

Gabriel dos Santos António

**Resultados Contabilísticos *versus* Resultados Fiscais em
Instituições de Crédito e Entidade do Setor Petrolífero no
Contexto Angolano**

Setembro de 2015



Instituto Superior Gestão
Mestrado em Gestão Fiscal

**Resultados Contabilísticos *versus* Resultados Fiscais em
Instituições de Crédito e Entidade do Setor Petrolífero no
Contexto Angolano**

Gabriel dos Santos António

Dissertação apresentada no Instituto Superior de Gestão para
obtenção de grau de Mestre em Gestão Fiscal

Sob orientação:
Professora Doutora Maria Leonor Romão C. F. Ferreira da Silva

Setembro de 2015

Resumo

O presente trabalho tem por objetivo principal analisar os resultados contabilísticos em comparação com os resultados fiscais em dois setores da economia angolana, nomeadamente instituições do setor financeiro (Banca) e do setor petrolífero (Sonangol). Entretanto, para chegar aos resultados pretendidos estudamos os impostos sobre o rendimento das instituições de crédito e empresa do setor petrolífero angolano, tendo em conta ser dois setores diferentes, com especificidades no apuramento de resultados contabilísticos e fiscais. Desta feita salientamos que os impostos de rendimentos que foram estudados são o imposto industrial para instituições de crédito (Bancos) e o imposto sobre o rendimento do petróleo para a entidade do setor petrolífero (Sonangol).

Assim, para o apuramento dos impostos referidos no parágrafo anterior é importante reconhecer, que é partindo de uma base contabilística para que se alcance os resultados fiscais ou o imposto a pagar ou a receber após correções extra contabilísticas. Na sequência deste trabalho analisaremos também a taxa efetiva de tributação, e suas diferenças comparadamente com a taxa do imposto industrial e do imposto sobre o rendimento petrolífero para que se possa aferir que consequências poderão existir quanto aos resultados fiscais. Para isso recorreu-se às demonstrações financeiras das instituições em estudo, na observância de alguns indicadores financeiros que retrataram como chegar os resultados fiscais.

A abordagem destes dois setores deve-se pela importância que apresentam no/para o crescimento e desenvolvimento de Angola, por outro lado pela ligação existente entre ambos apesar de não ser visível a primeira vista. O Plano de Contabilidade Geral, o Plano Contabilístico das Instituições de Crédito (CONTIF), a legislação fiscal em vigor aplicável ao sector bancário e ao sector petrolífero nos anos em estudo, constituíram o quadro regulamentar e suporte importante para a realização deste trabalho. A nossa amostra para este trabalho, enquadra-se em quatro bancos (BPC, BAI, BFA e o Banco Sol), sendo um banco público, dois bancos com capital privado maioritariamente estrangeiro e um banco de capital privado angolano. Três bancos são de grande dimensão, um banco de média dimensão e uma empresa pública do sector dos petróleos nomeadamente a Sonangol. E.P. O trabalho baseia-se em dados secundários dos exercícios de 2013 e 2012.

A contabilidade e a fiscalidade apesar das divergências entre ambas, caminham juntas.

Palavra-chave: Angola, Resultados Contabilísticos, Resultados Fiscais, Impostos sobre o rendimento, Bancos, Setor petrolífero.

Abstract

This research aims at comparing the accounting income and the tax results of Angolan companies acting in banking and oil industries (Sonangol).

This work studies the tax system which applies to Angolan credit institutions and oil companies, in the context of economic financial, social and political efficiency. The research focuses in the divergences between the fiscal and the accounting results, and provides evidence about the size, and causes and possible consequences of such divergencies.

Data was retrieved from the financial reports of the companies in the sample, being the corporate income tax the main variable under analysis (*imposto industrial e o imposto de rendimento petrolífero*), the analysis of financial ratios, namely the effective tax rate. This procedure shows how the tax result is related and influenced by the accounting results, which is modified in various ways in view of computing the income taxes.

The specific accounting plan which applies to Angolan companies in the banking industry (*Plano Contabilístico das Instituições Financeiras*, CONTIF), the accounting regulation which applies to the oil sector (*Plano Geral de Contabilidade*), and the tax regulation in force in Angola namely the Corporate Income Tax Code helped a better understanding of the issues in this research.

The sample includes four banks (three private banks and one bank with Angolan capital) and one stated owned company. This research relies in secondary data, collected from the financial reports of banks and oil companies dating from the financial years 2013 and 2012.

Accounting and taxation, besides divergences between them, move together, and this is how it is possible to organize and regulate companies, and on the other side, to accomplish the fiscal duties.

Keywords: Angola, Financial reporting, Taxation, Corporate income taxes, Banking, Oil industry.

Agradecimentos

Para que esta formação se tornasse uma realidade muitas foram as pessoas que direta ou indiretamente deram o seu contributo. Por isso aproveito a oportunidade para deixar os meus agradecimentos.

Quero agradecer primeiramente a Deus, que me tem acompanhado nos maus e bons momentos do meu percurso académico para que pudesse chegar até aqui.

Agradeço especialmente à Professora Doutora Maria Leonor Romão C. Fernandes Ferreira da Silva, por acreditar em mim, pela orientação, pelos conselhos, pelo trabalho, por todo o tempo e disponibilidade, pelas críticas apontadas, pela sua contribuição relevante no que diz respeito a registos bibliográficos e por todo o apoio e amizade demonstrados nos momentos difíceis, o meu muito obrigado.

Agradeço a Dra. Anabela Dias Teixeira, para quem endereço o meu carinho e eterno sentimento de gratidão, pela confiança depositada e pelo encorajamento, apoio incondicional e sobretudo por ter acreditado no sucesso desta etapa tão importante da minha vida.

A tia Nina da Universidade Autónoma de Lisboa (UAL), por tudo, muito obrigado.

Agradeço o Dr. Jorge Romero, à Dra. Conceição Lopes e ao Dr. António Jorge do sector de mestrados do ISG, a tia Gertudes e a tia Armanda, muito obrigado.

À Dra. Pamela Tavares de forma especial, pela ajuda, pelos conselhos, pela paciência, os meus sinceros agradecimentos.

A todos funcionários do I.S.G, pela força, e pelo encorajamento.

Ao Dr. Miguel Fragoso (Certform), pelo apoio e informação disponibilizada.

Ao Dr. José Gonçalves (Instituto de Formação Bancária de Lisboa), pelo apoio, pela disponibilidade de informação.

Ao meu irmão Edson dos Santos pelo apoio e paciência pelo tempo de espera, ao Dr. Sebastião Joaquim e Dr. Catarino do Ministério das Finanças de Angola, pela ajuda, pelos conselhos e disponibilidade de informação.

Agradeço a Luciana Maya pelo apoio e aos colegas do ISG, ao Dr. Eduardo Malayte, Albertina Gomes, Africa Vauquíria.

A todos muito obrigado

Dedicatória

A memória dos meus pais, Alice dos Santos e Joaquim António sem esquecer o meu irmão Teodoro Emanuel dos Santos.

Ao Bi e ao Paulinho, obrigado por tudo e desculpem-me o tempo de ausência

O meu percurso nunca foi fácil, mas a persistência e a perseverança em adquirir conhecimentos para atingir as metas e objetivos, fazem de mim um vencedor, e tudo isso requer paciência, humildade, fé e ambição.

Porque, “Escrever uma dissertação é uma paixão, é a concretização de mais uma vitória, e como todas as vitórias, têm prazer e sofrimento”.

(Gabriel dos Santos António)

“Os bens que facilmente se ganham diminuem e desaparecem, mas os que se ganham com sacrifício e força do trabalho terão sempre aumento e perdurarão no tempo com valor acrescentado.”

(Provérbios 13:11)

Lista de Abreviaturas

BNA - Banco Nacional de Angola.

BAI - Banco Angolano de Investimento

BFA - Banco de Fomento Angola

BSOL - Banco Sol

CEBF - Código dos Estatutos de Benefícios Fiscais

CONTIF- Plano Contabilístico das Instituições Financeiras

CII - Código do Imposto Industrial

CIRC - Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas

DF - Demonstrações Financeiras

IAS - International Accounting Standards

IASB - International Accounting Standards Board

IFRS - International Financial Reporting Standard

II - Imposto Industrial

IPU - Imposto Predial Urbano

ISRP - Imposto Sobre os Rendimentos do Petróleo

L - Lei

DL - Decreto Lei

LF - Legislação Fiscal

LT - Lucro Tributável

LSTAP- Lei Sobre a Tributação das Atividades Petrolíferas.

MC - Matéria Coletável

MMI - Mercado Monetário Interbancário

NCRF - Norma Contabilista e de Relato Financeiro

OTOC - Ordem dos Técnicos Oficiais de Conta.

PCG - Plano de Contabilidade Geral.

RC - Resultado Contabilístico

RF - Resultado Fiscal

RLE - Resultado Líquido do Exercício

RGA - Relatório de Gestão Anual

VPP - Variação Patrimonial Positiva.

VPN - Variação Patrimonial Negativa.

Índice Geral

Resumo	i
Abstract.....	iii
Agradecimentos	iv
Dedicatória.....	v
Lista de Abreviaturas.....	vi
Índice de Figura	ix
Índice de Gráficos.....	x
Índice de Tabelas	xi
INTRODUÇÃO.....	1
▪ Fundamentação	1
CAPÍTULO I. ENQUADRAMENTO E REVISÃO DA LITERATURA.....	4
1. Caracterização do Sistema Financeiro Angolano	4
1.1. Origem e evolução inicial do Sistema Financeiro Angolano.....	4
1.2. Evolução recente	9
1.3. Enquadramento Contabilístico e Fiscal Angolano	10
1.3.1. Sistema Contabilístico	10
1.3.2. Sistema Fiscal	10
1.3.3. Relação entre Contabilidade e Fiscalidade	12
1.4. Instituições de Crédito Angolano e sector petrolífero	15
1.5. Normativo Contabilístico das Instituições de Crédito e do Setor Petrolífero.	17
1.6. Resultado contabilístico <i>versus</i> Resultado Fiscal.....	20
1.7. Estrutura Fiscal do Imposto Industrial	26
1.7.1. Apuramento da Matéria Coletável do Imposto Industrial	30
1.7.2. A Coleta.....	31
1.7.3. Amortizações e reintegrações	36
1.8. Particularidades do setor petrolífero Angolano	37
1.8.1. Situação económica (Setor Petrolífero).....	38
1.8.2. Especificidades na tributação de empresas do setor petrolífero	39
1.8.3. Imposto Sobre o Rendimento do Petróleo	41
1.8.4. Determinação da Matéria Coletável para o Setor Petrolífero.....	49

1.8.5. Dedução à coleta.....	50
1.8.6. Amortizações e reintegrações no setor petrolífero	51
1.8.7.Declaração Fiscal.....	52
1.8.8.Relação entre a Instituições de crédito e sector petrolífero	52
CAPITULO II. METODOLOGIA	54
2.1. Método de investigação: múltiplos casos de estudo	54
2.2. Porquê a escolha destas Entidades?	55
2.3. Apresentação dos Bancos em estudo e da Sonangol, E.P	57
2.4. Questões de investigação	62
CAPÍTULO III. APRESENTAÇÃO E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS	63
3.1. Reconhecimento do imposto industrial nas demonstrações financeiras.....	63
3.2. Resultados contabilísticos versus resultados fiscais	66
3.3. Taxa efectiva de tributação	68
3.4. Causas para a diferença entre a taxa efectiva e taxa nominal de de tributação em imposto industrial	69
3.5. Prejuízos fiscais no âmbito das instituições de crédito em estudo	70
3.6.Rendimentos a deduzir ao resultado contabilístico: Dividendos Recebidos	73
3.7. Reconciliação dos resultados contabilísticos e fiscais.....	73
3.8. Reintegrações e amortizações contabilísticas versus reintegrações e amortizações fiscais	81
3.9. O caso de estudo SONANGOL, E.P.	83
3.10. Dividendos a receber ou recebidos	89
CONCLUSÃO.....	91
REFERÊNCIAS BIBLIOGRAFICAS	97
Bibliografia	97
Webgrafia	99
ANEXOS.....	1

Índice de Figura

Figura 1. Melhoria dos indicadores financeiros	9
Figura 2. Apuramento do resultado líquido (Âmbito geral).....	21
Figura 3. Métodos de Contabilização do Imposto sobre os Rendimentos.....	23
Figura 4. Grupos de Enquadramento Fiscal	26
Figura 5. Incidência do Imposto Industrial.....	27
Figura 6. Processo de apuramento do imposto industrial.....	29
Figura 7. Incidência do Imposto Sobre o Rendimento do Petróleo.....	42
Figura 8. Modelo de Negócio da Concessionária Nacional Angolana.....	42
Figura 9. Método de Apuramento do Rendimento Tributável do ISRP	45
Figura 10. Método de apuramento do rendimento tributável nas áreas de desenvolvimento ..	46
Figura 11. Apuramento do Custo Fiscal.....	47
Figura 12. Elementos que são analisados para o apuramento do ISRP.....	49
Figura 13. Tipos de Pagamento	52
Figura 14. Fluxo de pagamento do setor petrolífero	53
Figura 15. A influência do petróleo no orçamento angolano	61
Figura 16: Missão da Sonangol e Desenvolvimento de Angola.....	61
Figura 17. Amortizações contabilística <i>versus</i> amortizações fiscais.....	89

Índice de Gráficos

Gráfico 1. Representação do aumento sustentado do crédito.	9
Gráfico 2. Evolução e composição do sistema bancário angolano.....	16
Gráfico 3. Idade das Instituições Bancárias por Dimensão em 2013	17
Gráfico 4. Crescimento Real do PIB	39

Índice de Tabelas

Tabela 1 Classificação do Sistema Financeiro	4
Tabela 2 . Origem do Sistema Financeiro	5
Tabela 3. Representação das instituições de crédito de 1991-1994	6
Tabela 4. Acontecimentos da evolução de 2001-2006.....	8
Tabela 5. Classificação do Sistema Fiscal Angolano	11
Tabela 6. Categorias do Sistema Fiscal na Tributação Petrolífera	12
Tabela 7. Representação das instituições bancárias pela sua quota de ativo.....	16
Tabela 8. Método da Contabilização dos Impostos sobre o Rendimento.....	24
Tabela 9. Taxas nominais do Imposto Industrial.....	31
Tabela 10. Exemplos de elementos que intervêm no apuramento do Lucro Tributável	33
Tabela 11. Apresentação de proveito ou ganho e custos ou perdas no âmbito das atividades petrolíferas:	43
Tabela 12. Taxas para o apuramento do Imposto Sobre Rendimento do Petróleo.....	48
Tabela 13. Empresas selecionadas para o estudo de caso: bancos e empresa do setor petrolífero.	55
Tabela 14. Posição Relativa dos Bancos - Ranking Total de Ativos	56
Tabela 15. Estrutura acionista do Banco BPC.....	58
Tabela 16. Estrutura acionista do Banco BFA (2013).....	59
Tabela 17. Situações potencialmente geradoras de diferenças.....	64
Tabela 18. Impostos Diferidos Reconhecidos no Balanço	64
Tabela 19. Impostos Deferidos Reconhecidos na Demonstração dos Resultados	65
Tabela 20. Apresentação do Imposto diferido	66
Tabela 21. Relação entre Resultado Fiscal e Resultado Antes de Imposto	66
Tabela 22. Resultado antes de imposto e Imposto industrial. (valores em mAkz).....	69
Tabela 23. Taxas Efectivas de Tributação.....	69
Tabela 24. Reconciliação contabilística e tributável - Caso BAI	74
Tabela 25. Impostos diferidos e diferenças temporárias dedutíveis – Caso BAI.....	75
Tabela 26. Reconciliação entre o lucro contabilístico e o lucro fiscal do BPC.....	76
Tabela 27. Resultados de custo com impostos sobre lucros – Caso BFA.....	76
Tabela 28. Reconciliação contabilística e fiscal – Caso BFA.	77
Tabela 29. Reconciliação Fiscal - Caso BFA	79
Tabela 30. Reconciliação entre Resultado Contabilístico e Resultado Fiscal – Caso Banco SOL.....	81
Tabela 31. Registo de valores de imobilizado incorpóreo.....	81
Tabela 32. Registo de valores de imobilizado corpóreo.....	82
Tabela 33. Tempo das amortizações de imobilizados corpóreos e incorpóreos.....	83
Tabela 34. Receitas provenientes de Impostos petrolíferos (I.I. com receitas menores)	84
Tabela 35. Diferenças entre Resultado Sobre Rendimento do Petróleo e o RAI	85
Tabela 36. Relação entre Resultado Fiscal e Resultado contabilístico.....	85

Tabela 37. Calculo da Taxa Efetiva de Tributação (2013 e 2012).....	86
Tabela 38. Imobilizações Corpóreas e respectivas amortizações.....	87
Tabela 39. Tempo de Vida útil das Amortizações.....	87
Tabela 40. Demonstrações de Amortizações do Exercício de 2013.....	88
Tabela 41. Período de vida útil referente a amortização dos bens adquiridos.....	88

INTRODUÇÃO

▪ Fundamentação

O despacho recentemente exarado no Diário da República de Angola, sobre a amnistia fiscal ou o perdão da dívida fiscal sobre as empresas, fez-nos pensar na situação fiscal de Angola, apesar do funcionamento das empresas de forma geral, mas subentende-se que até 2012, altura em que esta Lei foi publicada, muitas empresas estariam em falta no que concerne aos pagamentos de impostos. Então pensamos por olhar as empresas que consideramos terem grande importância no crescimento e desenvolvimento de Angola, no que concerne aos seus resultados contabilísticos comparados aos resultados fiscais.

Gomes & Martins (2014) afirmam que as questões da equidade, da eficiência e da complexidade do sistema fiscal constituem aspetos sempre presentes em todas épocas e em todos países, constituindo temas de debate diário sobre o sistema fiscal, que fazem parte da vida social das pessoas singulares e coletivas: os impostos.

Porém, os objetivos da Administração Fiscal movida mais por critérios de segurança e justiça, fazem com que nem sempre haja, possa, ou deva haver acordo entre as normas contabilísticas e as normas fiscais, para o apuramento dos resultados, tendo em conta a função que desempenham que é a obtenção de receitas através dos impostos, para investimento público.

Analisar as demonstrações financeiras das instituições de crédito, assim como de uma entidade pública do ramo dos petróleos, em função de alguns indicadores financeiros, levam-nos a relacionar os resultados contabilísticos versus resultados fiscais destas Entidades.

De acordo com Ferreira (2000) in Pais (2000), o resultado do exercício é uma das grandezas sobre o qual se centra a atenção dos utilizadores da informação contabilística e fiscal, pelo que na sua obtenção devem aplicar-se normas que proporcionem um *true and fair view*¹.

Questões como qual a natureza do imposto sobre os rendimentos das pessoas coletivas ou seja o “Imposto Industrial”, assim como qual o procedimento mais adequado para o seu

¹ *True and fair view* foi traduzida por imagem verdadeira e apropriada.

reconhecimento e quais as diferenças entre critérios contabilísticos e critérios fiscais são relevantes, sendo o ponto de partida para este trabalho.

A necessidade de perdoar as dívidas fiscais, através do processo da Amnistia Fiscal, segundo o Diário da República de Angola, a Lei n.º 20/2014, de 22 de Outubro, a par da aprovação do Código das Execuções Fiscais, que consagra um novo regime de regularização de dívidas fiscais, levou-nos a refletir quanto ao estado do sistema tributário angolano².

Angola é uma economia com grande taxa de crescimento e elevados níveis de investimento, representando o setor bancário uma fonte de financiamento com relevância na economia e o setor petrolífero, uma fatia importante do investimento, do PIB e do orçamento geral do Estado.

No contexto, a legislação fiscal tem concedido benefícios aos bancos que auferem juros da dívida pública adquirida e que financia o investimento público, daqui encontrarmos motivação para desenvolvermos este tema.

O sistema tributário angolano sofreu, ao longo dos anos, transformações introduzidas por modificações contabilísticas e fiscais que com maior ou menor êxito, foram contribuindo para o seu atual formato. Não faz muitos dias que, a legislação tributária foi reformada, entrando em vigor um novo Código do Imposto Industrial, em um de Janeiro de 2015, para reforçar cada vez mais a atividade tributária.

Assim, constatamos cada vez mais a importância da contabilidade e fiscalidade como instrumento de informação para a gestão, independentemente da natureza e finalidade das entidades, o que exige o cumprimento de princípios, normas e um volume de regras para determinação dos resultados contabilísticos e dos resultados fiscais.

Das pesquisas efetuadas, não encontramos em Angola o tema “**Resultados Contabilísticos versus Resultados Fiscais em Instituições de Crédito e Entidade do Setor Petrolífero em Angola**” desenvolvido, ou explorado. Daí, termos decidido tratar este tema.

² De acordo a Lei n.º 20/2014, de 22 de Outubro, do Diário da República angolano, estas dívidas fiscais poderão ser objeto de regularização excecional e reportam-se ao Imposto Industrial, Imposto sobre os Rendimentos do Trabalho, Imposto de Selo, Imposto sobre Aplicação de Capitais e Imposto Predial Urbano, cujos factos tributários tenham ocorrido até 31 de Dezembro de 2012.

▪ **O trabalho comporta três objetivos específicos:**

1. Análise dos aspetos contabilísticos e fiscais no âmbito do imposto sobre o rendimento na instituições de crédito e na entidade do sector petrolífero (imposto industrial e imposto sobre o rendimento do petróleo);
2. Confrontar o imposto sobre o rendimento e a ligação entre os resultados contabilísticos e os resultados fiscais;
3. Comparar a taxa efectiva de tributação com a taxa nominal do imposto industrial e encontrar as causas das diferenças.

▪ **Estrutura do trabalho**

O trabalho está organizado em três capítulos.

Depois desta introdução, no primeiro capítulo apresenta-se o enquadramento contabilístico e fiscal e procede-se à revisão de literatura, retrata-se a origem e a evolução do sistema financeiro, caracteriza-se a banca angolana e analisam-se as diferenças entre a contabilidade e fiscalidade deste país.

O segundo capítulo descreve a metodologia, explicando as variáveis em estudo e os níveis de análise desenvolvidos no trabalho para chegar aos resultados. Apresentam-se os casos de estudo e justifica-se o período que é objeto de investigação.

O terceiro capítulo descreve a análise contextual dos casos de estudo das instituições de crédito seleccionadas e da entidade do setor petrolífero “Sonangol”, para as quais se comparam os resultados contabilísticos com os resultados fiscais, tudo isso, com base em dados secundários: as demonstrações financeiras extraídas dos relatórios & contas reportados dos casos de estudo reportados aos exercícios 2013 e 2012.

Termina-se com um resumo das conclusões principais, a explicitação do contributo e limitações do trabalho e algumas sugestões para investigações futuras.

CAPÍTULO I. ENQUADRAMENTO E REVISÃO DA LITERATURA

1. Caracterização do Sistema Financeiro Angolano

O sistema financeiro compreende o conjunto de instituições financeiras que recebe depósitos dos grandes e pequenos clientes bancários. Funciona como uma alavanca de transações comerciais e permite a tomada de decisões a partir das entidades que têm na sua matriz o controlo, a exploração e administração deste mesmo sistema financeiro. Falar deste sistema implica falar dos mercados financeiros e consequentemente dos mercados interbancários. O sistema financeiro abrange instituições de crédito (Bancos), casas de câmbios, e instituições não bancárias.

Tabela 1 Classificação do Sistema Financeiro

<i>Instituições não bancárias</i>	Instituições Bancárias.
<i>Ligadas ao mercado de capitais e ao Investimento. Supervisão do Mercado de Valores Mobiliários.</i>	Bancos.
<i>Ligadas a atividade seguradora e Previdência Social. Supervisão dos Seguros de Angola.</i>	
<i>Ligadas a Moeda e Crédito, com supervisão do BNA.</i>	

Fonte: Elaboração própria, dados fornecidos pelo BNA (Lei n.º 13/05, de 30 de setembro - Angola)

A tabela 1 mostra como as instituições de crédito estão classificadas na sua composição funcional, podendo desta forma existir uma separação entre ambos. É assim que dividiu-se em instituições bancárias e não bancárias.

1.1. Origem e evolução inicial do Sistema Financeiro Angolano.

O sistema financeiro é transversal a todas as sociedades. Angola sendo uma potência na África Subsariana, não foge a regra, sobretudo atendendo ao crescimento e desenvolvimento económico que se tem notabilizado nos últimos anos pós-guerra. Quando se trata de atrair novos financiamentos e investimentos, surge interesse e necessidade de cada vez mais o desenvolvimento económico ser um facto.

Procurando expor de forma simples o sistema financeiro angolano e os contornos da sua evolução, referenciam-se alguns marcos importantes. O sistema financeiro teve a sua origem e evolução conforme nos apresenta a tabela 2 e seguintes.

Tabela 2 . Origem do Sistema Financeiro

ANO	DESCRIÇÃO
1865	Origem do sistema financeiro angolano com o surgimento do primeiro estabelecimento bancário em Angola. uma sucursal do Banco Nacional Ultramarino (BNU), fundada por Francisco de Oliveira Chamiço (Primeiro Governador), e desta feita a emissão das primeiras notas para constituir a moeda nacional. Estavam lançadas as bases para o início da atividade bancária em Angola.
1926	Registou-se a reforma monetária com a criação do Banco de Angola, com sede em Lisboa, notando-se o surgimento da primeira moeda metálica privativa de Angola “Mucuta”.
1957	O objetivo da instalação do Banco de Angola era fundamentalmente a fiscalização direta do Ministro de então, sendo Angola colónia portuguesa na altura. O Banco de Angola funcionava em exclusividade no processo do comércio bancário E assim surge então o Banco Comercial de Angola, que era estritamente de direito angolano.

Fonte: Angola 30 anos, 2014.

Entretanto o Banco de Angola é confrontado com o aparecimento e concorrência de mais cinco bancos comerciais, nomeadamente: o Banco Comercial de Angola, o Banco Totta de Angola, Banco Pinto & Sotto Maior, o Banco de Crédito Comercial e Industrial e finalmente o Banco Inter Unido (Revista Valor Acrescentado, 2006, págs.8 e 9).

1976	Um ano após a independência, criação do Banco Nacional de Angola com a aprovação da lei orgânica, segundo Diário da República de Angola n.º 266, com a Lei n.º66/79 (Novembro)
1978	O B.N.A. passa a funcionar como banco do Estado, aumentando sua rede de balcões em todo território nacional e as atividades relacionadas com seguros ficam a cargo da ENSA – Empresa Nacional de Seguros de Angola. (Diário da República n.º 266 (Lei n.º4/78, de 25 de Fevereiro).

Em 1987 - uma sequência de reformas políticas e económicas com vista a transição para a economia de mercado, e neste sentido o Governo implementa a reforma do sistema financeiro.

Em 1990 dá-se a troca da moeda, com substituição do Kwanza pelo Novo Kwanza e em 1991 o Banco Nacional de Angola passa a exercer as funções de Banco Central, e também como banco supervisor do sistema financeiro, deixando de abrir contas de depósitos tanto em moeda nacional como em moeda estrangeira, “Revista Valor Acrescentado (2006, p.59)”.

Neste mesmo ano, dá-se a aprovação da Lei Orgânica do BNA (Lei n.º 4/91 de 20 de Abril) e da Lei das Instituições Financeiras (Lei n.º 5/91 de 20 de Abril), que pôs fim ao monopólio do Estado no setor financeiro proporcionando o estabelecimento de sucursais de bancos estrangeiros (Freitas & Fernandes, 2006, págs.8-9).

O sistema bancário nacional passou então a ser composto por dois bancos comerciais angolanos constituídos sob forma de sociedades anónimas de capitais públicos, e três bancos de capitais estrangeiro conforme se sistematiza na tabela 3.

Tabela 3. Representação das instituições de crédito de 1991-1994

ANO	INSTITUIÇÕES DE CRÉDITO	TIPO DE BANCO	ORIGEM DOS CAPITAIS
1991	Banco de Poupança e Crédito (BPC)	Banco comercial	Angolano - público
1991	Banco de Comércio e Indústria (BCI)	Banco comercial	Angolano - público
1993	O Banco Totta e Açores (BTA) *	Bancos de capital	estrangeiro
1993	Banco de Fomento Exterior (BFE) *	Banco de capital	estrangeiro
1994	Banco Português do Atlântico (BPA) *	Banco de capital	estrangeiro

Fonte: Angola 30 anos, 2014

Segundo a Constituição de Angola, no seu artigo 99.º, n.º1, o sistema financeiro é organizado de forma a garantir a formação, a captação, a capitalização e a segurança das poupanças, assim como a mobilização e aplicação dos recursos financeiros necessários ao desenvolvimento. O n.º 2 do mesmo artigo, afere que o funcionamento e a fiscalização das instituições financeiras são regulados por lei.

A partir do ano 2000, o sistema financeiro angolano conheceu um crescimento acelerado e investimentos de instituições não financeiras.

O sistema financeiro angolano foi sempre o impulsionador do crescimento económico em Angola mesmo quando a situação do país estava primeiramente sob o jugo colonial e depois sob o conflito armado. A partir da década de 90, o governo angolano adota reformas, passando de uma economia centralizada para uma economia de mercado e criando condições significativas para a modernização do sistema financeiro, em particular da banca. De salientar que estas reformas na altura insuficientes para que o sistema financeiro angolano projetasse uma dinâmica credível, só aos 4 de abril de 2002, com o cessar-fogo foi possível a viabilidade política com a assinatura do protocolo do Luena, segundo (Fernandes, 2006).

De acordo com a lei das instituições financeiras n.º 13/05 de 30 de setembro o sistema financeiro angolano tem passado por profundas transformações que implicam não só a maior operacionalidade do sistema, como também a maior diversidade de operações, procurando assim satisfazer os desafios da economia.

O sistema financeiro deixou de assumir o duplo papel de banco emissor e banco comercial de acordo o economista angolano, (Camuena, 2007). Nesta sequência da evolução, o sistema financeiro angolano passou a ser de uma importante e moderna ferramenta de realização de operações financeiras, segundo Global Marketing Angola (2014), conforme a tabela 4.

Tabela 4. Acontecimentos da evolução de 2001-2006

Ano	
2001	O Banco Nacional de Angola e os diversos bancos no país criaram a Empresa de Serviços (EMIS), encarregue de prestar serviços eletrónicos de compensação das transações processadas na rede eletrónica de pagamentos.
2002	Quadro económico do país era ameaçador, revelando excesso estrutural de liquidez, dando origem a diversos constrangimentos económicos, com destaque uma situação de inflação crónica, o que inviabilizava iniciativas do Governo para o crescimento económico e afastava os potenciais investidores privados.
2003	Adoção de medidas de carácter monetário, cambial e fiscais orientadas para o controle da rápida deterioração dos indicadores macroeconómicos.
2003-05	Balanços da Economia angolana extremamente positivo, tendo em conta a assinatura do tratado de paz e a consequente avanço no processo de estabilização económico do país.
2006	Estimativa de implementação da SPA (ferramenta importante para a realização de operações financeiras).

Fonte: Angola 30 anos (2014).

Estes são apenas mais alguns acontecimentos por que Angola passou para estabilização e crescimento do sistema financeiro, havendo um reajustamento das políticas monetárias, cambiais e fiscais por parte do Governo, no assentamento da economia, assim como a adaptação e ajustamentos de novas políticas tendo em conta a legislação vigente ao longo dos anos.

A crescente evolução do sistema financeiro (bancário em particular) segundo o Instituto Nacional de Estatística de Angola, deveu-se também a fatores de natureza política, relativamente ao alcance da paz em 2002 e do desenvolvimento económico a partir de 2003, altura em que começou a apresentar sinais de estabilização macroeconómica a julgar pelos índices de inflação e de depreciação cambial.

1.2.Evolução recente

O processo de reforma promovido pelo Governo, conduziu a um aumento do número de bancos angolanos e à diversidade de serviços financeiros à disposição das empresas. No início do ano 2000, o setor financeiro compreendia apenas nove bancos, sendo os dois maiores propriedade do Estado. Hoje em dia, existem mais de vinte, e os bancos privados detêm uma quota dominante do mercado. Os ativos totais do setor financeiro aumentaram de USD 3.000 milhões em 2003, para mais de USD 57.000 milhões em 2011 (BNA, 2012).

De acordo com Angola Economic Update (2013), a liberalização do setor resultou num crescimento notável dos ativos financeiros, infraestruturas e volumes de transações. As agências bancárias multiplicaram-se por todo país, estendendo-se até às áreas rurais, enquanto os multibancos e cartões de crédito se tornaram cada vez mais comuns.

Embora a oferta global de crédito à economia continue a ser atribuída de forma limitada e ineficiente, o mercado de crédito angolano tem vindo a crescer a uma média anual notável de 50 por cento nos últimos cinco anos até 2013.

O gráfico 1 mostra o aumento sustentado do crédito ao setor privado registado ao longo da última década, tanto em termos absolutos como em termos de proporção com a economia global, ao passo que a figura 1 ressalta melhorias simultâneas numa vasta gama de indicadores do setor financeiro (Banco Mundial, *apud* Angola Economic UPDATE, 2013). O crédito do setor privado angolano cresceu em 2009, mas manteve-se igual desde o início da crise financeira global.

Gráfico 1. Representação do aumento sustentado do crédito.



Figura 1. Melhoria dos indicadores financeiros

Fonte: Angola Economic Update (2013).

1.3. Enquadramento Contabilístico e Fiscal Angolano

1.3.1. Sistema Contabilístico

O sistema contabilístico angolano rege-se pelo Plano Geral de Contabilidade (PGC), que é de aplicação obrigatória para as sociedades comerciais e empresas públicas. Mas a par do Plano Geral de Contabilidade, as instituições financeiras foram desenvolvendo as suas atividades ao abrigo do Plano Contabilístico das Instituições Financeiras (PCIF), que foi utilizado até 2010, altura em que foi substituído pelo novo Plano Contabilístico das Instituições Financeiras (CONTIF).

Quanto ao sector petrolífero, a Sonangol efectua a contabilidade de acordo com as normas contabilísticas em vigor no país, seguindo os princípios contabilísticos que sustentam o PGC, e princípios contabilísticos que tem que ver com a especificidade do sector. Elabora demonstrações financeiras consolidadas apresentando-se como a mãe de um grupo, com associadas.

1.3.2. Sistema Fiscal

O sistema fiscal é formado pelo conjunto de impostos vigentes num determinado país e os órgãos do Estado têm a função de administrar estes impostos (Coxe, 2012).

A estrutura de funcionamento do Sistema Fiscal Angolano resulta da conjugação de vários fatores sendo uns de natureza económica, outros de natureza política e jurídica, tendo sido moldado pelo regime colonial³.

De acordo com Pereira & Sáragga (2008) o sistema fiscal angolano assemelha-se bastante ao sistema que existiu em Portugal, desde os anos 70 até a reforma fiscal em 1989. Trata-se de um sistema de impostos do tipo parcelar, que grava de forma autónoma as diferentes espécies de rendimento, em função da sua fonte e natureza.

O sistema fiscal é constituído por um conjunto de normas jurídicas, quer consagradas constitucionalmente, quer dispersas em códigos e em legislação avulsa sobre a matéria. O

³ O sistema fiscal angolano foi moldado pelo regime colonial vigente até 1975 aos interesses económicos e políticos de Portugal, segundo Coxe (2012). O quadro jurídico-tributário de Angola assentava nas adaptações das reformas fiscais havidos em Portugal entre 1929 a 1970. Este regime tributário estava desajustado da realidade económica e social de Angola. Apesar disso, a administração fiscal em Angola no período colonial apresentava uma organização satisfatória, com funcionários especializados e privilegiados o que permitia obter uma boa produtividade na cobrança e arrecadação de receitas do Estado.

sistema tributário é ainda em muitos aspetos, obsoleto, ineficiente, excessivamente complexo e as vezes baseadas em leis do período colonial, (ABANC, 2013).

Perante isto e na perspetiva de dar um novo rumo ao sistema fiscal, o Governo angolano, aprovou o PERT⁴ – Projeto Executivo para Reforma Tributária, através do Decreto Presidencial n.º 55/11, de 15 de março.

Este processo de criação de um novo quadro fiscal iniciou-se em julho de 2010 e teve por objetivo otimizar e modernizar o quadro legal de tributação de modo a diversificar as fontes de receita tributária do Estado, reduzindo a dependência do setor petrolífero como meio de financiamento para políticas de desenvolvimento económico-social e para a distribuição justa da renda e riqueza nacional, segundo a ABANC (2013).

Tabela 5. Classificação do Sistema Fiscal Angolano

O sistema Fiscal angolano é composto pelos seguintes impostos:

<i>Tributação dos Rendimentos</i>	Imposto sobre o rendimento do trabalho (IRT) - L.10/99
	Imposto Industrial (II) – DL 35/72
	Imposto sobre Aplicação de Capitais (IAC) – DL 5/2011
<i>Tributação do Património</i>	Imposto Predial Urbano (IPU) – DL.4044/70
	SISA (ISI) – DL. 230/31
	Imposto sobre as Sucessões e Doações (ISD).DL.230/31
<i>Tributação da Despesa</i>	Imposto de Consumo (IC) – DL.41/99
	Imposto de Selo (IS) – DL. 6/2011
	Direitos Alfandegários.
<i>Regime de Tributação Específico</i>	Tributação da Atividade Petrolífera – L.13/04
	Tributação da Atividade Geológica e Mineira – L.31/11

Fonte: ABANC (2013).

De todos os impostos os que mais afetaram as instituições financeiras e seus clientes foram o imposto de selo (IS) e o imposto sobre aplicação de capitais (IAC), uma vez que incidem sobre as aplicações de capitais efetuadas junto das instituições financeiras e restantes produtos bancários (ABANC, 2013).

⁴ O PERT veio introduzir mudanças significativas no ordenamento jurídico-fiscal angolano. É coordenado pela Unidade Técnica Executiva para Reforma Tributária (UTERT) do Ministério da Finanças, com apoio da Direção Nacional de Impostos (DNI), o Serviço Nacional das Alfândegas (SNA) e outras entidades públicas privadas por via do Conselho Tributário Consultivo (CTC), para implementação da reforma para todos os sectores económicos (Relatório da ABANC, 2013).

Dos impostos apresentados na tabala 5, analisaremos dois. Sobre a tributação dos rendimentos estudaremos o ***Imposto Industrial*** e no ***Regime de Tributação Específico*** que engloba a Tributação da Atividade Petrolífera analisaremos o ***Imposto Sobre o Rendimento do Petróleo***.

Assim. O sistema fiscal na tributação petrolífera esta constituído pelos impostos seguintes:

Tabela 6. Categorias do Sistema Fiscal na Tributação Petrolífera

Nome do imposto	Base de incidência
Imposto sobre a produção do petróleo	Quantidade de petróleo bruto ou gás natural, bem como sobre as demais substâncias referidas no artigo 1.º, da Lei sobre a Tributação das Atividades Petrolíferas (LTAP).
Imposto Sobre o Rendimento do Petróleo	Lucro ou rendimento líquido determinado como matéria coletável.
Imposto de transação do petróleo	Rendimento tributável, calculado nos termos das alíneas a) e b) do n.º1 do artigo 23.º e as seguintes, da Lei sobre a Tributação das Atividades Petrolíferas (LTAP).
Taxas de superfície	Lucro anual apurado ao abrigo de contratos de Associação à taxa de 70% e dedutível para efeitos de determinação da matéria coletável do imposto sobre o rendimento do petróleo.

Fonte: ABANC (2013).

1.3.3. Relação entre Contabilidade e Fiscalidade

A relação entre a contabilidade e a fiscalidade em Angola assenta num modelo de dependência parcial, em que o resultado contabilístico constitui a base para o apuramento do resultado fiscal, havendo contudo, matéria de exceção. Em matérias em que se pretendeu preservar a receita fiscal ou até alguma objetividade, é dado um tratamento fiscal distinto do contabilístico, o qual pode constituir uma diferença temporária no reconhecimento do resultado ou mesmo uma diferença definitiva no valor do resultado fiscal a reconhecer (Tavares, 2014).

A relação da Fiscalidade com a Contabilidade é complexa. De acordo com Guimarães, (2000), existem três perspectivas da relação da Contabilidade e da Fiscalidade:

- ✓ subordinação da Fiscalidade à Contabilidade;
- ✓ subordinação da Contabilidade à Fiscalidade;
- ✓ autonomia entre estas duas disciplinas.

Guimarães indica que se houvesse uma subordinação da Fiscalidade à Contabilidade, então, o resultado fiscal seria idêntico ao contabilístico sem proceder a correções. Se houvesse uma subordinação da Contabilidade à Fiscalidade, o resultado contabilístico estaria fortemente influenciado por regras fiscais. Por fim, se houvesse perfeita autonomia entre as duas disciplinas, o resultado contabilístico seria o ponto de partida para o cálculo do resultado fiscal e proceder-se-iam a correções extra contabilísticas.

Esta última perspectiva de análise é a ideal (Guimarães, 2000).

Segundo Cipriano (2005), citado por Fragoso (2012), existem objetivos diferentes entre eles, na medida que a Contabilidade procura produzir informação verdadeira e apropriada da posição financeira da empresa para os seus utilizadores e a Fiscalidade procura conceber, lançar, liquidar e cobrar impostos sobre pessoas individuais ou coletivas.

Já Ferreira (2002) encontra um objetivo comum na Fiscalidade e na Contabilidade que se concretiza em apurar e tributar o lucro real: “as relações entre a Contabilidade e a Fiscalidade devem ser desenvolvidas na procura de um caminho comum com respeito da identidade própria de cada uma”.

Pinto e Vasconcelos identificaram relações de desconexão, identidade, liderança da contabilidade, liderança e domínio da fiscalidade, concluindo que é possível distinguir os países com um sistema de contabilidade do tipo Anglo-saxónico daqueles que apresentam um sistema de contabilidade Europeu Continental, com base na força relativa que a fiscalidade tem para influenciar a escolha das políticas contabilísticas (Pinto e Vasconcelos, 2012).

As ligações entre a contabilidade e a fiscalidade resultam também do facto da contabilidade adotar as normas fiscais como sendo as suas próprias normas, e a fiscalidade tributar na base do rendimento real efetivo, a partir do resultado contabilístico. Daí o papel fundamental desempenhado pela contabilidade na determinação do lucro tributável e a insistência das normas fiscais em imporem os seus critérios às normas contabilísticas.

Este grau de integração entre a contabilidade e a fiscalidade conduz a que o resultado fiscal e o resultado contabilístico sejam próximos ou coincidentes (Cunha e Rodrigues, 2004, pág.46-48).

Apesar desta aproximação, a contabilidade segue um caminho diferente da fiscalidade: enquanto a contabilidade procura obter um resultado contabilístico (resultado líquido), a fiscalidade procura apurar um resultado para efeitos de tributação do rendimento.

Lopes (2014) *apud* Lamb (1998) aponta que a questão principal não se encontra em identificar se o sistema fiscal afeta as decisões económicas das empresas, mas antes em saber qual o grau de dependência existente entre as normas contabilísticas e as normas fiscais e de que forma se relacionam.

Em Angola, as divergências entre a Contabilidade e a Fiscalidade devem ser encaradas como um corolário da sua identidade própria. Assentam, como se referiu, num modelo de dependência parcial em que o resultado contabilístico constitui a base para o apuramento do resultado fiscal, devendo registar-se extra contabilisticamente na designada Declaração de rendimentos (***Modelo 1 para efeitos de apuramento do rendimento tributável do imposto industrial e Modelo 1,2,3,4 e 5, para efeitos de apuramento do rendimento tributável do imposto sobre o rendimento do petróleo***), ver os anexos 4 e seguintes.

Nos casos em que o resultado contabilístico não é acolhido para efeitos fiscais, poderá ocorrer uma diferença permanente/definitiva ou uma diferença temporária. Uma diferença permanente/definitiva é uma diferença que não reverte em períodos de tributação futuros (multas, II, menos-valias de ações). Uma diferença temporária é o caso de situações em que o momento do reconhecimento contabilístico é distinto do momento em que é reconhecido para efeitos fiscais (alguns casos de depreciações/amortizações, provisões, rédito);

Entretanto mais adiante desenvolvemos com mais detalhe os impostos diferidos.

Assim, a relação é no sentido da fiscalidade ser influenciada pela contabilidade e também no sentido inverso.

1.4. Instituições de Crédito Angolano e sector petrolífero

Porque falar destes sectores?

Em 2012 e 2013, o setor bancário angolano evoluiu consideravelmente fruto do crescimento económico registado no continente Africano desde 2011. Este crescimento continuou não sendo exceção o setor financeiro angolano. Esta evolução propiciou a criação de melhores condições de oportunidades no setor bancário, levando ao crescimento do número de instituições bancárias a operar no mercado, segundo a KPMG (2013).

Exemplo deste avanço económico, favoreceu grandemente o investimento estrangeiro e a modernização de estruturas que tem vindo a contribuir para um impulsionamento generalizado da economia africana e particularmente a economia angolana.

De acordo com o Banco Nacional de Angola (BNA), em 2005 o setor bancário possuía apenas 13 instituições, em 2012, já existiam 23 bancos registados dos quais 21 em funcionamento pleno e dois bancos que ainda não tinham iniciado as suas atividades.

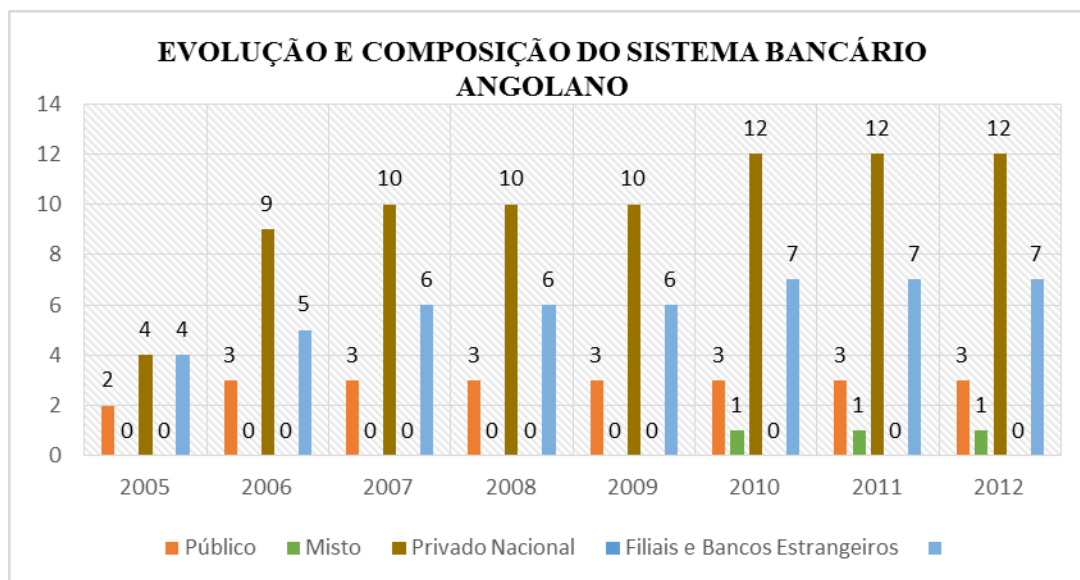
A escolha da Sonangol deve-se também pelo facto de ser a maior empresa pública angolana no ramo dos petróleos, uma empresa de bandeira a nível nacional e internacional. Obviamente, pela complexidade de entendimento no que diz respeito a gestão petrolífera em analisaremos o comportamento deste setor no âmbito contabilístico e fiscal.

Por outro lado, pelo contributo que a Sonangol exerce para o crescimento, desenvolvimento de Angola através das receitas provenientes do petróleo.

O sistema bancário e o setor petrolífero são peças fundamentais para o desenvolvimento e diversificação da economia, tendo em conta a elevada dependência da economia angolana ao setor petróleo, por outro lado o crescimento económico e a sustentabilidade orçamental são igualmente dependentes das receitas petrolíferas (AICEP, seminário de Regulação, 2013).

O gráfico 2, apresenta a evolução do número de bancos, pondo em evidência o aparecimento de novos bancos em Angola nos últimos anos.

Gráfico 2. Evolução e composição do sistema bancário angolano



Fonte: Banco Nacional Angola, 2013.

Entretanto de acordo com ABANC - Associação de Bancos Angolanos (2013), o sistema bancário era caracterizado por vinte quatro bancos, dos quais **quatro são bancos públicos, oito são bancos privados** com controlo acionista exercido por bancos estrangeiros (com sede em Portugal, Africa do Sul, Inglaterra e Rússia) e **doze são bancos privados nacionais**. Por quanto, existem nove escritórios de representação de instituições financeiras bancárias com sede no estrangeiro.

Todavia, de acordo com ABANC, as instituições bancárias encontram-se organizadas por segmentos de acordo com a quota de ativos, como se faz referência na tabela 6.

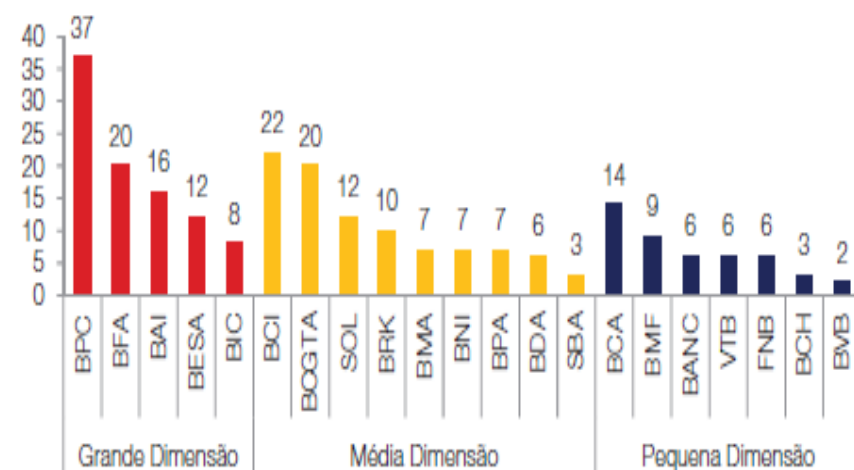
Tabela 7. Representação das instituições bancárias pela sua quota de ativo

<i>De acordo a quota de ativos (2013)</i>	
<i>Instituições bancárias de grande dimensão</i>	Representam 71,8% do total do ativo agregado, o equivalente a 4.754 mil milhões de kwanzas.
<i>Instituições bancárias de média dimensão</i>	Representam 26,0% do total do ativo agregado, o equivalente a 1.720 mil milhões de kwanzas.
<i>Instituições bancárias de pequena dimensão</i>	Representam 2,2% do total de ativos, o equivalente a 146 mil milhões de kwanzas.

Fonte: Relatório de 2013 – ABANC.

Para além da evolução e composição dos bancos, o seu posicionamento tem que ver com a sua grandeza em termos de dimensão e em termos do tempo que existem no mercado financeiro, como ilustra o gráfico 3.

Gráfico 3. Idade das Instituições Bancárias por Dimensão em 2013



Fonte: ABANC

Segundo a Deloitte (2013) a evolução do setor bancário em 2012 acompanhou a dinâmica de crescimento económico.

1.5. Normativo Contabilístico das Instituições de Crédito e do Setor Petrolífero.

As Instituições de Crédito regem-se pelo plano de contas das instituições financeiras (CONTIF), que segue as normas internacionais de contabilidade (IAS) e as normas internacional de relato financeiro (IFRS), segundo o BNA.

Tendo presente o lançamento de novo Plano de Contabilidade das Instituições Financeiras, o BNA têm vindo a implementar um conjunto de medidas de ajustamento permanente do quadro legislativo, normativo e regulamentar, visando, por um lado, a manutenção da solidez e estabilidade do sistema financeiro e da melhoria contínua da sua eficiência e, por outro lado, a preservação dos objetivos de interesse público perseguidos pelo setor financeiro, nomeadamente a transparência, a segurança e a defesa dos interesses dos depositantes (BNA, 2012).

Segundo ainda o BNA, (2010), foram incorporados critérios mensuração recomendados nas normas internacionais tais como o valor justo, o método da equivalência patrimonial, a reavaliação de ativos fiscais, a atualização monetária, a imparidade, etc, etc. Adicionalmente, a estrutura conceptual do CONTIF tem o propósito de simplificar e reduzir a quantidade de informações a serem prestadas pelas instituições de forma segmentada.

A situação de guerra por que Angola passou não facilitou a adoção de novas medidas, se não de forma restritiva na medida que o país foi crescendo economicamente e financeiramente. O BNA, no sentido de harmonizar o sistema contabilístico no setor bancário, foi adotando normas contabilísticas e fiscais, até que em 2010, foi possível colocar a disposição das instituições de crédito o CONTIF, no sentido de melhorar as demonstrações financeiras nas instituições de créditos, estando em iguais circunstâncias com os países que aderiram este sistema de normas.

Segundo ABANC (2013), o CONTIF tem como objetivo uniformizar os registos contabilísticos, sistematizar os procedimentos e critérios de registo, estabelecer regras para divulgação de informações, tudo em consonância com as melhores práticas internacionais. Além disso, visa racionalizar e padronizar a utilização das contas, de modo a possibilitar o acompanhamento do sistema financeiro, particularmente no que se refere à análise, avaliação do desempenho e controlo das atividades desenvolvidas pelas instituições sob supervisão do Banco Nacional de Angola (BNA).

E de acordo com BNA (2010), “Manual do plano Contabilístico das Instituições Financeiras – CONTIF”, afere que as instituições financeiras devem registar as consequências fiscais atuais e futuras decorrentes de:

- Recuperação ou liquidação futura do valor contabilístico de ativos ou passivos reconhecidos no seu balanço patrimonial;
- transações e outros eventos no mesmo período contabilístico, de tal modo que, quando as transações e outros eventos forem reconhecidos na demonstração de resultado do exercício, e quando registados diretamente nos fundos próprios, todos efeitos fiscais correspondentes também sejam nela reconhecidos;
- nos impostos sobre lucros devem estar compreendidos tanto os do próprio país como os de outros países a que a entidade estiver sujeita, sempre que baseados em resultados tributáveis, assim como os impostos retidos na fonte.

- também afere que as instituições financeiras devem seguir os princípios fundamentais de contabilidade, de modo que as demonstrações financeiras elaboradas, expressem, com clareza, a real situação económico-financeira das instituições financeiras, como os princípios *da Entidade, da Continuidade, da Especialização, da Consistência ou Uniformidade, da Atualização Monetária, da Prudência ou do Conservadorismo*, assim como características qualitativas das demonstrações contabilísticas, de forma a proporcionar informações úteis à tomada de decisões, designadamente, *Substância sobre a forma, Materialidade e Relevância, Correspondência de balanços consecutivos, Não compensação de saldos e Denominador comum monetário*.

Relativamente ao setor petrolífero (Sonangol E.P), de acordo com o Relatório & Contas de (2013), ou Relatório de Gestão Anual (2013), a contabilidade aplicada segue o Manual de Políticas Contabilísticas (MPC) da instituição, sendo que muitas das suas políticas são retiradas do Plano Geral de Contabilidade, conforme o decreto n.º 82/2001 de 16 de Novembro, adotando a exclusão temporária prevista nesse plano, quanto a possibilidade de não contabilizar qualquer imposto diferido ativo ou passivo calculado sobre as eventuais diferenças entre as bases contabilísticas e fiscais.

Dada a especificidade das atividades petrolíferas o Grupo aplica a política contabilística dos “*Esforços Bem-Sucedidos*”⁵ conforme permitido pela *International Financial Reporting Standards* (IFRS), (Relatório de Gestão Anual da Sonangol 2013).

De acordo ainda o Relatório de Gestão Anual da Sonangol (2013), pela primeira vez no exercício de 2013, foram preparadas as demonstrações financeiras consolidadas, que compreendem as demonstrações financeiras das empresas subsidiárias.

⁵ Segundo Relatório & Conta de (2013) da Sonangol, págs. 10/11, os Esforços Bem-Sucedidos tem que ver com as ***despesas de pesquisa e avaliação de petróleo e de gás natural***, que são reconhecidas de acordo este método, isto é quando se determina que um poço tem reservas provadas, engloba os ***Custos com pré-licenças***, que são reconhecidos em resultados no período em que ocorrem, tem haver também com ***Custos de pesquisa e de avaliação***, que enquadra a fase de pesquisa geológica e geofísica e estes custos são reconhecidos em resultados do período quando incorridos. Os custos associados a pesquisa de um poço são capitalizados como imobilizações incorpóreas de pesquisa e de avaliação até que a perfuração do poço esteja completa e os resultados estejam avaliados. Estes custos incluem as remunerações do pessoal, materiais e combustíveis usados, furos efetuados e pagamentos a entidades contratadas. Os Esforços bem-sucedidos no seu conjunto de custos apresenta também, os ***Custos de desenvolvimento***, que são gastos com a construção, instalação e acabamentos de infraestruturas tais como plataformas, gasodutos/oleodutos, FPSO's e perfuração de poços em desenvolvimento, incluindo o desenvolvimento de poços sem sucesso ou poços de delimitação, ***Amortização e Custos de abandono*** e finalmente o ***Under/Over Lift***.

1.6. Resultado contabilístico versus Resultado Fiscal

1.6.1. Conceito e diferenças entre lucro contabilístico e lucro tributável

O lucro contabilístico antes de impostos é o resultado de um período antes da dedução dos gastos de impostos. A noção de lucro contabilístico assenta no conceito de resultado que se obtém pela seguinte expressão:

$$RC = [R - G] \quad [1]$$

RC – Resultado contabilístico

R – Rendimentos

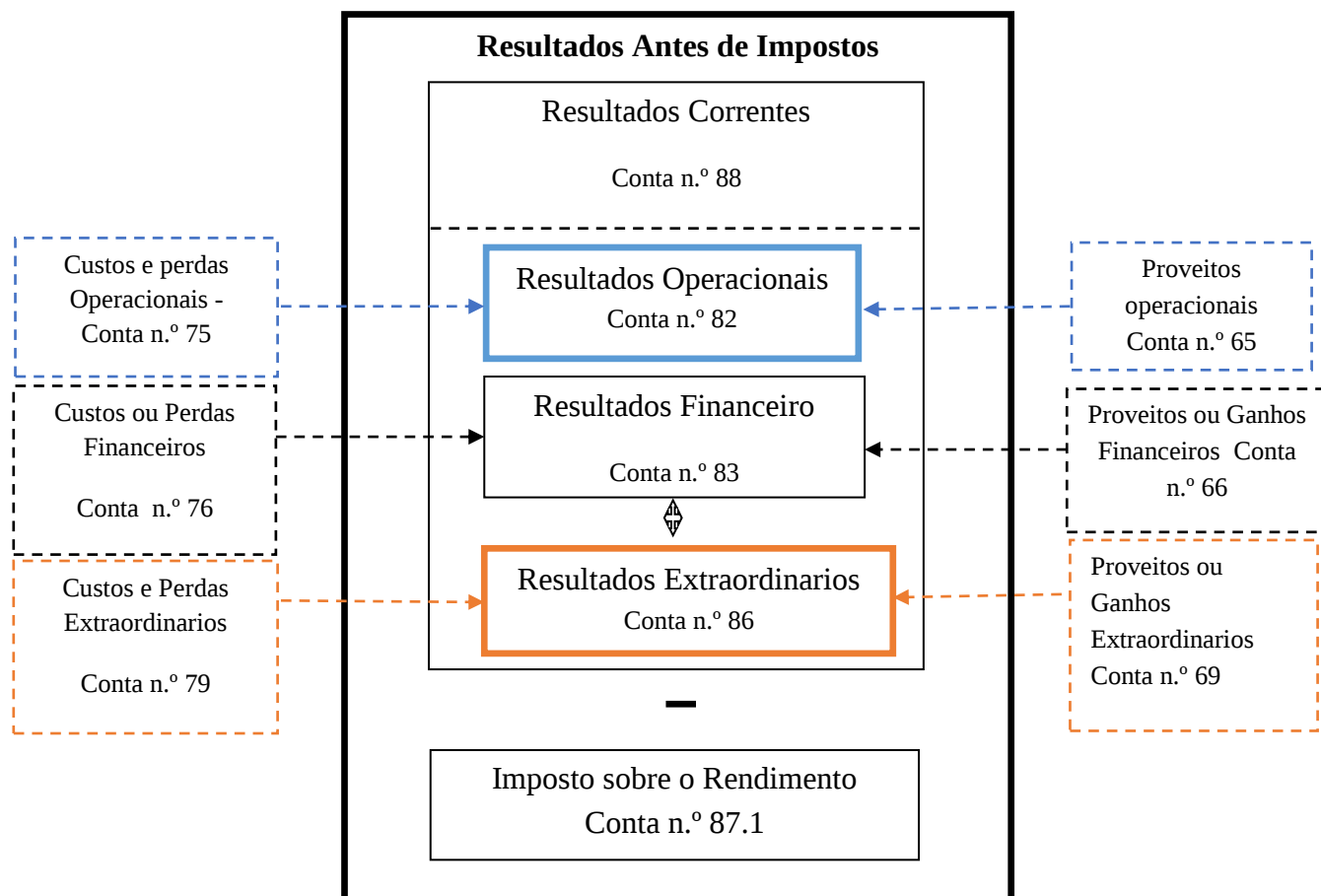
G – Gastos

$$R - G \left\{ \begin{array}{ll} RC > 0 \longrightarrow \text{Lucro contabilístico} \\ RC < 0 \longrightarrow \text{Prejuízo contabilístico} \end{array} \right.$$

Fonte: Elaboração própria, dados retirados do livro de **Gonçalves**, Cristina (2012) – OTOC

A elaboração das demonstrações financeiras exige decisões de reconhecimento, mensuração e apresentação dos custos e dos proveitos, com vista ao apuramento do resultado líquido, a sua última linha.

Figura 2. Apuramento do resultado líquido (Âmbito geral)



Fonte: Costa e Alves (1996) apud Vanessa Carvalho (2009)

Depois do apuramento do resultado líquido do exercício (lucro contabilístico), faz-se o apuramento do resultado fiscal (lucro tributável).

De acordo com Lopes (2014) os resultados contabilísticos refletem as operações desenvolvidas e reconhecidas pela contabilidade, enquanto a determinação dos resultados fiscais tem por base o resultado contabilístico com as devidas correções extra contabilísticas nos termos das normas fiscais, mais concretamente no CII no caso angolano.

O lucro tributável é determinado de acordo com as regras das autoridades fiscais, enquanto o lucro contabilístico o é em conformidade com os PCGA⁶, que usualmente são diferentes.

O resultado contabilístico e o resultado fiscal reportam-se a realidades não coincidentes e são determinados de formas diferentes, o que pode resultar de correções que decorrem de:

⁶ PCGA- Princípios Contabilísticos Geralmente Aceites.

- ✓ Diferenças entre os patrimónios para um e outro efeito, devido, a questões de aplicação territorial das regras fiscais, ou a necessidade de evitar duplas ou sucessivas tributações;
- ✓ A preocupação de só tributar rendimentos realizados e de se adotar fiscalmente um conceito de realização diferente do que releva em contabilidade e também por, em alguns casos, se prever a antecipação ou deferimento do momento relevante para a imputação das componentes positivas ou negativas do resultado.
- ✓ Razões derivadas do combate à fraude e evasão fiscais que levam, por exemplo, a não aceitar certas parcelas negativas do resultado ou a estabelecer limites máximos aos respetivos valores (v.g., regra da indispensabilidade dos custos relativos à obtenção de proveitos, à manutenção da fonte produtora, não-aceitação de custos não documentados e despesas confidenciais, fixação de limites à aceitação de de gastos com reintegrações e amortizações, provisões e realizações de utilidade social);
- ✓ Diferenças entre resultado contabilístico e resultado fiscal derivadas da projeção que se pretende dar na base tributável à prossecução de determinados objetivos económicos e sociais, que se traduzem na previsão de vantagem fiscais. É caso de certos rendimentos, serem no todo ou em parte excluídos da tributação ou de determinados gastos serem considerados para efeitos fiscais por valor superior ao relevado na contabilidade.

Numa perspetiva de demonstração dos resultados, as diferenças entre o lucro contabilístico e o lucro tributável são *diferenças temporárias*⁷ e *diferenças permanentes*.⁸ Na perspetiva de balanço, as diferenças são entre a quantia escriturada de ativos e passivos e a sua base tributável.

Conforme o referencial contabilístico em que a entidade está enquadrada, seja por obrigação, seja por opção, o impacto do reconhecimento dos impostos sobre o rendimento é distinto, e nesta sequência os impostos sobre o rendimento incluem ora apenas os impostos correntes ou também impostos diferidos, que resultam de diferenças temporárias.

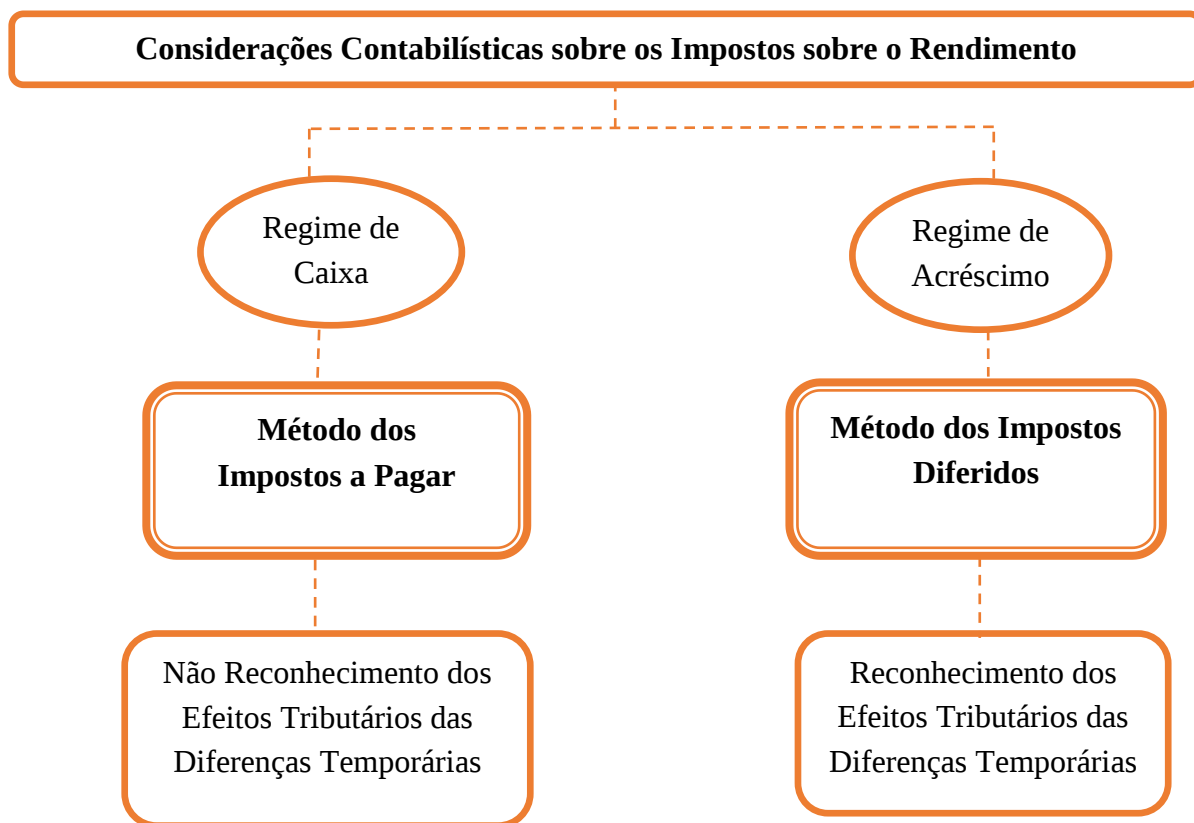
⁷ *Diferenças temporárias*: são as diferenças que respeitam a valores suscetíveis de compensação em diferentes períodos anteriores ou as diferenças que não apresentam qualquer relações em termos de compensação com períodos anteriores ou posteriores, pelo que têm características definitivas.

⁸ *Diferenças permanentes*: tem origem em todos os gastos e rendimentos que afetam o resultado fiscal num determinado período em particular mas que não geram qualquer reversão, destes gastos em períodos seguintes uma vez que os mesmos não serão aceites para fins fiscais. Concorrem no entanto no período em que são gerados para o apuramento dos resultados contabilísticos. Como por exemplo: As multas, donativos, ajudas de custos, as despesas de representação entre outros (Gallego, 2004 *apud* Lopes, 2014).

Entretanto na sequência do modelo apresentado na figura 3, somos a colocar a seguinte questão:

1- Qual o método da contabilização dos impostos sobre o rendimento? Qual o método da contabilização usado nos casos em estudo?

Figura 3. Métodos de Contabilização do Imposto sobre os Rendimentos



Fonte: Elaboração Própria

O modelo apresentado para o apuramento do imposto industrial, começa exatamente pelo resultado contabilístico. Por essa razão, somos a dissecar um pouco sobre os métodos de contabilização dos impostos sobre o rendimento, que têm impacto no resultado .

Os métodos de contabilização dos impostos sobre o rendimento preconizados nos diferentes referenciais contabilísticos são dois, designadamente:

Tabela 8. Método da Contabilização dos Impostos sobre o Rendimento

Método da Contabilização dos impostos sobre o rendimento	
Método do imposto a pagar	Apenas é reconhecido o <i>imposto corrente</i> do período: as entidades apenas reconhecem, mensuram, apresentam e divulgam o imposto (sobre o rendimento) corrente do período apurado de acordo com as normas fiscais.
Método do efeito fiscal (Imposto diferido)	O imposto sobre o rendimento é reconhecido, mensurado e apresentado atendendo também ao <i>imposto diferido</i> , ou seja, os efeitos fiscais nos períodos seguintes que se traduzem em acréscimo de quantias a pagar que serão recuperadas em períodos futuros, ou vice-versa.

Fonte: Adaptado de **Gonçalves**, Cristina (OTOC, 2012).

De acordo BNA (2010) o resultado contabilístico antes de impostos sobre lucros é o lucro líquido ou prejuízo de um período, antes da dedução ou acréscimo dos custos ou proveitos de impostos sobre lucros, resultado tributário é o lucro ou prejuízo de um período, calculado de acordo com as regras estabelecidas pelas autoridades fiscais, e sobre o qual são devidos ou recuperáveis os impostos sobre lucros.

Os custos e proveitos de impostos sobre lucros é o valor total incluído na determinação do lucro líquido ou prejuízo de um período, abrangendo os valores correntes e diferidos. E nesta sequência de conceitos existem obrigações fiscais diferidas¹¹, assim como ativos e passivos diferidos. As obrigações diferidas são os valores dos impostos sobre os lucros a pagar em períodos futuros, com relação a diferenças temporárias tributáveis. Já os ativos fiscais diferidos são os valores dos impostos sobre lucros a recuperar em períodos futuros, com relação a diferenças temporárias dedutíveis e a compensação futura de prejuízos fiscais não utilizados, quando a legislação permitir.

As diferenças temporárias afetam ou podem afetar o apuramento dos impostos sobre lucros decorrentes dessas diferenças temporárias entre a base fiscal de um ativo ou passivo e

¹¹ As obrigações fiscais diferidas devem ser reconhecidas com relação a todas as diferenças temporárias tributáveis, exceto se decorrentes de compra de ativo não dedutível (CONTIF, ponto 22 do Manual do Plano Contabilístico das Instituições Financeiras).

seu valor contabilístico no balanço patrimonial. Podem ser tributáveis ou dedutíveis. Assim, quando o valor contabilístico do ativo ou do passivo for recuperado ou liquidado, serão:

- ✓ Tributáveis, que resultarão em valores a serem adicionados no cálculo do resultado tributável de períodos futuros,;
- ✓ Dedutíveis, que resultarão em valores a serem deduzidos no cálculo do resultado tributável de períodos futuros.

Estas diferenças tributáveis e dedutíveis surgem quando se inclui proveitos e custos no resultado contabilístico de um período, e no resultado fiscal de período diferente, originando uma diferença entre o valor líquido contabilístico de um ativo ou passivo e a sua base fiscal¹², que seja revertida ao longo do tempo, resultando numa obrigação fiscal no primeiro caso (diferenças tributáveis) e no segundo caso resultando em ativo fiscal diferido (BNA, 2010).

As instituições de crédito assim como empresas de outros ramos não se limitam a aferir e apresentar os resultados contabilísticos e fiscais, desde que estejam reguladas no funcionamento de uma contabilidade organizada e com base as normas contabilísticas e fiscais vigentes, mas contabilizam os impostos diferidos.

Depois do apuramento do resultado líquido do exercício (lucro contabilístico), faz-se o apuramento do resultado fiscal (lucro tributável). Este último depende do primeiro.

$$LT = RL + A - D \quad [2]$$

- onde, LT representa o Lucro tributável¹³ o RL representa o Lucro líquido¹⁴, o A representa Acréscimos ao rendimento e o D representa as deduções ao rendimento.

Ao lucro tributável, devem- se deduzir os prejuízos fiscais referidos no artigo 46.º do CII.

¹² Base fiscal de um ativo ou passivo é o valor atribuído a um ativo ou passivo para fins fiscais (BNA, 2010). Os impostos sobre lucros correntes, referentes aos períodos correntes e anteriores, devem ser reconhecidos como obrigação, à medida que são devidos. Os impostos sobre lucros correntes, relativos ao exercício a reportar, devem ser reconhecidos pelo valor que, às alíquotas aplicáveis, se espera pagar ou recuperar.

¹³ Segundo o n.º 3 do artigo 22.º do CII, o lucro tributável, reportar-se-á ao saldo revelado pela conta de resultados do exercício ou de ganhos e perdas, elaborada em obediência aos princípios de contabilidade, que consistirá na diferença entre todos proveitos e ganhos realizados no exercício anterior aquele que o ano fiscal respeitar e os custos e perdas imputáveis ao mesmo exercício, uns e outros eventualmente corrigidos, nos termos do CII.

¹⁴ Resultado líquido a inscrever na linha de apuramento, deve coincidir obrigatoriamente com o saldo da conta 86.9 – Transferência para resultados transitados, Legislação Fiscal (2009).

O conceito de lucro em sede do Imposto Industrial é evidenciado e determinado com base no n.º 3, Artigo 22.º do CII, que estatui que o lucro tributável reportar-se-á ao saldo revelado pela conta de resultados de exercício ou ganhos e perdas, elaboradas em obediência aos princípios contabilísticos, e consistirá na diferença entre todos 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 do (Artigo 28.º, do CII).

Conforme indica Vanessa Carvalho (2009) apud Nabais (2006), a diferença está em que o lucro contabilístico resulta de um balanço feito em harmonia com os princípios contabilísticos geralmente aceites enquanto o lucro tributável parte do lucro contabilístico, envolvendo as deduções ou acréscimo de importâncias que para efeitos fiscais a lei não considera componentes positivas ou negativas do rédito do exercício.

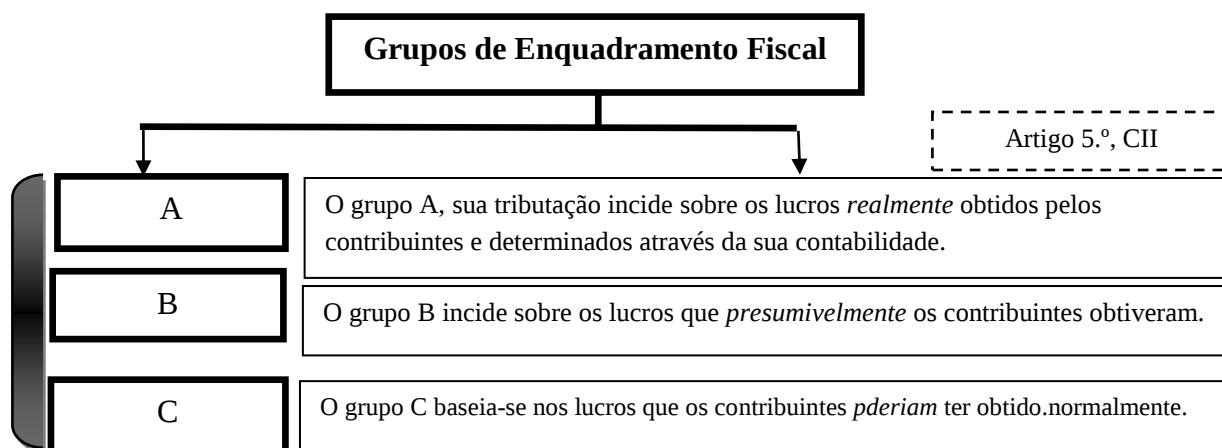
1.7. Estrutura Fiscal do Imposto Industrial

$$RL = RAI - II \quad [3]$$

Onde, *RL* é o resultado Líquido ou contabilístico, *RAI* é o resultado antes do imposto e *II* é o imposto industrial.

O Código do Imposto Industrial contém regras de enquadramento dos contribuintes em grupos que determinam diferentes modos de apuramento do imposto e dependem da dimensões das entidades a tributar, nomeadamente:

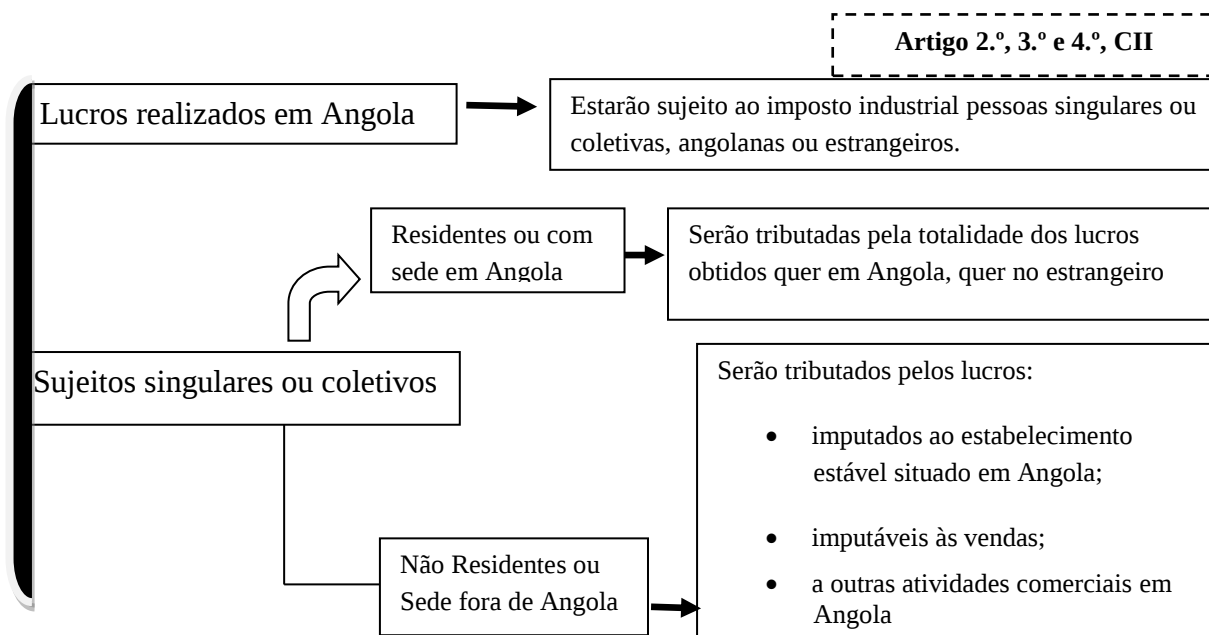
Figura 4. Grupos de Enquadramento Fiscal



Fonte: Elaboração Própria, adaptado da Legislação Fiscal Angolana (2009).

O grupo de tributação que merecerá a nossa atenção é o grupo A, tendo em conta que as instituições de crédito e empresa do setor petrolífero (Sonangol E.P.) são contribuintes do Grupo A (Artigo 6.º, alínea a), d), CII).

Figura 5. Incidência do Imposto Industrial



Fonte: Adaptado da Legislação fiscal angolana, 2009.

Quanto à incidência objectiva, o imposto industrial incide sobre os lucros imputáveis ao exercício, embora accidental, de qualquer natureza comercial ou industrial (Artigo 1.º, n.º 1, CII). A lei fiscal (Artigo 1.º, n.º 2 do CII) especifica quais as atividades que se enquadram na natureza comercial ou industrial, designadamente:

- o exercício da atividade por conta própria não sujeitas a imposto sobre os rendimentos do trabalho¹⁵;
- a atividade das explorações agrícolas, silvícolas ou pecuárias;
- a atividade de mediação ou representação na realização de contratos de qualquer natureza, bem como de agentes de atividades industriais ou comerciais.

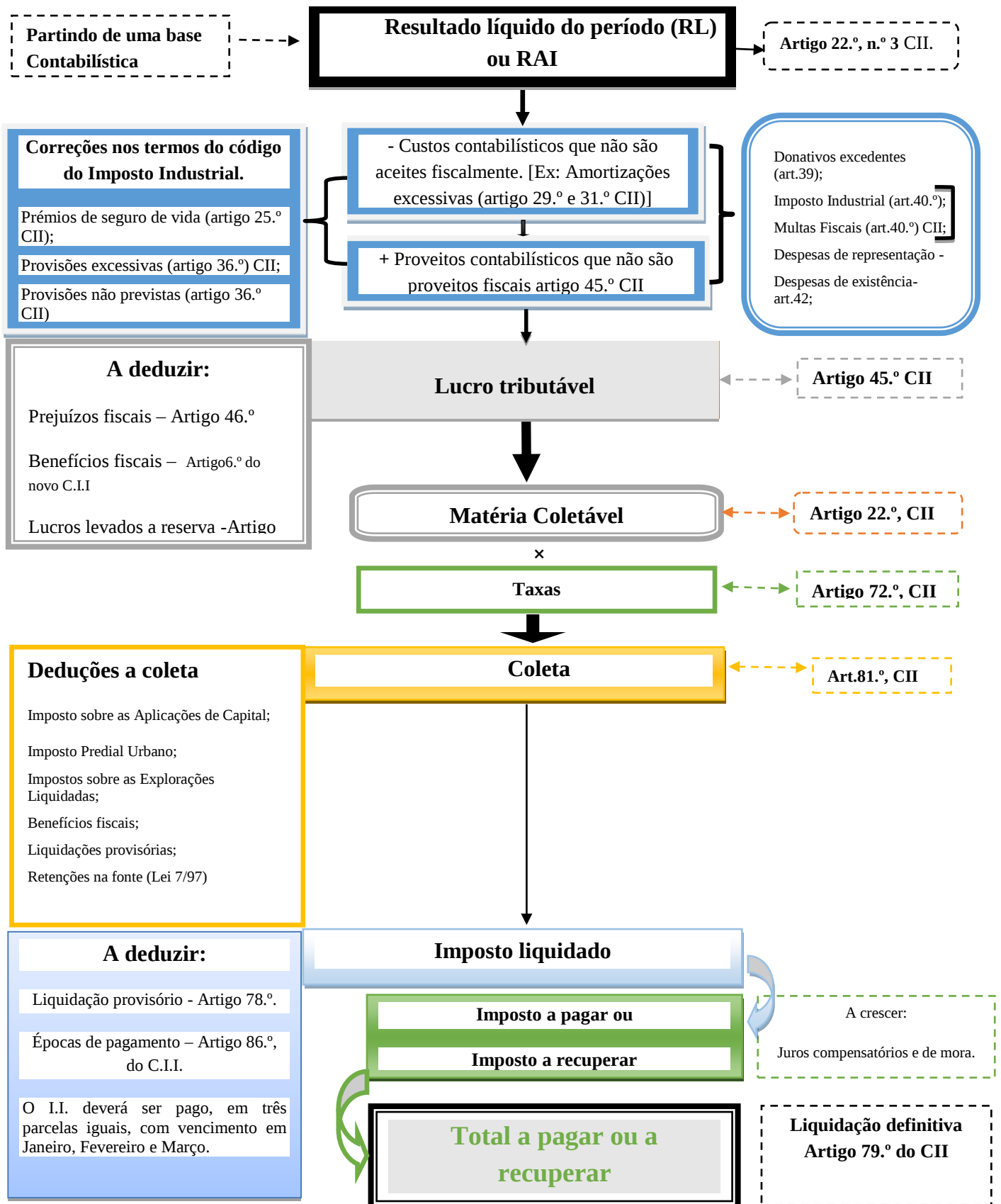
¹⁵ A exclusão dos rendimentos do trabalho da norma de incidência de imposto industrial visa evitar a dupla tributação.

O imposto industrial não se considera custo do exercício para efeitos de determinação do lucro tributável, pelo que deverá se expurgado do resultado líquido do exercício, alínea b), do artigo 40.º do CII. Assim, o valor a acrescer corresponde ao quantitativo, calculado com referência a 31 de Dezembro, será devido no exercício seguinte àquele a que o resultado contabilístico respeita, e deve estar contabilizado nas contas “87.1 – Imposto sobre os lucros – Relativo a Resultados Correntes” e “87.2 – Imposto sobre os lucros – Relativo a Resultados Extraordinários”, CII (2009).¹⁶

¹⁶ Quanto à estimativa do Imposto sobre lucros, quando a estimativa para o imposto sobre lucros não for efetuada no ano anterior, ou se mostrar insuficiente para fazer face aos impostos efetivamente pagos no exercício, a diferença, ou seja, o saldo da conta “78.10.1 – Estimativa de impostos”, deve ser acrescida.

O aumento das reintegrações resultantes da reavaliação do imobilizado corpóreo, artigo 32.º do CII deve ser acrescido. De acordo o n.º 2 do artigo 8.º do decreto n.º 6/96, o imposto Industrial que, em resultado da reavaliação dos bens transmitidos, deixou de ser liquidado nos exercícios anteriores, e que esteja relacionado com a alienação de bens, que tenham sido vendidos, ou resultantes de uma fiscalização não sendo possível confirmar o resultado da reavaliação, *acrescem*.

Figura 6. Processo de apuramento do imposto industrial



Fonte: Elaboração própria, adaptado do livro das Obrigações das Sociedades Comerciais em Sede de IRC, pág. 20

1.7.1. Apuramento da Matéria Coletável do Imposto Industrial

A matéria colectável do imposto industrial obtém-se a partir do lucro tributável, de acordo com a seguinte expressão:

$$MC = LT - PF - LR - BF \quad [4]$$

Onde, *MC* representa a Matéria Coletável, *LT* representa o Lucro Tributável, *PF* representa os Prejuízos Fiscais, *LR* representa os Lucros levados a reservas e *BF* representa os Benefícios Fiscais..

➤ Prejuízos Fiscais

Por um lado, são dedutíveis à matéria coletável os prejuízos fiscais. Ao lucro tributável, devem deduzir-se os prejuízos fiscais referidos no artigo 46.º do CII, obedecendo às suas regras, nomeadamente:

- a. Os prejuízos *serão deduzidos* aos lucros tributáveis, havendo-os, de um, ou mais, dos três anos posteriores;
- b. Os prejuízos verificados em atividades exercidas no estrangeiro, *só poderão ser deduzidos* dos lucros referidos no n.º 2 do artigo 2.º do CII, na proporção aí estabelecida.
- c. Os prejuízos sofridos em atividade que beneficie de isenção ou redução da taxa do imposto industrial, *não serão deduzidos* dos lucros de outras atividades, sujeitas ao regime geral do mesmo imposto;

➤ Lucros levados a reservas

Os lucros levados a reservas podem também deduzir-se aos lucros tributáveis, desde que se encontrem em conformidade com o estipulado no artigo 47.º do CII, designadamente os que:

- Nos três exercícios seguintes tenham sido reinvestidos na própria empresa, em instalações ou equipamentos novos (...).
- A dedução será escalonada pelo período de três exercícios seguintes àqueles onde tenha ocorrido o reinvestimento.

➤ Benefícios Fiscais

Relativamente aos benefícios fiscais, segundo (Rocha & Rocha, 2013) encontra-se descrito no Código dos Estatutos dos Benefícios Fiscais (CEBF), ao abrigo do artigo 2.º, n.º1, que considera benefícios fiscais as medidas de carácter excecional instituídas para tutela de interesses públicos extrafiscais relevantes que sejam superiores aos da própria tributação que impedem. O ponto 2 do mesmo artigo define os benefícios fiscais como as isenções, as reduções de taxas, as deduções a matéria coletável e à coleta, as amortizações e reintegrações aceleradas e outras medidas fiscais que obedeçam às características enunciadas no número anterior. Entretanto, os benefícios fiscais deduzem-se ao lucro tributável.

1.7.2. A Coleta

Apurada a matéria coletável, esta será multiplicado pela taxa do imposto industrial vigente, obtendo-se então a Coleta do imposto industrial, assim:

$$C = MC \times t \quad [5]$$

Onde C representa a Coleta de imposto industrial, MC a Matéria coletável e t a Taxa nominal de imposto industrial.

O cálculo do imposto industrial é efectuado com a incidência da taxa nominal do imposto sobre a matéria coletável. As taxas em vigor estão indicadas na tabela 9.

Tabela 9. Taxas nominais do Imposto Industrial

Taxa normal	35%
Taxa reduzida de 20%	Para os rendimentos provenientes de atividades exclusivamente agrícolas, silvícolas e pecuniárias.
Taxa reduzida de 17,5%.	Depois de autorizada a redução a metade da taxa normal, pelo Ministério das Finanças, para as empresas que se constituem nas regiões economicamente mais desfavorecidas, a definir pelo Governo, e as que procedam à instalação de indústrias de aproveitamento de recursos locais. Esta redução de taxa não pode ser superior a 10 anos, contados a partir da data da sua autorização.

Fonte: Elaboração própria, dados retirados do CII.

Por fim o imposto a pagar, IP , é obtido da seguinte forma:

$$IP = C - d - BF - LP - Rt \quad [6]$$

Onde, C representa a Coleta, o d representa as deduções do artigo 81.º, o BF representa os Benefícios Fiscais, o LP representa as Liquidações provisórias e Rt as Retenções na fonte.

Note-se que existem benefícios fiscais que operam por dedução à matéria colectável, como se referiu atrás.

A Legislação Fiscal Angolana (2009) afere que sobre o valor da coleta liquidada pelos contribuintes do Grupo A, deduzem-se os elementos constantes no artigo 81.º do CII, nomeadamente:

- O Imposto sobre a Aplicação de Capitais que recaia sobre rendimentos não mencionados no artigo 45.º do CII, que pertencem a sociedades comerciais e civis sob a forma comercial;
- O Imposto Predial Urbano;
- O Imposto Predial Urbano ou qualquer outro imposto parcelar sobre o rendimento, que os contribuintes provem ter pago fora do país (...) previstas na alínea c) do artigo 45.º.

➤ **Retenções na Fonte** (Lei n.º 7/97)

As retenções na fonte, são registadas na conta 34.1.2, e ao longo do exercício, o sujeito passivo sofre retenções efetuadas por terceiros, relativas a rendimentos de que a empresa é titular (Magro, 2008).

➤ **Liquidação provisória**

Com base no artigo 78.º do CII, as liquidações provisórias ocorrem nos meses de Janeiro, Fevereiro e Março de cada ano provisoriamente, e são contabilizados na conta 34.1.1. A liquidação definitiva, para os contribuintes do Grupo A, efetua-se no mês de Maio de cada ano (artigo 79.º do CII).

Na tabela 10 apresentamos elementos com relevância para o apuramento do lucro tributável e, consequentemente, da matéria coletável e da coleta de imposto industrial.

Tabela 10. Exemplos de elementos que intervêm no apuramento do Lucro Tributável .

Elementos que acrescem e deduzem-se para o apuramento tanto do Lucro tributável como da Matéria coletável						
VPP	VPN	Benefícios fiscais	Prêmios de seguro de vida	Prejuízos	Amortizações excessivas	Provisões excessivas
Provisões não previstas	Mais-valias	Multas fiscais	Imposto sobre rendimento do petróleo	Indemnizações	Menos- valia	Imparidade de ativos
Donativos excedentes (artigo 39, CII)	Despesas de representação	Despesas de existências	Despesas não específicas	Imposto Industrial	Matéria Coletável	Retenção na Fonte
Prêmios de seguro de vida	os prêmios de seguro de vida, consideram-se custos e perdas imputáveis ao exercício, devem ser acrescidos no quadro 5, para o apuramento do lucro tributável, nos termos do artigo 25.º, alínea d) do CII.					
Amortizações excessivas	deverão ser acrescidas todas as amortizações e reintegrações que não sejam aceites como custos fiscais, nos termos dos artigos 29.º e 31.º do CII, nomeadamente: • Por respeitarem os elementos do ativo não sujeitos a depreciações; • Por terem sido utilizadas taxas de amortização superiores as previstas na portaria 755/72; • Por terem sido praticadas amortizações e reintegrações para além do período máximo de vida útil, ressalvando-se os casos de inatividade ou outros especiais, quando devidamente justificados e aceites pela DNI; • Nos casos de imóveis, tratando-se de edifícios habitacionais, comerciais ou administrativos, na parte excedente a diferença entre o valor sobre que incide a taxa nos termos da alínea b) do artigo 31.º, e o que se obtém multiplicando por 12 o respetivo rendimento coletável inscrito na matriz; • Tratando-se de edifícios ou edificações integradas em conjuntos industriais, incluindo, quando anexos, bairros ou outras construções destinadas a habitação do pessoal da empresa ou a outros fins de carácter social, em benefício do mesmo, na parte excedente à diferença entre aquele mesmo valor e do terreno em que se assentam. E de acordo o n.º 4 do artigo 31.º do CII, a taxa para os edifícios que se desconheça o valor do terreno é de 25%.					
	aquelas que tenham por fim a cobertura de créditos de cobrança duvidosa e a cobertura de perdas de valor que sofram as existências, que tenham sido constituídas, para além das taxas e dos limites, para cada ramo de comércio					

Provisões excessivas	ou industria, fixados em despacho do Ministro das Finanças, segundo o artigo 36.º, n.º2 do CII.
Provisões não previstas	aquelas que não se encontram indicadas no artigo 36.º, n.º1 do CII, ou seja, aquelas que não se destinam a: • Ocorrer obrigações e encargos derivados de processos judiciais em curso, por fatos que determinariam a inclusão daqueles entre os custos ou perdas do exercício; • Cobrir créditos de cobrança duvidosa, calculadas em função da soma dos créditos resultantes da atividade normal da empresa existentes no fim do exercício;
Donativos	Os donativos de acordo artigo 39.º do CII, não são custos, quando excederem o limite de 2% do rendimento tributável, relativo ao ano anterior àquele a que o resultado contabilístico respeita e quando não forem concedidos as entidades indicadas: • Museus, bibliotecas, escolas, institutos e associações de ensino ou de educação, de cultura, de caridade, assistência ou beneficência, científicas, literárias ou artísticas; • Administração central e local do Estado, ou qualquer dos seus serviços, estabelecimentos e organismos ainda que personalizados (Legislação Fiscal Angolana, 2009).
Multas fiscais	As multas e demais encargos, mesmo sendo consideradas gastos, não são dedutíveis. Inclui todas as penalidades aplicadas à empresa, exceto as que tenham origem contratual, assim como inclui também as custas dos processos, honorários dos advogados e outras despesas efetuadas pela empresa, em consequência de infrações de natureza fiscal, nos termos da alínea c) do artigo 40.º do CII, que refere: “ As importâncias de multas e demais encargos pela prática de infrações fiscais”
Despesas de representação	As despesas de representação na parte em que a Direção Nacional de Impostos (DNI), as repute exageradas, ainda que as mesmas se encontrem escrituradas a qualquer título, e devidamente documentadas.

Despesas de existências	Nos termos do artigo 42.º do CII, as deduções aos custos de existências, a título de depreciação, obsolescência ou possíveis perdas de valor dos seus elementos, não são custo, a menos que, depois de devidamente justificados, sejam aceites pela DNI.
Despesas não específicas	Nestas despesas inclui-se as que não se encontrem referidas nas anteriormente apresentadas.
Outros acréscimos	As correções a inserir nesta linha incluem, • As indemnizações pagas a terceiros, resultantes de eventos cujo risco seja segurável e que não se encontrem seguros, (alínea c) do artigo 40.º do CII. • Os encargos que a empresa não esteja legalmente autorizada a suportar. Alínea b) do artigo 40.º do CII. • As diferenças resultantes da adoção de critérios valorimétricos que não se enquadrem nos requisitos do artigo 41.º do CII, que afere o seguinte: a. Os valores das existências de materiais, produtos ou mercadorias a considerar nos proveitos e custos, ou a ter em conta na determinação dos lucros ou perdas do exercício, serão os que resultarem da aplicação de critérios valorimétricos, podendo ser objeto de controlo inequívoco, estejam nas tradições da indústria e sejam geralmente reconhecidos contabilisticamente como válidos para exprimirem o resultado do exercício. b. Os que venham sendo uniformemente seguido em sucessivos exercícios.

Fonte: Elaboração própria – Dados retirados do CII.

De acordo ainda com a Legislação Fiscal Angolana (2009), nos termos do artigo 43.º do CII, sempre que se verificar mudança de critério valorimétrico, além da sua fundamentação no relatório a que se refere a alínea f) do artigo 49.º do CII, deverão constar expressamente da conta de resultados de exercício ou de ganhos e perdas, os montantes das valorizações ou desvalorizações resultantes da alteração, *acrescendo* os da primeira aos proveitos ou lucros, sem que os das últimas se acrescentem aos custos ou perdas do exercício, salvo se a DNI, autorizar o contrário.

Assim, destacaremos alguns elementos que, pela sua natureza contabilística, podem caracterizar-se como custo ou proveito contabilístico não sendo reconhecido para efeito fiscal e como custo ou proveito fiscal não reconhecidos para efeito contabilístico.

1.7.3. Amortizações e reintegrações

As amortizações e as reintegrações fazem parte dos elementos tratados na contabilidade de cada entidade. Podem justificar diferenças entre os resultados contabilísticos e resultados fiscais. Afectam os imobilizados corpóreos e os imobilizados incorpóreos.

No âmbito das instituições de crédito, segundo o CONTIF, contabilisticamente as imobilizações corpóreas estão enquadradas com código de subconta n.º 1.90.20, e as imobilizações incorpóreas enquadrados com o código de subconta n.º 1.90.30.

Os imobilizados são ativos amortizáveis, cabendo ao artigo 25.º, n.º 1 do CII, definir como todos os bens e seus elementos, contabilizados como ativo imobilizado, corpóreo ou incorpóreo, que estejam sujeitos a deprecimento.

O n.º 3 do artigo 24.º, Novo Código Tributável(2014)¹⁷, afere que as amortizações e reintegração dos contribuintes sujeitos aos Planos de Contabilidade das Instituições Financeiras e Seguradoras devem ser praticadas de acordo com os respectivos normativos contabilísticos, mesmo quando contrário as disposições do código fiscal podendo, no entanto, os procedimentos de contabilização sem corrigidos pela Direção Nacional de Impostos quando se entenda que estes não têm aderência aos respectivos normativos contabilísticos.

As amortizações e reintegrações dos elementos do ativo sujeitos a deprecimento, com observância do que vem estabelecido nos (artigos 29.º a 35.º do CII (2009))¹⁸, são

¹⁷ Publicado na I SÉRIE – n.º 192, de 22 de Outubro de 2014.

¹⁸ Ao abrigo do artigo 29.º do CII, afere que são aceites como custo ou perda do exercício, até ao limite das taxas anuais que forem fixadas, pela portaria n.º 755/72 do Ministério das Finanças, pag.178, da Legislação Fiscal Angolana (2009), os encargos de reintegração e amortização dos elementos do ativo imobilizado corpóreo e incorpóreo (tangível e intangível) estão sujeitos a deprecimento. Já o Artigo 30.º, n.º1, só poderão considerar-se encargos de reintegração ou de amortização superiores aos que resultem da aplicação das taxas referidas no artigo anterior, extensível as alíneas, a), b), c) e d). Os encargos de reintegração e amortização são calculados em regra pelo método das quotas constantes, segundo o n.º 1 do Artigo 34.º do CII.

considerados custos ou perdas, (Artigo 25.º, alínea g), CII (2009), mas os custos ou perdas com amortizações que estiverem contabilizadas no exercício a que respeitem e que tenham sido calculadas sobre ativos amortizáveis, são aceites como custos fiscais, (Artigo 25.º n.º3 do CII (2015)).

De acordo com o artigo 27.º n.º 1 e 2 do CII (2015), o cálculo das amortizações do exercício deve fazer-se, pelo método das quotas constantes e os contribuintes que pretenderem utilizar outro método de cálculo das amortizações por considerarem mais adequado a sua atividade económica, devem requerer, com base em fundamentação técnica apropriada, a aprovação da DNI, sob pena da não consideração do custo.

1.8. Particularidades do setor petrolífero Angolano

De acordo a KPMG (2013), o processo de tributação petrolífera em Angola teve início através dos Decretos 41.356 e 41.357, datados de 11 de Novembro de 1957. Estes decretos acompanharam as primeiras descobertas comerciais em concessão petrolíferas angolanas.

Mas este regime fiscal correspondia o sistema de concessões tradicionais, que ao longo do tempo foram sofrendo modificações na medida que o Estado foi entendendo melhor o que se refletiu na estrutura de tributação das atividades petrolíferas.

Angola, em face as alterações que foram introduzidas nos contratos existentes na época bem como dos regimes fiscais aplicáveis as concessões ou a exploração petrolífera, definiu a *lei fundamental sobre o regime dos recursos naturais*, que se mantem até os dias de hoje como *princípio constitucional*.

A tributação das atividades petrolíferas esta plasmado na Lei n.º 13/04 de 24 de Dezembro, que engloba a uniformização dos regimes fiscais aplicáveis às atividades petrolíferas e que não deixou de atender às especificidades das principais modalidades associativas nas operações petrolíferas, designadamente nos contratos de partilha de produção e nos contratos de associação em participação no que respeita, designadamente à taxa do imposto sobre o rendimento do petróleo, a determinação da matéria coletável, bem como na isenção do imposto sobre a produção do petróleo e do imposto de transação do petróleo nos contratos de partilha de produção, segundo legislação fiscal angolana 2013.

A evolução do setor petrolífero em (2012 – 2014), permitiu o aumento da receita pública, bem como o controlo do défice e dívida pública, de acordo com o Relatório de Fundamentação do Orçamento Geral do Estado, (2014).

Falar da atividade petrolífera em Angola implica falar da Sonangol, a empresa mãe, que funciona como a Concessionária Nacional da indústria petrolífera.

1.8.1. Situação económica (Setor Petrolífero)

Em 2008 e 2009, observou-se um decréscimo do peso do setor petrolífero no PIB, reflexo da redução da atividade da indústria petrolífera, pela baixa dos preços do barril de crude e ao mesmo tempo pela descida da produção nacional. Após esse período conturbado, verificou-se um aumento em 2010 e 2011, passando de 46,5% em 2009 para 46,9% em 2010 e 47,8% em 2011.

O período analisado neste estudo, 2012 e 2013, coincide com o declínio do crescimento acelerado da expansão do setor petrolífero, marcado pelo aumento de gastos públicos e maior arrecadação de receitas (ABANC, 2013).

Quanto as receitas alcançadas em 2012, as receitas petrolíferas atingiram aproximadamente 4 mil milhões de kwanzas, perfazendo 78,7% do total de receitas.

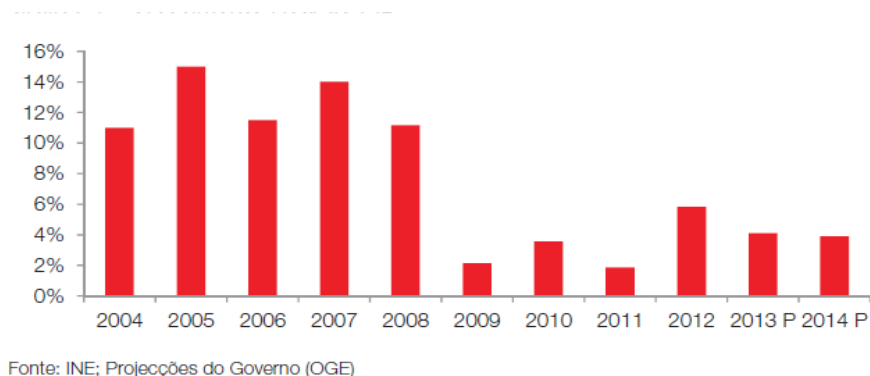
A redução das receitas petrolíferas em 2012 face ao ano anterior (32,7% do PIB em 2012 contra 39,3% do PIB em 2011), foi compensada pelo aumento do peso das receitas do setor não petrolífero na estrutura do produto. 8,8% em 2012 face os 7,3% em 2011.

O peso do Imposto petrolífero ainda é expressivo no total das receitas arrecadadas, embora se observe uma diminuição em 2012 de 6,6 P.P, face ao período anterior ou seja, o setor petrolífero mantém o elevado peso na economia nacional angolana, sendo responsável por cerca de 45% do PIB, por 90% das receitas de exportação e por 75% das receitas orçamentais ou seja 75% das receitas fiscais tem sua origem no petróleo.

Entretanto o crescimento global da economia foi significativamente influenciado pela desaceleração do crescimento da produção petrolífera, que apenas terá aumentado 2,6% no ano passado, comparando com um crescimento de 4,3% em 2012, segundo o Ministério das Finanças.

O gráfico 4 apresenta evolução do PIB desde 2004 até 2014.

Gráfico 4. Crescimento Real do PIB



1.8.2. Especificidades na tributação de empresas do setor petrolífero

A Lei sobre a Tributação das Atividades Petrolíferas (LSTAP), no seu Artigo n.º 1 e no seu D.L.²³.2009.pág. 439, estabelece o regime tributário aplicável as entidades, pelas atividades de pesquisa, desenvolvimento, produção, armazenagem, venda, exportação, tratamento e transporte de petróleo bruto e gás natural, bem como de nafta, ozoterite, enxofre, hélio, dióxido de carbono e substâncias salinas, quando provenientes das operações petrolíferas

O desenvolvimento das atividades petrolíferas exigem a contabilização e o controlo dos encargos tributários, aplicáveis às empresas ou entidades descritas no artigo n.º 3 da referida Lei sobre a Tributação das Atividades Petrolíferas que indica os presumíveis encargos tributários a ter em conta relativamente ao apuramento da matéria fiscal, segundo Legislação fiscal angolana (LTAP, artigo 4.º, n.º 1, D.L. 2009.pág. 442).

Devido a diversidade de regimes fiscais, o Governo angolano teve necessidade de introduzir algumas modificações de modo a permitir um tratamento fiscal mais justo de todos contribuintes sujeitos ao regime fiscal da Lei n.º 13/04, de 24 de dezembro – Tributação das Atividades Petrolíferas. (Legislação Fiscal Angolana, 2009, págs.438-439).

A uniformização dos regimes fiscais aplicáveis às atividades petrolíferas constante da presente lei não deixa de atender às especificidades das principais modalidades associativas nas operações petrolíferas, designadamente nos contratos de partilha de produção e nos contratos de associação em participação no que respeita, nomeadamente à taxa do imposto sobre o rendimento do petróleo, à determinação da matéria coletável, bem como as isenções

²³ D.L. 4678/2009 – Depósito Legal 4678/2009

do imposto sobre a produção do petróleo e do imposto de transação do petróleo nos contratos de partilha de produção.

Nestes termos, ao abrigo da alínea b) do artigo 88.º da Lei Constitucional, a Assembleia Nacional aprova a Lei sobre a Tributação das Atividades Petrolíferas.

Ao abrigo do artigo 3.º da Lei Sobre a Tributação das atividades Petrolíferas, a Lei n.º 13/04, aplica-se a todas entidades, nacionais ou estrangeiras que exerçam operações petrolíferas em território nacional, bem como em outras áreas territoriais ou internacionais sobre as quais o direito ou os acordos internacionais reconheçam poder de jurisdição tributária à República de Angola. Desta feita as entidades referidas no artigo anterior, respeitam a aplicação dos encargos tributários (artigo 4.º da Lei Sobre a Tributação das Atividades Petrolíferas).

Nos artigos 5.º e 25.º da mesma lei, afere existir uma independência dos encargos e das obrigações tributárias, designadamente:

1. Nas sociedades comerciais, associações em participação ou quaisquer outras formas de associação, bem como nos contratos de serviço com risco, o cálculo da matéria coletável e a liquidação dos encargos tributários relativos a cada concessão petrolífera fazem-se de forma completa autónoma, sendo inteiramente independentes entre si as obrigações tributárias relativas a uma determinada concessão petrolífera e a quaisquer outras;
2. Nos contratos de partilha de produção e com exceção das despesas previstas na alínea b) do n.º 2 do artigo 23.º em relação os quais se aplica o disposto no número anterior, o cálculo da matéria coletável e a liquidação dos encargos tributários relativos a cada área de desenvolvimento fazem-se de forma completamente autónoma, sendo inteiramente independentes entre si as obrigações tributárias relativas a uma determinada área de desenvolvimento e a quaisquer outras.

Entretanto, a exploração petrolífera é realizada por diversas empresas do ramo, o que implicava selecionarmos uma ou mais para desenvolvimento deste tema que abranje todas empresas no panorama angolano. De acordo com o *Relatório de Gestão Anual (2013) da Sonangol*, as empresas do Grupo Sonangol e associadas ao setor de exploração e produção de petróleo encontram-se sujeitas ao Imposto Sobre Rendimento do Petróleo (ISRP), estando isentas de outros impostos de rendimento aplicado às demais empresas com operações em Angola.

1.8.3. Imposto Sobre o Rendimento do Petróleo

O ISRP encontra-se definido e regulamentado na Lei n.º 13/04 de Dezembro – Lei Sobre Tributação das Atividades Petrolíferas, (Legislação Fiscal Angolana 2009).

De acordo esta lei (Lei n.º13/04 de Dezembro - LSTAP), o rendimento tributável reporta-se ao presumível lucro apurado mensal e provisoriamente em cada bloco de produção, comunicado às autoridades fiscais competentes através de declarações fiscais provisórias e liquidadas nos prazos previstos legalmente. Estas declarações fiscais provisórias são substituídas no final do exercício pelas declarações fiscais definitivas, corrigidas pelos “preços de referências fiscais”, pelos custos finais incorridos nas operações petrolíferas e pelos custos de estrutura incorridos pelas empresas.

Assim somos a reiterar que a Lei sobre a tributação das atividades Petrolíferas, (2009), na persecução do processo tributário, afere a existência de impostos diretos e as taxas petrolíferas, como foi referenciado na tabela 6. Dos impostos constantes nesta tabela, desenvolveremos o *imposto sobre o rendimento do petróleo*

O imposto sobre o rendimento do petróleo, é um imposto que esta previsto na presente lei que incide sobre o lucro ou rendimento líquido, determinado como matéria coletável, auferido no exercício de qualquer das seguintes atividades, segundo a Legislação Fiscal Angolana (2009), ao abrigo do n.º 1, e do artigo 18.º, conforme a Lei Sobre a Tributação das Atividades Petrolíferas.

- a. Pesquisa, desenvolvimento, produção, armazenagem, venda, exportação, tratamento e transporte;
- b. Comércio por grosso de quaisquer outros produtos provenientes das operações referidas na alínea a);
- c. Outras atividades das entidades primariamente ocupadas com a realização das operações referidas na alínea a), resultante de ações ocasionais ou meramente acessórias, desde que tais atividades não revistam a forma de indústria ou comércio.

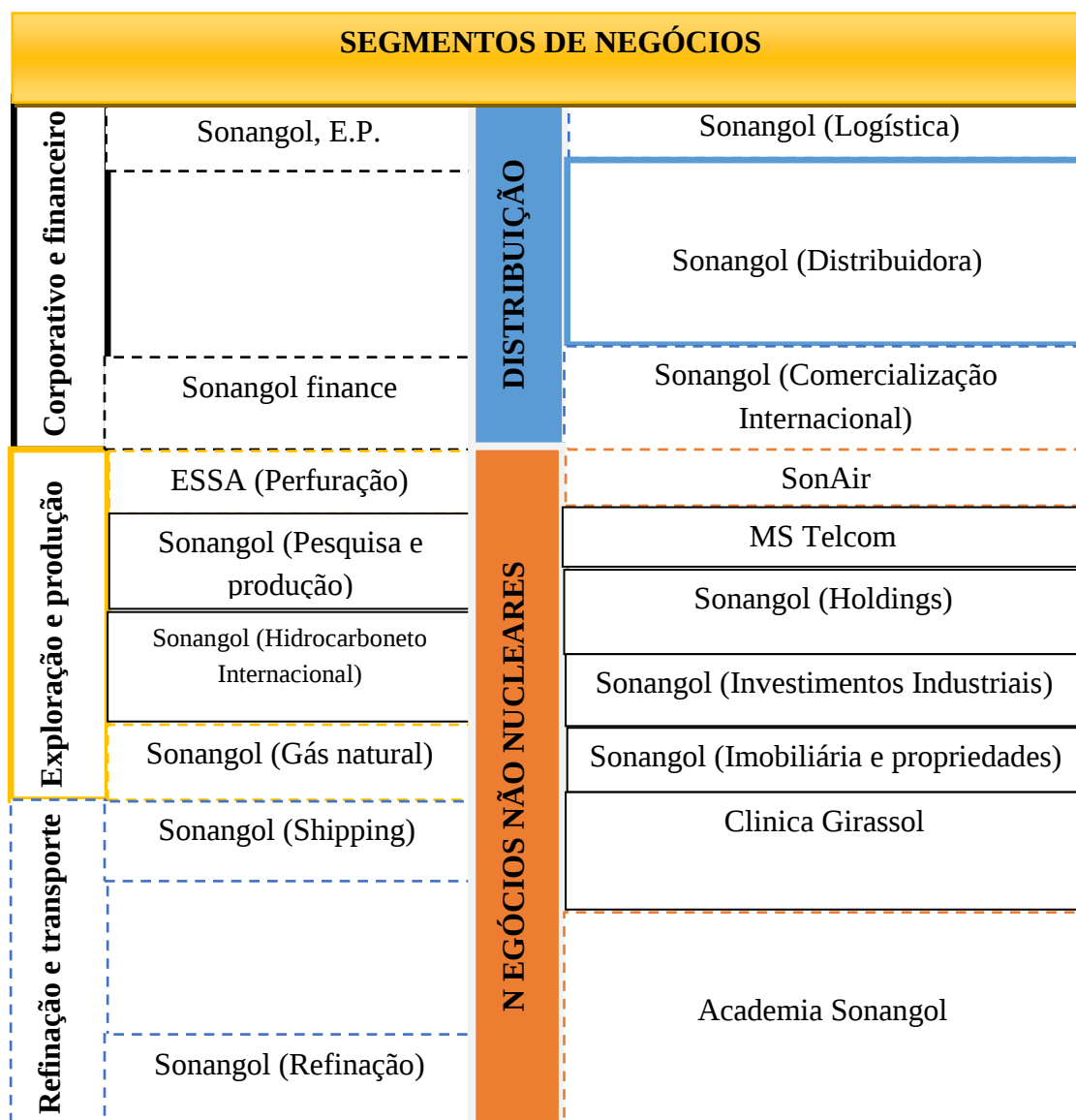
Figura 7. Incidência do Imposto Sobre o Rendimento do Petróleo

Incidencia pessoal ou subjetiva do ISRP	
Estão sujeitas a ISRP	Empresas Nacionais e Estrangeiras que operem petrolíferas: • Em Angola; • Em outras áreas territoriais, com poder de jurisdição tributária da República de Angola

Fonte: Legislação Fiscal Angolana (2009) – Imposto Sobre Rendimento do Petróleo.

Neste sector, entendemos dissertar sobre a Sonangol.E.P, a conseeccionária Nacional e para melhor entendimento apresentamos o seu modelo de negócios visto a grandeza que representa para Angola.

Figura 8. Modelo de Negócio da Concessionária Nacional Angolana



Fonte: Adaptado do Relatório de Gestão Anual da Sonangol (2013), p.9

Posto isto, queremos mostrar a dificuldade de falar dum setor de grande dimensão sobretudo quando se trata dos resultados contabilísticos versus resultados fiscais.

Todavia, olhando para o objetivo deste trabalho os elementos que refletem para que se possa constatar o que difere do resultado contabilístico e fiscal anda a volta do que foi referido para as instituições de crédito, muito embora se tratar de dois setores completamente diferentes nomeadamente:

- Custos contabilísticos não aceites para efeito fiscal, proveitos contabilísticos não aceites para efeito fiscal, custos fiscais não aceites para efeito contabilístico e proveitos fiscais não aceites para efeitos contabilísticos.

Sendo o resultado tributário a diferença dos proveitos e custos ou perdas do exercício, parte-se da análise das variações patrimoniais, provenientes de aquisição de bens para o desenvolvimento da atividade da empresa, que podem aumentar o capital da empresa, a capacidade funcional, estrutural e de resultados da empresa, mas também alguns desses bens podem ser depreciables e amortizáveis ao longo da sua vida útil. Daí se falar em variação patrimonial positiva e negativa.

Tabela 11. Apresentação de proveito ou ganho e custos ou perdas no âmbito das atividades petrolíferas:

Proveitos ou ganhos (Artigo 20.º, ISRP)	Custos ou perdas dedutíveis (Artigo 21.º)
Atividades resultantes da venda de petróleo	Despesas com o pessoal
Atividades de carácter social e assistencial	Despesas respeitantes a férias, feriados, trabalhos extraordinário, pagamentos por doença e incapacidades;
Rendimentos de bens ou valores mantidos como reserva ou para fruição, incluindo rendas e alugueres	Contribuições e outros encargos de natureza social;
Juros, dividendos, lucros de sociedades, descontos, ágios, transferências (...)	Despesas de transporte de materiais e aprovisionamentos necessários para execução das operações petrolíferas;
Indeminizações	Reintegrações e amortizações dos custos nos termos previstos no artigo 23.º, ISRP.
Mais – Valias	Todos os impostos, contribuições, encargos, taxas ou qualquer outra obrigação de natureza tributária relacionada com as operações petrolíferas, devidos e pagos pelo contribuinte, com exceção do imposto sobre o rendimento do petróleo.

Variações patrimoniais positivas não refletidas nos resultados	
Proveitos diferidos	
Proveitos Fiscais	
Receitas brutas e quaisquer indemnização de seguros	
Quaisquer ajustamentos ou abatimento feitos pelos fabricantes, fornecedores, recebidos pelos contribuintes e pelas suas afiliadas, ao material defeituoso cujo custo tenha sido considerado como custo fiscal nos termos do artigo 21.º CII.	
Receitas recebidas de terceiros pelo uso de adquiridos pelos contribuintes para utilização exclusiva nas operações petrolíferas;	
Rendas, reembolsos, outros créditos, bem como as indemnizações decorrentes de qualquer natureza, nomeadamente sentença judicial ou decisão arbitral, recebidas pelos contribuintes.	
Custos ou perdas não dedutíveis (Artigo 22.º, ISRP)	
Despesas de qualquer garantia prestada nos termos do contrato celebrado com a Sonangol	
Indemnizações, multas, ou penalidades por incumprimento das obrigações legais	
Imposto sobre o rendimento do petróleo	
Ofertas ou donativos, com exceção feitas a qualquer organismo do Estado	
Despesas de representação	

Fonte: elaboração própria, informação retirada nos artigos 20.º, 21.º e 22.º do ISRP, (Legislação fiscal angolana, 2009).

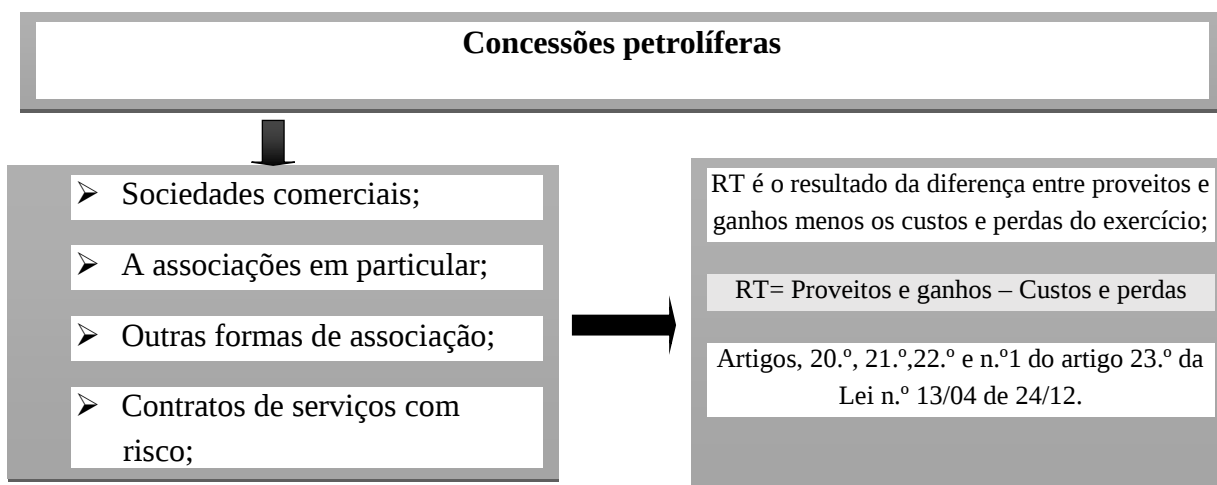
Nota: Apenas, olhamos aqueles custos e proveitos de maior relevância para este trabalho porquanto todos são igualmente importantes.

Os proveitos e os custos fiscais que decorrem da atividade petrolífera traduzem-se dos resultados das vendas, mas também das despesas ou encargos indispensáveis à realização das atividades inerentes a produção petrolífera.

De acordo o artigo 19.º da Lei Sobre a Tributação das Atividades Petrolíferas (2009), o rendimento tributável é apurado por exercício de atividade com base no lucro tributável, em obediência aos princípios contabilísticos e eventualmente corrigido nos termos da lei sobre o Imposto das Atividades Petrolíferas, que consiste num dos seguintes métodos:

Os resultados tributários sobre a matéria coletável são determinados nos termos dos artigos, 20.º, 21.º e 22.º e n.º 1 do artigo 23.º do ISRP, como ilustra a figura 4.

Figura 9. Método de Apuramento do Rendimento Tributável do ISRP

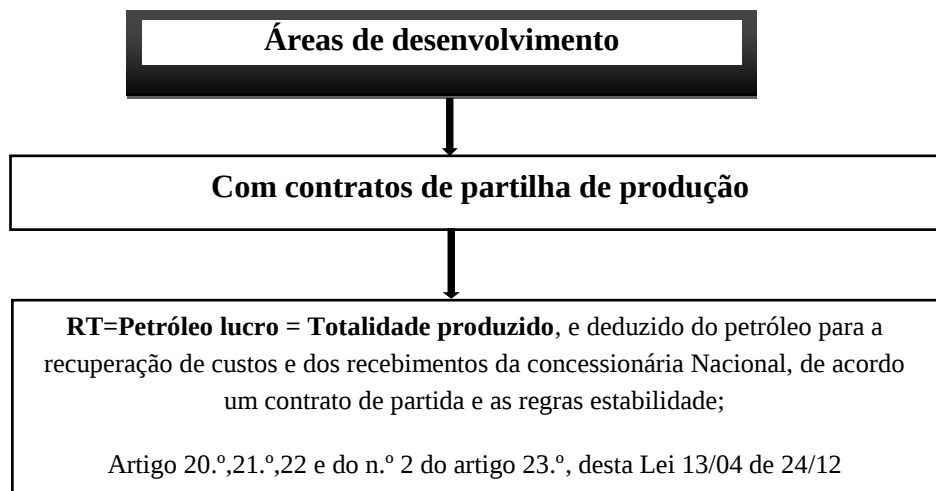


Fonte: Legislação Fiscal Angolana (2009), págs. 449-456.

Caso não seja estabelecido na presente lei, os proveitos ou ganhos e os custos ou perdas comuns à diferentes áreas de desenvolvimento no caso dos contratos de partilha de produção e as diferentes concessões petrolíferas no caso das sociedades comerciais, associações em participação ou quaisquer outras formas de associação, assim como nos contratos de serviço com risco, são repartidos respetivamente pelas referidas áreas de desenvolvimento e concessões petrolíferas com base na proporcionalidade da produção anual de cada área de desenvolvimento e concessão petrolífera ou por outro método aceite pela Administração Fiscal²⁴. (Legislação Fiscal Angolana, 2009).

²⁴ Nesta conformidade importa dizer que o ano fiscal em Angola dos contribuintes abrangidos nesta lei sobre a tributação das atividades petrolíferas, coincide sempre com o ano civil, sendo obrigatório o encerramento de contas com referência a 31 de Dezembro de cada ano e neste caso a confirmação das contas deve ocorrer até 31 de Março do ano seguinte àquele a que disser respeito, nos termos previstos pelos artigos 294.º e 396.º da Lei n.º 1/04, de 13 de Fevereiro, Lei das Sociedades Comerciais, de acordo com o artigo 10.º da Lei sobre a tributação das atividades petrolíferas.

Figura 10. Método de apuramento do rendimento tributável nas áreas de desenvolvimento



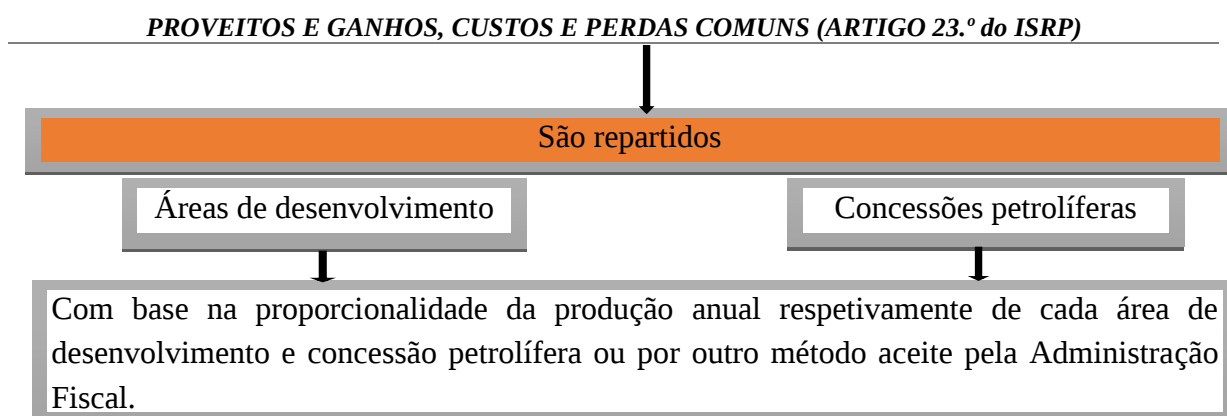
Fonte: Legislação Fiscal Angolana (2009), pág. 449-456 (ISTP)

Adiantar que, para determinação do *rendimento tributável*, nos contratos de partilha de produção, processa-se de acordo as seguintes regras:

- a. O levantamento e a livre disposição do petróleo para recuperação de custos limitam-se, em cada ano;
- b. A uma percentagem máxima do total do petróleo produzido e arrecadado em cada área de desenvolvimento, conforme for estabelecido no respetivo contrato de partilha de produção;
- c. As despesas de pesquisa são recuperáveis a partir do saldo não utilizado;
- d. Custos suportados com as operações de pesquisa, que incluem os custos de sondagem de poços secos ou produtivos, de petróleo bruto ou gás natural e os custos de serviços prestados por terceiros;
- e. Custos suportados com a perfuração de poços de desenvolvimento, incluindo os custos relativos a serviços prestados por terceiros;
- f. Custos suportados com as instalações de produção, transporte, stockagem e de suporte a estas atividades incluindo os serviços prestados por terceiros;
- g. O valor dos móveis e imóveis sobre o qual se determinar o montante das deduções por desgaste, desuso e destruição;
- h. As grandes reparações;

Para o apuramento dos custos fiscais, o artigo 23.º do ISRP faz referência, e são organizados conforme se mostra na figura 6.

Figura 11. Apuramento do Custo Fiscal



Fonte: A adaptado da Legislação fiscal angolana (2009).

De acordo com a Legislação Fiscal Angolana (2009), os custos a seguir indicados, são amortizados ou reintegrados à taxa uniforme de 16,666%, a partir do início do ano em que forem efetuadas ou se verificar a primeira produção comercial de petróleo, consoante o que venha ocorrer mais tarde.

É necessário a adoção de regras para o apuramento do resultado e se reconheça de facto, quais os elementos que são considerados custos fiscais para determinação do rendimento tributável nas *sociedades comerciais, associações em participação, qualquer outras formas de associação, bem como nos contratos de serviço com risco*, artigo 23.º, n.º 1, Lei sobre a Tributação das Atividades petrolíferas, pág. 456,457 e 458, da Legislação Fiscal angolana (2009).

Existe a área de desenvolvimento onde os custos são contabilizados da seguinte forma:

- Como ativo imobilizado e os seus montantes, acrescidos do prémio de investimento estabelecido no respetivo contrato de partilha de produção;
- São amortizados a taxa de 25% ao ano, com início no ano em que forem efetuadas ou com o início no ano em que começar a exportação de petróleo da área de desenvolvimento, consoante o que mais tarde ocorrer;
- O valor dos móveis e imóveis sobre o qual se determinam o montante das deduções por desgaste, desuso e destruição, constitui custo fiscal, o custo original dos mesmos aumentado do montante das aquisições subsequentes da mesma natureza;

- Abatido de perdas, prejuízos e destruições sofridas, desgaste, depreciações e desuso já aceites e considerados em anos anteriores.
- O valor dos móveis e imóveis para calcular a amortização:

$$VMI = CO + VA + GR - PP - DA \quad [7]$$

Onde o VMI = valor dos móveis e imóveis

CO = custo original dos móveis e imóveis, VA = valor das aquisições

GR = grandes reparações, PP = perdas, prejuízos e destruições e DA = depreciações de anos anteriores.

Ao contrário da taxa do imposto industrial (35%), para o cálculo da coleta. O artigo 41.º, expressa as taxas aplicadas para o apuramento do imposto sobre o rendimento do petróleo, citadas na tabela 13.

A particularidade e especificidade do setor petrolífero, para o apuramento do ISRP, aplicam-se várias taxas, mas destacamos a taxa de **65,75%** e a taxa de **50%**, respetivamente.

Tabela 12. Taxas para o apuramento do Imposto Sobre Rendimento do Petróleo

Taxas	
Taxa	Aplicabilidade
65,75%	❖ No caso da Sonangol não se associar a nenhuma entidade.
	❖ Nas sociedades comerciais, associações em participação ou quaisquer outras formas de associação.
	❖ Nos contratos de serviço com risco, celebrados com a Concessionária Nacional.
50%	❖ Nos contratos de partilha de produção.

Fonte: Legislação Fiscal Angolana (2009), pág.466.

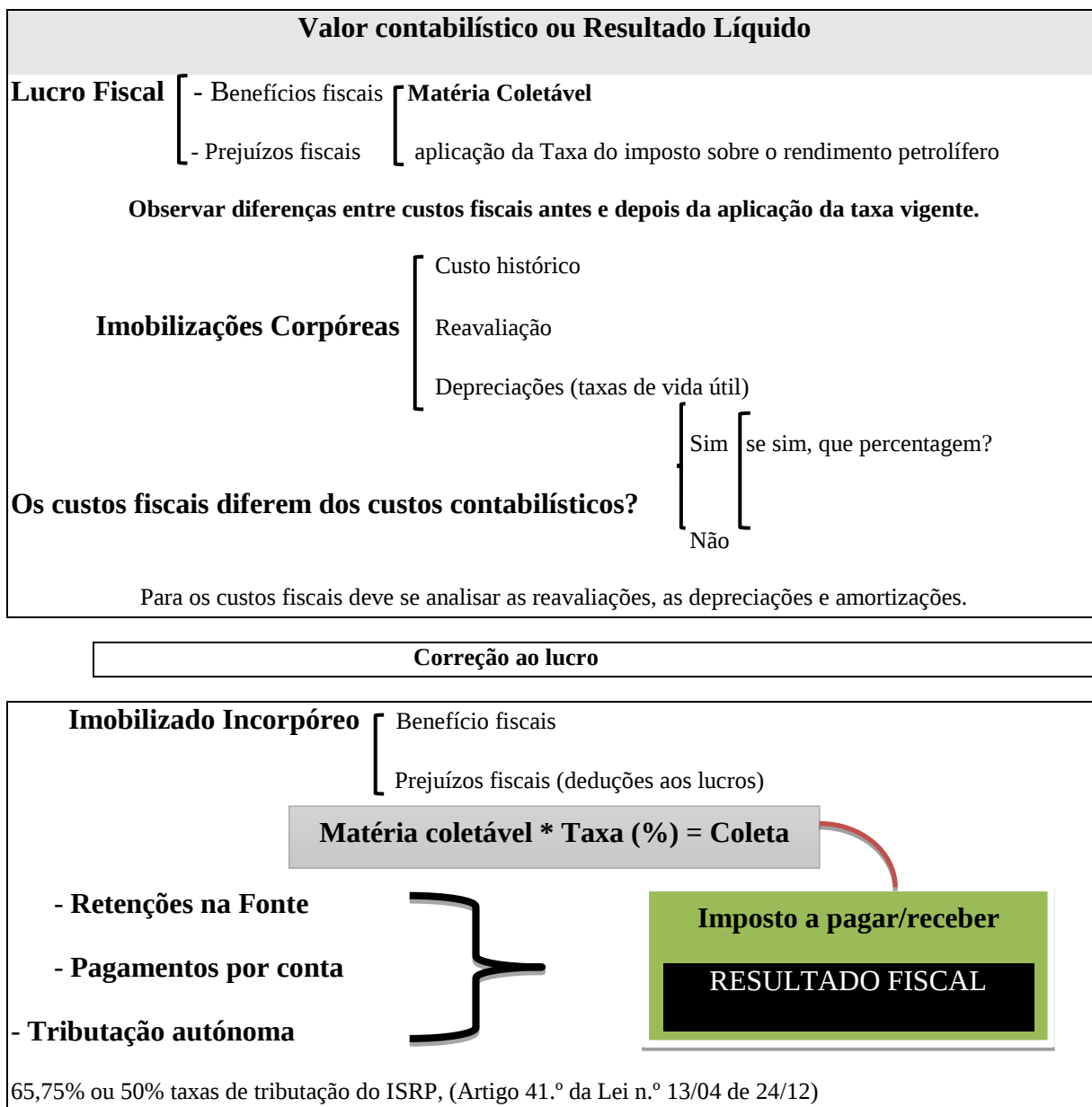
Vamos abordar apenas o Imposto sobre o Rendimento Petrolífero, na medida em que o Imposto Industrial tem um peso pequeno em relação às receitas petrolíferas.

O ISRP, é apurado com base na diferença dos proveitos ou ganhos e custos ou perdas, como acontece na generalidade das empresas, assim como nas Instituições de Crédito.

1.8.4. Determinação da Matéria Coletável²⁵ para o Setor Petrolífero

Bases para o apuramento do resultado tributário das empresas do setor petrolífero angolano.

Figura 12. Elementos que são analisados para o apuramento do ISRP.



Fonte: elaboração própria

²⁵ - Matéria coletável = Lucro tributável – Prejuízos Fiscais – Benefícios Fiscais.

A fixação da matéria coletável para efeitos do imposto sobre o rendimento do petróleo é feita pela comissão de fixação que deve ser constituída na Repartição Fiscal competente, segundo artigo 28.º, n.º 1 e 2, Lei sobre a tributação das atividades petrolíferas, (LSTAP).

O cálculo da matéria colectável no âmbito do setor petrolífero sofre algumas alterações com relação às taxas à aplicar para o apuramento do imposto. Apresentam quatro formas de imposto. Todavia iremos tratar apenas do ISRP.

$$MC = LT - PF - BF \quad [10]$$

Onde, *MC* a matéria coletável, *LT* representa o Lucro Tributável, o *P* representa os Prejuízos e *BF* representa os Benefícios fiscais.

➤ **Prejuízos fiscais**

Acontece que, quanto aos prejuízos fiscais não foi possível, a observância de qualquer valor na medida que a Sonangol E.P, tem mantido acordos que possibilitam o comprometimento com algumas entidades financeiras e outras, no sentido de adquirir empréstimos que suportam as suas estruturas funcionais, para fazer face as suas necessidades e das empresas subsidiárias no desenvolvimento da atividade petrolífera. O que dá-nos a entender que os prejuízos são sanados com a injeção de novo capital cada vez que a Sonangol recorre ao crédito.

1.8.5. Dedução à coleta

Nos termos do Artigo 60.º da respetiva Lei, no número 1, refere-se que da coleta obtida, por aplicação das taxas previstas no artigo 41.º desta lei, são deduzidos os custos constantes das alíneas abaixo descritas, desde que não incluídos nas deduções previstas no artigo 21.º e sejam pagos pelo contribuinte durante o ano fiscal respetivo:

- os custos incorridos quando em ações de fiscalização, despesas de montagem e manutenção dos postos fiscais (...);
- os custos e despesas suportados com atividades de natureza técnica, social ou assistencial levados a efeito pelo contribuinte (...);

Estes custos não podendo ser deduzidos no ano em que foram incorridos, por insuficiência de coleta, devem ser deduzidos nos anos tributáveis seguintes, desde que o

sistema de contabilidade permita verificar que essas importâncias não foram já deduzidas de outro modo (cf. n.º 2 do artigo 60.º da LSTAP).

➤ **Provisões**

Introduz-se a possibilidade de dedução fiscal das provisões para garantias a clientes, cujo limite é definido em função dos encargos com garantias a clientes efetivamente suportados nos três períodos de tributação anterior, bem como de considerar como gastos os créditos incobráveis em resultado de procedimento extrajudicial de conciliação para viabilização de empresas.

As provisões encontram-se registadas no artigo 36.º ao abrigo do I.I, correspondendo o n.º1, alínea a), alínea b, c, d).

1.8.6. Amortizações e reintegrações no setor petrolífero

O cálculo das amortizações é o exemplo mais evidente da origem fiscal, que caracteriza a determinação do resultado contabilístico e posteriormente o resultado fiscal com a aplicação das taxas fiscais que relaciona o tempo de vida do bem.

Os imobilizados corpóreos e incorpóreos em termos de amortização, passam pelo mesmo processo ao longo da sua vida útil. Por isso, a tabela II- Taxas Genéricas “Portaria n.º 57/74, de 2/72, 24 de Janeiro” que remete para a “Portaria n.º755/72, aprovada em 26 de Outubro” referentes as taxas anuais de reintegração e amortização, as tabelas I – taxas específicas – Divisão III, apresentam as taxas de amortização em percentagens, que estão relacionadas com “Indústrias dos Derivados do Petróleo e do Carvão” e “ a tabela de Produção de Gases Comprimidos”.

Uma particularidade do sector petrolífero prende-se com as estimativas de custos de abandono são determinadas por área de desenvolvimento e o abandono é considerado uma responsabilidade futura. Os contratos de partilha de produção estabelecem que os poços e respetivos ativos devem ser entregues a Concessionária em bom estado de conservação e segurança. A amortização dos custos de abandono é calculada com base no método das unidades de produção conforme a expressão seguinte:

$$ACA = AP / R \times PA \quad [11]$$

Onde *ACA* amortização dos custos de abandono, *AP* representa a Provisão de abandono, *R* simboliza a Reservas estimadas no período, e *PA* é a Produção do ano.

1.8.7. Declaração Fiscal

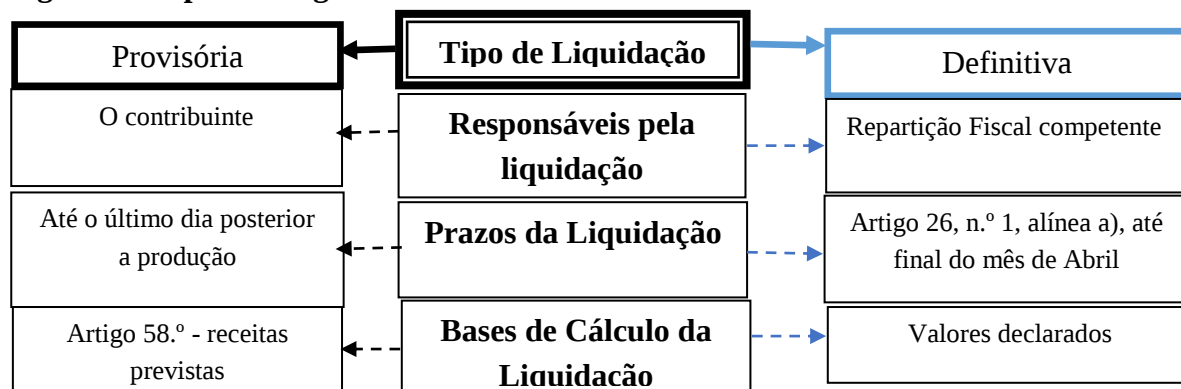
O Imposto Sobre Rendimento dos Petróleos é declarado no Modelo 2. Os contribuintes devem apresentar a declaração do rendimento na Repartição Fiscal, em sextuplicado. O destino das Declarações Fiscais após recebidas pela Repartição fiscal será o seguinte:

- Dois para o processo da respetiva repartição;
- Um para a Direção Nacional de Impostos;
- Um para a Concessionária Nacional (Sonangol);
- Um para o Ministério dos Petróleos;
- Um para o contribuinte.

Os prazos para a liquidação são o mês de Março de cada ano, tratando-se de liquidação definitiva e até ao último dia do mês posterior a produção tratando-se de liquidação provisória (artigo 59.º).

A liquidação do imposto sobre o rendimento do petróleo processa-se nos termos do artigo 59.º da Lei n.º 13/04 de 24/12, que se resume no quadro a seguir apresentado e que afirma a liquidação dos encargos tributários previstos, com exceção da contribuição para a formação de quadros angolanos que processa-se na Repartição Fiscal competente.

Figura 13. Tipos de Pagamento



Fonte: Elaboração própria

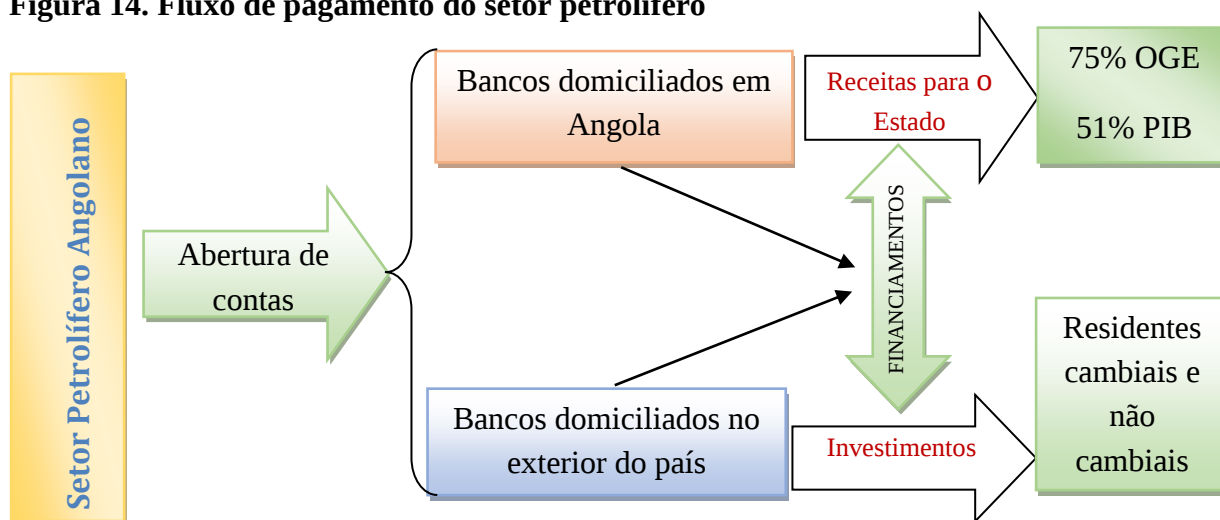
1.8.8. Relação entre a Instituições de crédito e sector petrolífero

A ligação e a relação entre estes dois setores, consubstancia-se no fluxo de pagamentos. Até 2013, o setor petrolífero encontrava-se tendo em conta a Lei Cambial,

apresentando como desafio ao setor bancário a capacidade de alavancar a sua atividade no aumento dos fluxos financeiros em moeda nacional, sem menosprezar a necessidade de acomodar as respectivas exigências no âmbito operacional, em termos de eficiência e liquidez (Relatório da Deloitte (2013) – Banca em Análise).

Em suma, a lei veio determinar de forma obrigatória o pagamento dos encargos tributários e outras obrigações, através das instituições financeiras com domicílio em Angola, como é apresentada na figura 14, (ABANC, 2013).

Figura 14. Fluxo de pagamento do setor petrolífero



Fonte: Adaptado da ABANC (2013)

Neste contexto, é possível observar a ligação existente entre as Instituições de Crédito e a Entidade do Setor Petrolífero, fruto da passagem de receitas provenientes do setor petrolífero para a Banca a fim da realização de pagamentos cumprindo com o processo descrito na figura acima referenciada.

CAPITULO II. METODOLOGIA

2.1. Método de investigação: múltiplos casos de estudo

A metodologia usada neste trabalho é de natureza qualitativa e o método de investigação é baseado em textos e documentos, sendo que se trata de múltiplos casos de estudo de tipo descritivo e explanatório.

É descritivo, porque visa descrever sistemas legais quanto ao apuramento do imposto sobre o rendimento das entidades colectivas (imposto industrial) e também técnicas e procedimentos seguidos na prática.

Não é explanatório, porque deixa de parte desenvolver novas teorias explicativas, apesar de a teoria existente não ser capaz de explicar satisfatoriamente as práticas observadas segundo Scapens (2004) apud Major & Vieira (2009).

O estudo investiga fenómenos em contexto pouco estudado e pouco conhecidos pelo que é exploratório, essencialmente no sentido de definir hipóteses para futuras investigações.

Estudam-se cinco empresas angolanas, em dois setores de atividade, cada uma delas com as suas especificidades: quatro instituições de crédito e uma entidade petrolífera.

Este trabalho envolve a investigação de múltiplas unidades organizacionais na medida que a análise é inclusiva porque permite identificar subunidades de análise, para que se possa desenvolver um projeto mais complexo (Major & Vieira, 2009): por um lado, particularidades de empresas em dois sectores distintos e por outro lado, variáveis tais como o resultado contabilístico, o resultado fiscal, a matéria coletável, a coleta, os impostos correntes, os impostos diferidos, o imposto a pagar, a taxa de tributação efectiva, entre outras.

Para efetivação deste trabalho, a escolha recaiu na análise de textos e documentos, concretamente na análise contabilística e fiscal, a análise das normas, com o objetivo de compreender e identificar as situações geradoras de diferenciação dos resultados contabilísticos e resultados fiscais, na análise das taxas efetivas em relação a taxa de imposto industrial vigente, as amortizações e reintegrações, os prejuízos fiscais, os benefícios fiscais, as provisões, entre outros. Analisam-se variáveis tais como o resultado contabilístico, o resultado fiscal, a matéria coletável, a coleta, os impostos correntes, os impostos diferidos, o imposto a pagar, a taxa de tributação efectiva, entre outras.

Os dados para análise neste estudo obtiveram-se a partir da recolha de dados secundários, tais como a legislação Fiscal de Angola (antiga e nova lei, esta em vigor desde 1

de Janeiro de 2015), os relatórios e contas das empresas seleccionadas para caso de estudo e publicados nos anos em análise e ainda artigos de revistas, jornais, relatórios de desenvolvimento económico e financeiro, ou seja uma abordagem baseada fundamentalmente na análise de conteúdo.

Assim, somos a descrever as características de cada banco selecionado para este estudo, na população constituída por 24 bancos que operam em Angola neste momento e características da Entidade do Setor Petrolífero (Sonangol).

Tabela 13. Empresas seleccionadas para o estudo de caso: bancos e empresa do setor petrolífero.

Caso A	• Banco Angolano de Investimento, S.A.	Banco
Caso B	• Banco de Poupança e Crédito, S.A	Banco
Caso C	• Banco de Fomento de Angola, S.A.	Banco
Caso D	• Banco Sol, S.A.	Banco
Caso E	• SONANGOL, E.P	Empresa petrolífera

Fonte: Elaboração própria

2.2. Porquê a escolha destas Entidades?

A escolha dos bancos em estudo e da Sonangol E.P. deveu-se as características específicas de atuação de cada um no mercado e porque são empresas chave para o desenvolvimento e crescimento económico do país. Por um lado, atentou-se nas posições relativas que ocupam, no mercado financeiro, isto com relação aos bancos, designadamente, ao total de ativos, depósito de clientes, resultados líquidos, indicadores de rentabilidade, eficiência, tudo isso em 2012 e 2013. Por outro lado, a dimensão destas instituições, tanto os bancos como a Sonangol, tendo em conta a resposta que trazem ao sistema económico e financeiro, pesa embora a volatilidade da economia angolana e a deficiência do sistema fiscal,

o que fez com que o Governo tivesse necessidade de dotar o País de um moderno sistema tributário, no sentido de dar resposta as políticas tributárias, visando a captação de maiores receitas para o Estado, mas (...), segundo Decreto Presidencial n.º 155/10, publicado no Diário da República de 28 de Julho.

Ainda quanto as instituições de crédito, representam também determinadas posições que vêm ocupando no panorama do sistema financeiro no âmbito regional, no leque dos bancos africanos e mundiais, fruto do crescimento que se têm verificado, passamos a apontar alguns indicadores, (Deloitte, 2013,p.63)..

De acordo com a Deloitte (2014), o valor total dos ativos dos Bancos em 2013, fixou-se em 6.621 mil milhões de kwanzas, o que representa um crescimento de 12% face a 2012. A posição relativa entre os maiores bancos manteve-se inalterado, com o BAI a liderar a lista com 15,7%. Todavia constata-se um incremento ligeiro do peso dos bancos de menor dimensão, o que confirma a tendência decrescente de concentração registada em 2009, de acordo a Tabela 15.

Tabela 14. Posição Relativa dos Bancos - Ranking Total de Ativos

Classificação da evolução dos ativos dos Bancos angolanos				
Ranking	Bancos/2013	Quota Ranking	Banco/2012	Quota
1	BAI	17,5%	BAI	15,7%
2	BPC	14,9%	BPC	15,6%
3	BFA	13,1%	BFA	12,9%
4	BIC	11,3%	BIC	11,3 %
5	BPA	5,4 %	BPA	5,0 %
6	BMA	3,4%	BDA	3,1 %
7	BDA	3,3%	BSOL	3,0%
8	BSOL	3,1%	BMA	3,0%

Fonte: Deloitte (2014) Banca em Análise. Demonstrações financeira dos bancos.

Quanto aos resultados, embora tenham aumentado, este crescimento não aconteceu em todas instituições, verificando-se que praticamente metade dos bancos angolanos sofreram

diminuição dos resultados face ao ano anterior. Mais ainda assim os bancos escolhidos para este estudo encontram-se nas posições cimeiras:

- *por exemplo em 2013 o BFA com um resultado de 23.899 milhões de Kwanzas, encabeça a lista, o BIC com 19.646 milhões de kwanzas, o BAI com 12.082 milhões de Kwanzas, BPA com 6,677 milhões kwanzas, o BMA com 4.872 milhões kwanzas e Banco Sol (BSOL) com 3.465 milhões kwanzas [Deloitte (2014)].*

Para além disto, o BSOL foi selecionado por ser estritamente financiado por acionistas angolanos o que chamou a nossa atenção, e ainda assim tem estado em posições elevadas de desenvolvimento no *ranking* de diversos indicadores.

Outro dos critérios para a escolha destes quatro bancos foi a dimensão: três são bancos de grande dimensão (BPC, BAI, BFA) e o outro é de média dimensão (BSOL).

A escolha da Sonangol deve-se também ao facto de ser a maior empresa pública angolana no ramo dos petróleos, uma empresa de bandeira a nível nacional e internacional, Obviamente, pela complexidade de entendimento no que diz respeito a gestão petrolífera em analisaremos o comportamento deste setor no âmbito contabilístico e fiscal.

Por outro lado, pelo contributo que a Sonangol exerce para o crescimento, desenvolvimento de Angola através das receitas provenientes do petróleo. O sistema bancário e o setor petrolífero são peças fundamentais para o desenvolvimento e diversificação da economia, tendo em conta a elevada dependência da economia angolana ao setor petróleo, por outro lado o crescimento económico e a sustentabilidade orçamental são igualmente dependentes das receitas petrolíferas (AICEP, seminário de Regulação, 2013).

2.3. Apresentação dos Bancos²⁷ em estudo e da Sonangol, E.P

Caso A: Banco Angolano de Investimento, S.A. (BAI)

O BAI é um banco com sede em Luanda, constituído a 13 de novembro de 1996, com capitais privados, parte deles de entidades não residentes em Angola. Iniciou a atividade comercial em 4 de Fevereiro de 2008. Passa de Sociedade Anónima de Responsabilidade

²⁷ . Os bancos apresentados estão em conformidade com a Lei n.º 13/2005, alínea b), de 30 de Setembro, Lei das Instituições de Crédito, (Relatório & Contas, BNA(2013).

Limitada (S.A.R.L) para Sociedade Anónima (S.A) e, em seguida, altera a designação de Banco Africano de Investimento, S.A. para Banco Angolano de Investimento, S.A. em 11 de Janeiro de 2011.

Realiza diversos tipos de operações em moeda estrangeira, dispondo de 129 pontos de atendimento. 17 abertos em 2013 e 74 pontos de atendimentos em Luanda. Seis centros a empresas e um centro de *private banking*.

No ano de 2013 o banco BAI admitiu 123 novos colaboradores, registando um total de 1.870 colaboradores efetivo, de acordo com o R&C de 2013 do BAI.

O Banco tem por objetivo social o exercício da atividade bancária, nos termos e dentro dos limites definidos pelo BNA.

Caso B: Banco de Poupança e Crédito, S.A. (BPC)

O BPC foi constituído em 14 de Junho de 1956, tendo sido nacionalizado no seguimento da Lei n.º 70/76, de 5 de Novembro. O Decreto-Lei n.º 47/91, de 16 de Agosto veio alterar a sua denominação de Banco Popular de Angola, S.A.R.L, para o atual Banco de Poupança e Crédito, S.A. É um banco comercial constituído sob a forma de sociedade anónima de capitais públicos.

Tabela 15. Estrutura acionista do Banco BPC

Capital Social (2013)	31,7 mil milhões de kwanzas equivalentes a 324,4 milhões de Dólares Americanos.
75% do capital social	Detido pelo Estado Angolano
15% do capital social	National Social Security Institute (I.N.S.S.)
10% do capital social	Caixa de segurança social das F.A.A.

Fonte: Relatório & Contas do BPC(2013)

O Banco tem por objeto social o exercício da atividade bancária, nos termos e limites definidos pelo Banco Nacional de Angola (BNA).

Função³⁰ do BPC- Dedicar-se à obtenção de recursos de terceiros sob a forma de depósitos ou outros, os quais aplica, juntamente com os seus recursos próprios, na concessão de empréstimos, e depósitos no Banco Nacional de Angola, aplicações em instituições de

³⁰ -Todos os bancos têm como primeira função a captação das receitas, que vem dos depósitos dos clientes, apesar de outras operações, por esta razão não vamos referenciar para não nos tornarmos repetitivos.

crédito, aquisição de títulos e em outros ativos, para os quais se encontra devidamente autorizado. Presta também outros serviços bancários e realiza diversos tipos de operações em moeda estrangeira. Dispõe de 232 balcões e 109 postos de atendimento ao público, em rede nacional.

Caso C: Banco de Fomento de Angola, S.A. (BFA)

Constituído em 26 de Agosto de 2002, com capital social de 1.305.561 milhares de kwanzas. Em 2013 e 2012 o capital social ascendeu a 3.521.996 milhares de kwanzas. O BFA, resulta da transformação de uma sucursal do Banco BPI, S.A. em banco de direito local. O BFA é detido maioritariamente pelo banco BPI, S.A. (Grupo BPI).

Tabela 16. Estrutura acionista do Banco BFA (2013)

Accionistas	N.º de acções	2013
Banco BPI, S.A	653.822	50%
Unitel, S.A	651.475	49,90%
Outras entidades do Grupo BPI	264	0,02%

Fonte: Relatório & Conta BFA (2013).

O BFA, presta operações em moeda estrangeira. Em 31 de Dezembro de 2012 dispunha de 144 agências em rede nacional, oito Centros de investimento e 15 centros de empresas e em 2013 com 147 agências em rede nacional, quatro pontos de atendimento, oito centros de Investimento e 16 centros de empresa.

Caso C: Banco Sol, S.A. (BSOL)

O Banco Sol, S.A, é um banco privado angolano, com capital social privado no valor de 1.377.573.266 kwanzas em 2013, constituído em 1 de Outubro de 2000, na sequência da comunicação e autorização da sua constituição pelo BNA. de 15 de Março de 2004..

Em 31 de Dezembro de 2012, o BSOL apresentava 118 agências, sete centros de empresas, sete caixas avançadas e cinco centros automáticos e em Dezembro de 2013, dispunha na rede nacional de 119 agências, nove centros de empresas, 10 caixas avançadas e seis centros automáticos.

Caso E: SONANGOL E.P – Sociedade Nacional de Combustíveis de Angola, E.P.

A Sonangol é uma sociedade de direito angolano de capitais totalmente públicos. Foi constituída em 1976 através do Decreto nº 52/76 de 9 de Junho, SROC, 2013.

Tem como atividade principal a indústria petrolífera desde a fase inicial de pesquisa e produção (*upstream*), passando pela totalidade de atividades conexas, até ao momento da venda final ao cliente (*midstream/downstream*). Por força da Lei n.º 10/04, Lei das atividades petrolíferas, a Sonangol é a empresa angolana a quem o Estado concedeu os direitos mineiros para a prospeção, pesquisa, desenvolvimento e produção de hidrocarbonetos líquidos ou gasosos. A Sonangol tem sociedades nacionais e estrangeiras para a realização das operações petrolíferas no território nacional. O grupo Sonangol esta presente em diversas atividades relacionadas com Oil & Gas (O&G), atividades conexas e outras. Estas atividades estão divididas em cinco segmentos que são: “Corporate & financing, Upstream, Midstream, Downstream e Non Care”.

No sentido de exercer de forma mais ativa e profissional a sua função de concessionária nacional para os hidrocarbonetos, a empresa constituiu a **Sonangol Pesquisa e Produção** e a **Sonangol Gás Natural**. Estas duas subsidiárias têm sido, gradualmente e em parcerias, o veículo de investimento da empresa na exploração e desenvolvimento de petróleo bruto e gás natural.

A Sonangol constitui a empresa-mãe, na medida que esta representada por um bloco de empresas subsidiárias que englobam o seu perímetro de consolidação ou seja, desde a data que se dá a aquisição /constituição da empresa, a Sonangol detém o seu controlo que finda a partir do momento que esse controlo deixa de existir.

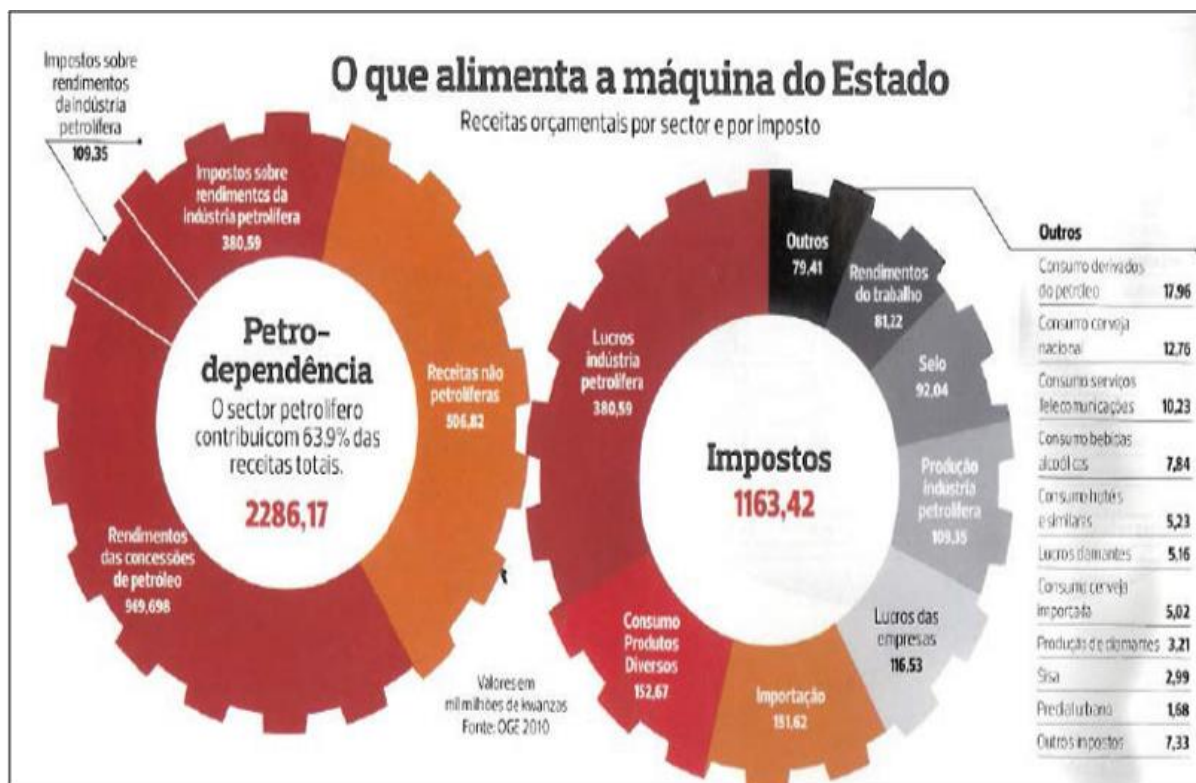
O capital próprio em 31 de Dezembro de 2013 encontrava-se totalmente subscrito e realizado ascendendo a 1.000.000.000 Milhares de AKZ, sendo que em 2012 a Sonangol obteve um empréstimo ao Estado Angolano como acionista único no valor de 116.863.497 Milhares de AKZ.

A Sonangol em 2013 tinha 8.892 trabalhadores, distribuídos por diversas áreas do setor petrolífero (Relatório & Contas da Sonangol. E. P/2013 e 2012)

As empresas petrolíferas enquadram-se no grupo de empresas produtoras, vendedoras, prestadoras de serviços e daí talvez encontram-se contornos diferenciadores na contabilização dos seus resultados, tanto contabilísticos como fiscais.

A figura 7, apresenta o preponderância do petróleo no desenvolvimento e crescimento da economia angolana, constituindo o maior bolo no OGE.

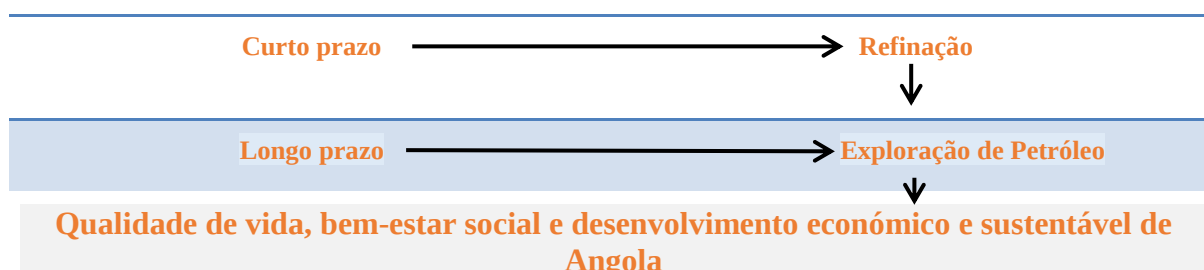
Figura 15. A influência do petróleo no orçamento angolano



Fonte: Revista Exame, Dez2009

Todavia a missão da Sonangol no desenvolvimento de Angola está resumida, pela própria empresa nos termos apresentados na figura 9.

Figura 16: Missão da Sonangol e Desenvolvimento de Angola



Fonte: Sonangol, (2010) apud Rui Duarte Abano Rodrigues

2.4. Questões de investigação

O eixo de desenvolvimento das questões de investigação assenta em torno de variáveis e níveis de análise que percorrem os resultados contabilísticos, os resultados fiscais e o imposto sobre o lucro das empresas angolanas que são objecto esta investigação. Tendo por base o esquema apresentado na figura 2, pág. 43 resultou o seguinte:

- Nível de análise 1: Imposto industrial: apresentação nas demonstrações financeiras:
 - Impostos correntes e imposto diferidos (não correntes);
 - Imposto a pagar (passivo) e imposto a receber (ativo);
- Nível de análise 2: Correções aos resultados contabilísticos: dos resultados contabilísticos aos resultados tributáveis:
 - Custos não aceites, tais como amortizações e reintegrações;
 - Rendimentos não tributados, tais como dividendos recebidos;
 - Causas das diferenças entre os Resultados contabilísticos dos Resultados fiscais;
- Nível de análise 3: Taxa efectiva de tributação e diferenças para a taxa nominal;
- Nível de análise 4: Deduções aos resultados tributáveis:
 - Benefícios fiscais;
 - Prejuízos fiscais.
- Nível de análise 5: Imposto sobre rendimentos do petróleo (ISRP)
 - Taxas nominais no cálculo do ISRP
 - Amortização

Os vários níveis de análise permitem responder às seguintes questões de investigação:

Questão 1: Como foi reconhecido o imposto industrial nas demonstrações financeiras?

Questão 2: Em que medida os resultados contabilísticos diferem dos resultados fiscais?

Questão 3: Qual a taxa efetiva de tributação em imposto industrial dos bancos em estudo?

Questão 4: Quais as causas para que a taxa efetiva de tributação dos bancos em estudo seja diferente da Taxa nominal do imposto industrial (35%)?

Questão 5: As amortizações contabilísticas adoptam as taxa fiscais?

CAPÍTULO III. APRESENTAÇÃO E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

3.1. Reconhecimento do imposto industrial nas demonstrações financeiras

Após termos analisado as informações recolhidas nos documentos que consultámos com uma pesquisa aprofundada procuramos responder as questões apresentadas neste trabalho. Neste capítulo da investigação são apresentados os resultados, interpretações e comparações entre os casos analisados.

Questão 1: Como foi reconhecido o imposto industrial nas demonstrações financeiras?

Esta questão ajuda-nos a perceber como os casos em estudo reconhecem nos exercícios dos anos em estudo o imposto industrial nas demonstrações financeiras. Os rendimentos obtidos pelos bancos, no âmbito do exercício normal das suas atividades, estão sujeitos a diversos impostos, consoante a sua natureza.

O total do imposto sobre os lucros – o imposto industrial – registados em resultados engloba os impostos correntes e os impostos diferidos.

Os impostos correntes são calculados com base no lucro tributável do exercício, o qual difere do resultado contabilístico devido a ajustamentos à matéria coletável resultantes de custos ou proveitos não relevantes para efeitos fiscais, ou que apenas serão considerados noutros períodos contabilísticos (R&C, pág.114, do BFA).

Os bancos reconhecem os impostos diferidos, activos e passivos, em vez de seguir o método do imposto a pagar.

De acordo com o Relatório & Conta do banco BAI (2013), a principal situação que origina diferenças temporárias entre o valor do balanço dos ativos e passivos e a sua base fiscal tem que ver:

Tabela 17. Situações potencialmente geradoras de diferenças

Artigos (CII)	Descrição
Artigo 46.º	Prejuízos fiscais reportáveis e provisões não dedutíveis
Artigo 31.º	Depreciações e amortizações não aceites como custos
Artigo 40.º alínea c)	Multas fiscais
Artigo 39.º	Donativos excedentes
-	Despesas não especificadas
-	Diferenças temporárias dedutíveis
Artigo 40.º, alínea b)	Imposto industrial

Fonte: Elaboração própria dados retirados da Legislação Fiscal de Angola (2009).

Os valores de impostos reconhecidos no balanço e na demonstração dos resultados dos quatro bancos analisados podem ser observados no tabela 18.

Tabela 18. Impostos Diferidos Reconhecidos no Balanço

	Milhares de Kwanzas	Impostos Diferidos Activos	Impostos Diferidos Passivos	Impostos Correntes Activos	Impostos Correntes Passivos
2012	BPC	-	-	-	3.312.706
	BAI	1.198.740	-	666.313	
	BFA	68.289	-	-	68.239
	Banco Sol	-	-	-	517.581
2013	BPC		-	-	2.016.576
	BAI	2.824.690	-	616.611	-
	BFA	409.966	-	-	1.247.836
	Banco Sol	91.453	-	-	1.992.522

Fonte: Elaboração própria, dados fornecidos pelos R&C (2013e 2012) dos casos em estudo.

De igual modo, os impostos diferidos ativos (passivos) correspondem ao imposto a recuperar (a pagar) em períodos futuros resultantes de diferenças temporárias dedutíveis ou

tributáveis entre o valor de balanço dos ativos (passivos) e a sua base fiscal, utilizada na determinação do lucro tributável, que passará para proveitos (custos) nas demonstrações de resultados, tendo em conta a sua base fiscal, utilizada para determinação do lucro tributável e resultado fiscal (antes de correções e após correções).

Tabela 19. Impostos Deferidos Reconhecidos na Demonstração dos Resultados

Milhares de Kwanzas		Impostos Diferidos Activos	Impostos Diferidos Passivos	Impostos Correntes
2012	BPC	-	-	2.674.201
	BAI	1.198.740	-	1.711.903
	BFA	68.239	-	0
	Banco Sol	-	602.083	517.581
2013	BPC	-	-	2.292.942
	BAI	1.576.248	-	-
	BFA	-	-	1.247.836
	Banco Sol	91.453	-	1.992.522

Fonte: Elaboração própria, dados provenientes de R&C (2013) dos casos em estudo.

Os passivos fiscais diferidos normalmente são registados para todas as diferenças temporárias tributáveis, mas já os ativos fiscais diferidos só são reconhecidos até ao montante em que seja provável a existência de lucros tributáveis futuros que permitam a utilização das correspondentes diferenças temporárias dedutíveis ou de reporte de prejuízos fiscais.

Dos quatro casos analisados, O BPC não reconhece impostos diferidos.

Tabela 20. Apresentação do Imposto diferido

	2012	2013
BPC	Não	Não
BAI	Sim	Sim
BFA	Sim	Sim
Banco Sol	Não	Sim

Fonte: Elaboração própria

Em resumo, as fontes dos Impostos Diferidos nos três outros bancos foram as seguintes:

- BAI: Prejuízos fiscais não utilizados e provisões temporariamente não aceites em 2012 e 2013.
- BFA: Provisões para passivos contingentes em 2012 e 2013.
- Banco Sol: Prejuízos não utilizados em 2013.

3.2. Resultados contabilísticos versus resultados fiscais

Questão 2: Em que medida diferem os Resultados contabilísticos dos Resultados fiscais?

Após análise dos relatórios & conta (2013), e em função dos dados apresentados nas demonstrações de resultados dos Bancos em estudo, apuramos as diferenças existentes entre os resultados contabilísticos e o resultado fiscal, e variação percentual entre ambos, fruto das correções extra contabilísticas.

Tabela 21. Relação entre Resultado Fiscal e Resultado Antes de Imposto

(Valores expressos em mAkz)	2013				2012			
	A	B	(B – A)		A	B	(B-A)	
Bancos	R. Fiscal	RAI	Diferenças	%	R. Fiscal	RAI	Diferenças	%
BPC	6 .551	9.512	2.961	31%	7. 641	10. 490	2 .849	0.27%
BAI	-4 .504	10. 506	- 15.009	- 143%	1. 466	17. 731	16.264	92%
BFA	3. 408	25. 091	21. 683	86%	-	20.976	20.976	100%
B.SOL	5. 432	5 .366	65 .283	1%	2.570	3 .776	1.206	32%

			ANÁLISE	DESCRITIVA	DA	AMOSTRA		
Mínimo	- 4.504	5.366	- 15.009	- 143%	1.466	3.776	1.206	0.27%
Médio	2.721.75	12.618.75	18.730	0.06%	2.919	13.243	10.324	0.63%
Maximo	6.551	25.091	65.283	86%	7.641	20.976	20.976	100%
Desvio Padrão	432.104	7.454.507	8.837.5	54%	2.874	6.654.6	8.474	33%

Fonte: Elaboração própria, a partir dos dados retirados dos relatórios & contas dos bancos em análise.

A tabela 22 mostra valores de resultado fiscal inferior aos resultados antes de impostos em 2013 e 2012, e que possibilitou encontrar as diferenças dos valores apresentados pelos bancos. É de salientar que pode acontecer que o resultado fiscal (após correção) seja superior ao resultado contabilístico, mas neste caso os valores dos resultados fiscais são menores. No caso BAI, o facto do resultado fiscal ser negativo como consequência a diferença é negativa, assim como o valor percentual.

Entre as **causas** de possíveis divergências contam-se as seguintes:

Resultados fiscais após correções		Acréscimo ↓
Acréscimo ao resultado contabilístico	Custos contabilísticos que não são custos fiscais; →	Amortizações excessivas; Prémios de seguro de vida; Provisões; Indemnizações; Multas fiscais; Donativos excedentes; Despesas de representação; Imposto industrial
Deduz ao resultado contabilístico	Proveitos fiscais que não são proveitos contabilísticos.	
	Custos fiscais que não são custos contabilísticos;	
	Proveitos contabilísticos que não são proveitos fiscais.	

- A isenção na tributação da dívida pública emitidos pelo Estado angolano, nos termos da alínea c), n.º 1 do Artigo 23.º do CII;
- A perda dos anos anteriores, também constitui uma das causas para existência das diferenças entre os resultados contabilísticos e fiscais;

Nas secções seguintes, analisam-se estas diferenças, permitindo conhecer elemntos sobre a dependência entre a fisclidade e a contabilidade, no tocante ao imposto industrial.

- A não tributação das variações patrimoniais positivas e não tributação das variações patrimoniais negativas são também em certas jurisdições causas de divergência entre resultado contabilístico e resultados fiscais.
- Os rendimentos contabilísticos não tributados, tais como os dividendos recebidos;
- De acordo com o Decreto-Lei n.º 18/11, publicado no Diário da República em 21/04/2011, ***não se consideram para efeitos fiscais, proveitos ou ganhos, as rendas recebidas pelo exercício de qualquer atividade que sejam sujeitas a Imposto Predial Urbano (IPU).***

3.3. Taxa efectiva de tributação

Questão 3: Qual a taxa efetiva de tributação em imposto industrial dos bancos em estudo?

A taxa efectiva de tributação ou de imposto é a relação entre a quantia de imposto sobre os lucros e o resultado contabilístico que é determinada através da divisão da primeira pelo segundo, (Plano Geral de Contabilidade de Angola, 2001), ou ainda a taxa efectiva é o resultado percentual resultante da divisão do valor do imposto industrial pelo valor do resultado antes do imposto.

$$Te = II / RAI \quad [8]$$

onde, o *Te* representa a Taxa efetiva de tributação, *II* representa o Imposto Industrial e *RAI* é o Resultado antes de imposto.

A tabela 22 apresenta os valores do imposto industrial e do resultado antes de imposto, variáveis indispensáveis para estimar a taxa de tributação efetiva do imposto industrial.

Tabela 22. Resultado antes de imposto e Imposto industrial. (valores em mAkz)

Bancos Angolanos	2013		2012	
	Imposto Industrial	RAI	Imposto Industrial	RAI
BPC	2.292.942	9.512.440	2.674.200	10.489.861
BAI	-1576.248	10.505.652	513.163	17.730.543
BFA	1.192.782	25.091.399	-	20.975.647
BSOL	1.901.069	5.366.343	899.446	3.775.879

Fonte: Elaboração própria, dados fornecidos pelos relatórios e conta dos bancos em estudo.

Observando a tabela 21, verifica-se que três bancos - BPC, BAI e BFA - apresentam uma taxa efetiva de tributação inferior a 35% que é a taxa nominal do imposto industrial nos dois anos de análise.

Tabela 23. Taxas Efectivas de Tributação

	2013	2012
BPC	24.10%	25.49%
BAI	-15.00%	2.89%
BFA	4.75%	0.00%
Banco Sol	35.43%	24 %

Fonte: Elaboração própria.

Apenas o BSOL em 2013, apresentou uma taxa de tributação efetiva que coincide com a taxa nominal de imposto industrial.

3.4. Causas para a diferença entre a taxa efectiva e taxa nominal de de tributação em imposto industrial

Questão 4: Quais as causas para que a Taxa efetiva de tributação dos bancos em estudo seja diferente da taxa nominal do imposto industrial (35%)?

Procurando as causas para esta evidência, admite-se que seja em parte quatro motivos principais apresentados pelos bancos em estudo, o que por si só determinam também o resultado fiscal.

1. os resultados fiscais são inferiores aos resultados contabilísticos, (todos os casos com exceção do Banco Sol no exercício de 2013), quando na maior parte dos casos o resultado fiscal é superior ao resultado contabilístico (resultado líquido);
2. no caso BAI, a taxa efetiva de 2013 é negativa, concluindo que ocorreram prejuízos fiscais, contrastando com a taxa efetiva sobre lucro de 36% apresentada pelo Banco BAI, segundo o relatório & contas de 2013. O BAI, justifica esse valor da taxa efetiva, devido a redução da margem financeira em 9,8% comparativamente a 2012, tendo-se situado em 1,00 milhões de kwanzas, pela redução do volume médio de ativos creditícios em 32,252 milhões de kwanzas e 20,5% associada ao processo de desalavancagem do balanço;
3. Existência de benefícios fiscais em rendimentos de títulos da dívida pública (todos os bancos);
4. Ainda, a preocupação de só tributar rendimentos realizados e de se adotar fiscalmente um conceito de realização diferente do que releva em contabilidade e também por alguns casos, se prever a antecipação ou diferimento do momento relevante para imputação das componentes positivas ou negativas do resultado, (caso BFA).

3.5. Prejuízos fiscais no âmbito das instituições de crédito em estudo

Os prejuízos fiscais apurados em determinado exercício podem ser deduzidos aos lucros tributáveis dos três anos, conforme disposto no artigo 46.º do CII. Os Bancos têm prejuízos derivado a várias situações decorrentes dos seus exercícios, que podem ser observados nas suas tabelas de reconciliação contabilística e fiscal ilustradas nas páginas seguintes e podem se enquadrar da seguinte forma:

Caso B: banco BAI

No exercício de 2013 e 2012, o BAI, registou prejuízo Fiscal/ Lucro Tributável no valor de **(3.036.729)** e **(4.891.150)** respetivamente. O Banco BAI, no exercício de 2013 e 2012 apresentou ainda outros lucros e prejuízos não operacionais de **462** e **3.494** milhões de kwanzas, olhando os elementos que constituem as Demonstração dos Resultados.³¹

³¹ Lucros e prejuízos não operacionais, página 79 do Relatório e contas de 2013/2012 do Banco BAI.

Os prejuízos fiscais reportáveis e provisões temporariamente não dedutíveis (Nota 32), constituem uma das principais situações no BAI, que origina as diferenças temporárias entre o valor de balanço dos ativos e passivos e a sua base fiscal.³²

Caso A: Banco BPC

O Banco BPC, no exercício de 2013 e 2012 registou prejuízos, tanto a nível dos créditos concedidos, assim como a um conjunto de atividades que tem que ver com as condições que permitem manter equilíbrios no sentido de com maior ou menor dificuldade o Banco possa responder com as exigências pela qual esta comprometida. Neste âmbito importa referir que neste exercício foram recuperados créditos que haviam sido transferidos para prejuízos em exercícios anteriores, no montante de **55.735** e **226.277** milhões de kwanzas respetivamente. É de salientar que no ano 2013 e 2012, o Banco, apresentou outros custos e prejuízos nomeadamente **48.332** milhões de kwanzas em 2013 e **1.038.871** milhões de kwanzas, segundo Relatório e Contas do BPC (20013).

Caso C: Banco BFA

O BFA reconhece eventuais lucros ou prejuízos apurados na data do vencimento pela diferença entre o valor recebido nesta data e o respetivo valor contabilístico. Acontece com os títulos mantidos até ao vencimento. Relativamente aos ativos fiscais diferidos poderá existir o repórter de prejuízos fiscais, uma vez que o seu reconhecimento vai até ao montante em que seja provável a existência de lucros tributáveis futuros que permitam as correspondentes diferenças temporárias. Também é possível o banco apresentar prejuízos acumulados, no que concerne as reservas de reavaliação. Existirão também prejuízos transitados de exercícios anteriores que eventualmente o banco, através de políticas de distribuição de resultados fazer a cobertura dos mesmos.

Caso D: BSOL

³² Ver Relatório & Contas 2013/2012, pág. 98. Banco BAI.

Igualmente como o BFA, o BSOL também reconhece eventuais lucros ou prejuízos apurados na data do vencimento pela diferença entre o valor recebido nesta data e o respetivo valor contabilístico. Acontece de igual forma com os títulos mantidos até ao vencimento, segundo o Relatório & Contas de 2013 e 2012.

A variação adversa nas taxas cambiais poderão originar também prejuízos reais ou potenciais e consequentemente a presença de riscos no próprio sistema.

Outra situação é relacionada com a conceção de créditos o que poderão causar prejuízos fiscais sobretudo quando existir diferenças temporais para o seu cumprimento ou seja o crédito fiscal passará necessariamente a **prejuízos fiscais**. O crédito mal³⁵ parado, ainda que temporariamente, também é originário de prejuízos contabilísticos e fiscais.

Para cobertura de prejuízos acumulados ou para aumento de capital social o BSOL, usa as reservas de reavaliação, estando enquadrado nos resultados potenciais, que correspondem a reservas de reavaliação de imobilizados pendentes de liquidação, ao abrigo do disposto no Decreto-lei n.º 6/96, de 26 de Janeiro, segundo o Relatório e Contas de 2013 e 2012 (pág. 108).

➤ **Benefícios Fiscais**

Trata-se de uma medida fiscal com impacto significativo na tributação dos bancos, reduzindo-a, e que favorece o financiamento do investimento público. Esta medida tem, portanto, consequências económicas.

Relativamente aos bancos em estudo, apresentam benefícios fiscais provenientes de :

- Rendimento da dívida pública;
- Rendimentos de operações de crédito

Os benefícios fiscais referenciados e que os bancos apresentaram no decorrer dos exercícios em estudo (2013 e 2012), tem que ver fundamentalmente com títulos da dívida pública, uma vez que os rendimentos relacionados eram isentos de tributação, segundo os relatórios e contas apresentados por estes bancos.

Resumidamente temos a distribuição dos benefícios fiscais da seguinte forma: os quatro bancos analisados viram a taxa efetiva de tributação reduzir-se devido a esta dedução fiscal.

³⁵ - Crédito mal parado.

Ano de Exercício	BPC	BAI	BFA	BSOL
2013	(3.126.494)	(13.660.089)	(6.481.503)	(56.000)
2012	(3.569.783)	(12.727.936)	(5.156.200)	(780.500)

Fonte: Elaboração própria, dados retirados dos relatórios e Contas (2013 e 2012) dos bancos em estudo.
(valores expressos em mAKZ).

Observando os valores dos benefícios fiscais, conclui-se que a fiscalidade actuou na economia, tendo sido o BSOL aquele que apresentou menos benefícios, também em função da reduzida compra da dívida pública.

3.6. Rendimentos a deduzir ao resultado contabilístico: Dividendos Recebidos

Quanto a política de dividendos recebidos nos exercícios de 2013 e 2012, os bancos tiveram seguinte comportamento:

O BPC, os dividendos são distribuídos para outras reservas no valor de 40% do resultado líquido do exercício, 40% para a reserva legal, e esta reserva só é utilizada para cobertura de prejuízos acumulados.

O banco BAI, registou como dividendo recebido o valor de 65.866 mAkz em 2013, e em 2012 não houve registo de dividendos, segundo o R&C (2013).

O BFA, em 2013, quanto aos dividendos recebidos foram no valor de mAkz 50.353.431 e em 2012 o montante de 43.011.954 mAkz. Sendo valor remanescente e aplicado na rubrica de *outras reservas*.

Já o Banco Sol, o valor remanescente dos dividendos provenientes dos resultados líquidos, são registados na rubrica de *resultados transitados e reservas e fundos*. É assim que, os resultados transitados em 2013, registaram –se em 56%, equivalente a 1.940.554 Akz, do resultado líquido do período, e a reserva legal no valor de 346.527 Akz, segundo o R&C (2013), Banco Sol.

3.7. Reconciliação dos resultados contabilísticos e fiscais

Caso A: Banco BAI

O BAI é tributado pela totalidade dos lucros obtidos quer no país, quer no estrangeiro e o seu lucro tributável corresponde à diferença entre todos os proveitos ou ganhos realizados

e os custos ou perdas imputáveis ao exercício em apreço, eventualmente corrigidos nos termos do Código do Imposto Industrial.

O Imposto Industrial é objeto de liquidação provisória, em três prestações iguais e consecutivas, concretamente, em Janeiro, Fevereiro e Março, sendo o imposto a liquidar antecipadamente calculado com base em 75% do lucro tributável do último exercício. Em função do crédito de imposto de que o Banco dispõe (Nota 8), **não foram efetuadas liquidações provisórias de imposto no exercício de 2013.**

Assim, o Banco BAI, dispõe de tributação em sede de imposto industrial nos termos da lei fiscal vigente em Angola, conforme a reconciliação entre o lucro contabilístico e o lucro tributável, em 31 de Dezembro de 2013 e 2012, tendo em conta a nota 2, a alínea l) dos encargos dos resultados correntes do relatório e Contas 2013 e 2012.

Tabela 24. Reconciliação contabilística e tributável - Caso BAI

<i>Reconciliação entre o lucro Contabilístico e lucro Tributável</i>		
	2013	2012
RAI e Outros Encargos	10.505.751	17.730.543
<i>Diferenças Temporárias Dedutíveis</i>	184.954	3.424.971
<i>Donativos excedentes (artigo n.º 39) (Nota 26)</i>	110.621	113.274
<i>Multas Fiscais (Nota 28)</i>	-	139
<i>Despesas não especificadas (artigo n.º 49)</i>	146.281	3.981
<i>Imposto sobre aplicação de capitais (IAC)</i>	60.032	-
TOTAL A ACRESCER	501.888	3.542.365
<i>Benefícios Fiscais:</i>		
<i>Rendimento de Dívida Pública (Nota 22)</i>	(13.660.098)	(12.727.936)
<i>Rendimentos de Operações de Crédito</i>	(384.270)	(3.653.822)
<i>Prejuízo Fiscal/Lucro Tributável</i>	(3.036.729)	4.891.758
<i>Taxa Nominal de Imposto</i>	35%	35%
<i>Imposto Corrente</i>	-	1.711.903

Fonte: Relatório & Contas 2013, do BAI.

(Valores em Milhares de Kwanzas)

No seguimento do apuramento e da reconciliação do Lucro contabilístico e o lucro fiscal, o Banco BAI, registou também movimentos dos Impostos diferidos entre 31 de Dezembro de 2013 e 2012, como passo a demonstrar no quadro que se segue (Nota 8):

Tabela 25. Impostos diferidos e diferenças temporárias dedutíveis – Caso BAI

Impostos Diferidos Ativos	Saldo em 31 Dez.2012	Resultado do Exercício	Reposições	Outros	Saldo em 31.Dez.12
Diferenças temporárias dedutíveis 2013	-	1.404.082	-	49.702	1.453.784
Diferenças temporárias dedutíveis 2012	1.198.740	21.093	-	-	1.219.833
Diferenças temporárias dedutíveis 2010	-	151.073	-	-	151.073
Total	1.198.740	1.576.248	-	49.702	2.824.690

Fonte: R&C de 2013 e 2012 do BAI

(Valores expressos em milhares de kwanzas).

O aumento dos “Impostos diferidos ativos por diferenças temporárias” no montante de mAkz **1.576.248** inclui o registo de impostos diferidos sobre *provisões* registadas nos exercícios de 2010, 2012 e 2013.

Caso B: BPC

Segundo o R&C, do BPC (2013 e 2012), o Banco BPC está sujeito a tributação em sede de Imposto Industrial. É considerado um contribuinte do Grupo A. A tributação dos seus rendimentos é efetuada nos termos dos números 1 e 2 do Artigo 72.º, da Lei n.º 18/92, de 3 de Julho. A taxa de imposto vigente utilizada para o apuramento do lucro tributável é de 35%, na sequência da Lei n.º 5/99, de 6 de Agosto.

Para garantir a eficiência de arrecadação de receitas de Estado, por via de cobrança de impostos, deu-se início ao desenvolvimento de uma aplicação, denominada DAR Eletrónico, que vai permitir aos clientes do Banco o pagamento dos seus impostos via internet de forma simples e segura, segundo o Relatório e Contas de 2013 e 2012 do BPC. (Nota 2J – Relatório e Conta 2013 e 2012).

A reconciliação entre o lucro contabilístico e o lucro fiscal, em 31 de Dezembro de 2013 e 2012, pode ser detalhada como se mostra a tabela 26.

Tabela 26. Reconciliação entre o lucro contabilístico e o lucro fiscal do BPC

		2013	2012
RAI		9.512.440	10.489.861
ACRÉSCIMO			
Donativos		21.730	414.652
Amortizações excessivas		28.454	176.383
Multas fiscais		115.130	129.460
LUCRO TRIBUTÁVEL		9.677.754	11.210.356
DEDUÇÕES			
Benefícios fiscais em rendimentos da dívida pública		(3.126.494)	(3.569.783)
MATÉRIA COLETÁVEL		6.551.261	7.640.573
Taxa de imposto industrial		35%	35%
IMPOSTO A PAGAR		2.292.942	2.674.201

Fonte: Relatório & Conta 2013 do BAI.

(Valores expressos em milhares de kwanzas).

Segundo indicadores do Relatório & Contas do BPC (2013 e 2012), o apuramento de valores de impostos diferidos ativos com referência a 31 de Dezembro de 2011 e considerando que seria expeável, ao abrigo da nova reforma tributária de 2015, a taxa de Imposto Industrial veria a ser reduzida de 35% para 30%.

Caso C: Banco BFA

O Banco BFA, em 31 de Dezembro de 2013 e 2012, quanto ao custo com impostos sobre lucros reconhecidos em resultados, bem como a carga fiscal, medidas para a dotação para impostos e o lucro do exercício antes daquela dotação, segundo (Relatório e Conta do Banco Fomento de Angola, 2013 e 2012), sintetiza – se da seguinte forma:

Tabela 27. Resultados de custo com impostos sobre lucros – Caso BFA

	2013	2012
Imposto Corrente sobre os Lucros do exercício	1.247.836	68.239
Impostos Definidos		
• Registo e Reversão de diferenças temporárias	(65.895)	(68.239)
• Insuficiência de estimativa do exercício anterior	10.840	-
Total do Imposto registado em resultados	1.192.781	-
Resultados Antes de Impostos (RAI)	25.091.399	20.975.647
Carga fiscal	4,75%	0,00%
Fonte: Relatório & Conta de 2013 e 2012 do BFA.	Valores Expressos em Kwanzas	

Desta feita, a reconciliação entre a taxa nominal de imposto e a carga fiscal registada nos exercícios de 2013 e 2012, assim como a reconciliação entre custo/proveito de imposto e o produto do lucro contabilístico pela taxa nominal de 35% do (II), resulta do produto do cálculo dos elementos que fazem parte para o apuramento do imposto tributável como:

- Imposto apurado com base na taxa nominal de imposto industrial;
- Benefícios fiscais em rendimento de título da dívida pública;
- Provisões para responsabilidades prováveis;
- Impostos sobre aplicações de capitais (IAC);
- Diferimentos sobre os exercícios de 2005 a 2008, prejuízo fiscal referente ao exercício de 2009, assim como a liquidação provisória de impostos do exercício de 2009.

Segundo o Relatório & Contas do BFA (2013 e 2012) a reconciliação resulta da seguinte maneira:

Tabela 28. Reconciliação contabilística e fiscal – Caso BFA.

<i>Valores expressos em Kwanzas</i>	<i>Taxas</i>	<i>2012</i>	<i>2013</i>	<i>Taxas</i>	<i>Va2012</i>
Resultado antes de imposto		25.091.399		-	20.975.647
<i>Imposto apurado com base na taxa nominal</i>	35%	8.781.990		35%	7.341.476
<i>Benefícios fiscais em rendimentos de título da dívida pública</i>	25.83 %	(6.481.109)		24.58%	(5.155.814)
<i>Provisões para responsabilidades prováveis</i>	2.41%	(604.703)		2.41%	(505.513)
<i>Imposto sobre aplicação de capitais (IAC)</i>	0.45%	(112.911)		0.03%	(6.293)
<i>Diferimento sobre exercícios de 2005 a 2008</i>	1.60%	(401.462)		0.00%	-
<i>Utilização do prejuízo fiscal do exercício de 2009</i>	0.00%	-		0.92%	(192.976)
<i>Utilização de liquidação provisória de impostos de 2009</i>	0.00%	-		7.05%	(1.478.783)
<i>Acerto de estimativa do exercício anterior</i>	0.04%	10.037		0.00%	-
Imposto sobre o lucro em resultados	4.75%	1.191.841		0.00%	-

Fonte: Relatório & Contas de 2013 e 2012 do BFA

O BFA, nos exercícios de 2013 e 2012, fez correções e ajustes a matéria coletável referentes as provisões constituídas no ano para responsabilidades prováveis não aceites como custo fiscal e considerado como dedutíveis fiscalmente no ano da sua utilização. O Banco para determinação da estimativa do imposto industrial em 2012 e 2013, seguiu a interpretação que a Administração Fiscal utilizou nas inspeções aos exercícios de 2007 e 2008.

Após considerado o conjunto de deduções e acréscimos sobre provisões não aceites e rendimento de dívida pública isentos, o reporte de prejuízo fiscal do exercício de 2009 foi totalmente utilizado pelo Banco em 2010, 2011 e 2012. O valor do imposto industrial de 2009 liquidado em excesso no primeiro trimestre de 2010 foi totalmente utilizado pelo Banco em 2012, segundo (Relatório & Contas de 2013 e 2012, BFA).

Ao longo do exercício de 2009, o BFA, apurou prejuízo fiscal, no montante de **13.985.712 mAKZ**, em consequência da isenção dos rendimentos provenientes dos títulos da dívida pública.

Se nos reportarmos desde o ano de exercício de 2009, o Banco apurou inicialmente **imposto industrial** no valor de **2.409.264 mAKZ**, considerando como isentos de imposto industrial da parte dos rendimentos do título da dívida pública.

O BFA, ao longo dos anos de 2005, 2006, 2007 e 2008, no apuramento do imposto, fez liquidações em excesso e após autorização do Ministério das Finanças – Direção Nacional dos Impostos (DNI), procedeu então a dedução de **813.093 mAKZ**, **a título de crédito fiscal** ao valor apurado como imposto industrial no exercício de 2013, de acordo (Relatório e Contas do Banco Fomento de Angola, 2013 e 2012).

E nesta conformidade, o Banco refletiu este deferimento na estimativa do imposto industrial do exercício de 2013 no valor total de **401.147 mAKZ**, após as correções ao lucro tributável de 2007 e 2008, que decorreram da revisão efetuada pelas autoridades fiscais angolanas.

O Banco BFA, esta sujeito a outros impostos, que apesar de não serem o foco deste trabalho, vale apenas salientar:

- ✓ Impostos indiretos, designadamente, impostos aduaneiros, imposto do selo, imposto de consumo, imposto sobre o património, imposto sobre aplicação de capitais, assim como outras taxas, a semelhança de outros bancos.

Associado a todo este processo relacionado ao imposto industrial, chamou-nos atenção outras obrigações fiscais, que neste caso remetemos as obrigações de natureza fiscal, como a tabela 29, apresenta:

Tabela 29. Reconciliação Fiscal - Caso BFA

Em 31 de Dezembro de 2013 e 2012	2013	2012
Obrigações de natureza fiscal:		
Encargos fiscais a pagar - próprios		
• Imposto sobre o rendimento a liquidar	1.247.836	68.239
• Sobre rendimentos de trabalho dependente	110.083	33.685
• Sobre rendimentos de capitais	48.958	7.163
• Tributação relativa a remunerações	30.866	27.877
Subtotal	1.437.743	136.964
Encargos fiscais a pagar – retidos de terceiros		
• Sobre o rendimento	149.950	168.202
• Outros	97.719	94.115
Subtotal	247.669	262.317
Total	1.685.412	399.281

Fonte: Dados do R&C de 2013 e 2012 do BFA.

(valores em milhares de kwanzas)

Caso D: BANCO SOL

Entretanto, sendo um banco comercial de capital privado angolano, despertou também nosso interesse em analisarmos a sua estrutura contabilística e fiscal, ou seja, o Banco Sol, fruto da sua dinâmica empresarial e em função do seu objeto social, trata aquilo que tem que ver com as suas demonstrações financeiras e consequentemente no que diz respeito o tratamento fiscal (o apuramento da matéria coletável e o imposto industrial), semelhante as demais instituições de crédito.

Apesar de todos impostos presentes nos exercícios de 2013 e 2012, nós abordaremos o Imposto Industrial com maior relevância, no sentido de perceber como o Banco Sol atingiu o lucro tributável chegando ao imposto a recuperar/pagar partindo do lucro contabilístico.

Eventualmente, não de forma aprofundada poderemos debruçar – nos um pouco dos demais impostos, mas olhar também alguns indicadores que contribuíram para o apuramento dos resultados contabilísticos e fiscais, com os quais o Banco Sol apresentou fim do ano de exercício 2013 e 2012.

Através dos resultados apresentados no seu relatório e Conta de 2013 e 2012, o Banco Sol, aferiu ter atingido os objetivos preconizados para o ano de exercício mencionado, demonstrando com alguns indicadores como:

Resultados Líquidos, Rendibilidade (ROE e ROA), Ativo Total, Provisões para créditos de Liquidação Duvidosa, Produto bancário, Crédito bancário, solvabilidade, etc, etc.

Perante a evolução destes indicadores e sendo um banco simplesmente nacional (angolano), quisemos observar o seu comportamento. É verdade que quando falamos destas matérias, nem sempre poderemos enfrentar da mesma forma, mas hoje que cada vez mais fala-se, numa série de comportamento fiscal das entidades perante a sociedade, somos a perguntar como esta o Banco Sol, neste aspeto.

Os resultados líquidos (Lucro) sofreram um crescimento de 2012 para 2013, impulsionado pelo **Produto Bancário** que registou um aumento de 23% face a 2012.

Os ativos Totais, tiveram um incremento de 13,1% face a igual período de 2012. Derivado em grande parte, da evolução favorável da carteira de **Crédito sobre Clientes** (mais 44,7% que no ano de 2012), (Banco Sol - Relatório & Conta 2013 e 2012, pág. 10).

Este processo enfatiza como o Banco Sol tem evoluído, não obstante se notar crescimento em outras instituições de crédito, mas estes com maiores recursos financeiros, humanos, e até mesmo em termos estruturais.

Todavia, o cumprimento nos resultados contabilísticos e fiscais, espelha o quanto uma entidade atinge ou não os seus objetivos, tendo em conta alguns fatores que a sociedade onde esta inserida lhe apresenta, como o crescimento macroeconómico, a evolução da inflação, a subida ou descida dos preços, o comportamento da própria ação governativa, o aumento da população a nível das instituições bancárias, etc.

Os resultados contabilísticos e resultados fiscais constituem o nosso estudo, e nesse contexto queremos saber quanto apuramento dos resultados do imposto industrial, do imposto sobre lucros (imposto a pagar e a receber) do Banco Sol.

Desta feita, o Banco apresentou os encargos sobre o resultado, prestando a 31 de Dezembro de 2013 e 2012, a reconciliação entre o lucro contabilístico e o lucro para efeitos do apuramento do imposto industrial, como a tabela 37 apresenta:

Tabela 30. Reconciliação entre Resultado Contabilístico e Resultado Fiscal – Caso Banco SOL

31 de Dezembro de 2013 e 2012	2013	2012
Resultado antes do imposto	5.366.343	3.996.097
Multas fiscais (artigo 40)	966	200
Outros acréscimos	381.612	429.349
Benefícios fiscais em rendimentos de títulos da dívida pública	(56.000)	(780.500)
Lucro tributável	5.692.921	3.645.146
Prejuízos fiscais de exercícios anteriores	-	(1.922.401)
Matéria Coletável	5.692.921	1.722.401
Taxa nominal do imposto	35%	35%
Imposto a taxa normal	1.992.522	602.840
Liquidações provisória	-	(85.259)
Imposto a pagar (Imposto sobre o lucro)	1.992.522	517.581
Impostos diferidos (Nota 9)	(91.453)	602.083
Total de impostos em resultados	1.901.069	1.119.664

Fonte: Relatório e Conta de 2013 e 2012 – Banco Sol.

(Montantes expressos em milhares de Kwanzas)

3.8. Reintegrações e amortizações contabilísticas versus reintegrações e amortizações fiscais

Questão 5: As amortizações contabilísticas adoptam as taxa fiscais?

Nos dois anos em estudo (2013 e 2012) respetivamente, verificou-se alterações e diferenciação dos imobilizados no âmbito dos bancos em estudo.

Os imobilizados corpóreos e incorpóreos, são registados ao preço de compra e ao longo do tempo têm desgastes providos pelo uso. Podem ainda ser reavaliados e sofrer alguma a nível de preço do mercado, ao justo valor encetado pelo BNA.

Tabela 31. Registo de valores de imobilizado incorpóreo

IMOBILIZAÇÕES	BPC	BAI	BFA	BSOL
2013	1.401.343	5.114.656	306.115	220.709
2012	1.692.212	6.781.080	269.026	3.056.533

Fonte: Elaboração própria, dados retirados de RC, 2013, dos bancos em estudo

(mAkz)

As imobilizações incorpóreas correspondem essencialmente a benfeitorias em imóveis de terceiros e a desenvolvimento e aquisição de *software*. Estas despesas são registadas ao

custo de aquisição, incluindo os custos indispensáveis para a sua colocação em funcionamento e amortizadas linearmente ao longo de um período de três anos, com exceção das obras em edifícios arrendados que são amortizadas de acordo com a vida útil estimada ou o período de locação contratual, já as imobilizações corpóreas também são inicialmente registadas ao custo de aquisição, sendo permitida a reavaliação ao abrigo das disposições legais aplicáveis.

Tabela 32. Registo de valores de imobilizado corpóreo

IMOBILIZAÇÕES	BPC	BAI	BFA	BSOL
2013	60.315.643	36.177.285	17.128.299	10.906.974
2012	50.297.094	32.438.863	16.355.674	5.108.541

Fonte: Elaboração própria. Relatório e Contas (2013 e 2012) dos bancos em estudo. (mAkz)

De uma forma geral em todos os bancos em estudo, as amortizações ocorrem contabilisticamente em função da vida útil dos bens³⁶ e fiscalmente com a respetiva correspondência percentual a nível do tempo como a tabela abaixo apresenta. Os imobilizados corpóreos são ativos tangíveis e integram os ativos que a empresa adquire para exercício das suas atividades operacionais, que não se destinam a ser vendidos ou transformados, com carácter de permanência superior a um ano. Os imobilizados adquiridos são apresentados ao custo de aquisição deduzido de amortizações ao longo da sua vida útil. Os imobilizados corpóreos refletem os ativos fixos ainda em fase de construção, e encontram-se registados ao custo de aquisição, e serão amortizados a partir do momento em que os projetos de investimentos estejam prontos para uso.

³⁶ Os imobilizações corpóreas e incorpóreas registam-se em função do custo de aquisição e desenvolvimento, os gastos inerentes à constituição, organização, reestruturação, expansão e /ou modernização da sociedade, o goodwill pago na aquisição, as benfeitorias em imóveis, e os produtos em desenvolvimento classificáveis como ativos. Acrescentar, que para fins de cálculo da depreciação do bem, deve ser considerado o prazo remanescente de vida útil. (BNA, 2013).

A amortização dos bens faz-se a partir do início das operações normais da instituição ou do período em que passem a ser usufruídos os benefícios decorrentes das aplicações, (Relatório e Conta 2013) do Banco BAI.

As amortizações podem ser calculadas pelo método estabelecido pela instituição, exceto quando, pela natureza dos custos, o BNA, determina a adoção de amortização específico.(BNA, 2013).

Tabela 33. Tempo das amortizações de imobilizados corpóreos e incorpóreos

	<i>Vida útil fiscal</i>	<i>Percentualmente</i>
<i>Edifícios</i>	50	2%
<i>Obras em edifícios arrendados</i>	10	10%
<i>Equipamento</i>		
<i>Mobiliário e material</i>	10	10%
<i>Máquinas e ferramentas</i>	6 a 10	16%
<i>Equipamento informático</i>	3 a 10	
<i>Viaturas de transporte terrestre</i>	3	33%
<i>Outras imobilizações</i>	10	10%

Fonte: Relatório & Conta 2013 do BAI

“As depreciações são calculadas pelo método das quotas constantes às taxas máximas fiscalmente aceites como custo, de acordo com o Código do Imposto Industrial, que correspondem aos seguintes anos de vida útil estimados.”

Os 30% do aumento das amortizações, que resulta das reavaliações efetuadas, não é aceite como custo para efeitos fiscais de acordo com a legislação em vigor, pelo que são acrescidos ao lucro tributável, Relatório & Conta, banco BAI (2013).

Conclui-se que os os bancos adoptam na contabilidade as taxas máximas permitidas para fins fiscais de modo a que os custos sejam dedutíveis e aceites.

3.9. O caso de estudo SONANGOL, E.P.

Sendo a tributação do rendimento das atividades petrolíferas diferente da tributação dos rendimentos das instituições de crédito, em função da natureza e o objeto de cada um dos setores, assim como o método de contabilização dos rendimentos alargamos o nosso trabalho na empresa Sonangol, E.P. O nosso estudo nesta parte do trabalho assenta fundamentalmente na observância do imposto sobre rendimento do petróleo, por ser aquele imposto de maior volume a nível das receitas canalizadas para o horário público.

Como referimos no capítulo 2, o apuramento do rendimento tributável do setor petrolífero é diferente do apuramento das instituições de crédito, com as suas particularidades inerentes ao processo em si (variados tipos de impostos resultantes do processo petrolífero), para que realmente encontremos o imposto final. A demonstração de resultados é por natureza sustentado por proveitos provenientes maioritariamente das vendas petrolíferas e prestação de serviços e outros proveitos e custos derivados de compras e aplicação de recursos para desenvolvimento da atividade da empresa.

Daí, decidir estudar apenas sobre o imposto sobre o rendimento do petróleo e desta forma responder as questões levantadas neste estudo, já referenciadas nas instituições de crédito (Banca).

Tabela 34. Receitas provenientes de Impostos petrolíferos (I.I. com receitas menores)

Rubricas	2013	%
Impostos de rendimentos de petróleo	116.931.236.668	0,929
Imposto sobre aos lucros	4.681.177.644	0,037
Imposto industrial	4.244.070.760	0,033
Total	125.857.223.072	1,000

Fonte: RGA da Sonangol (2013).

(Valores em milhares de Kwanzas)

Assim, analisa-se o imposto de rendimento petrolífero que é o mais representativo. Compara-se a taxa efetiva em função do sistema que a Sonangol aplica a quando dos contratos que estabelece junto dos seus parceiros. O cálculo do ISRP, estabelece duas taxas de imposto, segundo o artigo 41.º da Lei do Rendimento das Atividades Petrolíferas.

Questão 1: Qual o método de contabilização dos impostos sobre o rendimento da Sonangol?

- A Sonangol não reconhece nem mensura o imposto diferido, quer ativo, quer passivo resultante de diferenças temporárias entre base contabilística e fiscal;
- A Sonangol apenas reconhece o imposto corrente do período;
- Calcula o imposto corrente do período com base no lucro tributável do exercício

Assim, de acordo PAIS, Cláudio (2000), p.24, o produto da aplicação ao lucro tributável (ou prejuízo fiscal) da taxa fiscal dá origem aos impostos correntes. No entanto, os custos dos impostos sobre os lucros iguais ao imposto corrente, numa base do lucro tributável, estão – se a reconhecer os custos dos impostos sobre os lucros numa base de regime de caixa. Este método de contabilização dos impostos sobre os lucros é o designado de Método dos Impostos a pagar ou do Imposto Exigível.

A Sonangol no processo de contabilização dos impostos adotou o método do imposto corrente do período ou seja o método dos impostos a pagar.

Os efeitos tributários das diferenças temporárias não afectam os ativos e passivos da Sonangol. Os custos são reconhecidos numa base directa com os proveitos.

Questão 2: Em que medida diferem os resultados contabilísticos dos resultados fiscais?

Tabela 35. Diferenças entre Resultado Sobre Rendimento do Petróleo e o RAI

2013 (Valores expressos em kwanzas)			2012 (valores expressos em kwanzas)		
ISRP (A)	RAI (B)	R.Contabilístico (B) – (A)	ISRP (A)	RAI (B)	R.Contabilístico (B) – (A)
116.931.969	427.338.398	310.406.429	-158.433.245	374.647.669	216214424

Fonte: Elaboração própria, dados retirados dos RGA da Sonangol (2013 e 2012).

Tabela 36. Relação entre Resultado Fiscal e Resultado contabilístico

2013				2012			
R. Fiscal	RAI	Diferenças	%	R. Fiscal	RAI	Diferenças	%
177.843.298	427.338.398	(249.495.100)	- 58 %	(240.963.384)	374.647.669	(615.611.053)	-42%
233.868.937	427.338.398	(193.474.460)	- 45 %	-	-	-	-

Fonte: Elaboração Própria, dados retirados da RGA (2013 e 2012) e na Base de dados. (mAkz)

$$\text{Resultado Fiscal} = \text{ISR P} / \text{Taxa de tributação} \quad [12]$$

Onde, ISRP = Imposto Sobre o Rendimento do Petróleo

$$\text{Diferença} = \text{RF} - \text{RAI} \quad [13]$$

RF = Resultado Fiscal, RAI = Resultado Antes de Imposto

Esta tabela, é a demonstração de uma forma explicativa que o Resultado Fiscal é maior que o Resultado contabilístico. As diferenças percentuais indicam também a relevância comparativa que têm os resultados fiscais.

Questão 3: Qual a taxa efetiva de tributação em imposto industrial da Sonangol?

A taxa efetiva é a taxa percentual calculada na divisão do Imposto sobre os Rendimentos Petrolíferos neste caso, para comparar o resultado desta operação com a taxa em vigor de acordo a Legislação Fiscal. A taxa efetiva, pode ser superior ou inferior que a taxa do imposto. Quando situações citadas acontecem, é importante saber o que esta na base desta diferença, que pode acontecer por diversos fatores. Acontece que comparando a taxa efetiva calculada é inferior a taxa do imposto sobre o rendimento do petróleo assim como da taxa do imposto industrial.

Tabela 37. Calculo da Taxa Efetiva de Tributação (2013 e 2012)

Empresa Sonangol	2013 (Valores em 1.000 AKZ)			2012 Valores em (1.000 AKZ)		
	Parcelas de Imposto	RAI	Taxa Efetiva	ISRP	RAI	Taxa Efetiva
Imposto ISRP	116.931.969	427.338.398	27%	-158.433.245	374.647.669	- 42%
Imposto Industrial	4.244.077	427.338.398	- 0,9%	-	374.647.669	
Imposto sobre os lucros	4.681.178	427.338.398	1%	-	374.647.669	

Fonte: Elaboração Própria, dados fornecidos pelos relatórios de Gestão Anual da Sonangol (2013 e 2012).

O Resultado fiscal e o Resultado Antes de Imposto (RAI), divergem nalguns setores, uma vez que o cálculo dos resultados fiscais só pode efetuar-se partindo de valores contabilísticos que sofrem acréscimos e deduções do período, para que se possa chegar ao resultado fiscal. Existe diferenças que levam-nos a observar a relação percentual de ambos. Sem nos cingirmos nos resultados de 2012, mas concentrando apenas na taxa efetiva de 2013, percebe-se a grande disparidade existente entre os números apresentados comparadamente com as taxas do Imposto Sobre o Rendimento do Petróleo em vigor fiscalmente (65,75% e 50,00%) ou até mesmo com relação da taxa do Imposto Industrial que é 35% e no quadro acima temos 1%.

Questão 5: As amortizações contabilísticas seguem as normas fiscais?

Segundo o Relatório de Gestão Anual da Sonangol, 2013, os imobilizados corpóreos estão registados de acordo com as políticas contabilísticas e as taxas de amortização são aplicadas em função das políticas contabilísticas igualmente.

De acordo RGA, da Sonangol (2013), no decurso do exercício findo em 31 de Dezembro de 2013, o movimento ocorrido no valor das imobilizações corpóreas, bem como as respetivas amortizações foi a seguinte conforme a tabela 38.

Tabela 38. Imobilizações Corpóreas e respetivas amortizações

Rubrica	Valor Bruto	Amortizações Acumuladas	Valor Líquido
Terrenos e recursos naturais	5.834.433.575	0	5.834.433.575
Edifício e outras construções	233.197.808.096	(52.871.735.916)	180.326.067.180
Equipamento de transporte	266.368.135.198	(78.405.977.752)	187.962.157.445
Equipamento informático	18.181.940.865	(12.963.099.677)	5.218.841.188
Equipamento administrativo	11.152.927.137	(10.343.811.582)	809.115.555
Outras Imobilizados Corpóreas	31.055.151.176	(21.698.587.336)	9.358.583.840
Imobilizado em curso	2.683.258.326	(1.737.977.160)	945.281.166
Adiantamentos por conta de Imobilizações Corpóreas	247.683.054.282	0	247.683.054.282
	0	-	0
	816.156.703.654	(178.021.189.424)	638.135.514.230

Fonte: Relatório de Gestão Anual 2013 da Sonangol (valores expressos em milhares de kwanzas)

Tabela 39. Tempo de Vida útil das Amortizações

	2013	2012
<i>Propriedade industrial e outros direitos e contrato</i>	10 anos	10 anos
<i>Despesas de constituição</i>	5 anos	5 anos
<i>Outras imobilizações incorpóreas</i>	5 a 10 anos	5 a 10 anos

Fonte: Relatório de Gestão Anual 2013 (Sonangol).

No exercício de 2013, a Sonangol apresenta a decomposição da rubrica de amortizações da seguinte forma:

Tabela 40. Demonstrações de Amortizações do Exercício de 2013

Rubricas	2013
Imobilizações corpóreas	38.291.409
Imobilizações incorpóreas	621.713
Imobilizações atividades mineira-desenvolvimento	142.762.533
Imobilizado atividade mineira-abandono	6.323.838
Total	187.999.493

Fonte: Relatório de Gestão Anual da Sonangol E.P. (2013) (Valores expressos em milhares de kwanzas).

Segundo Relatório de Gestão Anual da Sonangol (2013), existem amortizações relacionadas com o custo para abandono, designadamente com despesas capitalizadas que são amortizadas de acordo com o coeficiente calculado pela proporção de volume de produção verificado em cada período de amortização sobre o volume de reservas provadas desenvolvidas no final desse período, adicionadas a produção daquele período.

A Sonangol. E.P, no decorrer do exercício de 2013/2012 apresenta as taxas de amortização que variam de acordo com os seguintes períodos de vida útil esperada dos bens:

Tabela 41. Período de vida útil referente a amortização dos bens adquiridos

	<i>2013</i>	<i>2012</i>
<i>Terrenos e recursos naturais</i>	20 -50 anos	20 -50 anos
<i>Edifícios e outras construções</i>	10 anos	10 anos
<i>Equipamento básico</i>	3 - 5 anos	3 - 5 anos
<i>Equipamento de transporte</i>	3 -10 anos	3 -10 anos
<i>Equipamento administrativo</i>	5 anos	5 anos
<i>Outras imobilizações corpóreas</i>	5 -10 anos	5 -10 anos

Fonte: Relatório de Gestão Anual da Sonangol 2013.

Conclui-se que as amortizações contabilísticas seguem as normas fiscais e são aceites para efeitos fiscais, apenas os custos ou perdas com amortizações que estiverem contabilizados no exercício a que dizem respeito. As amortizações contabilizadas como custo ou perdas poderão ser deduzidas dos proveitos ou ganhos do exercício a que respeitam, (Artigo 35.º, n.º 1 , CII).

Figura 17. Amortizações contabilística versus amortizações fiscais

Imobilizações	Corpóreas	Vida útil	Taxas
	• Terrenos	50 anos	2%
	• Edifícios	10 anos	10%
	• Mobiliário	6 anos	16,6%
	• Maquinas e ferramentas	3 anos	33%
	Equipamento informático	3 anos	33%
	• Viaturas	3 anos	33%
	○ Propriedade industrial e outros direitos e contratos	10 anos	10%
	○ Despesas de constituição	5 anos	5%
	○ Outras imobilizações incorpóreas	5 à 10 anos	10%

Fonte: Elaboração própria, dados retirados no Relatório de Gestão Anual da Sonangol (2013).

3.10. Dividendos a receber ou recebidos

Os investimentos financeiros classificados como “outros ativos financeiros” representam investimentos de mercados de ativos (fundos de investimento de capital de risco) e encontram-se valorizados pelo valor do mercado apurado a data do balanço.

Quando se investe financeiramente, espera-se retorno deste ou daquele investimento e podemos refletir quanto as participações de capital em empresas subsidiárias e associadas da Concessionária Nacional, e quando se realizam encontram-se registadas ao custo de aquisição.

Em 2012, a Sonangol investiu nas subsidiárias e Associadas³⁸ os seguintes valores:

³⁸ As empresas associadas da Sonangol em 2012: Banco Millennium BCP, Banco Caixa Geral Totta Angola, Banco Millennium Angola, Petroci, Banco Privado Atlântico – Europa, Bolsa de Valores e Derivados de Angola.

Valor bruto e líquido de 1.369.549.658.809. milhares de Akz, na parte do capital das Subsidiárias e 52.150.279.042 milhares de Akz, nas Associadas (parte do capital), perfazendo um total de 1.421.699.937.850 milhares de Akz.

Em 2013, o investimento em outras empresas totalizou o valor de mAkz, 165.535.395.249, referente ao investimento em imóveis mAkz 138.309.985.634 e fundos no valor de mAkz 27.225.409.614.

Na aplicação deste investimento os dois fundos, apresentaram distribuições no valor de 8.285.794 milhares de Akz, e um retorno de capital no valor de 2.921.026 Milhares de Akz, (Relatório de Gestão Anual da Sonangol (2013), p.27). Acrescentar também que quanto a contas a receber a Concessionária Nacional, recebeu em 2013, o valor de 932.808.836.864 milhares de Akz, ativos não correntes no valor de 217.474.922.959 milhares de Akz.

Finalmente, de acordo o Relatório de Gestão Anual da Sonangol (2013), a Sonangol como concessionária petrolífera no ano de 2013, entregou ao Estado, o resultado da receita das vendas, através dos seus blocos de exploração no valor de mAkz 2.214.034.135.411, o que mostra a contribuição que o petróleo traz para o desenvolvimento e crescimento do país.

CONCLUSÃO

A dinâmica dos mercados financeiros tende a aproximar cada vez mais os países, com o intuito de harmonizar os sistemas contabilísticos e fiscais, tendo em vista a abertura que a globalização influenciou no sistema financeiro mundial, o que faz com que muitos países adotem normas de relato financeiro no sentido de acompanhar a velocidade com que a informação contabilística e fiscal passa a nível da gestão empresarial na demonstração de resultados.

Nesta conformidade, tivemos a audácia de olhar para dois setores fundamentais do desenvolvimento angolano (Instituições de Crédito e Setor Petrolífero), pela dimensão e pela influência que transportam no âmbito nacional e internacional. Analisar os resultados contabilísticos versus os resultados fiscais, tendo em conta o crescimento económico que o país teve recentemente nos anos 2013 e 2012.

Foi possível observar que para dar resposta as exigências dos tempos, o BNA, fez a adoção de modelos contabilísticos (IASB), que já muitos países adotaram, e estes setores angolanos tiveram que adotar no sentido de ir de encontro as normas internacionais, as IAS/IFRS, o que influencia na apresentação das demonstrações financeiras. Salientar que estas normas nas instituições de crédito começaram a ser aplicadas em 2010, após o BNA, lançar o diploma contabilístico importantíssimo (CONTIF), que passou a servir de charneira para a elaboração das demonstrações financeiras, acompanhado da Legislação Fiscal Angolana (2009).

Quanto ao Setor Petrolífero (Sonangol), apesar de ter especificidades no tratamento contabilístico e tributário, o que faz que tenha normas contabilísticas próprias, mas aproximada a normas do Plano Geral de Contabilidade, não ficou órfão dos modelos internacionais nas suas demonstrações financeiras, seguido das regras da Legislação Fiscal vigente nos anos 2013 e 2012.

Desta forma dizer que o desenvolvimento deste trabalho cingiu-se neste quadro, onde com maior relevância a comparação dos resultados contabilísticos e resultados fiscais, nas instituições de crédito e no setor petrolífero.

Para responder às questões de investigação, tomou-se os casos de quatro bancos e uma empresa do sector petrolífero nomeadamente, o banco BAI, o banco BPC, o banco BFA, o banco SOL como instituições financeiras, e a Sonangol. E.P. como Entidade do Setor Petrolífero.

Assim, começamos por analisar a estrutura de funcionamento do sistema fiscal angolano, que até a data era ainda muito complexo resultante da conjugação de vários fatores sendo uns de natureza económica e outros de natureza política e jurídica, mas com o rumo que o país foi tomando no sentido de crescimento e desenvolvimento económico, o sistema fiscal também foi se ajustando a realidade dos novos tempos, pois tornou incontornável tanto na organização das empresas assim como da sociedade a aplicação daquilo que é denominado por regras tributárias.

Tendo em conta que o sistema fiscal angolano até 2014 sustentou-se em modelos e normas fiscais que vinham do sistema colonial português, não nos pareceu que fosse possível desenvolver o tema deste trabalho “**Resultados Contabilísticos versus Resultados Fiscais, análise nas Instituições de Crédito e Entidades do Setor Petrolífero Angolano**”, sem que olhássemos para a situação da fiscalidade em Angola.

O enquadramento contabilístico e fiscal de um setor económico analisa-se com alguns indicadores económicos e consequentemente olhando para o papel destes setores na economia angolana, ou seja, qual o seu peso no crescimento macroeconómico do país.

Foi assim que, para iniciar o desenvolvimento deste tema, balizamos em dois anos de exercício, 2013 e 2012, e como estes dois setores (Instituições de Crédito e Entidade do Setor Petrolífero “Sonangol”), se manifestaram durante os anos de exercício supracitados.

Como se analisaram os resultados fiscais, tendo em conta as rubricas que constituem o enquadramento contabilístico e fiscal, com a aplicação em especial do novo normativo contabilístico “CONTIF”, no caso dos bancos, e no caso do Setor Petrolífero a aplicação de normas fiscais menos conhecidas para os não conhecedores do setor e que não tratam e acompanham o desenvolvimento desta grande Entidade que é a Sonangol.E.P.

Explicitámos a razão de tratar estes dois setores que são completamente diferentes, tentando analisar a taxa efetiva de tributação, ou seja, saber porque é que em alguns bancos a taxa constante nas suas demonstrações financeiras é menor ou maior que a taxa do imposto industrial vigente naqueles anos (35%), enquanto o setor petrolífero por ter especificidades em relação a tributação possui taxas diferentes para o apuramento dos seus impostos (65,75% e 50%), para o imposto sobre os rendimentos do petróleo.

Observámos discrepâncias no âmbito dos bancos que foram casos de estudo neste trabalho com relação a taxa efetiva de tributação em 2013 e 2012, designadamente:

- O BPC, a taxa efetiva foi de 24%, o BAI, foi de (-15%), o BFA foi de 5% e o BSOL foi de 35%, em 2013, já em 2012 os mesmos bancos tiveram as seguintes taxas efetivas: 25%, 4%, 3%, e o BSOL 24% respectivamente, isto na relação entre o RAI e o imposto industrial.
- Quanto a relação dos Resultados Fiscais e os Resultados Antes de Impostos, também encontramos divergências que poderão explicar as incongruências nos resultados apresentados nos relatórios e contas (2013 e 2012), dos referidos bancos, o que terá a ver com algumas causas apontadas.

As causas não estão em geral em reintegrações e amortizações não aceites como custos, nem em dividendos recebidos, mas noutros custos não aceites fiscalmente e outros proveitos não tributados e sobretudo em benefícios fiscais deduzidos (relativos a juros de dívida pública), impostos deduzidos e a dedução de prejuízos fiscais,.

Dentro da persecução da reconciliação das instituições de crédito selecionadas assim como do setor petrolífero, concluímos terem as mesmas exigências, apesar de critérios diferenciados na aplicação das regras contabilísticas, mas que os elementos de tratamento para o apuramento dos resultados são os mesmos.

No apuramento do resultado tributável aplicam-se regras extracontabilísticas, ou seja, ajustamentos que se consubstanciam em acrescentar ou deduzir determinadas rubricas ao resultado contabilístico, com o objetivo de o fazer coincidir com o lucro fiscal ou desde aí diferenciar o resultado contabilístico do resultado fiscal. Por exemplo, elementos como os custos ou perdas que não são custos para efeito fiscal, os custos fiscais que não são custos para efeito contabilístico e proveitos contabilísticos que não são proveitos fiscais, assim como proveitos fiscais que não são proveitos para efeito contabilístico, passam por ajustamentos que culminam em acréscimo ou dedução, nomeadamente, as amortizações.

Os benefícios fiscais e os prejuízos fiscais são deduzidos ao lucro tributável, assim como o Imposto Industrial, encargos não devidamente documentados, o imposto sobre o rendimento do petróleo, os donativos, mais-valias contabilística, provisões, etc.

Quanto ao setor petrolífero, a nossa investigação incidiu sobre o Imposto sobre o Rendimento do Petróleo, com a especificidade que apresenta a nível das suas taxas para o cálculo do imposto a pagar/receber.

O trabalho realizado, permitiu-nos concluir que:

- I. O sistema financeiro angolano vem sofrendo reformas no sentido de melhorar o desenvolvimento económico de Angola.
- II. A contabilidade e a fiscalidade apresentam pontos divergentes, mas para cacular os resultados fiscais parte-se de uma base contabilística (RAI), que depois sofre correções extra-contabilísticas, nomeadamente nos custos ou perdas que não são custos fiscais.
- III. O crescimento das instituições de crédito, e consequentemente o crescimento dos seus resultados, sobretudo o produto bancário nacional que aumentou em 2012 para cerca de 350 mil milhões de AKZ, o que representou um crescimento de 5% face a 2011.
- IV. Os bancos angolanos aplicam o CONTIF, plano de contas sectorial específico para as instituições financeira;
- V. A Entidade Petrolífera em referência adota o Plano Geral de Contabilidade em vigor e nas matérias em que o PGC é omissa supletivamente as normas internacionais de contabilidade (IAS/IFRS).
- VI. O reconhecimento dos impostos nas demonstrações financeiras consubstancia-se em dois métodos de contabilização dos impostos sobre o rendimento, que são o método do imposto a pagar (e recuperar) e o método do efeito fiscal denominado por imposto diferido, quanto ao último, o BPC e o Banco Sol não reconheceram o imposto diferido nos anos em estudo.
- VII. Os Bancos em estudo têm como método do reconhecimento contabilístico o imposto diferido ou seja pagamentos futuros, enquanto que a Sonangol usa o método do imposto a pagar.
- VIII. Quanto a Sonangol E.P., devido a especificidade no que respeita a parte fiscal, as taxas de imposto aplicadas são em função dos contratos realizados ou a realizar com as filiais e associados; apresentam duas taxas principais para o apuramento do imposto sobre os rendimentos do petróleo;
- IX. Os resultados fiscais (lucro tributável, LT) podem ser maiores do que os resultados contabilísticos (RC) ($LT > RC$) devido a correções extracontabilísticas que sofrem os resultados contabilísticos, respeitantes aos custos ou perdas contabilísticas não considerados como custos e perdas fiscais, nomeadamente, amortizações e reintegrações em excesso, multas,

ajudas de custos, despesas confidenciais e donativos; porém constatou-se neste trabalho que os bancos apresentam uma situação diversa com (LT < RC). Já a Sonangol.E.P. apresentou o (RF > RL).

X. Quanto aos prejuízos fiscais, os bancos em estudo apresentaram prejuízos em 2013 e 2012, que tiveram origem em situações decorrentes dos seus exercícios, relativamente as diferenças temporais para o cumprimento entre os valores do balanço dos ativos e passivos, prejuízos acumulados, prejuízos transitados de exercícios anteriores, a variação adversa nas taxas cambiais e até o custo mal parado. Relativamente à Sonangol, E.P. não foi possível a observância de prejuízos fiscais.

Entretanto, enquanto elaborávamos este trabalho, nos deparamos com a aprovação de nova legislação fiscal que entrou em vigor em Janeiro deste ano (2015). Constatamos pequenas alterações, nomeadamente a redução da taxa de imposto industrial de 35% para 30%, modificará grandemente a coleta a apurar e consequentemente no imposto a pagar ou a receber. Ainda, alterará o comportamento empresarial no âmbito do investimento, na compra da dívida do tesouro, no incremento ou não das receitas a favor do Estado, o apuramento da matéria coletável, enfim um rol grande de acontecimentos que nós deixaremos para apreciação e análise para investigações futuras.

Este desvio tanto pode ser explicado pela variação da matéria coletável (MC) em valor, como pela variação das taxas aplicáveis ou vigentes em cada momento, não só para o cálculo do imposto industrial, como para o cálculo dos demais impostos que a legislação fiscal angolana apresenta na sua constituição.

Tendo sido recentemente aprovada uma nova lei sobre o Imposto Industrial, será interessante em futuras investigações analisar qual o impacto na coleta de Imposto Industrial desta alteração, medindo que:

$$\textbf{Diferença} = \textbf{Imposto Industrial (novo)} - \textbf{Imposto Industrial (velho)}$$

Pode conhecer-se os efeitos da alteração da taxa e da alteração da matéria coletável, em separado, respondendo a duas perguntas de investigação, medindo duas diferenças³⁹;

³⁹ - Taxa (Nova) * Matéria Coletável (nova) será calculado com números das contas dos bancos adaptando.

*II (velho) = Taxa (velha) * MC (velha) Calcular com números do relatório*

*Diferença Total = Taxa (nova) * MC (nova) – Taxa (velha) * MC (velha)*

*Diferença (MC) = Taxa (velha) * [MC (nova) – MC (velha)]*

Qual o efeito da diferença da taxa? Qual o impacto da diferença de MC?

- Impacto derivado da alteração da taxa nominal de tributação:

$$(Taxa_{nova} - Taxa_{velha}) * MC_{nova}; \quad [14]$$

- Impacto derivado da alteração da MC:

$$(MC_{nova} - MC_{velha}) * Taxa_{nova} \quad [15]$$

Apesar das dificuldades encontradas, foi-nos possível obter algum conhecimento sobre o sistema fiscal angolano e os métodos de contabilização dos impostos utilizado pelas instituições de crédito e das empresas do setor petrolífero. Também conseguimos concluir que existem divergências entre os resultados contabilísticos e os resultados fiscais e que as taxas efectivas de tributação têm sido inferiores, nos casos de estudo, à taxa do imposto industrial.

Assim, desejamos que este trabalho sirva de apoio e mais-valia para todos aqueles queiram um dia continuar a investigar este tema e possam contribuir para que os mercados, as empresas angolanas tenham consciência que não é possível falar de resultados fiscais sem princípios contabilísticos, das suas diferenças, a influência existente entre ambas e qual o seu impacto para os agentes que fazem parte da componente empresarial de uma sociedade.

$$\text{Diferença de Taxa} = [Taxa_{nova} - Taxa_{velha}] * MC_{velha}$$

$$[Taxa_{nova} * MC_{nova} - Taxa_{nova} * MC_{velha} - Taxa_{velha} * MC_{nova} + Taxa_{velha} * MC_{velha}]$$

$$MC = \text{Resultado Contabilístico} + \text{Custos} = \text{Resultado Fiscal}$$

$$\text{Daí termos: Imposto (velho)}_{\text{Banco A}} = Taxa_{velha} * MC_{velha} \text{ e Imposto (novo)}_{\text{Banco A}} = Taxa_{nova} * MC_{nova}$$

$$\text{Impacto Nova Lei} = \text{Novo Imposto} - \text{Velho Imposto}$$

REFERÊNCIAS BIBLIOGRAFICAS

Bibliografia

Eduardo Pereira; Fabio de Albuquerque e Vasco Valdez. (Março de 2014). Breves considerações acerca dos impostos diferidos (I). TOC Nº 168, pp. 50 - 55.

Isabel Rocha e Joaquim Freitas Rocha. (2013/2014). FISCAL. Portugal: Porto Editora.

Almeida, N. C. (2011). Sistema Financeiro Angolano - Uma Análise ao Desenvolvimento dos Seguros. Lisboa, Portugal.

ANGOLA ECONOMIC UPDATE. (2013). Evolução do Sistema financeiro angolano. Angola.

Angola, P. J. (2014). Em G. M.-2. Edição, Angola 30 anos (p. 178). Lisboa: Global Marketing Angola com colaboração dos Serviços de Imprensa da Embaixada de Angola em Portugal.

Antonio Borges, A. R. (2006). Elementos de Contabilidade. Lisboa: Áreas Editora.

Antonio Mota, C. C. (2008). Finanças de Empresa. Lisboa: Deplano Network, SA.

Brito, S. F. (Junho de 2008). Insight into the Accounting Regulation and Financial Reporting System in Angola. Lisboa, Portugal.

Carvalho, V. F. (2009). Do Resultado Contabilístico ao Resultado Fiscal. Análise e Correções Extracontabilísticas numa amostra de PME. Coimbra, Portugal.

Esteves, J. C. (2011). I Congresso de Direito Fiscal " A Tributação dos Dividendos" pág. 112-113. Porto: Vida Económica- Editorial, SA.

Fernandes, F. F. (Janeiro de 2006). O Sistema Financeiro Angolano e a Nova Lei das Instituições Financeiras. Revista Valor Acrescentado, pp. 8-9.

Franklin Allen, S. C. (1998 - 1992). Principios de Finanças Empresariais "Política de Dividendos" pag.415 - 424. Portugal: McGraw-Hill.

KPMG. (2013). Legislação Fiscal - Angola. Luanda - Angola: Plural Editores.

Magro, J. L. (2008). Manual de Contabilidade Angolano. Porto: Uniarte Gráfica/Porto.

Plural Editores. (2001). Plano Geral de Contabilidade de Angola. Em P. Editores, Plano Geral de Contabilidade (pp. 66 - 69). Angola: Plural Editores.

Plural Editores. (2011). Plano Geral de Contabilidade de Angola . Plural Editores.

Revista African Business Magazine. (2013). Ranking Bancário a nível de África. African Business.

Gonçalves, Cristina – “Impostos Diferidos – 2.ª Conferencia de Contabilidade e Fiscalidade (OTOC)”, (2012).

Rocha, Isabel; Rocha, Joaquim Freitas “Fiscal – 27.ª edição, (2011/2012)”.

Freitas, Fátima; Fernandes, Jayr “O Sistema Financeiro Angolano e a Nova Lei das Instituições Financeiras”, (2006).

Carvalho, V. F. (2009). Do Resultado Contabilístico ao Resultado Fiscal. Análise e Correções Extra - contabilísticas numa amostra de PME. Coimbra, Portugal.

Cruz, C. M. (Junho de 2011). Principais diferenças entre o Plano Geral de Contabilidade de Angola e o Sistema de Normalização de Portugal. Lisboa, Portugal.

Deloitte. (2014). Banca em Análise 2014. Lisboa: Exame.

Deloitte. (Outubro de 2013). Banca em Análise - Performance anual do setor em Angola. Lisboa: Exame.

Fernandes, Y. S. (Setembro de 2013). Dissertação - Situação atual e Perspetiva Futura da Auditoria em Angola. Lisboa, Portugal.

Ferreira, S. B. (2009). Accounting Regulation and Financial Reporting in Angola. Lisboa, Portugal.

Fonseca, A. (2009/2010). Dissertação - A Tributação do Rendimento no Setor Fiscal Angolano.

Medina, K. C. (Janeiro de 2012). O Impacto da Entrada das Agências de Raiting nos Países Emergentes. Estudo Comparativo Brasil/Angola. Lisboa, Portugal.

Nunes, R. (2013). Dissertação - O Imposto sobre as Sociedades. Comparação entre Portugal

Pedro Camuena. (2007). Sistemas Financeiros Angolano. Jornal de Angola.

Relatório e Conta do Banco Fomento de Angola. (2013 e 2012). Imposto sobre os lucros. Luanda - Angola: BFA.

Sonangol E.P. (2013). Relatório de Gestão Anual (Políticas contabilísticas adotadas na preparação das demonstrações financeiras). Angola.

Departamento Jurídico e Fiscal da KPMG. (2009). Legislação Fiscal. Em D. J. KPMG, Legislação Fiscal (p. 439). Angola: Plural Editores.

Departamento Jurídico e Fiscal da KPMG. (Outubro de 2013). Legislação Fiscal. Angola: Plural Editores.

- Sonangol.E.P. (2013). Relatório de Gestão Anual 2013. Luanda - Angola.*
- ABANC - Associação de Bancos Angolanos. (2013). Sistema fiscal angolano - Reforma Tributária - Relatório Anual 2013, pag.26. Angola: Abanc.*
- Banco BAI. (2013 e 2012). Relatório & Conta. Angola: Banco BAI Angola e Delloitte.*
- Banco Sol - Relatório & Conta 2013 e 2012 . (2012 e 2013 - pág:10). Evolução de alguns indicadores . Luanda - Angola: Banco Sol.*
- BNA. (2010). Imposto (Manual do Plano Contabilístico das Instituições Financeiras). Angola: BNA.*
- KPMG. (2013). Legislação Fiscal - Lei sobre a Tributação das Atividades Petrolíferas. Luanda - Angola: Plural Editores.*
- KPMG. (2013). Legislação Fiscal Angola. Angola: Plural Editores.*
- Banco Nacional de Angola. (2010). Manual do Plano Contabilístico das Instituições Financeiras - CONTIF. Em Manual do Plano Contabilístico das Instituições Financeiras - CONTIF. Angola – Consultado em Julho de 2014.*
- Sociedade de Advogados, RL - Rogério Fernandes Ferreira & Associados. (2014). Reforma Tributária de Angola. Um olhar sobre o Sistema Fiscal Angolano. (p. 2). Sociedade de Advogados, RL - Rogério Fernandes Ferreira & Associados. Consultado em Janeiro de 2015.*

Webgrafia

- APB. (s.d.). Sistema financeiro. Obtido de <http://www.apb.pt/>:
http://www.apb.pt/sistema_financeiro/- Consultado em Março 2014.*
- A.M.Pereira, & Sáragga Leal, O. M. (2008). Sociedade de Advogados, RL. Obtido de
WWW.plmj.co – Consultado em Abril de 2015*

ANEXOS

Após investigação e pesquisa exaustiva sobre não encontramos em Angola este tema pelo que suscitou o nosso interesse. Porém encontramos alguns trabalhos onde se discutiram temas aproximados com exceção do trabalho de Vanessa Carvalho (2009), que tratou parte do tema mas para PME em Portugal, conforme o anexo 1.

Anexo 1 .Temas comparativos com o trabalho

Autor	Tema	Universidade
Nunes (2013)	O Imposto sobre as Sociedades. Comparação entre Portugal e Angola	Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Aveiro
Fernandes (2013)	Situação atual e Perspetiva Futura da Auditoria Interna em Angola	ISCAL – Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa
Medina (Janeiro/ 2012)	O Impacto da Entrada das Agências de Rating nos países Emergentes. Estudo Comparativo Brasil/Angola	Instituto Politécnico de Lisboa. – ISCAL- Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa
Cruz (Junho/2011)	Principais Diferenças entre o Plano Geral de Contabilidade de Angola e o Sistema de Normalização Contabilística de Portugal	Universidade Técnica de Lisboa. Instituto Superior de Economia e Gestão
Almeida (2011)	Sistema Financeiro Angolano. Uma Análise ao Desenvolvimento dos Seguros.	Universidade Técnica de Lisboa
Barros (2011)	Contabilidade em Angola e Harmonização Contábil em Níveis Mundial. Estudo Comparativo entre Normas adotadas no Brasil e Angola.	Universidade do Extremo Sul Catarinense. UNESC – Brasil
Fonseca (2010)	A Tributação do Rendimento no Setor Fiscal Angolano	Centro de Investigação Jurídico e Económico
Carvalho (2009)	Do Resultado Contabilístico ao Resultado Fiscal. Análise e Correções Extra-contabilísticas numa amostra de PME	Faculdade de Economia. Universidade de Coimbra
Cabrito e Ferreira (2009)	Accounting Regulation and Financial Reporting in Angola	Universidade Nova de Lisboa Economia e Gestão
Cabrito (2008)	Insight into the Accounting Regulation and Financial Reporting System in Angola	Faculdade de Economia da Universidade Nova de Lisboa .

Fonte: Elaboração própria

Anexo 2. O imposto sobre o rendimento do petróleo é declarado no MODELO 2, que é constituído por oito grupos, designadamente:

Componentes do Modelo 2 – Imposto sobre o Rendimento do Petróleo	
Grupo 1- Demonstrações de Resultados;	Grupo 5- Apuramento da matéria coletável
Grupo 2 - Custos das Existências Vendidas e Consumidas.	Grupo 6- Cálculo do imposto
Grupo 3 - Balanço	Grupo 7- Resultado da liquidação
Grupo 4 - Cálculo do rendimento tributável	Grupo 8 - Identificação dos DAR utilizados para pagamento do imposto.

Fonte: Elaboração própria

Segundo o n.º1 do Artigo 26.º, da Legislação fiscal (antigo código), para efeitos de apuramento do rendimento tributável do imposto sobre o rendimento do petróleo, os contribuintes ficam obrigados a apresentar na Repartição Fiscal competente e nos prazos a seguir indicados uma declaração em sextuplicado, conforme os modelos 1,2,3,4,5, em anexo, para a liquidação dos encargos tributários previstos nesta lei com exceção da contribuição para a formação de quadros angolanos.

Este pagamento é feito durante o mês de Março de cada ano, tratando-se de liquidação definitiva, no caso de liquidação provisória, conforme previsto no n.º 2 do Artigo n.º 59.º.

Os exemplares da declaração referida no número anterior, depois de verificados e recebidos pela Repartição Fiscal competente, destinam-se:

- a. Dois para o processo da respetiva repartição;
- b. Um para Direção Nacional de Impostos;
- c. Um para o Ministério dos Petróleos;
- d. Um para a Concessionária Nacional;
- e. Um para o contribuinte.

Nota: Os modelos acima referidos encontram-se no anexo 4 e seguintes.

Anexo 3. Comparação entre o antigo e o novo CII

Tendo em conta a reforma tributária, apresentamos no anexo 3, algumas rubricas que indicam alterações com relação ao Código do Imposto Industrial antigo.

Designação	Antigo CII	Novo CII I SÉRIE – N.º 192 – DE 22 DE OUTUBRO DE 2014.
Tributação pelo Grupo A	Artigo n.º6, alínea c) e alínea f), Sociedade comercial e civis sob forma comercial, com capital superior a 35 UCF; Contribuintes cujo volume de negócios seja, na média dos últimos três anos, superior a 70 UCF.	Artigo 8.º, alínea b) e alínea c). Sociedades constituídas nos termos da Lei das Sociedades Comerciais ou da Lei das Sociedades Unipessoais, cujo capital social é igual ou superior a Kz: 2.000.000,00 ou com proveitos totais anuais de valor igual ou superior a Kz: 5.00.000.000,00.
Prejuízos Fiscais	Artigo 46.º CII, serão deduzidos aos lucros dos exercícios seguintes, aqueles verificados em determinados exercícios, aqueles sofridos em atividades que beneficie de isenção ou redução da taxa do I.I	Os prejuízos fiscais, são aferidas ao abrigo n.º 48 do novo código do imposto industrial-
Grupos de Tributação	Ao abrigo do artigo 5.º, o Código do Imposto Industrial é constituído por três grupos, A, B e C.	No novo Código do I. Industrial encontramos dois grupos de incidência tributária, o grupo A e grupo B. Artigo n.º7 do novo CII.
Isenções Isenções	De acordo com o artigo.º 13 e 14.º a isenção abrange as cooperativas operárias de produção, as cooperativas de construção, as cooperativas de consumo, as cooperativas agrícolas ou pecuárias, Associações de instrução, cultura, recreio, desporto, rendimentos derivados de novas indústrias no país por um período de três a cinco anos, a totalidade ou parte dos lucros, provenientes de atividades exercidas com o fim de aplicar em beneficência ou outras de interesse social.	Eliminação das isenções subjetivas previstas no CII (antigo), mantendo nos termos da legislação ao abrigo do qual foram concedidos as isenções e benefícios fiscais resultantes de acordos com o Estado ou com outra entidade pública dotada desse poder nos termos da lei. Artigo n.º 6 do novo CII.
Taxa	Ao abrigo do artigo 72.º do CII. a taxa do imposto industrial é de 35%; Rendimentos provenientes de atividades agrícolas, silvícolas e pecuária, a taxa é 20%;	De acordo o CII, a taxa do imposto industrial é de 30%. Atividade das explorações agrícolas, aquícolas, avícola, pecuárias, piscatórias e silvícolas aplica-se a taxa de 15%. A matéria coletável apurada nos termos do n.º2 do artigo 59.º, aplica-se a taxa de 6,5%. Liquidação provisória de imposto sobre prestações de serviço mencionados capítulo VI,

		Seção I, é de 6,5%. Liquidação provisória de imposto sobre as vendas do 1.º semestre do exercício é de 2%.
Tributação Autónoma	Não existia Tributação Autónoma.	Artigo 19.º n.º 3; Introdução de tributação autónoma relativos a certos encargos, que não serão fiscalmente dedutíveis, tais como: • Custos não devidamente documentados; • Custos não documentados; • Despesas confidenciais; • Donativos não enquadráveis na Lei do Mecenato; • Os donativos não enquadráveis na referida lei ficam sujeitos a tributação autónoma a taxa de 15%, não sendo aceites como custo fiscal.
Liquidação pagamento provisório definitivo	e e Liquidação provisória: Mensal (Artigo 78.º). Liquidação definitiva: 30 de Maio de cada ano. (Artigo n.º 79.º). Setor petrolífero a liquidação definitiva do ISRP: durante o mês de Março de cada ano.	Liquidação e pagamento provisório sobre as vendas (contribuintes do grupo A): até finais dos meses de Julho e Agosto. Artigo n.º 66.º do novo CII. E Liquidação e pagamento definitivo: finais do mês de Maio (Artigo 69.º e 70.º do novo CII. Setor petrolífero a liquidação definitiva: Mês de Março de cada ano.
Amortizações	De acordo o artigo 29.º CII.	Revogação da tabela das taxas anuais de reintegrações e amortização e amortizações, aprovada pela Portaria n.º 755/72, de 26 de Outubro, sendo aprovada uma nova tabela pelo Decreto executivo sobre amortizações e reintegrações do imobilizado.
		Auto – liquidação provisória de imposto industrial correspondente a 15% do resultado derivado de operações de intermediação financeira, apurado nos primeiros seis meses do exercício anterior.

Fonte: Elaboração própria.

Nota: o Governo angolano através da Assembleia Nacional publicou a nova reforma tributária, com algumas alterações como a redução da taxa de imposto industrial de 35% para 30% ou seja a redução de 5% p.p, assim como outras rubricas. Constatamos – se a revogação de algumas leis.

Anexo 4. Apresentação dos Modelos para apuramento do Imposto Industrial

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	Variação 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)		.	.	.

3

CUSTOS COM PESSOAL

DESIGNAÇÃO	CONTA PGC	CORRENTE		EXERCÍCIO		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		CORRENTE		EXERCÍCIO		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 propáganda	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 25°) CII	.	.
	Amortizações excessivas (artigo 29° e 31°) CII	.	.
	Provisões excessivas (artigo 36°) CII	.	.
	Provisões não previstas (artigo 36°) CII	.	.
	Donativos excedentes aos previstos no (artigo 39°) CII	.	.
	Imposto Industrial (artigo 40°) CII	.	.
	Multas fiscais (artigo 40°) CII	.	.
	Despesas de representação (artigo 40°) CII	.	.
	Despesas de existências (artigo 42°) CII	.	.
	Despesas não específicas (artigo 49°) CII	.	.
	Outros acréscimos	.	.
	SOMA (A ACRESCER)	.	.
A DEDUZIR:	Rendimentos do artº 45º CII	.	.
	SOMA (A DEDUZIR)	.	.
	LUCRO TRIBUTÁVEL (RES. LÍQUIDO + A ACRESCER - A DEDUZIR)	.	.

6

APURAMENTO DA MATÉRIA COLECTÁVEL

H	LUCRO TRIBUTÁVEL	.	.
	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)	.	.
K	MATÉRIA COLECTÁVEL (H-I+J)	.	.

7

CÁLCULO DO IMPOSTO

	IMPOSTO À TAXA NORMAL	.	.
	IMPOSTO À TAXA REDUZIDA	.	.
L	COLECTA	.	.
	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)	.	.

DEMONSTRAÇÃO DE RESULTADOS NO ÂMBITO DA BANCA

DEMONSTRAÇÃO DE RESULTADOS	
I	Margem Financeira (II+III)
II	Proveitos de Instrumentos Financeiros Activos (1+2+3+4)
1	Proveitos de Aplicações de Liquidez
2	Proveitos de Títulos e Valores Mobiliários
3	Proveitos de Instrumentos Financeiros Derivados
4	Proveitos de Créditos
III	(-) Custos de Instrumentos Financeiros Passivos (5+6+7+8+9)
5	Custos de Depósitos
6	Custos de Captações para Liquidez
7	Custos de Captações com Títulos e Valores Mobiliários
8	Custos de Instrumentos Financeiros Derivados
9	Custos de Outras Captações
IV	Resultados de Negociações e Ajustes ao Valor Justo
V	Resultados de Operações Cambiais
VI	Resultados de Prestação de Serviços Financeiros
VII	(-) Provisões para Crédito de Liquidação Duvidosa e Prestação de Garantias
VIII	Resultados de Planos de Seguros, Capitalização e Saúde Complementar
IX	RESULTADO DE INTERMEDIÇÃO FINANCEIRA (I+IV+V+VI+VII+VIII)
X	RESULTADOS COM MERCADORIAS, PRODUTOS E OUTROS SERVIÇOS
XI	(-) Custos Administrativos e de Comercialização (10+11+12+13+14+15+16+17+18)
10	Pessoal
11	Fornecimentos de Terceiros
12	Impostos e Taxas Não Incidentes sobre o Resultado
13	Penalidades Aplicadas por Autoridades Reguladoras
14	Custos com Pesquisa e Desenvolvimento
15	Provisões Específicas para Perdas com Clientes Comerciais e Industriais
16	Outros Administrativos e de Comercialização
17	Provisões Específicas para Perdas com Inventários Comerciais e Industriais
18	Depreciações e Amortizações
XII	(-) Provisões sobre Outros Valores e Responsabilidades Prováveis
XIII	Resultado de Imobilizações Financeiras
XIV	Outros Proveitos e Custos Operacionais
XV	OUTROS PROVEITOS E CUSTOS OPERACIONAIS (XI+XII+XIII+XIV)
XVI	RESULTADO DA ACTUALIZAÇÃO MONETÁRIA PATRIMONIAL
XVII	RESULTADO OPERACIONAL (IX+X+XV+XVI)
XVIII	RESULTADO NÃO OPERACIONAL
XIX	RESULTADO ANTES DOS IMPOSTOS E OUTROS ENCARGOS (XVII+XVIII)
XX	(-) ENCARGOS SOBRE O RESULTADO CORRENTE
XXI	RESULTADO CORRENTE LÍQUIDO (XIX+XX)
XXII	(-) PARTICIPAÇÕES MINORITÁRIAS
XIII	RESULTADO DO EXERCÍCIO (XXI+XXII)

 REPÚBLICA DE ANGOLA MINISTÉRIO DAS FINANÇAS Direcção Nacional de Impostos		IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO DO PETRÓLEO Área de desenvolvimento (*): _____	
01	DEMONSTRAÇÃO DOS RESULTADOS	USD	Kz
1	Vendas (1)		
2	Prestações de serviços		
3	Outros proveitos operacionais		
4	Variação da produção		
5	Mais-valias		
6	Trabalhos para a própria empresa		
7	Outros proveitos (2)		
8	Total dos proveitos (1+2+...+7)		
9	Custo das mercadorias vendidas e das matérias consumidas		
10	Subcontratos		
11	Outros fornecimentos e serviços de terceiros		
12	Soma (9+10+11)		
13	Despesas com o pessoal		
14	Despesas financeiras		
15	Outras despesas e encargos (2)		
16	Amortizações do exercício (3)		
17	Recuperação de custos (3)		
18	Provisões do exercício		
19	Total dos custos (12+13+...+18)		
20	Imposto Sobre a Produção do Petróleo – Modelo 1		
21	Imposto de Transação do Petróleo – Modelo 3		
22	Taxa de Superfície – Modelo 4		
23			
24	Soma (20+21+22+23)		
25	Resultado líquido do exercício (8-19-24) (a)		
(a) Se negativo, inscrever o valor entre parêntesis. (1) Juntar, em anexo, no caso dos contratos de partilha de produção, discriminação detalhada das quantidades produzidas, vendidas e consumidas de cada uma das substâncias, e a sua valorização. (2) Juntar, em anexo, discriminação. (3) Valores constantes do Quadro 27, página 9, no caso de contratos de partilha de produção.			
02	CUSTO DAS EXISTÊNCIAS VENDIDAS E CONSUMIDAS	USD	Kz
1	Existências iniciais		
2	Compras/produção (b)		
3	Regularização de existências		
4	Existências finais		
5	Custo das existências vendidas e consumidas (1+2+3-4)		
(b) Inclui despesas de seguro, frete, direitos aduaneiros, impostos, taxas e outras imposições aplicáveis.			
CRITÉRIOS VALORIMÉTRICOS UTILIZADOS			
Indicar por tipo de existências: _____			
(*) Juntar tantos exemplares quantas as áreas de desenvolvimento no caso de contratos de partilha de produção.			

IDENTIFICAÇÃO DA ÁREA DE CONCESSÃO (total das áreas de desenvolvimento) (*)				
04	CÁLCULO DO RENDIMENTO TRIBUTÁVEL	USD	Kz	
A ACRESCER	1 Resultado líquido do exercício (transporte da linha 25 do Quadro 1) ...			
	2 Despesas incorridas por incúria ou falta de diligência — (artigo 22.º n.º 1 alínea a) ...			
	3 Comissões pagas a intermediários — n.º 1 alínea b) ...			
	4 Despesas de comercialização e transporte do petróleo, bruto não previstas no contrato — n.º 1 alín. c) ...			
	5 Despesas com garantias legais ou contratuais prestadas — n.º 1 alínea d) ...			
	6 Indemnizações, multas ou penalidades por incump. de obrigações contratuais — n.º 1 alínea e) ...			
	7 Despesas com processos de arbitragem — n.º 1 alínea f) ...			
	8 Despesas incorridas para efeitos de determinação do preço do petróleo — n.º 1 alínea g) ...			
	9 Imposto sobre o rendimento do petróleo — n.º 1 alínea h) ...			
	10 Ofertas e donativos não enquadráveis na alínea a), do n.º 3 do artigo 21.º — n.º 1 alínea i) ...			
	11 Juros de empréstimos e outros encargos de capital não devidamente autorizados — n.º 1 alínea j) ...			
	12 Despesas com serviços jurídicos não previstas na alínea f) do n.º 1 do artigo 21.º — n.º 1 alínea k) ...			
	13 Despesas resultantes da não celebração de contratos de seguro — n.º 1 alínea l) ...			
	14 Despesas com formação de pessoal que não respeitem os termos exigidos — n.º 1 alínea m) ...			
	15 Custos e prejuízos decorrentes da inadequada observância das condições de garantia ou da sua ausência — n.º 1 alínea n) ...			
	16 Custos e prejuízos com depreciação de materiais não utilizados nas oper. petrolífl. — n.º 1 alínea o) ...			
	17 Despesas gerais e administrativas realizadas fora de Angola, que não sejam as referidas em ii), do III, da alínea a), do n.º 1, do artigo 21.º — n.º 1 alínea p) ...			
	18 Contribuições e impostos devidos pelos trabalhadores — n.º 1 alínea q) ...			
	19 Despesas de viagem e outras incorridas com a movimentação dos trabalhadores para além do país de origem, ou a sua utilização em outras operações fora de Angola — n.º 1 alínea r) ...			
	20 Contrapartidas oferecidas ao Estado ou à Concessionária Nacional pela atribuição da qualidade de associada da Concessionária Nacional — n.º 1 alínea s) ...			
	21 Provisões, fundos e reservas não autorizadas pelo Governo — n.º 2 alínea a) ...			
	22 Reintegrações e amortizações que excedem os limites legais — n.º 2 alínea b) ...			
	23 Dívidas consideradas incobráveis não devidamente justificadas — n.º 2 alínea c) ...			
	24 Impostos e encargos aduaneiros de importação sobre artigos vendidos e sobre os quais recai isenção — n.º 2 alínea d) ...			
	25 Imposto s/os rend. de gerentes, membros do cons. fiscal, trabalhadores e outros — n.º 2 alínea e) ...			
	26 Custos de despesas legais de qualquer arbitragem — n.º 2 alínea f) ...			
	27 Custos por danos causados por incúria ou falta de diligência — n.º 2 alínea g) ...			
	28 Indemnizações pagas à Concessionária Nacional a título de cláusula penal — n.º 2 alínea h) ...			
	29 Juros pagos a sócios, incluindo os de suprimentos — n.º 2 alínea i) ...			
	30 Gratificações, ofertas, regalias, etc. atribuídos a sócios, a accionistas, na parte em que exceder a maior remuneração atribuída a trabalhadores não sócios — n.º 2 alínea j) ...			
	31 Despesas de carácter pessoal de sócios ou accionistas — n.º 2 alínea k) ...			
	32 Despesas de represent., na parte em que a admin. fiscal as repete exageradas — n.º 2 alínea l) ...			
	33 Amortização de custos não recuperáveis — Quadro 8 ...			
	34 Ajustamento às vendas (diferença entre preços de venda e preços fiscais — linha 3 do Quadro 13) ...			
	35 Ajustamento ao cost-oil (diferença entre preços definitivos e provisórios — linha 6 do Quadro 13) ...			
	36			
	37			
	38			
A DEDUZIR	39 Soma (1+2+...+38) ...			
	40 Prémio de produção (1) ...			
	41 Up-lift (1) ...			
	42 Ajustamento às vendas (diferença entre preços de venda e preços fiscais — linha 3 do Quadro 13) ...			
	43 Ajustamento ao cost-oil (diferença entre preços definitivos e provisórios — linha 6 do Quadro 13) ...			
	44			
	45			
	46			
	47			
	48 Soma (40+41+...+47) ...			
	49 Prejuízo para efeitos fiscais (39-48)<0 ...			
	50 Lucro tributável (39-48)>0 ...			

(1) Só aplicável no caso dos montantes dos direitos terem sido contabilizados.
(*) Este modelo deve ser preenchido por cada área de desenvolvimento, no caso de contratos de partilha de produção.

IDENTIFICAÇÃO DA ÁREA DE CONCESSÃO (total das áreas de desenvolvimento) (*)			
05	APURAMENTO DA MATÉRIA COLECTÁVEL	USD	Kz
1	Lucro tributável: (a transportar da linha 49 do quadro 22)		
2	Prejuízos fiscais dedutíveis: (artigo 23.º, n.º 1, alínea c)		
2.1.	Exercício n.º 5		
2.2.	Exercício n.º 4		
2.3.	Exercício n.º 3		
2.4.	Exercício n.º 2		
2.5.	Exercício n.º 1		
3	Materia colectável (1-2)		
06	CÁLCULO DO IMPOSTO	USD	Kz
1	Taxa a aplicar (1) sobre valores da linha 3 do Quadro 23		
2	% Colecta		
3	Dedução à colecta - artigo 60.º		
3.1			
3.2			
3.3			
3.4			
4	Incentivos fiscais		
5	Total das deduções (3+4)		
6	Imposto liquidado (2-5)		
7	Pagamentos efectuados		
8	8.1 Imposto a pagar (6-7)		
	8.2 Imposto a recuperar (6-7)		
(1) Nos Contratos de Partilha de Produção a taxa aplicável é de 50% e nos restantes casos 65,75%.			
07	RESULTADO DA LIQUIDAÇÃO		
7.1	IMPOSTO A PAGAR	7.2	IMPOSTO A RECUPERAR
Havendo imposto a pagar (linha 8.1 do Quadro 24), procede ao respectivo pagamento? Sim ☐ Não ☐		Havendo imposto a recuperar (linha 8.2 do Quadro 24), pretende o reembolso:	
Em caso afirmativo, indique obrigatoriamente: N.º do DAR _____ Data ____/____/____		☐ Por Ordem de Saque ☐ Por encontro na próxima prestação do imposto.	
08	IDENTIFICAÇÃO DOS DAR UTILIZADOS PARA PAGAMENTO DO IMPOSTO NESTE EXERCÍCIO		
N.º do DAR _____ Data ____/____/____ N.º do DAR _____ Data ____/____/____		USD	Kz
N.º do DAR _____ Data ____/____/____ N.º do DAR _____ Data ____/____/____ N.º do DAR _____ Data ____/____/____ N.º do DAR _____ Data ____/____/____			
TOTAL GERAL OU A TRANSPORTAR (Riscar o que não interessa)			

(*) Este modelo deve ser preenchido por cada área de desenvolvimento, no caso dos contratos de partilha de produção.

Fonte: Legislação Fiscal Angolana (2009).

INVESTIGAÇÕES FUTURAS

Alargar o estudo a outros casos de empresas angolanas:

- Outros setores da atividade: Construção civil e agricultura;
- Outros períodos: antes de 2012 e depois de 2013.

Analisar o impacto da nova legislação fiscal em vigor a partir de 2015:

- Impacto da redução da taxa industrial e vantagens ou desvantagens para as empresas e a Administração Tributária;
- Discriminação das variações da taxa e das alterações no lucro tributável assim como na matéria coletável;
- O impacto do fim dos benefícios fiscais aos juros da dívida pública;
- Impacto da introdução de tributações autónomas.