FORMAÇÃO CONTÍNUA 2019
19-24 de Agosto

Ordem dos Contabilistas e Auditores de Moçambique
OCAM

ACCA
2021 MOZAMBIQUE
6th AFRICAN CONGRESS OF ACCOUNTANTS
EMBRACING THE 4TH INDUSTRIAL REVOLUTION

# Fiscalidade

## 6.º Edição de formação Continua

FORMAÇÃO CONTÍNUA 2019
19-24 de Agosto

Ordem dos Contabilistas e Auditores de Moçambique
OCAM

ACCA 2021 MOZAMBIQUE
6th AFRICAN CONGRESS OF ACCOUNTANTS
EMBRACING THE 4TH INDUSTRIAL REVOLUTION

# FISCALIDADE

## Programa:

**IVA**

**Alterações  Decreto 66/2017 e 78/2017**

**IRPS**

**Retenções na Fonte**

**IRPC**

**Retenções na Fonte**

**Aspectos essenciais para o preenchimento do Modelo 22**

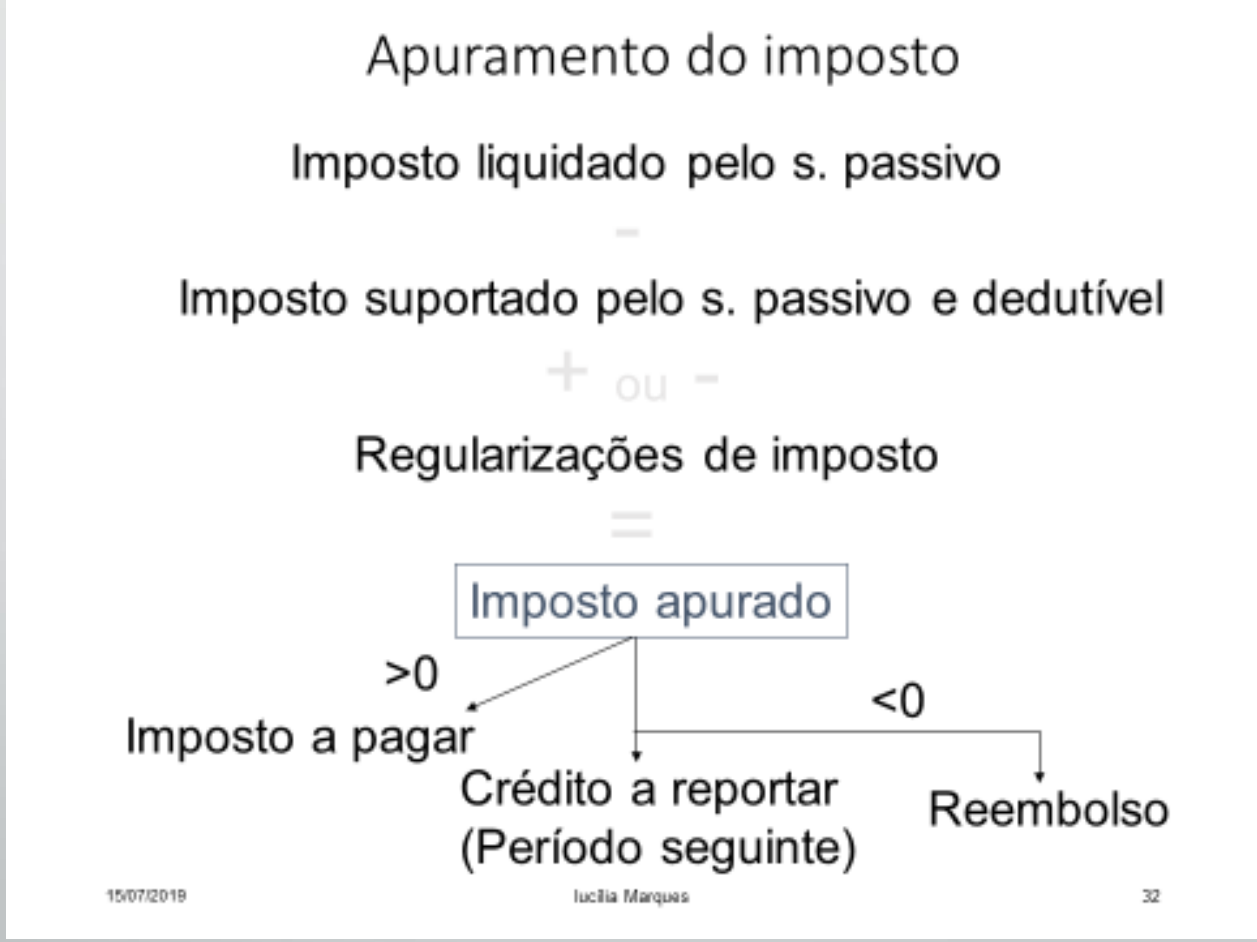
**Planeamento Fiscal**

**Enquadramento**

**Casos práticos  em sede de IVA, IRPS e IRPC**

# Decretos N.º 66 e 78/2017

# APURAMENTO DO IVA



Decreto N.º 66/2017, de 23 de Novembro

Mecanismo Fiscal de Regularização do IVA Suportado nas Aquisições de Bens e Serviços no Âmbito de Projectos Públicos Financiados por Instituições Financeiras Internacionais e Parceiros de Desenvolvimento

# Mecanismo Fiscal das aquisições de bens e serviços para projectos

O Mecanismo Fiscal aplica-se às aquisições de bens e serviços por sujeitos passivos, cujo destino são projectos públicos aprovados pelo Governo, incluindo empreitadas de obras públicas e projectos de apoio institucional, cujo beneficiário é o Estado, seus órgãos, incluindo as autarquias locais e as demais pessoas colectivas de direito público bem como os projectos públicos desenvolvidos por empresas públicas e empresas participadas pelo Estado, que estejam integrados no Plano Quinquenal do Governo.

# Mecanismo Fiscal

De acordo com Mecanismo Fiscal, os fornecedores de bens e serviços devem liquidar o correspondente IVA no acto de facturação, conforme previsto no Código do IVA.

O adquirente de tais bens e serviços pagará o preço líquido de IVA, devendo para o efeito facultar ao fornecedor o Certificado do IVA, emitido nos termos do Mecanismo Fiscal.

# Certificado do IVA

**O certificado do IVA é emitido pela Direcção-Geral de Impostos, num prazo de 10 dias, mediante solicitação do Gestor do Projecto ou seu representante devidamente credenciado, pedido que deverá ser instruído com outros documentos relacionados com o projecto.**

# EXCLUSÃO

**O presente Decreto exclui do seu âmbito:**

- Água, gás, electricidade e telefone;
- Bens alimentares, incluindo bebidas;
- Serviços de alimentação;
- Despesas com viaturas ligeiras de passageiros;
- Serviços de alojamento.

As facturas de bens e serviços emitidas a Projectos liquidam o IVA como sempre o fizeram, mas em contrapartida os Projectos passam a não pagar o IVA liquidado.

# Elementos a Remeter à AT

Os Projectos passam a ter de reportar à Autoridade Tributária (AT) cada uma das facturas em causa para Solicitar um certificado de IVA que permitirá então ao fornecedor a dedução do respectivo IVA.

- Assim para cada factura deve o Gestor do Projecto remeter à AT os seguintes elementos:
- Requerimento dirigido ao Director-Geral de Impostos pelo gestor do Projecto;
- Confirmação de elegibilidade do projecto pela Direcção Nacional do Tesouro;
- Contrato de fornecimento de bens ou serviços;
- Listagem de bens ou serviços facturados;
- Cópia da factura;
- Impresso do Certificado do IVA;
- Termo de compromisso de que os bens e serviços adquiridos se destinam exclusivamente ao projecto.

# Requisitos de salvaguarda

Fazem parte dos requisitos a obrigação do fornecedor entregar ao gestor do projecto a declaração periódica do IVA onde liquidou a factura em causa.

# Constrangimentos

**Acresce ainda o facto da guia de IVA conter valor agregados, pelo que é provável que a cada pedido se siga uma inspecção tributária. Apesar do prazo definido no Decreto ser de 10 dias, o mesmo também define o indeferimento pela AT por não ser possível avaliar a legitimidade do pedido**

# Constrangimentos

Prevemos que se torne extremamente complicada a recuperação do IVA pelo que aconselhamos todos os contabilistas/ gestores de projecto a avaliar urgentemente o impacto destas alterações em eventuais projectos em curso ou futuros.

# Recomendações

- O fornecedor do bem ou serviço, deve de na sua contabilidade evidenciar o IVA liquidado em facturas, cujo cliente seja gestor de projectos e esteja nas condições previstas no decreto n.º 66/2017, através da criação de uma conta apropriada, como por exemplo:
- "443331 - IVA Liquidado decreto n.º66/2017"
- "443412 – IVA Regularizações a Favor do Sujeito Passivo decreto n.º 66/2017"

# EXEMPLO

- A empresa A gestora de um projecto financiado por uma instituiçãio financeira estrangeira, para a concretização de uma Obra Publica adquiriu ao fornecedor B, bens legiveis no montante de MT 2,000,000,00 acrescidos de IVA.

- Pedido: Contabilização da Operação na óptica do Fornecedor.

# RESOLUÇAO

| OPERAÇAO | DEBITO | CREDITO | VALOR |
|---|---|---|---|
| REGISTO DA FACTURA | 41 | 71<br>44331 | 2,000,000<br>340,000,00 |
| Pela Recepção do Certificado de IVA | 443412 | 41 | 340,000,00 |
| Pela Cobraça da Factura | 12 | 41 | 2,000,000 |

# Recomendações

- O fornecedor de bens e serviços, quando estiver perante um adquirente, gestor de projecti, deve solicitar uma declaração em como está enquadrado no decreto – lei n.º 66/2017 e deve obter a emissão do certificado de IVA, nos termos do art,º 5,º do mesmo Decreto.

# Recomendações

- **A declaração periódica deverá ter campos específicos que evidenciem quer a base tributável quer o IVA liquidado nas circunstâncias do Decreto**

# Decreto N.º 78/2017

# Regulamento de Reembolso do IVA

- O Decreto nº 78/2017 de 28 de Dezembro, com efeitos a partir de 01 de Janeiro de 2018, o novo Regulamento do Reembolso do IVA  revoga o Decreto 77/98 de 29 de Dezembro.

# Documentos de Suporte

**Foram acrescentados aos documentos que suportam o reembolso do IVA os seguintes elementos, dos quais, alguns, embora não legislados anteriormente já eram solicitados pela Autoridade Tributária**:

Fotocópias de todas as declarações periódicas que influenciam o crédito solicitado;

Cópias dos Balancetes analíticos mensais, de todo o período do crédito, incluindo o balancete do mês em que se solicita o reembolso;

Documentos comprovativos da expedição de mercadorias no caso de transporte internacional; e Cópia dos contractos de prestação de serviço devidamente reconhecidos notarialmente

# Requisitos

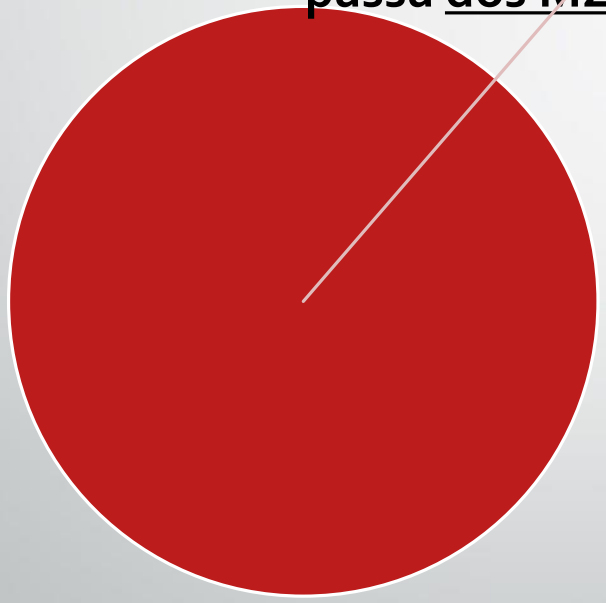
O reembolso do IVA passa a poder ser solicitado quando verificados os seguintes requisitos:

– Em determinado mês o sujeito passivo tenha a seu favor crédito superior a MZN 500.000.

– Tenha decorrido o prazo de 4 meses (12 meses na legislação anterior), sem que tenha ocorrido a compensação total do crédito;

# EXPORTADORES

**O montante do crédito, a partir do qual os exportadores podem solicitar o reembolso, passa dos MZN 5.000 para MZN 20.000.**



# Suspensão do prazo de concessão de reembolsos

A suspensão do prazo do reembolso é fixada em 30 dias contados a partir a data da notificação.

# Decisão do reembolso

Foram introduzidas no Regulamento do Reembolso do IVA, situações que podem influenciar a decisão do reembolso do IVA, nomeadamente:

– Sem prejuízo da manutenção do respectivo crédito, só são considerados os pedidos de reembolso que constem de declaração apresentada dentro do respectivo prazo legal;

– No caso de apresentação de declarações rectificativas do pedido de reembolso, só é tomado em conta o primeiro pedido de declaração rectificativa, devendo esta ser apresentada segundo modelo apropriado;

**Sendo o sujeito passivo devedor do IVA, é suspensa a concessão do reembolso do IVA que não esteja garantido nos termos do disposto no Código do IVA, até que o Imposto devido seja pago ou garantido, nos termos das Execuções Fiscais.**

# Aprovisionamento da Conta de reembolsos do IVA

O Ministro das Finanças determina anualmente a percentagem da receita cobrada que será depositada em conta especializada para pagamento dos reembolsos do IVA. O novo Regulamento do Reembolso do IVA prevê também um novo regime especial de regularização de IVA pelas empresas que operam nos sectores mineiros e petrolíferos, na fase de produção.

# Retenção na Fonte Sede de IRPS/IRPC

# Retenção na Fonte em sede de IRPS

# Retenção Na Fonte

- **Quando ?**

Quando os rendimentos são pagos ou colocados à disposição, por um sujeito passivo com contabilidade organizada.

- **Espécies de Retenção na fonte?**

A titulo definitivo

A título de pagamento por conta

# Tipo de Rendimento/ Retenção

- Para os rendimentos da primeira categoria, a retenção é a titulo difinitivo, segundo o art.º 65. A do CIRPS
- Para os rendimentos da segunda e quarta categoria a retenção na fonte reverte a natureza de pagamento por conta nos termos do art.º 65 do CIRPS.

# Taxas de Retenção na Fonte em sede de IRPS

| Rendimentos | TAXAS |
|---|---|
| Trabalhadores dependentes | Taxa Progressiva de 10% a 32% |
| Trabalhadores Independentes | 20% |
| Trabalhadores não Residentes | 20% |

# Retenção na fonte em sede de IRPS

## TRIBUTAÇÃO DE NÃO RESIDENTES EM MOÇAMBIQUE – APLICAÇÃO CONVENÇÃO

| Rendimentos | MOÇAMBIQUE | Portugal | Convenção para evitar Dupla Tributação |
|---|---|---|---|
| Dividendos | 20% | 25%/28% | 10% |
| Juros | 10%/20% | 25%/28% | 10% |
| Prestações de Serviço | 20% | 25% | 10% |
| Royaltes | 20% | 25% | 10% |

# Taxa Liberatória

- Os rendimentos sujeitos a retenção na fonte, a titulo difinitivo,  são todos aqueles listados no artigo 57 do CIRPS e ainda os do art.º 65A

# Quais os rendimentos sujeitos a retenção na fonte em sede de IRPS?

- **Como são tributados os rendimentos provenientes de arrendamento de imóveis para empresas, auferidos por pessoas singulares?**
- Os rendimentos provenientes do arrendamento de imóveis enquadram-se na quarta categoria do IRPS, rendimentos prediais, e são tributados de acordo com os números 3 e 5 do artigo 65 do CIRPS, nomeadamente, a taxa de 20% sobre os rendimentos ilíquidos, deduzidos em 30% a título de despesas de manutenção e reparação do imóvel.
  O adquirente do imóvel, por estar a exercer uma actividade de carácter reiterado deverá proceder ao registo fiscal, declarando o inicio de actividade, e emitir facturas por cada transacção efectuada.
  O sujeito passivo, devera ainda exigir a cópia do comprovativo de retenção na fonte à empresa, de modo a permitir proceder de forma clara o apuramento do imposto a final, no Modelo 10.

# Exemplo

- O Sr.º Rashid, proprietário de um imóvel em Maputo, que está arrendado à empresa XPTO, Lda,pelo valor mensal de 100,000,00 Mt.
- Como se deve proceder nesta situação?
- Deverá existir um contracto onde se estabeleça o valor bruto da renda e os impostos a que está sujeito, pois o valor da renda está sujeito a IVA (17%) e à retenção na fonte [(20%-(30%*20%)]=14% e a emitir a respectiva factura.
- O valor liquído a receber é de [100,000 +17,000-(100,000*14%)] = **103,000,00**
- **A empresa XPTO tem de entregar ao Estado até ao dia 20 do mês, seguinte o valor da retenção e o Sr,º Rashid, tem de entregar a declaração periodica de IVA até ao final do mês seguinte com o respectivo meio de pagamento**

# RETENÇÃO NA FONTE EM SEDE DE IRPC

# Exemplo 1

- Enquadramento fiscal do Contrato de Prestação de Serviços celebrado entre uma entidade com domicílio fiscal na República de Moçambique e uma entidade residente num país com o qual Moçambique não tem assinado uma Convenção para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal, tendo como objecto a publicidade dos serviços de uma empresa moçambicana em revistas vendidas nesse País. Trata-se de um Acordo que tem por objecto a divulgação das actividades da empresa numa das páginas das Revistas internacionais.

# Exemplo 1 (Continuação)

- Os serviços são prestados fora do território moçambicano mas são utilizados dentro do território nacional, uma vez que beneficiam de forma directa ou indirecta uma empresa nele residente.

- Assim, sendo a empresa que presta os serviços entidade não residente e sem estabelecimento estável em Moçambique, mas porque os serviços por ela prestado são utilizados em Moçambique, aos rendimentos resultantes do serviço objecto do contrato, incidirá o IRPC.

- "consideram-se obtidos em território moçambicano os rendimentos derivados de outras prestações de serviços realizadas ou utilizadas em território moçambicano", ficando por força disso sujeitos á tributação em sede do IRPC, por meio de retenção na fonte à taxa de 20%, nos termos da alínea g) do nº 1 do artigo 67.

# Exemplo 2

- **Enquadramento fiscal dos rendimentos pagos por uma entidade Moçambicana a uma entidade não residente, pela cedência de um software que permite o armazenamento de dados com a componente de assistência técnica do referido software.**
- Considerando que a empresa não residente é uma pessoa colectiva que não possui sede, direcção efectiva nem estabelecimento estável em Moçambique, os rendimentos resultantes do serviço objecto do contrato celebrado, enquadrados nos termos do item II da alínea c) do número 3 do artigo 5 do código do IRPC, são tributáveis à taxa liberatória de 20%, mediante retenção na fonte, nos termos do nº 2 do artigo 62,conjugado com a alínea b) do nº 1 do artigo 67, ambos do Código do IRPC, em vigor;

- Porém, por força da Convenção para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre o Rendimento, o lugar de tributação dos rendimentos relacionados com os serviços prestados pela empresa acima referida, deve ser aferido nos termos nela previstos.

# Exemplo 2 (Continuação)

- Os rendimentos resultantes da execução do referido contrato são enquadrados como sendo ***royalties***, nos termos do estabelecido no artigo 12 da Convenção, tributáveis no país da fonte (Moçambique) à taxas de 5% para os Emiratos Árabes Unidos e África do Sul, 10% para Vietname, Botswana, Índia, Macau, Itália e Portugal, com excepção de Maurícias que não possui tributação a titulo de royalties por um programa de computador.

# Exemplo 2 (Continuação)

- Tratando-se de Royalties, o Modelo apropriado para efeitos de aplicação da Convenção é o M/1 – DTI, o qual deve ser devidamente preenchido e enviado às Autoridades Fiscais do beneficiário efectivo dos rendimentos para efeitos de certificação da residência fiscal da entidade não residente, modelo esse que poderá ser adquirido junto à Repartição de Tributação de Não Residentes ou na Área Fiscal do seu domicílio.

# Exemplo 3

- **Enquadramento fiscal ao abrigo da Convenção para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre o Rendimento, relativamente aos rendimentos provenientes da execução de um contrato que tem como objecto a prestação de serviços de, desenho conceptual, consultoria e projecto conceptual da totalidade das obras, onde os serviços objecto do contrato serão executados a partir das instalações pertencentes à empresa moçambicana.**

- **R:** Nos termos da Convenção, o lugar de tributação dos rendimentos relacionados com os serviços objecto do contrato retro mencionado é no Estado Contratante da Fonte, ou seja, Moçambique.

# Exemplo 3 ( continuação)

- Estando reunidos os pressupostos de estabelecimento estável previstos na Convenção, por se tratar de uma instalação fixa, o lucro do estabelecimento estável será determinado nos termos do Artigo 44 do Código do IRPC, havendo pagamento do IRPC, à taxa de 32%, nos termos do artigo 61 do CIRPC.
- A entidade não residente, por obter rendimentos em território moçambicano, é obrigada a designar um representante legal em Moçambique, para em seu nome, cumprir com as obrigações fiscais decorrentes da execução das actividades objecto do contrato supracitado, nos termos da alínea a) do nº 3 do Artigo 17 da Lei nº 2/2006, de 22 de Março, Lei Geral Tributária.

# Exemplo 3 ( continuação)

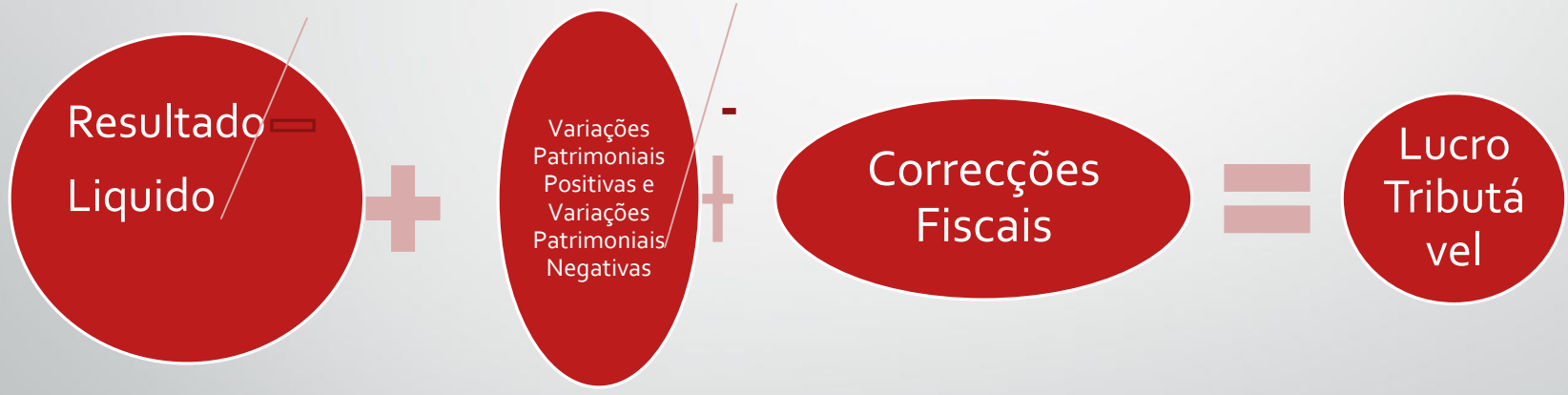
- representante legal deverá efectuar o registo do estabelecimento estável, conforme o estabelecido no nº 2 do Artigo 37 do Regulamento do Código do IRPC, devendo ainda preencher a declaração de registo de pessoa colectiva ou equiparada e de atribuição do NUIT, M/06.
-

IRPC

# Aspectos essenciais para o preenchimento do Modelo 22

# Introdução

- Do Resultado Liquido ao Lucro Tributável



# Caso Prático

- A empresa XPTO, SA. durante o exercício N apresentou as seguintes Demonstrações financeiras:

# Balanço

| Activo | |
|---|---|
| Activos Tangíveis | 1 400 000,00 |
| Partecipações Financeiras | 463 800,00 |
| Propriedades de Investimento | 200 000,00 |
| Inventários | 1 435 000,00 |
| Dividas a Receber | 6 665 594,31 |
| Outras Contas a Receber | 350 000,00 |
| Caixa e Equivalentes | 72 500,00 |
| **Total do Activo** | **10 586 894,31** |
| **Capitais Proprios** | |
| **Capital** | **100 000,00** |
| Reservas | 3 975 000,00 |
| Resultados Transitados | 75 000,00 |
| Resultado Liquido | 36 000,00 |
| **Total do Capital Próprio** | 4 186 000,00 |
| **Passivo** | |
| Emprestimos bancários | 3 914 750,00 |
| Dividas a Pagar | 2 020 150,00 |
| Outras Contas a Pagar | 465 994,31 |
| Total do Passivo | 6 400 894,31 |
| **Total do Pass e Capitais Proprios** | **10 586 894,31** |

# Demonstração de Resultados

| | |
|---|---|
| Rendimentos | |
| Vendas+P. Serviços | 12 440 000,00 |
| Rendimentos Financeiros | 400 000,00 |
| Outros Ganhos | 100 000,00 |
| Gastos | |
| CMV | 8 610 000,00 |
| FSE | 738 000,00 |
| Gastos c/ Pessoal | 1 476 000,00 |
| Amortizações | 500 000,00 |
| Provisões | 300 000,00 |
| Gastos Financeiros | 1 316 000,00 |
| Resultados Antes Impostos | 60 000,00 |
| Imposto s/ Rendimento | -24 000,00 |
| Resultados Liquidos | 36 000,00 |

# Caso Prático - IRPC

- Informações Complementares:
  - Nos Activos Tangíveis estão incluídas viaturas adquiridas no ano N-1, cujo valor de aquisição e vida Útil são as seguintes:

| Descrição | Valor de Aquisição | Vida ùtil |
|---|---|---|
| Viatura ligeira de Passageiros | 1.200.000,00 | 4 anos |
| Viatura Ligeira de Passageiros | 800.000.00 | 4 anos |
| Viatura Pesada de Mercadorias | 2.400.000,00 | 6 anos |

# Caso Prático - IRPC

- Informações Complementares:
- **As participações financeiras dizem respeito a:**
- Participação de 10% na sociedade Maputex, SA, com sede em Maputo, da qual neste exercício recebeu 150.000,00MT de dividendos.
- Participação de 30% na sociedade Contadelta, Lda. Com sede na Beira, da qual neste exercício recebeu lucros no montante de 50.000,00
- Participação de 15% na sociedade ABC, SA, sedeada em Angola, da qual recebeu de dividendos, no valor de 200.000.00 ( TAXA Imposto em Angola 30$)

# Caso Prático - IRPC

- Informações Complementares:

➢ **Nos Activos Tangíveis**, também está incluído uma máquina, pertencendo ao equipamento básico adquirida no ano N-4, mas já totalmente amortizada, pois a sua vida útil atribuída foi de 4 anos, (taxa de 20%), enquanto a taxa máxima fiscal era de 12,5% com 8 anos de vida útil, a sua mensuração foi no montante de 800.000,00MT.

# Caso Prático - IRPC

Informações Complementares:

- A Rubrica **Outros Ganhos n**o valor de 100.000,00 MT são relativos à Mais Valia produzida pela alienação de activo fixo.
- A Mais -valia resulta da venda por 350.000,00 MT do um equipamento básico, que havia adquirido em N-6 por 1.000 000,00 MT e que estava a ser depreciada pelo método das quotas constantes, com uma vida útil de 8 anos;
- A empresa pretende reinvestir, em N+1, 350.000,00 na aquisição de equipamento informática.

# Caso Prático - IRPC

- Informações Complementares:

➢ **Gastos com o Pessoal**

Contém Ajudas de custo não tributadas e facturadas a cliente no montante de 250.000,00MT;

e Ajudas de Custo não facturadas mas com mapa suporte no montante de 100.000,00MT;

Ajudas de custo tributadas e com mapa de suporte – 50.000.00 MT;

# Caso Prático - IRPC

- Informações Complementares:

➢ **Fornecimentos e Serviços de Terceiros**

Contem os seguintes gastos:

gastos com combustíveis com mapa comprovativo do seu consumo no montante de 25.000,00MT;

Despesas de Representação – 80.000.00MT;

Reparação das viaturas ligeiras de passageiros – 200.000,00MT

Despesas registadas como ofertas não documentadas – 75.000.00MT

# Caso Prático - IRPC

- Informações Complementares:

➢ **Outros Gastos**

Estes gastos referem-se a:

multas do código da estrada e a multas fiscais no montante de 10.000,00MT;

Valor pago a um intermediário para alegeirar o desalfandegamento de mercadorias importadas – 6.000.00MT.

# Caso Prático - IRPC

- Informações Complementares:
  - **Provisões**

A Rubrica de provisões subdividem-se em:

Processos judiciais em curso – 200.000,00MT;

Contractos Onerosos – 100.000,00MT;

  - **Resultados Transitados**

Esta rubrica contêm, correcções a rendimentos que não foram reconhecidos em anos anteriores no valor de 150.000,00MT e prejuízos fiscais  no ano N-2, Ainda não utilizados no valor de 75.000,00 MT

# Caso Prático - IRPC

- Outras Informações:

- Pagamentos por conta – **10.000.00MT;**
- Pagamento Especial por Conta **– 30.000,00MT;**
- Retenções na Fonte efectuadas por terceiros – **15.000.00 MT.**

# RESOLUÇÃO

- Determinação dos "conflitos" entre a Contabilidade e a Fiscalidade, ou seja análise dos gastos e rendimentos contabilísticos que não sejam aceites fiscalmente para que a partir do Resultado Líquido seja determinado o Lucro Tributável e procedermos ao preenchimento do quadro 8 do Modelo 22. (art.º 17.º do CIRPC)

# RESOLUÇÃO

- Activos Tangíveis/ Amortizações

| Descrição | Amortização Contabilistica | Amortização Aceite Fiscalmenter | Correcção | Justificação |
|---|---|---|---|---|
| VLP | 1200.000.00*25 %=300.000.00 | 800.000*25%=200. 0000 | 300.000-200.000=100.000 | al. e) do art.º 27.º/ dec. N.º 72/2013 |
| VLP | 800.000.00 | 800.000.000 | 0 | al. e) do art.º 27.º/ dec. N.º 72/2013 |
| V. Pesada | 2.400.000.00*16 .67% =400.000.00 | 400.000,00 | 0 | Decreto n.º 72/2013 Art.º 5.º |
| Maquina | 0 | 800.000.00*12.5% = 100.000.00 | -100.000.00 | n.º3 art.º3 Decreto 72/2013 |

# RESOLUÇÃO

- Participações Financeiras

| Rendimento Contabilístico | Rendimento Aceite Fiscalmente | Correcções | Justificação |
|---|---|---|---|
| Maputex – 10%<br>150.000.00<br>DTE | [(150.000.*32%)/1-32%]*60% =42.353 | 42.353.00 | art.º 40,art.º53 e artº 64.º do CIRPC |
| Contadelta -30%<br>50.000.00<br>DTE | 0 | -50.000.00 | Art.º 40.º |
| ABC . 15%<br>200.000.00<br>DTI | 85,714,30MT<br><br>As Correcções relativas à DTI, nos termos do art.º 65.º do CIPC, verificam-se no Quadro 10 do Modelo 22 [200.000.00/(1- 30%)]*30%= 85.714.30MT (taxa Angola 30%) e nos termos do art,º 53 al, b) considera-se o valor iliquido | | |

# RESOLUÇÃO

- Outros Ganhos

| Mais valia Contabilistica | Mais Valia Fiscal | Correcções | Justificação |
|---|---|---|---|
| V. R = 350.000.00<br>V. Aq = 1.000.000<br>T. Amortização - 12.5%<br>A, Ac. (1.000.000*12.5%)* 6= 750.000.00<br>Valor Liquido =1.0000.000-750.000= 250.000.<br>+Valia = 350.000.00-250.000.00=100.000<br>. | CDM (2013) = 1.26<br>Valor Liquido Corrigido = 250.000.*1.26=315.000<br>+Valia = 350.000-315000 = 35.000.00<br>Foi utilizado o Coeficiente de desvalorização da moeda (CDM) para o exercício de 2016, publicado pelo Aviso n.º 6/GBN/2017 – Banco de Moçambique | Deduz 100.000,00<br>Acresce o – Reinvestimento Total em N+1 | Art,º 37. A 39.º do CIRPC |

# RESOLUÇÃO

| Ajudas de Custo Contabilística | Ajudas de Custo Fiscalmente Aceites | Correcções5 | Justificação |
|---|---|---|---|
| .Facturadas - 250.000 | 250.000.00 | 0 | Art.º 36.º n.º1 al. e) do CIRPC |
| Não facturadas / suporte – 100.000. | 100.000*50% =50.000,00 | 50.000.00 | |
| Ajudas de Custo Tributadas em sede de IRPS – 50.000 | 50.000.00 | 0 | |

# RESOLUÇÃO

- Fornecimentos e Serviços de Terceiros

| Gasto Contabilístico | Gasto não Aceite Fiscalmente | Correcções | Justificação |
|---|---|---|---|
| Combustível – 25.000,00 | 0<br>25.000.00*50% = 12.500.00 | 0<br>12.500.00 | Artº 36 n.4,º 36. n.º1 al- i) |
| Despesas de Representação – 80.000.00 | 80%*80.000= 64.000.00 | 64.000.00 | Art.º 36.º n.º1 al. f) do CIRPC |
| Reparação da viatura - 200.000,00 | 200.000.00*50% = 100.000.00 | 100.000.00 | Art.º 36.º n.º 4 |
| Encargos não documentadas – Ofertas – 75.000.00 | 75.000.00<br>Art.º n.º 1 36 al. g) | 75.000.00<br>tribuação autonoma | |

# RESOLUÇÃO

- **Outros Gastos**

| Gasto Contabilístico | Gasto aceite Fiscalmente | Correcção | Justificação |
|---|---|---|---|
| Multas – 10.000 | 0 | 10.000.00 | art.º 36.º n.1 al. c) |
| Gastos Confidenciais – 6.000 | 0 | 6.000.00<br>Tributação Autonoma<br>35% = 2.100.00 | Art.º 36.º n.º1 al. g)<br><br>Art,º 61.º n.º 4 |

# RESOLUÇÃO

➢ **Provisões**

| Gasto Contabilístico | Gasto aceite Fiscalmente | Correcção | Justificação |
|---|---|---|---|
| Proc. Jud. Em curso – 200.000 | 200.000.00 | 0 | art.º 28.º n.º1 al. c) |
| Contractos Onerosos | 0 | 100.000,00 | Art.º 28.º à contrario |

# RESOLUÇÃO

- Resultados Transitados

| Contabilidade | Fiscalidade | Correcção Fiscal | Justificação |
|---|---|---|---|
| Rendimentos não reconhecidos no ano a que dizem respeito – 150.000 | Variação patrimoniais positivas não reflectidas no Resultado Liquido – 150.000.00 | 150.000.00 | art.º 21 n.º 2 |
| Prejuízos Fiscais | Têm o seu tratamento no Quadro 9 do Modelo 22 a deduzir ao Lucro tributável para apuramento da Matéria Colectável , nos termos do art.º 41,º do CIRPC | | |

# Preenchimento do Quadro 8 do Modelo 22

| 8 – Apuramento do Lucro Tributável | | |
|---|---|---|
| Resultado do Exercício | 201 | 36.000.00 |
| V. patrimoniais positivas não reflectidas no resultado liquido (art.º 21) | 202 | 150.0000.00 |
| V. patrimoniais negativas não reflectidas no resultado liquido (art.º 24) | 203 | – |
| Resultado após variações patrimoniais | 204 | 186.0000.00 |

# Preenchimento do Quadro 8 do Modelo 22

| | | | |
|---|---|---|---|
| A | **8 – Apuramento do Lucro Tributável (Transporte)** | | **186.000.00** |
| AC<br>R<br>E<br>S<br>C<br>E<br>R | Correcções previstas no Quadro 8 inseridas nos nestes campos | 205/208 | |
| | Reintegrações e amortizações não aceites como custo ( art.º 27 do CIRPC) | 209 | 100.000.00 |
| | Despesas Ilícitas, prémios de seguros e contribuições ( n.1 a) e nº 2 do art.,. 23.º | 210 | - |
| | Provisões ou perdas de imparidade ñ dedutíveis ou para além dos limites legais ( art.º 28 e 29 do CIRPC) | 211 | 100.000.00 |
| | Todas as Correcções do Quadro 8 Incluídas nos nestes campos | 212/219 | |
| | IRPC ( art.º 36n.º1 al. a) do CIRPC) | 220 | 24.000.00 |
| | Impostos e Encargos de responsabilidade de outrem (art-º36 n.1 al. b) do CIRPC) | 221 | - |
| | Multas, coimas , juros compensatórios e demais encargos pela pratica de infracções (art.º 36 n.1 al. c) do CIRPC) | 222 | 10.000.00 |
| | Indemnizações por eventos seguráveis (art.º 36.º n.º 1 al. d) do CIRPC | 223 | |
| | 50% de Ajudas de Custo e Compensação por compensação da viatura do Trabalhador ((art.º 36.º al. e) do CIRPC) | 224 | 50.000.00 |
| | 80% das Despesas de Representação (art.º 36.º n.º 1 al. f) do CIRPC) | 225 | 64.000.00 |
| | Desp Confidenciais e ou despesas ñ documentadas (art,º 36.n.1 al, g do CIRPC) | 226 | 81.000.00 |
| | A Transportar | | 615.000.00 |

Concebido pela OCAM

21/10/2019

# Preenchimento do Quadro 8 do Modelo 22

| A<br><br>A<br>C<br>R<br>E<br>S<br>C<br>E<br>R<br>,<br>0<br>0<br>" | **8 – Apuramento do Lucro Tributável (Transporte)** | | **615.000,00** |
|---|---|---|---|
| | 50% dos encargos com viaturas ligeiras de passageiros (art.º 36,º n.º 4 do CIRPC) 100,000,00+25,000,00 | 229 | 112.500.00 |
| | Mais valias fiscais (art.º 20.º al.h ) e art.º 37,º e 38.º | 231 | 0 |
| | Correcção dos casos de crédito de impostos (art. 53.º n.1 do CIRPC) | 232 | 128.067,30 |
| | Soma ( Campos 204 a 240) | 240 | **855,567,30** |

# Preenchimento do Quadro 8 do Modelo 22

| | | | |
|---|---|---|---|
| A | **8 – Apuramento do Lucro Tributável (Transporte)** | | 855,567.30 |
| D E D U Z I R | Mais Valias Contabilistas (art.º 22,º al. a), 37,º e 38,º do CIRPC | 243 | 100.000.00 |
| | Dupla Tributação económica de lucros distribuídos (art.º 20.º do CIRPC) | 246 | 50.000.00 |
| | Reposição de amortizações extraordinárias (art.º 20,º n.º 2 al b do CIRPC) Critério da dedutibilidade Decreto 72/2013 | 251 | 100.000,00 |
| | SOMA DAS DEDUÇÕES (Campos 240 a 265) | 266 | 250.000,00 |
| | PREJUÍZOS PARA EFEITOS FISCAIS | | |
| | **LUCRO TRIBUTÁVEL ( CAMPOS 240. – 266)** | | **605,567,30** |

# Preenchimento do quadro 9 – Apuramento da Matéria Colectável

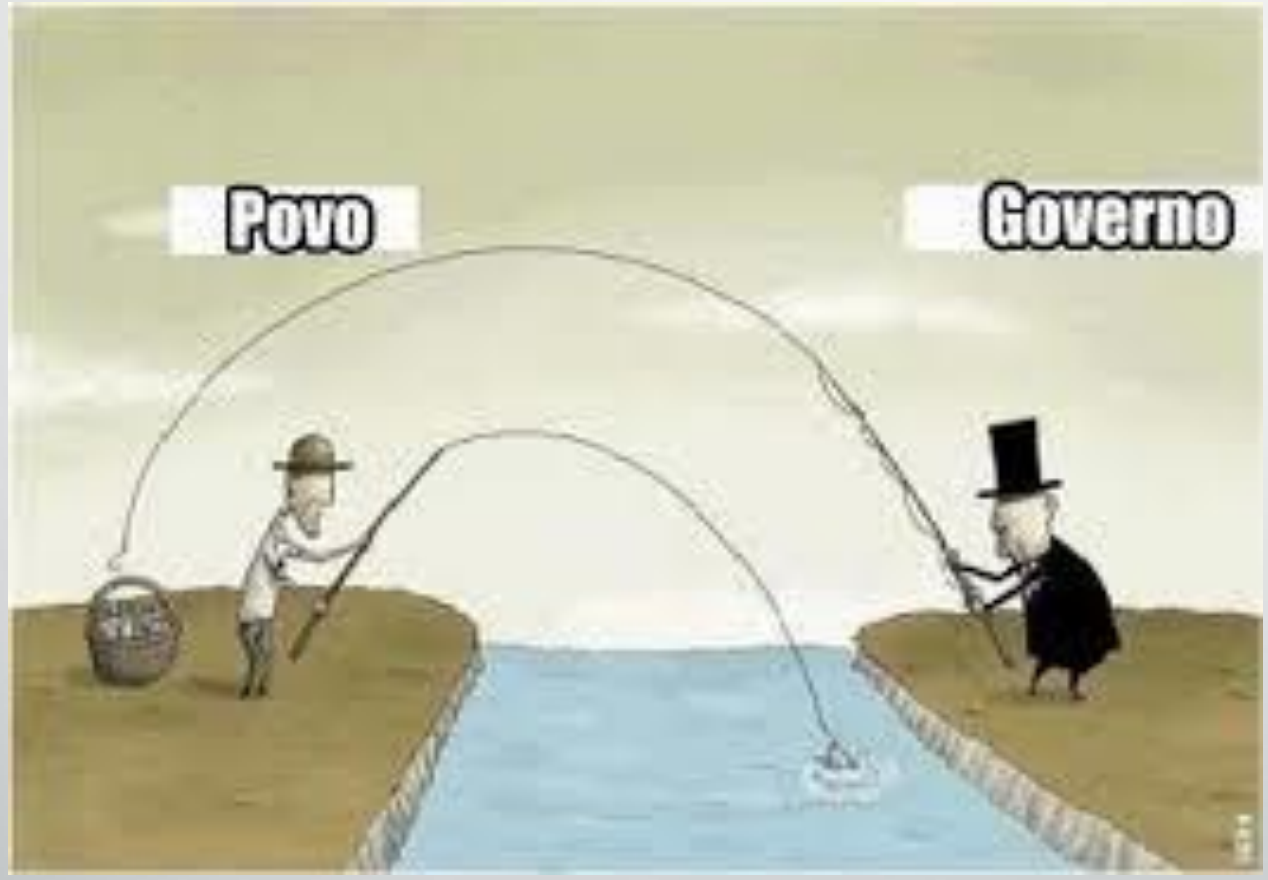
- Regime Geral
- Lucro Tributável 270 605,567,30 MT
- Exercício N -2 274 75.000,00MT

- **MATÉRIA COLECTÁVEL 299 530,567,30 MT**

# 10 – CALCULO DO IMPOSTO

| | | |
|---|---|---|
| Imposto á taxa normal (art.º 61n,º1 do CIRPC) 300 | | 169,781,54 |
| **IRPCLIQUIDADO** | 302 | **169,781,54** |
| Dupla Tributação económica (art.º 64.º do CIRPC | 303 | 42.353.00 |
| Dupla Tributação Internacional (art.º65.º do CIRPC | 304 | 85,714.00 |
| Pagamento Especial por Conta ( art.º 66.º do CIRPC | 306 | 30.000.00 |
| Total das Deduções (303+304+305) 308 | | 158.067.00 |
| Retenção na Fonte 310 | | 15.000.00 |
| Pagamentos por conta 311 | | 10.000.00 |
| Tributações Autónomas 316 | | 28,350,00 |
| **TOTAL A Pagar (302-308-310-311+316)>0** | | **15,064,54** |

# PLANEAMENTO FISCAL



# Planeamento Fiscal

**O planeamento fiscal é uma forma de minimizar os custos fiscais.**

Tem que respeitar integralmente a lei, procurando no entanto negócios jurídicos com menor ou nula tributação, ou agindo nos custos através de mecanismos previstos na lei fiscal em Moçambique e noutras jurisdições.

# Planeamento Fiscal

Na utilização de negócios jurídicos menos onerosos a nível fiscal, a poupança de impostos decorre do facto de só os actos ou negócios expressamente previstos na lei poderem ser sujeitos a tributação, como é determinado pelos princípios da legalidade e da tipicidade dos impostos, de harmonia com a Constituição da República e com as leis fiscais, as quais não admitem a sua aplicação extensiva e ou analógica.

# Elisão Fiscal

É a esta faculdade voluntária de opção ou escolha racional que existe na elisão fiscal que se referem as expressões "planeamento fiscal" *(tax planning)*, "montagens fiscais", "arquitectura" ou "engenharia fiscal".

O carácter mais favorável da ordem jurídica *escolhida* não se traduz necessariamente numa ausência de tributação, podendo os objectivos do contribuinte satisfazer-se com uma tributação mais moderada.

# Planeamento Fiscal

Nenhuma operação de planeamento fiscal é ou pode ser totalmente isenta de incerteza e/ou de riscos, pelo que caberá a cada contribuinte definir o grau de risco que pretende assumir.

A primeira tarefa de planeamento fiscal a efectuar consiste, assim, na determinação do perfil de risco (propenso/neutro/avesso) que cada contribuinte em concreto entende dever assumir na sua gestão fiscal.

# Planeamento Fiscal

O planeamento fiscal deve ser delineado através de uma análise detalhada de:

a) objectivos visados (economia fiscal ou simples diferimento da tributação);

b) impostos visados (este exercício permitirá, por ex., evitar que uma operação tenha uma economia de um imposto consumida pela sujeição a outro imposto, pelo que a situação deve analisar-se à luz dos impostos directos e indirectos);

# Planeamento Fiscal

O planeamento fiscal deve ser delineado através de uma análise detalhada de:

**c)** implementação da operação, tendo em consta os seus requisitos, as acções a desenvolver, 'timing' certo, entre outros.;

**d)** custos da operação (fiscais, emolumentos oficiais, custos de transacção, custos de acessória legal, fiscal e contabilística, custos directos de implementação, custos financeiros, etc.);

**e)** quantificação da poupança fiscal a obter;

# Planeamento Fiscal

O planeamento fiscal deve ser delineado através de uma análise detalhada de:

**f)** determinação do grau de risco da operação;

**g)** adequação do grau de risco da operação ao perfil do risco definido pelo beneficiário da operação;

**h)** análise de custo/benefício da operação, atendendo ao respectivo grau de risco

# Planeamento Fiscal

O planeamento fiscal deve ser delineado através de uma análise detalhada de:

**i)** definição do horizonte temporal da operação, tendo em conta o princípio da especialização dos exercícios fiscais, distinguindo os efeitos imediatos da operação dos efeitos que serão diluídos por mais de um exercício fiscal;

**j)** cronograma de execução da operação, com distribuição de tarefas por todos os elementos responsáveis pela concepção e implementação da operação (internos e externos, tais como, auditores, consultores fiscais e advogados) e tempo estimado para a execução de cada uma das tarefas que devem ser organizadas em termos de variáveis sensíveis, como na gestão de qualquer projecto.

# EXEMPLOS DE PLANEAMENTO FISCAL EM SEDE DE IVA

- Uma empresa mista, com actividade isenta e sujeita, pode deslocalizar a actividade isenta criando uma outra sociedade, para não se submeter ao método do pro rata se daí houver poupança fiscal, senão vejamos:
- A sociedade XPTO, Lda., presta serviços de consultadoria informática e venda de consumíveis e ministra lições a titulo pessoal sobre matérias quer do ensino escolar quer superior, para o qual está isenta nos termos do art.º 9.º al. c). Nos últimos anos esta actividade tem vindo a desenvolver-se e o seu volume de negócios total é de 3.000.000.00MT dividido da seguinte maneira
- Prestações de Serviço isenta – 1,500.000.00;
- Prestação de serviços e vendas sujeita - 1.500.000,00

# EXEMPLOS DE PLANEAMENTO FISCAL EM SEDE DE IVA

- Determina a percentagem do IVA suportado com direito á dedução através do quociente 1.500.000,/3,000.000 =50% . O IVA suportado é essencialmente da actividade sujeita, pois para a dar as lições paga aos docentes que não liquidam IVA e para além do consumo da energia, nada mais há de substancial que tenha IVA suportado

# EXEMPLOS DE PLANEAMENTO FISCAL EM SEDE DE IVA

- No entanto para a actividade de consultadoria e venda de consumíveis informáticos, tem um valor considerável de IVA suportado tal como se mostra de seguida:
- IVA Suportado em Inventários – 100.000.00
  IVA Suportado em Outros Bens e Serviços 30.000,00
- IVA Suportado em Equipamentos Informático 50,000,00
- Total de IVA Suportado – 180.000.00
- Total de IVA dedutível - 180.000,00*50% = 90.000.00

# EXEMPLOS DE PLANEAMENTO FISCAL EM SEDE DE IVA

Por um lado deixa de deduzir o que devia se não fosse uma empresa mista, como por outro se torna menos competitivo, pois a sua margem bruta da actividade sujeita está prejudicada por o acréscimo no custo de aquisição de 8,5% ( 17%*50%) do IVA que não deduz.

Teria de haver uma análise cuidada do custo/benefício em constituir uma outra sociedade para administrar as lições ou em adquirir um software de gestão e criar 2 centros de custo para poder adoptar o Método da Afectação Real .

Ter em linha de conta o impacto a nível de IRPC.

# EXEMPLOS DE PLANEAMENTO FISCAL EM SEDE DE IRPC

- Pagamento Especial por conta
- Segundo o art.º 71, as sociedades ficam sujeitas a PEC, o qual é determinado pela seguinte formula:
- Volume de Negócios PEC
- Até 6.000.000,00MT 30.000,00MT – Pagamentos por conta no ano anterior (n-1)
- Entre 6.000.001,00 MT e 20.000.000,00MT 0,5% * VN – Pagamento por conta N-1
- Mais de
- 20.000.000,00 MT 100.000,00 MT – Pagamentos por conta no ano anterior(n-1)

No caso de uma empresa com lucros reduzidos ou até prejuízo , pode não ter base de IRPC liquidado para a dedução do PEC, que por sua vez e nos termos do art.º66 n.1 , só pode ser até ao máximo de 3 anos.

# EXEMPLOS DE PLANEAMENTO FISCAL EM SEDE DE IRPC

- Se o PEC não for pago num ano, não pode ser pago noutra altura, pois os pagamentos são feitos tendo em linha de conta o Volume de Negócios do ano anterior e deduzidos ao lucros do ano se os houver.

- Há que analisar o custo/benefício de a empresa não pagar o PEC e pagar a multa por falta de pagamento nos termos do art.º 24.º do RGIT.

# EXEMPLOS DE PLANEAMENTO FISCAL EM SEDE DE IRPC /ISPC

- A empresa XPTO, Lda. cuja actividade é venda de equipamento informático, consumíveis informáticos e produtos de papelaria/ livraria, em média ao longo dos anos apresentava um volume de negócios superior a 4.000.000,00 MT, mas uma estrutura de custos documentados baixa, o que levava a que sistematicamente tivesse elevados montantes de IRPC a pagar.
- Um consultor fiscal analisou a situação e apresentou como medida de planeamento fiscal, subdividir a empresa tendo em linha de conta a sua actividade,
- Assim:
- Empresa A , venda de equipamento informático – 1.800.000,00;
- Empresa B, venda de consumíveis - 1.000.000,00;
- Empresa C, venda de material de papelaria / Livraria– 1.200.000,00.
- Os custos de estrutura eram 10% do volume de negócios e a sua margem bruta de comercialização 40%

# EXEMPLOS DE PLANEAMENTO FISCAL EM SEDE DE IRPC /ISPC

- Os resultados apresentados eram em média no valor de 2.000.000,00 Mt, e o imposto a pagar (2.000.000,00* 32%) = 640.000,00.
- Com a subdivisão das empresas o resultado previa – se o seguinte .

| Soc.3 84, | IRPC | Regime Simplificado (art.º 47 do CIRPC) | ISPC | Poupança Fiscal | |
|---|---|---|---|---|---|
| XPTO | 640.000,00 | - | - | RS | ISPC |
| A | | [(1.800.000,)*0,2)*32%] = 115,200,00 | 1.800.000*3% = 54.000.00 | | |
| B | | [(1.000.000)*0.2)*32%=64,000,00 | 1.000.000*3% = 30.000,00 | | |
| C | | [(1.200.000)*.02)*32% =76,800.00 | 1.200.000*3% =36,000,00 | | |
| Total | | 115,200,00+64,000,00+76,800,,00=256,000,00 | 54.000.+30.000+36000 =120.000.00 | **640.000 - 256,000,00= 384,0000,00** | **640.000- 120.000 =520.000** |

# Conclusão

Não basta só a comparar os valores, é necessário entrar em linha de conta com outros factores para que o custo/beneficio do planeamento fiscal seja favorável. Assim:

O facto de as empresas enquadradas no ISPC serem obrigadas a passar a respectiva VD, não tirará prestigio à Empresa que já tem o seu posicionamento no mercado?

Tendo em linha do conta a situação descrita anteriormente, poderá só ser vantajoso, por exemplo para aquela que vende material de papelaria/Livraria, enquanto que para outras o Regime Simplificado ou até o Regime Geral ?

Ao ser tomada uma decisão, esta tem de ser revista sistematicamente para acompanhar as alterações da legislação fiscal e também as do mercado.

O controlo tem de ser permanente para que ao serem alterados alguns factores, como por exemplo a estrutura de custos, ser de imediato tomada uma decisão que melhor se adapta à situação verificada.

# Elisão Fiscal Internacional

**Na elisão fiscal internacional procura-se evitar a aplicação de certa norma ou conjuntos de normas através de actos ou conjuntos de actos que visem impedir a ocorrência do facto gerador da obrigação tributária em certa ordem jurídica (menos favorável) ou produzam a ocorrência desse facto noutra ordem jurídica (mais favorável).**

Concebido pela OCAM

# Figuras societárias utilizadas no Planeamento Fiscal

***Sociedades-base (regimes headquarters)*, conceito que pressupõe os seguintes requisitos: trata-se de sociedades estrangeiras, ou seja, instaladas em país diverso do da sociedade-mãe; o país de domicílio é um país de tributação inferior; são controladas por pessoas singulares ou colectivas domiciliadas noutro país; e exercem a sua actividade operacional num terceiro país.**

# Figuras societárias utilizadas no Planeamento Fiscal

A instituição das *sociedades-base* assenta no desdobramento de uma mesma actividade, ciclo ou processo produtivo por diversos territórios sujeitos a ordenamentos tributários distintos (dos quais uns mais favoráveis ao contribuinte), de tal sorte que a tributação global do conjunto será inferior à que resultaria se a mesma actividade se desenvolvesse integralmente dentro das fronteiras de um só Estado.

# Figuras societárias utilizadas no Planeamento Fiscal

Esse desdobramento pode efectuar-se através da criação de simples filiais *(branches)*, ou por intermédio de subsidiárias dotadas de personalidade jurídica própria.

# Figuras societárias utilizadas no Planeamento Fiscal

Essas sociedades (sociedades-base) ou desenvolvem um aspecto parcial do processo produtivo global – subjectivando uma parte do facto tributário complexo –, ou centralizam os resultados obtidos por outra ou outras pertencentes ao mesmo grupo. Tais actividades parciais podem ser parte do processo de fabricação (sociedades de montagem nas Bahamas e Ilhas do Caiman), a comercialização de produtos, a prestação de serviços, o controlo de marcas e patentes, a emissão de empréstimos (Luxemburgo), o seguro das empresas do grupo *(captive offshore insurance company)*, ou o transporte marítimo (sociedades de navegação da Libéria ou das Bermudas).

# Figuras societárias utilizadas no Planeamento Fiscal

Costuma distinguir-se as sociedades-base *típicas* das *Atípicas:*

**As primeiras** são aquelas cujo domicílio se fixa em país de baixa tributação, diverso dos países onde se encontram domiciliadas a sociedade-mãe e a sociedade-operadora.

**As segundas** são aquelas cuja empresa operadora funciona no Estado em que sociedade-mãe a que pertence.

# Figuras societárias utilizadas no Planeamento Fiscal

A tributação mais moderada no país de instalação, por vezes aliada à dedutibilidade das despesas pagas a tais sociedades (a título de juro, frete, remuneração de serviço) ou à tributação mais suave dos lucros a elas atribuídos (como é o caso das *collapsible corporations* que acumulam receitas a título de juros, rendas, lucros, durante vários anos, e depois se extinguem, sendo os seus accionistas tributados à taxa mais moderada que grava os ganhos de capital), permite a obtenção de fortes economias de imposto.

# Figuras societárias utilizadas no Planeamento Fiscal

Sociedades de *serviços intra-grupo* , cuja função é a de prestar serviços em benefício de uma pluralidade de empresas integradas num grupo multinacional, sejam esses serviços de carácter administrativo, financeiro ou comercial.

# Medidas Anti – Abuso ao Planeamento Fiscal

- Apresentamos algumas medidas que o Estado Moçambicano, tem tomado, à semelhança de outros países, para minimizar o impacto do planeamento fiscal.
- Em sede de IVA – Auto liquidação – Tributação de não residentes , para evitar a deslocalização de domicilio fiscal;
- Em sede de IRPS:
- universalidade de rendimentos, obtidos no território moçambicano por residentes e não residentes, e por residentes obtidos fora do território nacional
- Em sede de IRPC:
- universalidade de rendimentos, obtidos no território moçambicano por residentes e não residentes, e por residentes obtidos fora do território nacional ;
- Regime dos Preços de Transferência;
- Subcapitalização, entre outras

# KANIMAMBO!