



INSTITUTO SUPERIOR DE CIÊNCIAS E EDUCAÇÃO À DISTÂNCIA

MESTRADO EM CONTABILIDADE E AUDITORIA

MANUAL DE FISCALIDADE E AUDITORIA FISCAL

Fiscalidade e Auditoria Fiscal

Código: CFE-PG-ISCED-009

Total Horas: 150

Créditos (SNATCA): 06

ENSINO ONLINE. ENSINO COM FUTURO

2019

Direitos de autor (copyright)

Este manual é propriedade do Instituto Superior de Ciências e Educação a Distância (ISCED), e contém reservados todos os direitos. É proibida a duplicação ou reprodução parcial ou total deste manual, sob quaisquer formas ou por quaisquer meios (electrónicos, mecânico, gravação, fotocópia ou outros), sem permissão expressa de entidade editora (Instituto Superior de Ciências e Educação a Distância (ISCED)).

A não observância do acima estipulado o infractor é passível a aplicação de processos judiciais em vigor no País.

Instituto Superior de Ciências e Educação a Distância (ISCED)

Direcção de pós-Graduação, Pesquisa e Extensão

Avenida Mártires da Revolução N° 2405/2177 - Macuti

Beira - Moçambique

Telefone: 23313689/90

Cel: +258823109525/847322199

Fax: 23323501

E-mail: mestrado@isced.ac.mz

Website: www.isced.ac.mz

Agradecimentos

O Instituto Superior de Ciências e Educação a Distância (ISCED) agradece a colaboração dos seguintes indivíduos e instituições na elaboração deste manual:

Pela Coordenação	Direção da Pós-graduação do ISCED
Pelo design	Gabinete de Monitoria e Avaliação de Qualidade do ISCED
Financiamento e Logística	Instituto Africano de Promoção da Educação a Distância (IAPED)
Pela Revisão	Farissai Pedro Campira, PhD

Elaborado por:

Esmeraldo Tomé Inácio, Mestrado em Auditoria Internacional e Gestão Empresarial pela UNINI - pela UNINI – Universidade Internacional Ibero-americana, México. É Licenciado em Economia e Gestão, especialização em Economia pela Universidade Jean Piaget de Moçambique. Frequentou e concluiu o Ensino Técnico Profissional, formação em Contabilidade pelo Instituto Industrial e Comercial da Beira.

E

João Raimundo Sulude, Mestre em Ciências Económica - pela Universidade de St. Petersburg – Rússia, especializado em Sistemas Informatizados de Gestão

Índice

Visão geral	1
Bem-vindo à Disciplina/Módulo de Fiscalidade e Auditoria Fiscal	1
Objectivos do Módulo.....	1
Quem deveria estudar este módulo	1
Como está estruturado este módulo	2
Ícones de actividade	3
Habilidades de estudo.....	3
Precisa de apoio?	5
Tarefas (avaliação e auto-avaliação).....	6
Avaliação	7
TEMA – I: DIREITO FISCAL.	9
UNIDADE TEMÁTICA 1.1. Noções gerais de Direito Fiscal	9
Introdução.....	10
1.1.1. Noção e âmbito do Direito Fiscal.....	10
1.1.2. O Imposto	11
1.2.3. Classificação dos Impostos	13
Sumario	17
Exercícios de auto - avaliação	18
UNIDADE TEMÁTICA 1.2. A evasão e fraude fiscal	19
Introdução.....	19
Sumario	22
Exercícios de auto - avaliação	22
TEMA – II: A CONTABILIDADE E O SISTEMA FISCAL	25
UNIDADE TEMÁTICA 2.1. A contabilidade e o sistema fiscal.....	25
Introdução.....	25
Sumario	33
Exercícios de auto - avaliação	33
TEMA – III: SISTEMA FISCAL MOÇAMBICANO.	34
UNIDADE TEMÁTICA 3.1. Introdução ao Sistema Fiscal Nacional	35
Introdução.....	35
3.1.1. Sistema Fiscal Nacional.....	36
3.1.2. Princípios e conceitos gerais que informam o Sistema Tributário Nacional	38
3.1.3. Evolução recente do Sistema e quadro dos impostos actualmente vigentes	45

Sumario	48
Exercícios de auto - avaliação	49

TEMA – IV: OS IMPOSTOS DO SISTEMA TRIBUTÁRIO **50**

UNIDADE TEMÁTICA 4.1. Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (IRPC).51	
Introdução.....	51
4.1.1. IRPC.....	51
4.1.2. Determinação do Rendimento e da Matéria Colectável.....	54
4.1.3. Determinação do lucro tributável – Regime geral	54
4.1.4. IRPC – Mais Valias e Menos Valias.....	71
4.1.5. Determinação da Matéria Colectável do Regime Geral	76
4.1.6. Cálculo do Imposto do Regime Geral	78
4.1.7. Regime Simplificado de Determinação do Lucro Tributável (Modelo 22 A) 83	
Sumario	85
Exercícios de auto - avaliação	86
UNIDADE TEMÁTICA 4.2. Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRPS) 94	
Introdução.....	94
4.2.1. IRPS	94
Sumario	96
Exercícios de auto - avaliação	96
UNIDADE TEMÁTICA 4.3. Imposto Simplificado para Pequenos Contribuintes (ISPC). 100	
Introdução.....	100
4.3.1. ISPC	100
Sumario	102
Exercícios de auto - avaliação	102
UNIDADE TEMÁTICA 4.4. Imposto sobre o Valor Acrescentado	104
Introdução.....	104
4.4.1. IVA.....	104
Sumario	113
Exercícios de auto - avaliação	113
UNIDADE TEMÁTICA 4.5. Impostos sobre a Despesas, Transmissão da Propriedade e outros	
Impostos do Estado.....	124
Introdução.....	124
4.5.1. Imposto sobre a Despesa.....	124
4.5.1.1. Imposto sobre Consumos Específicos	124
4.5.1.2. Direitos Aduaneiros.....	125
4.5.1.3. Taxa sobre os Combustíveis	126
4.5.2. Imposto sobre a Transmissão da Propriedade	126
4.5.2.1. Imposto sobre as Sucessões e Doações	126
4.5.2.2. SISA.....	128
4.5.3. Outros Imposto do Estado	129
4.5.3.1. Imposto sobre Veículos	129
4.5.3.2. Imposto de Selo.....	130
4.5.3.3. Imposto sobre Reconstrução Nacional	132

Sumario	132
Exercícios de auto - avaliação	133
UNIDADE TEMÁTICA 4.6. Sistema Tributário Autárquico.....	134
Introdução.....	134
4.6.1. Imposto Pessoal Autárquico	135
4.6.2. Imposto Predial Autárquico	135
4.6.3. Taxa por Actividade Económica.....	136
4.6.4. Imposto Autárquico sobre Veículos	137
4.6.5. Imposto Autárquico da Sisa (Sisa Autárquica).....	137
4.6.6. Contribuição de Melhorias	138
4.6.7. Outros Tributos Municipais	139
4.6.7.1. Taxas por Licenças Concedidas:	139
4.6.7.2. Tarifas e Taxas pela Prestação de Serviços:	139
Sumario	140
Exercícios de auto - avaliação	140
UNIDADE TEMÁTICA 4.7. Regimes Tributários Especiais.....	141
Introdução.....	141
4.7.1. Imposto Especial sobre o Jogo.....	141
4.7.2. Impostos específicos da actividade mineira	142
4.7.2.1. Imposto sobre a Produção Mineira.....	143
4.7.2.2. Imposto sobre a Superfície	144
4.7.2.3. Imposto específico da actividade petrolífera.....	144
4.7.3. Zonas Francas Industriais (ZFI) e Zonas Económicas Especiais (ZEE) 145	
Sumario	146
Exercícios de auto - avaliação	147

TEMA – V: BENEFÍCIOS FISCAIS

148

UNIDADE TEMÁTICA 5.1. Conceito dos Benefícios Fiscais	149
Introdução.....	149
5.1.1. Benefícios fiscais	149
5.1.2. Objectivos dos benefícios fiscais	151
5.1.3. Tipos de benefícios fiscais	152
5.1.4. Classificação dos benefícios fiscais	154
5.1.5. Princípios dos benefícios fiscais	155
5.1.6. Direito aos Benefícios Fiscais	155
5.1.7. Procedimentos para obter benefícios fiscais.....	156
Sumário	158
Exercícios de auto - avaliação	158
UNIDADE TEMÁTICA 5.2. Concessão dos Benefícios Fiscais.....	160
Introdução.....	160
5.2.1 Princípios para a concessão dos Benefícios fiscais	160

Sumario	163
Exercícios de auto - avaliação	163

TEMA – VI: DUPLA TRIBUTAÇÃO INTERNACIONAL E REGIME DE TRANSPARÊNCIA FISCAL 164

UNIDADE TEMÁTICA 6.1. Noções gerais de Dupla Tributação	165
Introdução.....	165
6.1.1. Definição de Dupla Tributação Internacional.....	165
6.1.2. Classificações de dupla tributação internacional	169
6.1.3. Figuras afins à dupla tributação internacional	171
6.1.4. Causas da dupla tributação internacional	172
6.1.5. Consequências da dupla tributação internacional	174
6.1.6. Medidas destinadas a evitar ou a eliminar a dupla tributação internacional 177	
6.1.7. Acordos e Convenções. Internacionais para evitar ou a eliminar a dupla tributação internacional assinados pelo Governo de Moçambique	181

TEMA – VII: RISCO DA AUDITORIA 191

UNIDADE TEMÁTICA 7.1. Conceito e Modelo de Risco de Auditoria	191
Introdução.....	191
7.1.1. Conceito de Risco de Auditoria.....	192
7.1.1.1. Componentes do risco em Auditoria Tributaria.....	193
7.1.2. O Risco Inerente	194
7.1.3. Risco de Controlo.....	199
7.1.3.1. Conceito de Controlo Interno	199
7.1.3.2. O enfoque de controlo interno	200
7.1.3.3. Comitês de auditoria	201
7.1.3.4. Tipos de controlos internos.....	202
7.1.3.5. Análises por ciclo de transações	203
7.1.3.6. Estudo e avaliação do Controlo Interno.....	204
7.1.3.7. Comunicação dos pontos fracos do Controlo Interno	207
7.1.4. O risco de deteção	207
7.1.5. Síntese do Risco em Auditoria Tributaria	208
Sumário	208
Exercícios de auto - avaliação	209
UNIDADE TEMÁTICA 7.2. Prática de Selecção	210
Introdução.....	210
7.2.1. Princípios e critérios	210
7.2.2. Práticas de Selecção	211
Sumário	213
Exercícios de auto - avaliação	214

TEMA – VIII: AUDITORIA FISCAL (FISCALIZAÇÃO TRIBUTÁRIA) 216

UNIDADE TEMÁTICA 8.1. Introdução a Auditoria Fiscal	216
Introdução.....	216
8.1.1. Introdução	216
8.1.2. Âmbito e objectivos da auditoria fiscal	218

8.1.3. Conceito de Auditoria	219
Sumario	221
Exercícios de auto - avaliação	222
UNIDADE TEMÁTICA 8.3. Âmbito dos procedimentos de Auditoria	223
Introdução.....	223
8.3.1. Âmbito dos procedimentos de auditoria.....	223
8.3.2. Tipo de procedimento de auditoria.....	224
8.3.3. Início do procedimento de fiscalização.....	224
8.3.4. Fases de desenvolvimento de procedimentos de auditoria	226
8.3.5. Limitações de poder de fiscalização da administração tributária	228
Sumario	230
Exercícios de auto - avaliação	231
UNIDADE TEMÁTICA 8.4. Relatório de Auditoria	232
Introdução.....	232
8.4.1. Introdução ao Relatório de Auditoria.....	232
8.4.2. Elementos do relatório de auditoria	234
8.4.3. A elaboração do relatório definitivo.....	235
Sumario	237
Exercícios de auto - avaliação	237

EXERCÍCIOS DO MÓDULO	238
-----------------------------	------------

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	250
-----------------------------------	------------

Visão geral

Bem-vindo à Disciplina/Módulo de Fiscalidade e Auditoria Fiscal

Objectivos do Módulo

Ao terminar o estudo deste módulo de Fiscalidade e Auditoria Fiscal deverá ser capaz de:



Objectivos Específicos

- Dominar os conceitos fundamentais de fiscalidade e sua actuação
- Conhecer o sistema fiscal moçambicano e os principais intervenientes
- Conhecer as práticas da Auditoria fiscal a nível da administração fiscal bem como as políticas utilizadas para a sua execução.
- Planear e executar Auditoria Fiscal e emitir relatórios de Auditoria;

Quem deveria estudar este módulo

Este Módulo foi concebido para estudantes do 1º ano do curso de Mestrado em Contabilidade e Auditoria ISCED e outros como Gestão de Empresas, etc. Poderá ocorrer, contudo, que haja leitores que queiram se actualizar e consolidar seus conhecimentos nessa disciplina, esses serão bem-vindos, não sendo necessário para tal se inscrever. Mas poderá adquirir o manual.

Como está estruturado este módulo

Este módulo de Fiscalidade e Auditoria Fiscal, para estudantes do 1º ano do curso de Mestrado em Contabilidade e Auditoria, à semelhança dos restantes do ISCED, está estruturado como se segue:

Páginas introdutórias

- **Um índice** completo.
- Uma **visão geral detalhada** dos conteúdos do módulo, resumindo os aspectos-chave que você precisa conhecer para melhor estudar. Recomendamos vivamente que leia esta secção com atenção antes de começar o seu estudo, como componente de habilidades de estudos.

Conteúdo desta Disciplina / módulo

Este módulo está estruturado em Temas. Cada tema, por sua vez comporta certo número de unidades temáticas ou simplesmente unidades. Cada unidade temática se caracteriza por conter uma introdução, objectivos, conteúdos.

No final de cada unidade temática ou do próprio tema, são incorporados antes o sumário, exercícios de auto-avaliação, só depois é que aparecem os exercícios de avaliação.

Os exercícios de avaliação têm as seguintes características: Puros exercícios teóricos/Práticos, Problemas não resolvidos e actividades práticas, incluído estudo de caso.

Outros recursos

A equipa dos académicos e pedagogos do ISCED, pensando em si, num cantinho, recôndito deste nosso vasto Moçambique e cheio de dúvidas e limitações no seu processo de aprendizagem, apresenta uma lista de recursos didácticos adicionais ao seu módulo para você explorar. Para tal o ISCED disponibiliza na biblioteca do seu centro de recursos mais material de estudos relacionado com o seu curso como: Livros e/ou módulos, CD, CD-ROOM, DVD. Para além deste material físico ou electrónico disponível na biblioteca, pode ter acesso a Plataforma digital moodle para alargar mais ainda as possibilidades dos seus estudos.

Auto-avaliação e Tarefas de avaliação

Tarefas de **auto-avaliação** para este módulo encontram-se no final de cada unidade temática e de cada tema. As tarefas dos exercícios de auto-avaliação apresentam duas características: primeiro apresentam exercícios resolvidos com detalhes. Segundo, exercícios que mostram apenas respostas.

Tarefas de **avaliação** devem ser semelhantes às de auto-avaliação, mas sem mostrar os passos e devem obedecer o grau crescente de dificuldades do processo de aprendizagem, umas a seguir a outras. Parte das tarefas de avaliação será objecto dos trabalhos de campo a serem entregues aos tutores/docentes para efeitos de correcção e subsequentemente nota. Também constará do exame do fim do módulo. Pelo que, caro estudante, fazer todos os exercícios de avaliação é uma grande vantagem.

Comentários e sugestões

Use este espaço para dar sugestões valiosas, sobre determinados aspectos, quer de natureza científica, quer de natureza didácticos-Pedagógica, etc., sobre como deveriam ser ou estar apresentadas. Pode ser que graças as suas observações que, em gozo de confiança, classificamo-las de úteis, o próximo módulo venha a ser melhorado.

Ícones de actividade

Ao longo deste manual irá encontrar uma série de ícones nas margens das folhas. Estes ícones servem para identificar diferentes partes do processo de aprendizagem. Podem indicar uma parcela específica de texto, uma nova actividade ou tarefa, uma mudança de actividade, etc.

Habilidades de estudo

O principal **objectivo** deste campo é o de ensinar aprender a aprender. Aprender aprende-se.

Durante a formação e desenvolvimento de competências, para facilitar a aprendizagem e alcançar melhores resultados, implicará empenho, dedicação e disciplina no estudo. Isto é, os bons resultados apenas se conseguem com estratégias eficientes e eficazes. Por isso é importante saber **como, onde e quando** estudar. Apresentamos algumas sugestões com as quais esperamos

que caro estudante possa rentabilizar o tempo dedicado aos estudos, procedendo como se segue:

1º Praticar a leitura. Aprender a Distância exige alto domínio de leitura.

2º Fazer leitura diagonal aos conteúdos (leitura corrida).

3º Voltar a fazer leitura, desta vez para a compreensão e assimilação crítica dos conteúdos (ESTUDAR).

4º Fazer seminário (debate em grupos), para comprovar se a sua aprendizagem confere ou não com a dos colegas e com o padrão.

5º Fazer TC (Trabalho de Campo), algumas actividades práticas ou as de estudo de caso se existirem.

IMPORTANTE: Em observância ao triângulo **modo-espaco-tempo**, respectivamente **como, onde e quando** estudar, como foi referido no início deste item, antes de organizar os seus momentos de estudo reflecta sobre o ambiente de estudo que seria ideal para si: Estudo melhor em casa/biblioteca/café/outro lugar? Estudo melhor à noite/de manhã/de tarde/fins-de-semana/ao longo da semana? Estudo melhor com música/num sítio sossegado/num sítio barulhento!? Preciso de intervalo em cada 30 minutos, em cada hora, etc.

É impossível estudar numa noite tudo o que devia ter sido estudado durante um determinado período de tempo; deve estudar cada ponto da matéria em profundidade e passar só ao seguinte quando achar que já domina bem o anterior.

Privilegia-se saber bem (com profundidade) o pouco que puder ler e estudar, que saber tudo superficialmente! Mas a melhor opção é juntar o útil ao agradável: Saber com profundidade todos conteúdos de cada tema, no módulo.

Dica importante: não recomendamos estudar seguidamente por tempo superior a uma hora. Estudar por tempo de uma hora intercalado por 10 (dez) a 15 (quinze) minutos de descanso (chama-se descanso à mudança de actividades). Ou seja, que durante o intervalo não se continuar a tratar dos mesmos assuntos das actividades obrigatórias.

Uma longa exposição aos estudos ou ao trabalho intelectual obrigatório pode conduzir ao efeito contrário: baixar o rendimento da aprendizagem. Por que o estudante acumula um elevado volume de trabalho, em termos de estudos, em pouco tempo, criando interferência entre os conhecimentos, perde sequência lógica, por fim ao perceber que estuda tanto, mas não aprende, cai em insegurança, depressão e desespero, por se achar injustamente incapaz!

Não estude na última da hora; quando se trate de fazer alguma avaliação. Aprenda a ser estudante de facto (aquele que estuda sistematicamente), não estudar apenas para responder a questões de alguma avaliação, mas sim estude para a vida, sobre tudo, estude pensando na sua utilidade como futuro profissional, na área em que está a se formar.

Organize na sua agenda um horário onde define a que horas e que matérias deve estudar durante a semana; Face ao tempo livre que resta, deve decidir como o utilizar produtivamente, decidindo quanto tempo será dedicado ao estudo e a outras actividades.

É importante identificar as ideias principais de um texto, pois será uma necessidade para o estudo das diversas matérias que compõem o curso: A colocação de notas nas margens pode ajudar a estruturar a matéria de modo que seja mais fácil identificar as partes que está a estudar e Pode escrever conclusões, exemplos, vantagens, definições, datas, nomes, pode também utilizar a margem para colocar comentários seus relacionados com o que está a ler; a melhor altura para sublinhar é imediatamente a seguir à compreensão do texto e não depois de uma primeira leitura; Utilizar o dicionário sempre que surja um conceito cujo significado não conhece ou não lhe é familiar;

Precisa de apoio?

Caro estudante temos a certeza que por uma ou por outra razão, o material de estudos impresso, lhe pode suscitar algumas dúvidas como falta de clareza, alguns erros de concordância, prováveis erros ortográficos, falta de clareza, fraca visibilidade, página trocada ou invertidas, etc.). Nestes casos, contacte os serviços de atendimento e apoio ao estudante do seu Centro de Recursos (CR), via telefone, sms, E-mail, se tiver tempo, escreva mesmo uma carta participando a preocupação.

Uma das atribuições dos Gestores dos CR e seus assistentes (Pedagógico e Administrativo), é a de monitorar e garantir a sua

aprendizagem com qualidade e sucesso. Dai a relevância da comunicação no Ensino a Distância (EAD), onde o recurso as TIC se tornam incontornável: entre estudantes, estudante – Tutor, estudante – CR, etc.

As sessões presenciais são um momento em que você caro estudante, tem a oportunidade de interagir fisicamente com staff do seu CR, com tutores ou com parte da equipa central do ISCED indigitada para acompanhar as suas sessões presenciais. Neste período pode apresentar dúvidas, tratar assuntos de natureza pedagógica e/ou administrativa.

O estudo em grupo, que está estimado para ocupar cerca de 30% do tempo de estudos a distância, é muita importância, na medida em que lhe permite situar, em termos do grau de aprendizagem com relação aos outros colegas. Desta maneira ficará a saber se precisa de apoio ou precisa de apoiar aos colegas. Desenvolver hábito de debater assuntos relacionados com os conteúdos programáticos, constantes nos diferentes temas e unidade temática, no módulo.

Tarefas (avaliação e auto-avaliação)

O estudante deve realizar todas as tarefas (exercícios, actividades e auto-avaliação), contudo nem todas deverão ser entregues, mas é importante que sejam realizadas. As tarefas devem ser entregues duas semanas antes das sessões presenciais seguintes.

Para cada tarefa serão estabelecidos prazos de entrega, e o não cumprimento dos prazos de entrega, implica a não classificação do estudante. Tenha sempre presente que a nota dos trabalhos de campo conta e é decisiva para ser admitido ao exame final da disciplina/módulo.

Os trabalhos devem ser entregues ao Centro de Recursos (CR) e os mesmos devem ser dirigidos ao tutor/docente.

Podem ser utilizadas diferentes fontes e materiais de pesquisa, contudo os mesmos devem ser devidamente referenciados, respeitando os direitos do autor.

O plágio¹ é uma violação do direito intelectual do(s) autor(es). Uma transcrição à letra de mais de 8 (oito) palavras do texto de um autor, sem o citar é considerado plágio. A honestidade, humildade científica e o respeito pelos direitos autorais devem caracterizar a realização dos trabalhos e seu autor (estudante do ISCED).

¹ Plágio - copiar ou assinar parcial ou totalmente uma obra literária, propriedade intelectual de outras pessoas, sem prévia autorização.

Avaliação

Muitos perguntam: Com é possível avaliar estudantes à distância, estando eles fisicamente separados e muito distantes do docente/tutor! Nós dissemos: Sim é muito possível, talvez seja uma avaliação mais fiável e consistente.

Você será avaliado durante os estudos à distância que contam com um mínimo de 90% do total de tempo que precisa de estudar os conteúdos do seu módulo. Quando o tempo de contacto presencial conta com um máximo de 10%) do total de tempo do módulo. A avaliação do estudante consta detalhada do regulamentado de avaliação.

Os trabalhos de campo por si realizados, durante estudos e aprendizagem no campo, pesam 25% e servem para a nota de frequência para ir aos exames.

Os exames são realizados no final da cadeira disciplina ou modulo e decorrem durante as sessões presenciais. Os exames pesam no mínimo 75%, o que adicionado aos 25% da média de frequência, determinam a nota final com a qual o estudante conclui a cadeira.

A nota de 10 (dez) valores é a nota mínima de conclusão da cadeira.

Nesta cadeira o estudante deverá realizar pelo menos 2 (dois) trabalhos e 1 (um) (exame).

Algumas actividades práticas, relatórios e reflexões serão utilizados como ferramentas de avaliação formativa.

Durante a realização das avaliações, os estudantes devem ter em consideração a apresentação, a coerência textual, o grau de cientificidade, a forma de conclusão dos assuntos, as recomendações, a identificação das referências bibliográficas utilizadas, o respeito pelos direitos do autor, entre outros.

Os objectivos e critérios de avaliação constam do Regulamento de Avaliação.

TEMA – I: DIREITO FISCAL.

Introdução da Unidade Temática I – Estruturação da unidade



Caro estudante, na presente unidade temática iremos nos debruçar em torno de três (3) itens fundamentais sobre o Direito Fiscal, como são apresentados a seguir:

- Unidade Temática 1.1 Noções Gerais de Direito Fiscal;
- Unidade Temática 1.2 A evasão e fraude fiscal.

Por isso, apelamos ao caro estudante, para que desenvolva uma postura diferente na construção do conhecimento.

Seja bem-vindo!

UNIDADE TEMÁTICA 1.1. Noções gerais de Direito Fiscal

Introdução

Pretende-se nesta unidade temática que o estudante tenha o domínio dos conceitos básicos do direito fiscal

Ao completar esta unidade, você será capaz de:

 Objectivos	<ul style="list-style-type: none">▪ Identificar os aspectos gerais da Fiscalidade▪ Compreender de que forma o Estado financia as despesas publicas conhecendo cada uma das fontes de receitas:▪ Distinguir o imposto de outras figuras jurídicas afins:▪ Identificar e analisar os objectivos do imposto compreendendo as suas fases:▪ Identificar os sujeitos da relação jurídica fiscal e analisar as especificidades de cada um dos principais impostos e formas de calculo com recurso as regras legalmente previstas.
--	--

1.1.1. Noção e âmbito do Direito Fiscal

O Direito Fiscal é um o ramo do direito que disciplina os impostos. Tem por objecto as Normas que regulam o “nascimento, o desenvolvimento e a extinção das relações jurídicas suscitadas pela percepção do imposto.”

O Direito Fiscal abrange uma grande multiplicidade de Normas Jurídicas, a saber:

- a) Normas de soberania fiscal, que ao regularem os princípios fundamentais do Sistema Fiscal, incluindo a formulação da Lei Fiscal, fazem apelo ao Direito Constitucional, formando o que se costuma designar por Direito Constitucional Fiscal;
- b) Normas relativas ao nascimento, desenvolvimento e extinção da obrigação fiscal, quer as que se referem à incidência do imposto, quer as que têm um carácter procedimental, ao disciplinarem o lançamento, a liquidação e a cobrança do imposto, incluindo igualmente normas atinentes à fiscalização dos obrigados fiscais e normas relativas às garantias administrativas dos contribuintes;
- c) Normas relativas a obrigações acessórias impostas ao contribuinte ou a terceiros, designadamente de natureza declarativa ou contabilística, destinadas a possibilitar ou a controlar a percepção dos impostos;
- d) Normas de sanção fiscal, que estabelecem as sanções, quer de natureza penal, quer de natureza contraordenacional, a aplicar a quem infringe os

comandos jurídico-fiscais e regulam o respectivo processo;

- e) Normas relativas ao processo fiscal, que estabelecem as garantias contenciosas dos contribuintes (processo de impugnação judicial) e regulam a cobrança coerciva dos impostos (processo de execução fiscal).

1.1.2. O Imposto

Imposto é normalmente entendido como sendo uma prestação:

1. **Pecuniária** por ser susceptível de avaliação em dinheiro (nem sempre foi assim; no feudalismo era vulgar o pagamento de impostos em géneros ou actividades)
2. **Coactiva**, pois a obrigação do imposto surge unicamente por força da lei, não derivando de qualquer convenção entre o Estado e os particulares
3. **Definitiva**, pois o contribuinte não é reembolsado ou indemnizado do dinheiro do imposto (não é o caso dos reembolsos do IRS ou IRC por retenções na fonte/pagamentos por conta em excesso)
4. **Unilateral**, por não conferir qualquer contrapartida por parte do Estado (distingue-se da taxa em que essa contrapartida existe)
5. **Sem carácter de sanção**, pois não se destina a punir actos ilícitos (distingue-se das multas por este facto)
6. **Exigida pelo Estado ou outros entes públicos** (o Estado pode ser substituído no papel de sujeito activo de obrigações fiscais, quer num âmbito territorial restrito - autarquias locais, quer num mais vasto - a comunidade europeia)
7. **que tem em vista à realização de fins públicos**, destinando-se essencialmente a cobrir as despesas públicas

Funções do Imposto

Podem-se considerar três funções fundamentais do imposto:

1. **Função fiscal:** o Estado ocorre à satisfação das suas necessidades (o lançamento de um imposto aplicável a todos com a mesma taxa)
2. **Função social:** o Estado procura corrigir a distribuição das riquezas e os seus efeitos (imposto proporcional às possibilidades dos contribuintes)
3. **Função económica:** o Estado tenta influir no mundo económico (imposto sobre as importações, por exemplo, com a finalidade

de protecção da indústria nacional)

As Fases do Imposto

De um modo geral, para que exista um imposto, é necessário que exista um bem ou uma situação sobre que ele recaia ou incida (objecto do imposto), a que corresponde um determinado valor (Matéria Colectável), uma pessoa a quem deva ser exigido o seu pagamento (devedor, contribuinte, sujeito passivo do imposto) e uma taxa que permita determinar o montante da prestação a pagar.

Assim, podem-se considerar quatro fases do imposto: a incidência, o lançamento, a liquidação e a cobrança.

Incidência

A incidência ocupa-se da definição dos pressupostos necessários à geração do facto tributário, isto é, a definição geral e abstracta, feita pela lei, dos actos ou situações sujeitas a imposto e das pessoas sobre as quais recai o dever de o prestar. Assim, a incidência pode ser:

- **Incidência real ou objectiva:** quando define a realidade sujeita a imposto, isto é, quando se dirige a determinar a riqueza tributada ou os pressupostos que definem os elementos objectivos do facto tributário.
- **Incidência pessoal ou subjectiva:** quando definem os sujeitos passivos desse imposto, isto é, o contribuinte, o substituto ou responsáveis.

O Sujeito Passivo do Imposto é a pessoa a quem a lei impõe o seu pagamento, que pode ser uma pessoa singular ou colectiva, de direito público ou privado, nacional ou estrangeiro.

Isenções: as normas de isenção são as que, formal ou sistematicamente, são exclusões tributárias por estarem no capítulo da incidência, que claramente caem no âmbito genérico desta, afastando a respectiva aplicação, nos casos excepcionalmente previstos.

Lançamento

É o conjunto de operações de natureza administrativa efectuadas pela Administração Fiscal ou pelos próprios Sujeitos Passivos (caso da autoliquidação), visando a identificação do sujeito e em especial, os elementos que vão determinar a matéria colectável desse sujeito.

Liquidação

Determinação do imposto propriamente dito através da aplicação de uma taxa à Matéria Colectável (a colecta), que pode não coincidir com o imposto a pagar (deduções à colecta) - liquidação em sentido restrito.

Está, porém, a generalizar-se o emprego do termo liquidação (em sentido lato), como um conceito que abrange as operações administrativas do lançamento e liquidação em sentido estrito. A informática substituiu muitas das operações de lançamento da Administração Fiscal, efectuando de forma automática a liquidação do imposto.

Entidades que podem proceder à liquidação de impostos:

1. A Administração Fiscal - é à Direcção-Geral dos Impostos que compete organizar os registos ou inscrição de factos tributários, instaurar os processos necessários à liquidação e cobrança dos impostos e dar-lhes seguimento
2. O Contribuinte - no caso de autoliquidação do imposto (na entrega da Declaração Mod. 22 de IRPC)
3. Terceiros - é o caso das entidades obrigadas a proceder à retenção na fonte quando fazem o pagamento de rendimentos sujeitos a imposto, fazendo o seu cálculo, e ficando obrigados perante o fisco, a proceder à entrega das colectas, descontando o seu montante no pagamento dos rendimentos

Cobrança

Cobrança é a operação administrativa que visa a arrecadação do imposto por parte do credor tributário. A entrega nos Cofres do Estado, da importância correspondente à dívida apurada, pode ser efectuada nas Tesourarias da Fazenda Pública, nos balcões dos C.T.T. ou das Instituições Bancárias com protocolo com o Estado, existindo situações em que o pagamento é exclusivamente efectuado nas Tesourarias da Fazenda Pública (pagamentos coercivos, p.ex.).

Os pagamentos podem ser voluntários ou coercivos:

1. **Pagamento voluntário:** quando o pagamento é feito dentro do prazo estabelecido na lei para o pagamento à boca do cofre
2. **Pagamento coercivo:** quando o pagamento é efectuado através de processo de execução fiscal, decorridos que foram os prazos de cobrança voluntária, podendo-se atingir a fase de penhora de bens

1.2.3. Classificação dos Impostos

São vários os critérios em que se baseiam as classificações dos impostos, focando-se os mais relevantes.

De acordo com a lei do ordenamento jurídico moçambicano, (Lei nº2/2006, de 22 de Marco) são tributos

- a) Os impostos nacionais e autárquicos;
- b) As taxas, nacionais e autárquicas;
- c) As contribuições especiais, nacionais e autárquicas; e
- d) As demais contribuições financeiras estabelecidas por lei a favor de entidades públicas, desde que a gestão das mesmas seja da competência da administração tributária.

Os Impostos são as prestações obrigatórias, avaliáveis em dinheiro, exigidas por uma entidade pública, para a prossecução de fins públicos, sem contraprestação individualizada, e cujo facto tributário assenta em manifestações de capacidade contributiva, devendo estar previstos na lei.

As taxas são prestações avaliáveis em dinheiro, exigidas por uma entidade pública, como contrapartida individualizada pela utilização de um bem do domínio público, ou de um serviço público, ou pela remoção de um limite jurídico à actividade dos particulares, desde que previstas na lei.

São contribuições especiais as prestações efectuadas como contrapartida de benefícios ou aumento do valor dos bens do sujeito passivo, que resultem de obras públicas ou da criação ou ampliação de serviços públicos, ou devidas em razão do especial desgaste de bens públicos ocasionados pelo exercício de uma actividade, desde que previstas na lei.

As contribuições para a segurança social participam da natureza dos impostos.

Impostos estaduais e não estaduais

Este critério tem por base a natureza do sujeito activo da obrigação tributária. Nos impostos estaduais estão incluídos os locais e centrais, desde que o sujeito activo seja o Estado, independentemente do âmbito da aplicação territorial do imposto.

Impostos Directos e Indirectos

Alguns pontos de distinção entre eles:

1. Os impostos directos não são repercutíveis, ao contrário dos impostos indirectos, que são repercutíveis, isto é, o devedor do imposto pode transferir o encargo fiscal que suportou para outros sujeitos económicos
2. A distinção entre impostos directos e indirectos baseia-se na permanência ou intermitência das respectivas faculdades contributivas
3. Nos Impostos Directos, a matéria colectável tem curta permanência (a obtenção do rendimento do trabalho, a posse

- de um capital ou de um património).
4. Nos Impostos Indirectos, a matéria colectável é intermitente, tem carácter transitório e acidental (o consumo ou aquisição de bens).
 5. Os impostos directos incidem sobre manifestações directas ou imediatas de capacidade contributiva que se traduzem num ser (rendimento, capital ou património), enquanto que os impostos indirectos incidem sobre manifestações indirectas ou mediatas dessa capacidade que se resolvem num fazer (consumos, transferência de riqueza)
 6. Os impostos directos baseiam-se na individualização administrativa prévia dos contribuintes, pela elaboração de um rol nominativo que serve de base ao lançamento e liquidação individual dos impostos, o mesmo não acontecendo nos Impostos Indirectos, pois não é possível a elaboração desta lista de contribuintes

Embora este critério de natureza económica gere alguma controvérsia, serão Impostos Directos para efeitos orçamentais no nosso Sistema Fiscal, o IRPS (Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Singulares), o IRPC (Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Colectivas), a Contribuição Predial Autárquica, o Imposto Municipal de Sisa e o Imposto sobre as Sucessões e Doações e Impostos Indirectos, o IVA (Imposto sobre o Valor Acrescentado), o Imposto sobre o Consumo do Tabaco e da Gasolina e os Direitos Aduaneiros, entre outros.

Impostos sobre o rendimento, impostos sobre o património e impostos sobre a despesa

A análise desta classificação, que é fundamentalmente económica, supõe a prévia definição de rendimento, património e despesa.

Impostos sobre o Rendimento

O Rendimento é o produto imputável, regularmente e durante um certo período, a uma fonte durável, designadamente ao trabalho (salários, comissões, etc.), ao património (rendas, juros, etc.) ou a uma combinação dos dois (lucros de uma exploração industrial ou comercial), sem amputação da fonte produtora. Esta Teoria (Teoria da Fonte ou do Produto) classifica os Rendimentos segundo a fonte que gera esse rendimento.

Por outro lado, o Rendimento é, além do rendimento consumido, a diferença, num determinado período, entre o património final e o inicial, compreendendo, pois, o rendimento não consumido ou poupado, os bens adquiridos a título gratuito ou aleatório e as valorizações do activo (Teoria do Acréscimo Patrimonial Líquido).

São Impostos sobre o Rendimento, o IRPS (Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares) e o IRPC (Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas).

Impostos sobre o Património

Incidem sobre a riqueza adquirida, quer considerada estaticamente, considerando a riqueza em si mesma, quer numa perspectiva dinâmica, atingindo-a apenas no momento da respectiva transmissão (Imposto Municipal sobre Transmissões Onerosas de Imóveis, anterior Sisa e Imposto de Selo, que inclui situações anteriormente sujeitas a Imposto sobre as Sucessões e Doações).

Impostos sobre a Despesa

Atingem a riqueza gasta, isto é, por intermédio do dispêndio pecuniário com a aquisição de bens ou serviços, tributando-a no momento em que ela se manifesta. Podem revestir a forma de impostos gerais sobre a despesa (IVA) ou de impostos especiais sobre a despesa (imposto sobre o consumo de tabaco).

Impostos proporcionais, impostos progressivos, impostos degressivos e impostos regressivos

De harmonia com o tipo de taxas aplicáveis, os impostos são:

- Proporcionais - quando a taxa é fixa para qualquer que seja o montante da matéria colectável (o IRPC)
- Progressivos - quando a taxa se eleva à medida que aumenta a matéria colectável
- Degressivos - se se estabelece uma taxa proporcional aplicável à matéria colectável a partir de certo montante e estabelece taxas menores para a matéria colectável de valores inferiores
- Regressivos - quando a taxa diminui à medida que aumenta a matéria colectável

Note-se que, não obstante, aparentemente, quer nas taxas progressivas, quer nas degressivas, existir sempre uma taxa proporcional a partir de certo montante e taxas menores para matérias colectáveis de montantes inferiores, a verdade é que a distinção entre as duas radica na circunstância de, na progressividade, se ter em vista aumentar o impacto mais do que proporcionalmente ao aumento da matéria colectável tendo em vista a respectiva utilidade marginal, e na degressividade, ter-se em vista beneficiar os contribuintes de menores recursos.

Impostos reais e pessoais

- Os Impostos Reais ou Objectivos dirigem-se à tributação dos bens,

objectivamente, sem qualquer referência à situação pessoal do contribuinte

- Os Impostos Pessoais ou Subjectivos tributam os bens, mas o regime da tributação atende a características pessoais que se verificam na pessoa do contribuinte

Impostos Periódicos e de Obrigação Única

- Impostos Periódicos - os pressupostos da tributação são ou situações permanentes ou que se presumem como tal, ou estáveis, que se prolongam no tempo, como a posse de um prédio, ou o exercício de uma actividade profissional ou industrial, que se renovam nos sucessivos períodos de tributação que normalmente são anuais
- Impostos de Obrigação Única - referem-se a situações transitórias, que se resolvem em actos ou factos isolados que, ainda que se possam repetir, não se resolvem em situações estáveis, como a aquisição de bens (os impostos aduaneiros, os impostos sobre o consumo, a Sisa, o Imposto sobre as Sucessões e Doações, etc.)

Impostos Ordinários e Extraordinários

A natureza extraordinária do imposto tem que ver com circunstâncias excepcionais e, normalmente transitórias, que justificam a tributação, como casos de graves emergências nacionais ou locais (guerras, crises económicas, graves calamidades públicas, etc.), ou quando se pretenda tributar acréscimos de riqueza imputáveis igualmente a circunstâncias excepcionais (lucros de guerra, lucros monopolísticos, etc.). Do carácter excepcional do imposto extraordinário resulta que, em rigor, ele não tem duração indefinida, devendo ser criado para períodos limitados de tempo e enquanto durarem as circunstâncias excepcionais que o justificam. Um exemplo de um Imposto Extraordinário ainda actual, as derramas, a votar pelas Assembleias Municipais, são definidas na lei como destinadas à satisfação de necessidades urgentes a efectuar na área do respectivo município.

Sumario

Os impostos são uteis a qualquer Estado. Estes têm como finalidade financiar ou munir o Estado de recursos financeiros com vista a realizar as suas actividades ou despesas a favor do colectivo ou dos cidadãos. É com os impostos que o governo pode prestar serviços como saúde, educação e segurança.

É conferida ao Estado, através de instituições apropriadas a arrecadação de receitas para a satisfação das necessidades colectivas.

Exercícios de auto - avaliação

1. O que é imposto?

Resposta:

O imposto é um pagamento para o Orçamento do Estado, com natureza unilateral e obrigatória, incluindo os encargos legais e juros previstos em normas tributárias. (n.º 1, do artigo 4, da Lei n.º 15/2002, de 26 de Junho). É uma prestação coactiva, unilateral, sem contrapartida directa e imediata, susceptível de avaliação pecuniária, destinada a satisfazer fins públicos. Imposto é uma quantia em dinheiro que o cidadão é obrigado a pagar periodicamente ao Estado para este utilizar na construção de escolas, hospitais, centros de saúde, estradas, habitação etc. Prestação coactiva, significa que o pagamento do imposto é obrigatório, não depende da vontade daquele que paga, assim o seu incumprimento implica aplicação duma sanção, ou seja quem não paga é punido; Prestação unilateral quer dizer que pelo pagamento do imposto não recebe nada em troca directa e imediata.

2. Porque é que se deve pagar o imposto?

Resposta:

Deve-se pagar o imposto para que o Estado disponha de recursos financeiros para a satisfação das necessidades públicas, tais como a construção de escolas, estradas, hospitais, habitação, bem como garantir a segurança, justiça, bem-estar, etc. Uma das funções do Estado é cuidar dos seus cidadãos, dando melhores condições (de saúde, de educação e de segurança) mas fazer isto custa dinheiro. Como, o Estado não tem fábricas, plantações, etc, aonde pode ir buscar dinheiro, os que têm dinheiro devem tirar uma parte e pagar o imposto.

3. Quais são as consequências do não pagamento de impostos?

Resposta:

Como já foi referido, o imposto é uma contribuição coactiva. Assim, todo aquele que não pagar os impostos devidos, incorre numa infracção fiscal que terá como consequência a punição nos termos da Lei, tendo em conta as circunstâncias do acto e a culpa do infractor. As punições para o não pagamento do imposto podem ser multas ou prisão; proibição durante um tempo do exercício de certas actividades ou profissões; demissão ou expulsão se o visado for funcionário civil ou militar, suspensão da actividade ou cessação de cédula e da licença (para importadores por exemplo); privação do direito de receber subsídios públicos;

suspensão de certos benefícios recebidos do Estado; privação do direito de participar em feiras, concursos públicos; encerramento do estabelecimento ou depósito; (artigo 194, da Lei n.º 2/2006, de 22 de Março). Quando alguém não paga imposto dentro do prazo, vai ser castigado. O castigo pode ser multa, ir para cadeia, fechar o negócio, e outros castigos.



1. Qual é a diferença entre crime fiscal e contraordenações?
2. Como se extingue / termina a dívida tributária?

UNIDADE TEMÁTICA 1.2. A evasão e fraude fiscal

Introdução

Pretende-se nesta unidade temática que o estudante tenha o domínio dos conceitos de evasão e fraude fiscal, causas de evasão e fraude fiscal e medidas para o seu combate.

Ao completar esta unidade, você será capaz de:

 <p>Objectivos</p>	<ul style="list-style-type: none">▪ Compreender o conceito de evasão e fraude fiscal;▪ Distinguir evasão fiscal da fraude fiscal.
--	--

A ideia de evasão fiscal está associada a uma ideia de fuga aos impostos. Podemos então definir evasão fiscal como sendo toda e qualquer omissão tendente a eliminar, reduzir ou retardar o cumprimento de uma obrigação tributária, provocando uma diminuição da receita do Estado.

Alguns autores consideram dois tipos de evasão:

- **A evasão legítima ou elisão** - o cidadão ou o agente económico, antes da ocorrência dos factos geradores, procura um encaminhamento diferente para que desta forma obtenha um regime tributário mais favorável, ou não adopta qualquer comportamento fraudulento nem um encaminhamento diferente, mas aproveita as malhas e fissuras do Sistema Fiscal;
- **A evasão ilegítima ou fraude** - o cidadão ou o agente económico, oculta, simula ou distorce a sua realidade económica após a verificação dos factos geradores do imposto, por forma que, com essa distorção consiga consequências tributárias mais favoráveis

A elisão fiscal ocorre quando se verificam actos pelos quais as pessoas ordenam a sua conduta de tal modo que paguem menos impostos do que os que teriam de pagar se não tivessem adoptado tal conduta. A evasão fiscal ocorre quando as pessoas praticam um acto correspondente ao pressuposto de facto de um tributo e, posteriormente, procuram evitar o cumprimento da obrigação que lhe corresponde.

A fraude fiscal está relacionada com condutas ilegítimas que visem a não liquidação, entrega ou pagamento do imposto ou a obtenção indevida de benefícios fiscais, reembolsos ou outras vantagens patrimoniais susceptíveis de causarem diminuição das receitas tributárias.

Um critério seguro para distinguir a fraude da elisão, é verificar se os actos praticados pelo contribuinte, para evitar, retardar ou reduzir o pagamento de um tributo, foram praticados antes (elisão) ou depois (fraude) da ocorrência do respectivo facto gerador. A fraude, para além de ser um erro relevante, é praticada intencionalmente, tem natureza criminosa e traduz-se sempre em benefício para o sujeito que a pratica, até que a sanção tenda a anulá-lo.

Exemplos de fraudes são a omissão da matéria colectável na declaração de rendimentos, a omissão ou a dissimulação de movimentos contabilísticos (classificação falsa, destruição de elementos contabilísticos, despesas pagas a pessoas pela empresa, em particular quando são familiares, despesas de viagem e de representação em excesso ou fictícias ou pagamentos/recebimentos de «dividendos» através de despesas confidenciais ou não documentadas).

Causas da evasão e fraude fiscal:

- **De ordem política:** desmotivação dos contribuintes em pagar impostos, por não reconhecimento da política de gastos públicos;

- **De ordem psicológica e ética: cultura** do povo e indulgência social - reprovação ou admiração face ao acto de fugir aos impostos;
- **De ordem económica:** relação custo/benefício de fuga ao imposto comparado à sanção de violação;
- **De ordem técnica:** grau de complexidade do sistema fiscal - mais complexo, mais incentivo à fraude, instabilidade legislativa convida à fraude.

Consequências da evasão e fraude fiscal

- Violação do princípio da igualdade tributária e da universalidade legalidade do imposto - desvio de carga fiscal e aumento das taxas devido a diminuição das receitas
- Distorção da concorrência - quem não paga impostos conquista mercados facilmente, financia-se no Estado gratuitamente - deslocamento de actividades económicas para sectores onde a evasão e fraude é mais fácil, que podem ter pouco interesse a nível nacional

Medidas para combater a evasão fiscal:

- Inversão do ónus da prova nas situações de prejuízos fiscais consecutivos
- Diminuição da taxa de IRC
- Estabelecimento de limites à dedução fiscal de determinadas despesas
- Agravamento de tributação autónoma das despesas confidenciais ou não documentadas
- Classificação do regime de provisões para crédito de cobrança duvidosa
- Revisão global dos benefícios fiscais
- Reformulação do regime de reinvestimento do valor de realização das mais-valias

A fraude não é, porém, uma mera questão económico-financeira. Tal como a fiscalidade, é sobretudo uma questão ético-jurídica e uma questão política. Com que meios pode e deve reagir o Estado? Entre outros, o aumento da severidade dos castigos, o aumento da probabilidade de tributação e a redução das taxas.

A médio prazo, poderá pensar-se numa estratégia de persuasão, pela interiorização de uma conduta cívica na escola, poderá pensar-se em campanhas do tipo “deve pedir a factura”. Se não houver um risco elevado para a maior parte dos comportamentos fraudulentos, estes vão continuar a ocorrer.

Sumario

Elisão e evasão fiscal são formas de se evitar o pagamento de tributos. A evasão fiscal, também conhecida como sonegação fiscal, é o uso de meios ilícitos para evitar o pagamento de taxas, impostos e contribuições. Entre os métodos usados para evadir tributos, estão a omissão de informações, as falsas declarações e a produção de documentos que contenham informações falsas ou distorcidas.

Já a elisão fiscal configura-se num planeamento que utiliza métodos legais para diminuir o peso da carga tributária num determinado orçamento. Respeitando o ordenamento jurídico, o administrador faz escolhas prévias (antes dos eventos que sofrerão agravo fiscal) que permitem minorar o impacto tributário nos gastos do ente administrado.

Diferentemente da evasão fiscal (onde ocorre o facto gerador do tributo e o contribuinte não paga uma obrigação legal), na elisão fiscal, através do planeamento, evita-se a ocorrência do facto gerador. E, por não ocorrer o facto gerador, o tributo não é devido. Dessa forma, o planeamento não caracteriza ilegalidade, apenas usa-se das regras vigentes para evitar o surgimento de uma obrigação fiscal

A elisão fiscal é muito utilizada por empresas quando das transferências internacionais de recursos, na busca de conceitos tributários diferentes em países diferentes - de forma a direccionar o tráfego dos valores; assim, pode-se reduzir a carga tributária e fazer chegar, às matrizes, as maiores quantidades possíveis de recursos vindos das filiais. Como as grandes matrizes internacionais encontram-se em países já de mais recursos, as discussões sobre elisão fiscal revestida de legalidade têm, também, adquirido contornos de discussões morais

Exercícios de auto - avaliação

1. Enquadramento fiscal à luz da Convenção para Evitar a Dupla tributação e prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre Rendimento, com relação aos rendimentos auferidos em Moçambique pela prestação de serviços de gestão de equipamentos – rastreamento de contentores a partir do estrangeiro por tempo indeterminado.

Resposta:

À luz da referida Convenção, a prestação de serviços concorre para a formação do lucro da empresa, nos termos do nº 1 do artigo 7º da mesma, o qual prevê que, “ os

lucros de uma empresa de um Estado Contratante só podem ser tributados nesse Estado, a não ser que a empresa exerça a sua actividade no outro Estado Contratante por meio de estabelecimento estável aí situado. Se a empresa exercer a sua actividade deste modo, os seus lucros podem ser tributados no outro Estado, mas unicamente na medida em que forem imputáveis a esse estabelecimento estável”.

A empresa não possui estabelecimento estável no território nacional, não obstante o contrato ser por tempo indeterminado, pela natureza dos serviços esta não acarreta a deslocação de técnicos para Moçambique, pelo que a tributação dos rendimentos provenientes da prestação de serviços será efectuada no Estado de residência da empresa, nos termos da 1ª parte do nº 1 do artigo 7º Convenção.

A requerente deverá preencher o modelo M3/DTI, para aplicação da Convenção e certificação da sua residência fiscal, modelo esse que poderá ser adquirido junto à Repartição de Tributação de Não Residentes ou na Área Fiscal do seu domicílio.

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

Resposta:

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

- a) O artigo 5 define o conceito de estabelecimento estável e indica quais as circunstâncias e condições de determinação do mesmo num outro Estado Contratante.
- b) No nº 1 ao nº 3 do mesmo artigo 5, estão previstas as condições que determinam a existência desta figura, estando previsto no nº 3 que *“A expressão estabelecimento estável inclui ainda”*. O que significa que está incluso no conceito de Estabelecimento Estável enunciado neste número.
- c) O nº 1 do mesmo artigo da Convenção não estabelece um horizonte temporal para a determinação de estabelecimento estável, não sendo por força disso, a validade do contrato ou a permanência do consultor no território nacional, factores determinantes para o efeito.
- d) A partir do momento que existe uma instalação fixa através da qual a empresa não

residente exerce toda ou parte da sua actividade, por si já reúne um pressuposto de existência de um estabelecimento estável, nos termos também deste nº 1 do artigo 5.

- e) Assim, pelo facto dessa instalação fixa ser um escritório, no território nacional, ou seja, no outro Estado Contratante, conforme previsto no nº 2 do mesmo artigo, dúvidas não restam, de que se encontram reunidos pressupostos bastantes para a determinação de estabelecimento estável.

Segundo os comentários do Modelo da OCDE, modelo esse que esteve na base da celebração das Convenções, edição de 2010 “Uma instalação fixa pode constituir um estabelecimento estável mesmo que tenha existido de facto apenas por um período de tempo muito curto”, “A instalação pode situar-se ainda nas instalações de uma outra empresa”, “o simples facto de uma empresa ter à sua disposição um certo espaço usado nas suas actividades empresariais é suficiente para constituir uma instalação fixa, pelo que não é exigido que a empresa detenha um direito jurídico formal sobre essa instalação”.

Estando reunidos os pressupostos de estabelecimento estável previstos na Convenção, uma vez tratar-se de uma instalação fixa, o lucro do estabelecimento estável será determinado nos termos do Artigo 44 do Código do IRPC, havendo pagamento do IRPC à final, à taxa de 32%, nos termos do artigo 61 do CIRPC.

A entidade não residente, por obter rendimentos em território moçambicano, é obrigada a designar um representante legal em Moçambique, para em seu nome, cumprir com as obrigações fiscais decorrentes da execução das actividades objecto do contrato supracitado, nos termos da alínea a) do nº 3 do Artigo 17 da Lei nº 2/2006, de 22 de Março, Lei Geral Tributária.

O representante legal deverá efectuar o registo do estabelecimento estável, conforme o estabelecido no nº 2 do Artigo 37 do Regulamento do Código do IRPC, aprovado pelo Decreto nº 9/2008, de 16 de Abril, devendo ainda preencher a declaração de registo de pessoa colectiva ou equiparada e de atribuição do NUIT, M/06.

Exercícios



1. O que é evasão fiscal?
2. Qual a diferença elisão e evasão.
3. Quais são as consequências da evasão e fraude fiscal?

TEMA – II: A CONTABILIDADE E O SISTEMA FISCAL

Introdução da Unidade Temática II – Estruturação da unidade

Caro estudante, na presente unidade temática iremos nos debruçar em torno da Contabilidade e o Sistema Fiscal.

Por isso, apelamos ao caro estudante, para que desenvolva uma postura diferente na construção do conhecimento.

Seja bem-vindo!

UNIDADE TEMÁTICA 2.1. A contabilidade e o sistema fiscal

Introdução

Pretende-se nesta unidade temática que o estudante compreenda a relação que existe entre a contabilidade e a fiscalidade, pontos de contactos e de afastamento.

Ao completar esta unidade, você será capaz de:

 <p>Objectivos</p>	<ul style="list-style-type: none">▪ Conhecer os pontos de contactos e de afastamento entre a Contabilidade e a Fiscalidade.
--	---

A contabilidade e o sistema fiscal

O artigo 42 do Código Comercial em vigor estabelece o princípio da

obrigatoriedade da escrituração mercantil, nos termos do qual:

“... todo o empresário comercial é obrigado a ter escrituração organizada adequada à sua actividade empresarial, que permita o conhecimento cronológico de todas as suas operações, bem como a elaboração periódica de balanços e inventários”.

Por sua vez, o Sistema de Contabilidade para o Sector Empresarial, aprovado pelo Decreto n.º 70/2009, de 22 de Dezembro, aplicável a todos os empresários comerciais, com excepção dos que exerçam actividade nos ramos bancário ou de seguros, que integra o Plano Geral de Contabilidade para empresas de grande e média dimensão (PGC-NIRF) e o Plano Geral de Contabilidade para pequenas e demais empresas (PGC-PE) aplicáveis obrigatoriamente às respectivas empresas de acordo com critérios objectivos de definição da dimensão da empresa.

Da obrigatoriedade de utilização do Sistema de Contabilidade para o Sector Empresarial pode se interpretar pela leitura do Artigo 2, parágrafo 4 do referido Decreto que se mantêm dispensadas apenas, nos termos do artigo 2 do Decreto n.º 36/2006:

“as unidades de reduzida dimensão económica, entendendo-se como tais as que tenham um volume de negócios anual que não exceda o previsto no n.º 2 do artigo 75 do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas”.

O citado artigo 75 do Código do IRPC refere-se às obrigações contabilísticas das empresas, dispondo designadamente que:

- 1. “As sociedades comerciais ou civis sob forma comercial, as cooperativas, as empresas públicas e as demais entidades que exerçam, a título principal, uma actividade comercial, industrial ou agrícola, com sede ou direcção efectiva em território moçambicano, bem como as entidades que, embora não tendo sede nem direcção efectiva naquele território, aí possuam estabelecimento estável, são obrigadas a dispor de contabilidade organizada nos termos da lei comercial e fiscal que (...) permita o controlo do lucro tributável.*
- 2. As sociedades e entidades a que se refere o número anterior cujo volume de negócios, relativo ao ano anterior seja igual ou inferior a 2.500.000,00MT, podem optar pelo regime simplificado de escrituração, excepto quando se trate de empresas públicas, sociedades anónimas e em comandita por acções.*
- 3. Na execução da contabilidade deve observar-se em especial o seguinte:*

a) Todos os lançamentos devem estar apoiados em documentos justificativos, datados e susceptíveis de ser apresentados sempre que necessário;

b) As operações devem ser registadas cronologicamente, sem emendas ou rasuras, devendo quaisquer erros ser objecto de regularização contabilística logo que descobertos.

4. Não são permitidos atrasos na execução da contabilidade superiores a 90 dias, contados do último dia do mês a que as operações respeitam

5. Os livros de contabilidade, registos auxiliares e respectivos documentos de suporte devem ser conservados em boa ordem durante o prazo de 10 anos.”.

Por outro lado, o artigo 106 e seguintes da Lei nº 2/2006, de 22 de Março (Lei Geral Tributária), referindo-se às regras de organização da contabilidade e deveres de escrituração a observar pelos contribuintes, dispõem mais especificamente que:

1. O sujeito que nos termos da legislação tributária seja obrigado a organizar a sua contabilidade, deve fazê-lo, registando todos os dados segundo as regras aplicáveis, sempre de forma adequada ao apuramento do tributo e à fiscalização da contabilidade em tempo razoável;
2. O sujeito passivo que não seja obrigado a possuir contabilidade organizada, deve cumprir as obrigações de escrituração previstas na legislação aplicável, possuindo nomeadamente os livros de registo por ela enumerados, efectuar os lançamentos segundo as formas e os prazos por ela estabelecidos e possuir e guardar os documentos comprovativos;
3. Os deveres referidos nas alíneas anteriores devem ser cumpridos de forma completa, correcta, atempada, fundamentada e cronologicamente ordenada;
4. Quando o original de qualquer factura emitida no estrangeiro ou demais documentos exigidos na Lei ou em outras disposições tributárias for escrito noutra língua que não a portuguesa, é obrigatória a apresentação da sua tradução nesta língua, se assim for exigido pela administração tributária;
5. Quando as transacções forem efectuadas no território nacional, a facturação deve ser emitida na língua e na moeda nacional;
6. A utilização de abreviaturas, números, letras ou símbolos deve estar devidamente

esclarecida na contabilidade;

7. Os actos fiscalmente relevantes da actividade devem ser claramente perceptíveis desde o seu nascimento à sua conclusão;
8. A escrituração pode ser objecto de rectificação, nos termos previstos na legislação aplicável, mas essas rectificações não podem tornar imperceptível o conteúdo originário, nem deixar dúvidas sobre o momento em que foram introduzidas;
9. Os livros, registos e outra documentação exigida pela legislação, incluindo o processamento da contabilidade por meios informáticos e os microfilmes, devem ser conservados em boa ordem, durante o prazo previsto na legislação tributária;
10. Quando a actividade se distribua por mais de um estabelecimento, deve ser centralizada num deles, escolhido segundo os critérios determinados na legislação tributária, a escrituração relativa às operações realizadas em todos;
11. Os deveres aqui mencionados valem também para o caso de o contribuinte manter contabilidade organizada e os respectivos livros e registos, sem estar a isso obrigado;
12. Os recibos, facturas e documentos equivalentes exigidos pela legislação aplicável devem ser emitidos e conservados de forma devida e completa, claramente preenchidos e assinados, sob pena de sujeitar às consequências estabelecidas para as faltas ou omissões verificadas;
13. O sujeito passivo deve, dentro dos limites da razoabilidade, prestar toda a colaboração que lhe seja solicitada pelos serviços competentes da administração tributária, tendo em vista o integral cumprimento das suas obrigações fiscais (dever de colaboração);
14. Incluem-se em especial no dever de colaboração a comunicação completa e verdadeira de factos relevantes para a tributação e a apresentação dos meios de prova existentes.
15. Sempre que as declarações, recibos, facturas e documentos equivalentes não forem considerados claros ou neles se verifiquem faltas ou omissões, a administração tributária notificará o sujeito passivo ou o seu representante para que sejam prestados os devidos esclarecimentos (dever de esclarecimento)".

A ênfase na organização e conservação da contabilidade assim colocada pela legislação tributária, e bem assim o carácter obrigatório do Plano Geral de Contabilidade, compreendem-se melhor recapitulando o que na mesma legislação se dispõe em matéria de princípios e métodos de determinação da matéria colectável, em particular no que respeita à tributação do rendimento (IRPC e IRPS) e da despesa (IVA).

A este respeito, dispõe a Lei nº 2/2006, de 22 de Março (Lei Geral Tributária) que:

- A base tributária é determinada, em regra, pelo método de avaliação directa (artigo 88 nº 1);
- A avaliação directa tem por fim a determinação do rendimento real ou do valor real dos bens segundo os critérios estabelecidos na lei, fundamentalmente orientados para a consideração e averiguação de cada caso individualmente, e respeitando os princípios da investigação e da verdade material (artigo 89);
- No caso de rendimentos empresariais e profissionais das pessoas singulares e do rendimento das pessoas colectivas, a avaliação directa assenta na contabilidade organizada ou, nos casos admitidos por lei, no regime de escrituração simplificada (artigo 90);
- Nos casos e segundo os pressupostos e parâmetros previstos na Lei e em outras disposições tributárias, a determinação da base tributária pode ser indirecta (artigo 88, nº 2);
- A legislação tributária pode ainda estabelecer regimes de tributação simplificada (artigo 88, nº3).

Relativamente ao método de avaliação indirecta, o artigo 91 da Lei citada estabelece também que:

- A avaliação indirecta dirige-se à determinação da base tributária segundo critérios ou parâmetros que exprimem o tipo médio de capacidade contributiva;
- A tributação com base nas operações que o sujeito passivo presumivelmente realizou faz parte da avaliação indirecta;
- A avaliação indirecta só pode ser utilizada nos casos e condições expressamente previstos na lei.

A avaliação indirecta pressupõe o uso de métodos indirectos (critérios indiciários), o recurso aos quais se fará sempre que ocorra algum dos seguintes factos (artigo 92 da Lei 2/2006):

- Inexistência de contabilidade organizada ou dos livros de registo exigidos no código do respectivo imposto, assim como a falta, atraso ou irregularidade na sua execução, escrituração ou organização;
- Recusa de exibição da contabilidade, dos livros de registo e demais documentos de suporte legalmente exigidos, e bem assim a sua ocultação, destruição, inutilização, falsificação ou viciação;
- Existência de diversas contabilidades ou grupos de livros com o propósito de simulação da realidade perante a administração tributária;
- Erros ou inexactidões no registo das operações ou indícios fundados de que a contabilidade ou os livros de registo não reflectem a exacta situação patrimonial e o resultado efectivamente obtido.

O atraso na execução da contabilidade ou na escrituração dos livros e registos contabilísticos, bem como a sua não exibição imediata, só determinam a aplicação de métodos indirectos se a obrigação ainda não tenha sido cumprida após decorrido o prazo fixado na legislação aplicável para a regularização ou apresentação dos elementos em falta.

Precisando ainda o artigo 94 da Lei citada (Lei nº 2/2006) que:

- A decisão da tributação pelos métodos indirectos nos casos e com os fundamentos previstos na Lei deve especificar os motivos da impossibilidade da comprovação e quantificação directa e exacta da matéria tributável ou descrever o afastamento da matéria tributável do sujeito passivo dos indicadores objectivos da actividade de base científica que sirvam de referência, indicando os critérios utilizados na sua determinação;
- Em caso de aplicação de métodos indirectos por afastamento dos indicadores objectivos de actividade de base científica, a fundamentação deve também incluir as razões da não aceitação das justificações apresentadas pelo sujeito passivo nos termos da Lei.

Considerando os princípios e critérios aqui recapitulados em sede de IRPC, IRPS (na parte aplicável, relativamente aos chamados “rendimentos empresariais”) e IVA relativamente às regras de determinação da respectiva matéria colectável e apuramento do imposto a pagar pode concluir-se que, em termos práticos:

- O apuramento da matéria colectável e do imposto segundo as regras do chamado “regime normal” (avaliação directa com base no lucro

contabilístico e no valor das transacções tributáveis revelados pela contabilidade) pressupõe a existência de contabilidade organizada, mesmo nos casos em que este requisito não esteja expressamente estipulado;

- A tributação com base numa percentagem das vendas verificadas, no caso do regime simplificado de tributação em IRPC, configura um caso de apuramento da matéria colectável por método indirecto;
- Já no caso do regime simplificado do IVA, na condição de que o contribuinte mantenha os livros e os demais elementos a que, nos termos da regulamentação do imposto está obrigado, o apuramento reveste a forma de avaliação directa.

Numa outra perspectiva, os requisitos de contabilidade ou escrituração a manter, consoante o regime de tributação em que o contribuinte esteja inserido são os seguintes:

No caso do IVA:

- *No regime normal, contabilidade organizada segundo as regras do Plano Geral de Contabilidade;*
- *No regime de tributação simplificada, a manutenção dos livros de: (i) registo de compras, de (ii) vendas e serviços prestados e de (iii) despesas gerais, bem como satisfazer os demais requisitos fixados no artigo 47 do respectivo Código;*
- *No “regime de isenção”, nenhum requisito específico de escrituração obrigatória.*

No caso do IRPC:

- Para que tenham aplicação as regras normais de tributação, na sua plenitude, e tratando-se de actividades de natureza comercial (no sentido amplo de actividade económica), é requisito indispensável a existência de contabilidade organizada segundo as regras do Sistema de Contabilidade para o Sector Empresarial em Moçambique;
- O “regime simplificado de escrituração” poderá ter alguma aplicação no caso de entidades que não exerçam a título principal actividade comercial, mas tais entidades ficam, na prática, remetidas para as regras de determinação previstas no Código do IRPS para o apuramento da matéria colectável nas diferentes categorias de rendimento consideradas no mesmo Código;

- Relativamente ao “regime simplificado de tributação”, embora o Código não faça menção expressa a quaisquer elementos de escrituração de carácter obrigatório, parece indispensável manter, no mínimo, os requisitos fixados para o “regime simplificado de escrituração” para que a tributação se possa fazer segundo as regras indicadas no artigo 47, que pressupõem a existência de registo das vendas e serviços prestados.
- Os sujeitos passivos do ISPC são obrigados a registar mensalmente, em modelo aprovado pelo Despacho do Ministério das Finanças de 22 de Maio de 2009, as compras e as vendas pelo montante global diário.

A relações entre Contabilidade e Fiscalidade

As relações entre Contabilidade e Fiscalidade são um domínio marcado por uma certa controvérsia onde são possíveis diferentes modos de conceber essas relações.

A expressão Direito Contabilístico, sendo comum em certos países, em Portugal causa ainda alguma estranheza, reservando-se o estudo do balanço e demais peças aos Técnicos Oficiais de Contas.

A relação entre lucro comercial e lucro tributário pode ser vista de acordo com dois tipos de modelos: desconexão formal e conexão formal (“*financial conformity*”)

- O modelo de desconexão, típico dos sistemas anglo-saxónicos, caracteriza-se pela total autonomia do Direito Fiscal (DF) para definir os princípios, métodos e regras que presidem à determinação do lucro tributável, não existindo qualquer subordinação ou conexão deste com o lucro comercial.

Características do modelo de desconexão

- i. Existência de princípios próprios do DF que justificam o alheamento da Contabilidade;
 - ii. Aceitação dos princípios e normas contabilísticas nas situações em que os aludidos princípios o permitam (princípio da *tax conformity*); e
 - iii. Inexistência de uma conexão formal, prevista nas normas fiscais, entre a base tributável e o resultado apurado contabilisticamente, pelo que o sujeito passivo não se encontra vinculado a optar pela determinação da base tributável com fundamento na contabilidade
- Modelo de desconexão: implica a organização de duas

contabilidades e de dois balanços distintos

Característica principal do modelo de alinhamento ou dependência

- i. Conexão formal ou princípio do balanço único, típico dos países continentais.
- ii. A lei fiscal prevê uma conexão formal entre a forma de apuramento da base tributável e o lucro apurado para efeitos comerciais, sendo obrigatoriamente com base neste resultado que se deve determinar o lucro tributável.

Em suma, a relação entre a Contabilidade e a Fiscalidade quanto ao apuramento do lucro tributável pode ser a de total dependência, sendo o lucro tributável tomado, sem alterações, do balanço comercial, de total independência entre o balanço comercial e o balanço fiscal, sendo este exaustivamente regulado na lei fiscal, ou, finalmente, de dependência parcial, de acordo com a qual o resultado contabilístico é tomado como ponto de partida para a determinação do lucro tributável mas sujeito a ajustamentos contabilísticos

Sumario

A relação entre Contabilidade e a Fiscalidade é dicotómica, pois, tratando-se de disciplinas diferentes cada uma prossegue um objectivo diferente.

As principais divergências entre a Contabilidade e a Fiscalidade têm origem no facto de que para o apuramento da matéria colectável e do resultado líquido do exercício, a Contabilidade compara a totalidade dos rendimentos e ganhos com a totalidade dos gastos e perdas incorridos no referido exercício. A Fiscalidade por sua vez, toma apenas os rendimentos e ganhos e gastos e perdas fiscalmente aceites, nos termos do Código de Imposto sobre a Renda (Lei 34/2007, de 31 de Dezembro).

Assim, a Contabilidade procura apresentar uma imagem apropriada e verdadeira da empresa, à luz dos princípios contabilísticos geralmente aceites (PCGAs) e a Fiscalidade, por seu turno, preocupa-se com o cumprimento das normas fiscais, as quais visam satisfazer as políticas económicas e financeiras do governo (arrecadação de receitas e regulação da actividade económica).

Exercícios de auto - avaliação

1. Quais são os pontos de afastamento entre a contabilidade e a fiscalidade?

Resposta:

As principais divergências entre a Contabilidade e a Fiscalidade têm origem no facto de que para o apuramento da matéria colectável e do resultado líquido do exercício, a Contabilidade compara a totalidade dos rendimentos e ganhos com a totalidade dos gastos e perdas incorridos no referido exercício. A Fiscalidade por sua vez, toma apenas os rendimentos e ganhos e gastos e perdas fiscalmente aceites, nos termos do Código de Imposto sobre a Renda (Lei 34/2007, de 31 de Dezembro).



1. *Comente:*

“A contabilidade é o ponto de partida da tributação das empresas, no entanto o apuramento do imposto por esta via, pode não prosseguir os objectivos da equidade fiscal.”

2. *Comente a seguinte contradição:*

“Uma contabilidade clara, nem sempre é legal para a Administração Fiscal; e uma contabilidade legal, nem sempre é clara, mesmo para o Fisco.”

3. Por que dizemos que existe uma relação dicotómica entre a Contabilidade e a Fiscalidade?

TEMA – III: SISTEMA FISCAL MOÇAMBICANO.

Introdução da Unidade Temática III – Estruturação da unidade

Caro estudante, na presente unidade temática iremos nos debruçar em torno de três (3) itens fundamentais sobre o Sistema Fiscal



Moçambicano, como são apresentados a seguir:

- Sistema Fiscal Nacional;
- Princípios e Conceitos Gerais que Informam o Sistema Tributário Vigente
- Evolução Recente do Sistema e Quadro dos Impostos Actualmente em Vigor

Por isso, apelamos ao caro estudante, para que desenvolva uma postura diferente na construção do conhecimento.

Seja bem-vindo!

UNIDADE TEMÁTICA 3.1. Introdução ao Sistema Fiscal Nacional

Introdução

Pretende-se nesta unidade temática que o estudante conheça a estrutura do sistema fiscal nacional.

Ao completar esta unidade, você será capaz de:

 Objectivos	<ul style="list-style-type: none">▪ Conhecer a estrutura fiscal nacional
--	--

3.1.1. Sistema Fiscal Nacional

Para a realização dos fins que se propõe, e que se traduzem na realização de despesas orientadas fundamentalmente à satisfação de necessidades públicas (necessidades colectivas da sociedade organizada politicamente), o Estado necessita de obter receitas. Tais receitas provêm prioritariamente da cobrança de tributos (prestações compulsivas, pecuniárias ou em espécie) que podem revestir a natureza de impostos ou de taxas, ou da venda e exploração de bens do património público (receitas patrimoniais).

Impostos e taxas são definidos como se segue:

- O imposto (Ex: IRPS, IRPC e IVA) define-se como uma prestação pecuniária compulsiva de carácter unilateral, cujo objectivo é gerar recursos orientados prioritariamente para o financiamento da prestação de serviços que visem a satisfação de necessidades públicas;
- As taxas, por sua vez, definem-se como prestações pecuniárias compulsivas que:
 - Correspondem à obrigação que o Estado assume de prestar determinados serviços específicos virados à satisfação de necessidades públicas ou semi-públicas, ou alternativamente colocá-los à disposição da população (Ex: taxas de aterragem, taxa de lixo, taxa de rádio); ou,
 - Surgem como contrapartida de uma actividade específica da administração em resposta a uma solicitação explícita do contribuinte (licenças de caça, licença de exploração de minas, licença de corte de florestas).

No primeiro caso, têm-se as denominadas taxas de serviços, em que a actividade da administração decorre geralmente do exercício do poder fiscalizador, se denominam de licenças ou taxas de polícia.

Ao contrário do imposto, no conceito de taxa está ausente o carácter unilateral, pois existe, neste caso, uma contraprestação específica do lado da administração (só paga a taxa aquele que solicita a prestação do correspondente serviço, licença ou outro acto administrativo).

Na acepção ainda destas definições, são bens ou serviços públicos aqueles cuja existência permite à colectividade usufruir de um benefício ou utilidade imediata, não susceptível de individualização (requisito indispensável para que possa haver a divisibilidade dos respectivos custos, e a correspondente imposição de uma taxa), motivo pelo qual não podem ser cobertos por contraprestações determinadas.

São exemplos de serviços desta natureza a existência de uma força policial, a construção de uma nova estrada, a iluminação pública nas cidades, etc., os quais se destinam a satisfazer necessidades comuns dos membros da comunidade, sem que se possa contudo (ou não seja prático ou politicamente aceitável) determinar em que medida beneficiam individualmente cada um deles.

Tais serviços são normalmente financiados por recursos arrecadados pelo “ente público” (Estado, Município, etc.) na base de critérios diferentes do da contraprestação (ou preço pela utilização do serviço), uma vez que tal contraprestação não é determinável.

O critério geralmente aceite é o da repartição dos custos – carga tributária – segundo a capacidade contributiva dos cidadãos ou empresas, avaliada pela riqueza possuída ou obtida, consumo e venda de bens, transferências de propriedade e outras manifestações – factos tributários – que permitam presumir que os contribuintes estão em condições económicas e financeiras de pagar o que lhes é exigido – o imposto.

Seja qual for a respectiva base de incidência, o imposto dirige-se sempre, em última análise, a atingir directa ou indirectamente o rendimento do contribuinte, obtido num certo período (o “exercício fiscal”), ou acumulado na forma de património ou riqueza.

Os impostos são classificados como:

1. Impostos directos, que incidem directamente no rendimento ou na riqueza (IRPC e IRPS e Imposto Especial sobre o Jogo);
2. Impostos Indirectos, que atingem rendimento do consumidor final através do respectivo nível de despesa (IVA).

Em função do tipo de taxas aplicáveis, os impostos (em particular os impostos directos) classificam-se ainda em:

3. Proporcionais – quando a respectiva taxa permanece fixa, qualquer que seja o montante da matéria colectável (é exemplo o IRPC);
4. Progressivos – quando a respectiva taxa é tanto mais elevada quanto maior seja o montante da matéria colectável (é exemplo o IRPS);
5. Degressivos – quando o imposto é essencialmente de taxa proporcional, mas se estabelecem taxas mais suaves aplicáveis no patamar inferior da pirâmide dos rendimentos colectáveis (constituiu exemplo em Moçambique o antigo Imposto Profissional);
6. Regressivos – quando a respectiva taxa varie em função inversa do rendimento colectável (o Imposto Pessoal Autárquico e o Imposto de Reconstrução Nacional, com as suas taxas de quantitativo fixo.

Durante muito tempo a doutrina clássica considerou os impostos directos e, em particular, o imposto progressivo, como os mais adequados à aplicação e realização de critérios e objectivos de justiça social.

Esta doutrina vem porém a ser progressivamente questionada desde ainda os anos 80, designadamente à luz de critérios de eficácia fiscal, apontando-se a grande ineficiência na aplicação do princípio do imposto progressivo (em particular no que respeita à tributação dos rendimentos de capital, pela progressiva sofisticação que os mesmos podem revestir), a crescente mobilidade dos capitais no quadro da globalização da economia, a debilidade dos serviços de administração tributária face aos níveis de evasão verificados em todos os casos em que não tem aplicabilidade o princípio da retenção na fonte, entre outros factores.

Por outro lado, sublinha-se a maior eficácia de formas de tributação tipo IVA, bem como as virtualidades da tributação selectiva de certo tipo de consumos, indicadores de determinadas formas de riqueza.

De referir ainda que, embora a obtenção de recursos financeiros pelo Estado seja a razão de ser do imposto, através do mesmo podem ser prosseguidos importantes objectivos extra-fiscais, como por exemplo:

- Objectivos de redistribuição do rendimento e da riqueza nacional, através do imposto progressivo (apesar dos factores negativos que acima apontados);
- Orientação de consumos, através de formas de tributação selectiva tipo ICE;
- Penalização e desencorajamento de consumos socialmente nocivos (tributação fortemente gravosa do tabaco e do álcool);
- Incentivo de determinadas actividades económicas, sujeitando a taxas efectivas mais favoráveis os correspondentes rendimentos, e bem assim a orientação de investimentos para zonas menos desenvolvidas do território nacional.

Um outro objectivo extra-fiscal tradicionalmente associado aos direitos de importação (que em muito justificava a própria razão de ser dos mesmos) era a protecção da indústria nacional. As políticas de progressiva liberalização das trocas comerciais e de “desarmamento” aduaneiro afectam de forma irreversível a realização de tal objectivo.

3.1.2. Princípios e conceitos gerais que informam o Sistema Tributário Nacional

Princípios gerais sobre o sistema tributário nacional

O artigo 100 da Constituição da República prescreve que “os impostos são criados ou alterados por lei, que os fixa segundo critérios de justiça social”, sendo esta a única referência do texto constitucional a esta importante matéria.

O texto constitucional é, a este respeito, complementado pela Lei ordinária, encontrando-se os princípios que regem a organização e o funcionamento do sistema tributário nacional e estabelecem as respectivas bases sistematizados em dois diplomas complementares, respectivamente:

- Lei nº 15/2002, de 26 de Junho – Lei de Bases do Sistema Tributário;
- Lei nº 2/2006, de 22 de Março – Lei Geral Tributária.

São princípios e conceitos básicos estabelecidos por estes dois diplomas:

▪ **Princípios Gerais:**

- A tributação visa a satisfação das necessidades financeiras do Estado e de outras entidades públicas e promove a justiça social, a igualdade de oportunidades e a necessária redistribuição da riqueza e do rendimento;
- A tributação respeita os princípios da generalidade, da igualdade, da legalidade, da não retroactividade, da justiça material e da eficiência e simplicidade do sistema tributário, não havendo lugar à cobrança de impostos que não tenham sido estabelecidos por lei;
- Estão sujeitos ao princípio da legalidade tributária a incidência, a taxa, os benefícios fiscais, as garantias e obrigações dos contribuintes e da administração tributária e o regime de infracções tributárias.

▪ **Conceito de Tributo:**

São tributos, para efeitos da Lei tributária, os impostos, as taxas e as contribuições especiais, assim definidos:

- Os impostos são as prestações obrigatórias, avaliáveis em dinheiro, exigidas por uma entidade pública para a prossecução de fins públicos, sem contraprestação individualizada, e cujo facto tributário assenta em manifestações de capacidade contributiva;
- As taxas designam prestações avaliáveis em dinheiro, exigidas por uma entidade pública como contrapartida individualizada pela utilização de um bem do domínio público, ou de um serviço público, ou pela

remoção de um limite jurídico à actividade dos particulares;

- As contribuições especiais são as prestações efectuadas como contrapartida de benefícios ou aumento do valor dos bens do sujeito passivo, que resultem de obras públicas ou da criação ou ampliação de serviços públicos, ou devidas em razão do especial desgaste de bens públicos ocasionados pelo exercício de uma actividade.

▪ **Princípio da Legalidade Tributária:**

- As bases da política de impostos e o sistema fiscal são definidos por Lei, nos termos da Constituição;
- A Lei de Bases do Sistema Tributário determina a incidência, as taxas e os benefícios fiscais dos impostos nacionais, as garantias e as obrigações do sujeito passivo e da administração tributária, bem como os procedimentos básicos de liquidação e cobrança de impostos;
- A Lei das Finanças Autárquicas determina a incidência, as taxas e os benefícios fiscais dos impostos autárquicos;
- O exercício da justiça tributária é garantido através dos tribunais das jurisdições fiscal e aduaneira para tutela plena e efectiva de todos os direitos ou interesses legalmente protegidos em matéria tributária.

▪ **Actos ilícitos:**

O carácter ilícito da obtenção de rendimentos, da aquisição, titularidade ou transmissão de bens ou de outro qualquer acto não obsta à sua tributação quando tais actos preencham os pressupostos das normas de incidência aplicáveis.

▪ **Benefícios Fiscais:**

Os benefícios fiscais são medidos de carácter excepcional e tendencialmente temporário, que impedem ou reduzem a tributação de manifestações da capacidade contributiva e prosseguem objectivos extra-fiscais de interesse público relevante, nomeadamente de orientação da economia.

Os benefícios fiscais podem revestir a forma de isenções, reduções de taxas, deduções à matéria colectável e à colecta, amortizações e reintegrações aceleradas ou qualquer outra forma admitida na Lei, podendo ser atribuídos através de diplomas específicos, incluindo os que disciplinem os contratos fiscais.

Sem prejuízo dos direitos adquiridos, os benefícios fiscais atribuídos vigoram durante um período máximo de cinco anos, salvo se for expressamente estabelecido um

outro prazo ou se, pela sua natureza, tiverem carácter estrutural.

▪ **Interpretação das Normas Fiscais:**

- Na determinação do sentido das normas tributárias e na qualificação dos factos a que as mesmas se aplicam são observadas as regras e princípios gerais de interpretação e aplicação das leis;
- Sempre que, nas normas tributárias, se empreguem termos próprios de outros ramos de direito, devem os mesmos ser interpretados no mesmo sentido daquele que aí têm, salvo se outro entendimento decorrer directamente da lei;
- Persistindo a dúvida sobre o sentido das normas de incidência a aplicar, deve atender-se à substância económica dos correspondentes factos tributários;
- Em caso de simulação de acto ou negócio jurídico, a tributação recai sobre o acto ou negócio jurídico real e não sobre o acto ou negócio simulado;
- As lacunas resultantes de normas tributárias que devam obrigatoriamente constituir matéria de lei não são susceptíveis de interpretação analógica;
- As normas que determinam a incidência e as isenções, não são susceptíveis de interpretação extensiva nem analógica.

▪ **Aplicação da Lei Tributária no Tempo e no Espaço:**

As normas tributárias oneradoras do sujeito passivo aplicam-se somente aos factos posteriores à sua entrada em vigor, não se considerando como oneradora do sujeito passivo, para este efeito, a norma que:

- Corrija imprecisões ou erros formais da lei;
- Elimine dúvidas de interpretação da legislação vigente;
- Altere legislação vigente que favoreça comportamentos de abuso fiscal;
- No caso de infracção tributária, deixe de a qualificar como tal, bem como a que determine um regime punitivo mais favorável do que o previsto na lei vigente ao tempo da sua prática, e não tenha sido proferida sentença condenatória transitada em julgado.

Sem prejuízo de tratados ou convenções internacionais de que Moçambique seja parte e salvo disposição legal em sentido contrário,

as normas tributárias aplicam-se aos factos que ocorram no território nacional e aos rendimentos auferidos no estrangeiro por residentes.

▪ **Definição de Sujeito Passivo:**

Por sujeito passivo da relação jurídico-tributária entende-se quem, nos termos da legislação tributária, esteja obrigado ao cumprimento de uma prestação tributária, de natureza material ou formal, seja uma pessoa singular ou colectiva, uma entidade constituída observando ou não os requisitos legais, um património, uma organização de facto ou de direito ou qualquer outro agrupamento de pessoas.

Para efeitos desta definição, entende-se por prestação tributária qualquer obrigação de:

- Pagar tributos, de reter e entregar tributo por conta de outrem, ou responder por uma obrigação de terceiro;
- Apresentar declarações dentro dos prazos legais, de prestar um esclarecimento sobre a sua situação tributária e de proporcionar à administração tributária os dados e informações relacionados com o facto tributário;
- Prestar uma caução;
- Organizar a contabilidade e a escrita.

Não adquire a qualidade de sujeito passivo quem:

- Suporte o encargo do tributo por repercussão legal, sem prejuízo do direito de reclamação, recurso hierárquico ou recurso contencioso nos termos das leis tributárias; ou
- Deva prestar informações sobre assuntos tributários de terceiros, exhibir documentos, emitir opinião em processo administrativo ou judicial ou permitir o acesso a imóveis no local de trabalho.

Contribuinte é o sujeito passivo obrigado a pagar tributos ou outros encargos legais a estes associados.

▪ **Da Personalidade Tributária e da Representação:**

- A personalidade tributária consiste na susceptibilidade de ser sujeito de uma relação jurídico-tributária;
- A tributação do agregado familiar não implica a atribuição de personalidade tributária ao mesmo, podendo qualquer dos cônjuges praticar todos os actos relativos à situação tributária do agregado familiar e ainda os relativos aos bens ou interesses do outro cônjuge, desde que este os conheça e não se lhes tenha expressamente oposto;
- A capacidade tributária de exercício é determinada nos termos da lei civil;

- Os direitos e deveres tributários dos incapazes e das entidades sem personalidade jurídica são exercidos, respectivamente, pelos seus representantes, designados de acordo com a lei civil, e pelas pessoas que administrem, legalmente ou de facto, os seus interesses, os quais devem pagar os tributos devidos pelos bens que administram e cumprir todas as obrigações tributárias com eles relacionadas;
 - Os actos em matéria tributária praticados pelo representante legal em nome do representado produzem efeitos na esfera jurídica deste, nos limites dos poderes de representação que lhe forem conferidos;
 - O cumprimento dos deveres tributários pelos incapazes não implica a invalidade do acto, sem prejuízo do direito de reclamação, recurso hierárquico ou recurso contencioso do representante;
- **Designação Obrigatória de Representante Tributário:**
- São obrigados a designar uma pessoa singular ou colectiva com residência em território moçambicano, para os representar perante a administração tributária, nos casos e nos termos da legislação aplicável:
 - Os não residentes, pessoas singulares ou pessoas colectivas, com ou sem estabelecimento estável no País, que obtenham rendimentos ou tenham bens localizados em território moçambicano;
 - Os sócios não residentes de pessoas colectivas, residentes ou não residentes, com ou sem estabelecimento estável em território moçambicano, que obtenham rendimentos ou tenham bens localizados neste território;
 - Os sujeitos passivos que, embora residentes neste território, se ausentem deste por período superior a cento e oitenta dias.

Uma vez designado o representante, a revogação dos poderes de representação tributária só produz efeitos para com a administração tributária quando lhe for notificada.

- **Representação Orgânica:**
- Os direitos e deveres das pessoas colectivas são exercidos pelos seus representantes, designados nos estatutos ou, na falta de disposição estatutária, pela administração, de direito ou de facto, ou por quem a administração designar;
 - Os representantes das pessoas colectivas referidos no número anterior e os

representantes legais das entidades sem personalidade jurídica que sejam sujeitos passivos de um tributo também podem conferir, nos termos da lei, procuração para o exercício de actos de natureza processual tributária;

- Os estabelecimentos estáveis de pessoas não residentes podem exercer os seus direitos e obrigações tributárias, e intervir no procedimento administrativo mediante autorização expressa da sede ou direcção efectiva e através de representante, quando o facto tributário lhes respeitar;
- A designação referida na alínea anterior é feita na declaração de início de actividade, ou de alterações, devendo dela constar expressamente a sua aceitação pelo representante.

▪ **Substituto Tributário:**

- O substituto tributário é o sujeito passivo que, por imposição da lei, está obrigado a cumprir prestações materiais e formais da obrigação tributária em lugar do contribuinte;
- A substituição tributária é efectivada, especialmente, através do dever de retenção na fonte do tributo devido pelo substituído, a título definitivo ou por conta, por ocasião de um pagamento a outra pessoa, e do dever de entrega dos montantes retidos ao tesouro público;
- A entrega de tributo por parte do substituto tributário, sem ter existido a necessária retenção do mesmo, confere direito de regresso por parte do substituto em relação ao substituído, a exercer nos termos da lei civil;
- O tributo retido e pago pelo substituto tributário, ainda que indevidamente, é considerado como tendo sido pago em nome e por conta do substituído.

▪ **Responsável Tributário:**

Responsável tributário é o sujeito passivo a quem é exigido o pagamento de uma dívida tributária de outrem, que não foi atempadamente paga.

▪ **Responsabilidade dos Corpos Sociais:**

Os administradores, directores, gerentes e outras pessoas que exerçam, ainda que somente de facto, funções de administração nas sociedades de responsabilidade limitada, cooperativas e empresas públicas são subsidiariamente

responsáveis em relação a estas, e solidariamente entre si, pelas dívidas tributárias da pessoa colectiva nos casos de infracções tributárias por elas cometidas, nos termos, condições e limites fixados na lei.

Esta responsabilidade é extensiva aos membros dos órgãos de fiscalização nas sociedades em que os houver, desde que se demonstre que as infracções cometidas são resultantes de incumprimento doloso das suas funções de fiscalização.

▪ **Domicílio Fiscal e Número de Contribuinte:**

Os sujeitos passivos residentes e seus representantes legais ou voluntários, e os representantes dos sujeitos passivos não residentes, estão obrigados a fixar um domicílio fiscal em Moçambique.

O domicílio fiscal é assim determinado:

- Para as pessoas singulares, o local da sua residência habitual em território nacional;
- Para as pessoas colectivas, o local da sua sede estatutária em território nacional ou da direcção efectiva ou estabelecimento em que estiver centralizada a contabilidade, se estes forem diferentes da sede;
- No caso de estabelecimento estável de não residentes situados em território nacional, o local da centralização da gestão administrativa e direcção de negócios.

Para os sujeitos passivos considerados grandes contribuintes pela administração tributária ou em outros casos específicos, pode ser-lhes estabelecido um domicílio fiscal diferente do determinado por aplicação destes critérios.

A cada contribuinte e aos substitutos é atribuído pela administração tributária um número único de identificação tributária (NUIT).

Os contribuintes têm de incluir nas suas declarações, facturas, correspondência com a administração tributária e outros documentos referidos na lei ou em outras normas tributárias o número de identificação tributária assim atribuído.

3.1.3. Evolução recente do Sistema e quadro dos impostos actualmente vigentes

Sistema tributário

O sistema tributário actualmente em vigor é o produto da reforma iniciada em 1998, e que tem como pilares principais:

- No âmbito da tributação indirecta (tributação da despesa), o IVA - Imposto sobre o

Valor Acrescentado, incidente à taxa geral de 17% sobre as transacções de bens e serviços realizadas no País, incluindo a importação, substituiu o anterior imposto de circulação criado em 1978, o qual revestia a natureza de “imposto em cascata”, com taxas diferenciadas nas diferentes fases de comercialização, respectivamente 5% no produtor ou importador, 5% no grossista e 10% no retalhista.

- No âmbito da tributação directa dos rendimentos, o IRPC - Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas e o IRPS - Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares, os quais vieram substituir o anterior sistema de tributação do rendimento instituído em 1968 e regulado pelo Código dos Impostos sobre o Rendimento.

O anterior sistema assentava na existência de um conjunto de impostos parcelares ou cedulares, de taxa proporcional, incidentes sobre as diferentes espécies de rendimento mais relevantes, complementado, no caso das pessoas singulares, por um imposto de englobamento (imposto complementar), de taxa progressiva, aplicável ao conjunto dos rendimentos do agregado familiar sujeitos aos diferentes impostos parcelares.

- O Sistema Tributário Autárquico que foi regulamentado através da Decreto nº 63/2008, de 30 de Dezembro ao aprovar o Código Tributário Autárquico.

O sistema tributário em vigor em Moçambique integra o seguinte conjunto de impostos:

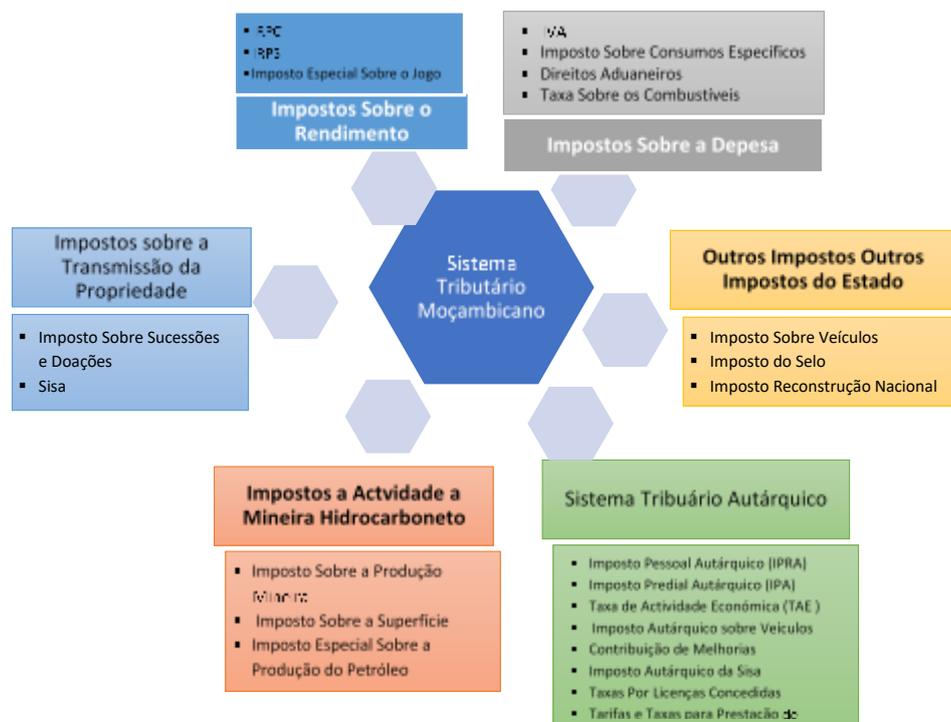


Figura 1 - Sistema Tributário de Moçambique

Fonte: ACIS, Dezembro 2011

Embora não revestindo tecnicamente a natureza de tributo, pois que não constituem receita própria do Estado, refiram-se os encargos parafiscais destinados a financiar o Sistema Nacional de Segurança Social, e, nesse sentido, aproveitam genericamente os respectivos contribuintes e outros beneficiários do sistema, constituídas pelas contribuições obrigatórias para o efeito estabelecidas pelo Decreto nº 4/90 de 13 de Abril as quais são, respectivamente de:

Descrição	Taxas
Encargo da entidade empregadora	4%
Encargo do trabalhador mediante desconto pela entidade empregadora no acto do pagamento da remuneração	3%
Total	7%

Estas percentagens têm como base de incidência, nos termos do artigo 10 do Regulamento da Segurança Social Obrigatória aprovado pelo Decreto n.º 53/2007, de 3 de Dezembro:

- O salário base do trabalhador;
- Os bónus, comissões e outras prestações de natureza análoga atribuídos com carácter de regularidade;
- As gratificação de gerência.

Nos termos do artigo 4 do mesmo regulamento são obrigatoriamente abrangidos por este encargo os trabalhadores por conta de outrem, nacionais e estrangeiros,

residentes em território nacional, independentemente do sector económico em que exercem a sua actividade, mesmo que o trabalho seja a tempo parcial, incluindo os períodos probatórios e de estágio laboral remunerado, incluindo-se no conceito de trabalhador por conta de outrem:

- Os administradores, gerentes e os membros dos órgãos sociais das sociedades com contrato de trabalho, incluindo as sociedades unipessoais;
- Os empresários em nome individual com trabalhadores ao seu serviço ou com estabelecimento estável;
- Os estivadores, contratados por uma empresa de estiva ou agência de emprego;
- Os profissionais ao serviço de transportadores;
- Os trabalhadores de instituições do Estado ou de autarquias locais e os trabalhadores de empresas públicas que não estejam abrangidos pelo Estatuto Geral dos Funcionários do Estado;
- Os trabalhadores sazonais;
- Os trabalhadores de partidos políticos, sindicatos, associações e organizações sociais bem como os trabalhadores das organizações não-governamentais.

No caso de trabalhadores estrangeiros, no entanto, o carácter obrigatório deixa de ser aplicado mediante prova de que sejam contribuintes de sistema de segurança social de outro país.

No caso dos trabalhadores sujeitos à disciplina do Estatuto Geral dos Funcionários do Estado, existe sistema próprio de Segurança Social, sendo neste caso de 7% a respectiva contribuição (como encargo único do próprio trabalhador).

Sumario

De todo o exposto, considerando que a tributação visa à consecução de recursos para que o Estado possa pagar as despesas necessárias à realização das suas finalidades, pode-se asseverar que a competência tributária só é atribuída às pessoas jurídicas de direito público, uma vez que os tributos devem ser destinados, exclusivamente, para fins públicos e nunca particulares.

O Tributo é cobrado porque ele é o custo do contrato social, da vida em sociedade. Infelizmente, muitos pensam como se os benefícios que o estado oferece é algo gratuito, mas, na verdade, os bens e serviços são custeados pelo cidadão.

Diretamente, os tributos revertem para sociedade em forma dos bens e serviços públicos, tais como: segurança, saúde, educação, etc. Indiretamente, seu retorno para a sociedade está nos efeitos na

distribuição de renda, no incentivo ao desenvolvimento e na regulação do comércio interno e externo.

Exercícios de auto - avaliação

1. O que é sujeito passivo?

Resposta:

O sujeito passivo é a pessoa singular ou colectiva, património ou a organização de facto ou de direito que, nos termos da lei, está vinculado ao cumprimento do pagamento do imposto, seja como contribuinte directo, substituto ou responsável (nº 2, do artigo 8, da Lei n.º15/2002, de 26 de Junho).

2. O que é sujeito activo?

Resposta:

O sujeito activo é a entidade de direito público, titular de direito de exigir o cumprimento das obrigações tributárias, quer directamente quer através de representante (nº 1, do artigo 8, da Lei n.º 15/2002, de 26 de Junho), Exemplo: Autoridade Tributária e os Municípios. O Estado, a Fazenda e os Municípios são um exemplo de sujeitos activos porque o imposto e as taxas pagas são canalizados para estes.

4. Quais são as diferenças entre os impostos directos e indirectos?

Resposta:

Os impostos directos são aqueles que incidem sobre o rendimento, enquanto os impostos indirectos incidem sobre o consumo. Ou seja, os primeiros são os que tributam um proveito ou ganho, e os segundos tributam o dispêndio ou manifestações indirectas ou mediatas da capacidade contributiva, constituindo custo de produção das empresas (alínea b) do nº3 do artigo 56, da Lei n.º 15/2002, de 26 de Julho). Os impostos directos são aquele que recaem sobre o rendimento que a pessoa recebe, enquanto que os impostos indirectos são aqueles que recaem sobre as despesas realizadas pela pessoa. Ex: Impostos Directos - IRPS, IRPC Impostos Indirectos - IVA, ICE e Direitos Aduaneiros.

Exercícios



1. Diferencie Taxas dos Impostos.
2. Menciona os principais impostos do Sistema Fiscal Moçambicano
3. Classifique os impostos em função do tipo de taxas aplicáveis

TEMA – IV: OS IMPOSTOS DO SISTEMA TRIBUTÁRIO

Introdução da Unidade Temática IV – Estruturação da unidade



Caro estudante, na presente unidade temática iremos nos debruçar em torno de nove (9) itens fundamentais sobre os Impostos do Sistema Tributário Nacional:

- Unidade Temática 4.1 Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (IRPC)
- Unidade Temática 4.2 Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRPS)
- Unidade Temática 4.3 Imposto Simplificado para Pequenos Contribuintes (ISPC)
- Unidade Temática 4.4 Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA)
- Unidade Temática 4.5 Impostos sobre a Despesa, Transmissão da Propriedades e outros Impostos do Estado
- Unidade Temática 4.6 Sistema Tributário Autárquico
- Unidade Temática 4.7 Regimes especiais Tributários

Por isso, apelamos ao caro estudante, para que desenvolva uma postura diferente na construção do conhecimento.

Seja bem-vindo!

UNIDADE TEMÁTICA 4.1. Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (IRPC).

Introdução

Pretende-se nesta unidade temática que o estudante tenha conhecimento em matéria do IRPC, sua incidência, determinação da matéria colectável.

Ao completar esta unidade, você será capaz de:

 Objectivos	<ul style="list-style-type: none">▪ Determinar a matéria colectável,▪ Determinar o imposto a pagar pelo sujeito passivo.
--	---

4.1.1. IRPC

Características do IRPC

- **Directo:** o IRPC é um imposto directo na medida que incide sobre a manifestação directa ou imediata da capacidade contributiva
- **Real:** porque visa a tributação dos rendimentos das pessoas colectivas sem atender à sua situação pessoal;
- **Periódico:** porque se renova nos sucessivos períodos de tributação, que normalmente são anuais;
- **Estadual:** porque é o Estado o sujeito activo da relação jurídico – tributária
- **Proporcional uma taxa geral de 32%²;**

² Excepto nos seguintes casos ;10% para as actividades agrícola e pecuária (2015);35% para os encargos não devidamente documentados e as despesas de carácter confidencial.

- **Global:** porque incide sobre um conjunto de rendimentos provenientes de diversas fontes;
- **Principal:** porque goza de autonomia quer a nível normativo quer ao nível das relações tributáveis concretas.

Incidência

Sujeitos passivos de IRPC:

- As sociedades comerciais;
- As sociedades civis sob a forma comercial;
- As cooperativas
- As empresas públicas;
- As demais pessoas coletivas de direito público ou privado.
- Sujeitam-se ainda a IRPC, determinados entes de facto, designadamente as heranças jacentes, as associações e sociedades civis sem personalidade jurídica e as sociedades irregulares. (art.º2 do CIRPC).

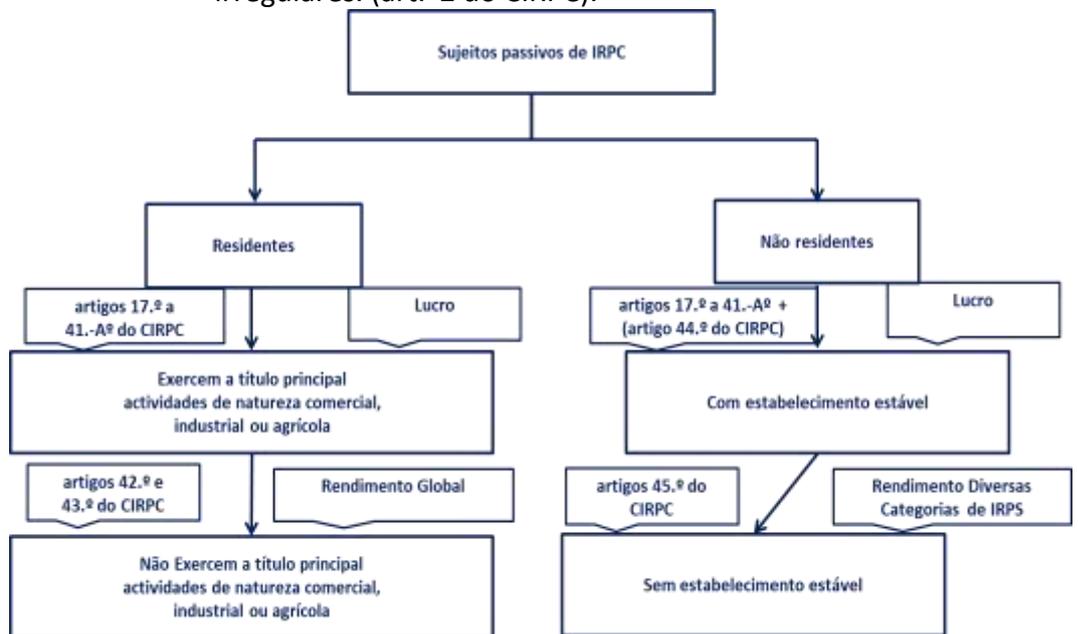


Figura 2 - Sujeitos passivos de IRPC e determinação

Regras de Incidência:

São tributadas em IRPC (sujeitos passivos):

- as sociedades comerciais e as demais pessoas coletivas de direito público ou privado com sede ou direcção efectiva em território moçambicano, pela totalidade dos seus rendimentos, incluindo os obtidos fora do território nacional, sem prejuízo das regras de prevenção da dupla tributação internacional aplicáveis - convenções internacionais estabelecidas com Portugal, Itália, Maurícias e Emiratos Árabes Unidos;
- as entidades, com ou sem personalidade jurídica, que não tenham sede nem direcção efectiva no território nacional, relativamente apenas à parcela dos respectivos rendimentos obtidos no País e aqui não sujeitos a Imposto sobre o Rendimento das Pessoas

Singulares (IRPS).

Para efeitos de sujeição a imposto consideram-se obtidos no território nacional os rendimentos imputáveis a estabelecimento estável aí situado, e bem assim os que, não se encontrando nessas condições, sejam relativos a imóveis aí situados, ou respeitem a rendimentos cujo devedor tenha residência, sede ou direcção efectiva em território nacional, ou cujo pagamento seja imputável a um estabelecimento estável nele situado.

Isonções:

São, entre outros, isentos de IRPC:

- Os rendimentos directamente resultantes do exercício da actividade sujeita ao Imposto Especial sobre o Jogo estabelecido pela Lei n.º 8/94, de 14 de Setembro;
- As sociedades e outras entidades às quais seja aplicável o regime de transparência fiscal acima enunciado.

Taxas Aplicáveis:

A taxa do IRPC é de 32%, salvo nas seguintes situações:

Situações particulares	Taxas
Actividade agrícola e pecuária, até Dezembro de 2010 ³	10%
Rendimentos aos quais seja aplicável a obrigatoriedade de retenção na fonte do correspondente imposto	20%
Entidades que, não tendo sede nem direcção efectiva em território nacional, aqui não possuam também estabelecimento estável ao qual os correspondentes rendimentos sejam imputáveis – a título de taxa liberatória	20%
Entidades que, não tendo sede nem direcção efectiva em território nacional, aqui não possuam também estabelecimento estável ao qual os correspondentes rendimentos sejam imputáveis, quando derivados da prestação de serviços de telecomunicações e transportes internacionais, bem como montagem e instalação de equipamentos efectuados por essas entidades - a título de taxa liberatória	10%
Rendimentos de títulos cotados na Bolsa de Valores de Moçambique – a título de taxa liberatória	10%
Encargos não devidamente documentados e despesas de carácter confidencial ou ilícito ⁴	35%

Quadro 1 - Situações particulares do IRPC

³ Note-se que existe um projecto de Lei em discussão na Assembleia da República que visa alargar o período de aplicação desta taxa até 2015.

⁴ São tributados autonomamente, não sendo também admissível a respectiva dedução para efeitos fiscais.

4.1.2. Determinação do Rendimento e da Matéria Colectável

O exercício económico, para efeitos de tributação, coincide em regra com o ano civil, sem prejuízo da possibilidade de ser adoptado período anual de tributação diferente, quando a natureza da actividade o justifique, ou quando se trate de estabelecimento estável de sociedades e outras entidades sem sede nem direcção efectiva no território nacional, na condição sempre de o período assim adoptado dever ser mantido durante os cinco exercícios seguintes, pelo menos.

O rendimento colectável compreende:

- O lucro das sociedades comerciais e demais entidades que exerçam a título principal uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, considerando-se como tal todas as actividades que consistam na realização de operações económicas de carácter empresarial, incluindo a prestação de serviço;

Os prejuízos fiscais apurados em determinado exercício, das referidas sociedades e demais entidades, são deduzidos aos lucros tributáveis, havendo-os, de um ou mais dos cinco exercícios posteriores.

- O rendimento global, correspondente à soma algébrica dos rendimentos das diversas categorias consideradas para efeitos de IRPS, nos restantes casos.

4.1.3. Determinação do lucro tributável – Regime geral

Pretende-se aqui analisar os conflitos existentes entre a contabilidade e a fiscalidade e entender os mecanismos para a determinação do lucro tributável e calculo do imposto através do Modelo 22. Pretende-se também fazer uma abrangência aos diversos regimes de tributação.

Modelo 22

O formulário Modelo 22, intitulado 'IRPC - DECLARAÇÃO CONTABILIDADE ORGANIZADA', é emitido pelo Ministério das Finanças da Autoridade Tributária de Moçambique. O formulário contém os seguintes campos e opções:

- 1. NOME / DESIGNAÇÃO SOCIAL DO SUJEITO PASSIVO:** Campo para o nome da entidade.
- 2 - TIPO DE DECLARAÇÃO:** Opções: 1ª Declaração do exercício, De substituição, De liquidação, De cessação de actividade, Data de cessação.
- 3 - EXERCÍCIO / PERÍODO DE TRIBUTAÇÃO:** Campos para o período de tributação e data de cessação.
- 4 - REGIME DE ESCRITURAÇÃO:** Contabilidade Organizada.
- 5 - TIPO DE SUJEITO PASSIVO:** Residente que exerce, a título principal, actividade comercial, industrial ou agrícola; Residente que NÃO exerce, a título principal, actividade comercial, industrial ou agrícola.
- 6 - REGIME DE TRIBUTAÇÃO DE RENDIMENTOS:** Geral, Isenção definitiva, Isenção temporária.

NOTA IMPORTANTE: O preenchimento de declarações deve ser efectuado na sequência do número dos quadros e deverá passar aos quadros 8 e 9 na pag. 2 e ao depois, continuar no quadro 10 e seguintes na pag. 1.

O resultado fiscal assenta, num primeiro momento, no resultado contabilístico, o qual poderá ser objecto de ajustamentos – positivos e/ou negativos – de forma a obter o lucro tributável ou prejuízo para efeitos fiscais em IRPC.

O Quadro 8 da Mod. 22 é a “folha de cálculo” que converte o resultado contabilístico no lucro tributável ou prejuízo para efeitos fiscais, mediante a aplicação de ajustamentos positivos e negativos.

BASE: LUCRO

Entidades Residentes que exerçam a título Principal uma Actividade Comercial, Industrial ou Agrícola

Resultado líquido do período (art.º 17.º)

+

Variações patrimoniais positivas não refletidas no resultado (art. 21º)

-

Variações patrimoniais negativas não refletidas no resultado (art.24º)

+/-

Correções fiscais (art.23.º,25.º,26.º,27.º 28.º,29.º,30.º,31.º,32.º,33.º 34.º, 35º, 36.º,38.º, 39.º,40.º,42.º,43.º,44.º,45.º e seg)

=

Lucro tributável

Quadro 8 Modelo 22

8 - APURAMENTO DO LUCRO TRIBUTÁVEL	
RESULTADO DO EXERCICIO	201
Variações patrimoniais positivas não reflectidos no resultado liquido (art. 21 do CIRPC)	202
Variações patrimoniais negativas não no resultado liquido (art. 24 do CIRPC)	203
RESULTADO DO APOS VARIAÇÕES PATRIMONIAIS (Campos 201 +202-203)	204
Matéria colectável imputada por sociedades transparentes (art. 6) do CIRPC)	205
Actualização da valorização de produtos agrícolas e de outros activos biológicos não enquadáveis no art. 18 nº7 do CIRPC	206
Anulação de efeito do método d equivalência patrimonial (art. 18 n° 8 CIRPC)	207
Deferência de Cambio não realizadas (art. 22 c) do CIRPC)	208
Reintegrações e amortizações não aceites como custos (art. 27 do CIRPC)	209
Despesas ilícitas, prémios de seguros e contribuições (n° 1) e (n° 2 art. 23 do CIRPC)	210
Provisões ou perdas por imparidade não dedutíveis ou para além dos limites legais (art. 28 e 29 do CIRPC)	211

Redução do valor do mercado de activo tangível de investimento (art. 36 n° 1 do CIRPC)	212
Variação de valor do mercado de activos e passivos financeiros quando não comprovável por referencia a uma bolsa de valores (art. 36 n° 1k do CIRPC)	213
Custos ou perdas resultantes de saídas a favor dos titulares de capital e título de remuneração	214
remuneração, redução ou de partilha do património (art. 36 n° 1i do CIRPC)	
Perdas estimas em obras de carácter plurianual (art. 36 n° 1m do CIRPC)	215
Despesas com publicidade para além dos limites legais (art. 36 n° 1n do CIRPC)	216
Despesas previstas no art. 22 alíneas k) e l) do CIRPC) (art. 36 -A n° 1 do CIRPC)	217
Realizações de utilidade social não enquadráveis (art. 31a 33 do CIRPC)	218

Variações Patrimoniais

Em matéria de variações patrimoniais, importa salientar e definir que são variações patrimoniais, assim sendo, consideram-se variações patrimoniais todas as operações contabilísticas, que apesar de alterarem o valor do património das empresas, as mesmas não são suportadas por contas de gastos ou perdas nem por rendimentos ou ganhos, mas sim através de uma conta de capital (classe 5). Importa ainda a analisar e desenvolver, as variações patrimoniais em positivas e negativas.

Variações patrimoniais positivas

São relevantes para efeitos fiscais as variações patrimoniais positivas decorrentes dos aumentos patrimoniais gratuitos – “doações” –, caso em que, nos termos do número 2, deverão ser sempre consideradas, no mínimo, para efeitos fiscais, pelo valor decorrente da aplicação do Código do Imposto do Selo, assim como os ganhos resultantes da venda de partes de capital próprio e subsídios recebidos não relacionados com activos.

Exemplo

Uma determinada empresa recebeu gratuitamente um prédio urbano, tendo sido o mesmo registado na respectiva contabilidade pelo valor de MT 500 000 000 De acordo com a notificação recebida, o respectivo valor patrimonial do prédio urbano ascendia, à data da transmissão, a MT 500 000 000. Pretende-se saber qual o enquadramento fiscal da referida aquisição gratuita e quais os ajustamentos a efectuar no Quadro 8 da Mod 22, caso aplicável.

Resolução

As aquisições gratuitas são realidades que não se encontram excepcionadas no artigo 21.º do

CIRPC, pelo que consubstanciarão variações patrimoniais relevantes para efeitos fiscais.

Nos termos do artigo 8.º do Código do Imposto do Selo, o valor tributável dos imóveis deve ser determinado pelo valor do mercado em condições de concorrência, alínea c) do artigo 10.º do CIS Desta forma, deverá ser acrescido no campo 202 o montante de MT 500 000 000,00

Variações patrimoniais negativas

Há necessidade de enquadrar as variações patrimoniais negativas nas mesmas condições que os gastos. Em termos de substância, as variações patrimoniais negativas excepcionadas – às quais se refere o artigo 24 do CIRPC – são semelhantes às variações patrimoniais positivas, sendo naturalmente de sentido simétrico.

Exemplo

Uma determinada empresa distribuiu, em Março gratificações a todos os funcionários, incluindo os 2 sócios gerentes, no montante de MT 750.000, sabendo-se que os sócios gerentes receberam MT 500.000, a sua remuneração mensal era no valor de MT 50.000, cada, prevendo-se o seu pagamento até Maio do ano seguinte. Qual o tratamento fiscal

Resolução

Como a remuneração mensal de cada sócio gerentes é de MT 50.000, logo não concorre para a formação do lucro tributável, as variações patrimoniais negativas relativas às gratificações dos sócios gerentes que ultrapassem o dobro da remuneração mensal

$$50.000 * 2 = 100.000$$

$$100.000 * 2 = 200.000$$

$$500.000 - 200.000 = 300.000$$

$$750.000 - 300.000 = 450.000$$

O valor de 450.000, será inserido no campo 203 do Quadro 8 do Modelo 22 a subtrair ao Resultado do exercício para determinar o Lucro Tributável / Prejuízo para efeitos fiscais

Quadro 8 - Modelo22

Variações patrimoniais positivas não reflectidas no resultado líquido (art.º 21 do CIRPC)	201
Variações patrimoniais negativas não reflectidas no resultado líquido (art.º 24 do CIRPC)	202

Ajustamentos Fiscais

- Matéria Colectável imputada por sociedades transparentes, campo

205 do Quadro 8 do Modelo 22

- Antes de mais convém explicitar o que são sociedades transparentes, tal como definidas no art.º 6.º do IRPC.

TRANSPARÊNCIA FISCAL (ART. 6.º)

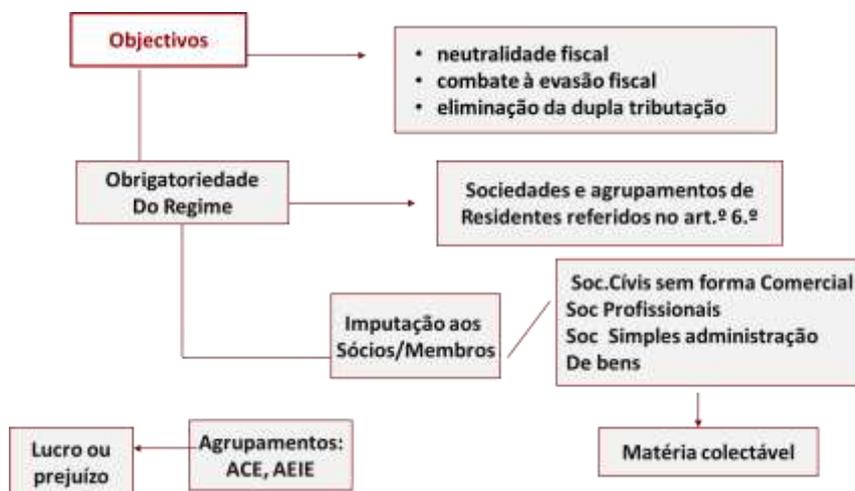


Figura 3 - TRANSPARÊNCIA FISCAL

Sociedades Transparentes

A matéria colectável, determinada nos termos do IRPC, das seguintes sociedades com sede ou direcção efectiva em território nacional, é imputada aos sócios das mesmas integrando-se na determinação do rendimento tributável destes para efeitos de IRPS ou IRPC, consoante o que lhes seja imputável, ainda que, não tenha havido distribuição de lucros:

- Sociedades civis não constituídas sob forma comercial;
- Sociedades de profissionais;
- Sociedades de simples administração de bens, designadamente quando a maioria do respectivo capital social pertença, directa ou indirectamente, a um grupo familiar.

A imputação aos sócios ou membros das entidades abrangidas é feita nos termos e proporção que resultem do acto constitutivo das mesmas entidades ou, na falta de tais elementos, em partes iguais.

Exemplo

A sociedades AXM, Lda., no exercício N, apresentou uma matéria colectável no valor de MT 500.000,00. a Sociedade é constituída por 4 sócios (pessoas colectivas), que detêm cada uma 25% do capital.

Resolução

Cada sociedade irá incluir no campo 205 do Quadro 8 do Modelo 22 e por consequência acrescer ao seu Resultado do Exercício o valor de MT 125.000.

Quadro 8 - Modelo 22

Matéria Colectável Imputada por Sociedades Transparentes (art.º 6) do CIRPC	205

Ajustamentos Fiscais

Actualização da valorização de produtos agrícolas e de outros activos biológicos Campos 206 e 248 do Quadro 8 do Modelo 22

Todos os sujeitos passivos que têm por objecto a produção de produtos agrícolas e de outros activos biológicos, que não disponham de adequados registos e controlo sobre o ciclo de produção e cujo produto final não tenha uma cotação de mercado previamente estimada e divulgada, não podem deixar de imputar ao exercício a que digam respeito, conforme previsto no n.º1 do artigo 18 do CIRPC.

Exemplo

Um agricultor, tinha de existências um pomar de mangas, a sua valorização no início do exercício era de 1.000.0000,00 MT, no final do exercício, esse mesmo pomar foi valorizado por:

- a) 900.000,00MT, registando-se na contabilidade uma perda de 100.000,00MT;
- b) 1.150.000,00MT, registando-se na contabilidade um ganho de 150,000,00MT.

Resolução

Tendo em linha de conta que o valor das árvores que constituem o pomar, não apresentava cotação no mercado regulamentado, então fiscalmente a perda de 100.000,00 MT e o ganho de 150.000,00 MT Não são aceites, razão pela qual, os 100.000,00MT tem de ser acrescida ao Quadro 8 campo 206 e os 150.000,00MT a deduzir no Quadro 8 campo 248.

Actualização da Valorização de produtos agrícolas e de outros activos biológicos não enquadráveis no art.º 18 nº 7 do CIRPC	206

Actualização da Valorização de produtos agrícolas e de outros activos biológicos não enquadráveis no art.º 18 nº 7 do CIRPC	248

- **Diferenças de Câmbio não realizadas**

Campo 208 e 250 do Quadro 8 do Modelo 22

É de primordial importância, para o entendimento desta questão, fazer uma distinção clara entre diferenças de câmbio realizadas e não realizadas.

Temos diferenças de câmbio realizadas, quando todo o processo foi encerrado, isto é, quando por via de uma importação existe uma factura do fornecedor, em moeda diferente da nacional (meticais), a qual foi contabilizada ao câmbio do dia e que na altura do seu pagamento, por diferença de câmbio, foi pago um valor inferior ou superior ao do registo da factura

Diferença de câmbio não realizadas, neste caso o processo não está encerrado, ou seja a fatura foi contabilizada ao câmbio do dia, mas á data de 31 de Dezembro, a mesma ainda se encontrava por liquidar, então teremos de valorizar a dívida pelo valor de cotação de 31 de Dezembro, a qual pode ser superior ou inferior ao registado, provocando uma diferença de câmbio favorável ou desfavorável não realizada, pois só na altura da liquidação a verdadeira diferença será efectiva o mesmo quer dizer realizada.

Exemplo

Um determinado importador, adquiriu em 3 de Março do ano N, um determinado equipamento a um fornecedor Norte-americano por \$100.000 ao câmbio de 35MT. A 31 de Dezembro do ano N, a dívida ainda se encontrava por pagar e o câmbio nesta data era de:

1. 40MT
2. 32MT

Resolução

Em 31 de Dezembro a dívida foi reconhecida por:

$$1. 40 * 100.000 = 4.000.000,00 \text{ MT}$$

Valor mensurado em Março N = 3.500.000,00MT

Diferença de Câmbio registada na conta 6942 = 500.000,00MT

$$2. 32 * 100.000 = 3.200.000,00 \text{ MT}$$

Valor mensurado em Março N = 3.500.000,00MT

Diferença de Câmbio registada na conta 7942 = 300.000,00MT

Quadro 8 - Modelo 22

Diferenças de Câmbio não Realizadas (art.º 22c) do CIRPC)	208
---	-----

--	--

▪ **Reintegrações e Amortizações não são aceites como custos**

Campo 209 do Quadro 8 do Modelo 22

Virão para este campo todas as depreciações e amortizações não aceites como gasto, definidas no artigo 27º do CIRPC e Decreto 72/2013 de 23 de Dezembro "Regime de Amortizações", designadamente:

- De activos não sujeitos a depreciação;
- De imóveis na parte correspondente ao valor dos terrenos ou aquele que não esteja sujeita a depreciação;
- Que resultem da utilização de taxas de depreciação ou amortização superiores às previstas;
- Praticadas para além do período máximo de vida útil do bem.

Das viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, na parte correspondente ao custo de aquisição ou ao valor revalorizado excedente a 800 000MT, bem como dos barcos de recreio e aviões de turismo, desde que tais bens não estejam afectos ao serviço público de transportes nem se destinem a ser alugados no exercício da actividade normal do sujeito passivo.

Exemplo

A empresa Alfa, Lda., depreciou, no ano N, tendo utilizado as taxas máximas previstas no Decreto 72/2013, os seguintes bens do seu activo fixo tangível

	Ano de Aquisição	Custo Aquisição	Depreciação Praticada	Depreciação Acumulada
Mobiliário (10%) (1)	N-3	500 000,00	52 734,38	341 796,88
Viatura Lig. de Pas. (25%) (2)	N-2	900 000,00	225 000,00	450 000,00
Edifício Comercial (2%) (3)	N-5	2 500 000,00	50 000,00	250 000,00
Máquina não especificada (20%) (4)	N-1	1 000 000,00	200 000,00	200 000,00

- 1) Tem vindo a ser utilizado o método das quotas degressivas;
- 2) Viatura adquirida em Leasing financeiro e amortizado pelo método de quotas constantes;
- 3) Valor do Terreno 500 000,00;
- 4) Método de quotas constantes

Resolução

(1) Utilização indevida do método de quotas degressivas - art.8.º do decreto 72/2013

Cálculos da quota anual de amortização que pode ser aceite pelo método das quotas degressivas:

Ano	Valor base anual da depreciação	Taxa * Coeficiente	Depreciação anual	Depreciação aceite fiscalmente
N-3	500 000,00	10%*2,5= 25%	125 000,00	500 000,00 * 10%=50 000,00
N-2	500 000,00 - 125 000,00 = 375 000,00	10%*2,5= 25%	93 750,00	50 000,00
N-1	375 000,00 - 93 750,00 = 281 250,00	10%*2,5= 25%	70 312,50	50 000,00
N	281 250,00 - 70 312,50 = 210 937,50	10%*2,5 = 25%	52 734,38	50 000,00

Correcções no Quadro 8

a) $52\,732,38 - 50\,000,00 = 2\,732,38$ (relativamente ao mobiliário não pode ser utilizado o método das quotas degressivas, mas tão somente o método das quotas constantes - art. 6.º, 7.º e 8.º do Decreto 72/2013

b) $(900\,000,00 * 25\%) - (800\,000,00 * 25\%) = 225\,000,00 - 200\,000,00 = 25\,000,00$ [art. 27.º alínea e) do CIRPC)

c) Sabendo-se que o valor do terreno é de 500 000,00, o mesmo não é susceptível de ser amortizado art. 27.º alínea b) do CIRPC, logo:

$$(2\,500\,000,00 * 2\%) - [(2\,500\,000,00 - 500\,000,00) * 2\%] = 50\,000,00 - 40\,000,00 = 10\,000,00$$

d) Máquina não especificada, taxa máxima segundo tabela II do Decreto 72/2013 - 12,5%

$$(1\,000\,000,00 * 20\% - 1\,000\,000,00 * 12,5\%) = 200\,000,00 - 125\,000,00 = 75\,000,00$$

Valor a inserir no campo 209 do Quadro 8 do Modelo 22

$$2\,732,38 + 25\,000,00 + 10\,000,00 + 75\,000,00 = \mathbf{112\,732,38}$$

Exemplo

Bem ativo tangível com vida útil de 6 anos. Taxa de amortização = 16,66%. Coeficiente = 2. Valor de aquisição = 500.000,00 u.m.

Resolução

	Método das quotas constantes	Método das quotas decrescentes				
	Quota anual 500.000,00 x 16,66	Taxa 16,66x 2	Valor não Amortizado	Quota anual	Quotas acumuladas	Valor líquido
ano	1	2	3	4=2x3	5	6
1	83.300,00	33,32	500.000,00	166.600,00	166.600,00	333.340,00
2	83.300,00	33,32	333.340,00	111.089,00	277.689,00	222.311,00
3	83.300,00	33,32	222.311,00	74.074,00	351.763,00	148.237,00
4	83.300,00		148.237,00	41.650,00*	401.175,00	98.825,00

* 148.237,00x33,32= 49.593,00

148.237,00/3 =49.412,00

500.000,00x0,0833=

	Método das quotas constantes	Método das quotas decrescentes				
	Quota anual 500.000,00 x 16,66	Taxa 16,66x 2	Valor não Amortizado	Quota anual	Quotas acumuladas	Valor líquido
ano	1	2	3	4=2x3	5	6
5	83.300,00		98.825,00	49.412,00	450.587,00	49.418,00
6	83.500,00		49.413,00	49.413,00	500.000,00	-----

Nos anos em que a quota resultante da divisão do valor não depreciável pelo número de anos que falta decorrer, for superior à quota que resulta da utilização do método das quotas degressivas, esta deve ser substituída por aquela não podendo, no entanto, ser inferior à quota mínima de acordo com o método das quotas constantes

Quadro 8 Modelo22

Reintegrações e Amortizações não aceites como custos (art. 27 do CIRPC)	209

▪ Despesas ilícitas, prémios de seguros e contribuições

Campo 210 do Quadro 8 do Modelo 22

Neste campo são colocadas todas as despesas ilícitas, designadamente as que decorrem de comportamentos que comprovadamente indiciem a violação da legislação Moçambicana, em especial a penal, mesmo que ocorridas fora do alcance territorial da sua aplicação.

Exemplo

Uma dada empresa, tem nos seus quadros de pessoal, 10 trabalhadores que produzem gastos de pessoal anual, relativos a salários no montante de 1.000.000,00MT, para além destes gastos também apresenta gastos com seguros de viagem para quando o seu pessoal se desloca em férias no montante 200.000,00MT.

Resolução

Os gastos com seguros de viagem, mesmo os que abrangem todos os trabalhadores, não é considerado para efeitos fiscais, conforme o art.º 23.º do CIRPC, razão pela qual vão a acrescer ao Quadro 8 campo 210.

Quadro8 Modelo 22

Despesas Ilícitas, prémios de seguros e contribuições (nº1a) e (nº 2 art. 23 CIRPC)	210

▪ Provisões ou Perdas por imparidade não dedutíveis ou para além dos limites legais e Reposição de Provisões tributadas

Campo 211 e 242 do Quadro 8 do Modelo 22

apenas são aceites como provisões ou perdas por imparidade de créditos que, com referência ao fim do período de tributação, preenchem as seguintes condições:

- Respeitem a créditos resultantes da actividade normal;
- O risco de incobrabilidade se considere justificado;
- Estejam evidenciados na contabilidade como créditos de cobrança duvidosa.

Em matéria de provisões, apenas são reconhecidas as seguintes (cf. n.º 1 do artigo 28.º do CIRPC):

- processos judiciais em curso ;
- As provisões técnicas ;
- constituídas pelas empresas pertencentes ao sector das indústrias extractivas ou de tratamento e eliminação de resíduos

Exemplo

- A sociedade XLA, S.A. constituiu as seguintes perdas por imparidade de dívidas a receber, relativamente aos clientes A. Silva e B. Costa, pelo montante total dos créditos em 31 de Dezembro do ano N, de MT 2 500 000 e MT 7 500 000, respectivamente.
- A. Silva está em mora há 8 meses e B. Costa está em mora há 20 meses.
- Qual o enquadramento fiscal em sede de IRPC a conferir a esta provisão ou perda por imparidade?

Resolução

O montante da provisão aceite para efeitos da determinação do lucro tributável é de MT 225 000 = (2500 000+7 500 000)*1.5%. Logo, o montante a acrescer no campo 211 é de 9 850 000.

* Segundo o art.º 29 do CIRPC o montante da provisão / Imparidade não pode exceder o limite acumulado de 6%.

Quadro 8 Modelo22

Provisões ou Perdas por Imparidade não dedutíveis ou para além dos limites legais (art. 28 e 29 do CIRPC)	211

▪ **Redução e aumento de valor de mercado de activos tangíveis de investimento**

Campo 212 e 253 do Quadro 8 do Modelo 22

Exemplo

A empresa Alfa, S.A. cuja atividade é construção civil, apresentava em 01 /01 N nos seus activos, um imóvel para investimento, mensurado em 10.000.000,00MT, este imóvel destinava-se ao arrendamento.

Em 31/12/N, em virtude da queda na atividade imobiliária, o mesmo imóvel foi avaliado por um perito independente em 900.000,00MT, reconhecendo uma redução em 100.000,00MT.

Resolução

Por este activo ser um activo de investimento, a redução do mesmo, por força do art.º36.º alínea j),

não é aceite fiscalmente, razão pela qual os 100.000,00MT registados na conta 672, vão a acrescer ao Quadro8 campo 212.

Quadro 8 Modelo 22

Redução do Valor do Mercado de Activos Tangíveis de Investimento (art. 36 nº1 do CIRPC)	212

- **Custos ou perdas resultantes de saídas a favor dos titulares de capital a título de remuneração, redução ou partilha do património**

Campo 214

Neste campo é incluído todas as importâncias contabilizadas como custos ou perdas referentes a pagamentos aos sócios a título de remuneração de capital, tal como previsto no art. 36.º alínea I do CIRPC, para um melhor esclarecimento vão considerar o seguinte Exemplo

A empresa ABC, Lda., tendo em linha de conta o aumento dos seus capitais próprios e tal como previsto nos seus estatutos accionou as entregas em numerário para a realização das prestações suplementares de capital. No final do exercício pagou aos sócios juros referentes às entregas para prestações suplementares de capital, os quais contabilizou como custos financeiros.

Em virtude de as prestações suplementares de capital, não darem lugar ao pagamento de juros, estes gastos financeiros não são aceites fiscalmente, logo deve acrescer ao Quadro08 no campo 214.

Quadro 8 Modelo 22

Custos ou Perdas Resultantes de Saídas a favor dos Titulares de Capital e Títulos de Remuneração, redução ou de partilha do Património (art. 36 nº1i) do CIRPC	214

- **Despesas com publicidade para além dos limites legais**

Campo 216 do Quadro 8 do Modelo22

Exemplo

A empresa Beta, Lda., no exercício N apresentou um volume de vendas no valor de 10 000 000,00 MT e na sua contabilidade estavam também reconhecidos gastos com publicidade no valor de 250 000,00MT. Qual a correcção fiscal a efectuar?

Resolução

Tal como previsto na legislação fiscal, art. 36 n.º 1 alínea n), as despesas com publicidade só são aceites fiscalmente se não ultrapassarem o limite de 1% do volume das vendas, assim:

$$10\,000\,000,00 * 1\% = 100\,000,00$$

$$250\,000,00 - 100\,000,00 = 150\,000,00$$

Valor a acrescentar no campo 216 do Quadro

Quadro 8 Modelo 22

Despesas de Publicidade para Além dos limites legais (art. 36 n.º1n) do CIRPC	216

▪ **Realização de utilidade Social**

Campo 218 do Quadro 8 do Modelo 22

EXEMPLO

A empresa “Protege Trabalhadores, Lda.” celebrou no ano N um contrato de seguro de saúde a favor de todos os funcionários e seus familiares, cujo prémio anual suportado foi de MT 100 000,00.

Os gastos com o pessoal (remunerações) suportados no período de tributação foram de MT 500.000,00.

Qual o montante do prémio de seguro suportado que é considerado para efeitos fiscais?

- a) Se todos trabalhadores tiverem direito a pensões da segurança social;
- b) Se não tiverem direito a segurança social.

Resolução

Cálculo do montante fiscalmente aceite:

a) $MT\ 500.000,00 \times 10\% = MT\ 50\,000,00$ - (art. 31º, n.º 2)

Acresce MT 50. 000,00 (100.000,00 - 50.000,00) neste campo 218.

b) $MT\ 500.000,00 \times 20\% = MT\ 100.000,00$ – (art. 31º, n.º 3)

Não acresce nada porque o valor suportado não excede o limite máximo permitido.

Quadro 8 Modelo 22

Realizações de Utilidade Social Não Enquadráveis (arts. 31 a 33 do CIRPC)	218

▪ **Donativos não previstos ou para além dos limites legais**

Campo 219 do Quadro 8 do Modelo 22

Exercício

A sociedade A.M., Lda. no exercício N-1, apresentou uma matéria colectável no valor de MT 100.000,00. No exercício N apresentou gastos com donativos no valor de MT 15.000,00 cuja entidade beneficiária é uma instituição sem fins lucrativos de apoio à 1.ª infância. *Qual o tratamento fiscal?*

Resolução

Limite do donativo

MC = 100.000,00 * 5% = 5.000,00

15.000,00 - 5.000,00 = 10.000,00 Acresce ao campo 219

Quadro 8 - Modelo 22

Donativos não previsto ou Além dos limites legais	219

Campo 220 do Quadro 8 Modelo 22

Imposto Estimado

Para a determinação do resultado líquido, na contabilidade deve-se estimar o IRPC, com base nos resultados antes impostos, taxa de IRPC e tributação autónoma.

Esta estimativa de imposto não é aceite fiscalmente pelo que acresce ao quadro 8 campo 220.

Quadro 8 Modelo 22

IRPC (art. 36 nº1a) do CIRPC	220

▪ Impostos e Encargos de responsabilidade de outrem

Campo 221 Quadro 8 do Modelo 22

Exemplo

A empresa Beta, pagou a um consultor nacional o valor de 50.000,00MT, os quais estavam sujeitos a uma retenção na fonte à taxa de 20%, mas o valor líquido pago foi de 50.000,00MT. Qual o tratamento fiscal?

Resolução

A entidade pagadora tem de entregar nos cofres do Estado até dia 20 do mês imediatamente a seguir o valor da respectiva retenção, 10.000,00MT, pagando líquido 40.000,00MT, como pagou 50.000,00MT ao consultor e 10.000,00 ao Estado, produziu um gasto de 60.000,00MT, mas

fiscalmente só é aceite como gasto 50.000,00MT, logo deve acrescer ao Quadro8 campo 221, os 10.00,00 MT de retenção na fonte que suportou indevidamente por conta do consultor.

Quadro 8 Modelo 22

Redução de Valor de Mercado de Activo Tangíveis de Investimento (art. 36 nº1 do CIRPC)	212

- **Multas, Coimas, Juros compensatórios e demais encargos por prática de infracção**

Campo 222 do Quadro 8 do Modelo 22

Neste campo devem ser incluídas todos os encargos suportados em consequência de infracções de qualquer natureza, nomeadamente fiscais, de trânsito, de actividades económicas, laborais, etc.

Quadro 8 Modelo 22

Multas, Coimas, Juros compensatórios e demais encargos pela prática de infracções (art.36 nº1c)	222

- **Indemnizações por inventos seguráveis**

Campo 223 do Quadro 8 do Modelo 22

Exemplo

A empresa Cosmos, Lda., possui uma viatura ligeira de passageiros, cujo seguro contra terceiros, tinha o seu término em Fevereiro do ano N, por lapso, o mesmo não foi pago, em Junho do ano N, o motorista da empresa teve um acidente, embatendo noutra viatura e causando ferimentos graves a um peão.

O gasto reconhecido e mensurado foi no valor de 500.000,00MT, assim discriminado: Reparação do veículo sinistrado 100.000,00MT;

Despesas médicas e medicamentosas 50.000,00MT;

Indeminização pela incapacidade do peão sinistrado – 350.000,00MT

Qual o tratamento fiscal?

Resolução

Os gastos com a reparação da viatura sinistrada é considerada um gasto fiscal, pois não se trata de indemnização, assim como os gastos médicos e medicamentosos, logo os 150.000,00MT, são aceites fiscalmente.

Por outro lado e por força da alínea d) do art.º 36.º do CIRPC, os gastos

com a indemnização (350.000,00MT), não são considerados gastos fiscais e vão ser acrescidos no Quadro8 campo 223.

Quadro 8 Modelo 22

Indeminizações por eventos seguráveis (art. 36 nº1 d) do CIRPC)	223

- **50% das ajudas de custo e compensação pela utilização da viatura do trabalhador**

Campo 224 do Quadro 8 do Modelo 22

Convêm salientar a diferença entre ajudas de custo e despesas de deslocação e estada.

50% das Ajudas de Custos e Compensação pela utilização de viat. Do trabalhador (art. 36 nº1e)	224

- **80% das Despesas de Representação**

Campo 225 do Quadro 8 do Modelo 22

80% das Despesas de Representação (art. 36 nº 1g) do CIRPC	225

- **Despesas Confidenciais e/ ou não documentadas**

Campo 226 do Quadro 8 do Modelo 22

Exemplo

A empresa Delta, Lda, adquriu material de escritório, no valor de 3.000,00MT, pagando com o seu cartão de débito, verificou-se, no entanto, a ausência da respectiva factura. *Qual o tratamento fiscal?*

Resolução

Apesar da ausência da factura, verificou-se o respectivo pagamento através do extracto bancário, trata-se, pois, de uma despesa não devidamente documentada, mas que é identificada, razão pela qual, não sujeita a tributação autónoma, somente acresce no Quadro08 campo 226, por não ser aceite fiscalmente.

Quadro 8 Modelo 22

Despesas Confidenciais e/ou não documentadas (art. 36 nº 1g) CIRPC	226

- **Importâncias devidas pelo aluguer de viatura sem condutor**

Campo 227 do Quadro 8 do Modelo 22

Exemplo

Uma sociedade celebrou em 31 de Janeiro do ano N, um contrato de aluguer sem condutor, de longa duração, relativo a uma viatura ligeira de passageiros, com as seguintes características (locação operacional):

Valor da viatura 1.000.000MT

Amortização financeira no ano N : 260 000MT

Qual o tratamento Fiscal?

Resolução

Limite das depreciações que seriam aceites, se fosse aquisição directa:
 $800\ 000\text{MT} * 25\% = 200.\ 000\text{MT}$

Correcções no Quadro 8:

Campo 227 - Acréscimo de 60.000 MT (260 000- 200 000)

Importância devidas pelo aluguer de viaturas sem condutor (art. 36 nº 1h)	227

- **Combustíveis consumidos em excesso ou em viaturas que não se provem pertencerem à empresa**

Campo 228 do Quadro 8 do Modelo 22

Mapa comprovativo do consumo

Combustíveis Consumidos em excesso ou em viaturas que não se provem pertencerem à empresa (art. 36 nº 1) do CIRPC)	228

- 50% dos encargos com viaturas ligeiras de passageiros

Campo 229 do Quadro 8 do Modelo 22

Encargos com viaturas:

- Rendas ou alugueres, reparações e combustível,
- Amortizações aceites.

50% dos encargos com viaturas ligeiras de passageiros (art. 36 nº4 do CIRPC)	229

4.1.4. IRPC – Mais Valias e Menos Valias

Artigo 37.º Conceito de mais-valias e de menos-valias

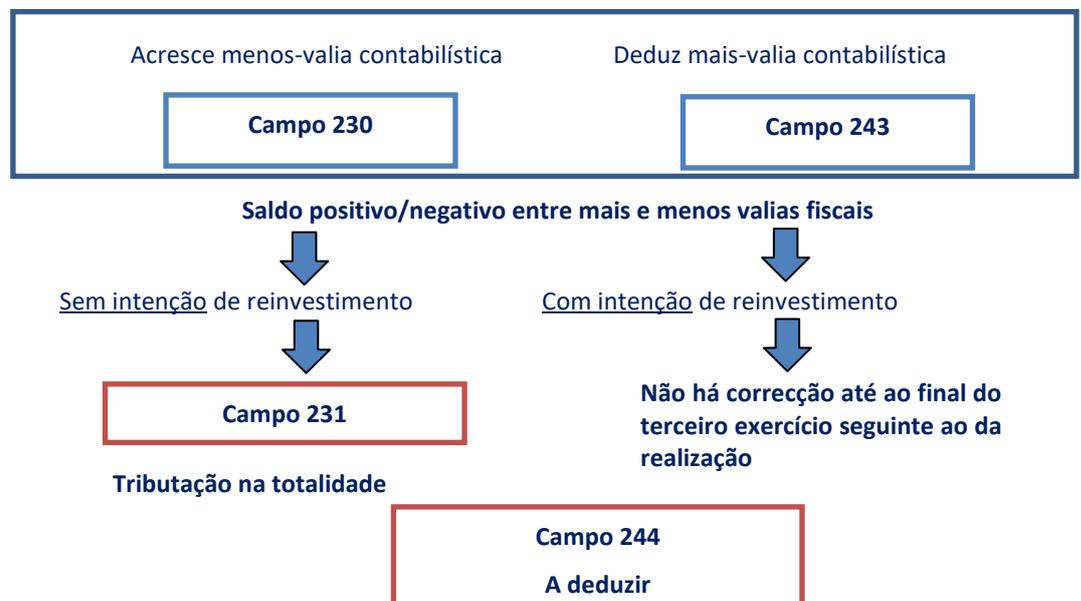
Ganhos obtidos ou as perdas sofridas mediante transmissão onerosa, bem como os decorrentes de sinistros ou os resultantes da afectação permanente a fins alheios à actividade exercida

$$\text{+/- valia} = \text{V. Realização} - (\text{V. aquisição} - \text{Deprec fiscais}) * \text{Coef correc. monetária}$$

Artigo 38.º Correção monetária das mais-valias e das menos-valias

O valor de aquisição é corrigido mediante a aplicação dos coeficientes de desvalorização da moeda sempre que à data da realização tenham decorrido pelo menos dois anos desde a data da aquisição, sendo o valor dessa actualização deduzido para efeitos da determinação do LT

Mais e menos valias – Campos Q8



Artigo 39.º Reinvestimento dos valores de realização

Não concorre para o lucro tributável do exercício a diferença positiva entre as mais-valias e as menos-valias realizadas mediante transmissão onerosa de elementos do activo immobilizado corpóreo sempre que o valor de realização correspondente à totalidade dos referidos elementos seja reinvestido na aquisição, fabrico ou construção de elementos do activo immobilizado corpóreo até ao fim do terceiro exercício seguinte ao da realização.

Em caso de reinvestimento parcial, não concorre para a o LT a parte proporcional da diferença referida no número anterior.

Em caso de não se concretizar o reinvestimento, ao valor de IRPC liquidado é adicionado o IRPC que deixou de ser liquidado acrescido

dos juros compensatórios correspondentes. O valor do reinvestimento é deduzido ao custo de aquisição do activo onde se verificou tal situação para o cálculo da correspondente reintegração

Ajustamentos Fiscais

Exemplo

Valor de aquisição - 500.000,00MT

Ano de aquisição - N-3 Ano de alienação – N Depreciações praticadas $500.000,00 * 25\% * 3 = 375.000,00MT$

Depreciações aceites fiscalmente $500.000,00 * 25\% * 3 = 375.000,00MT$

Valor de realização - 150.000,00MT

Mais-valia Contabilística

$150.000,00 - (500.000,00 - 375.000,00) = 25.000,00 MT$

Mais - Valia realizada ou Fiscal

Correcção monetária presumida - 1,07

$150.000,00 - (500.000,00 - 375.000,00) * 1,07 = 16.250,00 MT$

Correcção no Quadro 8 do Modelo 22 do ano N Campo 243 - 25.000,00MT

Campo 231 - No caso do reinvestimento total do valor de realização (150.000,00MT), nada acresce neste campo (n.º 1 do art. 39.º do CIRPC), se não houver qualquer reinvestimento do valor de realização, acresce neste campo o valor de 16.250,00MT.

Nas situações em que exista reinvestimento parcial, ter-se-á de acrescer neste campo o valor proporcional, por Exemplo no caso de o reinvestimento ser de 6.250,00 MT

150.000 -- 16.250,00

6.250,00 -- x

$x = (16.250,00 * 6.250,00) / 150.000,00 = 677,08$

$16.250,00 - 677,08 = 15.572,92$ Campo 231

Na hipótese de o valor de realização ser de 100.000,00MT em vez de 150.000,00MT, teríamos

Menos -valia Contabilística

$100.000,00 - (500.000,00 - 375.000,00) = -25.000,00 MT$

Menos - Valia realizada ou fiscal

Mais - Valia realizada ou Fiscal

Correcção monetária presumida - 1,07

$100.000,00 - (500.000,00 - 375.000,00) * 1,07 = -33.750,00MT$

Correcção do Quadro 8 do Modelo 22

Campo 230 - 25.000,00

Campo 244 - 33.750,00

Menos - Valia Contabilísticas (arts. 22a) 37 e 38 do CIRPC	230
Mais - Valias Fiscais (arts. 20h, 37 e 38 do CIRPC	231
Mais – Valias Fiscais (arts. 20h), 37 e 38 do CIRPC	243
Menos – Valias fiscais (arts. 22a), 37 e 38 do CIRPC)	244

Artigo 40.º Eliminação da dupla tributação económica de lucros distribuídos

Para efeitos da determinação do LT são deduzidos os rendimentos incluídos na base tributável correspondentes a lucros distribuídos por entidades **com sede ou direcção efectiva** em território moçambicano desde que:

- Entidade participada esteja sujeita e não isenta de IRPC ou sujeita ao Imposto Especial sobre o Jogo;
- O sujeito passivo detenha directamente uma participação no capital não inferior a 20%; e
- A participação tenha permanecido na sua titularidade, de modo ininterrupto, durante os dois anos anteriores à data de colocação à disposição dos lucros ou, se detida há menos tempo, seja mantida até completar aquele período.

Campo 246

Exemplo

A empresa Beta, Lda. detêm uma participação de 15% no capital da empresa Alfa, Lda., ambas tem sede social em Moçambique.

No exercício N, Beta, recebeu de Alfa, sob a forma de distribuição de lucros o montante de 50.000,00 MT. O montante recebido é líquido de retenção na fonte a uma taxa de 20%

Pretende-se o tratamento fiscal da situação apresentada.

Resolução

Estamos perante a dupla tributação económica, mas não aplicável o regime do art. 40.º do CIRPC, pois a participação de Beta em Alfa é inferior ao mínimo exigido (20%), por isso há que determinar o valor da retenção na fonte

$(50.000,00/0,80) * 20\% = 12.500,00$ MT Campo 232 do Quadro 8 do Modelo 22.

No caso de Beta deter 30% do capital de ALFA e a mesma ser detida há

3 anos, então estaríamos perante a eliminação da dupla tributação económica, (art. 40 .º do IRPC), dispensado de retenção na fonte ao abrigo da alínea c) do art. 68.º do CIRPC, logo não se utilizava o campo 232 do Quadro 8 Modelo 22, mas sim o campo 246 do Quadro 8 do Modelo 22.

Correções dos casos de créditos de Impostos (art.53 nº1 do CIRPC)	232
Dupla Tributação Económica de Lucros Distribuídas (art.40 do CIRPC)	246

▪ **Correcções relativas a exercícios anteriores**
Campo 233 do Quadro 8 do Modelo 22

Exemplo

A empresa LM, Lda., em outubro do ano N adquiriu existências, no valor de 20.000,00MT, No ano N+1. No exercício de N+1, verificou que por lapso, a fatura correspondente à aquisição das existências não se encontrava contabilizada, reconhecendo o gasto na conta 6899- Gastos de exercícios anteriores.

Qual o tratamento fiscal?

Resolução

Os gastos e rendimentos relativos a exercícios anteriores não são aceites fiscalmente pelo que os mesmos devem ser, caso se trate de gastos, inscritos no Quadro8 campo 233, caso se trate de rendimentos, no campo em branco do Quadro 8.

Correcções Relativas a Exercícios Anteriores (art. 18 nº2 CIRPC)	233

▪ **Restituição de impostos não dedutíveis e excesso de estimativa de impostos**
Campo 245 do Quadro 8 do Modelo22

Tal como se referiu nos comentários ao campo 220 , não concorre para a determinação do resultado tributável o IRPC e quaisquer impostos que directa ou indirectamente incidam sobre os lucros.

Assim, sempre que se verifica, no período de tributação a que a declaração se refere, uma restituição de impostos ou anulação de estimativa para impostos, incluídas no resultado líquido através da conta 7.6.9.3, haverá que proceder à sua correcção/dedução neste campo, caso se trate de insuficiência através da conta 6.8.9.X a sua inscrição deverá ser feita numa

das linhas em branco campo 260/265

Restituição de Impostos não dedutíveis e excesso de estimativa para impostos	245
--	-----

Neste campo são colocados os benefícios fiscais previstos no Código dos Benefícios Fiscais, nomeadamente no que concerne na secção de benefícios fiscais sobre o rendimento no artigo 19.º (despesas a considerar custos fiscais).

Assim são considerados custos fiscais durante um período de cinco exercícios fiscais, a contar da data do início da exploração, os investimentos elegíveis com os seguintes limites de majoração:

110% dos valores despendidos com todas as despesas que realizem na construção e na reabilitação de estradas, caminhos-de-ferro, correios, telecomunicações e outras obras desde que consideradas de utilidade pública, se os referidos investimentos forem levados a cabo na cidade de Maputo;

120% se os investimentos anteriores forem levados a cabo nas restantes províncias;

Se forem despesas realizadas na aquisição, para património próprio de obras considerada de arte e outros objectos representativos da cultura moçambicana, deduzem a título de custos para efeitos fiscais apenas 50% dos valores despendidos.

Benefícios Fiscais	257

4.1.5. Determinação da Matéria Colectável do Regime Geral

Determinação da Matéria Colectável

Lucro Tributável

-

Prejuízos Fiscais

-

Benefícios Fiscais

=

Matéria Colectável

Quadro 9 Modelo 22

9 - APURAMENTO DA MATÉRIA COLECTÁVEL/ DEDUÇÕES DE PREJUÍZOS (art. 48 do CIRPC)			
A - De entidade com contabilidade organizada, que exerçam a título principal, actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola			
A transportar do quadro 8, ou do quadro 4 do M/20 G	REGIME GERAL	COM REDUÇAO DE TAXA	COM INSECAO
1- PREJUÍZO FISCAL	269	279	289
2- LUCRO TRIBUTAVEL	270	280	290
Exercicio N-5	271	281	291
Exercicio N-4	272	282	292
Exercicio N-3	273	283	293
Exercicio N-2	274	284	294
Exercicio N-1	275	285	295
3- PREUÍZOS FISCAIS DEDUZIDOS	276	286	296
4- Benefícios Fiscais deduzidos	277	287	297
MATÉRIAL COLETÁVEL (2-3-4)	278	288	298
B - de outras entidades		MATÉRIAL COLECTÁVEL	299

▪ **Dedução de Prejuízos**

Campos 276, e ou 286 e ou 297 do Quadro 9 do Modelo 22

Exemplo

A empresa MLM, Lda., constituída no ano N-6, apresentou ao longo da sua vida tributária o seguinte quadro:

Pretende-se a determinação da matéria colectável em cada um dos exercícios

Ano	Lucro Tributável	Prejuízo para efeitos fiscais
N-6		350.000,00
N-5	100.000,00	
N-4	150.000,00	
N-3		80.000,00
N-2		100.000,00
N-1	50.000,00	
N	200.000,00	

Resolução

No ano N-5, foram deduzidos 100.000,00 ao prejuízo de N-6, Matéria Colectável = 0

No ano N-4, foram deduzidos 150.000,00 ao prejuízo do N-6, Matéria Colectável = 0, ficaram ainda por deduzir aos prejuízos de N-6 = $350.000,00 - (100.000,00 + 150.000,00) = 100.000,00$

No ano N-3, não houve lugar a matéria colectável em virtude de apresentar um prejuízo para efeitos fiscais.

No ano N-2, não houve lugar a matéria colectável em virtude de apresentar um prejuízo para efeitos fiscais

Prejuízos fiscais acumulados

N-6 - 100.000,00; N-3 - 80.000,00; N-2 - 100.000,00

No ano N-1, foram deduzidos 50.000,00, ao prejuízo do ano N-6, ficando os restantes 50.000,00 caducados, ou seja, como não foram utilizados nos 5 exercícios seguintes, perde-se o direito á dedução dos mesmos, Matéria Colectável = 0

No ano N, foram deduzidos 80.000,00 do ano N-3 + 100.000,00 do ano N-2, matéria colectável - 200.000,00 -(80.000,00+100.000,00) = 20.000,00.

Prejuízos fiscais acumulados

N-6 - 100.000,00; N-3 - 80.000,00; N-2 - 100.000,00

No ano N-1 , foram deduzidos 50.000,00, ao prejuízo do ano N-6, ficando os restantes 50.000,00 caducados, ou seja, como não foram utilizados nos 5 exercícios seguintes, perde-se o direito á dedução dos mesmos, Matéria Colectável = 0

No ano N, foram deduzidos 80.000,00 do ano N-3 + 100.000,00 do ano N-2, matéria colectável - 200.000,00 -(80.000,00+100.000,00) = 20.000,00.

▪ Benefícios Fiscais Deduzidos

Campos 277,278 e/ou 298 do Quadro 9 do Modelo 22

As deduções à matéria colectável dos benefícios fiscais vêm consignadas no Código dos Benefícios Fiscais, nomeadamente no ser artigo 17.º e 18.º "Modernização e introdução de novas tecnologias" e " Formação Profissional",

O valor investimento em equipamento especializado utilizando novas tecnologias para o desenvolvimento das actividades dos projectos de investimento beneficiem durante os primeiros cinco anos a contar da data do início de actividade de dedução à matéria colectável, até ao limite máximo de 10% da mesma.

4.1.6. Cálculo do Imposto do Regime Geral

10 - CALCULO DO IMPOSTO			
Imposto a taxa normal Campo 278 ou 299 do quadro 9x32% (art. 61 n. 1 do CIRPC)	300		
Imposto a taxa reduzida Campo 288 ou 299 do quadro 9x_% (art. 61 n. 2 do CIRPC)	301		
IRPC LIQUIDO (300+301)		302	
Dupla tributação económica (art. 64 do CIRPC)	303		
Dupla tributação internacional (art. 65 do CIRPC)	304		
Benefícios fiscais (art. 21, n. 2, al. c) do Regulamento do CIRPC)	305		
Pagamento especial por conta (art. 70 do CIRPC)	306		
	307		
TOTAL DAS DEDUÇÕES (303 + 304 + ... + 307)		308	
COLECTA (302 - 308) > 0 Se (302 - 308) < 0 inscreva "0" (zero)		309	
Retenções na fonte (art. 67 do CIRPC)	310		
Pagamentos por conta (art. 70 do CIRPC)	311		
	312		
Reporte de anos anteriores	313		
IRPC A PAGAR Se (309-310-311-312-313)> 0		314	
IRPC A RECUPERAR (309-310-311-312-313)< 0		315	
	316		
	317		
	318		
	319		
TOTAL A PAGAR [(314 ou -315) + 316+317+318+319]> 0		320	
TOTAL A RECUPERAR (-315+316+317+318+319)< 0		321	
Credito de Imposto		Reporte para os anos posteriores	MT
MT		Pedido de reembolso	MT

1. Transferencia bancaria

5. PESSOAS COLECTIVAS RESIDENTES QUE NÃO EXERCEM A TÍTULO PRINCIPAL UMA ACTIVIDADE COMERCIAL, INDUSTRIAL OU AGRÍCOLA

Modelo 20 c



1 - NOME / DESIGNAÇÃO SOCIAL DO SUJEITO PASSIVO	2 - Número Único de Identificação Tributária
	3 - Exercício / Ano 200 —

4 - CUSTO DOS MEIOS CIRCULANTES MATERIAIS VENDIDOS OU CONSUMIDOS		(Valores em meticals, sem centavos)	
	MERCAADORIAS	MATÉRIAS-PRIMAS, AUXILIARES E MATERIAS	
1 - Existências iniciais	230	240	
2 - Compras (a)	231	241	
3 - Regularização de existências (b)	232	242	
4 - Existências finais	233	243	
5 - CUSTO MEIOS CIRCULANTES (5 = 1 + 2 + 3 - 4)	234	244	
6 - TOTAL DOS CUSTOS DOS MEIOS CIRCULANTES - A transportar para o campo 112 do quadro 6		245	

(a) Inclui direitos aduaneiros, IVA não dedutível, seguros, frete, etc.

(b) Engloba quotas anormais, e ofertas de existências próprias

5 - VARIAÇÃO DA PRODUÇÃO		(Valores em meticals, sem centavos)	
	PRODUTOS ACABADOS	PRODUTOS E SERVIÇOS EM CURSO	
1 - Existências finais	250	260	
2 - Regularização de existências (a)	251	261	
3 - Existências iniciais	252	262	
4 - VARIAÇÃO DA PRODUÇÃO (b) (4 = 1 + 2 - 3)	253	263	
5 - TOTAL DA VARIAÇÃO DA PRODUÇÃO - A transportar para o campo 104 do quadro 5		264	

(a) engloba quotas anormais e ofertas de existências próprias

(b) se negativo, inscrever entre parêntesis

6 - RENDIMENTOS COMERCIAIS, INDUSTRIAS OU AGRÍCOLAS

6.1 - DEMONSTRAÇÃO DE RESULTADOS					
Ord. conta					
7.1	Vendas de meios circulantes materiais	101			
7.2	Vendas de serviços	102			
	SOMA	103			
	Variação da produção - A transportar do campo 264 do quadro 5	104			
7.4	Investimentos realizados pela própria empresa	105			
7.5	Receitas financeiras	106			
7.6	Subsídios estatais aos preços	107			
7.8	Outros proventos	108			
8.8	Ganhos extraordinários do exercício	109			
8.7	Resultados imputáveis a exercícios anteriores	110			
	TOTAL DO PROVEITOS	111			
8.1	Custos dos meios circul. mat. vendidos ou consumidos - A transportar do campo 245 do quadro 4	112			
8.2	Remunerações aos trabalhadores	113			
8.3	Fornecimentos de terceiros	114			
8.4	Serviços de terceiros	115			
8.5	Encargos financeiros	116			
8.6	Impostos e taxas	117			
8.7	Amortizações do exercício	118			
8.8	Outros custos	119			
8.6	Perdas extraordinárias do exercício	120			
8.7	Perdas imputáveis a exercícios anteriores	121			
	TOTAL DOS CUSTOS	122			
8.8	Imposto sobre o rendimento do exercício	123			
	RESULTADO DO EXERCÍCIO (se negativo, inscrever entre parêntesis)	124			

8.6 - SÍNTESE DO APURAMENTO DOS GANHOS DE MAIS VALIAS FISCAIS			
RESULTADO FISCAL	$[50\% (8.1 + 8.3 + 8.4) + 8.2 + 8.5] > 0$	350	
	$[50\% (8.1 + 8.3 + 8.4) + 8.2 + 8.5] < 0$	351	
Reporte de resultado líquido negativo		352	
A deduzir (prejuízos dos últimos 5 anos até à concorrência do resultado)		353	
TOTAL DOS RENDIMENTOS (350 - 353) A transportar para o quadro 11		354	
9 - QUARTA CATEGORIA (RENDIMENTOS PREDIAIS)			
(Valores em metcais, sem centavos)			
Rendas recebidas	401		
Despesas de manutenção e conservação	402		
Juros de empréstimos (a)	403		
Imposto Predial Autárquico	404		
Encargos de condomínio	405		
Total do rendimento (1-2-3-4-5) (a transportar para quadro 9 do M/ 22 do CIRPC (Apuramento da matéria colectável)	406		
Total das retenções na fonte (a transportar para quadro 10 do M/ 22 do CIRPC (Cálculo do imposto)	407		
(a) no valor máximo do valor das rendas recebidas			
10 - QUINTA CATEGORIA (GANHOS DE JOGO E INCREMENTO PATRIMONIAIS)			
(Valores em metcais, sem centavos)			
Designação	VALOR ILÍQUIDO RENDIMENTOS		RETENÇÕES NA FONTE
Ganhos Jogo (al. a) art. 15) do CIRPS)	501		506
Indemnizações (al. a) art. 16) do CIRPS)	502		507
Importâncias (al. b) art. 16) do CIRPS)	503		508
Acréscimos (al. c) art. 16) do CIRPS)	504		509
Total (a transportar p/ quadro 11)	505		510
(Valores em metcais, sem centavos)			
11 - APURAMENTO DA MATÉRIA COLECTÁVEL			
Categorias	RETENÇÕES NA FONTE		RENDIMENTO
Segunda	520		530
Terceira	521		531
Quarta	522		532
Quinta	523		533
TOTAIS (a)	524		534
A deduzir do total dos rendimentos			
Custos comuns imputáveis		535	
Benefícios Fiscais		536	
Matéria Colectável (a transportar para o campo 290 do quadro M/ 22 do CIRPC)		537	
(a) O total das retenções na fonte deve ser transferido para o campo 310 do quadro 10 do M/ 22 do CIRPC (Cálculo do imposto)			
12 - OBSERVAÇÕES			

Exemplo

Uma associação profissional, cujo objecto social é promover a profissão, num determinado período, obteve os seguintes rendimentos e gastos:

Rendimentos:

- Quotas pagas pelos associados – 2.000.000,00MT;
- Rendas de um edifício que arrendou – 500.000,00 MT;
- Formação prestada – 300.000,00MT;
- Vendas de camisolas e bonés – 200.000,00MT.

Gastos

Custo das vendas das camisolas – 100.000,00 MT;
Gastos com a reparação do imóvel arrendado – 200.000,00MT;
Gastos com o pessoal – 450.000,00MT;
Fornecimentos e serviços com gastos de estrutura – 600.000,00 MT;
Honorários aos formadores – 100.000,00MT;
Amortizações e Depreciações – 50.000,00MT .
Pretende-se a determinação do rendimento global líquido e matéria colectável

Resolução

Total dos rendimentos sujeitos e não sujeitos – (2.000.000,00 +500.000,00+300.000,00+200.000,00) = 3.000.000,00MT

Rendimento Global Líquido;

2.ª Categoria – rendimentos comerciais - Quadro 6 do Modelo 20C
200.000,00 -100.000,00 = 100.000,00 Venda das camisolas e bonés
300.000,00 – 100.000,00 = 200.000,00 Formação

4.ª Categoria – rendimentos Prediais – Quadro 9 do Modelo 20C
Rendas recebidas – 500.000,00
Dedução das despesas - 200.000,00 – devidamente documentadas
(art.º 48 do CIRPS)

Rendimento líquido – 300.000,00

Total dos rendimentos líquidos sujeitos = 600.000,00

Cheve de repartição baseado na proporção dos rendimentos sujeitos e não sujeitos, conforme art.º 43 do CIRPS, para determinar a dedução depois gastos comuns é a seguinte:

Rendimento Brutos Sujeito / Rendimento Bruto total
1.000.000,00 / 3.000.000,00 = 0,3333

Dedução dos gastos comuns

Total dos gastos comuns – 450.000,00 + 600.000,00+50.000,00 = 1.100.000,00

1.100.000,00 * 0,3333=366.630,00 Quadro 11 campo 535 do Modelo 20 C

Matéria Colectável = 600.000,00 – 366.630,00 = 233.370,00 Quadro 11 campo 537 do modelo 20 C e quadro 10 campo 290 modelo 22.

4.1.7. Regime Simplificado de Determinação do Lucro Tributável (Modelo 22 A)

MODELO 22 A

Ministério da Economia
Ministério das Finanças
Autoridade Tributária e Aduaneira
Declaração simplificada de rendimentos

IRPC - DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS
REGIME SIMPLIFICADO DE DETERMINAÇÃO DO LUCRO TRIBUTÁVEL

M/22 A
IRPC

1. NOME / DESIGNAÇÃO SOCIAL DO SUJEITO PASSIVO

2. N.º de M.º - Número Único de Identificação Tributária

3. TIPO DE DECLARAÇÃO
 1ª Declaração de abertura
 De alteração de atividade
 De substituição
 Data de abertura: / /

4. EXERCÍCIO / ANO
20

5. TIPO DE ACTIVIDADE ECONÓMICA EXERCIDA / DISTÍCTOS COMERCIAIS
 Actividade Principal:
 Outras Actividades:
 Outras actividades exercidas (se houverem):

6. DADOS SOBRE A EMPRESA
 Número de estabelecimentos (incluindo terceiros) em que presta serviços: /
 Número de veículos de serviço da empresa: /
 Área comercial ocupada pelo estabelecimento e suas dependências: /
 Possui mais estabelecimentos (exceto lojas)? Sim Não
 Se sim, qual a localização dos outros estabelecimentos:

7. DETERMINAÇÃO SIMPLIFICADA DO LUCRO TRIBUTÁVEL

Tipos de Provedores	Valor sobre os rendimentos (valor líquido)	Coefficiente (%)	Valor Tributável em virtude desta categoria (V.L.T.R.)
Vendas de mercadorias	100	0,20	20
Vendas de produtos fabricados	100	0,20	20
Prestação de serviços de alojamento, restauração e similares	100	0,30	30
Outros proveitos de serviços e outras atividades	100	0,30	30
TOTAL Lucro Tributável (200-201+202+203)			100

8. CÁLCULO DO IMPOSTO

Imposto a taxa normal	Grupo 200, grupo 1 e 20%	200
Imposto a taxa reduzida	Grupo 200, grupo 1 e 10%	200
DIFERENÇA (200-201)		0
Valor abate internacional	200	
Outras deduções	200	
Pagamento equívoco por parte	200	
TOTAL DAS DEDUÇÕES (200-204) - 200		0
IMPOSTO LÍQUIDO (200-201+202 - de 200-203 + 204 - de 200)		0
Retenção na fonte	200	
Pagamento por parte	200	
IMPOSTO A PAGAR (de 200-205-206) = 0		0
IMPOSTO A RECUPERAR (de 200-206-207) = 0		0

9. OBSERVAÇÕES / INFORMAÇÕES COMPLEMENTARES

10. USO EXCLUSIVO DOS SERVIÇOS
 Com imposto a pagar
 Com imposto a recuperar
 Não

11. AUTENTICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO
 A presente declaração comporta a verificação e não pode conter informações falsas.
 Data: / /
 Nome: _____
 Ass: _____
 Domicílio: _____
 Identificação e M.º: _____
 Ass: _____

DISTRIBUIÇÃO GRATUITA

Este regime aplica-se aos sujeitos passivos residentes que exerçam a título principal uma actividade comercial, industrial ou agrícola e que não apresentem um volume de negócios inferior a 2.500.000,00 MT e que não tenham optado pelo regime geral nem pelo regime de escrituração simplificada

enquadramento deste regime faz-se através da declaração de início de actividades ou da declaração de alterações, confirmar o caso.

O apuramento do Lucro tributável resulta da aplicação dos respectivos coeficientes sobre os correspondentes rendimentos Assim:

- 0,20 sobre o valor das vendas de mercadorias e de produtos;
- 0,20 sobre o valor das vendas e prestações de serviço de alojamento e restaurante;
- 0,30 nos restantes proveitos.

O Regime simplificado de determinação do lucro tributável, cessa quando num determinado exercício for ultrapassado o limite do valor total de volume de negócios (2.500.000,00 MT), Quando ultrapassado o limite, no exercício

imediatamente a seguir ficará enquadrado no regime geral de determinação do lucro tributável.

Sumario

O Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (IRPC) é um Imposto directo que incide sobre os rendimentos obtidos, mesmo quando provenientes de actos ilícitos, no período de tributação, pelos respectivos sujeitos passivos

Tem por objecto (1) o lucro das sociedades comerciais ou civis sob forma comercial, das cooperativas e das empresas públicas e das demais pessoas colectivas; (2) o rendimento global, correspondente à soma algébrica dos rendimentos das diversas categorias consideradas para efeitos de IRPS, das entidades referidas nas alíneas a) e b) do nº 1 do artigo 2 que não exerçam, a título principal, uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola; (3) o lucro imputável a estabelecimento estável situado em território moçambicano de entidades, com ou sem personalidade jurídica, que não tenham sede nem direcção efectiva em território moçambicano e cujos rendimentos nele obtidos não estejam sujeitos a IRPS; (4) os rendimentos das diversas categorias, considerados para efeitos de IRPS, auferidos por entidades mencionadas na alínea anterior que não possuam estabelecimento estável em território moçambicano ou que, possuindo-o, não lhe sejam imputáveis.

São sujeitos passivos do IRPC as sociedades comerciais ou civis sob forma comercial, as cooperativas, as empresas públicas e as demais pessoas colectivas de direito público ou privado com sede ou direcção efectiva em território moçambicano; entidades desprovidas de personalidade jurídica, com sede ou direcção efectiva em território moçambicano, cujos rendimentos não sejam tributáveis em Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRPS); entidades, com ou sem personalidade jurídica, que não tenham sede nem direcção efectiva em território moçambicano, e cujos rendimentos nele obtidos não estejam sujeitos a IRPS

O imposto a pagar é determinado pela dedução ao lucro tributável determinado dos prejuízos fiscais, apurados nos termos das disposições deste Código, relativamente às pessoas colectivas e entidades.

A taxa de imposto é de 32%, excepto nos casos previstos nos números seguintes. As actividades agrícola e pecuária beneficiam até 31 de Dezembro de 2015, de uma taxa reduzida de 10%.

O IRPC, salvo o disposto no nº 3 do artigo seguinte, é devido por cada

exercício económico, que coincide com o ano civil, sem prejuízo das excepções fixadas por lei.

Exercícios de auto - avaliação

1. Considere um Cliente de uma empresa de Telefonía Móvel Moçambicana, viaja para o estrangeiro e estando nesse país continua a usar o Cartão SIM da empresa Moçambicana para efectuar chamadas e fazer outras operações, ora, ao efectuar estas chamadas o cliente da empresa moçambicana usa infra-estruturas da operadora nesse país. Nesses termos surge uma despesa para a empresa de telefonía móvel moçambicana pelo facto do seu cliente ter usado infra-estruturas pertencentes a outra operadora nesse país. A questão é a seguinte: No momento do pagamento a essa operadora no estrangeiro a empresa de telefonía móvel moçambicana deve ou não fazer o pagamento com retenção na fonte, tendo em conta que a transacção ocorreu fora do território moçambicano?

Resposta:

Nos termos do ordenamento jurídico moçambicano, há incidência do IRPC sobre os rendimentos derivados de prestações de serviços realizados ou utilizados em território moçambicano, conforme o item vii da alínea c) do nº 3 do Artigo 5 do Código do IRPC, havendo, por conseguinte, lugar a tributação por retenção na fonte, à taxa liberatória de 20%, pela conjugação da alínea a) do nº 1 do artigo 67 com o nº 1 do artigo 62, ambos do Código retro mencionado.

Ficam sujeitos a tributação em Moçambique os rendimentos derivados de prestação de serviços de telecomunicações internacionais, sempre que o pagamento seja imputável a uma entidade residente em Moçambique ou a um estabelecimento estável.

Apesar de os serviços de *roaming* serem prestados com recurso a infra-estrutura de uma entidade estrangeira e fora do país, também passam através de infra-estrutura do prestador primário dos serviços, a empresa de Telefonía Móvel Moçambicana e, para o cliente, os mesmos são prestados por esta empresa, pois, esta interconexão só se efectiva mediante um contrato de prestação de serviços de telecomunicações entre o cliente e a mesma.

Nesta conformidade, há lugar a tributação pelo mecanismo de retenção na fonte por força do item vii) da alínea c) do nº 3 do artigo 5 do Código do IRPC.

Frisar que em última instância, o prestador do serviço é a empresa de telefonía móvel moçambicana, com recurso aos seus meios e aos de

terceiros para a interconexão.

2. Enquadramento fiscal dos rendimentos pagos por uma entidade Moçambicana a uma entidade não residente, pela cedência de um software que permite o armazenamento de dados com a componente de assistência técnica do referido software.

Resposta:

Considerando que a empresa não residente é uma pessoa colectiva que não possui sede, direcção efectiva nem estabelecimento estável em Moçambique, os rendimentos resultantes do serviço objecto do contrato celebrado, enquadrados nos termos do item II da alínea c) do número 3 do artigo 5 do código do IRPC, são tributáveis à taxa liberatória de 20%, mediante retenção na fonte, nos termos do nº 2 do artigo 62, conjugado com a alínea b) do nº 1 do artigo 67, ambos do Código do IRPC, em vigor;

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

Os rendimentos resultantes da execução do referido contrato assinado entre as partes consustanciam rendimentos provenientes do uso ou concessão de uso de um direito de autor que, ao abrigo da Convenção, são qualificados como royalties. Senão vejamos:

“Os direitos respeitantes a um programa informático constituem uma forma de propriedade intelectual. Os pagamentos efectuados com vista à aquisição de uma parte dos direitos de autor (sem que o cedente aliene integralmente os seus direitos de autor) constituem uma *royalty* quando o pagamento é efectuado em troca do direito de utilizar o programa de maneira que, na ausência dessa licença, seria uma violação da legislação relativa aos direitos de autor”. (Comentários ao artigo 12 do Modelo de Convenção da OCDE).

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

Tratando-se de Royalties, o Modelo apropriado para efeitos de aplicação da Convenção é o M/1 – DTI, o qual deve ser devidamente preenchido e enviado às Autoridades Fiscais do beneficiário efectivo dos rendimentos para efeitos de

certificação da residência fiscal da entidade não residente, modelo esse que poderá ser adquirido junto à Repartição de Tributação de Não Residentes ou na Área Fiscal do seu domicílio.

3. Uma dada empresa, que se dedica à exploração de um restaurante num determinado exercício, apresenta de volume de proveitos no montante de 2.000.000,00MT, assim discriminados:
- Venda de refeições – 1.850.000,00
 - Juros de depósito – 150.000,00

Pretende-se o cálculo do lucro tributável e cálculo do imposto.

Resolução

A empresa apresenta um volume de negócios inferior a 2.500.000,00 MT, logo fica enquadrada no regime de determinação do lucro tributável, partindo-se do pressuposto que não exerceu a opção para o regime geral de determinação do lucro tributável.

Determinação do lucro tributável:

- Vendas - 1.850.000,00 * 0,20 = 370.000,00MT (Quadro 7 campo 201 do Modelo 22 A)
- Juros – 150.000,00 * 0,30 = 45.000,00MT (Quadro 7 campo 203 do Modelo 22 A)
- Total do Lucro tributável – 415.000,00 MT (Quadro 7 campo 209 do Modelo 22 A)

415.000,00 * 32% = 132.800,00 MT (Quadro 8 campo 300 do Modelo 20 A).

4. O que é matéria ou rendimento colectável?

Resposta:

Matéria ou rendimento colectável é o resultado da dedução ao rendimento bruto dos descontos legais, isto é, descontos previstos no código do IRPS. Rendimento colectável é o dinheiro ou valor que fica ou sobra depois de tirar as despesas que a lei do imposto aceita que sejam tiradas ou descontadas, para depois se calcular o valor do imposto a pagar ao Estado. Ex: Se alguém obteve no final do ano 800 mil MT, como rendimento do seu salão de beleza, mas gastou 100, 150 e 80 mil MT na compra de produtos de beleza, salário aos colaboradores e energia eléctrica, respectivamente, o rendimento colectável será igual a $800 - (100 + 150 + 80) = 470$ mil MT. Rendimento colectável = rendimento bruto – descontos legais

Exercícios



1. A empresa Canhimbi Comercial Lda., constituída no ano N-6, apresentou ao longo da sua vida tributária o seguinte quadro:

Pretende-se a determinação da matéria colectável em cada um dos exercícios

Ano	Lucro Tributável	Prejuízo para efeitos fiscais
N-6		3.500.000,00
N-5	1.000.000,00	
N-4	1.500.000,00	
N-3		800.000,00
N-2		1.000.000,00
N-1	500.000,00	
N	2.000.000,00	

2. Distinga despesas não devidamente documentadas das confidenciais, não se esquecendo de debruçar sobre o tratamento fiscal.
3. Zong Min, Lda, uma empresa moçambicana, que se dedica a actividade de arrendamento de imóveis para fins de habitação, solicitou à Sweço, Lda sedeada no Zimbabwe e sem estabelecimento estável em Moçambique, para lhe prestar serviços de reparação de elevadores. Pela referida prestação de serviço a Zong Min, Lda pagou na totalidade o montante de 350.500,00Mt.
 - a) Que tipo de imposto estará sujeito a prestação de serviço?
 - b) Qual é a taxa a ser aplicada?
 - c) A que título será tributado? Porque?
 - d) Quem deverá efectuar a liquidação do imposto.
 - e) Qual o montante que deverá ser entregue aos Cofres do Estado?
 - f) Quando deverá ser entregue nos cofres do Estado?
4. Uma sociedade de Administração de bens de habitação denominada Macomo, Lda, NUIT 400987345, arrendou dois apartamentos por 180.000,00Mt/mês ao José Gomes, Lda, uma empresa do regime de contabilidade organizada para efeitos de IRPC e regime Normal em IVA. Determine o imposto a ser entregue nos cofres do Estado mensalmente.
5. A empresa BBB, Lda, obteve no exercício económico de 2015 um lucro tributável no montante de 4.750.000,00. A empresa BBB, Lda, importou uma máquina da China no âmbito do projecto de investimento cujo custo total foi de 6.683.000,00Mt. Por ter realizado este investimento beneficia-se dentre outros incentivos a dedução à colecta do Crédito Fiscal por Investimento. Consta ainda

que a referida empresa efectuou pagamentos por conta no montante de 258.800,00Mt e pagamento especial por conta no valor de 30.000,00Mt.

Pretende-se:

- a) Cálculo do IRPC a final do exercício de 2015.
 - b) Calculo do pagamento por conta do exercício de 2016.
6. A empresa Cajoma, Lda, sediada na Beira, recebeu da sua participada CJM, Lda do Malawe, a quantia de 2.700.000,00Mt a título de distribuição de lucros, liquido do imposto pago no Malawe no montante de 540.000,00Mt. Admitindo que o resultado da Cajoma, Lda antes da recepção do lucro era de 9.830.400,00Mt e que efectuou um pagamento por conta no valor de 1.612.500,00Mt, calcule o IRPC devido pela empresa.
7. A empresa Cajoma, Lda, sediada na Beira, recebeu da sua participada CJM, Lda do Maputo onde tem uma participação de 15%, a quantia de 2.700.000,00Mt a título de distribuição de lucros, liquido do imposto retidos pela CJM, Lda no montante de 540.000,00Mt. Admitindo que o resultado da Cajoma, Lda antes da recepção do lucro era de 9.830.400,00Mt e que efectuou um pagamento por conta no valor de 1.612.500,00Mt, calcule o IRPC devido pela empresa.
8. A empresa SSS,Lda, é uma sociedade por quota com sede na cidade da Beira, na Av. Armando Tivane, nº 345, teve um prejuízo contabilístico no valor de 761.251,00 referente ao exercício de 2016. A empresa teve os seguintes custos e vendas:
- a) Vendas de meios circulantes
materiais.....21.900.460,00
 - b) Venda de serviços em Moçambique.... 7.690.300,00
 - c) Prestação de serviço no Malawe...1.000.000,00
 - d) Receitas financeiras.....2.109.200,00
 - e) Lucros recebidos 947.000,00
 - f) Custos dos MCM.....25.032.829,00
 - g) Remunerações aos trabalhadores..... 4.790.341,00
 - h) Remuneração aos sócios pela participação no capital...2.128.500,00Mt
 - i) Despesas com agua, energia e telefone..... 356.890,00
 - j) Contabilizou varias despesas sem documentos....359.900,00
 - k) Despesas com publicidades..... 470.000,00
 - l) Diferenças de cambio desfavoráveis não realizadas.....690.000,00
 - m) Provisões de cobrança duvidosa no valor de 67.800,00, o saldo da conta cliente em 31-12-16 era de 2.100.500,00Mt e o valor acumulado na conta provisões era de 115.890,00Mt;

- n) Diferença de câmbio favorável não realizadas no montante de 855.107,17Mt.
- o) Campanha publicitária no montante de 720.000,00Mt.
- p) Refeição para trabalhadores por ocasião do dia 01/05/13 no valor de 34.581,00Mt
- q) Juros bancarios pelo emprestimo no valor de 715.200,00Mt, obtido no BCI para construção de um armazém, cuja conclusão da obra esta prevista para Fevereiro de 2016.
- r) Seguro semestral de viatura no valor de 3.012,00Mt cujo vencimento será no dia 01/04/16.
- s) Comissões bancarias no valor de 51.240,00Mt.
- t) Renda de locação financeira de uma viatura mista no valor de 262.500,00Mt, adquirida pelo BIM no valor de 1.050.000,00Mt.
- u) Fardamentos para trabalhadores no valor de 18.254,17Mt.
- v) Refeições oferecidos a clientes no montante de 75.000,00Mt;
- w) Donativo ao partido kkk, no valor de 100.000,00Mt.
- x) Multa pela falta de entrega da declaração periódica do IVA no valor de 90.040,00Mt.
- y) Imposto sobre combustível para viaturas pesadas no valor de 182.201,00M;
- z) IVA no valor de 456.200,00Mt, suportado na aquisição de Gasóleo consumido em viaturas ligeiras de passageiros.
- aa) Reintegração de uma viatura ligeira de passageiro no valor de 237.500,00Mt, adquirida em Janeiro de 2012 no montante de 950.000,00Mt.
- bb) Donativos a Associação Amigos de Bom Coração no valor de 50.900,00Mt;
- cc) Imposto específico pela extração de ouro em Manica no valor de 300.000,00Mt;
- dd) Aluguer de uma viatura ligeira de passageiro para o Director da empresa em serviço no distrito de Nhamatanda.

Outros elementos

- ✓ A empresa iniciou actividade em 2009 tendo declarado um prejuízo fiscal no valor de 2.529.220,01Mt, 2010 um lucro tributável no valor 150.641,00Mt, em 2011 um prejuízo no valor de 170.204,55Mt, 2012 lucro tributável no valor de 905.200,00Mt, em 2013 lucro tributável no valor de 202.543,00Mt, em 2014 prejuízo no valor de 378.369,00Mt e em 2015 lucro tributável no valor de 608.567,68Mt.

- ✓ Recebeu e contabilizou lucro no montante de 947.000,00Mt, distribuído pela empresa Goja, Lda com sede em Moçambique onde tem uma participação de 15% desde 2007.
- ✓ No Malawe foi retido na fonte imposta no montante de 270.000,00Mt
- ✓ CFI de 10% sobre o investimento efectivamente realizado no valor de 3.128.500,00Mt.
- ✓ Pagamento por conta no montante de 15.358,50Mt

Pretende-se:

- a) Cálculo do IRPC a final do exercício de 2016.
- b) Calculo do pagamento por conta de 2017
- c) Preenchimento da declaração de rendimento do exercício de 2016, bem como a declaração para a entrega do imposto apurado.
- d) Até quando deverá ser entregue o imposto apurado.

9. A Açucareira de Chinde, Lda, contratou a empresa espanhola JOCOS para reparação de uma máquina da fabrica, tendo esta emitido uma factura na ordem de \$80.000,00 pela prestação, pagável no prazo de 30 dias. A empresa tratou de reconhecer o custo ao câmbio de 76,00Mt em contrapartida de Outros Credores. Vencido o prazo de pagamento a Açucareira de Chinde comunicou a empresa JOCOS que não iria proceder ao pagamento da divida pelo facto desta constar na lista dos devedores resultantes da aquisição de melaço valor total de \$100.000,00, facto este que foi prontamente aceite pela empresa prestadora de serviços. Diante deste facto, o contabilista da empresa procedeu a regularização, debitando a conta Outros Credores em contrapartida da conta Clientes no montante de \$80.000,00Mt ao câmbio de 79,00Mt. **Comente o procedimento da empresa e proceda a correcção, caso se mostre necessário.**

5.O Senhor Zacarias Munir é proprietário da empresa Beira Electronics, localizada na Cidade da Beira e inscrita na DAF do 1º Bairro da Beira. No balancete analítico da empresa, extraído em 31-12-16, constam, entre outras, as seguintes despesas:

Compra de Mercadorias 12.000.000,00 Mts

Fornecimentos e Serviços de Terceiros 8.354.000,00 Mts

Das mercadorias adquiridas foram levados para a casa do proprietário as seguintes: geleira da marca Defy no valor de 30.000,00Mt, dois televisores no valor de 42.500,00Mt cada, três aparelhos de ar condicionado, posteriormente doados à Comunidade Muçulmana no valor de 17.500,00Mt cada. Consta ainda que na conta fornecimento de terceiro, contabilizou 2 estantes metálicas em uso no gabinete do gerente, bem como uma viatura Mazda cabine simples atribuída a sector de compras

adquirida ao preço de 950.500,00Mt:

- A margem de comercialização média praticada pela Beira Electronics é de 20%;
- Não houve existências iniciais nem existências finais;

Proceder a correcção fiscal que se mostra necessária nesta empresa.

6. A empresa GGB, Lda adquiriu em 2014, dois computadores de mesa da Megabyte e acordou com a Reton, Lda aquisição do software de gestão comercial Primavera V.8. Os fornecedores emitiram as respectivas facturas pela aquisição dos bens referidos, no valor total de 125.000,00 Mts, assim discriminado:

Megabyte.....52.000,00 Mts; Reton.....73.000,00 Mts.

Contudo, a GGB, Lda contratou posteriormente os serviços da CompuBeira, Lda, para proceder a implementação e configuração do software, de modo a que seja adequado às necessidades da empresa, tendo esta facturado 22.500,00 Mts pelos serviços.

A empresa contabilizou os bens como custo do exercício.

Comente o procedimento da empresa e proceda a correcção.

7. A empresa Construções Sousa, Lda, celebrou em 2017 um contrato de empreitada para a construção de um armazém por 7.250.000,00Mt, com a duração de 18 meses, tendo sido estimado custos totais no valor de 6.150.500.000 MT. Na data da celebração a empresa solicitou que fosse adiantado 65% do valor do contrato, ao que foi prontamente pago mediante a prestação da factura, tendo o contabilista reconhecido como proveito do exercício. Consta que no 2017 para aquela obra a empresa incorreu em custos no montante 3.053.985,00.
8. A empresa Zambeco Comercial, Lda, tinha em stock de mercadoria a 31/12/14 no valor de 645.600,00Mt, cujo valor de mercado é de 525.100Mt, tendo a empresa criado provisão no valor 220.500,00Mt. Comente o procedimento da empresa e proceda as correcções caso se mostre necessário sob ponto de vista fiscal.

UNIDADE TEMÁTICA 4.2. Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRPS)

Introdução

Pretende-se nesta unidade temática que o estudante tenha conhecimento em matéria do IRPS, sua incidência, determinação da matéria colectável.

Ao completar esta unidade, você será capaz de:

 Objectivos	<ul style="list-style-type: none">▪ Determinar imposto a pagar pelo sujeito passivo.
--	--

4.2.1. IRPS

O Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRPS) incide sobre o valor global anual dos respectivos rendimentos, expressos quer em dinheiro quer em

espécie, seja qual for o local onde se obtenham e a moeda e a forma por que sejam auferidos, mesmo que provenientes de actos ilícitos, classificados nas seguintes categorias:

- Primeira Categoria: rendimentos do 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.

São sujeitas a IRPS as pessoas singulares que residam no território nacional, pela totalidade dos respectivos rendimentos, incluindo os produzidos fora desse território, e as não residentes, pelos rendimentos aqui obtidos.

Existindo agregado familiar, o imposto é devido pelo conjunto dos rendimentos das pessoas que o constituem.

Determinação do Rendimento Colectável:

O rendimento colectável em IRPS é o que resulta do englobamento dos rendimentos das várias categorias auferidas em cada ano, depois de feitas as deduções e os abatimentos previstos no respectivo Código.

Não são englobados para efeito de tributação os rendimentos aos quais seja aplicado o regime de taxa liberatória, sem prejuízo da opção pelo englobamento.

Os rendimentos isentos entram no englobamento apenas para efeito de determinação da taxa a aplicar aos restantes rendimentos.

Taxas Aplicáveis:

As taxas do imposto são as constantes da tabela seguinte:

Tabela 1 - Taxas Aplicáveis do IRPS

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)				
	1	2	3	4	5
Até 20.249,99	-	-	-	-	-
De 20.250,00 até 20.749,99	0.00	-	-	-	-
De 20.750,00 até 20.999,99	50.00	0.00	-	-	-

De 21.000,00 até 21.249,99	75.00	25.00	0.00	-	-
De 21.250,00 até 21.749,99	100.00	50.00	25.00	0.00	-
De 21.750,00 até 22.249,99	150.00	100.00	75.00	50.00	0.00
De 22.250,00 até 32.749,99	200.00	150.00	125.00	100.00	50.00
De 32.750,00 até 60.749,99	1,775.00	1,725.00	1,700.00	1,675.00	1,625.00
De 60.750,00 até 144.749,99	7,375.00	7,325.00	7,300.00	7,275.00	7,225.00
De 144.750,00 em diante	28,375.00	28,325.00	28,300.00	28,275.00	28,225.00

Sumario

Nesta unidade temática aprendemos o imposto sobre o rendimento das pessoas singulares, sua incidência e determinação da matéria coletável. Classificamos os rendimentos das pessoas colectivas e 5 categorias nomeadamente: rendimentos do trabalho dependente (primeira categoria); rendimentos empresariais e profissionais (segunda categoria); rendimentos de capitais e das mais-valias (terceira categoria); rendimentos prediais (quarta categoria) e outros rendimentos (quinta categoria)

Exercícios de auto - avaliação

1. Quais são os rendimentos sujeitos a taxa liberatória? exemplos.

Resposta:

Estão sujeitos à retenção na fonte por meio da taxa liberatória prevista no artigo 57, os rendimentos profissionais, os actos isolados, rendimentos da 3ª categoria, parte dos da 5ª categoria e os rendimentos pagos a não residentes. Ex: Se uma instituição contrata um canalizador, ou uma pessoa que não vive em Moçambique, prestar um serviço, ao pagar o dinheiro, deve descontar 20% do dinheiro pago.

2. Considere um trabalhador que auferir um rendimento mensal dependente como se descreve abaixo:
 - a) Vencimento base - 73,920.00MT
 - b) Subsídio de Renda 15% s/VB
 - c) Subsídio Técnico 60% s/VB Lic.
 - d) Subsídio de combustível 4.200,00MT

Pretende-se que determine o total de abono, o valor do IRPS, INSS, a pagar no final de cada mês.

Resolução

Cálculo de abonos e o imposto a deduzir

Vencimento Base	73,920.00
-----------------	-----------

Subsídio de Renda 15% s/VB	11,088.00
Subsídio técnico 60% s/VB Lic.	44,352.00
Subsídio de combustível	4,200.00
Total de Abonos	133,560.00

Descontos	
I.R.P.S 25% s/TA	25,502.50
I.N.S.S 3% s/TA	4,006.80
Total de Descontos	29,509.30

Remuneração Líquida	104,050.70
----------------------------	-------------------



1. Considere o numero 2 do exercício de autoavaliação que o mesmo trabalhador, no mês de dezembro, para além do vencimento mensal, é bonificado com 13º vencimento, qual seria o IRPS total a ser deduzido no mês. Justifique a sua resposta.
2. Qual é o montante dos rendimentos anuais que se encontram dispensados do pagamento de IRPS?
3. Os rendimentos que resultam de práticas de crimes como tráfico de drogas, assalto a bancos, desvio de fundos públicos e outros são tributados em IRPS?
4. Em sede do IRPS, como é que se determina o rendimento colectável no caso da co-titularidade de rendimentos?
5. Felisberto António, casado, é residente no Chaimite com seu irmão de 17 anos, seu primo de 7 anos e sua mãe de 65 anos de idade. Durante o exercício de 2016 auferiu os seguintes rendimentos:
 - a) Recebeu 425.100,00Mt da Vodacom pela cedência da parede frontal da casa para fins publicitários;
 - b) Auferiu 371.000,00Mt de salário como contabilista na SHS, Lda.
 - c) Recebeu 350.000,00 líquidos de IRPS referentes ao prémio do concurso promovido pela Vodacom.
 - d) Faz trabalho de contabilidade por conta própria a quatro empresas, onde obteve 450.000,00Mt, líquidos de IRPS.
 - e) Como actor recebeu 102.000,00Mt da JSF pela apresentação de uma peça teatral alusivo ao dia internacional do trabalhador.
 - f) É proprietário da empresa Organizações Oliveira, que se encontra escrita na DAF do 1º Bairro no Regime de Contabilidade Organizada para efeitos de IRPS, dedica-se ao cultivo e

venda de algodão e prestação de serviço de restauração. Obteve no exercício económico de 2016, um prejuízo fiscal na actividade agrícola no montante de 1.872.014,00Mt e uma matéria colectável de 2.001.719,98Mt na prestação de serviço.

- g) Vendeu um imóvel comercial no montante de 2.950.000,00, tendo suportado despesas de vendas no montante de 107.570,00Mt. Consta que o imóvel vendido foi adquirido no exercício de 2009 no valor de 1.583.400,00.
- h) Vendeu ainda no dia 31 de Março de 2016 no montante de 1.748.100,00, 5% das acções que detinha na empresa CDM adquiridas no dia 02 de Janeiro de 2015 por 796.748,00

Encargos

- 1. A Vodacom reteve na fonte o IRPS no valor 59.514,00Mt;
- 2. Pagou de despesas de condomínio o montante de 7.500,00Mt
- 3. SHS, Lda, descontou para o sindicato no montante de 3.710,00; INSS no valor de 11.130,00 e IRPS no valor de 17.400,00Mt.
- 4. A JSF, reteve na fonte o montante de 10.200,00Mt.

Pretende-se

- a) Classificação, lançamento e liquidação dos rendimentos;
6. Jorge Francisco, arrendou o seu estabelecimento comercial situado no Maquinino à empresa Ceramarte, Lda, inscrita na Unidade de Grandes Contribuintes da Beira, no regime de Contabilidade Organizada, por 89.000,00Mt/mês líquido de todos impostos. Pretende-se
- a) Calcular o imposto a ser entregue nos Cofres do Estado mensalmente.
 - b) Faça a contabilização da renda de um mês na empresa do locatário.
7. Manuel Caetano, de 59 anos de idade, Ex-trabalhador da empresa J&F, Lda, sediada na Africa Sul, onde trabalhou durante 4 meses em de 2016, vive com sua esposa em comunhão de bens na Manga e mais três filhos, empregada e cunhado.

A família obteve os seguintes rendimentos em 2016:

Manuel Caetano

- 1. Recebeu na África de Sul o equivalente a 450.000,00Mt,
- 2. Recebeu da CDM, lucros no montante de 227.300,00Mt, líquido de IRPS, onde é accionista desde 2009, com uma participação de 19%.
- 3. Recebeu pelo serviço de consultoria efectuado no Malawe o montante de 900.000,00Mt.
- 4. Consta ainda, que depois de regressar da Africa Sul, abriu uma empresa em nome individual denominada **MC Consultoria de Contabilidade & Auditoria**, tendo optado pelo regime de contabilidade organizada. Os registos contabilísticos a

31/12/16, indicam que encerrou com um resultado negativo no valor de 1.348.710,00 e suportou os seguintes custos:

- a) Custos de Meios Circulantes Materiais Consumidos ou Vendidos no montante de 1.654.789,98Mt.
- b) Reintegração de uma viatura mista no montante de 200.000,00Mt, adquirida via locação financeira em 2014 por 800.000,00Mt
- c) Indemnitzou o Sr. Morgado pelos danos que a viatura da empresa causou ao seu veículo, no montante de 349.500,00 Mt.
- d) Despesas suportadas com passeios a Ilha de Bazaruto, oferecidos ao presidente do Conselho Municipal da Beira no valor 160.000,00 Mt.
- e) Multa no valor de 46.896,56Mt por pagamento fora de prazo de energia.
- f) Imposto de selo no valor de 657.954,00Mt, suportado na aquisição de Gasóleo consumido em viaturas mistas.
- g) Reintegração de uma viatura ligeira de passageiro no valor de 400.000,00Mt, adquirida em Janeiro de 2015 no montante de 1.600.000,00Mt.
- h) Donativo ao Partido XXX, no valor de 508.000,00Mt.
- i) Remunerações aos trabalhadores no montante de 3.456.700,00Mt, sendo 1.421.490,00 referente ao salário do Manuel Caetano
- j) Encargos com telefone, água e energia no valor de 321.490,00 Mt.
- k) Pagamentos de juros anuais que vence no dia 31 de Maio de 2017, no valor de 197.439,00Mt, provenientes de empréstimos bancários.
- l) Despesas não documentadas no montante de 300.400,00Mt.
- m) Material de escritório no valor de 128.400,00Mt.
- n) Reparação de uma viatura ligeira de mercadorias no valor de 560.670,00 Mt
- o) Despesas de refeições pagas aos trabalhadores que se encontravam de serviço aos fins de semana no montante de 390.000,00Mt.
- p) Pagamento no dia 02 de Fevereiro, a propina da filha do proprietário no montante de 60.000,00
- q) 1.156.500,00, referente a viagem e estadas de Victor em missão de serviço

Encargos

- Na Africa de Sul foi retido na fonte imposto no valor de 90.000,00Mt.
- A MC Consultoria de Contabilidade & Auditoria lhe reteve na fonte IRPS no montante de 260.422,50Mt.
- No Malawe foi retido na fonte o montante 180.000,00Mt.

Pretende-se: Cálculo do IRPS do exercício de 2016, bem como o pagamento por conta do exercício de 2017.

NB: Salário mínimo 5.525,00 Mt

Vendas de serviço: 11.000.029,54 Mt

UNIDADE TEMÁTICA 4.3. Imposto Simplificado para Pequenos Contribuintes (ISPC)

Introdução

Pretende-se nesta unidade temática que o estudante tenha conhecimento em matéria do ISPC, sua incidência, determinação da matéria colectável.

Ao completar esta unidade, você será capaz de:

 Objectivos	<ul style="list-style-type: none">▪ Determinar a matéria colectável.
--	--

4.3.1. ISPC

É um imposto directo, que se aplica às pessoas singulares ou colectivas que exercem no território nacional actividades agrícolas, industriais ou comerciais de pequena dimensão, incluindo a prestação de serviços.

É um imposto simples e de fácil aplicação, criado para pequenos negócios e de carácter optativo.

Foi aprovado pela Lei nº 5/2009, de 12 de Janeiro, o Imposto Simplificado para Pequenos Contribuintes com o objectivo de reduzir

custos de cumprimento das obrigações tributária, encargos de fiscalização e controlo através das simplificação dos procedimentos, bem como incentivar os contribuintes registar-se e pagar imposto.

Este imposto aplica-se às pessoas singulares ou colectivas que exerçam, no território nacional, actividades agrícolas, industriais ou comerciais, de pequena dimensão, incluindo as prestações de serviço, tais como comercialização de produtos agrícolas, comércio ambulante ou em pequenos quiosques, etc. sendo considerado de pequena dimensão, as que apresentem um volume de negócios anual igual ou inferior a 2 500 000,00MT e que optem por este regime.

Refira-se que a tributação dos sujeitos passivos no ISPC é de carácter optativo. Para os sujeitos passivos que optem pela tributação em ISPC, sobre as transmissões de bens e prestações de serviços que realizem não há lugar ao IVA e, sobre os rendimentos obtidos, não incide IRPS ou IRPC.

Os sujeitos passivos de ISPC que auferirem outros rendimentos, para além de rendimentos classificados como da segunda categoria em sede de IRPC (rendimentos empresariais e profissionais), são tributados em ISPC apenas relativamente aos rendimentos desta categoria, devendo os restantes rendimentos serem declarados para efeitos de tributação em IRPS.

Objectivos do ISPC

- Reduzir os custos e procedimentos no cumprimento das obrigações tributárias por parte dos pequenos contribuintes;
- Diminuir os custos de fiscalização e controlo dos pequenos contribuintes por parte da administração tributária;
- Promover a importância do pagamento do imposto aos Sujeitos Passivos que operam no sector informal;
- Reduzir a carga tributária para os pequenos contribuintes;
- Reduzir a evasão fiscal;
- Alargar a base tributária;
- Aumentar as receitas fiscais.

Regras de Incidência:

As pessoas singulares ou colectivas que desenvolvam actividades agrícolas, industriais ou comerciais, bem como a indústria transformadora e a prestação de serviços (incluindo exportadores e importadores), podem optar pela tributação em ISPC, desde que:

- O volume de negócios do ano anterior seja inferior ou igual a 2.500.000,00MT;
- Não sejam obrigados, para efeitos de IRPS ou IRPC a possuir contabilidade organizada.

Isenções:

Ficam isentos do ISPC os sujeitos passivos com um volume de negócios equivalente a 36 salários mínimos do salário mínimo mais elevado em 31 de Dezembro do ano anterior ao que respeitam os negócios.

Determinação do Rendimento Colectável:

O rendimento colectável é o volume de negócios realizado e apurado pelo sujeito passivo em cada trimestre do ano civil, quando o sujeito passivo opte ser tributado em função do volume de negócios.

Taxas Aplicáveis:

A taxa anual do ISPC é de 75.000,00 MT ou em alternativa a taxa de 3% sobre o volume de negócios desse ano. No ano em que iniciam a actividade e optem pela primeira vez pelo ISPC, os sujeitos passivos beneficiam de uma redução da taxa do imposto em 50%.

Sumario

O Imposto simplificado para pequenos contribuintes foi introduzido no Sistema Tributário Moçambicano Lei n.º5/2009, de 12 de Janeiro e posteriormente regulamentado pelo Decreto n.º 14/2009, de 14 de Abril.

O imposto simplificado assenta num regime de tributação logicamente simplificado que visa essencialmente atrair o sector informal para o sistema tributário, aumentando assim, a base tributária e, em paralelo, diminuindo a taxa de imposto aplicável ao contribuinte, facto que é rentável para a Administração Tributária, uma vez que em princípio originará um aumento da receita fiscal (por passar a abarcar o mercado informal)

Exercícios de auto - avaliação

Exercício 1.

Um vendedor ambulante, realizou num determinado ano as seguintes vendas, no montante de 1.000.000,00MT, assim distribuídos por trimestre: Trimestre – 100.000,00 MT

1.º Trimestre – 150.000,00 MT

2.º Trimestre – 250.000,00 MT

3.º Trimestre – 500.000,00 MT

4.º Trimestre – 500.000,00 MT

Pretende-se qual o valor de imposto pago e o que é mais benéfico, pagar os 75.000,00MT ou a taxa de 3% sobre as vendas.

Resolução

Pagará 75.000,00 MT, em 4 prestações, independentemente do montante das vendas, desde que as mesmas relativamente ao ano anterior, sejam inferiores a 2.500.000,00MT.

Se optar pela taxa de 3 %, o pagamento é efectuado no mês imediatamente a seguir ao fim do trimestre, como se demonstra:

1T - 100.000,00 * 3% = 3.000,00;
2T - 150.000,00 * 3% = 4.500,00;
3T - 250.000,00 * 3% = 7.500,00;
4T - 500.000,00 * 3% = 15.000,00;
Total = 30.000,00

Neste caso é preferível optar pela taxa de 3% do que pagar 75.000,00 MT



Exercícios

1. António Chacudzuca é proprietário de uma Barraca na Zona do Estoril, cidade da Beira, cuja actividade consiste na venda de cereja. Para além da cerveja, António Chacudzu, oferece aos seus clientes, comida, sendo o seu principal menu, a carne assada de vaca e de porco.

Durante o ano de 2017, Chacudzuca, realizou num determinado ano as seguintes vendas, no montante de 3.000.000,00MT, assim distribuídos por trimestre: Trimestre – 100.000,00 MT

- 1.º Trimestre – 700.000,00 MT
- 2.º Trimestre – 550.000,00 MT
- 3.º Trimestre – 750.000,00 MT
- 4.º Trimestre – 1000.000,00 MT

Pretende-se saber qual o valor de imposto pago, considerando que Chacudzuca prefere pagar a taxa de imposto de 3% sobre as vendas?

Que comentário oferece dizer em relação ao regime de imposto a ser adoptado?

2. Enumere os objectivos de criação do ISPC

UNIDADE TEMÁTICA 4.4. Imposto sobre o Valor Acrescentado

Introdução

Pretende-se nesta unidade temática que o estudante tenha conhecimento em matéria sobre o IVA, sua incidência, apuramento do imposto devido.

Ao completar esta unidade, você será capaz de:

 Objectivos	<ul style="list-style-type: none">▪ Especificar o apuramento do imposto devido.
--	---

4.4.1. IVA

O conceito base do Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) é de que se trata de um imposto indirecto sobre a despesa. Este imposto recai sobre as transmissões de bens ou prestações de serviços realizados no território nacional (incluindo as importações), em todas as fases do circuito económico, desde a produção/importação ou aquisição até à venda pelo retalhista sem efeitos cumulativos, como o próprio nome indica, através do seu mecanismo particular de apuramento.

De facto, cada um dos sujeitos passivos intervenientes no circuito, através do mecanismo de apuramento, apenas entrega o imposto devido pelo valor que acrescenta ao produto, correspondente a uma fracção do total do imposto a arrecadar pelo Estado, sendo no fim do circuito, suportado pelo consumidor e utilizador final.

O mecanismo de apuramento considera por um lado, o direito que o sujeito passivo tem em deduzir o imposto que suportou nas aquisições e, por outro, a obrigação de liquidar o imposto sobre o valor das vendas realizadas no âmbito da sua actividade económica, reportados a um determinado período de tributação. Assim, na prática, cada sujeito passivo interveniente no circuito adquire uma posição devedora perante o Estado pelo valor do imposto facturado nas vendas que realizou (A) e credora pelo imposto que deduziu relativamente às aquisições que efectuou (B), sendo o imposto apurado igual à diferença entre as duas posições, podendo resultar num saldo devedor (A maior que

B) ou credor (B maior que A) perante o Estado:

IVA apuramento = A (Valor das Vendas x 17%) – B (Valor das aquisições x17%)

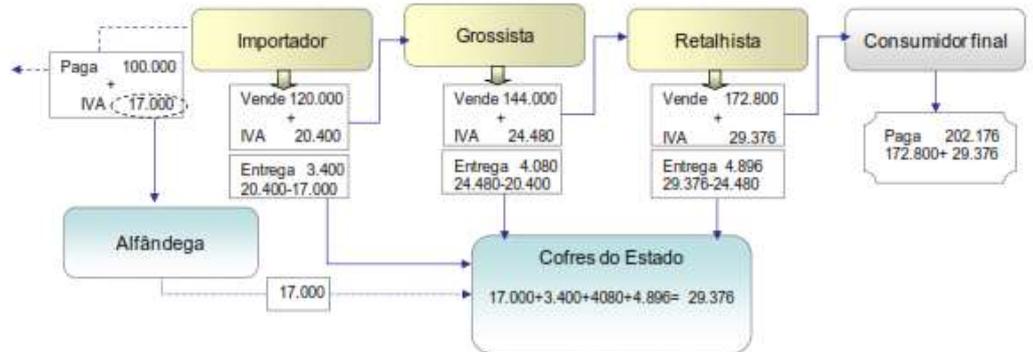


Figura 4 - Funcionamento do IVA

Fonte: ACIS em cooperação com USAID, SPEED e DELOITTE, 2011

Incidência subjectiva

São sujeitos passivos do imposto:

- as pessoas singulares ou colectivas residentes ou com estabelecimento estável ou representação em território nacional que, de um modo independente e com carácter de habitualidade, exerçam, com ou sem fim lucrativo, actividades de produção, comércio ou prestação de serviços, incluindo as actividades extractivas, agrícolas, silvícolas, pecuárias e pesca;
- as pessoas singulares ou colectivas que, não exercendo uma actividade, realizem, também de modo independente, qualquer operação tributável desde que a mesma preencha os pressupostos de incidência real do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares ou do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas;
- as pessoas singulares ou colectivas não residentes e sem estabelecimento estável ou representação que, ainda de modo independente, realizem qualquer operação tributável, desde que tal operação esteja conexa com o exercício das suas actividades empresariais onde quer que ela ocorra ou quando, independente dessa conexão, tal operação preencha os pressupostos de incidência real do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares ou do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas;
- as pessoas singulares ou colectivas que, segundo a legislação aduaneira, realizem importações de bens;

- e) e) as pessoas singulares ou colectivas, que em factura ou documento equivalente, mencionem indevidamente imposto sobre o valor acrescentado.

CARACTERIZAÇÃO DO IVA

- Imposto Geral sobre o Consumo
- Imposto plurifásico não cumulativo
- Princípio de tributação no país de destino
- Três regimes de tributação (Geral, Especial e Simplificado)

MÉTODOS DE CÁLCULO DO IMPOSTO

- Método de Adição
- Método de Subtração

Método de Subtração

Dedução Base de Base ou Método Directo

$$I = t (\text{Outputs} - \text{Inputs})$$

Dedução imposto do imposto, crédito do imposto, método indirecto ou método da factura

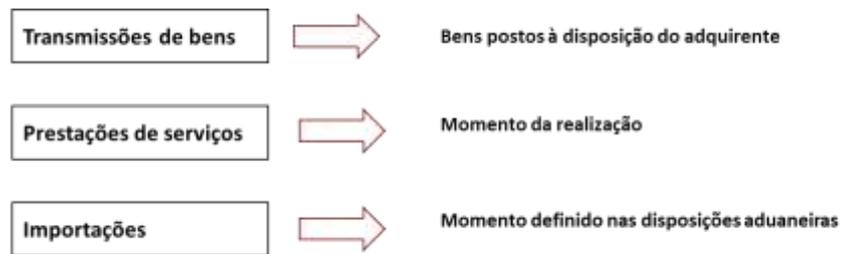
$$I = t (O) - t (I)$$

MÉTODO SUBTRACTIVO INDIRECTO

	Compra	Venda	IVA Liquidado	IVA Dedutível	Imposto entregue ao Estado
Fornecedor/ Importador	-	1000 (1000+170)	170	-	170
Produtores	1000 (1000+170)	1200 (1200+184)	184	170	14
Grossista	1200 (1200+184)	1300 (1300+201)	201	184	17
Retalhista	1300 (1300+201)	1400 (1400+218)	218	201	17
Consumidor Final	1694 (1400+322)				
Total de IVA					218

FACTOR GERADOR E EXIGIBILIDADE - Regras de Incidência

O IVA é devido e exigível art., § 7º



O imposto sobre o Valor Acrescentado incide sobre o valor das transmissões de bens e prestações de serviços realizadas no território nacional, a título oneroso, por um sujeito passivo agindo como tal, bem como sobre as importações de bens.

São, em particular; havidas como transacções tributáveis:

- As prestações de serviços gratuitos efectuados pela própria empresa com vista às necessidades particulares do seu titular, do pessoal ou, em geral, para fins alheios à mesma;
- A utilização de bens da empresa para uso próprio do seu titular, do pessoal ou, em geral, para fins alheios à mesma e ainda em sectores de actividade isentos quando, relativamente a esses bens ou aos elementos que os constituem tenha havido dedução total ou parcial do imposto;
- Salvo prova em contrário, são também considerados como tendo sido objecto de transmissão pelo sujeito passivo os bens adquiridos, importados ou produzidos que não se encontrarem nas existências dos estabelecimentos do sujeito passivo e bem assim os que tenham sido consumidos em quantidades que, tendo em conta o volume de produção, devem considerar-se excessivas.

Exemplo:

Um fornecedor debita, juntamente com o valor do bem transmitido, as despesas de transporte efetuadas até ao armazém do cliente. Supondo que o valor dos bens é de 100.000,00MT e o valor do transporte 10.000,00MT, o valor tributável desta operação é de 110.000,00MT, ou seja, o fornecedor aplica a taxa do imposto sobre o valor total.

Exemplo:

O fornecedor de determinado bem, cujo valor é 600.000,00MT concede um desconto de 10%. O valor tributável desta operação é de 600.000,00MT deduzido de desconto, isto é a taxa de imposto incide sobre 540.000,00MT.

- Taxas (art.º 17.º)
- A taxa de imposto é 17%.
- Condições formais - art. 18º nº 1 / art. 27º
- Natureza das operações - art. 19º
- Exclusões (certas despesas) - art.20º

- Condições temporais - art. 22º:
 - Imputação
 - Reporte
 - Reembolso – Decreto n.º 78/2017 de 28 de Dezembro

São excluídas do direito à dedução o imposto contido nas despesas descritas no artigo 20 da lei 13/2016, de 30 de Dezembro.

Despesas cujo imposto suportado confere direito á dedução:

- As despesas efetuadas com a aquisição de viatura de turismo conferem o direito à dedução desde que essas viaturas constituam o meio de exploração ou sejam objecto de actividade do sujeito passivo.

Exemplo

- Um comerciante de automóveis pode deduzir o imposto suportado na aquisição dos veículos para revenda:
- Uma empresa de rent – a – car pode deduzir o imposto na aquisição dos veículos para aluguer, mas não pode deduzir o combustível neles utilizados.

Isenções:

São isentas do imposto, as seguintes operações internas (enumeração meramente exemplificativa):

- Transmissões de determinados bens e as prestações de serviços expressamente indicadas no código do imposto:
 - Prestações de serviços na área da Saúde e transmissões de bens com eles correlacionadas;
 - Transmissões de bens e prestações de serviços, designadamente de carácter assistencial ou visando fins de carácter social, cultural ou artístico, efectuadas por entidades sem fins lucrativos;
 - Prestações de serviços efectuadas no interesse colectivo dos seus associados por organismos sem finalidade lucrativa, desde que esses organismos prossigam objectivos de natureza política, sindical, religiosa, patriótica, filantrópica, recreativa, desportiva, cultural, cívica ou de representação de interesses económicos e a única contraprestação seja uma quota fixada nos termos dos respectivos estatutos;
 - Prestações de serviços que tenham por objecto o ensino, bem como as transmissões de bens e prestações de serviços conexas;
 - Transmissões de bens e prestações de serviços no

âmbito de actividades agrícola, silvícola, pecuária e pesca expressamente enumeradas.

- Operações bancárias e financeiras;
- Locação de imóveis para fins de habitação ou, quando situados nas zonas rurais, para fins comerciais, industriais e de prestação de serviços;
- Operações de seguro e resseguro, bem como as prestações de serviços conexas, efectuadas pelos corretores e outros mediadores de seguros;
- Operações sujeitas a sisa ainda que dela isentas;
- Transmissões de bens afectos exclusivamente a um sector de actividade isento ou que, em qualquer caso, não foram objecto de direito à dedução e bem assim as transmissões de bens cuja aquisição tenha sido feita com exclusão do direito a dedução.

Relativamente às actividades de importação, exportação, operações assimiladas e transportes internacionais, beneficiam de isenção, entre outras:

- As importações definitivas de bens cuja transmissão no território nacional beneficie de isenção objectiva, ou quando gozem de isenção do pagamento de direitos de importação;
- As importações de bens nos regimes de trânsito, importação temporária ou “draubaque” que sejam isentas totalmente de direitos aduaneiros;
- As transmissões de bens expedidos ou transportados com destino ao estrangeiro pelo vendedor ou por um terceiro por conta deste, e outras operações equiparadas;
- As prestações de serviços que estejam directamente relacionadas com o trânsito, exportação ou importação de bens isentos de imposto por terem sido declarados em regime temporário, “draubaque” ou trânsito.

Valor Tributável:

O valor tributável das transmissões de bens e das prestações de serviços sujeitas a imposto é, em regra, o valor da contraprestação obtida ou a obter do adquirente, do destinatário ou de um terceiro, nele se incluindo os impostos, direitos, taxa e outras imposições, com excepção do próprio imposto sobre o valor acrescentado.

Taxa do Imposto:

A taxa do imposto é de 17%.

A taxa aplicável é a que vigora no momento em que o imposto se torna exigível.

Merecem, todavia, referência:

- No caso de bens ou serviços sujeitos ao regime de preços fixos, incluindo os combustíveis, a existência de taxas reais diferenciadas, resultantes de se fazer aplicar a taxa geral do imposto apenas sobre uma fracção do respectivo preço;
- O regime de taxa “zero” aplicável num número limitado de isenções, nomeadamente a actividade de exportação;
- A percentagem de 5% aplicável sobre as vendas a contribuintes do “regime simplificado”, sem direito a dedução.

Direito à Dedução:

Para apuramento do imposto a entregar mensalmente nos cofres do Estado, os sujeitos passivos deduzem ao imposto incidente sobre as operações tributáveis que efectuaram, o IVA dedutível que lhes foi facturado na aquisição de bens e serviços por outros sujeitos passivos.

A conjugação das regras para o efeito aplicáveis pode assim resumidamente enunciar-se:

- Os sujeitos passivos que realizem apenas transacções sujeitas a imposto e dele não isentas, deduzem a totalidade do imposto suportado nas respectivas aquisições de bens e serviços;
- Os sujeitos passivos que simultaneamente efectuem transacções isentas, nos casos em que a isenção não prejudica o direito de dedução (como é o caso da exportação), deduzem a totalidade do imposto suportado;
- Quando, porém, o sujeito passivo efectue exclusivamente transacções isentas nos casos que não conferem o direito de dedução (exemplo da actividade agrícola, silvícola, pecuária ou de pesca, quando não tenha havido renúncia à isenção), não há lugar a qualquer dedução ou reembolso;
- Havendo lugar simultaneamente a transacções que conferem direito a dedução e a outras que o não conferem, é dedutível apenas o imposto suportado nas aquisições para a realização das primeiras.

Pedidos de Reembolso

Embora não seja uma situação frequente, em algumas situações, o IVA dedutível pode ser superior ao IVA liquidado.

Este tipo de situações ocorre frequentemente nos meses em que se verifica investimento por parte do sujeito passivo (quer em imobilizado quer em existências). São as chamadas situações de crédito de imposto a favor do sujeito passivo.

Em todos os casos, regra geral, os valores em causa são reportados para o período seguinte. Por outro lado, o sujeito passivo pode optar por solicitar o reembolso do crédito existente a seu favor. Carecendo este pedido do preenchimento de modelo próprio.

O reembolso do IVA só pode ser solicitado por sujeitos passivos enquadrados no regime normal de IVA, ou seja, sujeitos passivos que:

- Pratiquem operações sujeitas a IVA e dele não isentas;
- Pratiquem operações isentas com direito à dedução do imposto suportado;
- Pratiquem operações mistas;
- Os que tenham optado pela renúncia à isenção.

O sujeito passivo pode solicitar o reembolso quando se verifique uma das seguintes situações:

- Passados 12 meses desde o início do crédito e quando este seja > a 50.000,00 MZN;
- Cessaçãõ de actividade;
- O sujeito passivo passa a praticar exclusivamente operações isentas sem direito à dedução ou a enquadrar-se num regime de tributação diferente do regime normal do IVA;
- O valor do crédito do imposto excede 50.000,00 MZN;
- O valor do crédito do imposto excede 5.000,00 MZN quando solicitado por exportadores e sujeitos passivos que efetuem operações isentas com direito à dedução

O pedido é efetuado através do Modelo A que deverá mencionar a intenção de efetuar o reembolso.

Esta declaração deve ser acompanhada dos seguintes documentos:

- Fotocópia das 3 últimas declarações periódicas, quando o valor do reembolso solicitado se encontre influenciado por créditos de períodos anteriores;
- Nota justificativa das regularizações efectuadas no período a que diz respeito o total do crédito de imposto evidenciando:
 - O requerimento ao diretor nacional dos impostos e auditoria
 - O tipo de operação realizada;
 - A identificação do sujeito passivo com o qual se efectua a regularização;
 - O valor da regularização de IVA e respectiva base de incidência;

- O extrato de fornecedores, conforme modelo aprovado e do valor total de fornecimentos por cada um deles, relativamente aos períodos a que corresponde o crédito a reembolsar;
- Cópia do balancete de Razão, relativo ao período cujo reembolso se solicita;
- No caso de importação, cópia do DU Definitivo passado pela competente estância aduaneira;
- No caso de exportação, cópia do DU Definitivo

Em qualquer pedido de reembolso, a AT pode exigir caução, fiança bancária ou outra garantia adequada, desde que o valor do crédito respectivo exceda 50.000,00 MZN, que deve ser mantida até à comprovação da situação, mas nunca por prazo superior a um ano.

Extrato de fornecedores

RELAÇÃO DAS FATURAS E DOCUMENTOS EQUIVALENTES ANEXO AO PEDIDO				
Número da fatura ou documento	Data	Nome e Número de Identificação Tributária (NUIT) do fornecedor	Valor dos bens e serviços líquido de imposto (5)	Valor do IVA constante na factura

No caso dos reembolsos solicitados pelos exportadores e sujeitos passivos que efectuem operações isentas com direito à dedução é ainda necessária a verificação da existência de conta bancária confirmada pelos Serviços Centrais do IVA e pela respectiva Instituição de Crédito para efeitos de transferência do reembolso.

Os reembolsos devem ser efetuados pelos serviços competentes no prazo de:

- 45 dias a contados da data da apresentação do respectivo pedido, nos casos em que seja solicitado por exportadores; ou
- 30 dias nos restantes casos

Por solicitação do contribuinte, serão acrescidos à quantia a reembolsa juros compensatórios por casa mês ou fracção de atraso imputável aos serviços fiscais.

Caso a AT detete alguma irregularidade, o processo pode:

- **Suspender** - Processos incompletos; não utilização de modelo aprovado de extracto de fornecedores, falta de certificação dos DU, etc

O sujeito passivo é notificado pela AT para esclarecer ou corrigir as irregularidades dentro de um prazo de 6 meses a partir da data da notificação

- **Indeferir** - Imp. deduzido nas facturas não emitidas de forma legal; imp. deduzido nas

faturas de entidades com NUIT inexistente, etc

O sujeito passivo é notificado pela AT para esclarecer ou corrigir as irregularidades dentro de um prazo de 30 dias a partir da data de notificação

A estas decisões, após efetuadas as regularizações, cabe recurso hierárquico ou recurso contencioso.

OBRIGAÇÕES DECLARATIVAS (ART.25.º)

- Declaração de início de atividade
- Declaração de alterações
- Declaração de cessação de atividade
- Declaração periódica do apuramento do imposto até ao último dia do mês seguinte àquele a que respeitem as operações nela abrangidas
- Declaração periódica de operações isoladas, até ao fim do mês seguinte ao da conclusão da operação

Faturação (art.º 27.º)

- Emissão de fatura ou documento equivalente por cada transmissão de bens ou prestações de serviço
- Emissão de guias ou notas de devolução sempre que se verifique uma devolução
- Pagamento (art.º 23.º)
- Em simultâneo com a declaração periódica de apuramento.
- Escrituração (art.º 23.º RCIVA)
- Aos sujeitos passivos enquadrados no regime normal, a escrituração deve obedecer às regras contabilísticas em vigor, onde numa forma fiável e inequívoca se possa conhecer as componentes do imposto e respectivo apuramento.

Sumario

O imposto sobre o valor agregado (IVA) é um imposto aplicado em Moçambique que incide sobre a despesa ou consumo e tributa o "valor acrescentado" das transações efetuadas pelo contribuinte. Trata-se de um imposto plurifásico, porque é liquidado em todas as fases do circuito económico, desde o produtor ao retalhista. Sendo plurifásico, não é cumulativo, pois o seu pagamento é fraccionado pelos vários intervenientes do circuito económico, através do método do crédito do imposto.

Exercícios de auto - avaliação

1. Haverá lugar a liquidação do IVA em relação a um serviço prestado

a um cliente sediado fora do território nacional?

Resposta:

Regra geral, há lugar a liquidação do IVA sempre que o prestador tenha no território nacional a sua sede, estabelecimento estável ou domicílio, sempre que o adquirente seja pessoa estabelecida ou domiciliada no estrangeiro, excepto nos termos do n.º 8 do art. 6 do CIVA.

2. Quais os requisitos que uma factura ou documento equivalente deve conter?

Resposta:

Nos termos do art. 27 do CIVA, a factura/documento equivalente deve conter os seguintes elementos/requisitos:

- Deve ser emitida em língua portuguesa e em Meticais, (n.º 5, art.106 da Lei n.º 2/2006, de 22 de Março);
- Data, (n.º 5, art. 27 do CIVA);
- Numeração sequencial impressa em tipografia autorizada pelo MF, (n.º 5 e 7, art. 27 CIVA) ou por computador;
- Indicação dos elementos identificativos da tipografia, nomeadamente a designação social, sede e NUIT, bem como a autorização prevista no n.º 7, art. 27 do CIVA;
- Identificação completa (Nome, NUIT e domicílio do adquirente), (al. a) n.º5, art. 27 do CIVA);
- Quantidade e denominação usual dos bens/serviços, (al. b) n.º 5, art. 27 do CIVA);
- Indicação separada das embalagens não transaccionadas, (al. b) n.º 5, art. 27 do CIVA);
- Preço líquido de imposto e outros elementos incluídos no valor tributável, (al. c) n.º 5 art. 27 do CIVA);
- Taxa e montante do imposto devido, (al. d) n.º 5, art.27 do CIVA); e
- Motivo justificativo da não aplicação do Imposto, (al. e) n.º 5, art. 27 do CIVA).

3. Haverá necessidade de solicitar autorização para impressão da factura ou documento equivalente por via do mecanismo de saída por computador?

Resposta:

Nos termos da legislação em vigor, o ponto 9 do Despacho que autoriza os procedimentos para impressão de facturas e o seu processamento por mecanismo de saída por computador, de 22 de Dezembro de 2011. Neste âmbito, deve o contribuinte solicitar ao Director da respectiva Direcção de Área Fiscal (DAF) autorização para imprimir facturas ou documentos equivalentes por meios informáticos, anexando para o efeito um exemplar da mesma e a memória descritiva do programa e em seguida aguardar que se desloque uma equipe de técnicos a fim de verificar se o sistema usado é fiável ou não de tal sorte a fazer uma numeração sequencial automática.

Exercícios



1. A sociedade Flores & Flores, Lda., sediada na Beira, enquadrada no regime normal, realizou no mês de Setembro do ano n as seguintes operações (valores em MMT com IVA excluído):

Operações activas:

- Venda de flores ornamentais para a Africa do Sul... 150 000
- Venda de flores ornamentais para os EUA..... 65 000
- Venda de flores ornamentais para Portugal... 50 000
- Venda de flores ornamentais a clientes Moçambicanos.350 000
- Serviços prestados a uma empresa de decoração sem forn. de flores... 120.000
- Venda do património existente numa loja no CC de Maputo que fechou, a um empresário que tem como actividade venda de artigos para Lar 10.000

Operações passivas:

- Aquisição de flores ornamentais a um fornecedor Chinês 10 000
- Aquisição de móveis para a sua empresa a um fornecedor dos Estados Unidos 2 000
- Reparação de viaturas de turismo da empresa 5 000
- Aquisição de flores naturais a um fornecedor Moçambicano 20.000
- Aquisição de livros técnicos sobre produção de arranjos florais 2 000
- Recepção da factura da electricidade do mês de Agosto 800
- Despesas relativas a uma recepção no hotel Rovuma aos seus clientes. 2.000
- Aquisição de gasóleo para a sua viatura de turismo 600

Partindo do pressuposto de que a Sociedade Flores & Flores, Lda, é um sujeito passivo enquadrado no regime normal, sem qualquer limitação ao direito à dedução e que tem um reporte de IVA de períodos anteriores no montante de 1.000.000,00MT determine o respectivo imposto, preenchendo a declaração devida e se for caso disso solicite o reembolso.

2. As transmissões de bens e as prestações de serviços, para se sujeitarem ao imposto, devem preencher determinados requisitos. Enumere três requisitos.
3. Estão sujeitos ao IVA as pessoas singulares ou colectivas, que em factura ou documento equivalente, mencionem indevidamente o IVA. Comente.

4. Diferencie a venda a pronto pagamento, venda a prazo e a venda a consignação, devendo se referir o modo de tributação de cada uma em sede de IVA.
5. Distinga o momento da constituição da dívida e da exigibilidade do IVA
6. Das operações abaixo indicadas, indique as que se consideram de isenção objectiva e a subjectiva:
 - a) As prestações de serviço médicos sanitários e as operações com elas estritamente conexas, efectuadas por estabelecimentos hospitalares, clínicas, dispensários e similares.
 - b) A transmissão de redes mosquiteiras;
 - c) A transmissão de bens e as prestações de serviços ligados à segurança efectuadas por entidades públicas;
 - d) As prestações de serviços que consistam em lições ministradas a título pessoal sobre matérias do ensino escolar ou superior;
 - e) As operações bancárias e financeiras;
 - f) A locação de imóveis para fins comerciais e habitacionais;
 - g) A locação de imóveis para fins comerciais;
 - h) A transmissão de direitos de autor e a autorização para utilização de obra intelectual, quando efectuadas pelos próprios autores, seus herdeiros ou legatários;
 - i) As transmissões de farinha de milho, arroz, pão, sal iodado, leite em pó para lactentes até 1 ano, trigo, farinha de trigo, tomate fresco ou refrigerado, batata, cebola, carapau congelado, petróleo de iluminação, jet fuel e bicicletas comuns, preservativos e insecticidas;
 - j) As transmissões do açúcar,
 - k) aquisição de matérias primas, produtos intermediários, peças, equipamentos, componentes, efectuados pela indústria nacional de açúcar;
 - l) O serviço público de remoção de lixo.
 - m) As importações de ouro efectuadas pelo Banco de Moçambique;
 - n) As transmissões de bens e prestação de serviços efectuadas pelos Caminhos de Ferros de Moçambique a companhias estrangeiras ferroviárias estrangeiras, no quadro de exploração da rede ferroviária dos seus equipamentos;
 - o) O transporte de pessoas provenientes ou com destino ao estrangeiro.
7. Assinale com V, as afirmações verdadeiras e com F as falsas, não se esquecendo de indicar a base legal as afirmações que julgar verdadeiras.
 1. A taxa do IVA sobre a transmissão de energia é de 10,54%
 2. Para efeitos do IVA o calor considera-se de bem corpóreo.
 3. Os sujeitos passivos enquadrados no número 7 do artigo 9 do CIVA, pode passar a liquidar o IVA, desde que comunique essa pretensão a Autoridade Tributária.

4. A transmissão de uma mota está isenta do IVA, desde que o adquirente seja um sujeito passivo que realize uma actividade agrícola, conforme vem prescrito no Anexo I do CIVA.
5. Somente podem deduzir o IVA suportado nas suas aquisições, os sujeitos passivos que realizam vendas sujeitas.
6. O IVA suportado em motos não confere direito a dedução, a não ser quando se destine a exploração de uma actividade.
7. Sempre que a dedução do imposto a que haja lugar, supere o montante devido pelas operações realizadas no período correspondente, o sujeito passivo deve solicitar reembolso.
8. A percentagem provisória de pro rata a ser utilizada, deve ser calculada mensalmente.
9. Os sujeitos passivos enquadrados no regime de escrituração simplificada ao realizar as suas vendas liquidam IVA a taxa de 5% e deve constar a expressão IVA não confere direito a dedução.
10. O sujeito passivo pode exercer o direito a dedução do IVA suportado até 90 dias contados da data da emissão da factura.

8. A **Mucacha Comercial, Lda**, sita na rua João Ferreira, nº 59, NUIT 400032881, sujeito passivo, registado na Direcção de Área Fiscal da Beira com o volume de negocio avaliado em 670.500,00Mt, cuja actividade principal é venda a retalho de diversos produtos e exerce ainda outras actividades de transporte de mercadorias. Durante o mês de Fevereiro de 2013 efectuou as seguintes operações:

Vendas sem IVA

- | | |
|---|-----------|
| a. 60 Sacos de cimento..... | 17.100,00 |
| b. 820 Varões de 8mm..... | 65.600,00 |
| c. 55 Jornais..... | 5.500,00 |
| d. 10 Sacos de batatas..... | 3.500,00 |
| e. Transporte de mercadoria da John Komo, Lda de Maputo para Beira..... | 15.000,00 |
| f. 50 Embalagem de trigo..... | 22.500,00 |
| g. 10 Cx de sabão..... | 6.780,00 |
| h. 14 enxadas..... | 3.340,00 |
| i. 30 Cx de sunlight..... | 1.050,00 |

Para a realização das vendas acima descritas, suportou IVA:

- | | |
|--|-----------|
| a. Despesas de Energia..... | 8.340,00 |
| b. Compra de meios circulantes..... | 10.500,00 |
| c. Despesas de Água..... | 1.658,00 |
| d. Despesas com as chamadas de telemóvel..... | 8.550,00 |
| e. Despesas suportadas com gasóleo para a viatura pesada de carga..... | 7.890,00 |

Pretende-se

O cálculo do imposto a pagar ou a recuperar, não se esquecendo de indicar a base legal para sustentar a sua resposta.

9. A **Motomoto Comercial, Lda**, sita na Av. Eduardo Mondlane, nº 101, R/C, NUIT 400011129, contribuinte enquadrado no regime normal para efeitos de IVA, está inscrita na Direcção da Área Fiscal da Beira, exerce Comércio Geral como actividade principal e actividade secundária Exportação, prestação de serviço de Construção Civil e Transporte Nacional e Internacional de Mercadorias. Os Produtos da Motomoto Comercial, Lda tornaram-se referência no mercado pela marca que ostentam (MC), criada a dois anos pela empresa.

De Janeiro à Dezembro de 2012, os registos contabilísticos apontam que realizou as seguintes vendas (sem IVA):

- a. Venda dos direito do uso da marca MC.....1.205.000,00
- b. Electrificação da vila de Sena.....850.000,00
- c. 40 Cx de sabonete
protex.....501.000,00
- d. 185 redes de pesca.....894.000,00
- e. Transporte de cana-de-açúcar da Machamba para a Indústria de Açúcar KZ....830.000,00
- f. 2300 Kg de camarão.....910.000,00
- g. 250 ancinhos530.000,00
- h. 10 motas.....180.000,00
- i. 40 cadeiras de rodas para deficientes.....440.000,00
- j. Recolha de lixo na Industria de Açúcar
KZ.....1.250.000,00
- k. Transportes de 30 doentes de Nhamatada para CB...470.000,00
- l. 600 Embalagens de
açúcar.....1.200.00,00
- m. 1.370 caixas de mosaico.....2.437.000,00
- n. 40 Cx de cigarros para marinheiros de embarcações no alto
mar.....103.000,00
- o. 10 computadores para o laboratório de informática da
ISCED.....350.000,00
- p. Construção de uma residência em
Mafambisse.....1.870.000,00
- q. Exportação de madeira serrada1.230.000,00
- r. Transporte de adubo para Zimbabwe..... 800.000,00
- s. Reabilitação e ampliação do Hospital Central da
Beira.....1.250.000,00
- t. Venda de uma parte do escritório, para pagar dividas de
fornecedores.....2.328.000,00

Pretende-se

- a) Identificar as operações sujeitas e isentas com e sem direito a dedução, não se esquecendo de indicando a base legal;
- b) Calcule o pro rata do exercício de 2012 com base nas

operações acima descritas.

- c) Atendendo que durante o mesmo exercício suportou as seguintes despesas:

Nº ord.	Nº Fact. /VD/DU	Descrição da operação	Valor total da factura
01	100856	Importação de uma viatura ligeira de passageiro	475.000,00
02	153	Despesas de refeições em missão de serviço	57.320,00
03	45	Compra de camisas e calças da marca Pólo para Uniforme dos Funcionários	150.010,00
04	037	Manutenção e reparação de escritório	53.451,00
05	varias	Custo com Inventários sujeito	7.001.500,00
06	varias	Custo com Inventários isento	4.229.411,76
07	varias	110 litros de gasolina para geradores	5.227,20
08	varias	250 litros de gasolina para viaturas	11.880,00
09	varias	Material de escritório	32.694,12
10	varias	Despesas com telefone fixo	81.211,76
11	287	Prestação de serviço efectuado por uma empresa Zimbabweana	805.000,00
12	varias	20.400 litros de combustível para viaturas pesadas de mercadorias	750.924,00
13	varias	Despesas com energia da casa do director	10.298,00

NB:

Preço unitário de gásóleo 36,81Mt, IC = 4,87/litro

Preço unitário de gasolina 47,52Mt; IC = 5,28/litro

Para minimizar os custos de energia e agua, a empresa utiliza painéis solares, bem como um furo de água.

Calcule o IVA a regularizar com base no pro rata definitivo, sabendo que durante o exercício de 2012 a empresa utilizou a percentagem provisória de 73%.

10. Das operações abaixo apresentadas identifique as que estão sujeitas ou isentas, indicando a base legal:

- Venda de tractores para agricultura;
- Venda de seringas de uso veterinário;
- Arrendamento de um imóvel situado em Gorongosa para fins comerciais;
- Venda de insecticidas;
- Revenda de madeira em touros;
- Venda de óxido de titânio;
- Importação de sabão;
- Venda de leite humano

- i) Prestação de serviço de cremação de corpos humanos
- j) Venda de revistas recreativas;
- k) Importação de ouro pelo Banco de Moçambique;
- l) Prestação de serviço de seguros;
- m) Venda de agulha
- n) Transferência bancaria;
- o) Venda de uma viatura cabine dupla com cilindrada 3000 cm³
- p) Arrendamento de um imóvel situado em Mafambisse para fins comerciais;
- q) Venda de arroz e bicicletas comuns;
- r) Venda de sangue humano;
- s) Prestação de serviço de segurança efectuado pela Policia da República;
- t) Venda de ancinhos;
- u) Venda de leite promex;
- v) Arrendamento de um imóvel para fins habitacionais situado no bairro do Maquinino;
- w) Venda de pedras para construção de pontes;
- x) Prestação de serviço de transporte de doentes em ambulância por uma clínica;
- y) Venda de bens destinado as vitimas das cheias em Quelimane;
- z) venda de roupa para bebe até 1 ano;
- aa) Exportação de castanha de caju;
- bb) Importação de combustível a ser transportado para Zimbabwe;
- cc) Venda de computadores para Hospital Central da Beira;
- dd) Serviço de remoção de lixo efectuado pelo Conselho Municipal da Beira.
- ee) Transmissão de pó de osso para produção de ração destinadas a alimentação de animais.
- ff) Venda de carne congelado.
- gg) Prestação de serviço de limpeza de valas de drenagem;

11. **A Seveli, Lda**, sita na rua Jaime Ferreira, s/nº, NUIT 400087111, sujeito passivo do IVA iniciou a sua actividade no dia 01/01/16, tendo declarado um volume de negócio no montante de 7.950.000,00, para o exercício da actividade principal de venda a retalho de diversos produtos e actividades secundarias de prestação serviço de electricidade e transportes internacional de mercadorias. Durante o mês de Julho de 2018 efectuou as seguintes operações:

Vendas sem IVA

- j. Electificação da localidade de pogue.....1.040.500,00
- k. Venda de chávenas de chá.....105.800,00
- l. Transporte de 26 fardos de roupa usada do porto da Beira para Niassa.....307.000,00

- m. Bolachas..... 92.240,00
- n. Agua mineral..... 101.680,00
- o. Sunlight..... 3.700,00

Para a realização das vendas acima descritas, o sujeito passivo suportou IVA nas seguintes operações:

1. Reparação de duas viaturas ligeiras de mercadorias.....2.560,00
2. Despesas de alojamento para consultores.....6.800,00
3. Despesas com gasóleo para viaturas ligeiras.....5.450,00
4. Compra de mercadorias..... 27.050,00
5. Despesa com gasóleo para camiões..... 18.170,00
6. Compra de um computador.... 9.125,00
7. Despesas com telefone fixo da operadora Vodacom....540,00
8. Importação de mercadorias.....2.530,00

Pretende-se: O apuramento do IVA a pagar ou a recuperar no mês de Julho de 2018 e posterior preenchimento da declaração M/A.

3. **A Seveli, Lda**, sita na rua Jaime Ferreira, s/nº, NUIT 400087111, sujeito passivo do IVA iniciou a sua actividade no dia 01/01/16, tendo declarado um volume de negócio no montante de 7.950.000,00, para o exercício da actividade principal de venda a retalho de diversos produtos e actividades secundarias de criação de gado bovino, prestação serviço de electricidade e transportes internacional de mercadorias. Durante o mês de Julho efectuou as seguintes operações:

Vendas sem IVA

- a) venda de ouro em barra para o Banco de Moçambique....53.225,00
- b) Transporte de 26 fardos de roupa usada, do porto da Beira para Malawe.....207.000,00
- c) Venda de arroz..... 97.140,00
- d) Venda de material eléctrico para reparação das embarcações da pescamar.....20.500,00
- e) Venda de cana de açúcar para Açucareira de Marromeu.....1.050.500,00
- f) 60 latas de leite em pó para lactantes até a 1 ano..150.000,00

Para a realização das vendas acima descritas, o sujeito passivo suportou IVA nas seguintes operações:

1. Reparação de duas viaturas ligeiras de mercadorias.2.560,00
2. Despesas de alojamento para consultores.....6.800,00

3. Despesas com gásóleo para viaturas ligeiras.....5.450,00
4. Despesa com gásóleo para camiões..... 18.170,00
5. Compra de um computador. 9.125,00
6. Despesas com telefone fixo da operadora Vodacom.....540,00

Pretende-se: O apuramento do IVA a pagar ou a recuperar no mês de Julho de 2018 e posterior preenchimento da declaração M/A.

12. **A Seveli, Lda**, sita na rua Jaime Ferreira, s/nº, NUIT 400087111, sujeito passivo do IVA iniciou a sua actividade no dia 01/01/16, tendo declarado um volume de negócio no montante de 7.950.000,00, para o exercício da actividade principal de venda a retalho de diversos produtos e actividades secundarias de criação de gado bovino. Durante o primeiro ano de actividade efectuou as seguintes operações:

Vendas sem IVA

- a) 120 revistas recreativas..... 8.250,00
- b) Venda de cabeças de boi.....207.140,00
- c) 10 Cx de sabão..... 6.780,00
- d) 14 enxadas.....3.340,00

Para a realização das vendas acima descritas, o sujeito passivo suportou IVA nas seguintes operações:

- 1) Reparação de duas viaturas ligeiras de mercadorias 2.560,00
- 2) Despesas de alojamento para consultores.....6.800,00
- 3) Despesas com gásóleo para viaturas ligeiras..5.450,00
- 4) Despesa com gásóleo para camiões..... 18.170,00
- 5) Compra de um computador..... 9.125,00
- 6) Despesas com telefone fixo da operadora Vodacom..540,00

Pretende-se: O apuramento do IVA a pagar ou a recuperar no mês de Julho de 2018 e posterior preenchimento da declaração M/A.

5. **A Seveli, Lda**, sita na rua Jaime Ferreira, s/nº, NUIT 400087111, sujeito passivo do IVA iniciou a sua actividade no dia 01/01/16, tendo declarado um volume de negócio no montante de 7.950.000,00, para o exercício da actividade principal de venda a retalho de diversos produtos e actividades secundarias de criação de gado bovino, prestação serviço de electricidade e transportes internacional de mercadorias. Durante o primeiro ano de actividade efectuou as seguintes operações:

Vendas sem IVA

- a) Venda de material eléctrico para reparação das embarcações da pescamar.....320.500,00
- b) Enxadas.....103.340,00

- c) Transporte de 26 fardos de roupa usada, do porto da Beira para Malawe.....207.000,00
- d) Electificação da localidade de pogue.....1.040.500,00
- e) 60 latas de leite em pó para lactantes até a 1 ano....150.000,00
- f) 120 revistas recreativas..... 8.250,00
- g) Venda de chávenas de chá.....805.800,00
- h) Transporte de 26 fardos de roupa usada do porto da Beira para Niassa.....307.000,00
- i) Bolachas..... 492.240,00
- j) venda de ouro em barra para o Banco de Moçambique..... 153.225,00
- k) Venda de arroz..... 97.140,00
- l) Agua mineral..... 101.680,00
- m) Venda de um computador utilizado no gabinete do gerente..... 32.800,00
- n) Venda de cana de açúcar para Açucareira de Marromeu...1.050.500,00
- o) Venda de cabeças de boi.....607.140,00
- p) Sunlight.....223.700,00
- q) Sabão..... 6.780,00

Pretende-se

- d) Identificar as operações sujeitas ou isentas com e sem direito a dedução, indicando a base legal e calcule o pro rata definitivo de 2017 com base nas operações acima descritas.
- e) Apuramento do IVA a pagar ou a recuperar no mês de Dezembro de 2017, atendendo a seguinte informação:
 1. Durante o ano de 2016, realizou as seguintes operações:
 - ✓ Vendas Sujeitas.....1.598.205,00
 - ✓ Vendas isentas com direito a dedução... 107.111,00
 - ✓ Vendas isentas sem direito a dedução...503.308,00
 2. 20% do total das vendas de 2017, são referentes ao mês de Dezembro;
 3. No mês de Dezembro suportou nas seguintes operações:
 - a) Reparação de duas viaturas ligeiras de mercadorias.....2.560,00
 - b) Despesas de alojamento para consultores.....6.800,00
 - c) Despesas com gasóleo para viaturas ligeiras.....5.450,00
 - d) Compra de mercadorias..... 27.050,00
 - e) Despesa com gasóleo para camiões.... 18.170,00
 - f) Compra de um computador..... 9.125,00
 - g) Despesas com telefone fixo da operadora Vodacom..540,00
 - h) Importação de mercadorias.....2.530,00

UNIDADE TEMÁTICA 4.5. Impostos sobre a Despesas, Transmissão da Propriedade e outros Impostos do Estado

Introdução

Pretende-se nesta unidade temática que o estudante tenha conhecimento em matéria sobre o imposto específico, direitos aduaneiros, sua incidência, determinação da matéria colectável. O estudante deverá também ter conhecimentos sobre outros impostos do estado, como é o caso de imposto sobre veículos, imposto de selo e imposto de reconstrução nacional.

Ao completar esta unidade, você será capaz de:

 Objectivos	<ul style="list-style-type: none">▪ Determinar o imposto específico a pagar.▪ Identificar os sujeitos passivos sujeito a impostos sobre a propriedade.▪ Conhecer as taxas aplicáveis sobre veículos, Imposto de selo e de reconstrução nacional
--	---

4.5.1. Imposto sobre a Despesa

4.5.1.1. Imposto sobre Consumos Específicos

O Imposto sobre Consumos Específicos tributa de forma selectiva o consumo de determinados bens constantes de tabela anexa ao respectivo Código e incide, de uma só vez, no produtor ou no importador, consoante o caso.

A tabela de taxas em vigor, contendo a lista dos bens tributados, é a constante da Lei nº 17/2009, de 10 de Setembro, e encontra-se organizada segundo a classificação e a nomenclatura da pauta aduaneira.

As taxas estabelecidas são taxas ad valorem e variam entre 5% a 75%. Para determinados bens constantes na tabela, a aplicação das taxas ad valorem deve ser conjugada com o valor mínimo de imposto devido por unidade específica de tributação.

O pagamento do imposto é exigível no momento em que se verifica a introdução dos bens no consumo, considerando-se que tal ocorre quando o produto fabricado sai da unidade de produção em condições normais de comercialização ou, no caso de bens importados, no acto do respectivo desembaraço aduaneiro ou ainda, quando o produto acabado sai do armazém sob regime aduaneiro.

Relativamente às bebidas alcoólicas e ao tabaco manufacturado, sujeitos a regime especial de fiscalização, com aposição de selo especial comprovativo do pagamento do imposto, é ainda exigível o imposto quando tais produtos forem detidos em território nacional, para fins comerciais, sem que se mostrem devidamente selados.

4.5.1.2. Direitos Aduaneiros

Os direitos aduaneiros incidem sobre o valor (determinado nos termos da regulamentação aduaneira aplicável) das mercadorias objecto de importação ou exportação através das fronteiras do território nacional, para este efeito definido como “território aduaneiro”.

Na importação a base de referência é, em regra, o valor CIF (custo, seguro e frete) e as taxas actualmente em vigor são as seguintes:

Descrição	Classe	Taxas
Matérias Primas	M	2,5%
Bens Intermediários	I	7,5%
Bens de Capital	K	5%
Bens de Consumo	C	20%
Bens Essenciais ⁵	E	0%
Combustíveis	N	5%
Energia	W	0%

Na importação de mercadorias que beneficiem de isenção de direitos, bem como no desembaraço aduaneiro de produtos a que corresponda a taxa “zero” na tabela de direitos de importação, é devida uma taxa emolumentar de montante fixo (TSA – Taxa de Serviços Aduaneiros).

⁵ Refere-se a bens de consumo básico e produtos farmacêuticos em geral.

As exportações estão genericamente livres de direitos (taxa “zero”), sem prejuízo da “taxa de sobrevalorização” incidente num número limitado de produtos (exemplos: a castanha de caju e madeira).

4.5.1.3. Taxa sobre os Combustíveis

Embora com a designação de Taxa sobre os Combustíveis na Lei nº 15/2002, de 26 de Junho, e no Regulamento aprovado pelo Decreto nº 56/2003, de 24 de Dezembro, trata-se na realidade de um verdadeiro imposto, como foi aliás originalmente designado no momento da respectiva criação pelo Decreto nº 22/90, de 24 de Setembro (imposto sobre os combustíveis).

Incide sobre todo e qualquer combustível, produzido ou importado, que se destine a ser comercializado no território nacional, tendo como sujeitos passivos:

- Os refinadores, importadores ou distribuidores que produzam industrialmente ou por qualquer forma comercializam combustível no território nacional;
- Os importadores individuais, pessoas singulares ou colectivas, que introduzam em território nacional, por via terrestre ou marítima, combustível para uso próprio ou alheio.

As taxas aplicáveis são de quantitativo fixo, estando sujeitas a actualização trimestral, por despacho do Ministro das Finanças, de acordo com a variação da taxa de inflação, não devendo contudo o factor de correcção ser superior a 5%.

O petróleo de iluminação vem beneficiando de suspensão temporária da aplicação deste tributo.

Relativamente ao gasóleo destinado a certos consumos específicos, designadamente para uso na agricultura mecanizada, na indústria mineira, na produção de energia nos distritos e em barcos de pesca, o regulamento aprovado pelo Decreto nº 56/2003, de 24 de Dezembro, prevê a existência de “incentivos” específicos, na forma de um mecanismo de reembolso de uma parte do quantitativo pago, ou na redução da taxa aplicável.

Uma parte significativa da receita arrecadada tem consignação específica, designadamente a favor do Fundo de Estradas.

4.5.2. Imposto sobre a Transmissão da Propriedade

4.5.2.1. Imposto sobre as Sucessões e Doações

O Imposto sobre as Sucessões e Doações incide sobre as transmissões a título gratuito do direito de propriedade sobre bens móveis e imóveis, designadamente por sucessão hereditária, legado, doação ou por qualquer negócio jurídico que transmita a propriedade a título gratuito e entre vivos, mesmo nos casos em que a propriedade é transmitida separadamente do usufruto, uso ou habitação.

Consideram-se bens imóveis, para efeitos de incidência do imposto, apenas os prédios urbanos situados no território nacional.

Não são sujeitas a imposto:

- As transmissões, a título gratuito, das pensões e subsídios por morte;
- As doações de bens com carácter de caridade, assistência ou beneficência, desde que destinadas a fazer face a situações de carência económica e social ou a situações de calamidade pública.

Quando haja lugar a transmissão de bens, simultaneamente a título gratuito e a título oneroso, fica sujeita a imposto sobre as sucessões e doações apenas a parcela transmitida a título gratuito, sendo passível de Sisa, quando na transmissão se incluam prédios urbanos, a respectiva parcela transmitida a título oneroso.

O imposto é devido pelas pessoas singulares que adquiram a título gratuito a propriedade dos bens transmitidos, mesmo que tenha sido constituído direito de usufruto, uso ou habitação a favor de outrem.

Critério de territorialidade:

A sujeição ao imposto sobre as sucessões e doações determina-se pelas seguintes regras:

- Quando o transmitente ou o adquirente dos bens ou de direitos sobre os mesmos, ou ambos, forem residentes em território moçambicano, o imposto incide sobre a totalidade dos bens ou direitos adquiridos, a título gratuito, independentemente do localização dos mesmos;
- Quando nem o transmitente nem o adquirente forem residentes em território moçambicano, o imposto incide apenas sobre os bens ou direitos transmitidos aqui situados.

Para efeitos deste imposto consideram-se bens ou direitos situados em território moçambicano:

- os prédios urbanos aí situados;
- Os direitos sobre bens móveis corpóreos não sujeitos a registo;

- Os direitos sobre bens móveis registados ou sujeitos a registo, matrícula ou inscrição em território moçambicano;
- Os direitos de crédito ou direitos patrimoniais sobre pessoas singulares ou colectivas quando o seu devedor tiver residência, sede, direcção efectiva ou estabelecimento estável em território moçambicano;
- As participações sociais quando a sociedade participada tenha a sua sede, direcção efectiva ou estabelecimento estável em território moçambicano;
- Os direitos de propriedade industrial, direitos de autor e direitos conexos registados ou sujeitos a registo em território moçambicano.

Taxas e Mínimo não Tributável:

Descrição	Taxas
Descendentes, cônjuges e ascendentes	2%
Irmãos e colaterais até ao 3.º grau	5%
Entre quaisquer outras pessoas	20%

No caso de transmissão por morte de bens móveis corpóreos ou incorpóreos ou de prédios urbanos ou de direitos sobre os mesmos, a título gratuito, a favor dos cônjuges, filhos ou adoptados, ou ainda de ascendentes, é fixado um mínimo não tributável equivalente a 500 vezes o salário mínimo mensal mais elevado, a deduzir à matéria colectável, apurada com a devida consideração dos encargos e dívidas dedutíveis.

4.5.2.2. SISA

A Sisa incide sobre as transmissões, a título oneroso, do direito de propriedade, ou de figuras parcelares desse direito, sobre bens imóveis, considerando-se como tal os prédios urbanos situados em território nacional.

Contudo, com a implementação do Sistema Tributário Autárquico a Sisa foi substituída nas autarquias pelo Imposto Autárquico da Sisa. Assim, a partir de 30 de Dezembro de 2008, a Sisa só é devida nas transmissões de imóveis situadas fora do território das autarquias.

Considera-se transmissão, para efeitos da incidência do imposto, a compra e venda, a dação em cumprimento, a renda perpétua, a renda vitalícia, a arrematação, a adjudicação por acordo ou decisão judicial, a constituição de usufruto, uso ou habitação, a enfiteuse, a servidão e qualquer outro acto pelo qual se transmita a título oneroso o direito de propriedade sobre prédios urbanos.

São casos particulares de incidência da Sisa, aqui indicados a título meramente ilustrativo:

- O arrendamento com cláusula de que os prédios urbanos arrendados se tornam propriedade do arrendatário depois de satisfeitas todas as rendas acordadas;
- O arrendamento ou subarrendamento de prédios urbanos por um período superior a 20 anos cuja duração seja estabelecida no início do contrato por acordo expresso dos interessados;
- Os actos da constituição de sociedade em que algum dos sócios entre para o capital social com prédios urbanos;
- A aquisição de prédios urbanos por troca ou permuta, caso em que o imposto é devido pela diferença declarada de valores ou pela diferença entre os valores patrimoniais tributários, consoante a que for maior.

A Sisa é devida pelas pessoas, singulares ou colectivas, a quem se transmitem os direitos sobre prédios urbanos, à taxa de 2%, incidente sobre o montante declarado da transmissão ou do valor patrimonial do prédio, consoante o que for mais elevado, a não ser que este se afaste do preço normal de mercado.

Nos casos, porém, em que o adquirente ou os sócios do adquirente tenham residência em território sujeito a um regime fiscal claramente mais favorável, nos termos definidos no Código do IRPC, a taxa aplicável é de 10%, não se aplicando qualquer isenção ou redução.

São isentas as transmissões de prédios urbanos por fusão ou cisão de sociedades comerciais.

4.5.3. Outros Imposto do Estado

4.5.3.1. Imposto sobre Veículos

O Imposto sobre Veículos incide sobre o uso e fruição dos veículos a seguir mencionados, matriculados ou registados no País, ou desde que, independentemente de registo ou matrícula, sejam decorridos 180 dias a contar da respectiva entrada no mesmo território nacional e se encontrem a circular ou a ser usados em condições normais de utilização:

- Automóveis ligeiros e automóveis pesados de antiguidade menor ou igual a 25 anos;
- Motociclos de passageiros com ou sem carro de antiguidade menor ou igual a 15 anos;

- Aeronaves com motor de uso particular;
- Barcos de recreio com motor de uso particular.

Consideram-se potencialmente em uso os veículos automóveis que circulem pelos seus próprios meios ou estacionem nas vias ou recintos públicos e os barcos de recreio e aeronaves, desde que possuam certificados de navegabilidade válidos.

Contudo, com a implementação do Sistema Tributário Autárquico, foi introduzido o Imposto Autárquico sobre Veículos (IAV) regulamentado pelo Decreto n° 63/2008, de 30 de Dezembro de 2008 que visa substituir nas autarquias o correspondente imposto do Estado.

Assim, a partir de 30 de Dezembro de 2008, o Imposto sobre Veículos passou a incidir somente sobre os proprietários dos veículos passíveis de imposto residentes fora do território das autarquias.

As taxas do imposto sobre veículos são as constantes das tabelas anexas ao respectivo Regulamento aprovado pelo Decreto nº19/2002 de 23 de Julho, fixadas com base nos seguintes critérios:

- Para automóveis ligeiros, o combustível utilizado, a cilindrada do motor, a potência, a voltagem (quando movidos a electricidade) e a antiguidade;
- Para automóveis pesados, a capacidade de carga ou lotação de passageiros, consoante se trate de veículos de carga ou de passageiros, e a antiguidade;
- Para motociclos, a cilindrada do motor e a antiguidade;
- Para aeronaves, o peso máximo autorizado à descolagem;
- Para barcos de recreio, a propulsão a partir de 25 (HP), a tonelagem de arqueação bruta e a antiguidade.

Nos termos do Regulamento em vigor, fica autorizado o Ministro das Finanças, ouvido o Ministério dos Transportes e Comunicações, a proceder à revisão das taxas do imposto, sempre que tal se mostre necessário atendendo às variações macroeconómicas, mas não podendo as novas taxas ultrapassar o dobro das anteriores.

4.5.3.2. Imposto de Selo

O Imposto do Selo incide sobre os documentos, contratos, livros, papéis e actos designados na Tabela anexa ao respectivo Código,

compreendendo designadamente, entre outros:

- Actos e contratos celebrados junto de notário e outros;
- Emissão de apólices de seguro, no momento da cobrança dos prémios;
- Emissão de cartões de crédito e de débito e cheques editados por instituições de crédito domiciliadas em território nacional;
- Emissão, aceitação ou apresentação a pagamento de letras e livranças;
- Operações de crédito, incluindo os casos em que revista a forma de conta corrente, descoberto bancário ou modalidade equivalente;
- Operações realizadas por ou com intermediação de instituições de crédito, sociedades financeiras ou outras entidades a elas legalmente equiparadas, sempre que dêem lugar a cobrança de juros, prémios, comissões ou outras contraprestações semelhantes;
- Testamentos públicos, no momento em que forem efectuados, e testamentos cerrados ou internacionais, no momento da aprovação e abertura;
- Livros de comerciantes, incluindo os casos em que sejam utilizadas folhas avulsas escrituradas por sistema informático ou semelhante para utilização ulterior sob a forma de livro;
- Empréstimos efectuados pelos sócios às sociedades.

Não estão, porém, sujeitas a imposto de selo as operações abrangidas pela incidência do imposto sobre o valor acrescentado e dele não isentas.

As taxas aplicáveis consoante, designadamente, a natureza dos diferentes actos e factos tributários e a possibilidade ou não de determinação do respectivo valor, revestem a forma “ad valorem” (percentagens ou permilagens) ou quantitativo fixo (taxas específicas).

O imposto devido é sempre pago por meio de guia, cabendo a respectiva liquidação e pagamento (enumeração não exaustiva) a:

- Notários, conservadores dos registos civil, comercial, predial e outras entidades públicas, incluindo os estabelecimentos e organismos do Estado, relativamente aos actos, contratos e outros factos em que sejam intervenientes;

- Entidades concedentes do crédito e da garantia ou credoras dos juros, prémios, comissões e outras contraprestações;
- Empresas seguradoras relativamente à soma do prémio do seguro, custo da apólice e quaisquer outras importâncias cobradas em conjunto ou em documento separado, bem como às comissões pagas a mediadores, líquidas de imposto;
- Entidades emitentes de letras e outros títulos de crédito, cheques, cartões de crédito e de débito e livranças ou, no caso de títulos emitidos no estrangeiro, à primeira entidade que intervenha na negociação ou pagamento;
- Locador e sublocador, nos arrendamentos e subarrendamentos;
- Quaisquer outras entidades que intervenham nos actos e contratos ou emitam ou utilizem os documentos, livros, títulos ou papéis sujeitos a imposto do selo.

4.5.3.3. Imposto sobre Reconstrução Nacional

Regulamentado, no seu ordenamento actual, pelo código aprovado pelo Decreto nº 4/87, de 30 de Janeiro, o imposto de reconstrução nacional reveste a natureza de imposto geral de capitação, legalmente definido como “representando a contribuição mínima de cada cidadão para os gastos públicos”. O imposto incide sobre todos as pessoas residentes no território nacional, ainda que estrangeiras, quando para elas se verificarem as circunstâncias de idade, ocupação, aptidão para o trabalho e demais condições estabelecidas no respectivo Código.

As taxas do imposto, de montante inexpressivo, são estabelecidas para cada ano pelo Ministro das Finanças, mediante propostas de cada Governo Provincial, diversificadas de modo a atender ao grau de desenvolvimento e às condições sócio-económicas prevaletentes em cada distrito ou região.

Com a entrada em vigor do Sistema Tributário Autárquico em 2001, a incidência deste imposto ficou reduzida às áreas do País ainda não municipalizadas, sendo dele formalmente isentos “os contribuintes que façam prova de pagamento ou isenção do Imposto Pessoal Autárquico na circunscrição territorial da respectiva residência”.

Sumario

Nesta unidade abordamos a temática sobre impostos que incidem sobre a despesas, transmissão, propriedade e outros impostos do Estado que contribuem sobre o alargamento da base tributaria, nomeadamente:

- Imposto sobre Consumos Específicos
- Direitos Aduaneiros
- Taxa sobre os Combustíveis
- Imposto sobre as Sucessões e Doações
- SISA
- Imposto sobre Veículos
- Imposto de Selo
- Imposto sobre Reconstrução Nacional

Exercícios de auto - avaliação

1. Que situações estão sujeitas a SISA?

Resposta:

A sisa é um imposto municipal (isto é, cuja receita reverte a favor dos municípios) que é devido:

- Na compra de imóveis;
- Na promessa de compra e venda de imóveis, quando se verifique a entrega da chave, a não ser que o imóvel se destine a habitação própria permanente do adquirente;
- Na transmissão onerosa de direitos reais menores, tais como o direito de usufruto, uso e habitação, ou superfície;
- Na troca de imóveis (neste caso, o imposto só incidirá sobre a diferença de valores dos imóveis, sendo que, no caso do valor declarado ser inferior ao patrimonial, o imposto incidirá sobre o valor superior);

Considera-se transmissão, para efeitos da incidência do imposto, a compra e venda, a dação em cumprimento, a renda perpétua, a renda vitalícia, a arrematação, a adjudicação por acordo ou decisão judicial, a constituição de usufruto, uso ou habitação, a enfiteuse, a servidão e qualquer outro acto pelo qual se transmita a título oneroso o direito de propriedade sobre prédios urbanos.

2. Qual a incidência territorial da Sisa ?

Resposta:

Para que as transmissões sejam passíveis de Sisa é necessário que os bens existam ou estejam situados no território nacional.

A situação dos bens determina-se pelas regras seguintes:

- Os direitos mobiliários e imobiliários localizam-se onde estiverem os bens a que respeitem. Os veículos motorizados, navios, aeronaves e material ferroviário circulante consideram-se adstritos ao local de registo, matrícula ou inscrição.
- Os créditos pertencem ao domicílio do credor.

3. Quem tem de pagar Sisa?

Resposta:

A Sisa é devida pelas pessoas, singulares ou colectivas, a quem se transmitem os direitos sobre prédios urbanos, à taxa de 2%, incidente sobre o montante declarado da transmissão ou do valor patrimonial do prédio, consoante o que for mais elevado, a não ser que este se afaste do preço normal de mercado.

Nos casos, porém, em que o adquirente ou os sócios do adquirente tenham residência em território sujeito a um regime fiscal claramente mais favorável, nos termos definidos no Código do IRPC, a taxa aplicável é de 10%, não se aplicando qualquer isenção ou redução.

Exercícios



1. O que é o SISA?
2. Qual é a incidência do imposto sobre a reconstrução nacional?

UNIDADE TEMÁTICA 4.6. Sistema Tributário Autárquico

Introdução

Pretende-se nesta unidade temática que o estudante tenha noções da estrutura do sistema tributário autárquico, base de incidência.

Ao completar esta unidade, você será capaz de:



Objectivos

- Conhecer a incidência do sistema tributário autárquico.

Sistema Tributário Autárquico

A Lei nº 1/2008, de 16 de Janeiro, redefine o regime financeiro, orçamental e patrimonial das

autarquias locais, bem como reformula o Sistema Tributário Autárquico, instituídos inicialmente pela Lei nº 11/97, de 31 de Maio.

No quadro da Lei nº 1/2008 (Lei de Finanças Municipais), o Sistema Tributário Autárquico integra os seguintes impostos e outros tributos:

- Imposto Pessoal Autárquico;
- Imposto Predial Autárquico;
- Imposto Autárquico sobre Veículos;
- Imposto Autárquico da Sisa (Sisa Autárquica);
- Contribuição de Melhorias;
- Taxas por Licenças Concedidas e por Actividade Económica;
- Tarifas e Taxas pela Prestação de Serviços.

A entrada em vigor desta nova configuração do Sistema Tributário Autárquico efectivou-se com a publicação do Código Tributário Autárquico, aprovado pelo Decreto nº 63/2008, de 30 de Dezembro.

Com estas notas introdutórias, descrevem-se de seguida os elementos essenciais de cada um dos tributos que actualmente integram o Sistema Tributário Autárquico do País.

4.6.1. Imposto Pessoal Autárquico

Imposto anual de capitação (“poll tax”), é o equivalente a nível autárquico do Imposto de Reconstrução Nacional cobrado como imposto do Estado fora das áreas das actuais autarquias, incidindo sobre todas as pessoas nacionais ou estrangeiras, residentes na respectiva autarquia, quando tenham entre 18 a 60 anos de idade e para elas se verifiquem as circunstâncias de ocupação, aptidão para o trabalho e demais condições estabelecidas no respectivo Código.

O valor do Imposto Pessoal Autárquico a vigorar anualmente é determinado em função do salário mínimo nacional mais elevado em vigor em 30 de Junho do ano anterior, através da aplicação das taxas de 4%, 3%, 2% e 1%, consoante a classificação das diferentes autarquias (níveis A, B, C e D, respectivamente).

4.6.2. Imposto Predial Autárquico

Incidência:

O Imposto Predial Autárquico incide sobre o valor patrimonial dos prédios urbanos situados no território da respectiva autarquia, entendendo-se por prédio urbano toda a parcela de terreno, abrangendo os edifícios e construções nela incorporados ou assentes com carácter de permanência, desde que:

- Faça parte do património de uma pessoa singular ou colectiva ou a esta possa imputar-

se o respectivo uso ou fruirão sem o pagamento de uma renda;

- Seja susceptível de, em condições normais, produzir rendimento e esteja afecto a quaisquer fins que não sejam a agricultura, silvicultura ou pecuária.

Para este efeito:

- Entende-se como tendo carácter de permanência os edifícios ou construções existentes, ainda que móveis por natureza, sempre que afectos a fins não transitórios, e designadamente quando se acharem assentes no mesmo local por um período superior a seis meses;
- No regime de propriedade horizontal ou outra forma de condomínio, cada fracção autónoma será havida como constituindo um prédio.

São sujeitos passivos do imposto os titulares do direito de propriedade em 31 de Dezembro do ano anterior àquele a que a colecta respeite, presumindo-se como tais as pessoas em nome de quem os mesmos se encontrem inscritos na matriz predial ou que deles tenham posse a qualquer título naquela data.

Isenções:

Estão isentos do Imposto Predial Autárquico os prédios urbanos construídos de novo, na parte destinada a habitação, por um período de cinco anos a contar da data da licença de habitação.

Taxas aplicáveis:

As taxas de imposto são de 0,4% e 0,7%, respectivamente, consoante se trate de prédios destinados a habitação ou a quaisquer outros fins. As taxas do Imposto Predial Autárquico aplicam-se sobre o valor patrimonial dos prédios urbanos.

4.6.3. Taxa por Actividade Económica

Nos termos do Código Tributário Autárquico ainda formalmente em vigor, a taxa por actividade económica reveste a natureza de “licença de porta aberta”, sendo devida pelo exercício de qualquer actividade de natureza comercial ou industrial, incluindo a prestação de serviços, no território da respectiva autarquia, desde que exercida num estabelecimento.

Na configuração do mesmo Código, a Taxa por Actividade Económica é aplicada relativamente a cada estabelecimento, sendo devida por determinado quantitativo certo, graduado em função dos seguintes factores:

- Natureza da actividade exercida;
- Localização do estabelecimento;
- Área ocupada.

À Assembleia Municipal cabe:

- Deliberar em matéria de tipificação dos estabelecimentos sujeitos a tributação, atendendo aos factores atrás aludidos, e bem assim quanto aos mecanismos específicos de lançamento e fiscalização do correspondente tributo;
- Fixar as taxas a vigorar em cada ano, graduadas em função do critério acima enunciado, não podendo exceder, relativamente a cada estabelecimento, um quantitativo máximo equivalente a 20 vezes o valor mensal do salário mínimo nacional para os trabalhadores da indústria.

A especial natureza deste tributo, que não reúne um dos elementos essenciais de tipificação de uma “taxa”, designadamente ao não ter por correspondência uma contra-prestação directa por parte da administração autárquica, justifica a sua configuração autónoma no actual Código Tributário Autárquico.

O pagamento da taxa por actividade económica não prejudica a cobrança das licenças para o exercício da respectiva actividade (alvarás) legalmente previstas em outros regulamentos, ou a imposição das convenientes taxas de serviços pela apresentação de petições de qualquer natureza junto da administração autárquica, ou devidas pela concessão de licenças.

4.6.4. Imposto Autárquico sobre Veículos

O Imposto Autárquico sobre Veículos visa substituir nas autarquias o correspondente imposto do Estado, e entrou em vigor com a publicação do Código Tributário Autárquico aprovado pelo Decreto nº 63/2008, de 30 de Dezembro.

Ficam a ele sujeitos os proprietários dos veículos passíveis de imposto, quer sejam pessoas singulares quer colectivas, de direito público ou privado, residentes na respectiva autarquia, presumindo-se como tal, até prova em contrário, as pessoas em nome dos quais os mesmos se encontrem matriculados ou registados.

4.6.5. Imposto Autárquico da Sisa (Sisa Autárquica)

O Imposto Autárquico de Sisa visa substituir nas autarquias o correspondente imposto do Estado, e entrou em vigor com a publicação do Código Tributário Autárquico aprovado pelo Decreto nº 63/2008, de 30 de Dezembro.

Incide sobre as transmissões, a título oneroso, do direito de propriedade ou de figuras parcelares desse direito, sobre bens imóveis situados no território da autarquia, sendo devido pelo adquirente.

4.6.6. Contribuição de Melhorias

A Contribuição de Melhorias é definida como contribuição especial devida pela execução de obras públicas de que resulte valorização imobiliária, tendo como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado.

O seu lançamento poderá ter lugar quando para os imóveis situados na respectiva zona de influência beneficiem das seguintes obras públicas, realizadas pela autarquia por administração directa ou indirecta:

- Abertura, alargamento, iluminação e arborização de praças e vias públicas;
- Construção e ampliação de parques e jardins;
- Obras de embelezamento em geral.

O sujeito passivo da Contribuição de Melhorias é o proprietário ou o possuidor a qualquer título do imóvel beneficiado pela obra. Para o respectivo lançamento deverão observar-se os seguintes requisitos:

- As obras públicas a executar poderão surgir de iniciativa quer da autarquia quer de pelo menos 2/3 dos proprietários ou possuidores a qualquer título de imóveis situados na zona de influência da obra a realizar;
- Nos casos em que a obra seja da iniciativa da autarquia, o plano das obras deve ter o acordo prévio de pelo menos 2/3 dos proprietários ou possuidores a qualquer título dos imóveis beneficiados pela obra;
- A contribuição de melhorias deve ser calculada tendo em conta a despesa realizada com a obra, que será repartida entre os imóveis beneficiados, devendo estipular-se a possibilidade de pagamento em prestações, no máximo de 12;
- O contribuinte que pagar de uma só vez a contribuição de melhorias gozará de um desconto de 15% sobre o valor total da respectiva quota-parte.

Estão excluídas da possibilidade de lançamento da Contribuição de Melhorias a pavimentação de vias e logradouros públicos executadas pela autarquia e que directamente valorizem os imóveis em causa ou adjacentes, bem como a simples reparação e recapeamento de pavimento, de alteração de traçado geométrico de vias e logradouros

públicos e a colocação de guias e sarjetas.

4.6.7. Outros Tributos Municipais

4.6.7.1. Taxas por Licenças Concedidas:

As autarquias locais podem cobrar taxas relativas a:

- Realização de infra-estruturas e equipamentos simples;
- Concessão de licenças de loteamento, de execução de obras particulares, de ocupação da via pública por motivo de obras e de utilização de edifícios;
- Uso e aproveitamento do solo da autarquia;
- Ocupação e aproveitamento do domínio público sob administração da autarquia e aproveitamento dos bens de utilização pública;
- Prestação de serviços ao público;
- Ocupação e utilização de locais reservados nos mercados e feiras;
- Autorização da venda ambulante nas vias e recintos públicos;
- Aferição e conferição de pesos, medidas e aparelhos de medição;
- Estacionamento de veículos em parques ou outros locais a esse fim destinados;
- Autorização para o emprego de meios de publicidade destinados a propaganda social;
- Utilização de quaisquer instalações destinadas ao conforto, comodidade ou recreio público;
- Realização de enterros, concessão de terrenos e uso de jazigos, ossários e de outras instalações em cemitérios mantidos pela autarquia;
- Licenciamento sanitário de instalações;
- Qualquer outra licença da competência das autarquias cuja tramitação não esteja isenta por lei;
- Registos determinados por lei.

4.6.7.2. Tarifas e Taxas pela Prestação de Serviços:

Há lugar ao estabelecimento de tarifas ou taxas de prestação de serviços nos casos em que as autarquias tenham sob sua administração directa a prestação de determinado serviço público, nomeadamente nos seguintes casos:

- Abastecimento de água e energia eléctrica;
- Recolha, depósito e tratamento de lixo, bem como a ligação, conservação e tratamento de esgotos;
- Transportes urbanos colectivos de pessoas e mercadorias;
- Utilização de matadouros;
- Manutenção de jardins e mercados;
- Manutenção de vias.

A fixação das tarifas a aplicar cabe à Assembleia Autárquica, sempre que possível na base do critério de recuperação de custos.

Sumario

A Lei nº 1/2008, de 16 de Janeiro, redefine o regime financeiro, orçamental e patrimonial das autarquias locais, bem como reformula o Sistema Tributário Autárquico. De acordo o quadro legal desta lei, o Sistema Tributário Autárquico integra os seguintes impostos e outros tributos:

- Imposto Pessoal Autárquico;
- Imposto Predial Autárquico;
- Imposto Autárquico sobre Veículos;
- Imposto Autárquico da Sisa (Sisa Autárquica);
- Contribuição de Melhorias;
- Taxas por Licenças Concedidas e por Actividade Económica;
- Tarifas e Taxas pela Prestação de Serviços.

Exercícios de auto - avaliação

1. O IPA (imposto pessoal autárquico) é um imposto equiparado ao Imposto de Reconstrução Nacional cobrado como imposto do Estado. Sendo um imposto do Estado é cobrado a todos os cidadãos nacionais.

a) Concorda com esta afirmação? Justifique.

Resposta.

Não concordo com a afirmação, pois, apesar de ser o imposto do Estado, ele incide sobre todas as pessoas nacionais ou estrangeiras, residentes na respectiva autarquia, quando tenham entre 18 a 60 anos de idade e para elas se verifiquem as circunstâncias de ocupação, aptidão para o trabalho e demais condições estabelecidas no respectivo Código.

2. Quais são as competências da Assembleia Municipal?

Resposta.

À Assembleia Municipal cabe:

Deliberar em matéria de tipificação dos estabelecimentos sujeitos a tributação, atendendo aos factores atrás aludidos, e bem assim quanto aos mecanismos específicos de lançamento e fiscalização do correspondente tributo;

- Fixar as taxas a vigorar em cada ano, graduadas em função do critério acima enunciado, não podendo exceder, relativamente a cada estabelecimento, um quantitativo máximo equivalente a 20 vezes o valor mensal do salário mínimo nacional para os

trabalhadores da indústria.



1. Que tipo de taxas as autarquias locais podem cobrar?
2. Quando é que há lugar ao estabelecimento de tarifas ou taxas de prestação de serviços nos casos em que as autarquias tenham sob sua administração directa a prestação de determinado serviço público?
3. Quais são os requisitos necessários para o lançamento de Contribuição de Melhorias?

UNIDADE TEMÁTICA 4.7. Regimes Tributários Especiais

Introdução

Pretende-se nesta unidade temática que o estudante tenha noções sobre regimes tributários especiais.

Ao completar esta unidade, você será capaz de:

 <p>Objectivos</p>	<ul style="list-style-type: none">▪ Identificar os contribuintes e/ou actividades sujeitas a tributários especiais;▪ Conhecer Componentes do risco em Auditoria Tributaria.
---	--

Regimes Tributários Especiais

São sujeitas a regime fiscal especial as seguintes actividades:

- Exploração de jogos de fortuna ou azar;
- Actividade mineira;
- Actividade petrolífera;
- Empresas que laborem em regime de Zona Franca Industrial.

4.7.1. Imposto Especial sobre o Jogo

A exploração de jogos de fortuna ou azar no País está sujeita a um quadro normativo especial fixado pela Lei nº 1/2010, de 10 de Fevereiro (Lei do Jogo), que igualmente estabelece o Imposto Especial sobre o Jogo.

O referido imposto reveste a forma de uma percentagem incidente sobre as receitas brutas resultantes da exploração do jogo, líquidas da importância dos pagamentos dos ganhos aos jogadores e é fixada no contrato de concessão, nos seguintes termos:

- 20% para o período de concessão de 10 a 14 anos;
- 25% para o período de concessão de 15 a 19 anos;
- 30% para o período de concessão de 20 a 44 anos; e
- 35% quando o período de concessão seja de 25 a 30 anos.

A taxa efectiva a aplicar em cada caso concreto é a estipulada no correspondente contrato de concessão, observando-se ainda que:

- São isentos de IRPC e outros impostos que incidem sobre lucros os rendimentos provenientes da exploração do jogo, bem como do IVA relativamente a todas as respectivas operações sujeitas a Imposto Especial sobre o Jogo, incluindo o preço dos títulos das apostas e bilhetes de acesso ou ingresso nas áreas de jogo;
- Beneficiam de isenção dos direitos de importação, do IVA e do Imposto sobre Consumos Específicos, os bens de equipamento e materiais importados e destinados exclusivamente à implementação, reabilitação, expansão e/ou modernização e arranque da exploração dos empreendimentos concessionados;
- Ao exercício pelas concessionárias de quaisquer outras actividades não sujeitas ao Imposto Especial sobre o Jogo é aplicável o regime tributário geral.

Uma parcela das receitas do Imposto Especial sobre o Jogo, graduada pelo Conselho de Ministros não inferior a 20% da correspondente colecta, fica consignada ao financiamento de acções de fomento do turismo e desenvolvimento da capacidade de funcionamento dos serviços encarregues do controlo, acompanhamento e fiscalização das actividades de casinos e outros locais de jogo.

Revertem para o município ou municípios de cada uma das zonas de concessão 50% da cobrança do Imposto de Selo incorporado nos bilhetes e cartões de entrada nos casinos.

4.7.2. Impostos específicos da actividade mineira

As pessoas que no País exerçam uma actividade mineira, incluindo a captação de água mineral, para além dos restantes impostos que integram o Sistema Tributário Nacional, incluindo os autárquicos, estão nos termos da Lei n.º 11/2007, de 27 de Junho sujeitas a dois impostos específicos, designadamente, o Imposto sobre a produção

mineira e o Imposto sobre a superfície.

4.7.2.1. Imposto sobre a Produção Mineira

As pessoas singulares ou colectivas, detentoras ou não de título mineiro, que no território nacional realizem operações de extracção mineira são sujeitas ao Imposto sobre a Produção Mineira incidente sobre o valor do produto mineiro extraído da terra, independentemente da respectiva venda, exportação ou outro destino.

As taxas aplicáveis sobre o valor de venda da produção obtida são as seguintes:

Produto mineiro extraído da terra	Taxas
Diamantes, metais preciosos (ouro, prata, platina) e pedras preciosas	10%
Pedras semi-preciosas	5%
Minerais básicos	3%
Carvão e restantes produtos mineiros	

São, todavia, isentos do imposto sobre a produção mineira:

- Os produtos mineiros extraídos para a construção, em áreas não sujeitas a título mineiro ou autorização mineira, desde que a extracção seja realizada por:
 - Pessoas singulares nas terras onde é usual realizar-se essa extracção, quando os materiais extraídos são para ser usados nessa terra, na construção de habitação e outras instalações próprias;
 - Pessoas singulares utentes de terra, quando os materiais extraídos sejam para a produção artesanal de cerâmica, incluindo a construção de habitações, armazéns e instalações na sua própria terra;
 - Pessoas singulares ou colectivas que destinem os materiais extraídos a projectos de construção, reabilitação ou manutenção de estradas, linhas férreas, barragens e outros trabalhos de engenharia ou infra-estruturas de interesse público, em áreas sujeitas a título de uso e aproveitamento da terra, quando tais projectos sejam realizados pelos próprios interessados.
- Os produtos mineiros extraídos para investigação geológica realizada pelo Estado através de entidades estatais

especializadas ou por instituições educacionais ou de investigação científica.

- Os produtos mineiros comercializados ao abrigo de licença de comercialização.

4.7.2.2. Imposto sobre a Superfície

O imposto sobre a superfície é devido anualmente e incide sobre a área sujeita a licença de reconhecimento, licença de prospecção e pesquisa, concessão mineira ou certificado mineiro, ou, no caso da água mineral, sobre cada título mineiro.

A obrigação tributária considera-se constituída a partir da atribuição da área sujeita a licença de reconhecimento, licença de prospecção e pesquisa, concessão mineira ou certificado mineiro.

As taxas aplicáveis são de quantitativo anual fixo, diferenciadas segundo a natureza do correspondente título e graduadas na razão directa da antiguidade dos direitos.

4.7.2.3. Imposto específico da actividade petrolífera

As pessoas que no País exerçam actividade petrolífera, para além dos demais impostos que integram o Sistema Tributário Nacional, incluindo os autárquicos, estão sujeitas, nos termos da Lei n.º 12/2007 de 27 de Junho, ao Imposto sobre a Produção do Petróleo, incidente sobre o petróleo produzido no território nacional, a partir das designadas áreas de desenvolvimento e produção.

Para efeitos da aplicação deste imposto, o termo “petróleo” compreende o petróleo bruto, o gás natural ou outros hidrocarbonetos produzidos ou susceptíveis de serem produzidos a partir do petróleo bruto, gás natural, argilas ou areias betuminosas.

O imposto incide sobre a quantidade total de petróleo extraído do jazigo, medida a partir da primeira estação de medição estabelecida pelo Governo, incluindo as quantidades de petróleo perdidas em resultado de deficiência de operação petrolífera ou negligência.

A base tributável do imposto é o valor do petróleo produzido, determinado com base nos preços médios ponderados a que tenha sido vendido pelo produtor e suas contratadas no mês a que corresponde o imposto a liquidar, tendo como referência os preços internacionais dos principais centros internacionais de exportação de petróleo.

Salvo tratando-se de concessão outorgada antes da entrada em vigor da Lei n.º 12/2007, de 27 de

Junho (caso em que se mantém as taxas já contratualizadas), as taxas aplicáveis são as seguintes:

Descrição	Taxas
Petróleo Bruto	10%
Gás natural	6%

4.7.3. Zonas Francas Industriais (ZFI) e Zonas Económicas Especiais (ZEE)

A possibilidade do estabelecimento no País de Zonas Francas Industriais e Zonas Económicas Especiais constam da Lei n.º 3/93, de 24 de Junho (Lei do Investimento), nos termos da qual são definidas como:

Zona Franca Industrial:

“... área ou unidade ou série de unidades de actividade industrial, geograficamente delimitada e regulada por um regime aduaneiro específico na base do qual as mercadorias que aí se encontrem ou circulem, destinadas exclusivamente à produção de artigos de exportação, bem como os próprios artigos de exportação daí resultantes, estão isentos de todas as imposições aduaneiras, fiscais e para-fiscais correlacionadas, beneficiando, complementarmente, de regimes cambial, fiscal e laboral especialmente instituídos...”

Zona Económica Especial:

“...área de actividade em geral, geograficamente delimitada e regida por um regime aduaneiro especial com base no qual as mercadorias que aí entrem, se encontrem, circulem, se transformem industrialmente ou saiam para fora do território nacional estão totalmente isentas de quaisquer imposições aduaneiras, fiscais e para-fiscais correlacionadas, gozando adicionalmente de um regime cambial offshore e de regimes fiscal, laboral e de migração especificamente instituídos...”

O Regulamento aplicável às Zonas Francas Industriais e Zonas Económicas Especiais é o aprovado pelo Diploma Ministerial n.º 202/2010, de 24 de Novembro, podendo o respectivo regime fiscal assim sintetizar-se:

- Os operadores e empresas de ZEE, bem como os operadores de ZFI gozam de isenção de direitos aduaneiros na importação de materiais de construção, máquinas, equipamentos, acessórios, peças sobressalentes, acompanhantes e outros bens destinados à prossecução das respectivas actividades licenciadas nas ZEE e ZFI, nos termos do Código dos Benefícios

Fiscais;

- A isenção assim concedida é extensiva ao Imposto sobre o Valor Acrescentado, incluindo os devidos nas aquisições no mercado interno, bem como dentro da ZEE;
- As transmissões de bens e prestações de serviços que eventualmente possam ser efectuadas na área geográfica das ZEE e ZFI, assim como as prestações de serviços directamente conexas com tais transmissões e prestações de serviços enquanto permanecerem em tais zonas estão isentas de IVA;
- Os operadores e as empresas de ZFI beneficiam a partir da emissão do respectivo Certificado dos seguintes incentivos em sede de IRPC
 - isenção nos primeiros dez exercícios fiscais;
 - redução da taxa em 50%, do 11º ao 15º exercício fiscal;
 - redução da taxa em 25%, pela vida do projecto.
- As empresas de Zonas Francas Isoladas aprovadas nos termos do regulamento de Zonas Francas, beneficiam dos seguintes incentivos em sede de IRPC:
 - isenção nos primeiros cinco exercícios fiscais;
 - redução da taxa em 50%, do 6º ao 10º exercício fiscal;
 - redução da taxa em 25%, pela vida do projecto.
- Os operadores de ZEE beneficiam a partir da emissão do respectivo Certificado dos seguintes incentivos em sede de IRPC
 - isenção nos primeiros cinco exercícios fiscais;
 - redução da taxa em 50%, do 6º ao 10º exercício fiscal;
 - redução da taxa em 25%, pela vida do projecto.
- As empresas de ZEE aprovadas nos termos do regulamento de Zonas Francas, beneficiam dos seguintes incentivos em sede de IRPC:
 - isenção nos primeiros três exercícios fiscais;
 - redução da taxa em 50%, do 4º ao 10º exercício fiscal;
 - redução da taxa em 25%, do 11º ao 15º exercício fiscal.
- As empresas de ZEE de serviços, aprovadas nos termos do regulamento de ZEE, beneficiam de redução em 50% da taxa de IRPC por um período de cinco exercícios fiscais.

Sumario

De uma forma bem simples, um regime tributário especial é uma forma de tributação no qual uma determinada actividade ou sector

empresarial em carácter individual, recebe tratamento especial na sua aplicação tributária, considerando as peculiaridades e as circunstâncias das operações ou das prestações que justifiquem a sua adoção.

Os regimes tributários especiais são na maioria das vezes concedidos em virtude da guerra Fiscal, pois para proteger o mercado interno cada estado acaba usando um regime especial que beneficia a empresa que for a instalar a sua empresa por lá, ao em vez de optar por outros estados.

Não é somente na guerra fiscal que este instrumento é usado, o governo também vem implementando alguns regimes especiais, porém mais abrangentes, para incentivar o surgimento de mais empreendimentos e conseqüente aumento de empregos.

Exercícios de auto - avaliação

1. O que se entende por Zona Franca Industrial:

Resposta:

Zona Franca Industrial é área ou unidade ou série de unidades de actividade industrial, geograficamente delimitada e regulada por um regime aduaneiro específico na base do qual as mercadorias que aí se encontrem ou circulem, destinadas exclusivamente à produção de artigos de exportação, bem como os próprios artigos de exportação daí resultantes, estão isentos de todas as imposições aduaneiras, fiscais e para-fiscais correlacionadas, beneficiando, complementarmente, de regimes cambial, fiscal e laboral especialmente instituídos.

2. O que se entende por Zona Franca Industrial:

Resposta:

Zona Económica Especial é uma área de actividade em geral, geograficamente delimitada e regida por um regime aduaneiro especial com base no qual as mercadorias que aí entrem, se encontrem, circulem, se transformem industrialmente ou saiam para fora do território nacional estão totalmente isentas de quaisquer imposições aduaneiras, fiscais e para-fiscais correlacionadas, gozando adicionalmente de um regime cambial offshore e de regimes fiscal, laboral e de migração especificamente instituídos.

3. Quais são os tipos de regimes especiais?

Com vista a atender as necessidades dos empresários na hora de instalar os seus empreendimentos e começar a operar, a política

governamental de incentivo conta com uma variedade de regimes especiais, são eles:

- Exploração de jogos de fortuna ou azar;
- Actividade mineira;
- Actividade petrolífera;
- Empresas que laborem em regime de Zona Franca Industrial.



1. O que são Regimes Tributários Especiais?
2. Quais os tipos de regimes tributários que existem?
3. Qual é o alcance do regime especial?

TEMA – V: BENEFÍCIOS FISCAIS

Introdução da Unidade Temática VI – Estruturação da unidade



Caro estudante, na presente unidade temática iremos nos debruçar em torno de dois (2) itens fundamentais sobre os Impostos do Sistema Tributário Nacional:

- Unidade Temática 6.1 Conceito dos benefícios fiscais
- Unidade Temática 6.2 Conceição dos benefícios fiscais

Por isso, apelamos ao caro estudante, para que desenvolva uma postura diferente na construção do conhecimento.

Seja bem-vindo!

UNIDADE TEMÁTICA 5.1. Conceito dos Benefícios Fiscais

Introdução

Pretende-se nesta unidade temática que o estudante tenha noções dos benefícios fiscais aplicáveis nos termos da legislação em vigor.

Ao completar esta unidade, você será capaz de:

 Objectivos	<ul style="list-style-type: none">▪ Conceituar os benefícios fiscais▪ Conhecer os objectivos dos benefícios fiscais▪ Aplicar os procedimentos para a obtenção dos benefícios fiscais.
--	---

5.1.1. Benefícios fiscais

O termo benefício remete-nos a um leque de vantagens que incidem sobre as tributações. Os benefícios fiscais são considerados por Waty (2007:207) como sendo:

“medidas fiscais que impliquem uma redução do montante a pagar dos impostos em vigor com o fim de favorecer actividades de reconhecido interesse público, social ou cultural, bem como incentivar o desenvolvimento económico do país”.

Podemos verificar que benefícios fiscais constituem um regime especial que envolvem uma vantagem ou simplesmente um desagravamento fiscal perante o regime normal, assumindo-se como uma forma de isenção, redução de taxas, deduções à matéria colectável, amortizações e/ou outras medidas fiscais desta natureza. Nota-se que do conceito trazido por Waty destacam-se os elementos constitutivos dos benefícios fiscais:

- a) **Vantagem tributária:** os benefícios fiscais apresentam-se como sendo de carácter que atribuem vantagens na tributação por incidir de maneira negativa. Tratar-se de um facto que é previsto na norma de incidência, mas com carácter negativo.

- b) **Carácter excepcional:** é na verdade de carácter excepcional porque a lei abre uma excepção ao regime normal. Estando criadas as condições porque o facto gerador, dinamizante, posto em contacto com os pressupostos tributários, faça nascer a obrigação do imposto.
- c) **Tutela de interesse público extrafiscal:** este elemento vem explicar que os benefícios fiscais aparecem para favorecer o desenvolvimento económico do país.

Já o Art. 2º da Lei n.º 4/2009, de 12 de Janeiro⁶, também aborda questão de benefícios fiscais como sendo: *medidas que impliquem a isenção ou redução do montante a pagar dos impostos em vigor com o fim de favorecer actividades de reconhecido interesse público bem como incentivar o desenvolvimento económico do país.*

Os benefícios fiscais por acarretarem despesas ao Estado, para a sua determinação e controlo é exigida a declaração apropriada dos benefícios usufruídos em cada exercício fiscal. (nº 3 do artigo 2 do Código dos Benefícios Fiscais)

O Benefício Fiscal é um regime especial de tributação que envolvem uma vantagem ou simplesmente um desagramento fiscal perante o regime normal, assumindo-se como uma forma de isenção, redução de taxas, deduções à matéria colectável, amortizações e/ou outras medidas fiscais desta natureza.

Os benefícios fiscais, previstos na lei são, nomeadamente (i) as deduções à matéria colectável, (ii) as deduções à colecta, (iii) as amortizações e reintegrações aceleradas, (iv) o crédito fiscal por investimento e (v) a isenção, a redução da taxa de impostos e o diferimento do pagamento destes.

Os benefícios fiscais são considerados despesas fiscais e para a sua determinação e controlo é exigida declaração apropriada dos benefícios usufruídos em cada exercício fiscal.

Os benefícios fiscais subdividem-se em genéricos, aplicáveis à generalidade dos investimentos, e específicos, em função da actividade desenvolvida ou do local onde a actividade é desenvolvida.

São objecto de regimes específicos: (i) a criação de infraestruturas básicas; (ii) o comércio e indústria nas Zonas Rurais; (iii) a indústria transformadora e de montagem; (iv) a agricultura e pescas; (v) a actividade hoteleira e turismo; (vi) os parques de ciência e tecnologia; (vii) os projectos de grande dimensão (que representem um investimento superior a 12.500.000.000 Meticais); (viii) os projectos

⁶ Lei dos benefícios fiscais

desenvolvidos em Zonas de Rápido Desenvolvimento (Vale do Rio Zambeze, Província do Niassa, Distrito de Nacala, Ilha de Moçambique e Ilha do Ibo); (ix) os projectos desenvolvidos nas Zonas Francas Industriais; e (x) os projectos desenvolvidos nas Zonas Económicas Especiais.

Os regimes fiscais específicos não são cumuláveis, entre si, nem com o regime genérico.

5.1.2. Objectivos dos benefícios fiscais

Os benefícios fiscais são instrumentos que visam certos objectivos fiscais e extrafiscais com o fim de favorecer o desenvolvimento do país atribuindo-se a sectores e áreas de interesse nacional.

Segundo Vogas, (2011) são basicamente três os principais objectivos que os entes políticos buscam alcançar quando concedem os benefícios fiscais:

1. Um modelo de desenvolvimento nacional visando ao fortalecimento da economia;
2. Um modelo de desenvolvimento regional, com propósitos de integração nacional e recuperação económica regional;
3. Uma política de desenvolvimento sectorial, face às particularidades que justificam tratamentos especiais para determinados sectores da economia.

Segundo Teodoro Waty (2007:215) a política de intervenção do Estado na vida económica pode ser através de um conjunto de medidas legislativas, administrativas ou convencionais. Através delas o Estado determina, controla ou influencia o comportamento dos agentes económicos tendo como objectivo o bem-estar social e a promoção do investimento.

A Lei Base do Sistema Tributário (*nº1 do art. 15.*) estabelece que “A criação de benefícios fiscais depende da clara definição dos seus objectivos a atribuir nos casos de reconhecido interesse socioeconómico e da prévia quantificação da despesa fiscal”. Nesta medida considera-se que os objectivos económico-sociais, segundo Pereira, (2005) são elementos essenciais para o conceito de benefícios fiscais, sendo eles os seguintes:

- Investigação e desenvolvimento;
- Investimento Produtivo;
- Protecção e defesa do ambiente;
- Poupança e aplicação e defesa do ambiente;
- Emprego e formação profissional;

- Concentração e cooperação empresariais;
- Desenvolvimento regional;
- Cultura e património cultural;
- Habitação
- Fomento do cooperativismo;
- Protecção de pessoas com deficiência

Os benefícios fiscais, como incentivos económicos, social e cultural, representam todas as vantagens atribuídas aos sujeitos com o objectivo de promover determinados empreendimentos tendo em vista o aumento da competitividade da economia, uma vez que são diminuídos os encargos tributários para os sujeitos passivos. Nota-se uma redução bastante significativa da receita que o Estado obteria, se não fossem concedidos os mencionados benefícios.

5.1.3. Tipos de benefícios fiscais

Segundo o código dos benefícios fiscais podemos classificar os benefícios fiscais como sendo de carácter **genérico** (benefícios na importação de bens artigo 13 do CBF, benefícios fiscais sobre o rendimento) e **especiais** (agricultura artigo 22º do CBF, hotelaria e turismo, projectos de grande dimensão artigo 29 do CBF, zonas de rápido desenvolvimento artigo 33 do CBF; zonas francas industriais artigo 38 do CBF).

Por outro lado, Teodoro Waty na sua obra Direito Fiscal (2007) diz que os benefícios previstos na lei podem ser atribuídos através de diplomas específicos incluindo os que disciplinem os contratos fiscais e podem revestir-se sob forma de:

1. **Isenções** - segundo Pene (2014) constituem o afastamento da tributação prevista na norma. A isenção fiscal pode ser uma forma de incentivar investimentos privados no desenvolvimento de áreas de interesse público. Beneficiam de isenção do pagamento de Direitos de Importação sobre os bens de equipamento classificados na classe “K” da Pauta Aduaneira, mas, Segundo o artigo 14 do C.B Fiscais só serão concedidos isenções de importação quando os bens a importar não sejam produzidos no território nacional, ou sendo produzidos não satisfaçam as características específicas de finalidade e funcionalidade.

a) Formas de isenção fiscal

A isenção pode ser concedida:

Em carácter individual - concedida por lei mediante solicitação do sujeito passivo, que terá de cumprir alguns requisitos constantes na norma concedente.

Em carácter geral - também depende de lei, mas é genérica e não traz requisitos a serem cumpridos pelo sujeito passivo.

Pode ser ainda:

Condicionada- quando concedida mediante o cumprimento de determinados requisitos exigidos pela lei.

Incondicionada - quando a lei apenas descreve a hipótese de concessão da isenção.

Por prazo certo - se a lei determina o prazo que o sujeito passivo terá direito à isenção.

Por prazo indeterminado - se a lei não define o prazo de concessão do benefício.

2. **Redução da taxa** - consiste na aplicação da taxa reduzida pela previsão da taxa inferior aquela que é prevista para a generalidade dos casos;
3. **Dedução a matéria colectável (rendimento)** - constitui o conjunto de operações ou valores que o legislador autoriza e que não sejam considerados no cálculo da matéria colectável, reconhecido o seu interesse público digno de incentivo e protecção.
4. **Deduções à colecta** - legislador manda fazer a dedução à colecta ou seja, ao imposto já calculado (decreto 16/2002 de 27 de Junho artigo 2 n° 2).

Para além dos benefícios fiscais acima mencionados o nº 2 o artigo 2 do Código dos Benefícios Fiscais considera ainda como sendo benefícios os seguintes:

As amortizações, reintegrações aceleradas – é permitida a amortização acelerada de imóveis novos utilizados na prossecução do projecto de investimento, que consiste em aplicar o dobro das taxas normais, legalmente fixadas para o cálculo das amortizações. (artigo 16 do CBF),

O crédito fiscal – os investimentos levados a cabo no âmbito da Lei de Investimentos beneficiarão durante 5 exercícios fiscais, de um crédito fiscal por investimento (CFI) de 5% do total de investimento realizado, a deduzir na colecta do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas até à concorrência deste. (artigo 15 do CBF),

Diferimento do pagamento de impostos ou outra forma desde que se enquadrem nas características enunciadas no artigo 1 do mesmo decreto.

5.1.4. Classificação dos benefícios fiscais

Teodoro Waty (2007) os benefícios fiscais podem tomar a seguinte classificação:

a) Quanto à fonte normativa/fonte externa

Os benefícios fiscais têm por vezes, fonte constitucional, mas em regra, tem por fonte uma Lei. De diploma emanado da Assembleia da República ou do Governo, nada impedindo que as partes convençionem, tendo nestes casos fonte contratual (contratos fiscais). Também podem ser previstos em convenções internacionais multilaterais (fonte internacional).

b) Quanto ao procedimento

Resultam directo e imediatamente da lei, que as concede automática e genericamente quando cumpridos aos pressupostos legais, sem necessidade de qualquer iniciativa da entidade beneficiária ou da intervenção da administração.

Os automáticos - os que resultam directa e indirectamente da lei, quando cumpridos os pressupostos legais sem nenhuma necessidade de intervenção da administração.

Dependentes - estas pressupõem um ou mais actos posteriores de reconhecimento por acto administrativo ou por acordo entre a administração pública e os interessados.

c) Quanto à duração

Os benefícios fiscais podem ser permanentes ou temporários. **Permanentes**, quando são estabelecidos para o futuro sem predeterminação da respectiva duração, e

Temporários, quando a lei fixa um limite temporal para a duração do benefício.

d) Quanto ao âmbito territorial

Podendo ser nacionais ou locais: São **nacionais** quando são validos em todo o território nacional e locais quando se aplicam a uma ou a várias parcelas territoriais do país. É de referir que os locais objectivam atrair investimentos para as regiões do país em que há um baixo desenvolvimento económico. Ex: benefícios concedidos a investimentos na zona económica especial.

e) Quanto a estrutura

Os benefícios fiscais são analisados na perspectiva estática e na perspectiva dinâmica. Na perspectiva **estática**: quando as vantagens atribuídas forem para situações já consumadas, e **dinâmicas**: quando as vantagens fiscais representam uma forma de estímulo, ou de incentivo (incentivos –fiscais).

f) Quanto a parcela

Os benefícios fiscais podem ser totais ou parciais. **Totais** quando os benéficos abrangem a totalidade do facto tributário e **parcial** quando a prestação é feita por valor menor do que serie sem benefício.

g) Quanto ao modo

Podendo ser **expressos** ou **implícitos**. Expressos quando determinados de forma directa para certos factos tributários e implícitos quando decorrem da previsão de benefícios estabelecidos noutros impostos.

h) Quanto a sua efectividade

Quanto a sua efectividade os benefícios fiscais podem ser **vinculados** ou **condicionados**. Vinculados quando surgem de um contrato fiscal entre o sujeito passivo e a administração tributária e condicionada quando a atribuição está sujeita pela administração tributária ao cumprimento de condições por parte do sujeito passivo.

O nosso sistema tributário segundo o n.º3 do artigo. 15.º da Lei Base do Sistema Tributário consagra os benefícios fiscais condicionados.

5.1.5. Princípios dos benefícios fiscais

Os benefícios fiscais estão sujeitos a princípios jurídicos onde alguns são consagrados constitucionalmente.

Princípios da legalidade - os impostos são criados ou alterados por lei que determina a incidência, a taxa, benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes. N.º2 do artigo 127.º da CRM.

Princípio de igualdade - todos cidadãos são iguais perante a lei, gozam dos mesmos direitos e estão sujeitos aos mesmos deveres. Artigo. 35.º da CRM.

5.1.6. Direito aos Benefícios Fiscais

Os empreendimentos levados a cabo no âmbito da Lei de Investimentos e demais legislação a que se refere o n.º2 do artigo 1 gozarão dos benefícios fiscais

definidos no Código dos Benefícios Fiscais, desde que obedecem às condições aí estabelecidas, salvo os casos previstos nos números 2 e 3.

De acordo com o Artigo 2 do Decreto n.º 56/2009, de 7 de Outubro, gozam dos benefícios fiscais:

- a) Os investimentos aprovados ao abrigo da Lei de Investimentos e respetivo Regulamento, realizados por pessoas singulares ou colectivas, desde que devidamente registadas para efeitos fiscais;
- b) Os investimentos levados a cabo nas actividades de comércio a grosso e a retalho, desde que sejam efectuados em infraestruturas novas construídas para o efeito e;
- c) Os investimentos nas actividades de comércio e indústria desenvolvidas nas zonas rurais.

Ficam excluídos do direito ao gozo dos benefícios fiscais os empreendimentos levados a cabo nas actividades de comércio a grosso e a retalho, excepto:

- a) O comércio rural, nos termos a regulamentar;
- b) Os empreendimentos levados a cabo nas actividades de comércio a grosso e a retalho em infraestruturas novas, construídas para o efeito.

O gozo efectivo dos benefícios fiscais não poderá ser revogado, nem poderão ser diminuídos os direitos adquiridos, salvo nos casos previstos no presente diploma se houver inobservância das obrigações estabelecidas para o beneficiário ou se o benefício tiver sido indevidamente concedido.

Podem ainda beneficiar do regime de importação temporária os bens de equipamento de conformidade com o estabelecido nas Instruções Preliminares da Pauta Aduaneira.

5.1.7. Procedimentos para obter benefícios fiscais

Para a obtenção dos benefícios fiscais, fixados na lei, deverão ser observados os seguintes pressupostos:

1. Pressupostos gerais para reconhecimento

O destinatário dos benefícios fiscais deve cumprir com os seguintes pressupostos gerais para a sua obtenção, sem prejuízo de outros pressupostos especiais estabelecidos na lei:

- a) Ter efectuado o registo fiscal através da obtenção do respectivo Número Único de Identificação Tributária (NUIT);
- b) Dispor de contabilidade organizada, de acordo com o Plano Geral de Contabilidade e as exigências dos Códigos do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (IRPC) e do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRPS);
- c) Não ter cometido infracções de natureza tributária, nos termos da Lei n.º 2/2006, de 22 de Março.

2. Reconhecimento dos benefícios nos impostos internos

Para o reconhecimento automático dos benefícios fiscais que recaem sobre os impostos internos cobrados pela Administração Tributária, os titulares dos projectos de investimento com direito ao gozo dos benefícios fiscais devem apresentar o Despacho e os termos de autorização ou outro instrumento legal que os comprove, emitidos pela entidade competente, na Direcção de Área Fiscal, devendo juntar cópia de declaração de início de actividade. (artigo 10, Lei 2/2009, de 12 de Janeiro)

3. Reconhecimento dos benefícios na importação

- a) Para o gozo dos benefícios fiscais e aduaneiros previstos no presente Código, cujos impostos são cobrados pelas Alfândegas, para além dos elementos exigidos nos termos de outros instrumentos legais, incluindo o NUIT, o titular dos mesmos deve apresentar aos Serviços das Alfândegas a lista que contém os bens a importar com isenção de pagamento de direitos aduaneiros e demais imposições.
- b) A aprovação da lista dos bens a importar, verifica-se após a autorização do projecto de investimento e nas condições estabelecidas no Regulamento da Lei de Investimentos e demais legislação aplicável.
- c) Os Serviços das Alfândegas devem, no prazo de cinco dias úteis contados a partir da data da recepção da lista proceder ao respectivo registo e controlo.

4. Comprovação dos investimentos realizados

- a) Para efeitos do gozo dos benefícios fiscais sobre o rendimento, nos termos do presente Código, os titulares de projectos de investimento com direito aos benefícios devem apresentar, junto à declaração de rendimentos de que tratam os Códigos dos Impostos sobre o Rendimento:

- i. Uma declaração segundo modelo aprovado pelo Ministro que superintende a área das Finanças indicando o valor do investimento realizado;
 - ii. A origem das compras e despesas que dão lugar às deduções, com indicação do número da factura, nome do fornecedor, importância e montante total a deduzir. bem como as amortizações aceleradas efectuadas.
- b) Para a determinação da despesa fiscal pela Administração Tributária, os titulares dos projectos de investimento a que se refere o número anterior devem apresentar, aquando da apresentação da declaração de rendimentos de que tratam os Códigos do IRPC ou IRPS, a declaração prevista no n.º 3 do artigo 2 do presente Código, com o cálculo do benefício fiscal respectivo.

Sumário

A política de intervenção do Estado na vida económica pode ser através de um conjunto de medidas legislativas, administrativas ou convencionais. Através delas o Estado determina, controla ou influencia o comportamento dos agentes económicos tendo como objectivo o bem-estar social e a promoção do investimento.

Os benefícios fiscais, como incentivos económicos, social e cultural, representam todas as vantagens atribuídas aos sujeitos com o objectivo de promover determinados empreendimentos tendo em vista o aumento da competitividade da economia, uma vez que são diminuídos os encargos tributários para os sujeitos passivos. Nota-se uma redução bastante significativa da receita que o Estado obteria, se não fossem concedidos os mencionados benefícios.

Exercícios de auto - avaliação

1. Os benefícios fiscais estão sujeitos a princípios jurídicos onde alguns são consagrados constitucionalmente.
 - a) Identifique-os e distinga cada um deles.

Resposta:

Princípios da legalidade e princípio de igualdade

Princípios da legalidade - os impostos são criados ou alterados por lei que determina a incidência, a taxa, benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes. N.º 2 do artigo 127.º da CRM. *Princípio de igualdade* - todos cidadãos são iguais perante a lei, gozam dos mesmos direitos e

estão sujeitos aos mesmos deveres. Artigo. 35º da CRM.

2. A instituição, pelo Estado, de benefício fiscal relativamente ao imposto sobre o rendimento poderá ser feita
 - a) Somente em lei que trate do imposto sobre o rendimento.
 - b) Somente em lei que estabeleça benefícios fiscais.
 - c) Tanto em lei que trate de benefícios fiscais quanto em lei que trate do imposto sobre o rendimento.
 - d) Em qualquer lei que disponha a respeito de matéria tributária.

Resposta correcta

- b) Somente em lei que estabeleça benefícios fiscais.

3. Assinale a opção correta acerca dos benefícios fiscais.
 - a) A concessão de qualquer benefício de natureza tributária depende somente de uma decisão política e da aprovação de lei específica que preveja a medida.
 - b) A concessão de remissão de determinado tributo não se enquadra no conceito de renúncia de receita.
 - c) O estado deverá observar diversas regras para a concessão de renúncia de receita, especialmente a que impõe que a concessão desse benefício esteja acompanhada de estimativa de impacto orçamentário-financeiro e atenda ao disposto na lei dos benefícios fiscais.
 - d) Por atender condições individuais de seus benefícios, a isenção concedida em caráter não-geral não é considerada uma forma de renúncia de receita.

Resposta correcta

- c) O estado deverá observar diversas regras para a concessão de renúncia de receita, especialmente a que impõe que a concessão desse benefício esteja acompanhada de estimativa de impacto orçamentário-financeiro e atenda ao disposto na lei dos benefícios fiscais.

Exercícios



1. Em que consiste os benefícios fiscais?
2. Para a obtenção dos benefícios fiscais, fixados na lei, deverão ser observados determinados pressupostos. Quais são estes pressupostos?
3. De acordo com o Artigo 2 do Decreto n.º 56/2009, de 7 de Outubro, são excluídos de gozo dos benefícios fiscais:
 - a) Os investimentos aprovados ao abrigo da Lei de Investimentos e respetivo Regulamento, realizados por pessoas singulares ou colectivas, desde que

- devidamente registadas para efeitos fiscais;
- b) Os investimentos levados a cabo nas actividades de comercio a grosso e a retalho, desde que sejam efectuados em infraestruturas novas construídas para o efeito e;
 - c) Os investimentos nas actividades de comercio e indústria desenvolvidas nas zonas rurais.
 - d) Os empreendimentos levados a cabo nas actividades de comércio a grosso e a retalho, excepto o comércio rural, nos termos a regulamentar e os empreendimentos levados a cabo nas actividades de comércio a grosso e a retalho em infraestruturas novas, construídas para o efeito.
4. Classifique os benefícios fiscais quanto à fonte normativa/fonte externa.
5. Indique o objecto de regimes específicos dos benefícios fiscais.

UNIDADE TEMÁTICA 5.2. Concessão dos Benefícios Fiscais

Introdução

Os benefícios fiscais podem ser concedidos aos investimentos realizados por pessoas singulares ou colectivas, desde que estejam devidamente registadas para efeitos fiscais.

Pretende-se nesta unidade temática que o estudante tenha noções dos princípios básicos para a concessão dos benefícios fiscais.

Ao completar esta unidade, você será capaz de:

 <p>Objectivos</p>	<ul style="list-style-type: none">▪ Conhecer as formas de transmissão e de extinção de benefícios fiscais.
--	--

5.2.1 Princípios para a concessão dos Benefícios fiscais

Os benefícios fiscais podem ser concedidos aos investimentos realizados por pessoas singulares ou colectivas, desde que estejam devidamente registadas para efeitos fiscais. Para a concessão dos benefícios fiscais o governo deve acolher alguns princípios que passam pela:

- a) Atribuição aos benefícios fiscais de um carácter obrigatoriamente excepcional, só devendo ser concedidos em casos de reconhecido interesse público;
- b) Pela estabilidade, de modo a garantir aos contribuintes uma situação clara e segura;
- c) Pela moderação, dado que as receitas são postas em causa com a concessão de benefícios, quando o país tem de reduzir o peso do défice público;
- d) Realização de investimentos em infraestruturas e serviços públicos.

Os titulares das empresas com direito ao gozo dos benefícios fiscais deverão apresentar o Despacho e os Termos de Autorização ou outro dispositivo legal que os comprovam, concedidos pela entidade competente, na Repartição de Finanças da área fiscal, devendo juntar cópia de declaração de início de actividade com o respectivo NUIT.

O artigo 10 do Código dos Benefícios Fiscais destaca que são aspectos que podem ser impeditivos para a concessão de benefícios fiscais os seguintes:

- A falta de inscrição fiscal com o NUIT (Número Único de Identificação Tributária);
- O facto de não dispor de uma contabilidade organizada, de acordo com o Plano Geral de Contabilidade e as exigências dos Códigos dos Impostos sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas ou das Pessoas Singulares;
- A prática de infracções de natureza fiscal e de outras infracções reconhecidas pela Administração Tributária.

Já para o caso das pessoas que tenham sido concedidos direitos de gozo dos benefícios fiscais e não cumprem com o que esteja estipulado, isto é, pratiquem infracções, a estes podem ver suspenso ou extinguido este direito, nº 3) e 4) do Art. 10º do Código dos Benefícios Fiscais.

Transmissão dos benefícios fiscais

O direito aos benefícios fiscais, regra geral, são transmissíveis durante a sua vigência, desde que mantenham inalteráveis e no transmissário se verifiquem os pressupostos para o gozo dos mesmos. Segundo o código dos benefícios fiscais artigo 5º diz que os benefícios fiscais são transmissíveis durante a sua vigência mediante autorização do Ministério de Planificação e Desenvolvimento.

Extinção dos Benefícios Fiscais

Nos termos do artigo 11 do CB Fiscais, os benefícios fiscais extinguem-se: Quando os benefícios são temporários, caducam pelo decurso do prazo por que foram concedidos;

- Quando condicionados, caducam pela verificação dos pressupostos da respectiva condição resolutive, ou pela inobservância das obrigações impostas, imputável ao beneficiário.

A extinção dos benefícios fiscais implica a aplicação automática de tributação geral. Nabalda (2003) faz menção a quatro formas de extinção de benefícios fiscais, por caducidade, Alienação, revogação e renuncia.

Caducidade

Os benefícios fiscais quando temporários, caducam pelo decurso do prazo concedido e quando acondicionados pela verificação dos pressupostos da respectiva ou pela inobservância imputável ao beneficiário das obrigações impostas.

Alienação de bens para fins diversos

Quando o benefício fiscal respeite a aquisição de bens destinados a directa realização dos fins dos adquirentes ficaram sem efeitos se aqueles forem alienados ou lhes for dada outro destino sem autorização do Ministro das Finanças.

Revogação do acto administrativo de concessão

De princípio é proibida a revogação do acto administrativo que concede um benefício fiscal bem como a rescisão unilateral do respectivo acordo ou a diminuição por acto unilateral da administração dos direitos adquiridos. Dai que comporta duas excepções, por um lado o acto de concessão ser revogado no caso de haver inobservância imputável ao beneficiário das obrigações impostas e no caso de o beneficiário ter sido concedido indevidamente.

Renuncia aos benefícios

De um lado estatela-se a proibição de renúncia aos benefícios fiscais automáticos e dependentes de reconhecimentos officiosos, e de outro lado a possibilidade de renúncia aos benefícios fiscais dependentes de requerimento do interessado bem como aos constantes do acordo desde que a renúncia seja aceite pela administração fiscal.

Sumario

Neste tema conceituamos sobre os benefícios fiscais, sua tipologia e procedimentos para a obtenção de benefícios fiscais. Estudamos também os princípios que norteiam a atribuição dos benefícios fiscais

Gozam de direito a benefícios fiscais definidos no Código dos Benefícios Fiscais, os investimentos aprovados ao abrigo da Lei de Investimentos e respetivo Regulamento, realizados por pessoas singulares ou colectivas, desde que devidamente registadas para efeitos fiscais, os investimentos levados a cabo nas actividades de comercio a grosso e a retalho, desde que sejam efectuados em infraestruturas novas construídas para o efeito bem como os investimentos nas actividades de comercio e indústria desenvolvidas nas zonas rurais.

O Benefício Fiscal é um regime especial de tributação que envolvem uma vantagem ou simplesmente um desagramento fiscal perante o regime normal, assumindo-se como uma forma de isenção, redução de taxas, deduções à matéria colectável, amortizações e/ou outras medidas fiscais desta natureza.

Os benefícios fiscais são instrumentos que visam certos objectivos fiscais e extrafiscais com o fim de favorecer o desenvolvimento do país atribuindo-se a sectores e áreas de interesse nacional.

Exercícios de auto - avaliação

1. Quais são os factores que constituem impedimento para a concessão dos benefícios fiscais?

Resposta:

De acordo com o artigo 10 do Código dos Benefícios Fiscais destaca que são aspectos que podem ser impeditivos para a concessão de benefícios fiscais a falta de inscrição fiscal com o NUIT (Número Único de Identificação Tributária); o facto de não dispor de uma contabilidade organizada, de acordo com o Plano Geral de Contabilidade e as exigências dos Códigos dos Impostos sobre o Rendimento das Pessoas

Colectivas ou das Pessoas Singulares e a prática de infracções de natureza fiscal e de outras infracções reconhecidas pela Administração Tributária.

Exercícios



1. Nos termos do artigo 11 do CB Fiscais, quando é considerado que os benefícios fiscais são extintos?
2. O que entende por um benefício fiscal?
3. Menciona 3 formas de benefícios fiscais previstos na legislação fiscal Moçambicana.
4. Qual é a principal lei que regula os benefícios fiscais em Moçambique?
5. Menciona 3 objectivos a alcançar ao auditarmos a área dos benefícios fiscais.
6. Descreve 2 procedimentos de inspecção a aplicar na auditoria dos benefícios fiscais.

TEMA – VI: DUPLA TRIBUTAÇÃO INTERNACIONAL E REGIME DE TRANSPARÊNCIA FISCAL

Introdução



Caro estudante, no presente tema, são examinados os mais relevantes aspectos do instituto da dupla tributação internacional. Consistindo no fenómeno que ocorre quando dois Estados submetem uma pessoa ao pagamento de tributos em razão do mesmo facto gerador, a dupla tributação internacional decorre das relações atinentes a mais de um Estado, em conjugação com critérios díspares utilizados por cada Estado para delimitar a competência tributária internacional, ou com o mesmo critério, desde que definido em cada Estado de forma diferente.

Considerando os malefícios carreados pela dupla tributação internacional, notadamente ao desenvolvimento das relações económicas internacionais, por dificultar os movimentos de capitais e de pessoas, as transferências de tecnologia e os intercâmbios de bens e de serviços, grandes esforços têm sido realizados por numerosos Estados para combater o fenómeno, com a criação de normas internas com tal objetivo, e, principalmente, com a adoção de convenções internacionais bilaterais, por meio das quais os Estados pactuantes concedem alívios tributários, limitando os respectivos poderes de tributação.

Por isso, apelamos ao caro estudante, para que desenvolva uma

postura diferente na construção do conhecimento.

Seja bem-vindo!

UNIDADE TEMÁTICA 6.1. Noções gerais de Dupla Tributação

Introdução

Pretende-se nesta unidade temática que o estudante tenha o domínio dos conceitos básicos de dupla tributação internacional

Ao completar esta unidade, você será capaz de:

 <p>Objectivos</p>	<ul style="list-style-type: none">▪ Conceituar a dupla tributação Evitar a Dupla Tributação e Prevenir e Evasão Fiscal em matéria de Imposto sobre o rendimento▪ Identificar os principais Acordos e Convenções celebrado entre Moçambique e diferentes países;▪ Compreender os principais aspectos abordados nos acordos e convenções e a sua funcionalidade
--	---

6.1.1. Definição de Dupla Tributação Internacional

São conhecidas várias definições de dupla tributação internacional formuladas por diferentes autores e organizações internacionais, cuja maioria parte da definição proposta por Herbert DORN, em 1927, para quem "A dupla – múltipla - tributação se verifica, quando vários titulares de soberania tributária independentes — no caso vários Estados independentes — submetem o mesmo contribuinte, pelo mesmo objeto, contemporaneamente, a um imposto da mesma espécie" ("Diritto finanziario e questioni fondamentali sulle doppie imposizioni", *in Rivista di diritto*

finanziario e scienza delle finanze, 1938, I, p. 131).

Definição amplamente difundida e aceita pela maioria dos autores que se têm ocupado com o assunto, fortemente influenciada pela definição de *Herbert Dorn*, é a que se encontra nas observações gerais ao modelo de convenção sobre dupla tributação em matéria de impostos sobre a renda e o patrimônio, elaborado pelo Comitê Fiscal da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico — OCDE, que é a seguinte: "O fenômeno da dupla tributação jurídica internacional pode definir-se de forma geral como o resultado da percepção de impostos similares em dois — ou mais — Estados, sobre um mesmo contribuinte, pela mesma matéria imponible e por idêntico período de tempo" (*Modelo de convenio de doble imposición sobre la renta e el patrimonio — informe 1977 del Comité Fiscal de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico*, p. 15). Tal definição tem o mérito de mencionar expressamente os elementos essenciais da dupla tributação internacional, que são:

▪ **Pluralidade de Soberanias Tributárias**

Entende-se por soberania tributária o poder de estabelecer um sistema tributário autônomo. O concurso do exercício de duas ou mais soberanias tributárias é elemento essencial da dupla tributação, sendo que, neste último caso, obviamente, o mais correto seria falar em "múltipla tributação".

É mister frisar que a dupla tributação é o gênero, sendo suas espécies a dupla tributação internacional e a dupla tributação interna. Na primeira, há uma colisão de sistemas tributários de Estados soberanos, enquanto que, na última, a colisão ocorre dentro de um mesmo Estado.

▪ **Identidade do Sujeito Passivo**

A doutrina, hoje, inclina-se no sentido de exigir, para a caracterização da dupla tributação, a identidade do sujeito passivo da obrigação tributária, distinguindo dessa forma a dupla tributação jurídica, em que há essa identidade, da dupla tributação econômica, em que há diversidade de sujeitos. A primeira é a geralmente considerada como atentatória aos princípios da justiça e da equidade e mais perniciosa do ponto de vista econômico, reclamando, assim, consideráveis esforços para solucioná-la. Todavia, é bom lembrar que alguns Estados já dispõem de normas tendentes a evitar também a dupla tributação econômica (cf. *José Luis de JUAN PEÑALOSA*, "La doble imposición internacional. Convenios de doble imposición", *in Relaciones Fiscales Internacionales*, pp. 61-2).

▪ **Identidade do Elemento Material do Facto Gerador**

A identidade em apreço é elemento essencial da dupla tributação, e como tal tem sido considerada pela grande maioria dos autores, embora com algumas

diferenças, especialmente quanto à terminologia mais adequada. Em não se estando, pois, diante de idêntico elemento material do fato gerador, não estará caracterizada a dupla tributação.

▪ **Identidade do imposto**

Entre os elementos normalmente exigidos para a definição de dupla tributação, a identidade do imposto é o mais polêmico. Com efeito, afigura-se tarefa difícil estabelecer a noção precisa de identidade do imposto, quando se está diante de ordenamentos jurídicos distintos. Ademais, por estar tal elemento intimamente relacionado com o anterior — a identidade do elemento material do fato gerador —, alguns autores julgam não ser ele necessário para a definição de dupla tributação.

Entende-se, porém, com *Bernardo Ribeiro de Moraes*, que o que caracteriza um tributo é a junção de três elementos do fato gerador da obrigação tributária: o elemento material; o elemento subjetivo, representado pelo sujeito passivo; e o elemento quantitativo, expresso na base de cálculo do tributo (*Compêndio de direito tributário*, pp. 556-7). Portanto, não é suficiente a identidade do elemento material do fato gerador para se determinar a identidade de impostos. Para tal, há necessidade de convergência dos três elementos indicados, isto é, deve haver também as identidades do sujeito passivo e da natureza da base de cálculo.

No entanto, considerando a diversidade dos sistemas tributários, os elementos acima referidos não devem ser examinados com muita rigidez. Esta observação reflete a tendência, que ora se verifica, em substituir a expressão "identidade dos impostos" pelas expressões "impostos similares", "impostos semelhantes" e "impostos análogos".

▪ **Identidade do período**

O fator tempo é, normalmente, considerado elemento essencial para a caracterização da dupla tributação. Alguns autores, entretanto, não o incluem na definição de dupla tributação, quer por considerá-lo óbvio (cf. *José Luis de JUAN PEÑALOSA*, *op. cit.*, p. 63), quer por reputar desnecessária a sua menção expressa, considerando que a identidade do elemento material do fato gerador implica a identidade do período (cf. *Manuel PIREZ*, *Da dupla tributação jurídica internacional sobre o rendimento*, pp. 64 e 74).

Outros autores ainda consideram a necessidade de menção explícita da identidade do período apenas em relação aos impostos de fato gerador periódico, não já quanto àqueles de fato gerador instantâneo (cf. *Manlio UDINA*, "*Il diritto internazionale tributario*", in *Trattato di diritto internazionale*, vol. X, p. 256).

A atitude de não incluir a identidade do período na definição de dupla tributação, dada a sua

obviedade, pode resultar-lhe em prejuízo, não logrando comunicação sem equívoco, considerando que tal identidade é traço essencial da dupla tributação, o objeto definido, independentemente de os impostos serem de fato gerador instantâneo ou periódico.

Quanto ao entendimento de que o elemento material do facto gerador envolve a identidade do período, ou do elemento temporal, não se pode aceitá-lo. Trata-se de dois elementos distintos do facto gerador, o primeiro configurando-se na descrição da situação de facto que lhe serve de suporte, e o outro, na indicação do momento em que se considera concretizado.

Convém lembrar, neste ponto, que os elementos constitutivos do facto gerador da obrigação tributária se classificam em subjetivos — sujeitos ativo e passivo — e objetivos, integrando-se nestes últimos os elementos ou critérios material, espacial, temporal e quantitativo — base de cálculo e alíquota (cf. *Fernando SAINZ DE BUJANDA, Lecciones de derecho financiero*, pp. 186-92; *Paulo de Barros CARVALHO, Curso de direito tributário*, pp. 157-257; e *Bernardo Ribeiro de MORAES, op. cit.*, pp. 550-6). Assim, e considerando também o que acima se escreveu sobre os elementos essenciais da dupla tributação, pode definir-se a dupla tributação internacional como o fenómeno que ocorre quando dois Estados submetem uma pessoa ao pagamento de tributos em razão do mesmo facto gerador.

Referida definição é clara e de fácil assimilação, como convém às definições, abrangendo todos os elementos essenciais do objeto definido, a dupla tributação internacional. Com efeito, ela menciona expressamente os elementos subjetivos, que são a pluralidade de sujeitos ativos, ou de soberanias tributárias, e a identidade do sujeito passivo. Quanto às identidades do elemento material e do período, encontram-se elas insertas na noção de facto gerador, o mesmo acontecendo com a identidade ou semelhança do imposto, configurada com as identidades do elemento material, do sujeito passivo e da natureza da base de cálculo.

Em suma, a dupla tributação internacional é uma situação que consiste na taxação dupla ou cobrança em duplicado de um mesmo fluxo de rendimentos em domicílios fiscais distintos.

Exemplo:

Veja-se o caso em que um acionista português que adquire ações de uma empresa estrangeira que foram já objecto de tributação em sede de IRPC e de IRPS aquando da distribuição de dividendos no domicílio fiscal dessa empresa. Neste caso, sucede que estes rendimentos são posteriormente tributados (uma segunda vez, portanto) pela autoridade fiscal do domicílio fiscal do investidor nacional (ou seja, do fisco português, no caso).

É comum as autoridades fiscais desses países celebrarem acordos com o objetivo de eliminarem ou mitigarem os efeitos dessa dupla tributação.

Note-se, contudo, que esses acordos bilaterais entre países não cobrem todos os países, nem abrangem todas as situações em que essa dupla tributação pode ocorrer.

Destaque-se que, por exemplo, no caso do **código do IRPS**, há várias disposições sobre a dupla tributação jurídica internacional, duas referências diretas à dupla tributação internacional e também algumas considerações importantes sobre um conceito aparentado (mas diverso) que é a dupla tributação económica.

6.1.2. Classificações de dupla tributação internacional

A dupla tributação internacional tem sido objeto de várias classificações, feitas com a utilização de diferentes critérios. A seguir, serão examinadas as classificações que apresentam maior interesse didático.

Classifica-se a dupla tributação internacional, inicialmente, em efetiva e virtual, conforme ocorra ou não, na prática, a pluralidade de tributações. De acordo com esta classificação, na dupla tributação efetiva, ou real, verifica-se, de fato, uma cumulação de pretensões tributárias, enquanto na dupla tributação virtual, eventual ou potencial, há a concorrência de duas ou mais soberanias tributárias, mas só um dos Estados, ou nenhum deles, faz uso da sua competência para submeter o contribuinte ao pagamento de imposto (cf. Alberto XAVIER, *Direito tributário internacional do Brasil*, p. 63; Jean-Marc RIVIER, *Droit fiscal suisse – le droit fiscal international*, p. 38).

A inserção da denominada "dupla tributação virtual" no instituto da dupla tributação é passível de críticas, pois, como bem observa Manuel Pires, "O perigo da dupla tributação não é dupla tributação, como um evento não coincide com o perigo da sua verificação" (Op. cit., p. 113). Todavia, lembre-se que a mera possibilidade de haver pluralidade de tributações pode gerar insegurança jurídica, eliminada se se escolher, para combater o fenômeno, o método da isenção incondicional.

De acordo com o critério da vontade do ente impositor, a dupla tributação se classifica em intencional e não intencional. A primeira é desejada pelo Estado, enquanto a outra não o é.

Tem-se afirmado que a dupla tributação interna é sempre intencional, ao contrário da internacional, que jamais o é. Esta afirmação decorre do que normalmente acontece na prática, mas nada obsta seja a dupla tributação interna não

intencional, e a internacional, intencional (Cf. Manuel PIRES, op. cit., p. 113). Embora muito raramente aconteça, um Estado pode criar intencionalmente uma situação de dupla tributação internacional, com o propósito de obter determinados resultados de ordem política ou econômica (Cf. J. P. NIBOYET, "Les doubles impositions au point de vue juridique", in *Recueil des cours*, v. 31, p. 15).

A dupla tributação internacional se classifica em simples e composta, segundo o critério do número de tributações. Para Benvenuto Griziotti, a dupla tributação internacional simples é a que decorre de duas tributações simples emanadas de dois Estados, ao passo que a dupla tributação internacional composta é a que se sobrepõe a uma dupla tributação interna ("L'imposition fiscale des étrangers", in *Recueil des cours*, v. 13, p. 41).

Esta classificação tem o mérito de demonstrar que uma dupla tributação pode sobrepor-se a outra ou outras. Impende apenas observar, como o faz Manuel Pires, que não há razão para restringir a dupla tributação internacional composta à que é precedida de dupla tributação interna, dado que pode uma dupla tributação internacional sobrepor-se a outra dupla tributação internacional (Op. cit., p. 114).

Classifica-se também a dupla tributação internacional em real, pessoal e mista, segundo antiga classificação dos impostos em reais e pessoais. Assim, se os impostos que lhe derem origem forem reais, ela será real; se forem pessoais, será pessoal; e se forem reais e pessoais, será mista (Cf. Manuel PIRES, op. cit., pp. 114-5).

Classifica-se ainda a dupla tributação internacional em vertical, horizontal e oblíqua, de acordo com a posição dos entes tributadores (Cf. Manuel PIRES, op. cit., p. 116).

Na dupla tributação internacional vertical, os entes tributadores não estão situados no mesmo nível, havendo, entre eles, uma situação de semi-dependência ou de supremacia. É o que ocorre nos Estados compostos por subordinação e, também, quando um dos entes tributadores é uma organização internacional ou supranacional.

Na dupla tributação internacional horizontal, os entes tributadores estão situados no mesmo nível, não havendo, entre eles, qualquer relação de dependência ou de supremacia.

Na dupla tributação internacional oblíqua, por último, os entes tributadores não estão situados no mesmo nível, nem há, entre eles, relação de dependência. É o que acontece, no caso da colisão do sistema tributário de um Estado soberano com o sistema tributário de um ente territorial autônomo de outro Estado.

Nas relações internacionais, a dupla tributação horizontal é a que ocorre com maior frequência.

6.1.3. Figuras afins à dupla tributação internacional

A expressão "dupla tributação internacional" é ainda muitas vezes utilizada impropriamente para designar fenômenos afins, porém não idênticos. A seguir, proceder-se-á à distinção do instituto com algumas figuras que lhe são afins.

Distingue-se inicialmente a dupla tributação internacional da dupla tributação interna, porque, naquela, há uma colisão de sistemas tributários de Estados soberanos, ao passo que, nesta, a colisão de sistemas tributários ocorre dentro de um mesmo Estado.

Ambos os fenômenos são, na sua essência, análogos, diferindo, todavia, os métodos utilizados para resolvê-los. Ao passo que, para eliminar ou atenuar os efeitos da dupla tributação internacional, utilizam-se principalmente convenções internacionais, o problema da dupla tributação interna é solucionado ou por dispositivos constitucionais, como é o caso do Brasil, ou pela legislação ordinária, que é a medida mais comum, ou então por decisões do Poder Judiciário, como acontece na Suíça.

Apesar de o fenômeno da dupla tributação interna ser amplamente conhecido nos Estados federais, alguns autores não o encaram como verdadeira dupla tributação. É o caso de Dalimier, para quem "... a dupla tributação é um fenômeno especificamente 'internacional', no sentido de que supõe a intervenção de dois ou mais soberanos fiscais..." (Apud Manuel PIRES, op. cit., p. 98, nota nº 31), a cuja opinião Alegria Borrás adere (Op. cit., pp. 24-5).

A intervenção de duas ou mais soberanias tributárias é, realmente, como se viu, elemento essencial da dupla tributação. Eis por que o fenômeno não ocorre em Estados unitários, ainda que constitucionalmente descentralizados. Nestes Estados, como afirma Antônio Roberto Sampaio Dória, "... a outorga de poderes tributários às entidades locais é matéria de conveniência *administrativa*, segundo critérios de discricionarismo, expediência e economia, mutáveis pelo influxo de comandos livremente emanados do governo central" (*Discriminação de rendas tributárias*, p. 15. O destaque é do autor).

A dupla tributação internacional se diferencia também da denominada dupla tributação econômica, porque, nela, há a identidade do sujeito passivo, enquanto nesta tal identidade não se verifica.

Trata-se da distinção preferida pela doutrina e acolhida também pelo Comitê Fiscal da OCDE, entre

dupla tributação jurídica e dupla tributação econômica, conforme se esteja diante do mesmo sujeito passivo, no primeiro caso, ou de sujeitos passivos diversos, neste último caso. E, assim como a dupla tributação jurídica pode ocorrer no âmbito interno de um Estado, o mesmo pode acontecer com a dupla tributação econômica.

O Comitê Fiscal da OCDE, no comentário número 37 ao artigo 10 do modelo de convenção sobre dupla tributação em matéria de impostos relativos à renda e ao patrimônio, afirma que, "À diferença da noção de dupla tributação jurídica, que geralmente tem um sentido preciso, o conceito de dupla tributação econômica é mais incerto. Alguns Estados não reconhecem a validade do conceito e outros, mais numerosos, não estimam necessário atenuar a dupla tributação econômica no plano nacional (dividendos distribuídos por sociedades residentes a acionistas residentes)". Deste comentário, infere-se que, se são "alguns" os Estados que não atribuem validade ao conceito de dupla tributação econômica, outros o aceitam, inserindo a hipótese na sua legislação. E, por constar de lei, a denominada dupla tributação econômica será, na verdade, jurídica.

Efetivamente, a terminologia adotada para indicar os casos de dupla tributação em que há diversidade de sujeitos passivos não é a mais correta. No entanto, não se vê inconveniência em mantê-la, dada a sua maior aceitação por aqueles que lidam com o assunto.

O fenômeno da dupla tributação internacional não se confunde ainda com o *dobis in idem*. O professor Gerd Willi Rothmann distingue-os muito bem ao dizer que, "Na hipótese do *bis in idem*, trata-se da mesma entidade tributante, exigindo dois impostos idênticos, da mesma pessoa e em relação ao mesmo fato gerador" ("Bitributação internacional", in *Enciclopédia saraiva do direito*, v. 11, p. 449).

Portanto, o critério de distinção dos dois fenômenos é o do número de soberanias tributárias. Diferentemente da dupla tributação internacional, no *bis in idem* o duplo gravame é encetado pela mesma soberania tributária, cingindo-se, pois, ao âmbito interno dos Estados.

6.1.4. Causas da dupla tributação internacional

Para analisar as causas da dupla tributação internacional, cumpre esclarecer, inicialmente, que, para proceder à delimitação da sua competência internacional relativamente aos impostos diretos, os Estados se inspiram, ou no princípio da universalidade, ou no da territorialidade. Inspirando-se no princípio da universalidade, eles podem adotar o critério da residência e/ou o da nacionalidade e, inspirando-se no princípio da territorialidade, adotam o critério da fonte.

O critério da residência consiste em submeter à tributação as pessoas que residem no território do

Estado, pela totalidade das suas rendas e de seus bens, independentemente da nacionalidade dessas pessoas, da origem de suas rendas e da localização dos seus bens.

O critério da nacionalidade, por seu turno, significa que apenas as pessoas que detêm a nacionalidade do Estado serão por este tributadas, sem que se considere o local da sua residência, a fonte das suas rendas e a situação dos seus bens.

Por último, de acordo com o critério da fonte, o Estado tributa todas as rendas cuja fonte se encontra no seu território, assim como todos os bens nele situados, sem considerar a residência ou a nacionalidade das pessoas que auferem tais rendas ou dispõem de tais bens.

Na realidade, contudo, muito raramente um Estado se orienta exclusivamente em um dos princípios para delimitar a sua competência tributária internacional. Mais frequentemente, inspiram-se em ambos os princípios, dando prioridade a um sobre o outro, de conformidade com os seus interesses. Assim é que os Estados exportadores de capital, por lhes ser conveniente, dão preferência ao princípio da universalidade, adotando quase sempre o critério da residência, com algumas atenuações de inspiração territorial. O critério da nacionalidade é adotado apenas por alguns Estados, entre os quais Estados Unidos da América, México e Filipinas, cujos sistemas tributários combinam tal critério com os critérios da residência e da fonte. Os interesses dos Estados importadores de capital são mais bem garantidos com o critério da fonte, embora normalmente eles também acolham o critério da residência. Poucos são os Estados que, como Argentina, República Dominicana, Haiti, Panamá e Venezuela, adotam o critério da fonte com exclusividade.

A dupla tributação internacional resulta, pois, das relações que ultrapassam as fronteiras de um Estado, em conjugação com critérios diferentes de delimitação da competência tributária internacional, ou com o mesmo critério, porém entendido diversamente.

Evidentemente, para surgir a dupla tributação internacional, não basta o fato de ocorrerem situações com elementos de matiz estrangeiro, pois se os Estados adotarem, com a mesma aceção, o mesmo critério de delimitação da competência tributária internacional, ela não ocorrerá. Também não é suficiente, para produzir a dupla tributação internacional, o adotarem os Estados critérios de delimitação da competência tributária internacional divergentes, ou o mesmo critério, com significados diversos. As tais circunstâncias não de agregar-se fatos em contato com o exterior.

Dada a cumulação, pelos Estados, de critérios de delimitação da competência tributária internacional, diante de uma situação com elemento de cambiante estrangeiro, a possibilidade de haver dupla tributação internacional é muito

grande. Na realidade, geralmente a dupla tributação internacional ocorre porque uma pessoa que reside em um Estado recebe rendas produzidas em outro Estado, e ambos os Estados tributam essas mesmas rendas, o primeiro, obviamente, por adotar o critério da residência, e o último, o critério da fonte.

Todavia, não são desprezíveis as hipóteses de dupla tributação internacional decorrentes de conceituação diversa do mesmo critério de delimitação da competência tributária internacional.

Relativamente ao critério da nacionalidade, cite-se o caso de uma pessoa física que, ante sistemas diferentes de concessão da nacionalidade originária, detenha a nacionalidade de dois Estados, de um, por haver nascido no seu território — sistema do *ius soli* —, e de outro, por ser filha de nacionais seus — sistema do *ius sanguinis* —. Também uma pessoa jurídica pode ser considerada nacional de dois Estados, bastando, para isso, que, a fim de determinar a nacionalidade das pessoas jurídicas, um deles adote a teoria da sede social, e o outro, a teoria da origem, isto é, a do território de constituição da sociedade.

Em se tratando do critério da residência, uma pessoa física pode ser considerada residente de um Estado, porque nele mantém a sua residência habitual; de outro, porque nele se encontra o centro de suas atividades econômicas; de outro ainda, porque o visita periodicamente, dispondo, para isso, de um apartamento no seu território. De forma similar, uma pessoa jurídica pode ser considerada residente de um Estado pelo fato de haver nele sido constituída, e de outro, por encontrar-se no território desse o centro de direção e controle.

Quanto ao critério da fonte, por último, em seu nome pode também uma mesma pessoa ser cumulativamente tributada por dois Estados, se o conceituarem de modo diferente. É o que acontece, se uma pessoa presta serviços no território de Estado que conceitua a fonte como o local onde a atividade econômica se desenvolve, sendo, porém, paga por tais serviços por residente de outro Estado, que considera a fonte como o local onde é obtida a disponibilidade econômica ou jurídica da renda.

6.1.5. Consequências da dupla tributação internacional

A dupla tributação internacional é normalmente encarada como obstáculo às relações econômicas internacionais. Alguns autores lembram ainda que ela viola a justiça fiscal, ao propiciar tributação global de uma pessoa em desatenção ao princípio da capacidade contributiva. Além das de natureza econômica e das relativas à justiça, porém, a dupla tributação

internacional pode produzir consequências também em outros domínios, como o financeiro, o cultural e o sócio-político.

É quase que pacífico, em doutrina, o entendimento de que a dupla tributação internacional prejudica as atividades econômicas internacionais, por interferir nos movimentos de capitais e de pessoas, nas transferências de tecnologia e nos intercâmbios de bens e de serviços. As considerações em torno das consequências econômicas da dupla tributação internacional partem, em geral, do pressuposto de que, sendo forte e pressão tributária nos Estados, com a dupla tributação a situação se agrava, podendo mesmo haver o confisco da renda de que se trata (cf. *Louis CARTOU, Droit fiscal international et européen*, p. 108).

Volvendo a atenção especificamente para os investimentos, dada a sua importância, do ponto de vista macroeconômico, a dupla tributação internacional pode ser elemento perturbador da entrada de capitais nos Estados em desenvolvimento, que deles necessitam para desenvolver as suas próprias atividades industriais, comerciais e agrícolas.

Também para os Estados desenvolvidos, de onde se originam os capitais, a dupla tributação internacional pode criar dificuldades. Como afirma *Manuel Pires*, “Reduzindo o investimento ou tornando-o menos rendível, diminuirão os benefícios dele provenientes de que aqueles países gozam, nomeadamente a manutenção ou a expansão do mercado e o seu controle, com as respectivas consequências” (*Op. cit.*, p. 150).

Além dos fatores de natureza tributária, há vários outros que também podem influenciar a decisão de investir. De modo geral, segundo *Barry Spitz*, tais fatores são: os tipos de sociedades comerciais reconhecidos pelo Direito positivo; as taxas de câmbio; o controle cambial; as restrições às importações e exportações; as políticas de incentivo ao investimento; os sistemas jurídico e administrativo; a estabilidade política e econômica, refletindo o risco de nacionalização, expropriação e mesmo confisco; as facilidades profissionais, comerciais e bancárias, as primeiras referentes à disponibilidade de bons advogados, contadores, secretárias e outros profissionais; o clima de negócios, expressando o nível ético empregado nos negócios; a posição dos estrangeiros, a fim de detectar a existência de eventuais discriminações e a possibilidade de superá-las; as facilidades de comunicação e de transporte; os mercados naturais do país, assim como eventuais acordos comerciais por ele celebrados; a disponibilidade de trabalhadores qualificados e não qualificados, e os salários que se lhes pagam; as leis contábeis, as leis processuais e os costumes; os idiomas, que também podem dificultar os investimentos estrangeiros, sendo importante o estabelecimento de contato com advogados, contadores e bancos com os quais seja possível a comunicação numa língua

conhecida pelas partes (*International tax planning*, pp. 36-44. Cf. Também Horácio A. GARCIA BELSUNCE, "Doble imposición internacional", in *Temas de derecho tributario*, pp. 176-9, e Manuel PIRES, *op. cit.*, pp. 161-2).

A influência da tributação nos investimentos estrangeiros — assim como a dos outros elementos indicados — varia, obviamente, de acordo com as circunstâncias.

Do que acima se escreveu, decorre que a dupla tributação internacional pode ser um empecilho às relações econômicas internacionais, embora o fenômeno não deva ser supervalorizado, atentos outros elementos que também concorrem para o estabelecimento e a manutenção de tais relações.

A dupla tributação internacional pode projetar os seus efeitos também no campo financeiro, fazendo com que os Estados não angariem, por meio da tributação, as receitas pretendidas.

Efetivamente, sendo a forte pressão tributária uma realidade em quase todos os Estados, o fenômeno da dupla tributação internacional assume notável acuidade. Tal fenômeno pode impelir os contribuintes a, por meio de eficiente planejamento tributário, evitar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, fazendo uso da elisão tributária internacional, podendo também ser um incentivo à adoção de mecanismos fraudulentos, que impliquem sonegação fiscal (cf. Manuel PIRES, *op. cit.*, p. 169, e José Luís de JUAN PEÑALOSA, *op. cit.*, p. 67).

No que respeita à justiça, a grande maioria da doutrina entende que a dupla tributação internacional é injusta, sob o fundamento de que viola a justiça fiscal, por acarretar tributação global de uma pessoa sem a observância do princípio da capacidade contributiva.

Com efeito, as Constituições dos Estados geralmente prevêm o princípio da capacidade contributiva, cujo alto teor ético é indiscutível (cf. Victor UCKMAR, *Princípios comuns de direito constitucional tributário*, p. 66, e Antônio de Moura BORGES, "O princípio da igualdade na tributação", in *Direito tributário atual*, vol. 6, p. 1.634). No plano internacional, porém, o princípio é de difícil aplicação, pois, sendo soberanos, os Estados estabelecem o seu sistema tributário da forma que lhes convier, em atenção às próprias necessidades, sem tomar conhecimento, pelo menos na maioria das vezes, da sistemática de tributação dos demais Estados.

A dupla tributação internacional pode apresentar consequências também no âmbito das relações culturais entre os Estados, ao dificultar a difusão, entre eles, da propriedade intelectual, e ao criar empecilhos à realização de

espetáculos e apresentações por parte de artistas e atletas estrangeiros, bem assim à presença de cientistas e estudantes estrangeiros (cf. *Manuel PIREs, op. cit.*, p. 173).

Deve-se ainda lembrar, por último, que as possíveis implicações de natureza econômica, financeira e cultural entre os Estados, decorrentes da dupla tributação internacional, de conformidade com o que se escreveu, poderão afetar as relações sócio-políticas entre eles.

6.1.6. Medidas destinadas a evitar ou a eliminar a dupla tributação internacional

A prevenção ou a eliminação da dupla tributação internacional pode ser realizada não somente pelos Estados, mas, também, pelos próprios contribuintes, por meio de planejamento tributário internacional, destacando-se ainda trabalho meritório nesse sentido, realizado por algumas instituições. Considerando os objetivos do presente estudo, tratar-se-á, a seguir, apenas da atividade dos Estados visando a tal finalidade, que, de resto, é a mais importante.

Os Estados previnem ou eliminam a dupla tributação internacional tanto unilateralmente, por meio de normas internas, quanto internacionalmente, com o uso de convenções internacionais.

Relativamente às medidas unilaterais tendentes a evitar ou a eliminar a dupla tributação internacional, embora os Estados que adotam o critério da fonte possam estabelecê-las, normalmente são os que adotam o critério da residência que o fazem. Isso se explica porque o critério da residência, fazendo com que a tributação incida inclusive sobre as rendas que provêm do exterior, apresenta a potencialidade de gerar a dupla tributação internacional.

Assim, para mitigar ou eliminar a dupla tributação internacional, os Estados da residência geralmente adotam, unilateralmente, ou o método da isenção, ou o método da imputação, podendo ainda estabelecer outros métodos, como o da redução da alíquota e o da dedução de impostos pagos no exterior, da base de cálculo.

O método da isenção consiste em eximir da tributação, total ou parcialmente, as rendas derivadas de fontes estrangeiras. Trata-se do método tradicionalmente utilizado pelos Estados que adotam o sistema jurídico continental europeu, ou seja, pelos Estados que têm ou tiveram um imposto de renda do tipo composto ou celular (cf. *Martin NORR, "Jurisdiction to tax and international Income", in Frank E. A. SANDER e David WESTFALL, Readings in federal taxation*, p. 610).

Tal método se divide nas denominadas isenção integral e isenção com progressividade. Na isenção

integral, as rendas de origem externa não são consideradas de forma alguma para fins de tributação, enquanto que na isenção com progressividade — cuja aplicação não é possível no Estado da fonte —, embora as rendas provenientes do exterior não sejam tributadas, são levadas em consideração para determinar a alíquota do imposto que, afinal, incidirá apenas sobre as rendas obtidas internamente.

Diferentemente do método da isenção, que considera a renda, o método da imputação refere-se ao imposto que incide sobre a renda.

O método da imputação (*tax credit*), de origem anglo-saxônica, é mais comum nos Estados cujo imposto de renda é do tipo unitário (cf. *Martin Norr, op. cit.*, p. 611). Por este método, o Estado da residência tributa a renda global do contribuinte, permitindo, entretanto, um crédito pelo imposto pago no Estado da fonte, podendo este crédito estar sujeito ou não a uma limitação. No primeiro caso, denominado de imputação ordinária, o crédito concedido pelo Estado da residência tem como limite o valor da fração do seu próprio imposto, correspondente aos rendimentos provenientes do Estado da fonte. O segundo caso, chamado de imputação integral, consiste em o Estado da residência deduzir a quantia total do imposto efetivamente paga no Estado da fonte.

De acordo com o método da dedução de impostos pagos no exterior, da base de cálculo, o imposto no Estado da residência incide sobre o total líquido das rendas provenientes do exterior, isto é, após a dedução do(s) imposto(s) pago(s) no Estado da fonte.

Na realidade, o método em consideração apenas atenua os efeitos da dupla tributação internacional. Conforme esclarecimento de *Gerd Rothmann*, a rigor, ele "... não constitui medida para eliminação da bitributação, mas somente leva em consideração o caráter de despesa do imposto pago no exterior" ("Bitributação internacional", in *Temas fundamentais do direito tributário atual*, p. 133).

O método da redução da alíquota, por último, consiste em tributar determinadas rendas de origem externa com alíquota reduzida. Embora possa aliviar ou eliminar os efeitos da dupla tributação internacional, também não constitui, verdadeiramente, método para evitar ou eliminar a dupla tributação internacional, diante da diversidade dos impostos e de suas respectivas alíquotas.

Ainda que as medidas unilaterais destinadas a evitar ou a eliminar a dupla tributação internacional sejam mais facilmente adotadas, na prática elas se mostram inadequadas e insuficientes para tal mister. O sacrifício unilateral que envolvem, o seu caráter limitado, no sentido de que geralmente visam apenas a alguns impostos, a grande diversidade dos atuais sistemas tributários, assim como a sua crescente complexidade,

demonstram a impropriedade e a insuficiência das referidas medidas como meio de prevenção ou eliminação da dupla tributação internacional, cumprindo, assim, fazer uso de convenções internacionais (cf. *Manuel PIREs, op. cit.*, pp. 558-61; *Alegría BORRÁS, op. cit.*, pp. 173-5; *Louis CARTOU, op. cit.*, p. 25; *J. P. NIBOYET, op. cit.*, pp. 52-7; *United Nations manual for the negotiation of bilateral tax treaties between developed and developing countries*, p. 3).

As convenções contra a dupla tributação internacional são normalmente bilaterais. As convenções multilaterais existentes são ainda em número bastante reduzido e só disciplinam a tributação de alguns objetos, como veículos automotores, dada a grande dificuldade de obter soluções harmonizadas com base nos diversos sistemas tributários e nos interesses particulares de cada um dos Estados.

Todavia, as convenções bilaterais nem sempre eliminam completamente a dupla tributação. Frequentemente, apenas atenuam os seus efeitos, sendo que, em determinadas circunstâncias, implícita ou explicitamente, deixam que ela subsista, principalmente em se tratando de matérias não consideradas básicas, sobre as quais os Estados não entram em acordo (cf. *Alegría BORRÁS, op. cit.*, p. 85; *Walter RYSER, Introduction au droit fiscal international de la Suisse*, p. 126; *Ottmar BÜHLER, Principios de derecho internacional tributario*, p. 79). Ademais, mesmo que determinada convenção contenha dispositivos eficazes para o combate à dupla tributação internacional, a sua aplicação pode ser incorreta. Neste caso, o contribuinte prejudicado não dispõe de uma autoridade judiciária internacional a que se possa dirigir para lograr a eliminação da dupla tributação. As autoridades judiciárias internas nem sempre têm competência para solucionar questões oriundas da má interpretação e aplicação das convenções internacionais, especialmente se praticadas por ambos os Estados contratantes. Assim, persistindo a dupla tributação em desacordo com a convenção internacional, o único remédio disponível para o contribuinte poderá ser o procedimento amigável, geralmente previsto pelas convenções sobre dupla tributação internacional, por meio do qual as autoridades da área de tributação dos Estados contratantes tentam resolver as dificuldades ou as dúvidas provenientes da interpretação ou da aplicação da convenção, podendo, todavia, não chegar a qualquer acordo.

Não obstante a sua imperfeição, e tendo em vista a insuficiência das medidas unilaterais e a grande dificuldade em firmar convenções multilaterais, como ficou demonstrado, atualmente as convenções bilaterais constituem o melhor meio de evitar, atenuar ou eliminar a dupla tributação internacional.

Com efeito, as convenções bilaterais podem resolver grande parte dos problemas de dupla tributação internacional, pois, por meio delas os Estados concedem alívios

tributários, limitando os respectivos poderes tributários, de forma bem mais abrangente do que estariam dispostos a fazê-lo indiscriminadamente (Cf. *United Nations manual...*, cit., pp. 3-4).

Por via de tais convenções, os Estados pactuantes previnem, mitigam ou eliminam a dupla tributação internacional com a adoção de duas regras diferentes. De acordo com a primeira, reserva-se com exclusividade a tributação de determinadas categorias de rendimentos a cada um dos Estados. O Estado a que não foi reservado o direito de tributar certas categorias de rendimentos deve renunciar-lhes a tributação, evitando-se, dessa forma, o surgimento da dupla tributação. De conformidade com a segunda regra, aplicável na maioria dos casos, delimitam-se as categorias de rendimentos que podem ser tributadas, tanto pelo Estado da residência, como pelo Estado da fonte, e atribui-se a um desses Estados o dever de eliminar ou atenuar a dupla tributação, utilizando, ou o método da isenção, ou o método da imputação, ou, o que é mais comum, uma combinação dos dois métodos. (Para informar-se a respeito de outros possíveis métodos, menos importantes, como o da divisão do poder tributário, o da divisão do produto e o da redução da alíquota, cf. *Francisco Neves DORNELLES, A dupla tributação internacional da renda*, p. 16; *Alegría BORRÁS, op. cit.*, pp. 68-9; *Gilbert TIXIER e Guy GEST, Droit fiscal international*, p. 268; e *Manuel PIRES, op. cit.*, pp. 33-6, nota n. 10).

O método da isenção apresenta algumas modalidades, quais sejam: isenção integral, isenção com progressividade, isenção incondicional e isenção condicional.

Viu-se que, tanto na isenção integral quanto na isenção com progressividade, certas rendas adquiridas externamente não são tributadas, porém, de acordo com esta última modalidade, o seu quantitativo é considerado para o efeito de determinar a alíquota a ser aplicada às rendas obtidas internamente.

Na isenção incondicional, o Estado que a pratica deixa de tributar determinadas categorias de rendimento, ainda que o outro Estado não as tenha tributado. A isenção condicional, por outro lado, depende de prova de que o outro Estado efetivamente tributo os sobreditos rendimentos (cf. *Manuel PIRES, op. cit.*, p. 341; *Gilbert TIXIER e Guy GEST, op. cit.*, p. 269; e *Walter RYSER, op. cit.*, p. 36).

A isenção incondicional é a normalmente adotada pelas convenções internacionais, prestando-se para eliminar não somente a dupla tributação efetiva, como o faz a isenção condicional, mas também a dupla tributação virtual, que é a possibilidade de haver a tributação plúrima, geradora de insegurança jurídica.

Quanto ao método da imputação, conforme já se escreveu, comporta duas variantes, a imputação integral e a imputação ordinária, limitada ou normal.

Com o método da imputação integral, o Estado que o aplica pode ter de deduzir do seu imposto, correspondente aos rendimentos obtidos internamente, impostos pagos no exterior. Por isso, dificilmente um Estado concorda em adotá-lo. Com o método da imputação ordinária, por outro lado, o crédito a ser concedido pelo Estado da residência totalizará o menor dos seguintes quantitativos: todo o imposto pago no Estado da fonte, ou o imposto nacional correspondente aos rendimentos auferidos no Estado da fonte.

O Estado da residência pode também deduzir do seu imposto de renda o imposto pago no Estado da fonte por outro sujeito passivo. Exemplificando, uma sociedade residente que detenha determinada percentagem das ações de uma sociedade residente no exterior e que, ao receber dividendos desta sociedade, pode deduzir a parte proporcional do imposto pago por esta sociedade. Trata-se da denominada imputação indireta (*indirect tax credit*), de aplicação ainda não muito frequente, com a qual se pretende eliminar a dupla tributação econômica, diferentemente da imputação direta, que se destina à eliminação da dupla tributação propriamente dita, ou da dupla tributação jurídica (cf. *Alberto XAVIER, op. cit.*, pp. 521-2 e *Felix de LUIS, "Los métodos para evitar la doble imposición internacional", in Relaciones fiscales internacionales*, p. 300).

Existem ainda duas outras modalidades de imputação, adotadas especialmente nas convenções tributárias entre Estados desenvolvidos e Estados em desenvolvimento. Esses últimos, a fim de atrair investimentos externos, muitas vezes concedem consideráveis incentivos fiscais, que eram anulados pelos Estados de residência ao permitirem crédito somente pelo imposto real e efetivamente pago no exterior. Para obviar esse inconveniente, passou-se a fazer uso de uma presunção e de uma ficção.

O crédito presumido (*matching credit*) consiste em o Estado da residência conceder um crédito superior ao imposto estabelecido pela legislação interna do Estado da fonte. O crédito fictício (*fictitious tax credit as tax sparing*, mais frequentemente referido pela abreviatura *tax sparing*), por outro lado, consiste na outorga de crédito, pelo Estado da residência, correspondente ao imposto estabelecido pela legislação interna do Estado da fonte, mas que foi reduzido ou teve o pagamento dispensado como consequência de programa de incentivos fiscais.

6.1.7. Acordos e Convenções. Internacionais para evitar ou a eliminar a dupla tributação internacional assinados pelo Governo de Moçambique

No âmbito de cooperação internacional em matéria de Impostos o Governo de Moçambique rubricou com vários Governos Acordos e Convenções. Internacionais para

evitar ou a eliminar a dupla tributação internacional assinados pelo Governo de Moçambique, nomeadamente:

- I. Resolução Nº 24/2011 de 10 de Junho - ratificado o acordo entre o Governo da República de Moçambique e o Governo da República de Botswana para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre o Rendimento, assinado aos 27 de Fevereiro de 2009 na cidade do Cabo, República da África do Sul,

IMPOSTOS VISADOS

Os impostos actuais a que este Acordo se aplica são os seguintes:

- a) No Botswana
 - i. O Imposto sobre o Rendimento, incluindo qualquer imposto retido na fonte pré-pagamentos ou impostos sobre pagamentos adiantados referentes aos impostos mencionados;
 - ii. O Imposto sobre as mais valias (adiante denominados “Imposto do Botswana”).
 - b) Em Moçambique
 - i. O Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRPS);
 - ii. O Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (IRPC) (adiante denominados “Imposto Moçambicano”).
- II. Resolução nº09/91, Ratifica a Convenção entre a República de Moçambique e a República Portuguesa que prevê a Convenção para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em matéria de Imposto sobre o rendimento, assinada em Lisboa, em 21 de Março de 1991.

PESSOAS VISADAS

Esta Convenção aplica-se às pessoas residentes de um ou de ambos os Estados Contratantes.

IMPOSTOS VISADOS

Esta Convenção aplica-se aos impostos sobre o rendimento exigidos por cada um dos Estados Contratantes, suas subdivisões políticas ou administrativas e suas autarquias locais, seja qual for o sistema usado para a sua percepção. Moçambique

São considerados impostos sobre o rendimento os impostos incidentes sobre o rendimento total ou sobre parcelas do rendimento, incluídos os impostos sobre os ganhos derivados da alienação de bens mobiliários ou imobiliários, bem como os impostos sobre as mais-valias.

Os impostos actuais que constituem objecto desta Convenção são:

- a) Relativamente a Portugal:
 - i. O imposto sobre o rendimento das pessoas singulares (IRS);
 - ii. O imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas (IRC);
 - iii. A derrama; a seguir referidos pela designação de «imposto português»;
- b) Relativamente a Moçambique:
 - i. O imposto sobre o rendimento do trabalho;
 - ii. A contribuição industrial;
 - iii. O imposto complementar; a seguir referidos pela designação de «imposto moçambicano»

A Convenção será também aplicável aos impostos de natureza idêntica ou similar que entrem em vigor posteriormente à data da assinatura da Convenção e que venham a acrescer aos actuais ou a substituí-los. As autoridades competentes dos Estados Contratantes comunicarão uma à outra as modificações importantes introduzidas nas respectivas legislações fiscais.

- III. Resolução nº54/98, de 12 de Novembro, que Ractifica a Convenção entre a Republica de Moçambique e a Republica das Maurícias para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir e Evasão Fiscal em matéria de Imposto sobre o rendimento, celebrado em Maputo em 14 de Fevereiro de 1997.

PESSOAS VISADAS

Esta Convenção aplica-se às pessoas residentes de um ou de ambos os Estados Contratantes.

IMPOSTOS VISADOS

Esta Convenção aplicar-se-á aos impostos sobre o rendimento recebidos por cada um Estado Contratante, ou das suas subdivisões políticas.

São considerados impostos sobre o rendimento todos os impostos incidentes sobre o rendimento total ou sobre elementos de rendimentos, incluídos os impostos sobre os ganhos derivados da alienação de bens mobiliários ou imobiliários, bem como os impostos sobre as mais-valias.

Os impostos actuais a que esta Convenção se aplica são:

- a) Em Moçambique:
 - i. Contribuição industrial;
 - ii. Imposto sobre o rendimento do trabalho;
 - iii. Imposto complementar; a seguir referidos pela designação de «imposto moçambicano»
- b) Nas Maurícias:

- i. O imposto sobre o rendimento;
(The Income Tax)
a seguir denominados «imposto mauriciano»;

A Convenção será também aplicável aos impostos de características similar que forem estabelecidos, pelos Estados Contratantes , apos a data de assinatura da Convenção e que venham a crescer os actuais impostos ou a substitui-los.

As Autoridades dos Estados Contratantes comunicarão, uma a outra, as modificações introduzidas nas respectivas legislações fiscais e se for necessário alterar qualquer artigo desta Convenção , sem afectar os princípios gerais a seguir, as necessárias alterações poderão ser feitas por consenso mutuo através de uma troca de Notas.

- IV. Resolução nº10/2004, de 14 de Abril, que Ractifica a Convenção entre o Governo de Moçambique e o Governo dos Emiratos Árabes Unidos para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir e Evasão Fiscal em matéria de Imposto sobre o rendimento.

PESSOAS VISADAS

O Presente Acordo aplica-se às pessoas residentes de uma ou de ambos os Estados.

IMPOSTOS VISADOS

1. Este Acordo aplica-se aos impostos sobre o rendimento e sobre o capital exigidos por cada um dos Estados Contratantes, suas subdivisões políticas e suas Autarquias Locais, seja qual for o sistema usado para a sua percepção.
2. São considerados impostos sobre o rendimento e sobre o capital os impostos incidentes sobre o rendimento total, sobre a totalidade do capital ou sobre a parcela do rendimento, incluídos os impostos sobre os ganhos derivados da alienação de bens mobiliários ou imobiliários, bem como os impostos sobre as mais valias.
3. Os impostos actuais a que o presente Acordo se aplica são, nomeadamente:
 - a) No caso dos Emiratos Árabes Unidos:
 - i. O Imposto sobre o Rendimento (income tax) e;
 - ii. O Imposto sobre os lucros das empresas (corporation tax), a seguir denominados “imposto dos Emiratos Árabes Unidos”)
 - b) No caso de Moçambique:
 - i. O imposto sobre o rendimento das pessoas singulares (IRPS);
 - ii. O imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas (IRPC);

a seguir denominados “imposto moçambicano”

O Acordo será também aplicável aos impostos de natureza idêntica ou similar que forem estabelecidos, pelas Partes Contratantes, após a data da assinatura da Convenção e que venham a acrescer aos actuais ou a substituir os referidos no n.º 2. As autoridades competentes das Partes Contratantes comunicarão uma à outra, as modificações substanciais introduzidas nas respectivas legislações fiscais.

- V. Resolução nº33/2008, de 16 de Outubro, Ractifica a Convenção entre o Governo de Moçambique e o Governo da Região Administrativa Especial de Macau da Republica da China pera Evitar a Dupla Tributação e Prevenir e Evasão Fiscal em matéria de Imposto sobre o rendimento, assinada aos 15 de Junho de 2007, em Macau.

PESSOAS VISADAS

Esta Convenção aplica-se às pessoas residentes de uma ou de ambas as Partes Contratantes.

IMPOSTOS VISADOS

2. Esta Convenção aplica-se aos impostos sobre o rendimento exigidos por cada uma das Partes Contratantes, suas subdivisões políticas ou administrativas e suas autarquias locais, seja qual for o sistema usado para a sua percepção.
3. São considerados impostos sobre o rendimento os impostos incidentes sobre o rendimento total, ou sobre parcelas do rendimento, incluídos os impostos sobre os ganhos derivados da alienação de bens mobiliários ou imobiliários, os impostos sobre o montante global dos salários pagos pelas empresas, bem como os impostos sobre as mais-valias.
4. Os impostos actuais a que esta Convenção se aplica são, nomeadamente:
 - a) No caso de Moçambique:
 - i. O Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRPS);
 - ii. O Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (IRPC), a seguir denominados “imposto moçambicano”)
 - b) No caso de Macau:
 - i. O Imposto Complementar de Rendimentos;
 - ii. O Imposto Profissional;
 - iii. A Contribuição Predial Urbana;
 - iv. O imposto do selo sobre os conhecimentos de cobrança da Contribuição Predial Urbana; (a seguir denominados “imposto de Macau”)
5. A Convenção será também aplicável aos impostos de natureza idêntica ou similar que forem estabelecidos, pelas Partes Contratantes, após a data da assinatura da Convenção e que venham a acrescer aos actuais ou a substituir os referidos no n.º 2. As autoridades competentes das Partes Contratantes comunicarão uma à outra, as

modificações substanciais introduzidas nas respectivas legislações fiscais.

- VI. Resolução nº35/2008, de 30 de Dezembro, que Ractifica a Convenção entre a Republica de Moçambique e a republica da Africa do Sul para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir e Evasão Fiscal em matéria de Imposto sobre o rendimento, assinado aos 18 de Setembro de 2007 em Pretoria.

PESSOAS VISADAS

Esta Convenção aplica-se às pessoas residentes de uma ou de ambas as Partes Contratantes.

IMPOSTOS VISADOS

Os impostos actuais a que esta Convenção se aplica são, nomeadamente:

- a) Em Moçambique:
 - i. O Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRPS);
 - ii. O Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (IRPC), a seguir denominados “imposto moçambicano”)
- b) Na Africa do Sul:
 - i. O Imposto Normal sobre de Rendimentos (the norma tax);
 - ii. O Imposto Secuntario sobre as Sociedades (the secondary tax on companies) e;
 - iii. Imposto Rectido sobre as Royalites (the withholding tax o royalites);

a seguir denominados “imposto Sul Africano.

A Convenção será também aplicável aos impostos de natureza idêntica ou similar que forem estabelecidos, pelas Partes Contratantes, após a data da assinatura da Convenção e que venham a acrescer aos actuais impostos ou a substituí-los. As autoridades competentes dos Estados Contratantes comunicarão uma à outra, as modificações substanciais introduzidas nas respectivas legislações fiscais.

- VII. Resolução nº23/2011, de 10 de Junho, que Ractifica a o Acordo entre o Governo da República de Moçambique e o Governo da República da India para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir e Evasão Fiscal em matéria de Imposto sobre o rendimento e o Respectivo Protocolo Adicional, assinado aos 30 de Setembro de 2010, em Nova Deli, Republica da India.

PESSOAS VISADAS

O Presente Acordo aplica-se às pessoas residentes de uma ou de ambos os Estados.

IMPOSTOS VISADOS

Este Acordo aplica-se aos impostos sobre o rendimento exigidos por cada um dos Estados Contratantes, suas subdivisões políticas ou Autarquias Locais, seja qual for o sistema usado para a sua cobrança.

São considerados impostos sobre o rendimento os impostos incidentes sobre o rendimento total ou sobre elementos do rendimento, incluídos os impostos sobre os ganhos derivados da alienação de bens mobiliários ou imobiliários, bem como os impostos sobre o montante global dos salários pagos pelas empresas.

Os impostos actuais a que o presente Acordo se aplica são, nomeadamente:

- c) No caso de Moçambique:
 - i. O Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRPS);
 - ii. O Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (IRPC), a seguir denominados “imposto moçambicano”)
- d) No caso da Índia:

O Imposto sobre o Rendimento incluindo qualquer sobretaxa (adiante denominado imposto Indiano).

O Acordo será também aplicável aos impostos de natureza idêntica ou substancialmente similar que forem estabelecidos, após a data da assinatura do Acordo e que venham a acrescer aos actuais ou a substituí-los. As autoridades competentes dos Estados Contratantes comunicarão uma à outra, as modificações substanciais introduzidas nas respectivas legislações fiscais.

Sumario

Define-se a dupla tributação internacional como o fenômeno que ocorre quando dois Estados submetem uma pessoa ao pagamento de tributos em razão do mesmo fato gerador da obrigação tributária.

A dupla tributação internacional tem sido classificada de várias formas, com a utilização de diferentes critérios. Havendo a concorrência de duas soberanias tributárias, ela pode ser efetiva ou virtual, conforme ocorra ou não, na prática, a pluralidade de tributações; de acordo com o critério da vontade dos entes impositores, pode ser intencional ou não intencional; segundo o critério do número de tributações, pode ser simples ou composta; de acordo com a posição hierárquica dos entes tributadores, pode ser vertical, horizontal ou oblíqua.

As figuras que mais se assemelham à dupla tributação internacional são a dupla tributação interna, a dupla tributação econômica e o *bis in idem*, das quais se distingue, principalmente porque, na primeira, a

colisão de sistemas tributários ocorre dentro de um mesmo Estado; na segunda, não há identidade do sujeito passivo; e, na última, não há pluralidade de soberanias tributárias.

A dupla tributação internacional resulta das relações que ultrapassam as fronteiras de Estado, em conjugação com critérios diferentes de delimitação da competência tributária internacional, ou com o mesmo critério, se definido, em cada Estado, de maneira diferente.

As consequências mais visíveis e importantes da dupla tributação internacional são as de natureza econômica, embora o fenômeno produza consequências também nos domínios financeiro, cultural, sócio-político e da justiça. Em geral, a dupla tributação internacional prejudica as atividades econômicas internacionais, por interferir nos movimentos de capitais e de pessoas, nas transferências de tecnologia e nos intercâmbios de bens e de serviços.

As medidas unilaterais destinadas a evitar, atenuar ou eliminar a dupla tributação internacional, embora mais facilmente adotadas, são inadequadas e insuficientes para tal mister, considerando principalmente o sacrifício unilateral que envolvem, o seu caráter limitado, assim como a grande diversidade e a crescente complexidade dos atuais sistemas tributários.

Atualmente, as convenções bilaterais constituem a via mais apropriada e conveniente para solucionar o problema da dupla tributação internacional, especialmente porque, por meio delas, os Estados limitam os respectivos poderes tributários de forma bem mais abrangente do que estariam dispostos a fazê-lo indiscriminadamente. Todavia, elas também podem apresentar desvantagens, como, principalmente, a de não eliminar completamente o fenômeno ou os seus efeitos.

Exercícios de auto - avaliação

1. Quando é que ocorre a dupla tributação?

Resposta:

A dupla tributação ocorre quando se dá um concurso positivo de normas, originando-se a constituição de mais do que uma obrigação de imposto, com identidade do facto gerador do imposto e pluralidade de normas. A identidade do facto gerador ocorre perante a identidade do objeto, a identidade do sujeito, a identidade do período de tributação e a identidade do imposto. Quanto à pluralidade de normas, verifica-se que as normas deverão pertencer a ordenamentos jurídicos distintos, originando um conflito entre duas ou mais jurisdições fiscais.

2. As medidas para evitar a dupla tributação, quando unilaterais, são mecanismos internos adotados por cada Estado, que podem seguir

dois grandes modelos. Quais são estes modelos?

Resposta:

- i. o método da isenção, que isenta a matéria coletável auferida no estrangeiro;
 - ii. o método da imputação ou do crédito de imposto, no qual é deduzido o imposto pago no estrangeiro ao imposto a pagar no país de residência.
3. Diferencia a dupla tributação jurídica da dupla tributação económica.

Resposta:

O que diferencia fundamentalmente a dupla tributação jurídica da dupla tributação económica é o facto de esta última não exigir a identidade do sujeito pagador do imposto. A dupla tributação económica é assim distinta da dupla tributação jurídica em virtude de aquela recair sobre a mesma entidade jurídica. Ou seja, ocorrerá uma situação de dupla tributação económica quando (i) o mesmo rendimento (ii) é tributado duas vezes, (iii) na esfera de dois sujeitos passivos diferentes, podendo esta dupla tributação económica ser internacional ou não, já que pode verificar-se também internamente quando as empresas que distribuem dividendos/lucros e os respetivos sócios/acionistas são sujeitos passivos de impostos diferentes no mesmo Estado. Diferentemente, a dupla tributação jurídica apenas poderá ocorrer a um nível internacional, já que se verifica a existência (i) do mesmo imposto, (ii) incidente sobre a mesma pessoa, (iii) relativamente ao mesmo rendimento, e (iv) ao mesmo período de tributação.

Em síntese, existe dupla tributação económica quando, em dois ou mais Estados, é pago mais do que um imposto da mesma natureza, por parte de sujeitos passivos diferentes. Por seu turno, a dupla tributação jurídica verifica-se quando um mesmo facto tributário se subsume à previsão de duas ou mais normas de incidência distintas, situação que cumula as pretensões jurídicas de ordenamentos jurídico-fiscais de dois ou mais Estados.

4. Quais são os métodos utilizados para eliminar a dupla tributação internacional?

Resposta:

São dois os tipos de medidas que podem levar-se ao cabo para o efeito, a saber: (i) medidas unilaterais; (ii) medidas bilaterais (ou até mesmo multilaterais).

As medidas unilaterais são as que cada uma das jurisdições adota no seu próprio ordenamento

jurídico, de modo a fazer face ao problema da dupla tributação internacional, ao passo que as medidas bilaterais (ou multilaterais) resultam de tratados internacionais celebrados por dois (ou mais) Estados. Os tratados internacionais nestas matérias têm sido celebrados sobretudo entre países e jurisdições desenvolvidos.

Exercícios



1. Indique qual a principal finalidade das duplas tributações?
2. Moçambique várias Acordos e Convenções com diferentes países. Indique-os e diga quais são os aspectos em comuns nos acordos e convenções rubricados.
3. Existirá nas convenções alguns aspectos incomuns? Quais?
4. Descreva os procedimentos apontados para evitar a dupla tributação em matéria do IRPS entre Moçambique e Africa do Sul.
5. Na prática, são funcionais os acordos e convenções assinados entre o Governo de Moçambique e seus consignatários? Quais são os principais constrangimentos que se tem verificado?

TEMA – VII: RISCO DA AUDITORIA

Introdução da Unidade Temática V – Estruturação da unidade



Caro estudante, na presente unidade temática iremos nos debruçar em torno de seis (6) itens fundamentais sobre os Impostos do Sistema Tributário Nacional:

- Unidade Temática 5.1 Conceito e Modelo de Risco de Auditoria
- Unidade Temática 5.2 Prática de Seleção

Por isso, apelamos ao caro estudante, para que desenvolva uma postura diferente na construção do conhecimento.

Seja bem-vindo!

UNIDADE TEMÁTICA 7.1. Conceito e Modelo de Risco de Auditoria

Introdução

Pretende-se nesta unidade temática que o estudante tenha noções risco de auditoria e modelos de risco de auditoria.

O risco inerente consiste na componente do risco de auditoria que se traduz na susceptibilidade de ocorrência de erros materialmente relevantes independentemente do sistema do controlo interno implementado pelo cliente (contribuinte).

O risco de controlo está directamente associado aos mecanismos de controlo interno do contribuinte. Consiste no risco de um erro material, que poderá ocorrer numa asserção, não ser prevenido, detectado ou corrigido, numa base temporal pelo controlo interno de uma entidade.

O Risco de detecção traduz-se no risco de o auditor não detectar erros materialmente relevantes. Este risco consiste numa variável dependente, na medida em que é determinado pelos outros factores de risco e, por outro lado, irá determinar o montante de

evidências substantivas que o auditor planeia acumular.

Ao completar esta unidade, você será capaz de:

 Objectivos	<ul style="list-style-type: none">▪ Conceituar os riscos de auditoria▪ Conhecer Componentes do risco em Auditoria Tributaria.▪ Identificar os factores risco▪ Identificar os riscos principais que afectam as diversas afirmações contabilísticas recolhidas nas contas anuais.▪ Conceituar o controlo interno;▪ Identificar os tipos de controlo interno;▪ Avaliar o controlo interno e;▪ Identificar os factores risco do controlo interno.▪ Descrever o risco de detecção;▪ Identificar as de provas substantivas.
--	--

7.1.1. Conceito de Risco de Auditoria

O risco é inerente ao trabalho de auditoria e implica que a opinião do auditor não se fundamenta em uma evidência definitiva. Por não se poder conseguir um grau absoluto de certeza, o auditor opina com risco de equivocarse.

Por definição, o risco em auditoria (financeira) consiste na possibilidade de dar uma opinião não apropriadas sobre as demonstrações financeiras, ou seja, não considerando factos que contenham erros materialmente relevantes. O conceito de razoabilidade, inserido na opinião do Auditor aquando da certificação legal das contas, justifica-se precisamente pela componente do risco associado a actividade e auditoria.

O auditor, independentemente da matéria auditada, está consciente da existência de incertezas acerca dos atributos das evidencias⁷, da eficiência dos mecanismos de controlo interno do cliente e do facto do seu procedimento se basear em estimativas e amostras, mais ou menos representativas.

⁷ Por evidencias entenda-se "(...) toda a informação usada pelo auditor para chegar a conclusão em que a opinião se baseia incluindo os registos contabilísticos que fundamentam a informação financeira ou outra informação, Não é de esperar que o auditor aceda a toda a informação existente. As evidencias em auditoria são por natureza, cumulativas, incluindo as evidencias obtidas por intermedio dos procedimentos de auditoria desenvolvidos durante o curso da auditoria, e poderão incluir evidencias obtidas de outras fontes tais como auditorias anteriores e os procedimentos de controlo de qualidade na aceitação e fidelização de clientes" (IFAC, 2002b:2).

7.1.1.1. Componentes do risco em Auditoria Tributaria

Ao nível da Auditoria Tributaria, o risco concretiza-se na possibilidade do técnico em omitir, aquando das propostas de correcção contidas no relatório de inspecção, transacções sujeitas a impostos prejudicando assim a obtenção da matéria colectável.

“O risco, é a expectativa que os contribuintes não cumpram as suas obrigações fiscais, em termos declarativos e de pagamento dos impostos, utilizando práticas de evasão fiscal através da manipulação das disposições legais em vigor ou da omissão de factos tributáveis.” (Canedo, 2003:7)

O risco final do auditor é uma combinação de três tipos de riscos diferentes: risco inerente, risco de controlo e risco de detecção (ou da análise e amostragem substantiva). Desses três riscos, os dois primeiros não são controláveis pelo auditor por originarem-se na própria entidade auditada. Pelo contrário, o risco de detecção é originado pela actividade do próprio auditor, por isso se considera controlável.

Vejamos com mais detalhe cada tipo de risco:

- **Risco inerente:** é constituído pela possibilidade inerente à actividade da entidade de que existam erros de importância no processo contabilístico, do qual se obtêm as Contas Anuais. Esses erros não podem ser previstos e fazem referência a aspectos gerais relativos à própria empresa geral auditada, à sua actividade económica, à nossa experiência prévia com ela, ao sector económico a que pertence, etc.
- **Risco de controlo:** surge da possibilidade de que, existindo erros de importância, não sejam detectados pelos sistemas de controle interno da sociedade, o que se poderia remediar com um sistema de controle interno mais eficaz.
- **Risco de detecção:** como se explicou antes, esse é o único tipo de erro que o auditor pode controlar. Consiste na possibilidade de que a aplicação das provas de auditoria não seja capaz de detectar erros de importância que não tenham sido manifestados pelo sistema de controlo interno da empresa. Está, portanto, relacionado com a natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos do auditor.

A combinação dessas fontes de risco se expressa matematicamente através do modelo de risco de auditoria. O modelo, que foi objecto de numerosas críticas, fica expresso mediante a seguinte fórmula:

Risco de Auditoria

$$= \text{Risco Inerente} \times \text{Risco de Controlo} \\ \times \text{Risco de Derecção}$$

Vejamos o funcionamento desse modelo:

- O auditor estabelece como política de trabalho um risco de auditoria e a seguir procede à avaliação do risco da informação (risco inerente e de controle), sendo sua incógnita o risco de controlo.
- À medida que aumenta o risco não controlável, o auditor deverá realizar um maior número de provas que reduza o risco de detecção e compense, dessa maneira, o risco não controlável, de forma que se consiga o nível desejado de risco de auditoria.

7.1.2. O Risco Inerente

O risco inerente consiste na componente do risco de auditoria que se traduz na susceptibilidade de ocorrência de erros materialmente relevantes independentemente do sistema do controlo interno implementado pelo cliente (contribuinte) (IFAC, 2002a). Se o auditor concluir que existe uma alta probabilidade de erro nas asserções incluídas nas demonstrações financeiras, ignorando os controlos internos, o auditor deverá concluir que o risco inerente é elevado.

Ao nível da Auditoria Tributaria, podemos equiparar o risco inerente ao próprio risco de evasão fiscal. Julgamos que eficientes critérios de selecção de contribuintes a inspecionar deverão partir de uma análise prévia desta componente de risco. A intenção do Governo em levar a cabo acções de fiscalização incidindo sobre contribuintes de acordo com critérios de risco de evasão fiscal é um primeiro passo na direcção certa (Pereira, 2002).

O risco inerente está essencialmente relacionado com questões como:

- Características intrínsecas dos sectores de actividade económica. Necessariamente, os sectores de actividade tais como a construção civil a restauração, em que o registo de operações simuladas tendentes a influenciar custos (exemplo, facturas falsas) ou a subfacturação, entre outras, constituem práticas correntes.
- "Perfil tributário" dos próprios contribuintes inspecionados. Entenda-se por "perfil tributário" os antecedentes fiscais do contribuinte, tais como as dívidas em execução fiscal, infrações cometidas, relações com empresas, assiduidade no

cumprimento das obrigações fiscais, etc.

- Relação com empresas subsidiárias. O exemplo mais marcante a este nível é a prática de preços de transferência (preços praticados em operações efectuadas entre entidades que se encontram em situações de relações especiais).

O controlo fiscal⁸ dos agentes económicos, contextualizada numa relação custo/benefício, quer sob a perspectiva administrativa, quer fundamentalmente, sob a perspectiva inspectiva, deverá ter par condicionante primária a percepção do risco de incumprimento, para o qual contribui, em grande medida, esta componente do risco de auditoria.

A avaliação do risco inerente permite identificar os riscos principais que afectam as diversas afirmações contabilísticas recolhidas nas contas anuais e, em consequência, onde é preciso centrar o esforço probatório. Quer dizer, descobrir a influência de cada afirmação contabilística nos diversos factores de risco.

Como principais factores de risco, propomos os seguintes:

Factores de risco de erro, irregularidade ou descumprimento da norma

1. A direcção está dominada por uma pessoa ou por um pequeno grupo, sem existir um conselho ou comité de vigilância.
2. Estrutura complexa ou injustificada.
3. Não correcção dos pontos fracos de controlo quando é viável.
4. Elevada rotação no pessoal - chave na área contábil ou financeira.
5. Infra utilização significativa e prolongada de pessoal do departamento de contabilidade.
6. Produzem-se mudanças frequentes nos assessores legais e auditores.
7. A actividade é decrescente e aumentam os incobráveis.

⁸ O controlo fiscal pode ser definido como o conjunto de procedimentos implementados pelas administrações fiscais no exercício dos seus poderes de autoridade, tendo em vista conhecer e acompanhar as actividades dos agentes económicos e dos outros cidadãos em geral geradores de rendimentos, prevenindo eventuais comportamentos ilícitos e reprimindo outros através de medidas correctivas e disciplinadoras. (Canedo, 2003)

8. O fundo de maneiio é inadequado, devido à diminuição de benefícios ou a uma expansão muito rápida.
9. Deterioração na qualidade de benefício, via vendas a crédito, mudanças nas práticas comerciais ou políticas contábeis agressivas.
10. Necessidade de uma tendência à alta do benefício para manter cotação.
11. Investimentos significativos em uma actividade ou linha de produto sujeita a mudanças rápidas.
12. Dependência de uns poucos produtos ou clientes.
13. Pressão financeira sobre a alta direcção.
14. Pressão sobre o pessoal de contabilidade para que finalize as contas anuais em um período breve.
15. Operações não habituais, especialmente se ocorrerem em momentos próximos ao encerramento.
16. Transacções ou tratamentos contabilísticos complexos.
17. Transacções com terceiros vinculados.
18. Pagamentos a terceiros que pareçam excessivos (advogados, consultores, agentes,...).
19. Registos inadequados, arquivos incompletos, ajustes excessivos e numerosas contas de ordem.
20. Documentação inadequada das transacções, como autorizações, suporte documentários não disponíveis e alteração de documentos.
21. Existência de um número excessivo de diferenças entre os registos contábeis e as confirmações de terceiros ou evidências contraditórias ou mudanças não explicáveis nos quocientes operacionais.
22. Recebem-se respostas pouco razoáveis ou evasivas.
23. Impossibilidade de extrair informação por falta de actualização ou ausência de documentação dos registos ou programas.
24. Existência de um amplo número de mudanças nos programas que não foram

documentados, aprovados ou verificados.

25. Inadequado acerto global entre as transacções em procedimento automatizado e as bases de dados das contas financeiras.
26. Investigação pelas autoridades públicas ou pagamentos de multas ou sanções.
27. Comissões de vendas ou gastos de agentes que pareçam excessivos, em relação aos normais do sector ou em relação aos serviços recebidos.
28. Pagamentos significativos não habituais em espécie ou transferências relevantes a contas correntes cifradas.
29. Transacções com empresas estabelecidas em paraísos fiscais.
30. Pagamentos por bens ou serviços a pessoas diferentes das que procedem esses bens ou serviços.
31. Pagamentos sem documentação.
32. Notícias nos meios de comunicação, relacionados com supostos descumprimentos da norma aplicável.
33. Existência de um sistema contábil que tem falhas, sejam de projecto, sejam acidentais, no fornecimento de evidências adequadas e suficientes.
34. Existência de quocientes ou valores e cifras incomuns.

A avaliação do risco inerente se desenvolve na fase de conhecimento do cliente, empregando-se como ferramentas: a entrevista com a direcção, as perguntas ao pessoal, a análise de determinados documentos societários (atas do conselho de administração e das juntas gerais de accionistas) e os procedimentos de revisão analítica.

Um clima de confiança e de comunicação fluída com o cliente permite que a entrevista seja extremamente útil na detecção de riscos inerentes à informação.

As perguntas formuladas ao pessoal não se circunscrevem aos encarregados da preparação da informação contábil. Em muitas ocasiões, o pessoal que guarda os activos, o pessoal de produção e o pessoal ou responsáveis comerciais podem contribuir com uma informação extremamente valiosa. Por exemplo, o responsável comercial pode informar sobre as políticas de promoção que se seguem com os produtos

armazenados, a existência de novas gamas de produtos, a presença dos diversos produtos do mercado, ficando manifestas as possíveis perdas de valor nos estoques actualmente armazenados.

A análise dos documentos societários informa sobre os planos futuros da empresa, incidindo em aspectos tão variados quanto a possibilidade de recuperação dos activos tangíveis; a possibilidade de enfrentar os compromissos adquiridos pela empresa; ou a presença de possíveis contingências (por exemplo, um plano de reconversão). Desse modo, pode deixar manifestos possíveis descumprimentos da norma vigente.

Entre os procedimentos de revisão analítica, destacam-se:

1. A análise de desvios significativos referentes ao exercício anterior (por exemplo, um aumento muito pronunciado dos gastos de publicidade ou de profissionais independentes pode indicar circunstâncias relevantes sobre essas partidas ou sobre outras).
 2. O acompanhamento de determinados quocientes (por exemplo, um aumento dos clientes de 30% que não é acompanhada por um aumento similar das vendas pode indicar um problema de morosidade).
 3. A comparação das rubricas contabilísticas e as orçamentais.
1. Por outro lado, o conhecimento dos riscos inerentes permite a compressão do negócio do cliente, de quais são seus pontos fortes e fracos e oferece ao auditor a possibilidade de sugerir melhorias na gestão da entidade auditada. Em outras palavras, prestar um serviço integral.

Em nossa opinião, se o estudo do risco inerente é exposto de maneira estruturada, não deve acarretar um esforço muito elevado para o auditor, oferecendo, ao mesmo tempo, vantagens claras quanto à identificação dos erros e irregularidades. Uma ferramenta extremamente útil é a criação de uma matriz em que se relacione a incidência de certos factores de risco com as diversas áreas contábeis. Ao final, o auditor obtém um perfil de cliente em geral e dos riscos inerentes por partidas.

Os estudos realizados assinalam as seguintes partidas como aquelas com maior presença de erros: os stocks, seguidos das contas a cobrar e do passivo alheio e contingente. Por sua parte, a tesouraria costuma apresentar um número menor de erros, em parte devido à qualidade dos controlos que tem estabelecido.

Para controlar o risco inerente, as empresas elaboram sistemas de controlo interno. O auditor avaliará a eficácia e eficiência desses sistemas para prevenir e

detectar os erros ou irregularidades.

7.1.3. Risco de Controlo

7.1.3.1. Conceito de Controlo Interno

Por sua vez, o risco de controlo está directamente associado aos mecanismos de controlo interno do contribuinte. Consiste no risco de um erro material, que poderá ocorrer numa asserção, não ser prevenido, detectado ou corrigido, numa base temporal pelo controlo interno de uma entidade (IFAC, 2002a).

Definiremos o controlo interno da empresa como o plano de organização de métodos e procedimentos que assegura a protecção dos activos, a confiabilidade dos registos contabilísticos e a eficácia da actividade empresarial. Assim mesmo, mediante o sistema de controlo interno, observa-se se se seguem as directrizes marcadas pela Direcção.

A empresa estabelece um sistema de controlo interno com a intenção de prevenir ou detectar os erros ou irregularidades que possam aparecer nas contas anuais. Para que o sistema de controlo funcione, é preciso que exista um ambiente apropriado, que o sistema contábil permita gerar uma documentação adequada e que os procedimentos sejam eficazes.

A ausência de um ambiente que favoreça o clima de controlo na empresa deverá supor, normalmente, uma perda de confiança na capacidade do sistema. A qualidade do ambiente de controlo se mede através da atitude da direcção para o sistema de controlo interno, a formação do pessoal, as políticas de selecção, o estilo da direcção ou a atribuição de autoridade e responsabilidade dentro da empresa.

Assim, a existência de um sistema contabilístico adequado permite a geração de uma documentação útil que sirva para a preparação das contas anuais. Um sistema contabilístico adequado requer a existência de registos auxiliares, um plano de contas, a documentação de certos processos (por exemplo, o movimento de estoque na empresa ou a elaboração de uma lista de antiguidade dos saldos a cobrar), o registo dos justificantes ou a pré-enumeração de certos documentos.

Sobre os sistemas de documentação, a empresa estabelecerá uma série de procedimentos de controlo interno cuja finalidade é oferecer certas garantias quanto à qualidade da informação elaborada. Entre os procedimentos de controlo interno se encontram as conciliações, a separação de funções, a

supervisão, a existência de controlos físicos (caixas de segurança), controle sobre acesso à informação ou as confirmações periódicas da informação.

O auditor deve estudar o sistema de controlo interno e, posteriormente, avaliá-lo. A finalidade desse estudo e avaliação é que seja uma base confiável para a determinação do escopo, natureza e momento de realização das provas de auditoria.

Apesar da existência de um dever mútuo de cooperação entre a Administração Tributária e o contribuinte, são evidentes as barreiras existentes no acesso, por parte do inspector, a informação económico-financeira e aos mecanismos de controlo interno implementados, dado que, ao contrário do auditor financeiro, não existe aqui uma relação de prestação de serviços, mas sim um funcionário da Administração Fiscal, dotado de poder coercivo. Este facto toma o risco de controlo em não manipulável por parte do auditor tributário.

Neste sentido, julgamos que este tipo de risco assume proporções ainda mais evidentes na Auditoria Tributaria, comparativamente com os outros tipos de auditoria, constituindo, muito provavelmente, uma das características mais distintas da Auditoria Tributaria.

7.1.3.2. O enfoque de controlo interno

Vamos propor um enfoque do controle interno inspirado no relatório C.O.S.O., que foi criado pelo *Committee of Sponsoring Organizations da Treadway Comision*. Nele, propõe-se um enfoque de controle interno dirigido à consecução dos seguintes objectivos:

- a) Eficácia e eficiência nas operações.
- b) Confiabilidade da informação financeira.
- c) Cumprimento das leis e normas que são aplicáveis.

O controlo interno deve operar em todos os níveis da organização e a direcção e o conselho de administração devem dispor de informação sobre o cumprimento dos objectivos, a preparação de maneira confiável dos estados financeiros e o cumprimento das leis.

Definiremos, com base nesse relatório, 5 componentes no sistema de controlo interno:

- a) **Entorno de controlo:** consiste na importância que lhe dá a organização ao controle. Se este componente falha, dificilmente se pode considerar que o controle interno seja confiável. Os factores que influem nesse componente são: a integridade, os valores éticos e a capacidade dos empregados da entidade, a filosofia

de direcção e o estilo de gestão, a estrutura organizacional, as designações de autoridade e responsabilidade, assim como as políticas e práticas de recursos humanos.

- b) **Avaliação dos riscos:** as organizações devem pesquisar e analisar os riscos relevantes para a consecução de seus objectivos. A partir da avaliação desses riscos, podem-se implantar as correspondentes políticas de controlo.
- c) **Actividades de controlo:** constituem o conjunto de políticas e procedimentos que permite que se cumpram as instruções da direcção.
- d) **Informação e comunicação:** as organizações devem reunir e comunicar a informação. A comunicação deve ser eficaz e a necessidade de controlo deve transmitir-se da alta direcção a toda a organização.
- e) **Supervisão:** é preciso comprovar que os sistemas funcionam adequadamente, o que se consegue através da supervisão continuada e de avaliações periódicas.

Os objectivos e os diversos componentes vinculados entre si permitem sinergias e dotam o sistema de controlo interno da solidez necessária. Todos os componentes devem estar presentes para a obtenção de cada um dos objectivos.

RELAÇÃO ENTRE OBJETIVOS E COMPONENTES			
	Operações	Relatório financeiro	Cumprimento
Supervisão Informação e comunicação Actividades de controlo Avaliação de riscos Ambiente de controlo			

Finalmente, indicaremos que todos os membros da organização são responsáveis pelo sistema de controlo interno. Inclusive, há terceiros, como os auditores externos, que contribuem para a consecução dos objectivos do controle interno.

7.1.3.3. Comitês de auditoria

Nos últimos anos, a figura dos comitês de auditoria ganhou uma importância notável de mãos dadas com os Códigos de Bom Governo que, ao longo da década dos 90, vieram à luz em diversos países. Os

comités de auditoria constituem uma peça fundamental no novo conceito de governo corporativo, contribuindo com confiabilidade com os processos de geração e controle da informação financeira e dos riscos das companhias. Constituem, portanto, um mecanismo de garantia mínimo para poder implantar uma eficaz separação entre o nível executivo e o corporativo, entre a Direcção Geral e o Conselho de Administração.

A composição do Comité de auditoria deve estar dominada pelos conselheiros não executivos, quer dizer, os que se conhecem como conselheiros dominicais (representam os grandes pacotes acionistas) e os conselheiros independentes (representam ao capital flutuante). O Presidente do Comité é eleito entre esses membros não executivos e seu mandato tem uma duração máxima de quatro anos, podendo voltar a ocupar o cargo um ano depois de seu afastamento.

Entre as funções reservadas legalmente ao Comité de auditoria, destacam-se:

- Informar à Junta Geral de Accionistas de sua actividade.
- Propor os auditores externos à Junta Geral de Accionistas.
- Fiscalizar os serviços de auditoria interna, em caso de existir essa função na organização e não os dirige porque essa função é de gestão, o que seria incompatível com a função de controlo que está chamado a desempenhar o Conselho de administração e suas comissões delegadas.
- Conhecer o processo de informação financeira e dos sistemas de controlo interno da sociedade.
- Manter as relações com os auditores externos para analisar as situações que possam comprometer a independência deles ou as que possam relacionar-se com o desenvolvimento do trabalho, assim como para receber as comunicações previstas na legislação de auditoria e nas normas técnicas.

A irrupção do Comité de Auditoria é um mecanismo de controlo adicional aos organismos supervisores do mercado e aos auditores externos, ainda que sua eficácia dependa da efectiva independência de seus membros.

7.1.3.4. Tipos de controlos internos

As técnicas de controlo interno podem ser classificadas em:

- a) Técnicas preventivas: pretendem impedir a comissão de erros e irregularidades. O controlo se produz, normalmente, *a priori*.

- b) Técnicas de detecção: tratam de corrigir os erros ou irregularidades cometidas nos sistemas de informação contábil da empresa, uma vez que se tenham cometido. Oferecem uma confiança superior às das preventivas, entre outras razões porque o controle defectivo tem um efeito dissuasivo e corretor, enquanto que os preventivos só mantêm o primeiro carácter.

Outra classificação similar é a que oferecem Loebbecke e Súber, distinguindo:

- a) Controlos primários: estabelecidos em um momento anterior ao processo da transacção.
- b) Controlos secundários: aplicados quando se executou a transacção.

E, por último, outra classificação é a de Elliot, que distingue entre:

- a) Controlos de processo: que cuidam da geração de informação na empresa. Analisam-se partindo dos registos contábeis até os justificantes.
- b) Controlos limítrofes: cuidam das relações da empresa com o exterior.
- c) Controlos de custódia: encarregam-se de controlar a perda do activos da empresa, especialmente os valiosos.

Tanto para os controles de processo como para os limítrofes, o auditor analisa se é garantida a avaliação das transacções (controle sobre a precisão) como o registo íntegro e real dessas transacções (controle sobre a população).

7.1.3.5. Análises por ciclo de transações

Os procedimentos de controlo interno garantem que as transacções e as partidas implicadas estejam correctas. Quanto às transacções, o sistema de controlo interno pretende velar:

1. Pelo registo de todas as operações que ocorreram;
2. Por sua correcta avaliação;
3. Pela realidade dos registos efectuados.

Quanto às partidas, o sistema deve garantir a custódia dos activos. O registo correcto das transacções é uma função básica do controle interno. O auditor organiza o estudo e avaliação do sistema em função do fluxo de transacções, afectando várias partidas das contas anuais. Por exemplo, o ciclo de aquisição e pagamento incluiria a análise de partidas como as compras de estoque, as contas a pagar e a tesouraria.

A definição dos ciclos realizada pela doutrina não é única. É importante assinalar que os ciclos estão entrelaçados, pelo que é preciso evitar a duplicação do trabalho no estudo. Ao longo desse curso, vamos especificar os seguintes ciclos:

1. Investimento e financiamento.
2. Aquisição e pagamento.
3. Conversão.
4. Ingressos e cobranças.

7.1.3.6. Estudo e avaliação do Controlo Interno

O estudo e avaliação do sistema de controlo se dirige tanto à concepção quanto à eficácia em seu funcionamento. Isto é: o sistema é apropriado para prevenir ou detectar os erros e irregularidades e se o sistema funcionou correctamente e, em consequência, se tem sido eficaz.

O estudo do controle interno e uma primeira avaliação dele denomina-se revisão preliminar. A captação de informação é produzida através de três técnicas diferentes:

- Memorando: é uma breve descrição dos procedimentos aplicados por ciclo.
- Questionário de controlo interno: é uma bateria de perguntas dirigida a conhecer se os controles internos existem.
- Fluxograma de operações: é uma descrição gráfica dos procedimentos no fluxo de operações e informação na empresa.

As últimas duas são as mais amplas, ainda que a documentação dessa revisão preliminar vá depender, em grande medida, da complexidade da empresa. Conforme cresce o tamanho da empresa e o número de controlos, tende-se a empregar os últimos instrumentos.

Segundo a complexidade dos sistemas informáticos, o auditor deverá estar especialmente alerta quando as aplicações sejam complexas, seja pelo número de transacções implicados, seja porque gere automaticamente transacções ou notas em outras aplicações, ou ainda porque gere cálculos relevantes ou notas não validadas de maneira independente, ou porque se intercambiem transacções com outras entidades não validadas manualmente.

O estudo e, posteriormente, sua avaliação se deve organizar em torno dos objectivos de auditoria. O auditor analisa a incidência das técnicas de controlo interno sobre cada afirmação contábil: alguns procedimentos podem ser essenciais e insubstituíveis, enquanto outros podem encontrar um controle alternativo. Por exemplo, a conciliação periódica das contas correntes bancárias com a informação

procedente de contabilidade (notas nas contas de Bancos) dá uma segurança sobre a não omissão e realidade das transacções efectuadas que outra técnica de controlo interno não pode dar. Por outro lado, a separação de funções entre o tesoureiro e o contador, cuja finalidade é evitar que se produzam irregularidades no manejo da tesouraria que depois sejam simuladas com determinados apontamentos contábeis, pode ser substituída em uma pequena empresa pela domiciliação das cobranças e pagamentos através da conta corrente bancária e a conciliação posterior dos extractos bancários com os registos contábeis ou com a supervisão do proprietário - gerente.

O estudo e avaliação do controle interno podem ser efectuados através de uma matriz que relacione os procedimentos e os objectivos de auditoria. Finalmente, obtém-se um perfil de risco de controlo para cada área e afirmação contábil. O auditor identifica os pontos fracos do sistema, por inexistência do controle ou por um funcionamento inadequado. A partir desses pontos fracos, é possível efectuar um desenho apropriado das provas substantivas de detalhe.

OBJETIVOS DE CONTROLO: INGRESSOS E COBRANÇAS				
Controles internos	Estoque	Não omissão	Avaliação	Classificação
1. Comprovação periódica do valor da rubrica com livros auxiliares.				
2. Comprovação periódica da rubrica de descontos e devoluções com as notas de abono enviadas.				
3. Recontagem física periódica de estoques de produtos terminados.				
4. Comparação entre factura e recibo na venda de estoques.				
5. Acesso limitado ao estoque de produtos terminados.				
Avaliação do risco de controlo interno				

O auditor identifica se existem esses controles e, além disso, se são um ponto fraco ou forte no processo de elaboração da informação financeira.

Se o sistema estiver mal concebido ou, ainda, se não funcionou, a confiança depositada nele é mínima. O estudo e avaliação da concepção são efectuados habitualmente na fase preliminar,

enquanto a avaliação requer a realização de provas em uma data próxima ao encerramento.

Os procedimentos que avaliam o funcionamento do controle interno são denominados cumprimento e se centram normalmente na análise de determinados atributos físicos (por exemplo, a presença de uma autorização em um documento, uma marca indicando a verificação de um cálculo, etc.).

Quando o sistema de controle interno não ofereça confiança sobre a qualidade da informação financeira, o auditor deverá fundamentar suas conclusões nas provas substantivas, principalmente nas de detalhe, já que os dados que servem para as provas de revisão analítica não são confiáveis.

Por último, é conveniente indicar que o auditor sempre deposita parte de sua confiança nas provas substantivas de detalhe. Alguns autores consideram que um bom sistema de controle interno, além de funções, pode supor que o auditor desenvolva suas provas substantivas com um nível de confiança de 80%. Em hipótese alguma, pode-se fundamentar sua opinião em provas realizadas exclusivamente sobre o controle interno. Entre outras razões porque tecnicamente é impossível. Existem determinadas partidas contábeis cujo conteúdo é nitidamente avaliador (por exemplo, as estimativas) e cuja correção não pode ser garantida por nenhum controle interno.

Propomos a seguinte metodologia ao avaliar o sistema de controle interno:

- c) Considerar os tipos de erros e irregularidades que possam ocorrer.
- d) Determinar os procedimentos de controle interno contábil que possam prevenir ou detectar erros ou irregularidades.
- e) Determinar se os procedimentos necessários estão estabelecidos e se são seguidos satisfatoriamente.
- f) Avaliar qualquer deficiência, quer dizer, qualquer tipo de erro ou irregularidade potencial não contemplada pelos procedimentos de controle interno existentes, para determinar:
 - A natureza, o momento de execução ou extensão dos procedimentos de auditoria a aplicar;
 - As sugestões a fazer ao cliente.

Ou seja, a avaliação de controle interno não só pretende indicar quanta evidência substantiva é

preciso obter, mas também em que afirmações contábeis e que tipo de provas empregar. A avaliação de controlo interno se efectua automaticamente, isto é, o auditor analisa erros potenciais ao observar os pontos fracos do sistema de controlo interno.

O auditor deve efectuar, no mínimo, o estudo (revisão preliminar) do sistema e uma avaliação preliminar desse sistema. Posteriormente, se decide confiar, deve efectuar as provas de cumprimento. Quando não decida confiar no sistema de controlo interno, o auditor omitirá as provas de cumprimento. Portanto, a revisão preliminar é obrigatória, enquanto a realização de provas de cumprimento é uma decisão de custo - benefício.

7.1.3.7. Comunicação dos pontos fracos do Controlo Interno

O auditor deverá comunicar à direcção ou ao comité de auditoria ou, se considerar conveniente, aos administradores os pontos fracos significativos de controlo interno, detectados por consequência de seu trabalho.

O auditor não deve modificar o escopo de seus procedimentos com a finalidade de descobrir pontos fracos de controlo interno: apenas é obrigado a comunicar aquelas que, por consequência do escopo necessário para um trabalho de auditoria, fiquem manifestos e sejam, ao mesmo tempo, significativos.

O auditor avaliará a conveniência de comunicar os pontos fracos não significativos e a possibilidade de efectuar sugestões para resolvê-los. Em qualquer caso, corresponde à direcção das empresas a implantação das soluções.

A comunicação deve ser feita por escrito, segundo modelo estabelecido por lei, sobre a obrigação de comunicar os pontos fracos significativos de controlo interno, ainda que seja conveniente comentá-los previamente com o responsável superior do nível em que se produz a deficiência e que tenha capacidade para resolvê-la.

A comunicação deve ser realizada em um momento razoável: uma demora excessiva pode provocar prejuízos superiores à companhia. Inclusive, uma comunicação prematura desses pontos fracos pode contribuir para a apresentação de estados financeiros isentos de erros. De fato, o trabalho de estudo e avaliação do controle interno costuma ser feito antes do encerramento, na fase preliminar do trabalho.

7.1.4. O risco de detecção

Para poder emitir sua opinião, o auditor deposita parte de sua confiança em provas realizadas sobre os saldos reunidos nas contas

anuais. Existem dois tipos de provas substantivas:

- Provas de revisão analítica.
- Provas de detalhe.

O Risco de detecção traduz-se no risco de o auditor não detectar erros materialmente relevantes. Este risco consiste numa variável dependente, na medida em que é determinado pelos outros factores de risco e, por outro lado, irá determinar o montante de evidências substantivas que o auditor planeia acumular.

Este é um risco controlável na medida em que a sua minimização depende da extensão e aprofundamento dos procedimentos de auditoria que sejam implementados. Daí que haja contribuintes, nomeadamente empresas, que justificam um acompanhamento permanente por parte da Auditoria Tributária.

7.1.5. Síntese do Risco em Auditoria Tributária

Podemos sintetizar, ao nível da Auditoria Tributária, as diferentes componentes de risco da forma que se segue.

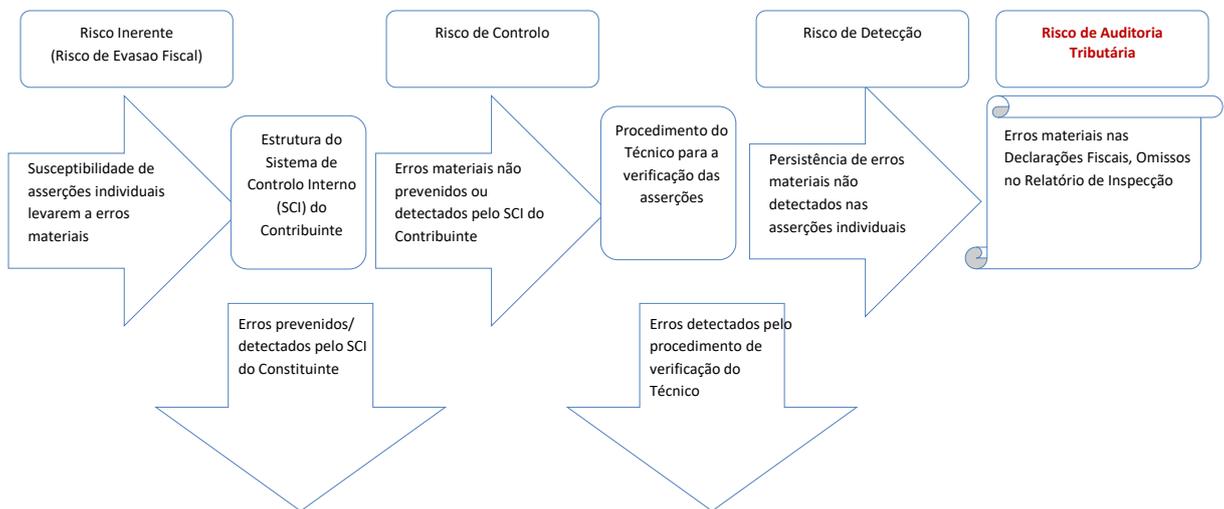


Figura 5 - Síntese do Risco de Auditoria Tributária

Fonte: Costa 2002, adaptado

O risco é quantificado através de uma relação entre a expectativa de encontrar um montante de imposto em falta e o tempo médio que é necessário gastar para o obter, isto é, uma relação entre uma unidade monetária e uma unidade de tempo" (Canedo, 2003:8)

Sumário

Por definição, o risco em auditoria (financeira) consiste na possibilidade de dar uma opinião não apropriadas sobre as

demonstrações financeiras, ou seja, não considerando factos que contenham erros materialmente relevantes. O conceito de razoabilidade, inserido na opinião do Auditor aquando da certificação legal das contas, justifica-se precisamente pela componente do risco associado a actividade e auditoria.

Exercícios de auto - avaliação

- Suponhamos que um auditor estabelece seu risco de auditoria em 5%. Situa-se o risco inerente em valores muito elevados (90%), enquanto que consideramos que o sistema de controlo interno contribui com certa confiança, por isso consideramos que o risco de controle seja de 25%. Pretende-se determinar o risco de detecção.

Como resultado desses dados, detectaremos o risco de detecção.

Segundo a fórmula:

$$\begin{aligned} R. \text{ Auditoria} &= R. \text{ inerente} \times R. \text{ controle} \times R. \text{ detecção} \\ 0,05 &= 0,90 \times 0,25 \times R. \text{ detecção} \rightarrow R. \text{ detecção} = 0,05 / (0,90 \times 0,25) = 0,2222 \end{aligned}$$

Risco de detecção = 22,22%

NOTA: a avaliação do risco tem de ser efectuada para cada afirmação contabilística, posto que os riscos inerentes e de controlo não são os mesmos para todas as transacções.



1. Conceitue o risco inerente.
2. Distinga o risco de detenção do risco de controlo.
3. Qual é a metodologia a ser considerada na avaliação o sistema de controlo interno?
4. Qual é o enfoque no estudo e avaliação do sistema de controlo interno?
5. Identifique as 5 componentes do sistema de controlo interno?

UNIDADE TEMÁTICA 7.2. Prática de Selecção

Introdução

Caro estudante, nesta unidade temática, falaremos da selecção do sujeito passivo sujeito a auditoria. Estamos aqui a falar de indicadores de carácter geral ou sectorial, que servem de suporte a determinação dos contribuintes que, potencialmente, possam estar em situação irregular, ou seja, em que potencialmente o risco inerente de evasão fiscal seja superior.

Ao completar esta unidade, você será capaz de:

 Objectivos	<ul style="list-style-type: none">▪ Identificar os procedimentos aplicáveis a selecção dos contribuintes sujeito a auditoria.
--	---

7.2.1. Princípios e critérios

A impossibilidade de auditar todos os contribuintes tornou imperativa a criação progressiva de critérios objectivos de selecção de contribuintes a inspeccionar.

- A maximização da probabilidade de arrecadação de receitas fiscais em consequência dessa fiscalização;
- Cobertura do maior número possível de contribuintes pelas acções de fiscalização."

O referido relatório chega mesmo a indicar a teoria do risco, que consideramos ser o risco inerente ou risco de evasão fiscal, tal coma definido anteriormente.

Aquele relatório aponta ainda para a necessidade de existirem critérios objectivos e transparentes de selecção de contribuintes a fiscalizar, além de tecnicamente poder propiciar uma maior eficiência dos serviços de inspecção.

Ao nível dos impostos sobre o rendimento define três grandes grupos de contribuintes a inspeccionar:

- Os que, pelo seu comportamento fiscal, dimensão ou sectores de actividade em que se inserem devam ser objecto de acompanhamento permanente.

- Um grupo alargado de contribuintes que, mesmo não apresentando comportamentos desviantes, sejam selecionados numa base aleatório de forma a transparecer a sensação de proximidade da inspecção junta da generalidade dos contribuintes.
- Os contribuintes que, em face do cruzamento de informações, apresentem desvios relevantes face aos padrões normais de rentabilidade (ex. empresas com prejuízos em mais de 3 anos consecutivos, pessoas singulares que evidenciem sinais exteriores de riqueza não coadunáveis com o seu nível de rendimentos).

Ao nível do IVA, a esquematização do processo de selecção deverá ser em tudo semelhante, devendo, no entanto, acrescer aqueles 3 grupos mais 2, a saber:

- Os contribuintes que apresentem sistematicamente uma situação de crédito de imposto, principalmente os que solicitem um montante de imposto elevado.
- Os contribuintes com um risco inerente particularmente elevado, nesta área de imposto (ex: os contribuintes pertencentes ao sector da restauração, estabelecimentos de venda a retalho com elevadas vendas a dinheiro, joalharias, venda de automóveis usados, construção civil promoção imobiliária).

Toda a Administração Fiscal enfrenta o problema de que somente uma pequena percentagem de contribuintes pode ser auditada pelos auditores disponíveis (Pereira, 2002). O princípio da eficiência requer que se concentrem os recursos no essencial e estabeleçam prioridades. Desta forma, nos trabalhos preparatórios de AT, dever-se-á proceder a uma análise de casos e estabelecer pontos fulcrais.

7.2.2. Práticas de Selecção

A identificação dos Sujeitos Passivos e demais obrigados tributários a inspecionar no procedimento de fiscalização tem por base⁹:

1. Aplicação de critérios objectivos, sejam eles definidos no Plano Anual de Actividade ou por Solicitação do Director-Geral da Administração Tributaria dos Impostos, de acordo com as necessidades conjunturais de prevenção e eficácia da fiscalização tributaria;
2. Participação ou denúncia, apresentadas nos termos legais;

⁹ Artigo 22 do RPFT aprovado pelo Decreto n.º 16*2005, de 22 de Junho

3. Verificação de desvios significativos no comportamento fiscal do Sujeito Passivo ou demais obrigados tributários.
4. Podem também ser objecto de fiscalização os casos em que a iniciativa da fiscalização tributaria é do próprio Sujeito Passivo ou de terceiro que igualmente prove interesse legítimo.

Estamos aqui a falar de indicadores de carácter geral ou sectorial, que servem de suporte a determinação dos contribuintes que, potencialmente, possam estar em situação irregular, ou seja, em que potencialmente o risco inerente de evasão fiscal seja superior.

Subjacente a esta selecção encontra-se a análise de risco.

Esta análise passa por avaliar variáveis objetivas caracterizadoras dos contribuintes, que só por si não constituem um índice de incumprimento tributário, que serão ponderadas com um índice de risco. A soma dos índices concorrentes em cada contribuinte serve para valorizar o risco abstracto que ocorre para cada um deles. Trata-se assim de uma aproximação estatística e objectiva das probabilidades reais de incumprimento.

Em outros países, a análise de risco, tem por suporte a classificação e segmentação dos contribuintes em função:

- Do sector de actividade económica;
- Da importância económica e fiscal;
- Da organização e comportamento fiscal.

De acordo com Canedo (2003:10):

" (...) o risco é assim determinado como função destes grupos de indicadores, os quais concentram em si o conjunto da informação mais relevante que se pode obter relativamente a cada contribuinte, daqui resultando uma classificação alfanumérica para cada um, conforme o sector de actividade económica em que se insere, o *rating* que decorre da avaliação da importância económica e fiscal e o *scoring* que classifica a organização e o comportamento fiscal."

Os riscos descritos anteriormente provêm do facto de verificar uma amostra dos processos que integram a população e da conseguinte extrapolação dos resultados. É o denominado risco de erro de amostragem. Por outro lado, existe um risco procedente de um projecto/concepção inadequada da prova ou de uma execução errada. Esse risco é conhecido como risco de erro de não amostragem e costuma-se controlar através de uma formação adequada do pessoal e da supervisão do trabalho.

Na concepção de suas provas (de cumprimento e substantivas), o

auditor pode empregar a amostragem estatística ou o de opinião (subjectivo). O primeiro deles permite ao auditor extrair conclusões objectivas; no segundo, o auditor não pode quantificar a confiança obtida em suas conclusões. Recomenda-se utilizar o primeiro ao segundo, entretanto, com determinadas afirmações contabilísticas, não se pode aplicar a amostragem estatística, pois nem sequer está definida a população.

Existem dois planos de amostragem habitualmente empregados para as provas substantivas de detalhe, que são:

1. Amostragem de variáveis, existem duas proposições:
 - **A amostragem por estimativa** em que o auditor obtém um valor para uma determinada rubrica. Serve para avaliar um ponto sobre o qual fica dúvida sua correcção.
 - **A comparação de hipóteses** em que o auditor prova uma determinada afirmação (por exemplo, a partida X não apresenta um erro significativo. É o mais utilizado em auditoria já que o auditor normalmente verifica a importância das rubricas reunidas nas contas anuais.

O nível de confiança com o qual se efectua o teste indicará o risco de rejeição inadequado. O risco de detecção é controlado reduzindo a precisão aceitável.

2. Amostragem por unidade monetária, é um plano em que a unidade de amostragem é a própria unidade monetária. Existem diversas possibilidades de avaliação dos resultados da amostra. Referimo-nos à amostragem combinada de atributos e variáveis, segundo a qual cada unidade pode estar ou não equivocada e, no caso de estar, a proporção de erro em cada partida amostrada servirá para realizar a extrapolação ao restante da população.

Sumário

Toda a Administração Fiscal enfrenta o problema de que somente uma pequena percentagem de contribuintes pode ser auditada pelos auditores disponíveis.

A impossibilidade de auditar todos os contribuintes tornou imperativa a criação progressiva de critérios objectivos de selecção de contribuintes a inspecionar e requer de um lado a maximização da probabilidade de arrecadação de receitas fiscais em consequência dessa fiscalização e a cobertura do maior número possível de contribuintes pelas acções de fiscalização.

O princípio da eficiência requer que se concentrem os recursos no essencial e estabeleçam prioridades. Desta forma, nos trabalhos preparatórios de AT, dever-se-á proceder a uma análise de casos e estabelecer pontos fulcrais.

Exercícios de auto - avaliação

1. Quais destes indicadores de carácter geral ou sectorial, que servem de suporte a determinação dos contribuintes, sujeitos a inspecção são verdadeiros:
 - a) Iniciativa da fiscalização tributaria é do próprio Sujeito Passivo ou de terceiro que igualmente prove interesse legitimo.
 - b) Critérios objectivos, definidos no Plano Anual de Actividade; necessidades conjunturais de prevenção e eficácia da fiscalização tributaria; participação ou denúncia, apresentadas nos termos legais; desvios significativos no comportamento fiscal do Sujeito Passivo, iniciativa da fiscalização tributaria é do próprio Sujeito Passivo ou de terceiro que igualmente prove interesse legitimo.
 - c) Necessidades conjunturais de prevenção e eficácia da fiscalização tributaria; participação ou denúncia, apresentadas com base em critérios de outros sujeitos passivos; desvios significativos no comportamento fiscal do Sujeito Passivo; iniciativa da fiscalização tributaria é do próprio Sujeito Passivo ou de terceiro que igualmente prove interesse ilegítimo.
 - d) Todas as anteriores.

Resposta

Critérios objectivos, definidos no Plano Anual de Actividade; necessidades conjunturais de prevenção e eficácia da fiscalização tributaria; participação ou denúncia, apresentadas nos termos legais; desvios significativos no comportamento fiscal do Sujeito Passivo, iniciativa da fiscalização tributaria é do próprio Sujeito Passivo ou de terceiro que igualmente prove interesse legitimo.



1. Quais são as principais formas para a selecção dos contribuintes sujeito a auditoria tributaria?
2. Na concepção de suas provas (de cumprimento e substantivas), o auditor pode empregar a amostragem estatística ou o de opinião (subjectivo).
 - a) Distinga-os.

- b) Quais das provas são mais recomendados e quais os inconvenientes que possam existir na sua aplicação?

TEMA – VIII: AUDITORIA FISCAL (FISCALIZAÇÃO TRIBUTÁRIA)

Introdução da Unidade Temática VIII – Estruturação da unidade



Caro estudante, na presente unidade temática iremos nos debruçar em torno de quatro (4) itens fundamentais sobre os Impostos do Sistema Tributário Nacional:

- Unidade Temática 7.1 Introdução a Auditoria Fiscal
- Unidade Temática 7.2 Âmbito dos Procedimentos de Auditoria Fiscal
- Unidade Temática 7.3 Relatório de Auditoria

Por isso, apelamos ao caro estudante, para que desenvolva uma postura diferente na construção do conhecimento.

Seja bem-vindo!

UNIDADE TEMÁTICA 8.1. Introdução a Auditoria Fiscal

Introdução

Pretende-se nesta unidade temática que o estudante tenha conhecimento que os objetivos dos procedimentos de auditoria fiscal é apurar eventuais irregularidades fiscais (erros, omissões, inexatidões, simulações, etc.).

Ao completar esta unidade, você será capaz de:

 Objectivos	<ul style="list-style-type: none">▪ Conhecer o âmbito e aplicação da Auditoria Fiscal, seus objetivos e fins.▪ Distinguir a Auditoria Fiscal das demais auditorias
--	---

8.1.1. Introdução

Encontram-se previstos diversos procedimentos de auditoria fiscal destinados a averiguar a

fiabilidade e credibilidade das informações financeiras divulgadas pelos sujeitos passivos. Estes procedimentos podem ser postos em prática por um auditor, um revisor oficial de contas ou um inspetor tributário no âmbito das suas respetivas competências.

O objetivo destes procedimentos é apurar eventuais irregularidades fiscais (erros, omissões, inexatidões, simulações, etc.), com vista a transmitir uma imagem fiel e verdadeira das informações financeiras prestadas pelo contribuinte, através da realização, nomeadamente, de inspeções físicas, da averiguação das funções, competências e responsabilidades, da recolha de documentos internos ou externos, da análise dos saldos das contas e dos registos contabilísticos, da revisão analítica das informações financeiras, da verificação dos valores declarados, da apreciação dos procedimentos de controlo interno e da conciliação dos valores registados.

Para o efeito, o auditor/revisor/inspetor tributário dispõe do poder de efetuar uma auditoria às áreas fiscalmente relevantes a partir da informação financeira disponível e dos meios ao seu dispor. Compete, nomeadamente, ao auditor/revisor o poder de verificar a realidade, exaustividade e fiabilidade dos dados revelados pela empresa, mas também a possibilidade de efetuar uma análise à situação económica e financeira da empresa e orientá-la para uma gestão fiscal mais eficiente.

Quanto ao inspetor tributário, cabe-lhe realizar, no âmbito do procedimento de inspeção tributária, a auditoria fiscal às empresas, com vista a apurar eventuais incumprimentos fiscais e corrigir a situação fiscal das empresas. O inspetor tributário intervém aqui mais no sentido de fiscalizar a contabilidade da empresa e reprimir eventuais irregularidades fiscais.

A metodologia adotada consiste numa análise das faculdades que são atribuídas ao auditor/revisor/inspetor tributário, tendo em conta, por um lado, as normas de auditoria, de contabilidade e de fiscalidade e, por outro lado, dos meios disponível para a execução dos procedimentos de auditoria fiscal nas áreas em que o risco de incumprimento fiscal é maior. A eficiência destes procedimentos está dependente das informações e dos poderes de fiscalização exercidos pelo auditor/revisor/inspetor tributário.

No nosso ordenamento jurídico, as regras do procedimento de Auditoria (Fiscalização Tributária) são reguladas pelo Decreto nº 19/2005 de 22 de Junho.

O procedimento de fiscalização tributária visa a verificação das realidades tributárias, do cumprimento das obrigações tributárias e a prevenção das infracções tributárias.

A fiscalização tributária consiste no exercício dos poderes que o legislador, especialmente, conferiu à Administração Tributária dos Impostos (a “ATI”), para que, esta, possa fiscalizar o cumprimento das obrigações tributárias dos sujeitos passivos, nos termos dos artigos 24, 52 e seguintes da Lei nº 15/2002, de 26 de Junho, que aprova a Lei de Bases do Sistema Tributário (a “LBST”).

Constitui deveres dos sujeitos passivos apresentarem declarações sobre os rendimentos que obtêm no exercício das suas actividades, nos prazos, termos e condições fixados por lei, junto da ATI. A esta, compete, pois, verificar a coerência e veracidade do conteúdo das declarações dos sujeitos passivos, e que servem depois, para justificar os pagamentos que os mesmos realizam perante a ATI, ou até, para fundamentar a sua posição de credores.

Porém, para que a delicada missão da boa colecta das receitas fiscais acometidas a ATI, seja feita dentro de um quadro legal, rigoroso, justo e transparente, e principalmente para que a ATI não possa dispor dos poderes que lhe são conferidos de uma forma discricionária, arbitrária e abusiva, o legislador já antes da LBST foi inserido normas relativas a fiscalização tributária.

8.1.2. Âmbito e objectivos da auditoria fiscal

Toda a auditoria fiscal requer a execução de procedimentos próprios destinados a averiguar a fiabilidade e credibilidade das informações financeiras divulgadas pelos sujeitos passivos e assim prevenir e combater eventuais situações de evasão e fraude fiscais.

Mais concretamente, o objetivo da auditoria fiscal é examinar a “situação fiscal da empresa, tendo em vista o controlo da regularidade fiscal, assim como o conhecimento dos erros e dos riscos que decorrem da prática desses erros de forma a contribuir para uma maior eficiência da gestão fiscal”

A auditoria fiscal visa essencialmente a verificação do cumprimento da legislação fiscal por parte do sujeito passivo e do seu correspondente relato nas demonstrações financeiras.

A auditoria tributaria abrange os seguintes fins:

- Procedimento de comprovação e verificação, visando a confirmação do cumprimento das obrigações dos sujeitos passivos e demais obrigados tributários
- Procedimento de informação, visando o cumprimento dos deveres legais de informação ou de parecer dos quais a fiscalização tributária seja legalmente incumbida.

Este controlo da regularidade fiscal tem por finalidade reduzir ou minimizar o risco fiscal e assim contribuir para uma imagem fiel e verdadeira das demonstrações financeiras.

Não está aqui em questão a realização de operações de planeamento ou de gestão fiscal, pois é natural que as empresas tentem aplicar soluções fiscais mais favoráveis e procurem minimizar os efeitos da carga fiscal, aproveitando as soluções mais vantajosas, sem querer com isto praticar atos de evasão ou fraude fiscal. É dentro dos limites da legislação fiscal que o sujeito passivo deve mover-se e procurar fazer uma boa gestão fiscal.

A auditoria fiscal que está hoje a ser desenvolvida pelo auditor/revisor é mais um meio de obtenção de vantagens financeiras e de contribuição para uma gestão fiscal mais eficiente, ao passo que o inspetor tributário está mais vocacionado para o controlo da regularidade fiscal e o combate às situações de evasão e fraude fiscais (auditoria tributária).

Mas, tanto o auditor/revisor como o inspetor tributário podem proceder à execução da auditoria fiscal de acordo com os procedimentos de auditoria existentes, recorrendo aos vários meios materiais internos e externos de que dispõem, dos quais podemos aqui destacar a inspeção física, a recolha de documentos, a averiguação das funções, competências e responsabilidades, a análise dos saldos das contas e dos registos contabilísticos, a revisão analítica das informações financeiras³, a realização de testes de eficácia do sistema de controlo interno, a verificação dos valores escriturados e o controlo da regularidade fiscal.

8.1.3. Conceito de Auditoria

Arens, Elder e Besley (2002), definem auditoria como um processo de acumulação e avaliação de evidencias sobre informação, de forma se determinar e reportar o grau de correspondência entre a informação e os critérios estabelecidos na sua elaboração.

O processo de auditoria baseia-se em evidencias apuradas pelo auditor com o objectivo de apurar a correlação existente entre a informação auditada e os critérios utilizados a que ela se reporta.

O auditor ira definir, de forma independente, um montante acumulado de evidencias suficientes que o habilitem a relatar a conclusão apropriada. Este relato, constitui a última etapa em qualquer processo de auditoria quem no caso da Auditoria Fiscal, se materializa no relatório de Inspeção.

Auditoria Financeira

“A génese da auditoria financeira reside na necessidade de conferir credibilidade à própria informação financeira” (Costa, 1995: 25), corporizada nas demonstrações financeiras.

A auditoria financeira consiste num processo sistemático de obter e avaliar, objectivamente, a evidência no que toca a asserções sobre acções e acontecimentos económicos, de forma a comprovar o grau de correspondência entre estas asserções e os critérios estabelecidos e comunicar os resultados aos utilizadores (AAA, 1973)

Auditoria Fiscal

Restringindo o âmbito conceptual da auditoria financeira, podemos encontrar o conceito de auditoria fiscal

Esta tem por objectivo de fazer um exame à situação fiscal da empresa, tendo em vista o controlo da sua regularidade fiscal. Esta regularidade ou legalidade fiscal é norteada pelos princípios definidos pelas normas e doutrinas fiscais, a valorimetria, as normas de incidência, liquidação e cobrança, as regras de retenção na fonte e as obrigações contabilísticas e declarativas. (

Neste sentido, a auditoria da área fiscal persegue um objectivo duplo, em primeiro lugar o de comprovar que a entidade cumpriu, adequadamente, as obrigações tributárias, se provisionou correctamente os riscos derivados de possíveis contingências fiscais e, se segundo lugar, se procedeu ao pagamento efectivo do tributo de acordo com os prazos legais.

Auditoria (Inspecção) Tributaria

Existem certas abordagens conceptuais que consideram a auditoria financeira e auditoria tributaria como sendo totalmente independentes, constituindo dois conjuntos distintos. Outros ainda consideram que a auditoria financeira e auditoria tributaria possuem campos que se intersectam, sem que uma seja necessariamente integrada na outra.

Em termos figurativos, e de acordo com a abordagem conceptual que julgamos ser mais adequada, sem prejuízo de outras concepções existentes, podemos enquadrar os dois tipos de auditoria em análise da seguinte forma:

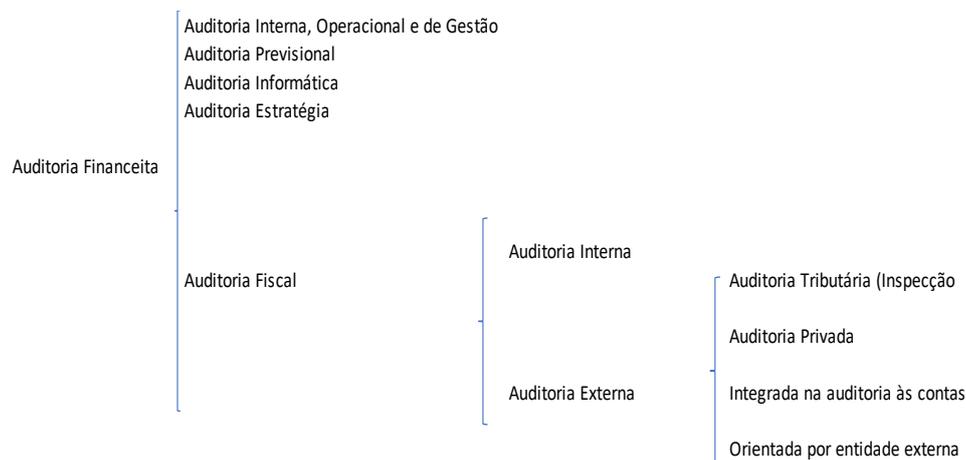


Figura 6 - Posicionamento conceptual da Auditoria Tributária

Fonte: Arens (2001), adaptado.

O conceito de auditoria fiscal engloba conteúdos diferentes em função da pessoa que a realiza. Assim, se estivermos perante um auditor de contas (auditor financeiro). A auditoria fiscal poderá ser percebida como uma componente restrita da auditoria financeira.

Com contrapartida, se este tipo de auditoria for desempenhado, grosso modo, por um Técnico da Administração Fiscal, então estamos a falar de um processo de auditoria independente, com um sentido próprio e dissociado do processo sistemático de auditoria financeira, estamos então a falar de auditoria tributaria.

Verificamos assim que a auditoria tributaria constitui a componente externa da auditoria fiscal levada a cabo por uma entidade pública ou governamental, que poderá ser a DGI, a Inspeção-geral de Finanças, o Tribunal Administrativo.

Sumario

A auditoria fiscal é uma actividade de fiscalização de procedimentos fiscais cujo objetivo é apurar eventuais irregularidades fiscais (erros, omissões, inexactidões, simulações, etc.), com vista a transmitir uma imagem fiel e verdadeira das informações financeiras prestadas pelo contribuinte, através da realização, nomeadamente, de inspeções físicas, da averiguação das funções, competências e responsabilidades, da recolha de documentos internos ou externos, da análise dos saldos das contas e dos registos contabilísticos, da revisão analítica das informações financeiras, da verificação dos valores declarados, da apreciação dos procedimentos de controlo interno e da conciliação dos valores registados.

A fiscalização tributária consiste no exercício dos poderes que o

legislador, especialmente, conferiu à Administração Tributária dos Impostos (a “ATI”), para que, esta, possa fiscalizar o cumprimento das obrigações tributárias dos sujeitos passivos, nos termos dos artigos 24, 52 e seguintes da Lei nº 15/2002, de 26 de Junho, que aprova a Lei de Bases do Sistema Tributário (a “LBST”).

Exercícios de auto - avaliação

1. Qual é a essência de procedimentos de fiscalização tributaria?

Resposta:

A auditoria fiscal visa essencialmente a verificação do cumprimento da legislação fiscal por parte do sujeito passivo e do seu correspondente relato nas demonstrações financeiras.

2. Existem deveres a serem cumpridos pelos sujeitos passivos no processo de procedimentos de fiscalização tributaria. Quais saoa estes deveres?

Resposta:

Constitui deveres dos sujeitos passivos apresentarem declarações sobre os rendimentos que obtêm no exercício das suas actividades, nos prazos, termos e condições fixados por lei, junto da ATI. A esta, compete, pois, verificar da coerência e veracidade do conteúdo das declarações dos sujeitos passivos, e que servem depois, para justificar os pagamentos que os mesmos realizam perante a ATI, ou até, para fundamentar a sua posição de credores.



1. Existira uma diferença entre auditoria financeira da auditoria fiscal? Justifique a sua resposta

2.....
auditoria da área fiscal persegue um objectivo duplo. Qual é esse objectivo?

3. A auditoria tributaria abrange dois fins específicos. Indique os.

UNIDADE TEMÁTICA 8.3. Âmbito dos procedimentos de Auditoria

Introdução

Pretende-se nesta unidade temática que o estudante tenha domínio dos procedimentos de auditoria fiscal.

Ao completar esta unidade, você será capaz de:

 Objectivos	<ul style="list-style-type: none">▪ Dominar os procedimentos de auditoria fiscal;▪ Conhecer os tipos de procedimento de auditoria▪ Conhecer as fases de desenvolvimento de procedimentos de auditoria fiscal;▪ Conhecer as limitações do poder de fiscalização da administração tributária
--	---

8.3.1. Âmbito dos procedimentos de auditoria

Nos termos do artigo 103.º da Lei Geral Tributária (LGT), a AT desenvolve todas as diligências necessárias para assegurar o cumprimento da legislação fiscal.

A fiscalização tributária rege-se por normas constantes do respectivo Regulamento, aprovado pelo Decreto nº19/05, de 22 de Junho, e norteia-se pelos seguintes princípios:

- Verdade material
- Proporcionalidade
- Contraditório
- Cooperação

Competência da Auditoria Tributária

São competentes para a prática dos actos de fiscalização tributária, os seguintes serviços da Administração Tributária de Impostos:

- Direcção de Serviços de Auditoria e Fiscalização Tributária

- Direcções das Áreas Fiscais e Unidades de Grandes Contribuintes.

Local dos actos de fiscalização

Quando a fiscalização envolver a verificação da contabilidade, livros de escrituração ou outros documentos relacionados com a actividade da entidade a inspeccionar, os seus actos realizam-se nas instalações ou dependências onde estejam ou devam legalmente estar localizados os elementos.

Podem os actos de fiscalização realizar-se noutro local, desde que, os sujeitos passivos ou demais obrigados tributários tenham justificadamente solicitado e que não prejudique o procedimento de fiscalização.

Horário dos actos de fiscalização

Os actos de fiscalização realizam-se no horário normal de funcionamento da actividade empresarial ou profissional, não devendo implicar prejuízo para esta. Mediante acordo com os sujeitos passivos ou demais obrigados tributários e quando circunstâncias excepcionais o justifiquem, poderão os actos de fiscalização ser praticados fora do horário normal de funcionamento da actividade.

A prática de actos de fiscalização tributária fora do horário normal de funcionamento da actividade sem consentimento do sujeito passivo ou do obrigado tributário em causa carecem de autorização judicial.

8.3.2. Tipo de procedimento de auditoria

1. Quanto ao lugar da sua realização, pode ser:
 - a) Interno - quando os actos inspectivos se efectuam exclusivamente nos serviços da AT, mediante a análise formal e de coerência dos documentos disponíveis nos serviços.
 - b) Externo – quando os actos de inspecção se efectuam, total ou parcialmente, em instalações ou dependências dos sujeitos passivos ou demais obrigados tributários, de terceiros com quem mantenham relações económicas ou em qualquer outro lugar a que a fiscalização tributária tenha acesso.
2. Quanto ao âmbito, pode ser:
 - a) Geral ou polivalente – quando tiver por objecto a situação tributária global ou o conjunto de deveres tributários dos sujeitos passivos ou demais obrigados tributários.
 - b) Parcial ou univalente – quando abranja apenas algum ou alguns tributos ou algum ou alguns deveres dos sujeitos passivos ou dos demais obrigados tributários.

3. Quanto a extensão
Um ou mais períodos

8.3.3. Início do procedimento de fiscalização

O procedimento de fiscalização pode iniciar-se até ao termo do prazo de caducidade do direito de liquidação dos tributos ou do procedimento sancionatório, sem prejuízo do direito de exame de documentos relativos a situações tributárias já abrangidas por aquele prazo, que os sujeitos passivos e demais obrigados tributários tenham a obrigação de conservar. O prazo de liquidação do imposto é de 5 (cinco) anos seguintes àquele a que a matéria colectável respeite, nos termos do nº 1 do artigo 31 da LBST. A documentação de natureza fiscal, deve ser mantido em boa ordem durante o prazo de 10 (dez) anos, relativo a cada exercício, nos termos do nº 2 do artigo 105 do CIRPS, e do nº 5 do artigo 108 e ainda do nº 1 do artigo 115 ambos do CIRPC.

Notificações

Nos termos do artigo 33.º do RPFT, a AT notifica o sujeito passivo do procedimento de fiscalização, devendo a notificação conter:

- A identificação do funcionário
- Os elementos pretendidos
- O âmbito e a extensão do procedimento de fiscalização
- O local e a hora da realização dos actos de fiscalização
- A informação sobre as consequências da violação do dever de cooperação do notificado.

As notificações podem efectuar-se pessoalmente, no local em que o notificado for encontrado, por via postal através de carta registada ou por edital. As pessoas colectivas serão notificadas na pessoa de um dos seus representantes.

As notificações são efetuadas com uma antecedência mínima de dois a cinco dias, através de carta-aviso, salvo nos casos previstos no artigo 45.º do RPFT, em que são efetuadas no momento da prática dos actos de fiscalização quando:

- Denúncia ou participação;
- Inventariação de bens e valores de caixa;
- Controlo de bens em circulação;
- Controlo de sujeitos passivos não registados;
- Motivo excepcional devidamente fundamentado.

Credenciação

O início do procedimento de fiscalização depende da credenciação dos funcionários e do porte do cartão de agente de fiscalização ou outra identificação emitida pelos serviços a que pertençam. (artigo 41 e ss do RPFT)

A falta de credenciação torna legítima a oposição do sujeito passivo inspeccionado, nos termos do artigo 42.

A assinatura da credencial pelo sujeito passivo ou o seu representante, com a indicação da respectiva

data, determinam o início do procedimento externo de fiscalização.

Consideram-se habilitados os funcionários da ATI munidos da credencial emitida pelo serviço competente para o procedimento de fiscalização ou, no caso de não ser necessária a credencial, de cópia do despacho do superior hierárquico que determinou a realização do procedimento ou a prática do acto.

A credencial deverá conter os seguintes elementos:

- O número de ordem, data de emissão e identificação do serviço responsável pelo procedimento de fiscalização, com indicação expressa do número de telefone do responsável respectivo
- O âmbito e a extensão da acção de fiscalização
- A identificação do funcionário ou funcionários incumbidos dos actos de fiscalização
- A identificação da entidade a fiscalizar.

Não será emitida credencial quando as acções de fiscalização tenham por objectivo:

- A consulta, recolha e cruzamento de elementos
- O controlo de bens em circulação
- O controlo dos sujeitos passivos não registados.

O despacho que determina a prática do acto, quando não seja necessária a credencial, deve referir os seus objectivos, a identificação dos funcionários incumbidos da sua execução e a data para a sua realização.

Violação do dever de cooperação

A recusa de colaboração e a oposição à acção da fiscalização tributária, fazem o sujeito passivo incorrer em responsabilidade nos termos da lei.

A falta de cooperação pode, quando ilegítima, conduzir ao apuramento do imposto com recurso aos métodos indirectos. (art 8, 28 e 53, todos do RPFT)

É legítima a oposição pelos sujeitos passivos aos actos de fiscalização com fundamento na falta de credenciação dos funcionários incumbidos da sua execução.

8.3.4. Fases de desenvolvimento de procedimentos de auditoria

Sem prejuízo do acima exposto, podemos considerar as seguintes fases de desenvolvimento do procedimento de fiscalização:

- A recolha de informação sobre o sujeito passivo

- A notificação prévia ao sujeito do passivo da pretendida fiscalização
- A fiscalização
- A elaboração da Nota de Constatações
- A audição do sujeito passivo
- A elaboração do Relatório definitivo.

A recolha de informação sobre o sujeito passivo

A preparação consiste na recolha de toda a informação disponível sobre o sujeito passivo, incluindo o seu processo individual, as informações prestadas ao abrigo dos deveres de cooperação e indicadores económicos e financeiros da actividade. Trata-se essencialmente de um procedimento interno da ATI com vista a dotá-la de informações que permitam depois realizar a fiscalização.

A notificação prévia ao sujeito passivo da pretendida fiscalização

O início do procedimento de fiscalização deve ser notificado ao sujeito passivo com uma antecedência mínima de 2 (dois) dias e máxima de 5 (cinco) dias.

A notificação para início do procedimento de fiscalização efectua-se por carta-aviso elaborada de acordo com o modelo aprovado pelo Director-Geral da ATI, contendo os seguintes elementos:

- Identificação do sujeito passivo
- Âmbito e extensão da fiscalização a realizar
- Indicação, por remissão, dos normativos prevendo os direitos, deveres e garantias dos sujeitos passivos e demais obrigados tributários no procedimento de fiscalização.

Não há lugar a notificação prévia do procedimento de fiscalização quando:

- O fundamento do procedimento for a participação ou denúncia nos termos legais e estas tiverem indícios de fraude
- O objecto do procedimento for a inventariação de bens ou valores em caixa, testes por amostragem ou quaisquer actos necessários e urgentes para a aquisição e conservação da prova
- O procedimento consistir no controlo dos bens em circulação e da posse dos respectivos documentos de transporte
- O procedimento se destine a averiguar o exercício de actividade por sujeitos passivos não registados
- A notificação antecipada do início do procedimento de fiscalização for, por qualquer outro motivo excepcional devidamente fundamentado pela ATI, susceptível de comprometer o seu êxito

- O procedimento tiver por finalidade apenas a consulta, recolha ou cruzamento de documentos.

A credencial ou do despacho que determinou o procedimento de fiscalização, será, no início deste, entregue uma cópia ao sujeito passivo, que deve assinar a credencial, indicando a data da notificação. A recusa da assinatura da credencial não obsta ao início do procedimento de fiscalização.

A fiscalização

A fiscalização consiste na prática dos actos necessários com vista à confirmação do cumprimento das obrigações do sujeito passivo. Importa aqui, destacar os critérios e os objectivos da recolha de informação e os procedimentos que a ATI deverá observar na recolha dos elementos necessários para o cumprimento da sua missão:

a) Recolha de elementos

- A recolha de elementos no âmbito do procedimento de fiscalização deve obedecer a critérios objectivos e conter:
 - A menção e identificação dos documentos e respectivo registo contabilístico, com a indicação, quando possível, do número e data do lançamento, classificação contabilística, valor emitente.
 - A integral transcrição das declarações, com identificação das pessoas que as proferiram e as respectivas funções, sendo as referidas declarações, quando prestadas oralmente, reduzidas a termo.

b) Procedimento de recolha de elementos

- As fotocópias ou extractos serão efectuadas nas instalações ou dependências onde se encontrem os livros ou documentos. Em caso de impossibilidade de as cópias ou extractos se efectuarem nas instalações ou dependências, os livros ou documentos só podem ser retirados para esse efeito por prazo não superior a 3 (três) dias úteis, devendo ser entregue recibo ao sujeito passivo ou obrigado tributário. Dos inventários e contagens físicas será lavrado o correspondente arrolamento, que será assinado pelo sujeito passivo ou obrigado tributário ou seu representante, os quais poderão acrescentar as observações que entenderem convenientes.

8.3.5. Limitações de poder de fiscalização da administração tributária

A legislação em relação a esta matéria oferece algumas regras que devem ser observadas pelos

funcionários da Administração Tributária, que abaixo listamos:

- A fiscalização quando envolva a verificação de contabilidade, livros de escrituração ou outros documentos relacionados com a actividade da entidade a inspeccionar, os seus actos realizam-se nas instalações ou dependências onde estejam ou devam legalmente estar localizados os elementos. A fiscalização pode ocorrer noutra local, quando os sujeitos passivos ou demais obrigados tributários tenham justificadamente solicitado e não prejudique o procedimento da fiscalização.
- Os actos de fiscalização realizam-se no horário normal de funcionamento da actividade empresarial ou profissional, não devendo implicar prejuízo para esta. Mediante acordo com os sujeitos passivos ou demais obrigados tributários e quando circunstâncias excepcionais o justifiquem, poderão os actos de fiscalização ser praticados fora do horário normal de funcionamento da actividade. A prática de actos de fiscalização tributária fora do horário normal de funcionamento sem consentimento do sujeito passivo ou do obrigado tributário em causa carecem de autorização judicial.
- O início do procedimento de fiscalização depende da credenciação dos funcionários (cuja credencial deverá conter vários elementos) e do porte do cartão de agente de fiscalização ou outra identificação emitida pelos serviços a que pertençam. No caso em que não seja necessária credencial, o funcionário da Administração Tributária deve apresentar a cópia do despacho do superior hierárquico que determinou a realização do procedimento ou prática do acto.
- O despacho que determina a prática do acto de fiscalização, quando não seja necessária a credencial, deve referir os seus objectivos, a identificação dos funcionários incumbidos da sua execução e a data para a sua realização.

É legítima a oposição pelos sujeitos passivos aos actos de fiscalização com fundamento na falta de credenciação dos funcionários incumbidos da sua execução, quando as acções de fiscalização não tenham por objecto a consulta, recolha e cruzamento de elementos e o controlo dos sujeitos passivos não registados e dos bens em circulação.

As limitações acima referentes ao horário de fiscalização, bem como os documentos que os funcionários da Administração Tributária devem estar munidos para proceder à fiscalização são apenas exemplos de algumas limitações consagradas na lei à actuação do Estado no âmbito da fiscalização.

Outros exemplos dos limites de actuação da Administração Tributária estão ligados com os direitos e garantias do contribuinte, passando-se pelas normas gerais aplicáveis à Administração Pública.

A este propósito importa ressaltar que como o Direito é uno e a sua divisão em ramos é meramente didáctica, todos os princípios de Direito a favor do cidadão são também aplicáveis como limitação ao poder de actuação da Administração Tributária. E pela mesma razão, todos os procedimentos de fiscalização tributária têm de ser analisados à cautela para estarem em conformidade com as regras gerais do Direito Administrativo.

De referir que, para além dos princípios gerais do Direito aplicáveis ao Direito Tributário, temos outros princípios próprios do Direito Tributário que visam limitar o poder de actuação do Estado no âmbito da sua actividade fiscalizadora. Por exemplo, o princípio da proporcionalidade, também chamado de princípio de proibição de excessos que funciona como um controlo dos actos administrativos.

O verdadeiro sentido deste princípio, é de que, a proporcionalidade deverá pautar a extensão e intensidade dos actos praticados levando em conta o fim a ser atingido.

Em conclusão, é dever do Estado cobrar o tributo, fiscalizar o pagamento e sancionar pelo incumprimento desta obrigação principal e outras obrigações fiscais acessórias. Contudo não o poderá fazer de forma arbitrária, pois existem regras e princípios de Direito aplicáveis que visam regular e deste modo, limitar o poder de actuação do Estado.

Sumario

Nesta Unidade temática 7.2. estudamos e discutimos fundamentalmente os procedimentos de fiscalização tributaria (PFT). A Auditoria Fiscal, tal como outras auditorias, sejam elas financeiras (externas), como internas, se processam na base de normas, como a IFAC para a auditoria de certificação de contas e o IPPF para a auditoria Interna. A Auditoria Fiscal, os seus procedimentos estão definidos pelo Decreto 19/20015, de 22 de Junho, que aprova o Regulamento do Procedimento de Fiscalização Tributaria em Moçambique.

A auditoria Fiscal como qualquer outra auditoria, existem limitações que podem afectar o âmbito e o alcance do seu trabalho. Nesta unidade temática, analisamos as limitações do auditor fiscal. Estas limitações podem estar associadas ao acesso dos registos do sujeito passivo, o local de auditoria, bem como o horário e outros elementos

necessário no decurso do trabalho de campo de auditoria.

Exercícios de auto - avaliação

1. Identifique os princípios que norteiam a auditoria fiscal

Resposta:

A fiscalização tributária rege-se por normas constantes do respectivo Regulamento, aprovado pelo Decreto nº19/05, de 22 de Junho, e norteia-se pelos seguintes princípios: verdade material; proporcionalidade; contraditório e cooperação

2. Em que consiste o princípio de cooperação?

Resposta:

O princípio de cooperação consiste no dever mútuo de cooperação entre a Administração Tributária e o Sujeito Passivo ou os demais obrigados tributários no processo de execução de fiscalização tributária. A falta de cooperação do sujeito passivo e demais obrigados tributários no procedimento de fiscalização tributária, pode quando legítimo, constituir fundamento de aplicação de métodos indirectos de tributação, nos termos da lei.

3. Em que circunstância é omissa ou dispensa a emissão de credenciais para procedimentos de fiscalização tributária?

Resposta:

Não será emitida credencial quando as acções de fiscalização tenham por objectivo a consulta, recolha e cruzamento de elementos; o controlo de bens em circulação e controlo dos sujeitos passivos não registados.

4. Classifique o tipo de procedimentos quanto ao âmbito.

Resposta:

Quanto ao âmbito, o procedimento de fiscalização pode ser geral ou polivalente e parcial ou univalente. O procedimento é Geral ou polivalente quando tiver por objecto a situação tributária global ou o conjunto de deveres tributários dos sujeitos passivos ou demais obrigados tributários. Por outro lado, o procedimento é parcial ou univalente quando abranja apenas algum ou alguns tributos ou algum ou alguns deveres dos sujeitos passivos ou dos demais obrigados tributários.



1. Enumera as fases de desenvolvimento de procedimentos de auditoria fiscal.
2. Qualquer procedimento de fiscalização é antecedida de uma comunicação e credenciação dos técnicos que executarão o trabalho de auditoria. Entretanto, existe fiscalizações tributarias que dispensam o procedimento de comunicação previa. Quando é que ocorre a dispensa de comunicação previa?
3. A credencial não deverá conter os seguintes elementos:
 - a) A identificação da entidade a fiscalizar.
 - b) A identificação do funcionário ou funcionários incumbidos dos actos de fiscalização, o número de ordem, data de emissão e identificação do serviço responsável pelo procedimento de fiscalização, com indicação expressa do número de telefone do responsável respectivo
 - c) A consulta, recolha e cruzamento de elementos
 - d) O âmbito e a extensão da acção de fiscalização

UNIDADE TEMÁTICA 8.4. Relatório de Auditoria

Introdução

Pretende-se nesta unidade temática que o estudante tenha domínio dos elementos de Auditoria Fiscal.

Ao completar esta unidade, você será capaz de:

 Objectivos	<ul style="list-style-type: none">▪ Emitir os relatórios de auditoria da Fiscalização Tributaria do sujeito passivo, objecto de fiscalização, com vista à edificação e sistematização dos factos detectados e sua qualificação jurídico-tributaria
--	--

8.4.1. Introdução ao Relatório de Auditoria

A elaboração do relatório de auditoria fiscal é o ponto final do processo de captação e tratamento da informação obtida do sujeito passivo e outros obrigados tributários fiscalizados. Esta informação deve ser suficiente para que o auditor, com sua experiência e conhecimento, seja capaz de

realizar um diagnóstico e realizar as recomendações oportunas.

Para o auditor das demonstrações financeiras, o relatório de auditoria é um documento comercial que acompanha as demonstrações financeiras e que mostra o escopo do trabalho efetuado pelo auditor na revisão da informação financeira e sua opinião profissional sobre as contas anuais em seu conjunto.

Na elaboração do relatório de auditoria, o auditor deve manifestar-se em relação aos tópicos seguintes:

- Deve revelar se as contas anuais contem a informação necessária e suficiente para sua interpretação e compreensão adequada e se foram formuladas de acordo com os Princípios Fundamentais de Contabilidade de cada país.

Será o país em que se formulam as contas anuais que determinará quais princípios e normas contabilísticas serão considerados aceitos.

- O relatório deve dizer se os princípios e normas contabilísticas geralmente aceitos possuem uniformidade com os aplicados no exercício anterior.
- O auditor deve indicar se as contas anuais expressam, em todos os aspectos significativos, a imagem fiel do patrimônio líquido e da situação financeira da entidade e dos resultados de suas operações e das mudanças no patrimônio líquido.

Se entende por aspectos significativos todos aqueles que excedam os níveis ou valores de importância relativa aplicados no trabalho de acordo com o estabelecido pelas normas internacionais de auditoria. Os níveis de importância relativa e as razões justificantes deverão estar adequadamente evidenciados nos papéis de trabalho.

- Será necessário expressar no relatório sua opinião em relação às contas anuais tomadas em seu conjunto, ou uma afirmação de que não se pode expressar uma opinião, e neste caso, as causas que o impeçam. No caso de uma expressão com reservas ou desfavorável sobre as demonstrações financeiras, deverão ser expostas as razões de sua existência.

Para obter uma opinião técnica sobre as contas anuais em seu conjunto, o trabalho deve ser planejado em todos aqueles aspectos das demonstrações financeiras que afetam significativamente sua imagem fiel. O trabalho não deve ser realizado considerando as contas individualmente, mas sim atendendo ao equilíbrio, que deve ser seguido em toda auditoria entre eficiência e eficácia, devem ser planejados aspectos que possam afetar a imagem fiel.

8.4.2. Elementos do relatório de auditoria

O relatório de auditoria de fiscalização tributária, deverá conter os elementos básicos detalhados abaixo:

- c) Identificação da entidade inspecionada, designadamente denominação social, número de identificação tributário, local da sede e serviço local a que pertence;
- d) Menção das alterações a efectuar dos dados constantes dos ficheiros da administração tributaria;
- e) Data do início e do fim dos actos de fiscalização e das interrupções ou suspensões verificadas;
- f) Âmbito e extensão do procedimento;
- g) Descrição dos motivos que deram origem ao procedimento, com a indicação do número da ordem de serviço ou despacho que o motivou;
- h) Informações complementares, incluindo os principais devedores dos sujeitos passivos e dos responsáveis solidários ou subsidiários pelos tributos em falta;
- i) Descrição dos factos susceptíveis de fundamentar qualquer tipo de responsabilidade solidaria ou subsidiaria;
- j) Acréscimos patrimoniais injustificados ou despesas desproporcionadas efectuadas pelo sujeito passivo ou obrigado tributário no período a que se reporta a fiscalização;
- k) Descrição dos factos fiscalmente relevantes que alterem os valores declarados ou a declarar sujeitos a tributação, com menção e junção dos meios de prova e fundamentação legal de suporte das correções efectuadas;
- l) Indicação das infracções verificadas, dos actos de notícia levantados e dos documentos de correção emitidos;
- m) Descrição sucinta dos resultados dos actos de fiscalização e propostas formuladas;
- n) Identificação dos funcionários que observaram, com menção do nome e categoria;
- o) Outros elementos relevantes.

A elaboração da nota de constatações

Uma vez concluída a prática de actos de recolha de informação sobre o Sujeito Passivo, este deve ser

notificado através da emissão da respectiva Nota de Constatações, com a identificação desses actos e a sua fundamentação (artigo. 54 do RPFT).

A notificação deverá fixar um prazo entre 8 (oito) e 15 (quinze) dias para que o sujeito passivo se pronuncie sobre a referida Nota de Constatações. Poderá o Sujeito Passivo prescindir da resposta escrita, e optar por prestar verbalmente as suas declarações, que serão reduzidas a termo pela AT.

A audição do sujeito passivo

O sujeito passivo goza do direito de responder aos termos da Nota de Constatações que lhe é remetida pela ATI, desde de que o faça dentro do prazo acima fixado.

Na eventualidade do sujeito passivo prescindir da resposta escrita, poderá prestar oralmente as suas declarações, que serão reduzidas a termo pela Administração Tributaria.

8.4.3. A elaboração do relatório definitivo

No prazo de 5 (cinco) dias após o conhecimento pela Administração Tributaria das declarações será elaborado o relatório definitivo. As conclusões do relatório do procedimento de fiscalização que alterem a situação tributária do sujeito passivo devem ser notificados ao contribuinte no prazo de 10 (dez) dias após a elaboração do referido relatório.

Do relatório definitivo pode-se concluir que: *(i)* que há lugar, apenas, ao pagamento do imposto adicional, *(ii)* houve cometimento de alguma infracção tributária, podendo haver, igualmente, lugar ao pagamento do imposto adicional, ou *(iii)* não há lugar nem a infracção tributária e nem sequer a pagamento de imposto adicional. Neste último caso, o procedimento de fiscalização tributária é arquivado pela AT não tendo qualquer seguimento, ao contrário do que sucede nos casos em *(i)* e *(ii)* que serão objecto de uma abordagem no próximo texto.

Poderão ser elaborados outros tipos de relatório em caso de procedimentos de fiscalização com objectivos específicos, os quais, no entanto, incluirão sempre a identidade das entidades inspecionadas, os fins dos actos, as conclusões obtidas e a sua fundamentação.

Nota final

O relatório final da fiscalização deverá assinado pelo funcionário ou funcionários intervenientes no procedimento e conterà o parecer do supervisor que intervenha ou

coordene o procedimento, quando seja caso disso, bem como o sancionamento superior das suas conclusões (cfr. nº 5 do art. 56 do RPFT).

Pelo acima exposto e dado que o PFT tem um carácter intrusivo na vida da actividade comercial do Sujeito Passivo inspecionado, consubstanciando em determinadas situações verdadeiros momentos interruptivos da sua actividade, dada a necessidade de acompanhamento, prestação de informações e disponibilização de documentos à AT, torna-se importante que o Sujeito Passivo saiba de antemão quais os seus direitos e deveres decorrentes do PFT e que a lei estabelece para o efeito.

O PFT em regra deve ser visto na perspectiva educacional, com vista à educação do SP no cumprimento das suas obrigações tributárias e organização da sua escrita em conformidade com a lei. Porém, e em determinadas situações, quando existam indícios claros de que a situação apurada não vai ao encontro do previsto na legislação, a AT impõe multas severas pelo incumprimento, como forma de persuadir o Sujeito Passivo a evitar situações desta natureza no futuro.

Com efeito não é habitual que o Sujeito Passivo seja objecto de vários PFT estabelecendo a Lei de Bases do Sistema Tributário como limitação que esta actividade só poderá ocorrer mais de que uma vez desde que haja fundamento legal para o efeito e visando apenas a confirmação dos pressupostos de direito que o Sujeito Passivo tenha alegado para o efeito. A limitação acima referida, visa conferir, acima de tudo, a garantia dos SP estabelecida para o efeito na legislação tributária, de modo a que o PFT não ser torne frequente, sucessivo e desgastante para o SP, sem que haja fundamentação legal para a sua efectivação.

A fiscalização qualquer que seja, e em particular a tributária, é sempre um acto que deixa apreensivo os sujeitos passivos, por mais que tenham a sua situação tributária regularizada, porque, infelizmente, a prática tem mostrado que, a fiscalização tende a sancioná-los, em vez de educá-los e formá-los

A boa medida, consiste em dotar os sujeitos passivos de conhecimentos suficientes em legislação fiscal, que os permitam organizarem a sua escrituração em conformidade com a lei, e, principalmente, que sirvam para capacitá-los de meios que os mesmos possam dispor para proteger de eventuais situações de discricionariedade e arbitrariedade, que o exercício de fiscalização, por vezes, tende a cometer.

A este propósito, importa aqui enunciar um dos princípios previstos no nº 3 do artigo 53 da LBST, que visa conferir alguma garantia aos sujeitos passivos, de forma a

não torná-los vulneráveis a frequentes, sucessivas e desgastantes fiscalizações, sem qualquer motivo aparente

Só pode haver mais de um procedimento externo de fiscalização respeitante ao mesmo sujeito passivo, imposto e período de tributação, mediante decisão fundamentada com base em factos novos, do dirigente máximo dos serviços, (nº2 do artigo 103 da LGT), salvo se a fiscalização apenas visar apenas a confirmação dos pressupostos de direito que o contribuinte invoque perante a administração tributária e sem prejuízo do apuramento da situação tributária do sujeito passivo por meio de inspecção ou inspecções dirigidas a terceiros com quem mantenha relações económicas.

Sumario

Nesta Unidade temática 7.2. estudamos e discutimos fundamentalmente as dos procedimentos de fiscalização tributaria (PFT). Analisamos também as forma de relatório de auditoria, nomeadamente, a elaboração da nota de constatações, a audição do sujeito passivo e a elaboração do relatório definitivo

Exercícios de auto - avaliação

1. Quais são as fases para o desenvolvimento do procedimento de auditoria fiscal?

R// Nos termos do regulamento de procedimentos de fiscalização tributaria podemos considerar as seguintes seis (6) fases de desenvolvimento do procedimento de fiscalização, nomeadamente (1) a recolha de informação sobre o sujeito passivo; (2) a notificação prévia ao sujeito do passivo da pretendida fiscalização; (3) a fiscalização; (4) a elaboração da Nota de Constatações; (5) a audição do sujeito passivo e (6) a elaboração do Relatório definitivo.

2. Elaborado o relatório definitivo sobre as constatações verificadas em sede de auditoria fiscal e o relatório concluir que houve cometimento de alguma infracção tributaria, que procedimento deverão ser tomadas pela a Administração tributaria?

R// havendo cometimento de infracção tributária provado em sede de auditoria, o sujeito passivo será notificado pela Administração tributaria e fixará data para a regularização das infrações detectadas. Havendo incumprimento dos prazos fixados pela Administração Tributaria, o processo é transferido para o juízo privativo das execuções fiscais para cobrança coerciva.

Exercícios



1. Descreva as principais informações que deve conter um Relatório de Inspeção tributária.
2. Como se manifesta o princípio de cooperação (colaboração) no acto de elaboração do Relatório de Inspeção tributária?
3. Imagina que você seja um inspector tributário a fiscalizar um contribuinte. Caso este, no final do seu trabalho, não esteja interessado em exercer o seu direito de audição, quais
4. são as implicações desta posição no seu relatório de Inspeção?
5. Qual é a função da nota de diligência na inspeção?

EXERCÍCIOS DO MÓDULO

1. A empresa Canhimbi Comercial, Lda., com sede e instalações na Costa Serrão, Cidade da Beira, explora um espaço de venda de electrodomésticos.

Está enquadrada no regime normal de IVA, e o seu volume de negócios em 2017 foi de 3.140.075,17MT

Em Outubro/ 2017 foram efectuadas as seguintes operações:

- a) Compra de existências (mercadorias) a um fornecedor local = 49.800,00 (IVA incluído)
- b) Reparação de uma viatura ligeira de passageiros = 1.130,00 (IVA incluído)
- c) Aquisição de gasóleo p/ viatura ligeira de mercadorias = 115,00 (IVA incluído)
- d) Almoços com clientes = 162,00 (IVA incluído)
- e) Vendas no mês de Outubro/ 2018 = 92.859,58 (Vendas líquidas de IVA)
- f) Devolução de um cliente (mercadoria facturada no mês anterior).
- g) Valor da mercadoria = 9.950,45 + IVA. (A nossa N/ C foi emitida com IVA). 7)
- h) A empresa reportou em Setembro/2018 o valor de 6.110,25 (DP enviada dentro do prazo legal).

Pretende-se: Apresente o enquadramento fiscal em sede de IVA para cada movimento e apure o IVA a pagar (ou a recuperar) relativo a Outubro/ 2018.

2. A sociedade MC, Lda, tem a sua sede em Lisboa e dedica-se ao restauro de mobiliário antigo. No ano de 2004 obteve um resultado líquido negativo de 500 euros. Na contabilidade da empresa constam os seguintes factos:
 - a) Os sócios realizaram prestações suplementares no montante de 5.000
 - b) Aquisição de computadores por 3.000 e software de facturação por 1.500 Estes activos foram amortizados à taxa de 33,33%. Na contabilidade consta o recebimento de um subsídio para a aquisição dos computadores no montante de 1.000 euros.
 - c) Custo com a remodelação de um novo restaurante no Porto 10.000. Este restaurante

- abriu em Dezembro de 2004.
- d) A empresa fez um concurso em que ofereceu um automóvel ao centésimo cliente a pedir o prato especial da casa. O felizardo ganhou uma viagem no valor de 2.000€. a empresa considerou um custo de 2.700
 - e) A empresa paga os salários até ao dia 20 de cada mês, como tal, as comissões a vendedores, no montante de 3.000, respeitantes a Dezembro de 2004 foram pagas e contabilizadas como custo em Janeiro de 2004.6.
 - f) O mobiliário de escritório adquirido ao longo de 2004 por 12.500€ foi amortizado pelo método das quotas degressivas à taxa de 12,5 %.
 - g) Adquiriu um veículo ligeiro de passageiros por 80.000€, o qual amortizou à taxa de 20%.
 - h) Os gastos com gasóleo do veículo referido na alínea anterior foram de 500. O seguro obrigatório válido por um ano, com início em 1 de Julho de 2004 custou 500
 - i) O preço de mercado duma participação financeira numa sociedade na nova Espanha desvalorizou-se em 200%, para que as suas demonstrações financeiras demonstrem a realidade a sociedade considerou uma provisão de igual montante.
 - j) A sociedade na nova Espanha distribuiu 200% de dividendos. A taxa de imposto na nova Espanha é de 20%.
 - k) Alienou uma viatura ligeira de passageiros por 2.000€, esta viatura foi adquirida 5 anos antes por 20.000€, amortizada à taxa de 25% pelo método das quotas degressivas.
 - l) Atribuiu 500€ de ajudas de custo a funcionários, para tal foi elaborado um mapa onde constavam os quilómetros percorridos, a importância paga e a aprovação por um superior da empresa.

Pretende-se:

- 1. Calcule o IRC da sociedade sabendo que no ano anterior obteve matéria colectável de 5.000 euros e que a empresa cumpriu todas as suas obrigações fiscais.
 - 2. Existem situações sujeitas a retenção na fonte?
 - 3. Supondo que os elementos dados se passaram todos no mesmo período, faça o apuramento do IVA, considerando as alíneas 2,3,5,6,7 e 8.
3. A empresa Carrengil, S.A. vendeu uma mercadoria no dia 18 de Outubro, tendo emitido a correspondente factura no dia 21 do mesmo mês, a qual apenas foi paga no dia 29. O IVA é exigível:
- a) No dia 18 de Outubro.
 - b) No dia 21 de Novembro.
 - c) No dia 23 de Outubro.
 - d) No dia 29 de Outubro.

4. No final do período de tributação n , uma empresa vendeu um determinado bem dos seus inventários a crédito (prazo de dois anos), sem juros, por 400.000.

Sabendo que o justo valor da contraprestação é de 380.000 e que nos anos $n+1$ e $n+2$ reconheceu, em partes iguais, o rédito de juros, refira quais as consequências deste procedimento em termos fiscais.

5. No período de tributação n , a sociedade X, L.da. celebrou um contrato com a Autarquia Municipal da Beira para a construção de uma escola. A construção vai ser efectuada durante o período de 2 anos, o preço de venda estabelecido com o cliente foi de 860.000 e os custos estimados são de 800.000. No primeiro ano, os custos incorridos ascenderam a 400.000 e o montante facturado foi de 420.000.

Determine o rédito e os gastos fiscalmente imputáveis ao período de tributação n .

6. José Silva, estudante, celebrou um contrato de trabalho com a empresa Alfa, ao abrigo do qual presta funções, a tempo inteiro, como assistente de direcção.

Deverá liquidar IVA?

- a) Sim, excepto se puder beneficiar do regime de isenção nos termos do Código do IVA;
 - b) Não, porque não é trabalhadora independente;
 - c) Sim, porque está a trabalhar a tempo inteiro;
 - d) Não, os estudantes beneficiam de isenção de IVA.
7. São exemplo de impostos directos os seguintes:
- a) IVA, IRPC, IRPS e Imposto Especial sobre o Jogo
 - b) IRPC, IRPS e Imposto Especial sobre o Jogo
 - c) IVA, IRPS e Imposto Especial sobre o Jogo
 - d) IVA, IRPC e Imposto Especial sobre o Jogo
8. Quia dos exemplos concretos de práticas abaixo não constituem sonegação ou fraude fiscal:
- a) Venda sem factura;
 - b) Venda com factura;
 - c) Duplicação na numeração de facturas;
 - d) Doações irregulares.

9. O Programa de Auditoria

- a) É uma visão antecipada dos procedimentos a serem aplicados no desenvolvimento dos trabalhos.
- b) É uma orientação, um guião (roteiro) para a prossecução do trabalho/actividade de auditoria, tanto tributária como qualquer outra.
- c) Definição claramente os objectivos a serem alcançados e o guião a ser seguido.
- d) É um elemento do Programa de Auditoria.

10. Quais das seguintes afirmações não constitui competências da Inspeção Tributária

- a) A observação das realidades tributarias;
- b) A verificação do cumprimento das obrigações fiscais;
- c) A acção preventiva, porquanto se pretende evitar situações de incumprimento fiscal;
- d) Pagamento de imposto ao Estado.

11. Quais dos procedimentos abaixo indicados não constitui procedimento -Tipo para a área dos impostos:

- a) Obter o balancete das contas de cada imposto (conta estado e outras) e investigar saldos invulgares ou que possam não estar classificados correctamente;
- b) Verificar se os pagamentos estão a serem efectuados regularmente às entidades respectivas (DAF, Segurança Social, Autarquias Locais, etc.) e se os saldos são formados por valores bem definidos e identificados;
- c) Relativamente aos saldos de cada conta (IVA, IRPS, IRPC e outros impostos ou taxas), verificar a sua subsequente liquidação com adequada documentação (cópias das guias de pagamento devidamente autenticadas pelas entidades oficiais);
- d) Perguntar e confiar na reposta do sujeito passivo se cumpre ou não com as obrigações fiscais.

12.

obre a Auditoria Contabilística, é correto afirmar que tem por objetivo:

- a) auxiliar a administração da entidade no cumprimento de seus objetivos.
- b) apresentar subsídios para o aperfeiçoamento da gestão e

- dos controles internos.
- c) enviar à instância decisória elementos de prova necessários a subsidiar a justa solução do litígio.
 - d) emitir parecer sobre a adequação das demonstrações contábeis.

Resposta correcta: d)

Justificativa

Conceito da auditoria contábil são os conjuntos de procedimentos técnicos que têm por objetivo a emissão de parecer sobre sua adequação consoante os princípios de Contabilidade e pertinentes à legislação.

13.

principal finalidade de uma auditoria contabilística é:

- a) laborar demonstrações contabilísticas.
- b) confirmar registos e demonstrações contabilísticas.
- c) realizar a conferência física dos elementos do activo.
- d) laborar e avaliar os registos contabilístico.

Resposta correcta: b)

Justificativa

A auditoria contábil constitui o conjunto de procedimentos que tem por objetivo a emissão de um parecer dando mais confiabilidade às demonstrações.

14.

auditoria contabilística pode ser definida como:

- a) revisão metódica de programas, organizações e atividades do setor público, com a finalidade de avaliar e comunicar se os recursos estão sendo utilizados eficientemente.
- b) revisão metódica de atividades e organizações do setor privado, com a finalidade de avaliar se a gestão da organização é eficaz.
- c) exame das demonstrações contabilísticas, por um profissional habilitado, com a finalidade de emitir um parecer técnico sobre sua veracidade e adequação às normas contabilísticas;
- d) exame das

demonstrações contábeis, por qualquer profissional, com a finalidade de emitir um laudo técnico sobre sua exatidão e adequabilidade às normas tributárias.

Resposta correcta: c)

Justificativa

A auditoria contabilística constitui o conjunto de procedimentos que tem por objetivo emissão de um parecer dando mais confiabilidade às demonstrações.

15.

o momento da elaboração das demonstrações contabilísticas, o profissional de contabilidade responsável deverá definir a estrutura do balanço patrimonial, considerando a normatização contabilística. Esse procedimento tem como objetivo principal:

- a) primorar a capacidade informativa para os usuários das demonstrações contabilísticas.
- b) tender as determinações das autoridades tributárias.
- c) seguir as cláusulas previstas nos contratos de financiamento com os bancos.
- d) acompanhar as características aplicadas no setor econômico de atuação da empresa.

Resposta correcta: a)

Justificativa

Há preocupação de unificar as demonstrações contábeis para que elas sejam entendidas em qualquer país e isto se unificou com a IFRS que se preocupa com a internacionalização da Contabilidade.

Testes de Auditoria e Controle Interno

16.

procedimentos de Auditoria são aqueles que representam:

- a) as avaliações que o auditor realiza para determinar natureza, extensão e profundidade dos testes de auditoria.
- b) o conjunto de técnicas que o auditor utiliza para colher as evidências sobre as informações das demonstrações financeiras.
- c) as avaliações que o auditor realiza para determinar se o saldo das contas de balanço patrimonial e da demonstração do resultado está superavaliados.

- d) conjunto de técnicas que o auditor realiza para avaliar o sistema de controle interno da empresa auditada relacionados às contas.

Resposta correcta: d)

Justificativa

Os procedimentos são tudo aquilo que o auditor vai usar para realizar seu estudo e avaliação sobre a matéria.

17.

Para que o auditor tenha condições de se certificar que o sistema de controle interno levantado é o que realmente está sendo utilizado, ele realiza:

- a) análise de balanço;
- b) testes de observância;
- c) revisão dos papéis de trabalho;
- d) exame dos manuais.

Resposta correcta: b)

Justificativa

Os testes de observância são aqueles empregados pelo auditor, a fim de atestar se os procedimentos internos determinados pela empresa estão sendo cumpridos pelos seus colaboradores.

18.

informação que fundamenta os resultados da auditoria interna e que deve ser suficiente, fidedigna, relevante e útil de modo a fornecer base sólida para as conclusões e recomendações à administração da entidade, é classificada como:

- a) evidência
- b) consistência
- c) validade
- d) credibilidade

Resposta correcta: d)

Justificativa

Evidência, em auditoria, é a convicção razoável de que todos os dados contábeis expressados nas contas anuais estão suportados no tempo e contidos pelos fatos econômicos e pelas circunstâncias realmente ocorridas.

19.

o determinar a extensão de um teste de auditoria através de técnicas de amostragem, o auditor deve levar em consideração:

- a) política de pessoal da entidade.
- b) guarda dos documentos.
- c) s tendências econômicas da organização.
- d) população objeto da amostra.

Resposta correcta: d)

Justificativa

De acordo com a NBC T 12.

20. Como se calculam os pagamentos por conta, no âmbito da Lei nº 33/2007 31 de Dezembro?

O pagamento por Conta será calculado nos termos do artigo 66 do CIRPS aprovado pela Lei nº 33/2007 31 de Dezembro, conjugado com o artigo 33 do regulamento do CIRPS aprovado pelo Decreto nº 8/2008 de 16 de Abril, em que os titulares de rendimentos de Segunda Categoria, são obrigados a efectuar três pagamentos por conta do imposto devido a final, de montantes iguais, arredondado por excesso, cujo totalidade dos pagamentos por conta é igual a 80% do montante resultante da aplicação da percentagem resultante da participação dos rendimentos da Segunda Categoria no total dos rendimentos englobados, ao IRPS do exercício anterior, a ser entregue a Administração Tributaria até ao dia 20 de cada um dos meses de Junho, Setembro e Novembro.

Exemplo:

No ano 2008 o sujeito passivo não casado declarou na declaração de rendimentos M/10 do exercício de 2007 os seguintes dados:

- Rendimento Líquido de 1.ª Categoria 150.000,00
- Rendimento Líquido de 2.ª Categoria 57.000,00
- Total Rendimento englobados 207.000,00
- Após os cálculos, apura-se o IRPS Líquido de no valor de 25.901,60

207.000,00-----100%

25.901,60-----X

25.901,60*1

207.000,00

= 0,12*100

= 12%

$$25.901,60 * 12\% = 3.108,19$$

$$3.108,19 * 80\% = 2.486,55 / 3 = 828,85$$

O valor a pagar a título de Pagamento por conta é de 829,00 em 3 prestações iguais arredondados por excesso, nos meses de Junho, Setembro e Novembro respectivamente.

21. Quais são os rendimentos tributáveis em IRPS?

De acordo com o artigo 1 do CIRPS, o IRPS incide sobre o valor global anual de rendimentos, mesmo quando provenientes de actos ilícitos das pessoas singulares.

Os rendimentos aqui indicados encontram-se devidos em cinco categorias, nomeadamente:

- Primeira categoria – Rendimentos de trabalho dependente
- Segunda categoria – Rendimentos empresariais e profissionais
- Terceira categoria - Rendimentos de capitais e mais-valias
- Quarta categoria – Rendimentos prediais
- Quinta categoria – Outros rendimentos

22. A sociedade A, Lda dedica-se à comercialização de vestuário. Em 31/12/2015, mantém no seu armazém, a coleção outono/inverno de 2010, valorizada ao custo, pelo montante de 20.000 MT. Esta entidade não decidiu ainda o que fazer a estes inventários, mas decidiu registar uma perda por imparidade, corresponde a 50% (10%/ano) do valor aos inventários que possuía em armazém. Esta perda por imparidade:

- a) É aceite para efeitos fiscais;
- b) Não é aceite para efeitos fiscais;
- c) Concorre para determinação do lucro tributável;
- d) Deve ser diferida e reconhecida no momento do abate do ativo.

23. A sociedade AB, Lda que se dedica à comercialização de equipamentos agrícolas, adquiriu no final de 2015 mercadorias no valor de 10.000,00 MT, que foram vendidas nesse mesmo ano. Esta sociedade aproveitou as boas relações comerciais com o fornecedor dos equipamentos e as condições de crédito, sem juros, só tendo de pagar estes bens, no final de 2017. Os equipamentos adquiridos tinham um justo valor de 9.500,00 MT. Na determinação do lucro tributável de 2015:

- a) Deve acrescer o montante de 500,00MT;
- b) Deve deduzir o montante de 500,00MT;
- c) Não efetuar qualquer ajustamento;
- d) Deve deduzir 250,00MT.

24. A sociedade LL, Lda adquiriu em março de 2013 uma viatura ligeira de passageiros, pelo preço de 50.000,00MT, depreciada à taxa máxima. Em julho de 2015 alienou esta viatura pelo preço de 10.000,00MT. Considere, se aplicável, um coeficiente de desvalorização monetária de 1,05. Qual o valor a crescer no Lucro

tributável do período de 2015 ?

- a) Acrescer 1.250,00MT;
- b) Acrescer 6.875,00MT;
- c) Acrescer 3.250,00MT;
- d) Não efetuar qualquer ajustamento.

25. A sociedade Alfa, Lda, concluiu em 2015 a construção de armazém **comercial**, que afetou de imediato à sua atividade. O Valor global do edifício, cifrou-se em 500.000MT, tendo avaliação do terreno um VPT de 140.000,00MT. Reconheceu como depreciações do período, relativamente a este imóvel, o valor de 10.000,00MT. Para efeitos fiscais, terá a sociedade que efetuar algum ajustamento?

- a. Não.
- b. Sim, acrescer para efeitos fiscais o valor de 2.800,00MT;
- c. Sim, acrescer para efeitos fiscais o valor de 2.500,00MT;
- d. Sim, acrescer para efeitos fiscais 10.000,00MT.

26. Quais os instrumentos de controlo dos benefícios fiscais?

O CBF determina que os destinatários dos benefícios fiscais deverão dispor de contabilidade organizada, de acordo com o Plano Geral de Contabilidade e das exigências do CIRPC e CIRPS. No entanto, é recomendável a existência de uma contabilidade analítica em que se verifica regimes fiscais distintos, e controles extra-contabilísticos. Como instrumento de controlo, as empresas beneficiantes de incentivos fiscais são obrigadas a submeter à Autoridade Tributária a Declaração Anual de Benefícios Fiscais com os respectivos anexos, que será instrumento de controlo dos benefícios fiscais. Os anexos da declaração anual de benefícios fiscais deverão indicar ainda: a origem das compras e despesas que dão lugar as deduções, com a indicação no numero da factura, nome do fornecedor, importância e montante total a deduzir, bem como as amortizações aceleradas a efectuar.

27. A Canhimbi Comercial, Lda, sita na rua João Ferreira, nº 59, NUIT 400032881, sujeito passivo, registado na Direcção de Área Fiscal da Beira com o volume de negocio avaliado em 670.500,00Mt, cuja actividade principal é venda a retalho de diversos produtos e exerce ainda outras actividades de transporte de mercadorias. Durante o mês de Fevereiro de 2013 efectuou as seguintes operações:

Vendas sem IVA

- a. 60 Sacos de cimento.....17.100,00
- b. 820 Varões de 8mm.....65.600,00
- c. 55 Jornais..... 5.500,00

- d. 10 Sacos de batatas..... 3.500,00
- e. Transporte de mercadoria da John Komo, Lda de Maputo para Beira..... 15.000,00
- f. 50 Embalagem de trigo.....22.500,00
- g. 10 Cx de sabão.....6.780,00
- h. 14 enxadas.....3.340,00
- i. 30 Cx de sunlight.....1.050,00

Para a realização das vendas acima descritas, suportou IVA:

- a. Despesas de Energia.....8.340,00
- b. Compra de meios circulantes.....10.500,00
- c. Despesas de Água.....1.658,00
- d. Despesas com as chamadas de telemóvel.....8.550,00
- e. Despesas suportadas com gasóleo para a viatura pesada de carga.....7.890,00

Pretende-se

O cálculo do imposto a pagar ou a recuperar, não se esquecendo de indicar a base legal para sustentar a sua resposta.

28. A **Motomoto Comercial, Lda**, sita na Av. Eduardo Mondlane, nº 101, R/C, NUIT 400011129, contribuinte enquadrado no regime normal para efeitos de IVA, está inscrita na Direcção da Área Fiscal da Beira, exerce Comércio Geral como actividade principal e actividade secundária Exportação, prestação de serviço de Construção Civil e Transporte Nacional e Internacional de Mercadorias. Os Produtos da Motomoto Comercial, Lda tornaram-se referência no mercado pela marca que ostentam (MC), criada a dois anos pela empresa.

De Janeiro à Dezembro de 2012, os registos contabilísticos apontam que realizou as seguintes vendas (sem IVA):

- a. Venda dos direito do uso da marca MC.....1.205.000,00
- b. Electrificação da vila de Sena.....850.000,00
- c. 40 Cx de sabonete protex.....501.000,00
- d. 185 redes de pesca.....894.000,00
- e. Transporte de cana-de-açúcar da Machamba para a Indústria de Açúcar KZ....830.000,00
- f. 2300 Kg de camarão.....910.000,00
- g. 250 ancinhos530.000,00
- h. 10 motas.....180.000,00
- i. 40 cadeiras de rodas para deficientes.....440.000,00
- j. Recolha de lixo na Industria de Açúcar KZ.....1.250.000,00
- k. Transportes de 30 doentes de Nhamatada para HCB.....470.000,00
- l. 600 Embalagens de açúcar.....1.200.00,00
- m. 1.370 caixas de mosaico.....2.437.000,00
- n. 40 Cx de cigarros para marinheiros de embarcações no alto

- mar.....103.000,00
- o. 10 computadores para o laboratório de informática da UCM.....350.000,00
- p. Construção de uma residência em Mafambisse.....1.870.000,00
- q. Exportação de madeira serrada1.230.000,00
- r. Transporte de adubo para Zimbabwe..... 800.000,00
- s. Reabilitação e ampliação do Hospital Central da Beira.....1.250.000,00
- t. Venda de uma parte do escritório, para pagar dividas de fornecedores.....2.328.000,00

Pretende-se

- a) Identificar as operações sujeitas e isentas com e sem direito a dedução, não se esquecendo de indicando a base legal;
- b) Calcule o pro rata do exercício de 2012 com base nas operações acima descritas.
- c) Atendendo que durante o mesmo exercício suportou as seguintes despesas:

Nº ord.	Nº Fact. /VD/DU	Descrição da operação	Valor total da factura
01	100856	Importação de uma viatura ligeira de passageiro	475.000,00
02	153	Despesas de refeições em missão de serviço	57.320,00
03	45	Compra de camisas e calças da marca Pólo para Uniforme dos Funcionários	150.010,00
04	037	Manutenção e reparação de escritório	53.451,00
05	varias	Custo com Inventários sujeito	7.001.500,00
06	varias	Custo com Inventários isento	4.229.411,76
07	varias	110 litros de gasolina para geradores	5.227,20
08	varias	250 litros de gasolina para viaturas	11.880,00
09	varias	Material de escritório	32.694,12
10	varias	Despesas com telefone fixo	81.211,76
11	287	Prestação de serviço efectuado por uma empresa Zimbabweana	805.000,00
12	varias	20.400 litros de combustível para viaturas pesadas de mercadorias	750.924,00
13	varias	Despesas com energia da casa do director	10.298,00

NB:

Preço unitário de gasóleo 36,81Mt, IC = 4,87/litro

Preço unitário de gasolina 47,52Mt; IC = 5,28/litro

Para minimizar os custos de energia e agua, a empresa utiliza painéis solares, bem como um furo de água.

Calcule o IVA a regularizar com base no pro rata definitivo, sabendo que durante o exercício de 2012 a empresa utilizou a percentagem provisória de 73%.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ENQUADRAMENTO GERAL

1. **Lei nº 2/2006, de 22 de Março (Lei Geral Tributária).** Estabelece os princípios e normas gerais do ordenamento jurídico tributário do País, aplicáveis a todos os tributos nacionais e autárquicos.
2. **Lei nº 15/2002, de 26 de Junho (Lei de Bases do Sistema Tributário).** Estabelece as bases para a implementação do novo sistema de tributação do rendimento, obedecendo aos princípios da unidade e da progressividade, em complemento da reforma dos impostos indirectos, e igualmente define os princípios da organização do sistema, as garantias e obrigações dos contribuintes e da administração tributária, bem como os elementos essenciais do imposto.
3. Em particular, o respectivo Título III descreve o conteúdo do Sistema Tributário Nacional, devendo os restantes Títulos ser lidos em conjugação com a Lei nº 2/2006 de 22 de Março, considerando-se revogado tudo o que se mostre em desconformidade com esta última.
4. **Lei n.º 1/2006, de 22 de Março.** Cria a Autoridade Tributária de Moçambique.
5. **Decreto n.º 29/2006, de 30 de Agosto.** Aprova o Estatuto Orgânico da Autoridade Tributária de Moçambique, ao abrigo do disposto nos artigos 12 e 21 da Lei nº 1/2006, de 22 de Março, ficando revogados os Decretos nºs 3/2000 e 5/2004, de 17 de Março e de 1 de Abril, respectivamente, e a respectiva legislação complementar, mas mantendo em funcionamento os actuais serviços tributários e aduaneiros, até ao início de funções da Autoridade Tributária.
6. **Decreto nº 52/2003, de 24 de Dezembro.** Aprova o Regulamento do Número Único de Identificação Tributária (NUIT, de conformidade com o previsto no artigo 16 da Lei nº 15/2002, de 26 de Junho.
7. **Decreto n.º 46/2002, de 26 de Dezembro.** Aprova o Regime das Infracções Tributárias, em complemento do estabelecido na Lei n.º 15/2002, de 26 de Junho. Nos termos do artigo 2 deste Decreto,

porém, o regime pelo mesmo regulado não se aplica às infracções tributárias relativas a direitos aduaneiros, ao imposto sobre veículos e aos impostos autárquicos, regidos por legislação própria.

8. **Lei nº 2/2004, de 21 de Janeiro** Estabelece a competência, organização, composição e funcionamento dos tribunais fiscais, mantendo porém em vigor toda a legislação anterior pertinente enquanto não for aprovada nova legislação que a substitua, designadamente o disposto no Diploma Legislativo nº 783, de 18 de Abril de 1942, e o Código das Execuções Fiscais, aprovado pelo Decreto nº 38 088, de 12 de Dezembro de 1950.
9. **Decreto nº 19/2005, de 22 de Junho** Aprova o Regulamento do Procedimento de Fiscalização Tributária, cuja aplicação é extensível supletivamente à Direcção-Geral das Alfândegas no que não for incompatível com a natureza específica dos respectivos procedimentos de inspecção.
10. **Lei nº 8/2011, de 11 de Janeiro** Aprova o Regime Excepcional de Regularização de Dívidas Tributárias.
11. **Decreto nº 2/2011, de 16 de Março** Aprova o Regulamento da Lei sob o Regime Excepcional de Regularização de Dívidas Tributárias.
12. **Decreto nº 45/2010, de 2 de Novembro** Aprova o Regulamento do Pagamento em Prestações de Dívidas Tributárias.
13. **Decreto nº 46/2010, de 2 de Novembro** Aprova o regulamento de Compensação das Dívidas Tributárias

IRPC – IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO DAS PESSOAS COLECTIVAS

14. **Lei nº 34/2007, de 31 de Dezembro.** Aprova nova redacção do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas, aplicável aos rendimentos do exercício de 2008 e seguintes, ficando revogados o Decreto n.º 21/2002, de 30 de Julho, suas alterações e demais a legislação complementar em contrário.
15. **Decreto nº 9/2008, de 16 de Abril.** Aprova o Regulamento do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas, aplicável aos rendimentos do exercício de 2008 e seguintes, e revoga toda a legislação em contrário.
16. **Diploma Ministerial nº 82/2005, de 20 de Abril.** Aprova o Regulamento do Reembolso do IRPS e IRPC.
17. **Portaria nº 20 817, de 27 de Janeiro de 1968.** Permanece em vigor na parte respeitante à tabela das taxas anuais de reintegração e de amortização a que se refere o nº 5 do artigo 26 do Código do IRPC.

18. **Portaria nº 20 779, de 30 de Dezembro de 1967.** Permanece em vigor na parte respeitante à tabela das taxas e limites das provisões a que se refere a alínea b) do nº 1 do artigo 28 do Código do IRPC.

IRPS – IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO DAS PESSOAS SINGULARES

1. **Lei nº 33/2007, de 31 de Dezembro.** Aprova nova redacção do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares, aplicável aos rendimentos do exercício de 2008 e seguintes, ficando revogados o Decreto n.º 20/2002, de 30 de Julho, suas alterações e demais a legislação complementar em contrário.
2. **Decreto nº 8/2008, de 16 de Abril.** Aprova o Regulamento do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares, aplicável aos rendimentos do exercício de 2008 e seguintes, e revoga toda a legislação em contrário.
3. **Diploma Ministerial n.º 1/2007, de 3 de Janeiro.** Aprova a tabela de retenções na fonte do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares, prevista no artigo 31 do respectivo Regulamento, aplicável aos rendimentos do trabalho dependente e pensões.
4. **Diploma Ministerial n.º 82/2005, de 20 de Abril.** Aprova o Regulamento do Reembolso do IRPS e IRPC.

ISPC – IMPOSTO SIMPLIFICADO PARA PEQUENOS CONTRIBUENTES

5. **Lei nº 5/2009, de 12 de Janeiro**
6. Cria o Imposto Simplificado para Pequenos Contribuintes.
7. **Decreto nº 14/2009, de 14 de Abri.** Aprova o regulamento do Imposto Simplificado para os Pequenos Contribuintes.
8. **Despacho do Ministério das Finanças de 22 de Maio de 2009.** Estabelece os mecanismos de implementação do Regulamento do Imposto Simplificado para Pequenos Contribuintes (ISPC), aprovado pelo Decreto nº 14/2009, de 14 de Abril e altera a Declaração de Cessação de actividades (M/04).

IVA – IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO

9. **Lei nº 32/2007, de 31 de Dezembro.** Aprova nova redacção do Código do IVA, ficando revogados o Decreto nº 51/98, de 21 de Setembro, e suas alterações, os Decretos nºs 78/98 e 79/98, ambos de 29 de Dezembro, os Decretos nºs 34/99, 35/99 e 36/99, todos de 1 de Junho, e a demais legislação complementar em contrário.
10. **Decreto nº 7/2008, de 16 de Abril.** Aprova o Regulamento do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado, e revoga toda a legislação em contrário.

11. **Decreto nº 77/98, de 29 de Dezembro** Aprova o Regulamento da Cobrança, do Pagamento e do Reembolso do Imposto sobre o Valor Acrescentado. Parte significativa deste regulamento estará tacitamente revogada com a publicação do Regulamento aprovado pelo Decreto nº 7/2008, de 16 de Abril. Não obstante, presumem-se em vigor a generalidade das disposições referentes ao capítulo de reembolsos, matéria não tratada pelo actual Regulamento do Código do IVA.
12. **Decreto nº 27/2000, de 10 de Outubro.** Regime Especial de Exigibilidade do Imposto sobre o Valor Acrescentado nas Empreitadas e Subempreitadas de Obras Públicas.
13. **Decreto nº 28/2000, de 10 de Outubro.** Atinente ao uso de máquinas registadoras.
14. **Decreto nº 80/99, de 1 de Novembro** Referente à aplicação do Imposto sobre o Valor Acrescentado nas transacções que tenham por objecto o fornecimento de água potável.
15. **Decreto nº 26/2000, de 10 de Outubro** Referente à prestação de serviços de transporte rodoviário de passageiros.
16. **Diploma Ministerial nº 198/98** Concernente à aprovação do Regulamento das Operações de Registo Prévio em IVA.

ICE – IMPOSTO SOBRE CONSUMOS ESPECÍFICOS

17. **Decreto nº 52/98, de 29 de Setembro (revogado).** Aprova o Código do Imposto sobre Consumos Específicos, e respectiva tabela anexa de taxas aplicáveis.
18. **Decreto nº 37/2002, de 11 de Dezembro (revogado)** Altera diversas disposições do Código aprovado pelo Decreto nº 52/98, relativas ao regime especial aplicável aos fabricantes de cervejas, vinhos, outras bebidas alcoólicas e tabaco manipulado, e aprova nova tabela de taxas do Código do Imposto sobre Consumos Específicos.
19. **Lei nº 17/2009, de 10 de Setembro** Aprova o actual Código do Imposto sobre Consumos Específicos.
20. **Decreto nº 69/2009, de 11 de Dezembro** Aprova o Regulamento do Código do Imposto sobre Consumos Específicos

DIREITOS ADUANEIROS

21. **Decreto n.º 39/2002, de 26 de Dezembro** Aprova as Instruções Preliminares e o texto da Pauta Aduaneira em vigor, com as alterações posteriormente

introduzidas pela Lei n.º 2/2007, de 7 de Fevereiro.

22. **Lei nº 3/2007, de 7 de Fevereiro** Reduz de 25% para 20% a taxa geral dos direitos de importação incidente sobre bens de consumo.

IMPOSTO SOBRE OS COMBUSTÍVEIS

23. **Decreto nº 56/2003, de 24 de Dezembro** Aprova o Regulamento da Taxa sobre os Combustíveis, tributo originalmente criado pelo Decreto nº 22/90, de 24 de Setembro, com a designação de Imposto sobre os Combustíveis. As respectivas taxas actuais constam de Despacho de 21 de Fevereiro de 2007, publicado em Suplemento ao nº 9 do Boletim da República, 1ª Série, de 2 de Março de 2007.

OUTROS IMPOSTOS DO ESTADO

24. **Decreto nº 46/2004, de 27 de Outubro** Aprova o Código da Sisa.
25. **Lei nº 28/2007, de 4 de Dezembro** Aprova o Código do Imposto de Sucessões e Doações.
26. **Decreto nº 21/2008, de 27 de Junho** Aprova o regulamento do Código de Imposto sobre Sucessões e Doações, aprovado pela Lei nº 28/2007, de 4 de Dezembro.
27. **Decreto nº 6/2004, de 1 de Abril** Aprova o Código do Imposto do Selo, posteriormente alterado pelo Decreto nº 38/2005, de 29 de Agosto.
28. **Decreto nº 19/2002, de 23 de Julho** Aprova o Regulamento do Imposto sobre Veículos, ficando extintos os anteriores Impostos de Camionagem e de Compensação, bem como o selo de Manifesto de Veículos Automóveis.
29. **Decreto nº 4/87, de 30 de Janeiro** Aprova o Código do Imposto de Reconstrução Nacional.
30. **Decreto nº 31/98, de 1 de Julho** Aprova o Regulamento da Taxa Militar.

SISTEMA TRIBUTÁRIO AUTÁRQUICO

31. **Lei nº 1/2008, de 16 de Janeiro** Define o regime financeiro, orçamental e patrimonial das autarquias locais, bem como reformula o Sistema Tributário Autárquico, mas com produção de efeitos só após a entrada em vigor do Código Tributário Autárquico a aprovar nos termos da nova Lei.
32. **Decreto nº 52/2000, de 21 de Dezembro** Relativo à aprovação do Código Tributário Autárquico, elaborado nos termos da Lei nº 11/97, de 31 de Maio, já revogada pela Lei nº 1/2008, de 16 de Janeiro. Este diploma

manteve-se provisoriamente em vigor até à entrada em vigor do actual Código Tributário Autárquico aprovado pelo Decreto nº 63/2008, de 30 de Dezembro.

33. **Decreto nº 63/2008, de 30 de Dezembro** Aprova o Código Tributário Autárquico, e revoga o Decreto nº 52/2000, de 21 de Dezembro.

INCENTIVOS FISCAIS, INVESTIMENTO E REGIMES ESPECIAIS

34. **Decreto nº 16/2002, de 27 de Junho (revogado)** Aprova o Código dos Benefícios Fiscais.

35. **Lei nº 4/2009, de 12 de Janeiro** Aprova o actual Código dos Benefícios Fiscais.

36. **Decreto nº 56/2009, de 7 de Outubro** Aprova o Regulamento do Código dos Benefícios Fiscais, aprovado pela Lei nº 4/2009, de 12 de Janeiro.

37. **Diploma Ministerial nº 202/2010, de 24 de Novembro** Aprova o Regulamento do Regime Fiscal e Aduaneiro das Zonas Económicas Especiais e das Zonas Francas Industriais e revoga o Diploma Ministerial nº 14/2002, de 30 de Janeiro.

38. **Lei n.º 13/2007, de 27 de Junho** Reformula o regime de incentivos fiscais aplicáveis aos empreendimentos relativos a investimentos no âmbito da Lei n.º 14/2002, de 26 de Junho (Lei de Minas), e da Lei n.º 3/2001, de 21 de Fevereiro (Lei de Petróleos), ficando revogada a parte correspondente do Código dos Benefícios Fiscais aprovado pelo Decreto nº 16/2002, de 27 de Junho.

39. **Lei n.º 11/2007, de 27 de Junho** Reformula o regime tributário específico relativo à actividade mineira, regulando designadamente a aplicação do imposto sobre a produção mineira e do imposto sobre a superfície.

40. **Lei n.º 12/2007, de 27 de Junho** Reformula o regime tributário específico relativo à actividade petrolífera, designadamente no que concerne à aplicação do imposto sobre a produção do petróleo.

41. **Lei nº 8/94, de 14 de Setembro (revogado)** Aprova o quadro legal e disciplinador da prática das actividades de exploração de jogos de fortuna ou azar no País, e estabelece o Imposto Especial sobre o Jogo.

42. **Lei nº 1/201, de 10 de Fevereiro (Lei do Jogo)** Concernente às concessões relativas à exploração de jogos de fortuna ou azar no território da república de Moçambique.

43. **Decreto nº 64/2010, de 31 de Dezembro** Aprova o Regulamento da Lei do Jogo de Fortuna ou Azar.
44. A Lei n.º 19/2017, de 28 de Dezembro, altera e republica o Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares, aprovado pela Lei n.º 33/2007, de 31 de Dezembro, com as alterações introduzidas pela Lei n.º 20/2013, de 23 de Setembro.
45. O Decreto n.º 78/2017, de 28 de Dezembro, aprova o Regulamento do Reembolso do Imposto sobre o Valor Acrescentado e revoga o Decreto n.º 77/98, de 29 de Dezembro.
46. A Lei n.º 17/2017, de 28 de Dezembro, aprova o Código do Imposto sobre Consumos Específicos.
47. A Lei n.º 14/2017, de 28 de Dezembro, altera e republica o Regime Específico de Tributação e de Benefícios Fiscais das Operações Petrolíferas, aprovado pela Lei n.º 27/2014, de 23 de Setembro.
48. A Lei n.º 15/2017, de 28 de Dezembro, altera e republica o Regime Específico de Tributação e de Benefícios Fiscais da Actividade Mineira, aprovado pela Lei n.º 28/2014, de 23 de Setembro.
49. ARCENEGUI, J.; GÓMEZ, I.; MOLINA, H. (2003) *Manual de Auditoria Financeira*. Desclée de Brouwer, S. A. Bilbao.
50. Nota Técnica de Auditoria sobre confirmações de terceiros. BOICAC 54, de 24/06/2003.
51. Resolução nº09/91, Ractifica a Convenção entre a República de Moçambique e a República Portuguesa que prevê a Convenção para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir e Evasão Fiscal em matéria de Imposto sobre o rendimento, assinada em Lisboa, em 21 de Março de 1991.
52. Resolução nº54/98, de 12 de Novembro, que Ractifica a Convenção entre a República de Moçambique e a República das Maurícias para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir e Evasão Fiscal em matéria de Imposto sobre o rendimento, celebrado em Maputo em 14 de Fevereiro de 1997.
53. Resolução nº10/2004, de 14 de Abril, que Ractifica a Convenção entre o Governo de Moçambique e o Governo dos Emiratos Árabes Unidos para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir e Evasão Fiscal em matéria de Imposto sobre o rendimento.
54. Resolução nº33/2008, de 16 de Outubro, Ractifica a Convenção entre o Governo de Moçambique e o Governo da Região Administrativa Especial de Macau da República da China para Evitar a Dupla Tributação e

Prevenir e Evasão Fiscal em matéria de Imposto sobre o rendimento, assinada aos 15 de Junho de 2007, em Macau.

55. Resolução nº35/2008, de 30 de Dezembro, que Ractifica a Convenção entre a Republica de Moçambique e a republica da Africa do Sul para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir e Evasão Fiscal em matéria de Imposto sobre o rendimento, assinado aos 18 de Setembro de 2007 em Pretoria.
56. Resolução nº23/2011, de 10 de Junho, que Ractifica a o Acordo entre o Governo da República de Moçambique e o Governo da República da India para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir e Evasão Fiscal em matéria de Imposto sobre o rendimento e o Respectivo Protocolo Adicional, assinado aos 30 de Setembro de 2010, em Nova Deli, Republica da India.
57. Resolução nº24/2011, de 10 de Junho, que Ractifica a o Acordo entre o Governo da República de Moçambique e o Governo da República do Botsuana para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir e Evasão Fiscal em matéria de Imposto sobre o rendimento, assinado aos 27 de Fevereiro de 2009, na cidade de Cabo, República da Africa do Sul.
58. BORGES, Antônio de Moura. Considerações. **Revista Jus Navigandi**, ISSN 1518-4862, Teresina, ano 6, n. 51, 1 out. 2001. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/2088>>. Acesso em: 10 fev. 2019.