



**Ineficiência da operacionalização do Sistema Fiscal
Moçambicano**

Joaquim Hélio Manjate

Dissertação de Mestrado

Mestrado em Contabilidade e Finanças

Porto – 2018

**INSTITUTO SUPERIOR DE CONTABILIDADE E ADMINISTRAÇÃO DO PORTO
INSTITUTO POLITÉCNICO DO PORTO**



Ineficiência da operacionalização do Sistema Fiscal
Moçambicano

Joaquim Hélio Manjate

**Dissertação de Mestrado apresentado ao Instituto de Contabilidade e
Administração do Porto para a obtenção do grau de Mestre em Contabilidade e
Finanças, sob orientação do Professor Doutor José Campos Amorim**

Porto – 2018

**INSTITUTO SUPERIOR DE CONTABILIDADE E ADMINISTRAÇÃO DO PORTO
INSTITUTO POLITÉCNICO DO PORTO**

Resumo

Esta dissertação visa efetuar um estudo sobre a operacionalização do sistema fiscal em Moçambique, através de uma análise pormenorizada do sistema fiscal a fim de ver até que ponto é eficiente, sabendo que possui hoje uma estrutura equiparável aos sistemas fiscais mais modernos, através da qual é tributado separadamente o rendimento, o consumo e o património. Neste caso em concreto o tema da dissertação irá incidir especificamente na tributação do Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA), do Imposto sobre Rendimentos de Pessoas Singular (IRPS), do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (IRPC). Este tem como objetivo principal, analisar a operacionalização dos códigos do IVA, IRPS e IRC comparando com o cenário português, fazer sugestões de melhorias para operacionalização do Sistema Fiscal Moçambicano de modo a reduzir o índice de incumprimento de obrigações fiscais e tornar o sistema fiscal mais eficiente. Apresentaremos aqui um breve histórico do sistema fiscal Moçambicano, com recurso ao estudo de casos múltiplos, onde se procederá a análise de demonstrações financeiras, bem como de outras obrigações declarativas e de reporte associadas, e ainda uma análise comparativa com as obrigações de entidades Portuguesas. A escolha desta metodologia é apropriada para este tipo de estudo, seguindo modelos de identificação de variáveis que estão associados a omissões para a prática de incumprimento das obrigações fiscais, com recurso a indicadores financeiros e fiscais, que evidenciam diferentes comportamentos que permitem inferir estarem em incumprimento.

Palavras chave: Incumprimento, Imposto, Obrigações, e Evasão.

Abstract

This dissertation aims to carry out a study on the operationalization of the fiscal system in Mozambique, through a detailed analysis of the tax system in order to see to what extent it is efficient, knowing that today it has a structure similar to the most modern tax systems, through income, consumption and assets are taxed separately. In this specific case, the topic of the dissertation will specifically focus on the taxation of Value Added Tax (VAT), Individual Income Tax (IRPS), Corporate Income Tax (IRPC). The main objective of this study is to analyze the operation of the VAT, IRPS and IRC codes, comparing with the Portuguese scenario, to make suggestions for improvements to the operationalization of the Mozambican Tax System in order to reduce the rate of non-compliance with tax obligations and to make the tax system more efficient.

We will present here a brief history of the Mozambican tax system, using multiple case studies, where we will analyze financial statements, as well as other related reporting and reporting obligations, as well as a comparative analysis with the obligations of Portuguese entities. The choice of this methodology is appropriate for this type of study, following models of identification of variables that are associated to omissions for the practice of non-compliance with fiscal obligations, using financial and fiscal indicators, which show different behaviors that allow to infer that they are in default .

Key words: Non-compliance, Tax, Obligations, and Evasion.

Agradecimentos

A Deus pela minha vida e pela família que me concedeu.

À minha tia Celma J.S. Ibraímo Manjate, pelo apoio incondicional que me proporcionou e os conselhos desde o início desta jornada o meu muito obrigado.

Aos meus pais que inculcaram em mim o valor do amor, o sentido de responsabilidade e da lealdade, a motivação e o gosto pelo saber.

Aos meus irmãos por todo apoio, carinho e incentivo dispensados.

Um agradecimento muito especial

Ao Professor Doutor José Campos Amorim, Professor do ISCAP e meu Orientador, que me acompanhou e orientou com muita dedicação na execução desta dissertação.

A todos que apoiaram-me direto ou indiretamente nesta jornada, o meu muito obrigado.

Lista de Abreviaturas

AT – Autoridade Tributária

SF – Sistema Fiscal

SFM – Sistema Fiscal Moçambicano

SFP – Sistema Fiscal Português

CRM – Constituição da República de Moçambique

DAFI – Direção da Área Fiscal

DGI – Direção Geral de Imposto

DRC – Direção Geral da zona Centro

DRN – Direção Geral da zona Norte

DRS – Direção Geral da zona Sul

IRPC – Imposto de Rendimento Sobre Pessoas Coletivas

IRPS – Imposto de Rendimentos Sobre Pessoas Singulares

IVA – Imposto Sobre o Valor Acrescentado

IDE – Investimento Direto Estrangeiro

LGT – Lei Geral Tributária

RLE – Resultado Líquido do Exercício

LOJ – Lei de Ordenamento Jurídico

Índice geral

Sumário

| | |
|---|-----|
| Resumo | i |
| Abstract | ii |
| Agradecimentos | iii |
| Lista de Abreviaturas | iv |
| Índice geral | v |
| Índice de figuras | vi |
| Índice de tabelas | vii |
| 1. INTRODUÇÃO | 1 |
| 1.1. Objetivos gerais e específicos | 1 |
| 1.2. Justificação do tema | 2 |
| 2. REVISÃO DA LITERATURA | 2 |
| 2.1. Moçambique..... | 2 |
| 2.2. Conceitos básicos de Fiscalidade | 3 |
| 2.3. Breve historial do sistema fiscal Moçambicano e respetivas reformas | 6 |
| 2.4. Sistema Fiscal Português..... | 10 |
| 3. METODOLOGIA | 11 |
| 4. VISÃO CRÍTICA DA OPERACIONALIDADE DO SISTEMA FISCAL MOCAMBICANO | 11 |
| 4.1. Enquadramento geral do IVA..... | 12 |
| 4.2. Imposto sobre Rendimentos de Pessoal Singular - IRPS | 19 |
| 4.3. O Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas – IRPC | 38 |
| 4.4. Análise da operacionalização dos códigos IVA, IRPS e IRPC. | 48 |
| 4.5. Comparação do sistema fiscal português e moçambicano | 52 |
| 5. DISCUSSÃO DOS RESULTADOS | 54 |
| 6. CONCLUSÃO E RECOMENDAÇÕES | 56 |
| 7. REFERÊNCIAS | 58 |

Índice de figuras

| | |
|--|----|
| Figura 1:Caracterização do Sistema Tributário Moçambicano. Fonte: AT | 8 |
| Figura 2:Caracterização do IVA. Gráfico 3 | 14 |
| Figura 4:Matéria coletável (IRPC)..... | 44 |
| Figura 5:Tributação dos residentes e não residentes em sede de IRC..... | 44 |
| Figura 6:Transparência Fiscal art. 6º..... | 46 |

Índice de tabelas

| | |
|---|----|
| Tabela 1: Síntese das fases de tributação do IVA. | 14 |
| Tabela 2: Cálculo do IVA. | 17 |
| Tabela 3:resumo de instrumentos legais que regulam o IVA. | 18 |
| Tabela 4:Tabela de retenções na Fonte, artigo 65-A do CIRPS..... | 21 |
| Tabela 5:Tabela da evolução anual da receita..... | 24 |
| Tabela 6:Principais alterações após criação da Autoridade Tributária em 2006..... | 25 |
| Tabela 7:Estudos sobre consequência resultantes do incumprimento das obrigações fiscais | 28 |
| Tabela 8:Exemplo prático do cálculo de IRPS na 1ª categoria, no contexto Moçambicano..... | 29 |
| Tabela 9:As principais semelhanças teóricas e principais distinções a nível operacional. | 30 |
| Tabela 10:REGIMES DE TRIBUTAÇÃO EM IRPS. | 31 |
| Tabela 11:Cálculo do IRPS a pagar/receber..... | 33 |
| Tabela 12: comparação das categorias de IRPS no SFM e SFP..... | 34 |
| Tabela 13:Tabela resumo de instrumentos legais que regulam o IRPS. | 37 |
| Tabela 14:Caso prático IRC | 45 |
| Tabela 15:Mapa de alterações no capital próprio..... | 45 |
| Tabela 16:Tabela resumo de instrumentos legais que regulam o IRPC | 47 |
| Tabela 17:Tabela de análise da operacionalização dos 3 códigos..... | 50 |
| Tabela 18:Tabela de comparação do sistema fiscal português e moçambicano. | 53 |

1. INTRODUÇÃO

O sistema fiscal constitui um dos instrumentos fundamentais para aumentar as receitas do Estado através da cobrança de impostos resultantes das transações comerciais internas e externas (Assembleia da República de, 1990) (“Marisa Liana de Pina Sequeira O Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (IRC), comparação entre Portugal e Cabo Verde .,” 2013). Face à globalização da economia, há necessidade de se criar um sistema fiscal eficiente para responder ao crescente número de transações comerciais internacionais de modo a evitar o incumprimento das obrigações fiscais e a consequente quebra de receitas fiscais. A economia de muitos países africanos está relacionada com o comércio externo, o que torna a sua economia dependente em parte do mercado exterior, o que exige desses países, por um lado, um SF a altura de responder às atuais necessidade fiscais e, por outro, de mecanismos legais transparentes para o cumprimento das obrigações fiscais internas e externas (Arsénio, 2017a). Entre os vários países africanos com SF ineficiente, podemos citar Moçambique que nos últimos anos tem registado um crescimento empresarial significativo como sucede, por exemplo, com a indústria de recursos minerais. Assim, este trabalho visa mostrar de uma forma exaustiva os principais aspetos que fragilizam o sistema fiscal Moçambicano. Pretende-se também apresentar algumas propostas de melhoria e de organização de uma estratégia para combater o incumprimento das obrigações fiscais por parte dos contribuintes.

1.1. Objetivos gerais e específicos

Este trabalho tem em vista a realização de um estudo do sistema fiscal Moçambicano, dos principais impostos de despesas e rendimento, do Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA), do Imposto sobre Rendimentos de Pessoas Singular (IRPS), do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (IRPC) e, do comportamento dos agentes económicos face às reformas realizadas ao longo dos anos e, em particular analisar a eficiência do sistema fiscal que tem tido como consequência o incumprimento das obrigações fiscais. Assim, foram traçados os seguintes objetivos gerais e específicos:

Fazer uma visão crítica à operacionalização do sistema fiscal moçambicano, analisar a operacionalização dos códigos do IVA, IRPS e IRC comparando com o cenário português e fazer sugestões de melhorias para operacionalização do Sistema Fiscal Moçambicano de modo a reduzir o índice de incumprimento de obrigações fiscais.

1.2. Justificação do tema

Moçambique é um país com uma economia crescente, principalmente na área de recursos minerais, petróleo, carvão e pedras preciosas. Este cenário económico exige do país, um sistema fiscal mais operacional e eficiente de modo a combater a fraude e evasão fiscal.

Com um SF eficiente o país aumentará o nível de competitividade fiscal num contexto económico mais global, com particular incidência para a necessidade de localização dos centros de decisões das empresas estrangeiras no território Moçambicano. A falta de transparência e operacionalização de um sistema fiscal tem como consequências, o aumento dos níveis de incumprimento das obrigações fiscais e outras particularidades de tributação do IVA, IRPS e IRPC afetando a competitividade fiscal. Portanto um sistema fiscal deve ser simples, transparente, estável, justo, eficiente, flexível e eficaz para a obtenção de receitas, deve ter como principal função proporcionar um nível de receitas adequado para financiar os serviços públicos prestados ou colocados à disposição da população. Assim, o presente trabalho tem como objetivo fazer uma visão crítica a operacionalização do SFM.

O nosso trabalho tem uma extrema importância na contribuição da literatura ligada a esta área de investigação, uma vez que tratamos de um tema muito pouco explorado e com pouquíssimos artigos atuais e inovadores publicados com esta matéria, apresentamos de uma forma sistematizada os principais impostos, os direitos e obrigações a nível do território moçambicano, baseado numa visão teórica de análise legislativa sobre a sua operacionalização.

2. REVISÃO DA LITERATURA

2.1. Moçambique

Moçambique é um país localizado no sul do continente Africano e é banhado pelo Oceano Índico, a capital e maior cidade do país é Maputo, segundo os dados do instituto nacional

de estatística, Moçambique conta neste momento com uma população total de 27.128.530 e uma área com 801.590 km², é também culturalmente reconhecido através dos artistas plásticos, escultores, pintores de renome internacional assim como em literatura, culinária e desporto.

2.2. Conceitos básicos de Fiscalidade

A Fiscalidade visa a redistribuição da riqueza, mas fundamentalmente com vista a conseguir a obtenção de receitas para que o Estado possa fazer face à despesa pública. Assim sendo, as demonstrações financeiras devem ser elaboradas com base em princípios de contabilidade geralmente aceites, e devem possuir determinadas características qualitativas (entre as quais a comparabilidade, a fiabilidade e a relevância), o que conduz a que se afirme que nestas circunstâncias, elas apresentam de forma verdadeira e apropriada a situação económico-financeira da empresa e os resultados obtidos em determinado período. Por sua vez, os normativos fiscais relacionados com o imposto sobre os lucros, contêm disposições ou critérios que permitem, em geral, partindo do resultado contabilístico, chegar ao resultado fiscal, através de uma série de normas fiscais.

O sistema fiscal é estruturado com vista a satisfazer as necessidades financeiras do Estado e das demais entidades públicas, realizar os objetivos da política económica do Estado e garantir uma justa repartição dos rendimentos e da riqueza (nº1, artigo 127 CRM).(Assembleia da República de, 1990)

Os impostos não são mais do que reduções nos rendimentos colocados à disposição dos contribuintes. Assim, partindo do pressuposto de que ninguém gosta de ver o seu rendimento reduzido, o fator económico, resulta da teoria tradicional da visão fiscal associada, portanto uma diminuição de riqueza, assume um papel determinante para o cumprimento das questões fiscais.(Jorge & Sousa, 2011)

Segundo (Esteller-moré, n.d2014) quando for detetada uma incongruência das entidades coletivas, pela Administração Tributária, existe sempre uma tendência de auditoria fiscal para aumentar acima do seu nível "normal", o que provoca com que, enquanto ambos os impostos são administrados por uma administração tributária única, a congruência é a escolha ideal do contribuinte. Então, enquanto a colaboração entre as administrações fiscais não for perfeita, é possível que a verificação cruzada não seja suficiente para induzir congruência entre as declarações fiscais, em particular, por uma colaboração imperfeita, podemos nos referir a essa situação em que, quando uma administração fiscal está a realizar uma auditoria, não faz muito esforço para detetar a evasão fiscal em nome do outro (Personal, Archive, & Piolatto, 2008), conforme afirma-se que, do ponto de vista social, é sempre desejável reduzir práticas de incumprimento de obrigações fiscais, podendo este ser considerado um pressuposto muito forte. Algumas razões pelas quais uns bons planos de políticas fiscais podem proporcionar, aumento de receitas fiscais quando necessário ou promover a imagem do país em um terreno internacional, outras razões podem ser o combate a esses atos, assim, como a qualquer outra atividade ilícita, a AT faz um esforço para combater.

Sobre o incumprimento das obrigações fiscais, resultante da crise financeira e econômica existente a nível nacional e mundial, acrescenta (Cea, 2009), esta prática afeta os serviços públicos, desvia os recursos públicos, atrasa o crescimento, atacando a própria força motriz criada pelo processo de reforma.

Segundo o economista Daniel Daianu, citado por (Uvelea, 2013), dado que o incumprimento das obrigações fiscais seria normalmente interrompido por um crescimento econômico, em condições de crise este torna-se difícil de combater. Segundo ele, dado que a economia subterrânea, que gera esses níveis de incumprimento, o efeito da coleta de contribuições para o orçamento do estado será muito menor. Os países de todo o mundo tomam medidas fiscais para combater os efeitos de crise financeira e econômica global.

O paradoxo do incumprimento das obrigações fiscais surge quando os níveis observados de conformidade fiscal e os previstos pela análise clássica são comparados. Para atingir os níveis observados de conformidade fiscal com a análise clássica, o grau de aversão ao risco e ou o nível dos parâmetros de imposição fiscal devem ser anormalmente elevados. (Franzoni, 1999) afirma além disso que, a evasão pode ser poderosamente prejudicial à

equidade horizontal, devido à distribuição desigual das oportunidades de evasão e à vontade de aproveitá-las. Isso, por sua vez, pode induzir ineficiências de produção, porque a concorrência seria distorcida pela distribuição desigual da carga tributária entre as empresas.

(Finance, 2002) a estabilidade de um sistema fiscal é um fator importante na redução da evasão fiscal. O ambiente de transição, no entanto, com a sua dinâmica e série de mudanças no sistema fiscal e econômico tem um efeito negativo na redução da evasão fiscal. A aparência do setor de pequenas firmas, a rápida entrada e saída do mercado, um sistema legal inadequado que se ajusta apenas a mudanças de transição rápidas e o número de reformas institucionais leva a uma perda de curto prazo de uma certa receita pública.

Em condições em que o sistema tributário deve se ajustar à economia de mercado, a base do imposto se amplia, novos impostos são trazidos, os antigos são abolidos e as taxas de imposto são alteradas, é difícil fazer conclusões confiáveis sobre a quantidade de evasão fiscal. A evasão fiscal é um fenômeno complexo e de natureza estrutural, pois reduz a eficiência da economia e aumenta a desigualdade social (“ECONOMIC,” 2011), distorcendo a alocação e redistribuição de recursos, tanto a curto como a longo prazo. Ao mesmo tempo, a evasão fiscal dificulta o papel redistributivo da tributação progressiva, aumentando assim a carga tributária sobre os contribuintes honestos e comprometendo o tratamento igual de rendimentos similares. No entanto o autor alerta que a evasão fiscal é um fenômeno socioeconômico extremamente prejudicial entre permissividade legislativa e as autoridades competentes, em conjunto com um alto grau de tributação, especialmente para um país em transição para uma economia de mercado genuína, viável e real, levaram à criação de um ambiente para estimular o desenvolvimento de práticas de evasão e a engenhosidade dos contribuintes para inventar vários métodos de contornar as leis tributárias (Cea, 2009).

Além disso, na medida em que priva o setor público de fundos que poderiam ter sido usados para financiar despesas públicas, eleva os requisitos de empréstimos do governo, limita o alcance do investimento público, reduz a qualidade e a quantidade de bens prestados publicamente e dificulta o funcionamento de uma estatística do bem-estar (Cristea, Prof, Nicolescu, & Prof, 2010) especifica algumas regras fiscais, que também servem como uma ferramenta para controlar e limitar a evasão fiscal, melhorar a organização e o funcionamento do controle tributário, que tem que ver com a eficiência,

informatização processamento de arquivo de impostos, aplicação de legislação tributária uniforme, consistente e provisões estáveis, beneficia disciplina dos contribuintes em termos de conformidade voluntária, promoção de instrumentos modernos no planeamento operacional, gerir o riscos e aumentar a eficiência de gestão habilitada pelas estruturas competentes. (“Marisa Liana de Pina Sequeira O Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (IRC): comparação entre Portugal e Cabo Verde .,” 2013) nos atuais Sistemas Fiscais, os trabalhos desenvolvidos só são exequíveis na medida em que as tarefas de lançamento e liquidação, tradicionalmente da competência das administrações fiscais, sejam transferidas para os sujeitos passivos, ficando a tarefa do fisco reduzida, essencialmente, à fiscalização.

(Chyz, 2013) desenvolveu um modelo que permitiu demonstrar que as práticas de evasão fiscal induzem maiores diferenças entre os resultados contabilísticos e fiscais das empresas envolvidas, assim como, relatórios financeiros mais agressivos. Evidenciou, também, que a dimensão das empresas, a rentabilidade do ativo e os rendimentos obtidos no exterior estão diretamente relacionados com práticas de evasão fiscal e inversamente relacionadas com o endividamento e as despesas em investigação e desenvolvimento. Algumas repercussões, a evasão tributária não se repercute apenas em perdas de eficiência e produtividade, mas resulta igualmente numa diminuição do output da economia, uma vez que, com a maior informalidade da mesma, se verifica o acréscimo do tempo que potencialmente pode ser dedicado ao lazer que, por sua vez, aparece aliado a níveis de produção mais reduzidos. (Jorge & Sousa, 2011)

2.3. Breve historial do sistema fiscal Moçambicano e respetivas reformas

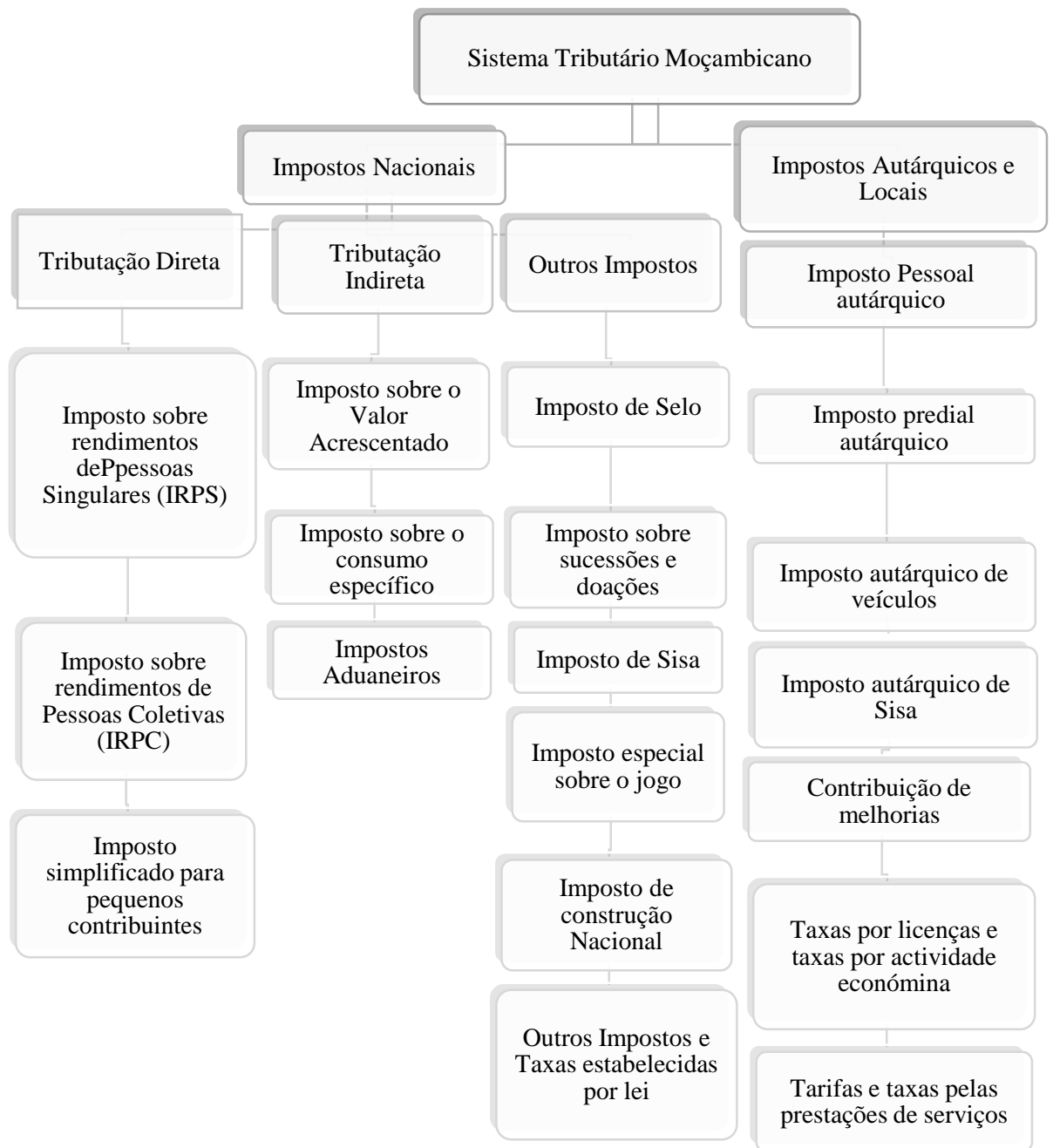
Através da Constituição da República, o Sistema Fiscal Moçambicano, com vista a realizar os objetivos da política económica do Estado e garantir uma justa repartição dos rendimentos e da riqueza, segundo a (CRM no seu artigo 127 n.º2) (Assembleia da República de, 1990) os impostos são criados ou alterados por lei, que determina a incidência, a taxa, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes.

Em qualquer caso, a atual configuração do sistema fiscal moçambicano é relativamente recente, devido à reforma de 2002, altura em que foi totalmente reformulado o sistema então vigente e que apresentava, ainda, um relevante matriz da pré-independência.

O novo sistema fiscal Moçambicano inclui já soluções adaptadas às novas realidades económicas, quer através da diferenciação das regras aplicáveis em função dos tipos de contribuintes, quer através das preocupações de integração internacional cada vez mais exigente.

Hoje em dia a fiscalidade é, pois, um dos principais fatores que influenciam as economias e, especialmente, a competitividade dos diferentes sistemas económicos. Esta circunstância leva a que nos sistemas fiscais modernos se incorporem, juntamente com os tradicionais princípios de equidade, de eficiência e de simplicidade, a necessidade de competitividade internacional fiscal pelo impacto primordial que a fiscalidade tem a nível de atratividade em termos de IDE (Jorge & Sousa, 2011). A evasão fiscal é mais frequentemente estimada através de uma verificação detalhada das declarações fiscais (o método direto), também é a estimada a evasão através de alguns dos seus agregados macroeconómicos, bases tributárias (o método indireto). Verificar os retornos fiscais é um procedimento exigente e dispendioso, que fornece informações sobre a estrutura da evasão em um único ano, mas não sobre as tendências periódicas.

Caracterização do Sistema Tributário Moçambicano



Código do Imposto Sobre o Rendimento

Figura 1: Caracterização do Sistema Tributário Moçambicano. Fonte: AT

Enquadramento histórico

Uma breve perspetiva daquilo que foram as reformas fiscais em Moçambique após a independência, o sistema fiscal Moçambicano sofreu várias reformas das quais destacaram-se nos anos 1978, 1987 e 2002 antes da criação da Autoridade Tributária de Moçambique. A primeira que se verificou em 1978, a segunda em 1987 e a última em 2002 antes da criação da AT.

A primeira reforma tributária que ocorreu em 1978, visava melhorar o sector da saúde, educação, o mesmo que culminou com o grande problema de arrecadação de receita com vista a assegurar a justiça social. Devido a complexidade da resolução deste problema que tinham tudo a ver com os princípios de políticas fiscais que na altura vigoravam, tendo sido posteriormente definidos na resolução da lei nº. 5-1978, de 1 de Setembro(Moçambique, 1978) da Assembleia Popular com vista a garantir a equidade social.

Alguns objetivos apontados por *WATY (2004) citado por* (“Classificação das empresas da indústria dos componentes para calçado,” 2011), na arrecadação de receitas com base numa fórmula que fizesse face às exigências orçamentais. Analiticamente destaca-se:

Simplificação do processo de captação do rendimento das empresas retendo-o no processo de circulação de mercadorias e factoração de serviços; manutenção da contribuição industrial e do Imposto Complementar apenas como impostos corretivos; fusão das diversas formas de tributação do rendimento do trabalho num só imposto, estabelecendo-se taxas progressivas nos termos da Constituição vigente; agravamento das taxas dos impostos sobre o lucro das empresas; e simplificação da legislação fiscal em vigor.

Após a materialização da Lei nº. 5-1978, de 1 de Setembro(Moçambique, 1978) passado alguns anos, houve tendência do agravamento do Imposto sobre o Consumo dos produtos contrariamente áquilo que era a produção dos produtos da primeira necessidade, o que levou a alteração do *Decreto-Lei n.º 27/76*, de 29 de Julho(Ministros, 1976) com vista a entrar em consonância com a lei 5/77(Ministros, 1977), o que levou a introdução do Imposto de Reconstrução Nacional (IRN) com tendências a ser temporário, Imposto de

Circulação e, por fim, foi revisto e alterado o Código dos Impostos sobre o Rendimento. As consequências deste sistema não tardaram, pois dificultavam a captação de excedentes gerados pelos agentes económicos, fator que fez com que do lado da procura aumentasse cada vez mais o dinheiro e do lado da oferta, os preços oficiais não correspondessem o valor da oferta que acabaram culminando em distorções na estrutura económica e comercial, inadequação do sistema tributário que não incidia sobre o mercado paralelo, progressiva deterioração da economia por causa da guerra.

A última reforma que ocorreu em 2002, antes da criação da Autoridade Tributária de Moçambique. Esta reforma ocorrida com a Lei n.º 15/2002, de 26 de junho (CIVA)(Assembleia da República de Moçambique, 2002a), veio aumentar a capacidade do Estado na arrecadação de receitas, o mesmo que serviu de matéria de estudo para alteração do Imposto de Valor Acrescentado (IVA).

2.4. Sistema Fiscal Português

Em Portugal os princípios orientadores do sistema fiscal português tem como base, o que encontra-se tipificado na Constituição da República Portuguesa de 1976, onde se destaca os vários tipos de impostos, direitos e garantias dos contribuintes(Arsénio, 2017b). Isto, resulta da reforma dos anos 60, a Constituição da República Portuguesa, organiza em torno de um conjunto de Impostos sobre o Rendimento das Pessoas Singulares e Coletivas (respetivamente, IRS e IRC), impostos sobre o património – Imposto Municipal sobre Imóveis (IMI) e Imposto Municipal sobre Transações de Imóveis e impostos sobre a despesa (também denominada tributação sobre o consumo), incluindo o Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA), Imposto do Selo (IS), Imposto sobre Veículos (ISV), Imposto Único de Circulação (IUC) e os Impostos Especiais sobre o Consumo (IEC) – Imposto sobre o Alcool e as Bebidas Alcoólicas (IABA), Imposto sobre o Tabaco e Imposto sobre os Produtos Petrolíferos e Energéticos (ISP)(Do & Fiscal, 2014).

3. METODOLOGIA

A metodologia deste trabalho baseou se na análise crítica da operacionalização dos 3 códigos de tributação nomeadamente: o código do IVA, IRPS e IRPC usando vários indicadores tais como, Base Tributável, Sistema Informático, Pessoal qualificado, Base legal, Cobertura Nacional e coordenação fiscal, Taxas, Gestão de risco e Internacionalização e por fim comparar os sistemas fiscal português e moçambicano

4. VISÃO CRÍTICA DA OPERACIONALIDADE DO SISTEMA FISCAL MOCAMBICANO

O sistema fiscal atualmente em vigor em Moçambique, está em conformidade com os padrões internacionalmente exigidos e bem enquadrado nos países em desenvolvimento, tendo como principais fontes de receita os impostos, nomeadamente o imposto sobre o valor acrescentado (IVA), imposto sobre rendimentos de pessoas singulares (IRPS) e imposto sobre pessoas coletivas (IRPC) e os demais impostos que existem mas, com uma fraca contribuição.

Embora o sistema fiscal moçambicano (SFM) esteja inserido num contexto de padrões internacionais, existem alguns aspetos que fragilizam a transformação do que a Constituição da República de Moçambique (CRM) e a legislação fiscal exigem na no contexto prático, neste caso na operacionalização, porque para tornar um sistema fiscal a operar ao mesmo nível dos padrões internacionais.

Os fatores que tornam o SFM não eficiente em termos operacionais são.

A falta de transparência por parte das empresas em tornar as suas demonstrações financeiras publicas, este fator tem sido muito crítico tanto para o setor privado assim como para o setor público além das empresas cotadas na bolsa de valores e os bancos, as empresas em Moçambique não publicam as suas demonstrações de resultados do fim do exercício;

A inexistência de uma base de dados que sirva para publicar as demonstrações financeiras das entidades;

A formação contínua dos funcionários da autoridade tributária (AT) em diversas áreas de serviço porque, o desenvolvimento profissional dos funcionários é estimulado por

vários processos de atualização, processos em que a agilidade de adaptação ao mercado e a flexibilidade para acompanhar novas tecnologias, daí a qualificação e a formação contínua em matérias de trabalho tratando-se de uma área muito sensível e que sofre atualizações quase todos os anos;

O envolvimento de funcionários em esquemas de corrupção...

4.1. Enquadramento geral do IVA

O IVA é um imposto que incide sobre todas as fases do processo produtivo, desde o produtor ao retalhista, através do chamado método subtrativo indireto.

O método subtrativo indireto consiste na técnica de liquidação e dedução do imposto em cada uma das fases do circuito económico e assim sendo este vai apenas incidir sobre o valor acrescentado, mediante a taxa do imposto fixado no Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado — CIVA, aprovado pela Lei n.º 32/2007, de 31 de Dezembro (Assembleia da República de Moçambique, 2007b), em de 17%.

Segundo Ivanilda Mascarenhas, o IVA é um imposto geral sobre o consumo, uma vez que incide sobre as transmissões de bens, as prestações de serviços, as importações as aquisições intracomunitárias de bens e de meios de transporte novos. Trata-se de um imposto plurifásico, e por isso não cumulativo, pois o seu pagamento é fracionado pelos vários intervenientes do circuito económico, através do método do crédito do imposto.

Foi a partir da Lei 15/2002, de 26 de Junho(Assembleia da República de Moçambique, 2002a), a considerada Lei Base do sistema tributário em Moçambique, que estabeleceram-se os princípios de organização do sistema fiscal dispondo que a tributação dos rendimentos das pessoas coletivas faz-se através do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas. Havendo necessidade de proceder à aprovação do Código do referido Imposto, o Conselho de Ministros, no uso das competências que lhe são cometidas pelo n.º 1 do artigo 72 da Lei n.º 15/02, de 26 de Junho(Assembleia da República de Moçambique, 2002b), decreta:

Características do IVA

Um imposto plurifásico, que opera através do método subtrativo indireto; Imposto geral sobre o consumo de bens e serviços; Um imposto não cumulativo; Um imposto geral sobre o consumo; Um imposto que pretende ser neutro; Imposto baseado no princípio de tributação no destino nas relações internacionais; Um imposto creditício e Um imposto de matriz comunitária.

O pagamento do imposto pode processar-se mediante os pressupostos no artigo 6º do CIVA, devendo-se respeitar os sujeitos passivos enquadrados no regime simplificado de tributação o pagamento do imposto é efetuado através da declaração de modelo apropriado, a destacar:

- 1. O pagamento do imposto liquidado pelo contribuinte, ou por iniciativa dos serviços deve observar o disposto nos artigos 23 e 24 do Código do IVA; e*
- 2. O pagamento do Imposto sobre o Valor Acrescentado deve ser efetuado na Recebedoria de Fazenda competente ou em instituições de crédito autorizadas para o efeito.*

Meios de pagamento, processam-se através dos pressupostos do artigo 8º do CIVA, a destacar:

- 1) O pagamento do Imposto sobre o Valor Acrescentado pode ser efetuado através dos seguintes meios de pagamento:*
 - a) Moeda com curso legal no país;*
 - b) Cheques emitidos à ordem do Recebedor de Fazenda ou do Tesoureiro da Alfândega no caso do imposto devido na importação;*
 - c) Vales de correio; e*
 - d) Transferência bancária.*
- 2) Cada meio de pagamento deve respeitar a uma única declaração.*
- 3) Devem ser recusados os meios de pagamento de quantitativo diferente ao imposto que se destina a pagar.*

São considerados nulos todos os pagamentos que não permitam a arrecadação da receita relativa a imposto.

Tabela 1: Síntese das fases de tributação do IVA.

| IVA | Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) |
|-------------------------------------|--|
| Entrada em vigor | |
| Incidência | (Artigos 1 a 8 do CIVA) – conjugado com artigo 1 a 2 do RCIVA |
| Isenções | (Artigos 9 a 14 do CIVA) – conjugado com artigo 1 a 2 do RCIVA |
| Valor Tributável | (Artigos 15 a 16 do CIVA) – conjugado com artigo 4 do RCIVA |
| Taxas de Imposto | (Artigos 17 do CIVA) – conjugado com artigo 3 do RCIVA |
| Liquidação e Pagamento do Imposto | (Artigos 18 a 24 do CIVA) – conjugado com artigo 5 a 18 e 31 a 35 do RCIVA |
| Outras Obrigações dos Contribuintes | (Artigos 25 a 34 do CIVA) – conjugado com artigo 19 a 30 do RCIVA |
| Regimes Especiais | (Artigos 35 a 50 do CIVA) – conjugado com artigo 36 a 49 do RCIVA |
| Disposições Comuns | (Artigos 51 a 52 do CIVA) – conjugado com artigo 50 a 57 do RCIVA |

Segundo (Palma, 2014)(Do & Fiscal, 2014), as principais críticas ao IVA assentam nas dúvidas sobre os seus alegados benefícios. Desde logo, nas novas dificuldades que cria, nomeadamente, num aumento da administração dado o aumento de contribuintes e dos custos de cumprimento. Por outro lado, o IVA não é um imposto justo, sendo-lhe reconhecido o efeito de regressividade: são as camadas da população com menores rendimentos que afetam uma maior parte do seu rendimento ao consumo, sendo mais penalizadas.

Caracterização do IVA

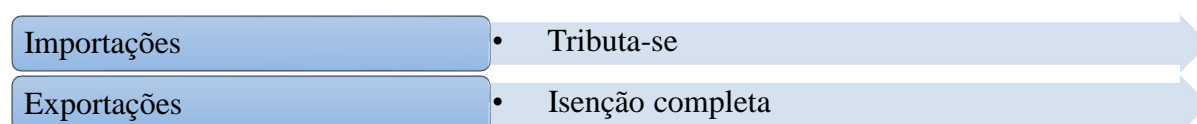


Figura 2:Caracterização do IVA. Gráfico 3

Incidência pessoal

A Lei n.º 15 2002, de 26 de junho (Assembleia da República de Moçambique, 2002b), no seu artigo 67º caracteriza o Imposto de Valor Acrescentado que incide o valor de transmissão de bens e prestação de serviços realizadas no território nacional, a título oneroso, por um sujeito passivo agindo como tal, bem como sobre as importações de bens, devendo:

- a) As isenções serem limitadas às exportações e ao consumo de alguns bens e serviços cuja natureza e essencialidade o justifiquem,
- b) A respetiva taxa ser estabelecida pelo conselho de Ministros até o limite máximo de 25 por cento.

Segundo Dias Abel, o IVA é isento em princípio, isento de efeitos cumulativo. Para tal, é necessário que não haja imposto no interior de cada fase do processo produtivo onde irá incidir a tributação, isto é, imposto nas transações produtor-produtor, grossista-grossista ou retalhista-retalhista.

Desde a introdução do Imposto sobre o Valor Acrescentado nos anos 1999 em Moçambique, sempre houve reforma com vista a melhorar o sistema fiscal, e por sabermos que há sempre contornos por parte dos contribuintes em não cumprir com as suas obrigações fiscais, para se corrigir estas imperfeições e minimizar conseqüentemente os sistemas fraudulentos, introduziu-se a técnica de crédito imposto resultante do sucesso do IVA que levou uma rápida expansão, muito mais, devido ao elevado crescimento das transações quer internas e externas, o que mais tarde veio possibilitar o memorando para evitar a evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre o Rendimento, assinado em Maputo em 24 de Março de 2008. Por parte de Portugal, o Protocolo foi aprovado pela Resolução da Assembleia da República n.º 36/2009, publicada no Diário da República, 1.ª série, n.º 89, de 8 de maio de 2009. Nos termos do artigo 17.º do Protocolo, este entrou em vigor no dia 7 de junho de 2009. É desta forma que se consegue assegurar a característica da neutralidade fiscal, que é garantir que determinados contribuintes seja sujeito a mesma realidade de imposto, independentemente da sede em que esse rendimento provém.

Segundo (Palma, 2011) e (Jorge & Sousa, 2011), em Moçambique, o IVA foi adotado exatamente pelos seus méritos próprios em 1999, tendo uma grande proximidade nas suas características fundamentais com o sistema comum do IVA da União Europeia, mas com características peculiares que resultaram da sua natural adaptação à realidade nacional, nomeadamente, a existência de regimes especiais e específicos especialmente adaptados

a pequenos contribuintes e um maior leque de situações de isenção abrangendo bens de consumo essenciais e bens destinados à agricultura e pescas, vantagens decorrentes da margem de manobra que o legislador possui e que já na UE não é possível.

Este em substituição do Imposto de circulação que fora introduzido em Moçambique pela primeira vez em 1999, o que veio aumentar desta forma os preços dos produtos internamente produzidos, tinha como propósito principal tributar os bens enunciados na tabela anexa ao respetivo Código, aprovado por Decreto n.º 52 98, de 29 de setembro (Ministros, 1998b). O Código do IVA foi posteriormente objeto de alterações através da Lei n.º 15 2002 (Assembleia da República de Moçambique, 2002b), de 26 de junho, e da Lei n.º 32 2007, de 31 de dezembro (Assembleia da República de Moçambique, 2007a), que veio revogar o Decreto n.º 51/98, de 29 de setembro (Ministros, 1998a), e suas alterações, os Decretos n.ºs 78 (Ministros, 1998d) e 79 (Ministros, 1998c), ambos de 29 de dezembro. As introduções destes Impostos visavam alargar a base tributária e reduzir a carga fiscal com vista a modernizar o sistema de Impostos, racionalizar os benefícios fiscais e consequentemente aumentar a receita do Estado. As garantias e obrigações tributárias dos contribuintes e da Administração fiscal, a partir de 2002 foram estabelecidas bases de implementação de procedimentos básicos de liquidação e cobrança de impostos, o regime geral de infrações tributárias e a tributação das empresas pelo seu rendimento real a partir de novos sistemas de tributação de Rendimento de Pessoas Singulares (IRPS) e Rendimento de Pessoas Coletivas (IRPC) com carácter progressivo.

4.1.1. Caso prático do IVA no contexto do sistema fiscal Moçambicano:

Supondo que a empresa Farmalegre, Lda. que se dedica à indústria farmacêutica, no mês de janeiro de 2017, efetuou compras, tendo suportado IVA nos montantes da coluna (1). Considerando o seguinte: 1. Vendeu 15.000.000Mt de medicamentos e 35.000.000Mt de produtos cosméticos; 2. Comprou mercadorias com IVA suportado de 1.200.000Mt; 3. Comprou serviços localmente com IVA suportado de 900.000Mt; 4. Comprou imobilizado com IVA suportado de 600.000Mt; 5. Importou mercadorias com IVA suportado de 1.400.000Mt; NOTA: Em 2016, o total de rendimentos de 45.000.000Mt, dos quais 3.000.000Mt de venda de imobilizado, 1.500.000Mt de juros de depósito, 500.000Mt de ganhos cambiais e 10.000.000Mt de cosméticos.

Resolução:

Cálculo da percentagem definitiva de 2016 e provisória de 2017

$$\text{Dedução} = \frac{10.000}{45.000 - 3.000 - 1.500 - 500} = \frac{10.000}{40.000} = 25\%$$

Tabela 2: Cálculo do IVA.

| Descrição | IVA suportado (1) | IVA a deduzir (2) | IVA como custo (3) | Campo 25% |
|--------------|---------------------|---------------------|---------------------|-----------|
| Imobilizado | 600,000.00 | 150,000.00 | 450,000.00 | 5 |
| Existências | 1,200,000.00 | 300,000.00 | 900,000.00 | 6 |
| O.B.Serviços | 900,000.00 | 225,000.00 | 675,000.00 | 7 |
| Importações | 1,400,000.00 | 350,000.00 | 1,050,000.00 | 8 |
| | 4,100,000.00 | 1,025,000.00 | 3,075,000.00 | |

Fonte: OCAM 23/11/2017 Pág. 53.

Tabela 3: resumo de instrumentos legais que regulam o IVA.

| Instrumento legal (lei, decreto lei, decreto, resolução, regulamento, acordo internacional.) | Ano | Objetivo e Âmbito de aplicação | Lacunas | Observação | Referência |
|---|--------------------------------|--|---------|---|------------|
| Lei do Ordenamento Jurídico Tributário | Lei nº 2,2006 de 22 de Março | A presente Lei estabelece os princípios e normas gerais do ordenamento jurídico tributário moçambicano. Aplica-se a todos os tributos nacionais e autárquicos, referidos no artigo 3, sem prejuízo das disposições especiais respeitantes á legislação aduaneira e autárquica. | | | |
| Altera e republica o respetivo Código de IVA | Lei 13/2016, de 31 de dezembro | 1. Estão sujeitos a IVA: a) As transmissões de bens e as prestações de serviços efetuadas a título oneroso no território nacional, nos termos do artigo 6, por sujeitos passivos agindo nessa qualidade; b) As importações de bens | | O território nacional abrange toda a superfície terrestre, a zona marítima e o espaço aéreo, delimitados pelas fronteiras nacionais | |
| Aprovadas alterações ao Regulamento do Código do VA através do Decreto 8/2017, de 30 de março | 2017 | O presente regulamento aplica-se aos sujeitos passivos do IVA, definidos no artigo 2 do mesmo código, aprovado pela Lei nº 32/2007 de 31 de dezembro e estabelece a forma e os procedimentos de tributação do imposto. | | | |

Fonte: Elaboração própria

4.2. Imposto sobre Rendimentos de Pessoal Singular - IRPS

O Código do Imposto sobre Rendimentos de Pessoal Singular (IRPS) foi aprovado pelo Decreto n.º 22 2002 de 30 de Julho (Ministros, 2002), e posteriormente alterado pela Lei n.º 33 2007, de 31 de Dezembro (Assembleia da República de Moçambique, 2007c). De forma a simplificar os procedimentos para o cumprimento das obrigações fiscais e alargamento da base tributária, foram introduzidas reformas com vista a necessário atualizar e ajustar as disposições do Código do Imposto sobre Rendimento das Pessoas Singulares, aprovado pela Lei n.º 33 2007, de 31 de Dezembro (Assembleia da República de Moçambique, 2007c). Assim, foi aprovada a Lei n.º 20/2013 de 23 de Setembro, onde verificaram-se importantes modificações inseridas na reformulação global dos impostos e da sua administração tributária, da qual em Internacional, D. (2013) (Internacional, 2013) se destacam os seguintes aspetos:

Os rendimentos do trabalho dependente, passam a não ser englobados à outros rendimentos, sendo retidos na fonte a título definitivo, isto é, não há lugar a pagamento adicional ou reembolso; Os rendimentos de capitais obtidos por residentes e os resultantes dos actos isolados passam a ser retidos a taxa liberatória, não dando lugar a pagamento adicional ou a reembolso; Sobre os demais rendimentos com pagamento adicional ou reembolso, o limite mínimo de tributação passa a ser de 500,00MT; O subsídio de morte passa a estar isento da tributação em IRPS; Tratando-se de casados, cada um dos cônjuges passa a submeter individualmente a sua declaração de rendimento e o mínimo não tributável passa a ser de um valor anual fixo de 225.000,00MT

O IRPS incide sobre o valor global anual dos respetivos rendimentos expressos quer em dinheiro ou em espécie, seja qual for a proveniência, a moeda e a forma como foram auferidos, mesmo que provenientes de atos ilícitos, classificados nas seguintes categoria.

- ✓ Primeira categoria: Rendimentos de trabalho dependente;
- ✓ Segunda categoria: Rendimentos empresariais e profissionais;
- ✓ Terceira categoria: Rendimentos de capitais e das mais-valias;
- ✓ Quarta categoria: Rendimentos prediais;
- ✓ Quinta categoria: Outros rendimentos.

| | |
|--|--|
| Alterações ao IRPS | <ul style="list-style-type: none"> • Lei do Ordenamento Jurídico Tributário Tributária |
| Diploma Ministerial n.º 243/2011, de 12 de Outubro | <ul style="list-style-type: none"> • Tabela de retenção na fonte |
| Decreto 56/2013, de 27 de Novembro | <ul style="list-style-type: none"> • Alterações ao Regulamento do CIRPS, para corresponder à Lei 20/2013, de 23 de Setembro |

Fonte: Elaboração própria.

São sujeitos de IRPS as pessoas singulares que residam no território nacional, pela totalidade dos respetivos rendimentos, incluindo os produzidos fora desse território, e s não residentes pelos rendimentos aqui obtidos.

Tabela 4: Tabela de retenções na Fonte, artigo 65-A do CIRPS.

| Limites dos Intervalos de Salário bruto mensal (MTs) | | Valor do IRPS a reter relativo ao limite inferior do intervalo do salário bruto, por número de dependentes (MTs) | | | | | Coeficiente aplicável /salário bruto |
|--|------------------------|--|-----------|-----------|-----------|-----------|--------------------------------------|
| | | 0 | 1 | 2 | 3 | 4 Ou mais | |
| Trabalhadores dependentes | Até 20.249,99 | - | - | - | - | - | - |
| | 20.250,00 - 20.749,99 | 0,00 | - | - | - | - | 10% |
| | 20.750,00 - 20.999,99 | 50,00 | 0,00 | - | - | - | 10% |
| | 21.000,00 - 21.249,99 | 75,00 | 25,00 | 0,00 | - | - | 10% |
| | 21.250,00 - 21.749,99 | 100,00 | 50,00 | 25,00 | 0,00 | - | 10% |
| | 21.750,00 - 22.249,99 | 150,00 | 100,00 | 75,00 | 25,00 | 0,00 | 10% |
| | 22.250,00 - 32.749,99 | 200,00 | 150,00 | 125,00 | 100,00 | 50,00 | 15% |
| | 32.750,00 - 60.749,99 | 1,775,00 | 1,725,00 | 1,700,00 | 1,675,00 | 1,625,00 | 20% |
| | 60.750,00 - 144.749,99 | 7,375,00 | 7,325,00 | 7,300,00 | 7,275,00 | 7,225,00 | 25% |
| 144.750,00 Ou mais | 28,375,00 | 28,325,00 | 28,300,00 | 28,275,00 | 28,225,00 | 32% | |
| Trabalhadores independentes | | - | - | - | - | - | 20% |
| Trabalhadores não residentes | | - | - | - | - | - | 20% |

Fonte: Lei+nº+20-2013-IRPS

Nota: 0 sinal (-) significa que não há impostos a reter e nem se aplica 0 coeficiente; O (0,00), aplica 0 coeficiente.

4.2.1. Caracterização do IRPS

Imposto estadual - Porque o credor da obrigação é o Estado, ou seja, o imposto pertence ao Estado;

Imposto direto – Tributa o rendimento e a riqueza, isto é pago por quem tem salários ou bens que produzem ganhos;

Imposto pessoal - Devido pelo agregado familiar, conjunto de pessoas que o constituem até 2013 e individualmente, a partir de 2014 (Artigo 18 do CIRPS);

Rendimento global - Mesmo quando provenientes de atos ilícitos, a proveniência não importa para efeitos fiscais, porque sujeita-se todo o rendimento do contribuinte a uma única taxa de imposto; e

Imposto progressivo - As taxas de retenção na fonte variam consoante o nível de rendimento, porque a taxa de imposto aumenta à medida que aumenta a matéria coletável.

4.2.2. Incidência pessoal e âmbito de sujeição

Pessoas singulares:

Cotitularidade de rendimentos (artigo 23 CIRPS) – O rendimento que pertençam em comum a várias pessoas são imputados a estas na proporção das respetivas quotas, que se presumem iguais quando indeterminadas; Imputação especial (artigo 24 CIRPS) constitui rendimentos dos sócios ou membros da entidade referida no artigo 6 do CRPC, que sejam pessoas singulares, a resultante da imputação efetuadas nos termos e condições dele contante

Residentes – obrigação pessoal – tributação de base mundial:

Em referência do artigo 21 do CISPS, são considerados residentes em território da República de Moçambique as pessoas que, no ano a que respeitem os rendimentos:

- a) Hajam nele permanecido mais de 180 dias ou interpolados;
- b) Tendo permanecido por menos tempo, aí disponham de habitação em condições que façam supor a intenção de manter e ocupar como residência permanente;
- c) Desempenhem no estrangeiro funções ou comissões de carácter público, ao serviço da República de Moçambique.

Não residentes – obrigação real – apenas rendimentos obtidos em Moçambique.

Segundo (Kubick, Lockhart; Mills and Robinson) e (Franzoni, 1999), referem que o efeito de maior informação sobre evasão fiscal é incerta, de um lado, corporações que antecipam maior probabilidade de IRS a auditoria pode estar inclinada a reivindicar posições fiscais menos agressivas para simplificar o processo de auditoria, reduzindo os custos esperados associados a disputas, por outro lado, o conhecimento das prioridades de auditoria e foco, e até mesmo as qualificações locais de IRS, incentivar mais evasão fiscal, pois as empresas podem adaptar as estratégias fiscais para aproveitar as áreas que recebem menos controle do IRS. Além disso, empresas próximas poderiam antecipar auditorias de IRS mais frequentes e reivindicar posições fiscais mais agressivas.

Segundo (Ibraimo, 2002) o aperfeiçoamento dos sistemas de tributação direta dos rendimentos, de modo a realizar de forma mais eficaz a personalização do imposto e

atingir com maior gravidade e eficácia os rendimentos mais elevados, em particular os de capital.

Foram introduzidas as seguintes alterações ao sistema:

A tributação sobre os lucros das empresas estatais e das cooperativas de consumo; A introdução do mecanismo da liquidação provisória na Contribuição Industrial; A criação de um imposto específico sobre a atividade das cooperativas de produção de serviços (IRT-B); A criação de um imposto proporcional sobre os rendimentos do trabalho; O tratamento diferenciado, para efeitos de sujeição ao Imposto Complementar dos rendimentos do trabalho e de capital, resultando na tributação mais suave dos primeiros; Reformulação do IRN, passando a apresentar uma contribuição mínima exigida a cada cidadão para o Tesouro Público e isenção de impostos sobre as remunerações da Função Pública, ficando sujeitos apenas ao IRN.

Após a criação da AT em 2006 através da Lei (n.º 1-2006, de 22 de Março)(Assembleia da República de Moçambique, 2006) foram realizadas uma série de reformas no período compreendido entre 2006 e 2009 cujo foco principal era assegurar a eficácia e a equidade na aplicação das Políticas Tributárias e Aduaneira de tal forma a uniformizar os objetivos e metas referentes a políticas fiscais. O objetivo desta reforma foi criar uma nova base organizacional que visa modernizar a administração tributária e profissionalizar os serviços fiscais de modo a fortalecer a aplicação das normas, melhorar os serviços, combater a evasão e alargar a base tributária. Registraram-se significativas melhorias na administração tributária desde a criação da Autoridade Tributária (AT) em 2006 resultantes desta medida.

Outras realizações verificaram-se com a entrada em vigor de uma nova Lei Fiscal Geral, a qual clarifica as regras referentes à coleta de impostos e aos direitos dos contribuintes; a racionalização dos benefícios fiscais, em particular a eliminação do regime especial para os grandes projetos; a publicação de uma nova Lei das Finanças Autárquicas; a suavização da carga sobre as pequenas empresas através do aumento dos limites de impostos e da entrada em vigor de um Imposto Simplificado para os Pequenos Contribuintes (ISPC); e o fortalecimento do regime fiscal para os sectores de mineração e dos petróleos. Todavia, continua a decorrer a materialização de vários objetivos,

nomeadamente a integração dos sistemas de informação tributária e aduaneira; a cobrança de impostos através dos bancos; a melhoria das receitas das auditorias relativas ao total de receita; modernização da administração tributária; e a implementação dos tribunais fiscais.(Bolnick & Byiers, 2009)

Tabela 5: Tabela da evolução anual da receita.

| Receita Global | | Descrição | Cobr. Ano Anterior | Prev. Ano corrente | Cobr. Ano corrente | Real. % | Diferença N - N-1 | Cresc. Nomina | % s/ PIB |
|----------------|----------|------------|--------------------|--------------------|--------------------|---------|-------------------|---------------|----------|
| 2007 | 34473,63 | I. S/REND. | 6351,4 | 7555,44 | 9266,95 | 122,7 | 2915,55 | 45,9% | 4,3% |
| | | IRPC | 2535,52 | 3259,01 | 4364,84 | 133,9 | 1829,32 | 72,1% | 2% |
| 2008 | 39109,32 | I. S/REND. | 9271,54 | 10003,8 | 11722,82 | 117,2 | 2451,28 | 26,4% | 4,9% |
| | | IRPC | 4364,92 | 4622,13 | 5721,67 | 123,8 | 1356,75 | 31,1% | 2,4% |
| 2009 | 47401,46 | I. S/REND. | 11722,75 | 12385,13 | 13723,62 | 110,8 | 2000,87 | 17,1% | 5,1% |
| | | IRPC | 5721,52 | 6153,89 | 7335,73 | 119,2 | 1614,21 | 28,2% | 2,8% |
| 2010 | 63566,70 | I. S/REND. | 13726,83 | 16770,07 | 18498,24 | 110,3 | 4771,41 | 34,8% | 5,7% |
| | | IRPC | 7337,9 | 9089,06 | 9787,71 | 107,7 | 2449,81 | 33,4% | 3% |

Fonte: AT (relatórios de atividades de 2006 - 2010)

Tabela 6: Principais alterações após criação da Autoridade Tributária em 2006.

| | |
|---|--|
| Lei 1/2006 de 22 de Março e Decreto 29/2006 de 30 de Abril | Autoridade Tributária de Moçambique – Estatuto orgânico para a criação da AT. |
| Lei 2/2006 de 22 de março | Lei Geral sobre a Tributação – Princípios e disposições gerais que regulam as responsabilidades e as obrigações das autoridades tributárias a todos os níveis e direitos e responsabilidades dos contribuintes. |
| Lei 34/2007 de 31 de dezembro e Decreto 9/2008 de 16 de abril | Código do Imposto sobre os Rendimentos de Pessoas Coletivas (IRPC) - Consolida as alterações e outras mudanças legais relativas ao código do IVA e aumenta o limite do pagamento de imposto |
| Lei 4/2009 de 12 de janeiro | Código dos Benefícios Fiscais (CBF) – Introduce reformas no pacote de benefícios fiscais existente para os investimentos aprovados ao abrigo da Lei do Investimento, incluindo benefícios de carácter genérico e específico para tipos de projetos designados. |
| Lei 5/2009 de 12 de janeiro e Decreto 14/2009 de 14 de abril | Imposto Simplificado para os Pequenos Contribuintes (ISPC) – Introduce um novo sistema tributário simplificado para as pequenas empresas, substituindo os regimes simplificados para o imposto sobre os rendimentos e o IVA. |

Fonte: Nathan Associates Inc. Para revisão da Agência Americana para o Desenvolvimento Internacional (2009)

4.3. Importância do pagamento do imposto promoção do cumprimento voluntário das obrigações fiscais e aduaneira

Devido a grande preocupação que se tem verificado nos últimos tempos, com vista a sensibilizar os contribuintes, tem-se verificado com um olhar esperançoso a importância do pagamento do imposto, isto é, mostra o aumento da capacidade do Estado em gerar recursos através dos impostos, isso é que representa a forma tradicional da mobilização de recursos para o orçamento do Estado, sublinhando assim a ideia de que *“um Estado só é forte quando alcança uma plena autonomia na decisão de como realizar a despesa pública em prol do bem-estar social”*.

Torna-se muito importante e pertinente a necessidade do controlo fiscal das empresas e dos sujeitos passivos, através do sistema tributário robusto e com políticas que desincentivam práticas constantes de irregularidades e inexatidões nas declarações de rendimentos. Trata-se assim, de métodos que visam aumentar a eficiência da inspeção da AT e conseqüentemente assegurar a arrecadação das receitas para os Estado, é muito importante evidenciar a importância de novos métodos e práticas de informatização do sistema tributário com vista a conciliar detalhadamente toda informação possível do sujeito passivo

4.3.1. Promoção do cumprimento voluntário das obrigações fiscais e aduaneira

Esta medida corresponde ao desenvolvimento do conceito de “cooperative conphiance” consolidado pela OCDE e que tem como principal objetivo criar uma relação entre contribuinte e AT sólida, transparente e de confiança. Esta mediada está relacionada com a criação de duas unidades orgânicas dentro da AT e uma gestão de identificação de situações de risco de incumprimento.(Filipa & Lopes, 2016)

A transmissão do dever de cumprir as obrigações fiscais envolve a sensibilização de que a adoção de políticas de não pagamento de impostos apenas contribui para que o outro pague mais, dado que se todos pagarmos, cada um de nós paga menos, e para a regressão do país, não favorecendo o seu desenvolvimento, prejudicando conseqüentemente o conforto da sociedade. Assim, a educação fiscal deve criar um clima de reprovação social

da fraude e evasão fiscais, ou seja, exigir e legitimar a repressão de toda a conduta fiscalmente desonesta.(Do & Fiscal, 2014)

4.3.2. Aumento da eficácia na gestão e cobrança fiscais e aduaneira

Esta estratégia relaciona-se com a eficiência e rapidez da ação de cobrança coerciva no caso de contribuintes que estejam em incumprimento fiscal e conseqüentemente a eficácia do sistema contraordenacional e de tramitação processual. O aumento da eficácia de obtenção de receitas fiscais e a aduaneiras está forçado no cumprimento voluntário e na simplificação dos procedimentos e da legislação (Filipa & Lopes, 2016).

Segundo (Zamora Ramírez, 2000) relata que o nível de relação existente entre a tributação e a informação financeira foi estudado por um grupo de trabalho da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico que apontou três possíveis formas das mesmas se relacionarem:

- 1) A contabilidade ser muito influenciada pelas regras fiscais ao ponto de ser difícil obter informação financeira que não esteja impregnada por regras fiscais;
- 2) Uma situação intermédia em que se assumem os critérios contabilísticos para efeitos fiscais, mas são definidas algumas regras para casos concretos, com vista a determinar a cobrança fiscal;
- 3) Contabilidade e a fiscalidade são áreas com critérios próprios e independentes sem que exista institucionalmente nenhum tipo de interferência.

O terceiro tipo de relação é apontada como a mais avançada, porém a fiscalidade nunca conseguiu definir regras próprias e autónomas para determinar o resultado fiscal, pelo que grande parte dos dados fiscais são obtidos na contabilidade

Devido a semelhança da que os procedimentos Contabilísticos em Moçambique tem com os de Portugal, o sentido de dotar a contabilidade de autonomia em relação à fiscalidade, embora se assista a uma ingerência por vezes inaceitável da fiscalidade na contabilidade (Arsénio, 2017b) sendo eles o método do imposto a pagar, o objetivo da imagem verdadeira e apropriada da posição financeira e dos resultados que as vezes não é facilmente compatível com esta metodologia.

Resultado Fiscal – o resultado de um determinado período de acordo com as regras estabelecidas pela legislação fiscal, quer do lucro tributável (positivo) assim como o do prejuízo fiscal (negativo)

Taxa efetiva de tributação:

A que resulta da divisão do imposto do exercício relativo ao resultado líquido pelo resultado contabilístico antes de impostos

Situações que determinam o registo de impostos sobre o rendimento:

Caso mais frequente, o imposto correspondente ao resultado do período e o resultado antes de impostos e a matéria coletável – em geral não são coincidentes.

Tabela 7: Estudos sobre consequência resultantes do incumprimento das obrigações fiscais .

| | |
|--|---|
| Degl'Innocenti, D. G., & Rablen, M. D. (2017). | Aponta que, mantendo constante o retorno esperado à evasão, nem sempre é o caso de que a perda combinada de renda reportada devido a evasão pode ser originada pelo aumento da taxa, mas sim de multa e pelo aumento da probabilidade de auditoria. |
| Pantoja, G. S., & Peñaloza, R. S. (2014). | O contribuinte comporta-se de acordo com princípios morais externos às regras fiscais estabelecidas pela lei. Por exemplo, se ele não cumpre, é porque é moralmente incorreto fazê-lo. Além disso, as suas ações são frequentemente influenciadas pelas ações de outros contribuintes. |
| Yitzhaki (1974) | Apontou que, em seu modelo, um aumento na participação nos impostos produz um efeito ambíguo sobre o incumprimento das obrigações fiscais. Há um efeito negativo de renda no sentido de que um aumento nas taxas do imposto torna o reduz cada vês mais o lucro do contribuinte, tende-se assim risco no incumprimento, de modo que o valor relatado da renda diminua o imposto a pagar. O agente decide quanto de sua renda deve reportar e existe uma renda endógena. |

Fonte: Elaboração própria.

Tabela 8:Exemplo prático do cálculo de IRPS na 1ª categoria, no contexto Moçambicano.

| Nº/depend. | Janeiro | Fevereiro | Março | Abril | Maio | Junho | Julho |
|------------|---------|-----------|-------|-------|------|-------|-------|
| 0 | 6225 | 6225 | 6225 | 6225 | 6225 | 6225 | 6225 |
| 1 | 6175 | 6175 | 6175 | 6175 | 6175 | 6175 | 6175 |
| 2 | 6150 | 6150 | 6150 | 6150 | 6150 | 6150 | 6150 |
| 3 | 6125 | 6125 | 6125 | 6125 | 6125 | 6125 | 6125 |

| Nº/depend. | Agosto | Setembro | Outubro | Novembro | Dezembro | Taxa | Total a reter |
|------------|--------|----------|---------|----------|----------|------|---------------|
| 0 | 6225 | 6225 | 6225 | 6225 | 6225 | 20% | 31125 |
| 1 | 6175 | 6175 | 6175 | 6175 | 6175 | 20% | 30876 |
| 2 | 6150 | 6150 | 6150 | 6150 | 6150 | 20% | 30752 |
| 3 | 6125 | 6125 | 6125 | 6125 | 6125 | 20% | 30628 |

Fonte: Elaboração própria

Salário mensal 55.000,00 Mtn

Este salário, conforme previsto na tabela de retenção, enquadra-se entre os seguintes limites: 32.750,00 Mtn e 60749,99. Temos acima mencionado o valor do imposto previsto para a retenção na fonte em cada ano, e variavelmente ao número de dependentes de cada titular dos rendimentos conforme ilustra a tabela através dos seguintes cálculos.

$(55.000,00 - 32.750,00) * 20\% + 1.775,00 = 6.225,00$ Inerente ao titular sem dependentes.

$(55.000,00 - 32.750,00) * 20\% + 1.725,00 = 6.175,00$ Inerente ao titular com 1 dependente, conforme é notável, o valor do imposto a reter mensalmente vai variando consoante o número de dependentes.

Tabela 9:As principais semelhanças teóricas e principais distinções a nível operacional.

| Contexto Moçambicano | Contexto Português |
|--|--|
| Não tributa os subsídios de residência ou equivalentes à utilização da habitação, assim como os resultantes da utilização da viatura automóvel (alínea c) e d) do artigo 3º), desde que não sejam certas e regulares | As remunerações variáveis são adicionais às remunerações fixas auferidas mensalmente Os subsídios de Natal e de férias são objeto de retenção autónoma, não podendo, para o cálculo do imposto a reter, ser adicionados às remunerações dos meses em que são pagos (art.º 99.º-C, n.ºs 5 e 6 do CIRS). |
| RENDIMENTOS EM ESPÉCIE. | |
| <ul style="list-style-type: none"> ✓ Benefício de uso de residências próprias da empresa em recinto da empresa, não se tributa (al c), nº1 do artigo 3 do CIRPS); ✓ Benefício de uso de residência própria (casa da empresa), fora do recinto desta, tributa-se até um sexto das remunerações, a partir do valor de mercado da renda em função da localização e características do imóvel (al b), nº2 do artigo 28 do CIRPS); ✓ Tratando-se de uso de residências que gera custo para empresa (arrendamento), o valor da renda é tributado com o salário e outros benefícios na totalidade. | <p>Não há lugar a retenção sobre as seguintes remunerações acessórias, sem prejuízo da sua inclusão nos seus rendimentos (art.º 99.º, n.º 1, al. a) do CIRS):</p> <ul style="list-style-type: none"> ✓ Subsídios de residência; ✓ Empréstimos sem juros ou a taxa de juro inferior, concedidos pela entidade patronal; ✓ Ganhos derivados de planos de opções sobre valores mobiliários; |
| INCIDENCIA | |
| Utilização pessoal de viatura da empresa | Utilização pessoal de viatura da empresa |
| USO DE VIATURA ALOCADA DA EMPRESA PELO TRABALHADOR (art.3º n.º1 d) e art.28 n.4 e 5) | |
| <ul style="list-style-type: none"> ✓ Acordo escrito ✓ Gere encargos para a empresa ✓ Valor a imputar como rendimento: Valor Tributár = Custo de aquisição X 0,25% ADICIONAR | <p>Rendimento em espécie:</p> <ul style="list-style-type: none"> ✓ Não sujeito a retenção na fonte ✓ Englobado e tributado às taxas marginais de IRS <p>Quantificação do rendimento (QR):</p> <ul style="list-style-type: none"> ✓ $QR = 0,75\%$ do valor de mercado (ou produção) da viatura x n.º meses de utilização no ano ✓ Valor de mercado = valor de aquisição - (valor de aquisição x coeficiente de desvalorização) |
| <p>Uso de viatura própria do trabalhador ao serviço da empresa, alínea d) do art.4º, que tenha:</p> <ul style="list-style-type: none"> ✓ Valor a imputar como rendimento é aquele que excede o limite dos quantitativos estabelecidos para os funcionários do Estado, com remunerações fixas equivalentes ou mais aproximadas. Tratamento das ajudas de custo na esfera do trabalhador. ✓ Até ao limite das ajudas de custo similares às aplicáveis no Estado, não se tributa (alínea d) do artigo 4 do CIRPS); | <p>As ajudas de custo e as importâncias auferidas pela utilização de automóvel próprio em serviço da entidade patronal na parte em que ambas excedam os limites legais (Portaria n.º 1553-D/2008, de 31/12, alterada pelo DL 137/2010 de</p> <ul style="list-style-type: none"> ✓ Transporte em automóvel próprio: € 0,36/km´ ✓ Ajudas de Custo: |

- ✓ Tributa o excedente de ajuda de custo relativamente aos funcionários do Estado que é tributado na esfera do trabalhador (alínea d) do artigo 4 do CIRPS);

| Aquisição de viatura da empresa | Aquisição de viatura da empresa |
|---------------------------------|---|
| | Rendimento em espécie |
| | <ul style="list-style-type: none"> ✓ Não sujeito a retenção na fonte ✓ Englobado e tributado às taxas marginais de IRS |
| | Quantificação do rendimento (QR): |
| | <ul style="list-style-type: none"> ✓ $QR = \text{Valor mercado} - (\text{rendimento anual tributado pela utilização} + \text{valor aquisição pago pelo trabalhador})$ ✓ $\text{Valor de mercado} = \text{valor de aquisição} - (\text{valor de aquisição} \times \text{coeficiente de desvalorização})$ |

Fonte: Elaboração própria

4.4. A determinação dos rendimentos empresariais e profissionais, conforme o artigo 30 do CIRPS, faz-se com base em:

Na aplicação das regras decorrentes do regime simplificado de determinação do rendimento coletável que são, o da contabilidade organizada e o regime de escrituração simplificada, tal como se afigura na tabela.

Tabela 10:REGIMES DE TRIBUTAÇÃO EM IRPS.

| Regime de Contabilidade Organizada | Regime Simplificado de determinação do rendimento coletável – art. 33 do CIRPS |
|--|--|
| <ul style="list-style-type: none"> ✓ Na determinação dos rendimentos empresariais e profissionais dos sujeitos passivos não abrangidos pelo regime simplificado de determinação do rendimento coletável, conforme dispõe o artigo 33, seguir-se-ão as regras estabelecidas no Código do IRPC para a determinação do rendimento coletável, com as adaptações resultantes dos artigos 35 a 38 | <ul style="list-style-type: none"> ✓ Sujeitos passivos com volume de negócios inferior a 2.500.000Mt e os que não tendo optado pelo regime de contabilidade organizada ou pelo regime simplificado de escrituração. O apuramento do rendimento coletável resulta da aplicação dos seguintes coeficientes: <ul style="list-style-type: none"> a) 0,20 ao valor das vendas de mercadorias e de produtos; b) 0,20 ao valor das vendas e prestação de serviços de alojamento, restauração e bebidas; c) 0,30 para os restantes proveitos. |

4.4.1. Caso prático

1. Roman, funcionário na empresa Contas & Dígitos casa e pai de 3 filhos obteve rendimentos resultantes do exercício da sua profissão onde auferiu um salário mensal de 18.750,00Mt, não só, Roman é proprietário de um imóvel adquirido através de um empréstimo que lhe gerou de juros 35.000,00Mt pagos ao Banco LOCAL, o imóvel rende-lhe um valor de 265.000,00Mt. Pagou ainda de IPRA – (Imposto Predial Autárquico) o valor de 5.000,00Mt.
2. Obteve ainda vários rendimentos resultantes de atividades empresariais da qual resultou no último exercício um volume de venda de 1.200.000,00Mt da XBT, Lda. Além de ser responsável pelo 3 filhos, vive ainda com o seu sobrinho menor, órfão, que por decisão do tribunal de menores, ficou seu tutor. Durante o exercício de 2017, registou as seguintes situações com relevância fiscal:
3. No fim do exercício de 2017, Roman decidiu vender as suas ações da XBT Lda, por 189.500,00Mt que as tinha comprado em Janeiro de 2016 por 74.000,00Mt;

Nos termos do número 3 do artigo 18 do CIRPS, com as alterações introduzidas pela Lei 20/2013, de 23 de setembro:

Cada um dos cônjuges, alínea a) do número 3 do artigo 18 do CIRPS;

- ✓ João que tem 25 anos e frequenta estabelecimento do ensino superior, alínea b) do número 4 do artigo 18 do CIRPS;
- ✓ Jorginho, por ser menor não emancipado, alínea a) do número 4 do artigo 18 do CIRPS;
- ✓ Alegria, porque apesar de auferir rendimentos, é igual ao mínimo não tributável, não excede, alínea b) do número 4 do artigo 18 do CIRPS;
- ✓ Sobrinho menor, é menor sob tutela decidida pelo Tribunal, alínea d) do número 4 do artigo 18 do CIRPS;

Cálculo do rendimento coletável:

- a) Regime de tributação dos rendimentos empresariais, uma vez tratando-se da segunda categoria, nos termos da alínea a) do número 2 do artigo 8 e alínea a) do número 3 do artigo 33 do CIRPS.

- b) O rendimento coletável sujeito o imposto é de $1.200.000,00\text{Mt} \times 0,20 = 240.000,00\text{Mt}$.
- c) A venda das ações da XBT, Lda. É um rendimento de terceira categoria – das mais-valias, nos termos da alínea b) do número 1 do artigo 13 do CIRPS, apurado conforme as regras da alínea c) do número 3 do artigo 40 do CIRPS, com a nova redação dada pela Lei 20/2013, de 23 de setembro; $100\% \times (189.500,00 - 74.000) = 115.500,00\text{Mt}$ a englobar.
- d) Rendimentos de quarta categoria – prediais, nos termos do número 1 do artigo 15 do CIRPS, apurado nos termos do artigo 48 do CIRPS;
Deduzir $30\% \times 265.000 = 79.500$ como despesa de manutenção; deduzir 5.000 de IPRA nos termos do número 2 do artigo 48 do CIRPS; $265.000 - 79.500 - 5.000 = 180.500,00\text{Mt}$ a englobar.
- e) Rendimento de quinta categoria nos termos da alínea b) do artigo 16 do conjugado com a alínea a) do artigo 17, ambos do CIRPS, pelo valor de 67.000,00Mt, apurado nos termos do artigo 49 do CIRP.

| Tabela 11: Cálculo do IRPS a pagar/receber. | |
|--|------------------|
| Segunda categoria - Rendimento Comerciais e industriais | 240000,00 |
| Terceira categoria - Rendimento Capitais e das mais-valias | 115500,00 |
| Quarta categoria - Rendimento Prediais | 180500,00 |
| Quinta categoria - Outros Rendimento | 67000,00 |
| Rendimento Líquido Total | <u>603000,00</u> |
| Abatimentos ao rendimento líquido total (artigos 51 e 56 do CIRPS) | |
| Mínimo não tributável (artigo 56 do CIRPS, alterado pela Lei 20/2013, de 23 de Setembro) | 225000,00 |
| Cálculo do Rendimento Coletável | 378000,00 |
| Coleta (artigo 54 do CIRPS) = $(RC \times 25\%) - 35700$ | 58800,00 |
| Deduções à coleta (artigos 59 a 61 do CIRPS) | |
| Sujeito passivo, a) do n.1 do artigo 60 do CIRPS | 1800,00 |
| 4 Dependentes, a) do n.1 do artigo 60 do CIRPS | 1800,00 |
| Liquidação do IRPS = Coleta – deduções à coleta | 55200,00 |
| Situação final é de IRPS a pagar | 55200,00 |

Fonte: Elaboração própria.

4. Recebeu 67.000,00Mt de indemnização da empresa Constrói SA, decretados pelo tribunal, pagos por ter sido obrigado a fechar as portas do seu escritório pessoal, enquanto se construía a estrada, como estimativa de lucros que deixou de obter nesse mês (indemnização por lucros cessantes);

5. Segunda Categoria

Esta categoria compreende os rendimentos empresariais e profissionais que podem ser:

Os rendimentos decorrentes do exercício de qualquer atividade comercial, industrial, agrícola, silvícola ou pecuária;

Os provenientes da propriedade intelectual ou industrial ou da prestação de informações respeitantes a uma experiência adquirida no sector industrial, comercial ou científico, quando auferidos pelo seu titular originário alínea b) do nº 2, artigo 7ª

Tabela 12: comparação das categorias de IRPS no SFM e SFP.

| Contexto Moçambicano | Contexto Português |
|---|---|
| <p>2ª Categoria.</p> <p>Regime Simplificado de determinação do rendimento coletável – art. 33 do CIRPS Sujeitos passivos com volume de negócios inferior a 2.500.000Mt e os que não tendo optado pelo regime de contabilidade organizada ou pelo regime simplificado de escrituração.</p> <p>O apuramento do rendimento coletável resulta da aplicação dos seguintes coeficientes:</p> <ul style="list-style-type: none"> ✓ 0,20 Ao valor das vendas de mercadorias e de produtos; ✓ 0,20 Ao valor das vendas e prestação de serviços de alojamento, restauração e bebidas; ✓ 0,30 Para os restantes proveitos. | <p>Rendimentos da categoria B.</p> <p>No regime simplificado, o montante bruto anual para sujeitos passivos que não optam em contabilidade organizada é de 200.000€.</p> <p>Abrange-se seguir os rendimentos abaixo mencionados.</p> <ul style="list-style-type: none"> ✓ 0,15 Ao volume de vendas de mercadorias e produtos, bem como prestações de serviços do setor da hotelaria, restauração e bebidas, com exceção das que se desenvolvam no âmbito da atividade de exploração de estabelecimento de alojamento local; ✓ 0,75 Sobre as prestações de serviços de atividades exercidas pelos sujeitos passivos do IRS, mediante a classificação subjacente no art. 151 do CIRS, E 0,35 para as prestações de serviços não previstas no mesmo artigo; ✓ 0,95 Sobre rendimentos de royalties, "know how" e outros rendimentos (de capitais, prediais, mais-valias de incrementos patrimoniais) ✓ 0,30 Para subsídios ou subvenções não destinados à exploração, e 0,10 para subsídios destinados à exploração e restantes rendimentos da Cat. B. |
| <p>3ª Categoria</p> <ul style="list-style-type: none"> ✓ Rendimentos de Capitais, artigos 10 a 12 do CIRPS; e ✓ Rendimentos das mais-valias artigos 40 a 47 do CIRPS. <p>As regras para a determinação do rendimento tributável da 3ª Categoria estão previstos no artigo 39. 40 a 47 do CIRPS.</p> | <p>Rendimentos da categoria E.</p> |

4ª Categoria, Rendimentos prediais

As regras para a determinação do rendimento tributável da 4ª Categoria estão previstos no artigo 48 do CIRPS.

- ✓ Deduz-se 30% em despesas de manutenção e de conservação ou montante superior se devidamente documentada, até ao limite das rendas.
- ✓ Deduz-se o imposto predial autárquico;
- ✓ Deduz-se também, juros de empréstimos para aquisição de habitação própria, pagas em instituições de créditos moçambicanas.

5ª Categoria, Outros Rendimentos

São os Rendimentos que não resultam de nenhum esforço de aplicação e não se enquadram nas restantes categorias, previstos nos artigos 16 e 17 do CIRPS.

As regras para a determinação do rendimento tributável da 3ª Categoria esta previsto no artigo 49 do CIRPS (não se efetuam quaisquer deduções).

Fonte: Elaboração própria

Rendimentos da categoria F

Momento do pagamento ou colocação à disposição, a retenção deve ser efetuada sobre:

- ✓ Rendas ou quaisquer prestações derivadas do uso ou da concessão do uso de prédios rústicos e urbanos;
- ✓ Importâncias recebidas pela sublocação, deduzidas das rendas pagas ao senhorio;
- ✓ Indicar as importâncias despendidas devidamente documentadas com despesas de manutenção, Imposto Municipal s/ Imóveis, Taxas autárquicas, Despesas de Condomínio, Despesas de conservação, Despesas de manutenção.

Não serão dedutíveis:

- ✓ Obras de construção que alterem a estrutura do imóvel;
- ✓ Aquisição de mobiliário para o imóvel arrendado;
- ✓ Instalação de equipamento de ar condicionado;
- ✓ Obras de valorização do imóvel.

Rendimentos da categoria H

Esta categoria trata de rendimentos que constituem pensões ou prestações pecuniárias periódicas que não sejam auferidas em razão da prestação de trabalho dependente ou independente que não sejam previstas nas categorias acima mencionadas, sejam eles:

- ✓ Pensões de Aposentação e Reforma, Pensões de alimentos, Rendas, Renda perpétua, Renda vitalícia, Renda temporária.

Exclusões de tributação das pensões em sede de CIRS:

- ✓ Rendimento Social de Inserção, Subsídio de desemprego, Salários e pensões inferiores a 8500 euros, Indemnizações, Ajudas de custo (até um determinado valor), Subsídio de refeição (até um determinado valor), Bolsas de investigação, Bolsas e prémios e desportivos, Prémios literários, artísticos e científicos (desde que não envolvam cedência de direitos de autor), Baixa médica,

Ao contrário do IRPS Moçambicano que prevê os rendimentos prediais e as mais-valias na 3ª categoria. Os Rendimentos da categoria G no contexto Português aparecem ele muito detalhado e explícito no sentido do tratamento dos incrementos patrimoniais, indemnizações que visam a reparação de danos não patrimoniais, danos emergentes não

comprovados e de lucros cessantes, contudo tendo uma atenção especial aos incrementos patrimoniais não justificados.

Constituem mais-valias os ganhos obtidos que, não sendo considerados rendimentos empresariais e profissionais, de capitais ou prediais, resultem de n.º1 do CIRS:

a) Alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis e afetação de quaisquer bens do património particular a atividade empresarial e profissional exercida em nome individual pelo seu proprietário;

b) Alienação onerosa de partes sociais e de outros valores mobiliários, incluindo:

O resgate de unidades de participação em fundos de investimento e a liquidação destes fundos.

c) Alienação onerosa da propriedade intelectual ou industrial ou de experiência adquirida no setor comercial, industrial ou científico, quando o transmitente não seja o seu titular originário; d) cessão onerosa de posições contratuais ou outros direitos inerentes a contratos relativos a bens imóveis, n.º5 do CIRS;

Tabela 13: Tabela resumo de instrumentos legais que regulam o IRPS.

| Instrumento legal (lei, decreto lei, decreto, resolução, regulamento, acordo internacional.) | Ano | Objetivo e Âmbito de aplicação | Lacunas |
|---|------|---|---|
| Decreto n.º 46/2002 De 26 de Dezembro - Lei n.º 15/2002 de 26 de Junho - Lei de Bases do Sistema Tributário Moçambicano | 2001 | <ul style="list-style-type: none"> ✓ Estabelece os princípios de organização do sistema tributário da República de Moçambique, define as garantias e obrigações do contribuinte e da AT, determina os procedimentos básicos de liquidação e cobrança de impostos e institui o regime geral de infrações tributárias. ✓ Aplica-se às infrações das normas reguladoras dos impostos, nomeadamente o IRPS, o IRPC, o IVA, os restantes impostos ou prestações tributárias, independentemente da sua natureza e qualquer que seja o credor tributário, bem como às normas do código dos benefícios fiscais 1. | Impõe-se a necessidade de regulamentação, no entanto parece haver aqui muitas limitações, no que diz respeito à atuação da AT perante profissionais independentes sobre o ponto de vista do controlo e minimizar a fuga ao fisco, perante o elevado número deles a exercer funções e obtendo rendimentos não declarados |
| Lei n.º 2/2006, de 22 de Março – Lei do Ordenamento Tributário | 2006 | <ul style="list-style-type: none"> ✓ Visa assegurar a eficácia, a eficiência e a equidade na aplicação das políticas tributárias e aduaneira, garantindo uma maior comodidade para os contribuintes no cumprimento das obrigações fiscais e criando uma maior capacidade de deteção sobre o incumprimento e evasão fiscais. ✓ A presente Lei é aplicável aos órgãos e serviços da Autoridade Tributária, entidade encarregue da administração e da cobrança dos impostos internos e do comércio externo | |
| Decreto n.º 8/2008 - Lei n.º 33/2007, de 31 de Dezembro - Código do IRPS | 2008 | <ul style="list-style-type: none"> ✓ Estabelece a forma e os procedimentos de tributação do IRPS e aplica-se aos rendimentos provenientes das diversas categorias aqui previstas, depois de feitas as correspondentes deduções e abatimentos, nos termos da mesma Lei | |

Fonte: Elaboração própria

4.3. O Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas – IRPC

O IRPC classifica-se e tributa-se como impostos direto os rendimento e riqueza obtidos; pessoal devido pelas sociedades comerciais ou entidades equiparadas; incide sobre o valor global anual dos rendimentos, mesmo quando provenientes de atos ilícitos – a proveniência não importa para efeitos fiscais e periódico e proporcional – proporcional aos rendimentos obtidos.

INCIDÊNCIA PESSOAL

- ✓ As sociedades comerciais ou civis sob forma comercial, cooperativas, empresas públicas e demais pessoas coletivas de direito público; e
- ✓ As entidades desprovidas de personalidade jurídica com ou sem direção efetiva em território moçambicano;

BASE DE TRIBUTAÇÃO DE ENTIDADES RESIDENTES

- a)** TRIBUTA O LUCRO (art. 4, nº1, a) CIRPC) e arts. 17 a 41) para: Sociedades comerciais ou civis sob forma comercial, cooperativas, empresas públicas e demais entidades coletivas residentes, que exercem a título principal uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola;
- b)** TRIBUTA O RENDIMENTO GLOBAL (art. 4, nº1, b) e arts. 42 e 43 CIRPC) para: Pessoas coletivas residentes, que não exercem a título principal uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola (ex: fundações e associações).

4.3.1. ASPETOS A CONSIDERAR EM SEDE DO IRPC

Base de tributação de entidades não residentes

Chama os rendimentos para serem tributados em Moçambique apesar destes não terem sido obtidos ou as prestações de serviço não terem sido feitas em Moçambique, pelos não residentes. Rendimentos realizados ou utilizados em território moçambicano. (ponto vii da alínea c) do nº 3 do artigo 5 do CIRPC).

- a) Tributa o lucro imputável ao estabelecimento estável sito em Moçambique de entidades não-residentes (art. 4, nº 1, c) e art. 44);
- b) Tributa o rendimento das diversas categorias consideradas para efeito de IRPS, de entidades não residentes sem estabelecimento estável em território moçambicano (art. 4, nº 1, d) e art. 45);
- c) Tributa esses rendimentos pelo facto de o devedor (beneficiário do serviço) estar situado em território moçambicano. (nº 3 do artigo 5 do CIRPC);
- d) Tributa esses rendimentos pelo facto de o devedor (beneficiário do serviço) estar situado em território moçambicano. (vide nº 3 do artigo 5 do CIRPC); e
- e) Pelo mecanismo de retenção na fonte, nos termos do nº 2 do artigo 67 do CIRPC.

Liquidação do Imposto

Os não residentes, que não tenham estabelecimento estável, são tributados pelo mecanismo de retenção na fonte (às taxas previstas no artigo 62 do CIRPC), a título definitivo (nº2 do artigo 67 do CIRPC), e não recaem sobre eles outras obrigações.

Procedimento: Retenção do IRPC a pagar ao não residente.

Momento de retenção na fonte do IRPC (nº5 artigo 67 do CIRPC)

Ocorre no ato do pagamento; na data de vencimento, ainda que presumido; na data da sua colocação à disposição; e na data da sua liquidação ou do apuramento do respetivo quantitativo, consoante os casos ou tratando-se de comissões, pela intermediação na celebração de quaisquer contratos, no ato do seu pagamento ou colocação à disposição.

Obs. devendo as importâncias retidas ser pagas nos termos e prazos estabelecidos no

4.3.2. Regimes de Apuramento de MC:

- ✓ **Contabilidade organizada** – Obrigatório para todas as empresas públicas,

| Sujeitos Passivos | Base do Imposto |
|---------------------------------|---|
| Residentes (obrigação Pessoal) | <ul style="list-style-type: none">✓ Exerçam a título principal uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola |
| | Lucro |
| | <ul style="list-style-type: none">✓ Não exerçam a título principal uma atividade de natureza comercial industrial ou agrícola |
| | Rendimento Global |
| Não Residentes (obrigação real) | <ul style="list-style-type: none">✓ C/ estabelecimento estável - Lucro do est. Estável✓ S/ estabelecimento estável - Rendimentos das diversas categorias de IRPS |

Sociedades anónimas e em comandita por ações, estabelecimentos estáveis de não residentes; e para as restantes sociedades que no ano anterior obtiveram um volume de negócios superior a 2.500.000,00Mt (art. 75);

Regime simplificado de escrituração – Contribuintes não obrigados à contabilidade organizada e que por ela não optem e tenham um volume de negócios igual ou inferior a 2.500.000,00Mt (art. 75, nº 2, 76 e 77); e

Regime simplificado de determinação do lucro tributável – Contribuintes não obrigados à contabilidade organizada que não optem por ela, nem pelo regime simplificado de escrituração (art. 47).

Sociedade de profissionais, a constituída para o exercício de uma atividade profissional constante da lista da Classificação das Atividades Económicas Moçambicanas por Ramos de Atividade (CAE), em que todos os sócios sejam profissionais dessa atividade e desde

que estes, se considerados individualmente, ficassem abrangidos pela categoria dos rendimentos do trabalho independente para efeitos do IRPS;

4.3.3. Métodos de determinação de Matéria Coletável

Método direto/declarativo (nº 1)

Com base na declaração do contribuinte, controlada pela Administração Tributária.

Métodos indiretos (nº 3)

a) No art. 46

– **Factos (art. 92 da LOJ):** Inexistência de contabilidade; Falta ou atraso na escrituração; Recusa de exibição, ocultação, destruição, falsificação ou viciação da contabilidade e demais documentos; existência de várias contabilidades; erros e inexatidões ou indícios fundados de que a contabilidade não reflete a exata situação patrimonial e o resultado.

– **Critérios (art. 93 LOJ):** margens médias de lucro, taxas médias de rendibilidade, coeficientes técnicos, elementos de outros impostos ou de outros sujeitos passivos, matéria coletável do ano mais próximo.

No art. 47: Regime simplificado determinação do lucro tributável – Tributa com base em índices que recaem sobre o valor das vendas.

EMPRESAS COM CONTABILIDADE ORGANIZADA:

DO RESULTADO LÍQUIDO DO EXERCÍCIO AO LUCRO TRIBUTÁVEL (Art.17 CIRPC)

Resultado Líquido do Exercício (RLE)

+

Variações Patrimoniais Positivas não refletidas no RLE e que concorrem para o
Lucro Tributável

-

Variações Patrimoniais Negativas não refletidas no RLE e que concorrem para o
Lucro Tributável

+ Ou -

Correções Fiscais

=

Lucro Tributável

Resultados Operacionais: reflete os ganhos ou as perdas resultantes da atividade principal da empresa. Diz-se frequentemente que os resultados operacionais são uma consequência das decisões dos “operacionais” da empresa (comerciais, produção, etc.)

Segundo o PGC-NIRF destina-se a servir de contrapartida, no fim do ano, aos gastos e rendimentos registados nas contas 6.1 a 6.8 e 7.1 a 7.6.

Resultados Financeiros: visa apurar os ganhos ou perdas resultantes das decisões financeiras da empresa, englobando todos os custos suportados pela utilização de recursos financeiros e os proveitos resultantes de aplicações financeiras, quer de curto, a médio e longo prazo. São registados os gastos e rendimentos registados nas contas 6.9 e 7.8.

Resultados Correntes: este resultado consiste na soma dos dois anteriores e traduz os resultados da atividade normal da empresa, ou seja, das decisões relacionadas com a exploração corrente.

Resultados Extraordinários: são as resultantes de factos ocasionais ou acidentais, que traduzem os ganhos ou perdas alheias à exploração, logo, com carácter de eventualidade. Este resultado torna-se interessante para efeitos de avaliação em termos fiscais da empresa.

Resultados antes de Impostos: este resultado tem a finalidade de evidenciar os resultados globais, antes de deduzida a estimativa para impostos sobre o rendimento (IRPC/IRPS). A sua utilização é facultativa, na medida em que aquela informação será obtida pela leitura das demonstrações financeiras.

Impostos sobre Rendimentos: reflete o montante do imposto que se espera que venha a incidir sobre os resultados obtidos. O registo nesta conta ocorre por contrapartida da conta 4.4.1.1 Estimativas de impostos sobre rendimentos

Resultados Líquidos do Período: é o apuramento do resultado líquido de cada exercício económico, ou seja, é o valor que ficou depois de termos abatidos os custos necessários e os impostos sobre os lucros.

Resultados Brutos: é o apuramento do resultado bruto de cada exercício económico, ou seja, é o valor que apenas engloba as vendas e prestações de serviços às quais são subtraídos os custos diretos das vendas e das prestações de serviços tendo em consideração os impostos inerentes.

Matéria coletável (IRPC)

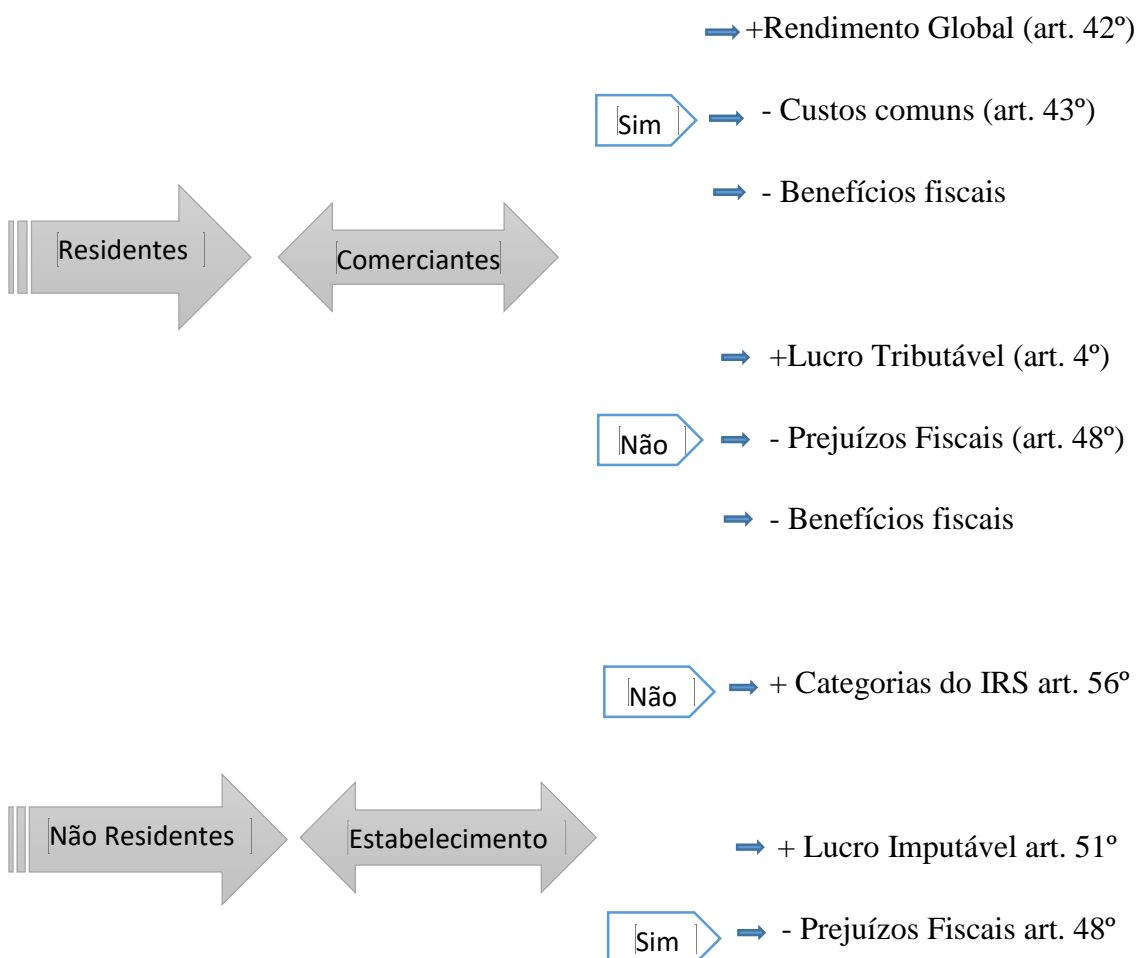


Figura 4: Matéria coletável (IRPC).

Tributação dos residentes e não residentes em sede de IRC

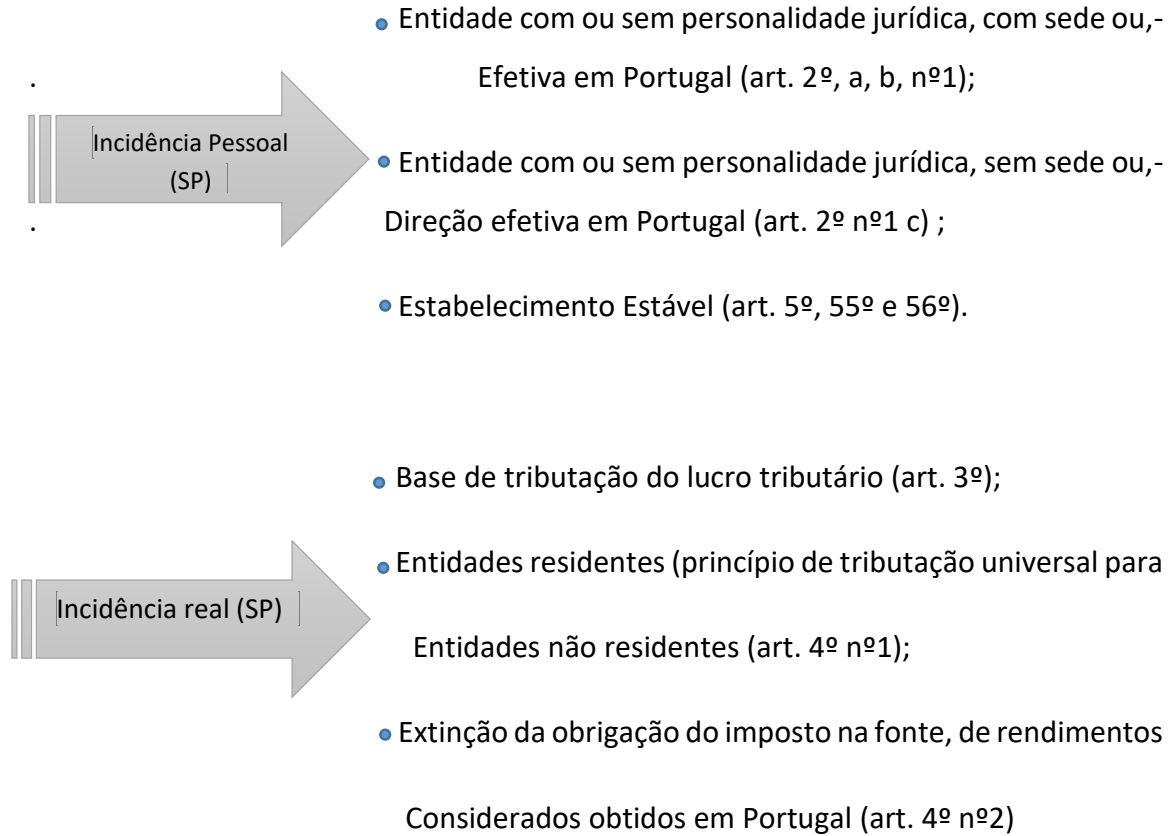


Figura 5: Tributação dos residentes e não residentes em sede de IRC.

Contexto Moçambicano

Tabela 14: Caso prático IRC .

| IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO | | RESULTADOS FINANCEIROS | |
|---|--------------------|----------------------------------|------------------|
| | 2015 | Rendimentos Financeiros | 2015 |
| Resultado antes de imposto | (2.728.259) | Juro Obtidos | 2000 |
| <u>A acrescentar a matéria coletável</u> | | Dif. Câmbio favoráveis | 2.583.000 |
| Impostos e encargos por conta | 962 | | <u>2.583.000</u> |
| 80% De despesas de representação | 13.960 | <u>Gastos Financeiros</u> | |
| 50% Em encargos com viaturas ligeiras | 4.738 | Juros Suportados | 173.188 |
| | <u>19.660</u> | Serviços bancários | 18.144 |
| | <u>(2.708.599)</u> | | <u>191.332</u> |
| <u>A deduzir á matéria coletável</u> | | | <u>2.393.668</u> |
| Dif. Cambiais favoráveis não realizadas | - | | |
| Matéria tributável do exercício | (2.708.599) | CUSTOS COM O PESSOAL | |
| Dedução de prejuízos fiscais | | | 2015 |
| Matéria tributável | (2.708.599) | Remunerações as trabalhadores | 68.786 |
| Taxa normal de imposto | 32% | Encargos sobre as remunerações | 2.751 |
| Benefícios fiscais | - | Outros gastos com o pessoal | <u>43.950</u> |
| Imposto (IRPC) apurado | - | | <u>115.487</u> |
| Pagamento por conta | - | | |
| Imposto a pagar / a receber | - | | |

Mapa de alterações no capital próprio

Tabela 15: Mapa de alterações no capital próprio.

No exercício ocorreram os seguintes movimentos nas rubricas de Capital próprio:

| | Capital | Reservas | Result. Transit. | RL Exercício | Capital Próprio |
|--|--------------------|-------------------|-------------------------|---------------------|------------------------|
| Saldo em 31 de Dezembro de 2014 | - | - | - | - | - |
| Capital inicial | 174.967.446 | - | - | - | 174.967.446 |
| Ex cedentes de revalorização de ativos | - | 19.773.836 | - | - | 19.773.836 |
| Resultado líquido do período | - | - | - | (2.728.259) | (2.728.259) |
| Saldo em 31 de Dezembro de 2015 | 174.967.446 | 19.773.836 | - | (2.728.259) | 192.013.023 |

Transparência Fiscal art. 6º

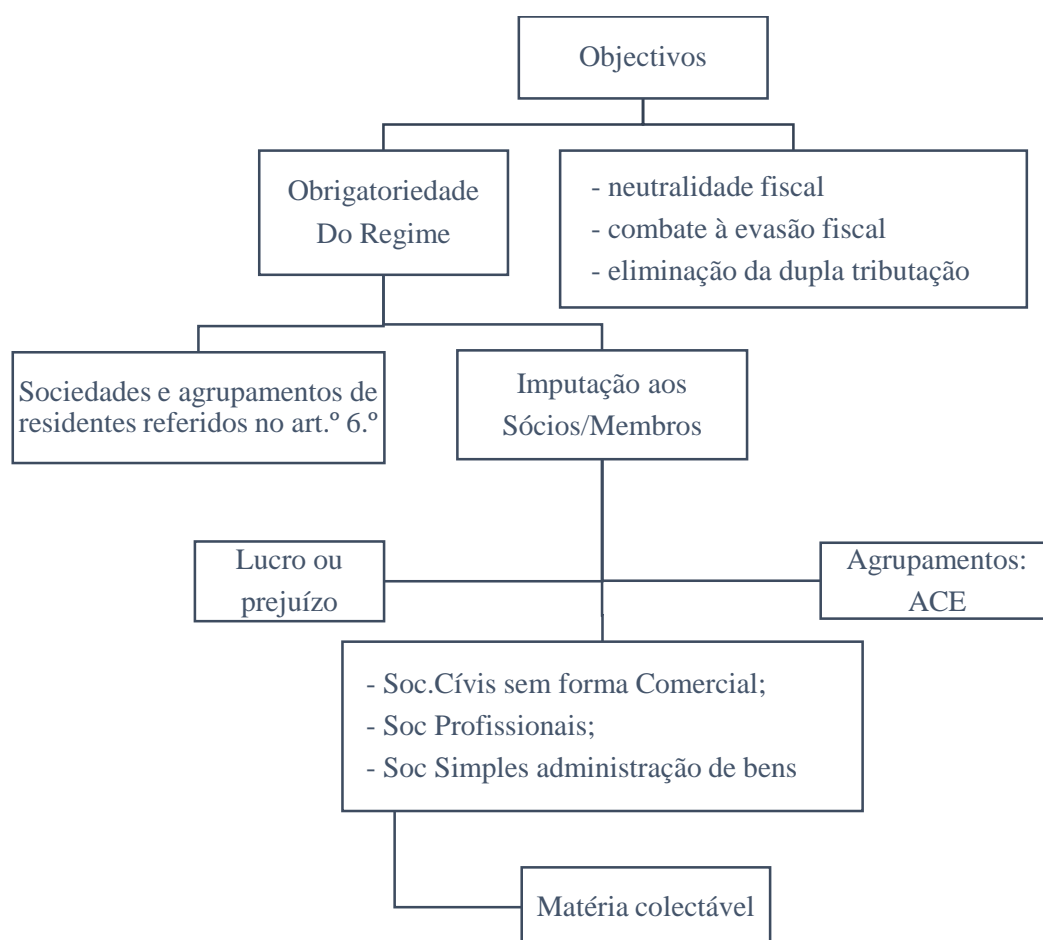


Figura 6:Transparência Fiscal art. 6º.

Tabela 16: Tabela resumo de instrumentos legais que regulam o IRPC .

| Instrumento legal (lei, decreto lei, decreto, resolução, regulamento, acordo internacional.) | Ano | Objetivo a Âmbito de aplicação | Lacunas | Observação | Referência |
|--|------|--|--|------------|------------|
| Lei 19/2013, de 23 de Setembro – Alterações ao Código do IRPC | 2013 | <ul style="list-style-type: none"> ✓ Visa assegurar a eficácia, a eficiência e a equidade na aplicação das políticas tributárias e aduaneira, garantindo uma maior comodidade para os contribuintes no cumprimento das obrigações fiscais e criando uma maior capacidade de deteção sobre o incumprimento e evasão fiscais. ✓ É aplicável aos órgãos e serviços da Autoridade Tributária, entidade encarregue da administração e da cobrança dos impostos internos e do comércio externo. | <ul style="list-style-type: none"> ✓ Limitando a sua capacidade de fiscalização; ✓ Não é um sistema completo; cumpre parcialmente a missão; e ✓ A lei não é perfeita; nem todas as lacunas se constituem como limitações; Não há harmonização fiscal. | | |
| Decreto n.º 46/2002 De 26 de Dezembro - Lei nº 15/2002 de 26 de Junho - Lei de Bases do Sistema Tributário Moçambicano | 2002 | <ul style="list-style-type: none"> ✓ Estabelece os princípios de organização do sistema tributário da República de Moçambique, define as garantias e obrigações do contribuinte e da AT, determina os procedimentos básicos de liquidação e cobrança de impostos e institui o regime geral de infrações tributárias: ✓ Aplica-se às infrações das normas reguladoras dos impostos, nomeadamente o IRPS, o IRPC, o IVA, os restantes impostos ou prestações tributárias, independentemente da sua natureza e qualquer que seja o credor tributário, bem como às normas do código dos benefícios fiscais | <p>Impõe-se a necessidade de regulamentação, no entanto parece haver aqui muitas limitações, no que diz respeito à atuação da AT perante profissionais independentes sobre o ponto de vista do controlo e minimizar a fuga ao fisco, perante o elevado número deles a exercer funções e obtendo rendimentos não declarados</p> | | |

Fonte: Elaboração própria.

4.4. Análise da operacionalização dos códigos IVA, IRPS e IRPC.

A necessidade de arrecadar os impostos por parte dos Estados leva a que, realidades antes tributadas de determinada maneira passem a ser tributadas de forma diferente por via da maior eficiência do sistema, eliminação de injustiças ou de constrangimentos á própria economia, entre outras (Miranda, 2013)

Moçambique e Portugal, embora usando sistemas fiscais semelhantes, em termos operacionais, existem vários fatores que apontam as suas diferenças, isto tudo, devido aos fatores políticos, económicos e socioculturais, daí há uma grande necessidade de se tornar o sistema fiscal Moçambicano em vigor mais eficiente.

Em Moçambique, uma das principais desvantagens do imposto sobre o valor acrescentado (IVA) , é o facto de existir um elevado número de pequenos contribuintes sem estrutura empresarial e que aumentam o índice do incumprimento das obrigações fiscais, isto aliado ao sistema fiscal vigente no momento, torna ainda mais complexo o trabalho da administração fiscal, ainda assim, verificam-se várias formas de contornar aos pagamentos do IVA usando o mecanismo de isenção aquando de aquisição de bens, o mesmo se pode dizer com a organização estrutural que fala-se do imposto sobre rendimentos de pessoas singulares (IRS) para contribuintes empreendedores e com os próprios negócios, são poucos os que cumprem as obrigações fiscais. Em Portugal, o mesmo cenário apresenta-se de uma maneira praticamente diferente, existe um controlo a nível organizacional das em empresas, a maior parte dos contribuintes, empreendedores devido a exigência por parte das finanças, tendem a formalizar os seus negócios de forma a cumprir as obrigações fiscais.

Quanto ao imposto sobre rendimentos de pessoas coletivas (IRPC), este, carece de muita atenção sendo que é um dos principais impostos que alavanca a receita tributária. Em regra, geral a determinação do lucro para efeitos do IRPC é baseada no lucro contabilístico com as alterações previstas no código do IRPC, todos os ganhos e rendimentos contribuem para a determinação do lucro tributável, incluindo ganhos de atividade ilícita e mais-valias. Os custos ou perdas são dedutíveis desde que sejam considerados necessários para obtenção de rendimentos.

Encontram-se especificados no código do IRPC as despesas não dedutíveis para efeitos fiscais, as que se presume não serem efetuadas no interesse do sujeito passivo. Entre elas contam-se despesas como:

Tabela 17: Tabela de análise da operacionalização dos 3 códigos.

| Indicador | CIVA | CIRPS | CIRPC | Observação |
|---------------------|--|--|--|--|
| Base Tributável | Valor tributável das transmissões de bens e das prestações de serviços sujeitas o imposto será o valor da contraprestação obtida ou a obter do adquirente, do destinatário ou de um terceiro. | Tributa-se independentemente do número de dependentes, a taxa de tributação só varia mediante a variação salarial. | Lucro | |
| Sistema Informático | Obrigatório o uso de máquinas fiscais com certificação dos softwares pelas Finanças, mas em contrapartida existe um maior número de comerciantes informais e de pequenas empresas que não usam sistemas de | | Obrigatório o uso de programas informáticos certificados pelas Finanças. | Devido às questões do desenvolvimentos e organizacionais das pequenas, média e grandes empresas até comerciantes formais e informais, existem dificuldades do controlo por parte das entidades |

| Indicador | CIVA | CIRPS | CIRPC | Observação |
|---------------------|---|--|---|--|
| | faturação certificados pelas Finanças. | | | competentes na fiscalização do sujeito passivo. |
| Pessoal qualificado | | | | Falta pessoal qualificado a atuar na área e de formação, e formações contínuas consistentes. |
| Base legal | Lei n.º 32/2007, de 31 de Dezembro, Decreto n.º 7/2008, de 16 de Abril e Decreto n.º 77/98, de Dezembro | Lei n.º 33/2007, de 31 de Dezembro, Decreto n.º 8/2008, de 16 de Abril. | Lei n.º 34/2007, de 31 de Dezembro, Decreto n.º 9/2008, de 16 de Abril. | |
| Taxas | 17% | De 42.000 – 10% 42.000 a 168.000 – 15% 168.000 a 504.000 – 20% 504.000 a 1.512.000 – 25% Além de 1.512.000 – 32% | 32% - Normal; 10% - Para atividade agrícola e pecuária; 35% - Para encargos não devidamente documentados; 20% - Taxa liberatória | Em IRPS não é tributado o rendimento coletável anual inferior ou igual 225.000,00 MT. |

4.5. Comparação do sistema fiscal português e moçambicano

A nível do tratamento do IRPS, em termos práticos temos a destacar uma das principais desvantagens que se podem apontar no sistema Moçambicano, é que neste regime de tributação as taxas manterem-se constantes, mesmo com a variação do número de dependentes do titular dos rendimentos o que faz com que o titular não lhe seja dada nenhuma vantagem no que diz respeito aos benefícios de pelo facto de estar a direccionar os seus rendimentos para vários dependentes, enquanto no sistema Português as taxas tendem a variar mediante a variação do número de dependentes, o que possibilita com que, quanto maior for o número de dependentes do titular, menos é retirado nos seus rendimentos para o pagamento do IRS.

No que concerne às ajudas de custos, o sistema Português parece ser mais eficiente no que diz respeito ao tratamento das ajudas de custos e a própria maneira para a mensuração das mesma, em deslocações de funcionários que usam a sua própria viatura, imputando os quilómetros, em casos da viatura pertencer a entidade tanto os gastos de combustíveis como portagens não são aceites fiscalmente, exceto se a viatura usada for do funcionário e cumprir os requisitos para tributação da quilometragem, não devendo incluir as deslocações de casa para o trabalho, e vice-versa, o montante poderá ser acrescido ao ordenado ficando sujeito a tributação em sede de IRS. Contrariamente do que acontece no sistema Moçambicano, o tratamento das ajudas de custo na esfera do trabalhador, não se tributa (alínea d) do artigo 4 do CIRPS), até ao limite das ajudas de custo similares às aplicáveis no Estado. Tributa o excedente de ajuda de custo relativamente aos funcionários do Estado que é tributado na esfera do trabalhador, onde é que surge a lacuna aqui, não é especificado para que tipo de efeito ainda é considerado custo aceite fiscalmente, se o funcionário pode usar a viatura para a deslocação de casa para o trabalho e vice-versa, assim como para outras tarefas que não ligadas ao trabalho.

Tabela 18: Tabela de comparação do sistema fiscal português e moçambicano.

| Código | SIF | SIP | Observações | Sugestões |
|--------|-----|-----|---|--|
| IRPS | | | Ao contrário do IRPS Moçambicano que prevê os rendimentos prediais e as mais-valias na 3ª categoria. Os Rendimentos da categoria G no contexto Português aparecem ele muito detalhado e explícito no sentido do tratamento dos incrementos patrimoniais, indemnizações que visam a reparação de danos não patrimoniais, danos emergentes não comprovados e de lucros cessantes, contudo tendo uma atenção especial aos incrementos patrimoniais não justificados. | Uma das grandes mudanças que podem melhorar a categoria dos rendimentos prediais, é melhorar e operacionalizar de uma forma eficiente. |

Fonte: Elaboração própria

5. DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

Relativamente à primeira questão, a AT está exponencialmente a dotar estratégias com vista a minimizar a fraude fiscal, o que exigirá muito trabalho pela frente, conforme se sabe, as entidades estão cada vez mais a adotar mecanismos sofisticados e bem estudados para contornar as obrigações fiscais, o facto que prova isso conforme os pronunciamentos da Presidente da AT (Nakhare 2017)(Nakhare, n.d.), explica que esta situação deriva de fatores como o erro humano, a elisão fiscal, a corrupção, adiamento dos pagamentos e falta de recursos, todos eles utilizados recorrentemente para a fuga ao fisco.

Aliado a esse facto, afirmou ainda mais como exemplo que, no ano 2017, 1549 contribuintes cessaram as atividades e 220 suspenderam o pagamento do IRPC. Perante o quadro atual, a presidente da AT apontou a melhoria da fiscalização e auditorias como mecanismos que o organismo de cobrança de receitas fiscais vai aprimorar no sentido de elevar os níveis de cobrança de receitas.

Esta melhoria da fiscalização que tanto se fala, teria como principal base, a definição clara das tarefas dos agentes fiscais, a qualificação dos mesmos e proporcionar-se uma formação contínuas para os agentes fiscais, o que iria potenciar a capacidade crítica e estratégica com vista a travar ou minimizar os contornos por parte dos agentes responsáveis por emitir as demonstrações financeiras, porque os níveis de corrupção não só são praticados pelos contribuintes mas também no seio da própria instituição da AT, segundo aponta a Presidente da AT que os níveis de corrupção que ainda grassam a instituição é ainda um dos grandes desafios pela frente, o que segundo ela chama à atenção para a necessidade da consciencialização de cada funcionário sobre os valores que devem nortear a postura institucional.

Segundo (Nakhare 2017) (Nakhare, n.d.), o combate à corrupção não passa apenas pela aplicação de medidas administrativas, mas de um trabalho de reforma institucional, formação, desenvolvimento de valores, morais, ética e o aprimoramento do quadro legal para assegurar que a responsabilização dos casos de corrupção resulta em penas aplicáveis não só para os contribuintes mas sim, também para os funcionários que compactuam com estes atos.

Só para elucidar um pouco a gravidade do problema que aqui se trata, quando se fala de um sistema fiscal eficiente e organizado, tem de haver uma definição clara das tarefas de cada um, para evitar-se problemas tais como desvios de impostos por parte dos próprios funcionários da AT, conforme a agência Lusa de 02 de novembro de 2017 divulgou a notícia que dá conta de que A Autoridade Tributária moçambicana denunciou a existência de "sindicatos de crime" para desvio de impostos em Moçambique, numa rede que envolve contabilistas, funcionários de empresas e instituições bancárias.

Trata-se de dinheiro que nunca chega aos cofres do Estado, conforme observou Domingos Muçongo diretor geral adjunto de impostos, acrescentando que, uma vez detetada a fraude, a AT notifica o verdadeiro contribuinte, mas este é muitas vezes penalizado por incumprimento de prazos, os valores desviados são canalizado para contas bancárias com nomes similares aos das unidades de cobrança da AT. Tratando se de problemas que acontecem durante longos anos, difícil é mensurar a verdadeira quantia que é desviado dos cofres do Estado.

6. CONCLUSÃO E RECOMENDAÇÕES

O objetivo principal deste trabalho é fazer uma avaliação do Sistema Fiscal Moçambicano (SFM) comparando-o, com o Sistema Fiscal Português (SFP) e analisar as principais diferenças e semelhanças entre os códigos do IVA, IRS e IRC, usando vários indicadores tais como, a base de tributação, a aplicabilidade e a operacionalização.

De forma a atingir o objetivo inicialmente proposto, efetuou-se uma pesquisa de natureza exploratória e descritiva, consultou-se vários livros, artigos, teses e documentos relacionados com a matéria em estudo.

Após a pesquisa foi possível constatar que a legislação Moçambicana é muito semelhante à legislação Portuguesa, mas o principal indicador que os distingue é a sua operacionalização. Apesar de Moçambique ter uma legislação fiscal quase idêntica à legislação Portuguesa, torna-se muito difícil aplicar os mesmos procedimentos, tendo em conta a realidade política, económica e cultural de Moçambique, daí notar-se a ineficiência na operacionalização do mesmo, e mais ainda através de vários factores que envolvem a estrutura organizacional e o funcionamento interno da AT.

A primeira constatação, que aponta para a fragilidade ou ineficiência fiscal, reside na corrupção, na dificuldade de combate da fraude fiscal, no fraco controlo das empresas a operar dentro da legalidade. Tal situação obriga a um trabalho de reforma institucional, formação, desenvolvimento de valores, moral e ética.

A segunda constatação tem a ver com a taxa de IRPC de 32% e na dificuldade de cobrança desta taxa. Além disso, esta taxa é aplicada a entidades que estão a operar numa economia em que o crescimento em 2014 foi de 7.4%, e está desde então a decrescer, sendo que em 2017 o PIB caiu para 3,1%, o que torna difícil motivar e incentivar as entidades a suportar taxas elevadas como esta. Sabendo que grande parte da receita do Estado resulta da cobrança de impostos, é muito importante adequar as políticas fiscais às políticas económicas para evitar que muitas empresas declararem insolvência e outras abandonem as suas atividades.

No que diz respeito a determinação da matéria coletável, existe muita semelhança em termos teóricos entre os dois sistemas na definição do lucro. Agora, o que distingue estes dois sistemas na prática é o tratamento fiscal e contabilístico dos acréscimos, deduções e

demais variações fiscais. Grande parte dessas diferenças tem muito a ver com a falta de rigorosidade em Moçambique, sobretudo ao nível do tratamento dos benefícios fiscais e dos métodos usados para o cálculo das ajudas de custos.

Além disso, constata-se que a Administração Tributária não está a tributar de forma justa e equitativa os contribuintes e nos últimos anos tem vindo a assistir-se a um crescimento exponencial económico-financeiro do sector informal na economia Moçambicana, o que mostra a ineficiência da organização do próprio sistema fiscal para arrecadar as receitas financeiras. Sem a resolução deste fator, é difícil sensibilizar os comerciantes para a importância do cumprimento das obrigações fiscais. Com os problemas mencionados no início do trabalho, é necessário rever o sistema fiscal para torná-lo mais eficiente e dotá-lo de mecanismos suficientes para colmatar a fuga ao fisco.

Sem tirar o mérito, é verdade que a AT tem vindo a desenvolver grande trabalho no sentido de revolucionar o sistema fiscal moçambicano, tendo como grande desafio a sensibilização dos utentes sobre a importância de exigir o NIF sempre que os contribuintes efetuem alguma compra, a importância de introduzir simuladores de IRS online. A AT deve também reforçar as suas estratégias para o combate ao incumprimento das obrigações fiscais.

Para a realização do trabalho, tivemos como principais limitações a falta de livros e artigos de origem Moçambicana do tema em causa, daí o nosso maior interesse em desenvolver este trabalho, com vista ao enriquecimento da matéria e obras de interesse científico nesta área.

Tivemos também o problema da disponibilização das demonstrações financeiras e, com isto, a dificuldade em ter acesso completo a bases de investigação em termos quantitativos para alastrar a amostra, isso porque não temos uma base de dados onde são publicados as demonstrações financeiras das empresas que operam em Moçambique, nem nos próprios websites das empresas para além das empresas cotadas em bolsas de valores de Moçambique, daí que tivemos que recorrer a entidades de forma anónima para poder conseguir as demonstrações financeiras.

7. REFERÊNCIAS

- Arsénio, A. R. V. (2017a). *Combate à evasão fiscal em Portugal: Impacto da implementação do sistema e-fatura*. Instituto Superior de Gestao.
- Arsénio, A. R. V. (2017b). *Combate à evasão fiscal em Portugal: Impacto da implementação do sistema e-fatura*, 91.
- Assembleia da República de. *Constituição da República de Moçambique* (1990). Moçambique.
- Assembleia da República de Moçambique. *Lei n.º 15/2002, de 26 de junho* (2002).
- Assembleia da República de Moçambique. *Lei n.º 15/02, de 26 de Junho* (2002).
- Assembleia da República de Moçambique. *Lei n.º. 1/2006, de 22 de Março* (2006).
- Assembleia da República de Moçambique. (2007a). *Lei n.º 32/2007, de 31 de dezembro*.
- Assembleia da República de Moçambique. *Lei n.º 32/2007, de 31 de Dezembro* (2007).
- Assembleia da República de Moçambique. *Lei n.º 33/2007, de 31 de Dezembro* (2007).
- Bolnick, B., & Byiers, B. (2009). PARPA II Review — The Tax System in Mozambique, *I*(September), 125.
- Cea, P. M. Ā. (2009). Trends and prospects for tax evasion, (10).
- Chyz, J. A. (2013). Personally tax aggressive executives and corporate tax sheltering. *Journal of Accounting and Economics*, 56(2–3), 311–328.
<https://doi.org/10.1016/j.jacceco.2013.09.003>
- Classificação das empresas da indústria dos componentes para calçado. (2011).
- Cristea, P. H., Prof, A., Nicolescu, C., & Prof, A. (2010). THE STATE AND THE TAX EVASION, (11).
- Do, O. C., & Fiscal, C. (2014). Quanto Custa Cumprir Os Impostos ?
ECONOMIC. (2011), (35).
- Esteller-moré, A. (n.d.). TAX EVASION IN INTERRELATED TAXES Alejandro

Esteller-Moré *, 0876.

Filipa, T., & Lopes, R. (2016). O Procedimento de Inspeção Tributária : A Avaliação Indireta da Matéria Tributável The procedure Tax Inspection : The Indirect Assessment of Taxable Matter.

Finance, P. (2002). AN ESTIMATE OF TAX EVASION IN CROATIA Sanja Madžarević -Šujster Occasional Paper No . 13 April 2002, (13).

Franzoni, L. A. (1999). 6020 t, (1998), 52–94.

Ibraimo, I. (2002). O Direito e a Fiscalidade. *Um Contributo Para o Direito Fiscal Moçambicano*.

Internacional, D. (2013). DGI fecha o ano de 2013 com uma realização de 109.16%, 1266.

Jorge, R., & Sousa, C. (2011). A evasão fiscal das empresas em Portugal Efeitos reflexos na tributação de IRC Resumo.

Marisa Liana de Pina Sequeira O Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (IRC): comparação entre Portugal e Cabo Verde . (2013).

Ministros, C. de. Decreto-Lei n.º 27/76, de 29 de Julho (1976).

Ministros, C. de. Decreto-Lei n.º 05/77 (1977).

Ministros, C. de. Decreto n.º 51/98, de 29 de setembro (1998).

Ministros, C. de. Decreto n.º 52/98, de 29 de setembro (1998).

Ministros, C. de. Decretos n.º 79/98 (1998).

Ministros, C. de. Decretos n.ºs 78/98 (1998).

Ministros, C. de. Decreto n.º 22/2002 de 30 de Julho (2002).

Miranda, A. J. A. (2013). O Combate à fraude e evasão fiscais: a atuação da administração tributária e a avaliação dos resultados obtidos, 85. Retrieved from <http://recipp.ipp.pt/handle/10400.22/2011>

Moçambique, A. da R. de. Lei nr 5 de 1978 de 1 de setembro (1978). Moçambique.

Nakhare. (n.d.). AT Auditoria desvenda milhões em dívida. *Jornal Noticias*. Retrieved from <http://www.jornalnoticias.co.mz/index.php/economia/72292-autoridade-tributaria-de-mocambique-auditoria-desvenda-milhoes-em-divida.html>

Personal, M., Archive, R., & Piolatto, A. (2008). *Mp r a*, (10136), 0–21.

Uvelea, M. Ş. (2013). Legal and Illegal Tax Evasion, *4*(4), 71–78.

Zamora Ramírez, C. (2000). Una propuesta para el análisis de las relaciones entre la contabilidad y la fiscalidad: estudio del caso español. *Cuadernos de Ciencias Económicas y Empresariales*. Retrieved from <http://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=208247&orden=185308&info=link%5Cnhttp://dialnet.unirioja.es/servlet/extart?codigo=208247>