado para 2009*, da Assembleia da República 252 (2009).

Lei n.º 3-B/2010, de 28 de abril, *Orçamento do Estado para 2010*, da Assembleia da República 82 (2010).

Lei n.º 64-B/2011, de 30 de dezembro, *Orçamento do Estado para 2012*, da Assembleia da República, 250 (2011).

Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, *Orçamento do Estado para 2013*, da Assembleia da República, 252 (2012).

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

Portaria n.º 467/2010, de 7 de julho, *Define o custo de aquisição ou o valor de reavaliação das viaturas ligeiras de passageiros ou mistas*, do Ministério das Finanças e da Administração Pública, 130 (2010).

Legislação Angolana

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

Decreto n.º 37215/1948, de 16 de dezembro, *Reforma tributária da Colónia de Angola*, do Ministério das Colónias, 291 (1948).

Decreto n.º 82/2001, de 16 de novembro, *Aprova o Plano Geral de Contabilidade*, do Conselho de Ministros, 52 (2001).

Decreto Executivo n.º 11/1999, de 8 de janeiro, *Fixa a percentagem da taxa adicional a que se refere o n.º 2 do art.º 72.º do Código da Contribuição Industrial*, do Ministério das Finanças, 1 (1999).

Decreto Executivo n.º 84/1999, de 11 de junho, *Aprova a Tabela de Lucros Mínimos*, do Ministério das Finanças, 24 (1999).

Decreto Presidencial n.º 50/2011, de 15 de março, *Aprova as Linhas Gerais do Executivo para a Reforma Tributária*, do Presidente da República, 49 (2011).

Despacho n.º 174/2011, de 11 de março, *Fixa o valor da Unidade de Correção Fiscal para a atualização de impostos, taxas, multas e outras receitas de natureza tributária*, do Ministério das Finanças, 47 (2011).

Diploma Legislativo n.º 4044/1970, de 13 de outubro, *Aprova o Código do Imposto Predial Urbano*, do Governo-Geral de Angola, 238 (1970).

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

Diploma Legislativo n.º 36/1972, de 1 de maio, *Aprova o Código do Imposto sobre a Aplicação de Capitais*, do Governo-Geral de Angola, 102 (1972).

Lei n.º 18/1977, de 7 de outubro, *Dá nova redação ao art.º 72.º do Código do Imposto Industrial*, do Conselho da Revolução, 238 (1977).

Lei n.º 12/1990, de 22 de setembro, *Cria uma nova unidade monetária, designada por Novo Kwanza*, da Comissão Permanente da Assembleia do Povo, 42 (1990).

Lei n.º 18/1992, de 3 de julho, *Altera o Código do Imposto Industrial*, da Comissão Permanente da Assembleia do Povo, 26 (1992).

Lei n.º 7/1996, de 19 de abril, *Dá nova redação ao art.º 32.º do Código do Imposto Industrial*, da Assembleia Nacional, 16 (1996).

Lei n.º 12/1996, de 24 de maio, *Cria a Unidade de Correção Fiscal*, da Assembleia Nacional, 21 (1996).

Lei n.º 7/1997, de 10 de outubro, *Lei sobre a Tributação de Empreitadas*, da Assembleia Nacional, 47 (1997).

Lei n.º 5/1999, de 6 de agosto, *Aprova o regime de pagamento por antecipação do Imposto Industrial e altera a redação dos art.ºs 72.º e 78.º do Código do Imposto Industrial*, da Assembleia Nacional, 32 (1999).

Lei n.º 10/1999, de 29 de outubro, *Aprova o novo Código do Imposto sobre os Rendimentos do Trabalho*, da Assembleia Nacional, 44 (1999).

Lei n.º 18/2011, de 21 de abril, *Altera o Código do Imposto Industrial*, da Assembleia Nacional de Angola, 75 (2011).

Lei n.º 20/2011, de 20 de maio, *Lei do Investimento Privado*, da Assembleia Nacional, 94 C.F.R. (2011).

Lei n.º 8/2012, de 18 de janeiro, *Lei do Mecenato*, da Assembleia Nacional 12 (2012).

Portaria n.º 668/1972, de 30 de novembro, *Aprova a tabela das taxas e dos limites das provisões*, do Governo-Geral de Angola, 228 (1972).

Portaria n.º 755/1972, de 26 de outubro, *Aprova as tabelas referentes às taxas anuais de reintegração e amortização dos elementos do ativo sujeitos a deprecimento*, do Governo-Geral de Angola, 251 (1972).