



**UNIVERSIDADE CATÓLICA DE MOÇAMBIQUE**  
**Faculdade de Direito**

**DA (IN) CONSTITUCIONALIDADE DO CÓDIGO DE IMPOSTO  
SOBRE O RENDIMENTO DAS PESSOAS SINGULARES**

Por:

**Filomeno Rodrigues**

Nampula, Maio de 2024

**UNIVERSIDADE CATÓLICA DE MOÇAMBIQUE**  
**Faculdade de Direito**

Tese apresentada ao programa de Doutorado em Direito da Faculdade de Direito da Universidade Católica de Moçambique, como requisito para a obtenção do grau de Doutor em Direito Público.

Por:

**Filomeno Rodrigues**

Sob a orientação do:

**Prof. Dr. Melquisedec Muapala**

## ÍNDICE

Índice.....	i
Dedicatória.....	vi
Agradecimentos .....	vi
Declaração de originalidade .....	viii
Lista de abreviaturas .....	ix
Resumo .....	x
Abstract .....	xi
I – Introdução.....	2
1.1 Apresentação do tema.....	2
1.2 Delimitação e contexto do tema .....	3
1.3 Problematização.....	4
1.4 Hipóteses e variáveis .....	5
1.5 Objectivos.....	6
1.5.1 Objectivo geral.....	6
1.5.2 Objectivos específicos.....	6
1.6 Justificativa.....	6
1.7 As considerações doutrinárias e jurisprudenciais sobre o tema .....	8
1.8 Sequencia de matérias .....	8
<b>Capítulo I: Metodologias de Estudo.....</b>	<b>10</b>
2.1 Introdução.....	10
2.2 Descrição do tipo de pesquisa.....	10
2.3 Descrição dos métodos de abordagem e de procedimento.....	11
2.4. Descrição das técnicas de pesquisa.....	12
2.5 Descrição da análise e interpretação de dados .....	12
<b>Capítulo II: O sistema Fiscal Moçambicano.....</b>	<b>13</b>
3. O sistema fiscal Moçambicano.....	13
3.1 Conceito de imposto.....	17
3.1.2 Imposto e taxas.....	19
3.1.3 Os casos especiais do IPA e IRN.....	22
3.4 Espécies de impostos.....	26
3.5 A Constituição e o Direito Fiscal.....	28

3.5.1 O princípio da legalidade em matéria fiscal.....	32
3.5.2 A competência para a criação dos impostos.....	37
3.5.3 O conceito de lei.....	42
3.5.4 O Decreto-lei.....	46
3.5.5 O regime das autorizações legislativas.....	48
3.5.6 As ratificações.....	51
3.5.7 A (não) proibição do referendo fiscal.....	52
3.5.8 A consequência da ausência de lei de valor reforçado no ordenamento jurídico moçambicano.....	55
3.6 O princípio da igualdade e da capacidade contributiva.....	58
3.7 O princípio da segurança jurídica.....	63
3.8 O princípio do Estado Social.....	67
3.9 O princípio da coerência do sistema.....	70
3.10 Interpretação e integração das normas fiscais.....	71
3.11 Conceito de relação jurídica tributária.....	76
Capítulo III: O imposto sobre o rendimento das pessoas singulares.....	80
4. A tributação em sede de IRPS.....	80
4.1 A necessidade da Reforma.....	81
4.2 A reforma tentada (2012).....	84
4.3. A reforma conseguida.....	86
4.4 Incidência subjectiva.....	93
4.5 A fase analítica e a fase sintética do IRPS.....	96
4.6 A fase analítica.....	99
4.6.1 Incidência real.....	99
4.7 Rendimentos da primeira categoria.....	99
4.7.1 Remunerações acessórias.....	105
4.7.2 Indeminização por despedimento.....	106
4.7.3 A inovação da retenção a título definitivo.....	107
4.8 Rendimentos da segunda categoria.....	110
4.9 Determinação do rendimento tributável.....	114
4.10 A tributação dos actos isolados.....	117
4.11 Rendimentos da terceira categoria.....	118
4.12 Os contratos geradores de rendimentos de capitais.....	121
4.13 Facto gerador de rendimentos de capitais.....	126

4.14 As mais-valias.....	127
4.15 Deduções específicas.....	129
4.16 Rendimentos da quarta categoria.....	132
4.17 Deduções específicas.....	134
4.18 Rendimentos da quinta Categoria.....	136
4.19 Deduções específicas.....	138
4.20 A fase sintética.....	138
4.21 Dedução de perdas.....	139
4.22 As taxas de IRPS.....	140
4.23 O mínimo não tributável.....	141
4.24 As taxas liberatórias.....	142
4.25 As deduções à colecta.....	145
4.26 Os benefícios fiscais.....	149
4.27 O pagamento.....	151
<b>Capítulo IV: a tributação do rendimento pessoal no direito comparado.....</b>	<b>156</b>
5. Angola.....	156
5.1 Incidência objectiva.....	156
5.2 Incidência subejectiva.....	156
5.3 Grupos de tributação.....	157
5.4 Determinação da matéria colectiva.....	159
5.5 Taxa.....	160
5.6. Imposto sobre aplicação sobre aplicação de capitais.....	162
5.7 Cabo Verde.....	164
5.7.1 Categoria A (Rendimentos do Trabalho dependente).....	165
5.7.2 Conceito de trabalho dependente e de entidade patronal.....	166
5.7.3 Rendimentos isentos.....	167
5.7.4 Categoria B (rendimentos empresariais e profissionais).....	167
5.7.5 Categoria C (rendimentos prediais).....	169
5.7.6 Categoria D (rendimentos de capitais).....	169
5.7.7 Categoria E (Ganhos patrimoniais).....	171
5.7.8 Taxa de imposto e mínimo de existência.....	172
5.7.9 Englobamento.....	173
5.8 Portugal.....	174
5.8.1 Rendimentos da categoria A.....	174

5.8.2 Rendimentos da categoria B.....	177
5.8.3 Rendimentos da categoria E.....	178
5.8.4 Rendimentos da categoria F.....	179
5.8.5 Rendimentos da categoria G.....	179
5.8.6 Rendimentos da categoria H.....	180
5.8.7 Sujeito passivo.....	180
5.8.8 Taxas gerais.....	181
5.8.9 Deduções à colecta.....	182
5.9 Guiné-Bissau.....	182
5.10 Que lições para Moçambique?.....	185
<b>Capítulo V: Da (in) constitucionalidade das alterações ao CIRPS.....</b>	<b>186</b>
6. Da (in) constitucionalidade das alterações ao CIRPS.....	186
6.1 Da violação do princípio da capacidade contributiva.....	186
6.2 uma (im)possível interpretação conforme à Constituição.....	192
6.3 Terá o legislador conseguido simplificar o IRPS?.....	194
6.4 Haverá a necessidade de fazer a reforma da reforma?.....	196
6.5 Da (in)constitucionalidade pela duplicação do mínimo não tributável.....	198
6.6 Da (in)constitucionalidade pela triplicação do mínimo não tributável.....	199
6.7 Da (in)constitucionalidade pela duplicação do número de dependentes.....	200
6.8 As garantias dos contribuintes.....	201
6.8.1 Garantias gerais.....	202
6.8.2 A reclamação graciosa.....	205
6.8.3 O recurso hierárquico.....	209
6.8.4 A revisão oficiosa dos actos de liquidação.....	211
6.8.5 A revogação dos actos tributários.....	214
6.8.6 Os meios judiciais de defesa.....	216
6.8.7 O recurso contencioso.....	218
6.8.8 Accção para reconhecimento de direito ou interesse legítimo em matéria tributaria.....	222
6.8.9 Recursos.....	224
6.9 Os procedimentos cautelares para a garantia de créditos fiscais.....	225
6.9.1 Os meios acessórios de intimação para a consulta de documentos ou processos, passagem de certidões e prestação de informações.....	227
6.9.2 A produção antecipada da prova.....	228

6.9.3 Intimação para um comportamento, em caso de omissões da administração tributária lesivas de quaisquer direitos ou interesses legítimos .....	229
6.9.4 Os recursos contenciosos de actos denegadores de isenções ou benefícios fiscais ou de outros actos relativos a questões tributarias que não impliquem a apreciação do acto de liquidação.....	231
6.10 As garantias no Direito Penal Tributário.....	232
6.11 Espécies de infrações tributarias.....	236
6.12 Responsabilidade pelo Tributo.....	237
6.13 Extinção da responsabilidade.....	238
6.14 Responsabilidade das pessoas colectivas.....	238
6.15 Especificidades do processo penal e de contraordenação.....	240
6.16 Notícia do crime.....	246
6.17 Inquérito (Instrução Preparatória).....	240
6.18 Acusação.....	249
6.19 Julgamento e recurso.....	250
6.20 Regras gerais sobre os crimes tributários.....	253
6.20.1 Perda dos bens objecto do crime.....	254
6.20.2 Perda de armas e outros instrumentos.....	257
6.21 Fraude Fiscal.....	258
6.21.1 Fraude fiscal qualificada.....	260
6.22 Abuso de confiança fiscal.....	260
6.23 Recusa ou obstrução a fiscalização ou investigação tributarias não aduaneiras.....	261
6.24 Frustração de créditos fiscais.....	262
6.25 Os tribunais fiscais.....	263
Conclusão.....	266
Recomendações.....	268
Bibliografia.....	269

## DEDICATÓRIA

Dedico este trabalho, em especial a toda a a minha família, aos meus colegas do curso de Doutoramento pela amizade e pelo aprendizado e a todos que directa ou indirectamente contribuíram para a minha formação.

Nampula, 08 de Maio de 2024

---

(Filomeno Rodrigues)

## **AGRADECIMENTOS**

Quero em primeiríssimo lugar, agradecer a DEUS pela Saúde, e pela vida;

Ao meu Supervisor Prof. Dr. Melquisedec Muapala, pelas orientações Técnicas, metodológicas dadas a partir do Projecto de pesquisa, até o final da Dissertação;

Agradeço ao corpo Docente da UCM e da Universidade Nova de Lisboa, pela forma sábia como partilharam os conhecimentos de todos os módulos.

Aos colegas da UCM, através do carinho prestado.

À minha família e aos meus amigos.

## **DECLARAÇÃO DE ORIGINALIDADE**

Eu, Filomeno Eugénio Dos Santos Rodrigues, autor do trabalho final de Doutoramento, submetido à Faculdade de Direito da Universidade Católica de Moçambique, intitulado “da (in)constitucionalidade do Código de Imposto sobre o rendimento das pessoas singulares” orientado pelo Professor Dr. Melquisedec Muapala, declaro por minha honra, ser o autor deste trabalho original, que não foi antes submetido a outra instituição para efeitos de obtenção de grau. Declaro ainda que todas as fontes de informação usadas nesta Tese foram devidamente referidas.

Nampula, 08 de Maio de 2024

---

(Filomeno Rodrigues)

## LISTA DE ABREVIATURAS

A	-	Autor
Ac	-	Acórdão
AR	-	Assembleia da República
Art.º	-	Artigo
CADHP	-	Carta Africana dos Direitos dos Homens e dos Povos
CC	-	Conselho Constitucional
CIRPC	-	Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas
CIRPS	-	Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares
CPC	-	Código de Processo Civil
CRM	-	Constituição da República de Moçambique
CRP	-	Constituição da República de Portugal
CST	-	Conselho Superior Tributário
DF	-	Direitos Fundamentais
DUDH	-	Declaração Universal dos Direitos do Homem
EUA	-	Estados Unidos da América
FLS	-	Folhas
IRPS	-	Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares
LBST	-	Lei de Bases do Sistema Tributário
LOCC	-	Lei Orgânica do Conselho Constitucional
LOJT	-	Lei do ordenamento Jurídico Tributário
MP	-	Ministério Público
PR	-	Presidente da República
Pág.	-	Página
RCIRPS	-	Regulamento do Código de Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Singulares
SS	-	Seguintes

## **RESUMO:**

O legislador constituinte, mais do que se contentar com a reserva formal de lei, estipulando que a matéria dos impostos deve ser tratada por acto legislativo, foi mais longe e estabeleceu no âmbito da reserva material de lei, um conjunto de requisitos, que devem ser respeitados na criação dos impostos. Não passa hoje, despercebido que temos uma chamada constituição fiscal, como parte do pacto social entre o cidadão e o Estado. Assim sendo, não pode o legislador ordinário erigir uma legislação ao arrepio das exigências do legislador constituinte. Pretendemos precisamente, com este trabalho, analisar a conformidade da tributação do rendimento das pessoas singulares com a Constituição. A tributação não pode ser um compartimento estanque, no ordenamento jurídico, deixando de se conformar com as normas constitucionais.

**Palavras-chave:** Inconstitucionalidade, tributação e rendimento das pessoas singulares.

## **ABSTRACT:**

*The constituent legislator, rather than contenting himself with the formal reserve of law, stipulating that the matter of taxes must be regulated by a legislative act, went further and established, within the scope of the material reserve of law, a set of requirements, which must be nobles in the creation of taxes. Today, it does not go unnoticed that we have a so-called fiscal constitution, as part of the social pact between the citizen and the State. Therefore, the ordinary legislator cannot enact legislation contrary to the requirements of the constituent legislator. We intend precisely, with this work, to analyze the compliance of the income requirement of natural persons with the constitution. Exclusion cannot be a watertight compartment, in the legal system, failing to comply with constitutional norms.*

**Keywords:** *Unconstitutionality, taxation and income of individuals.*

## **I - INTRODUÇÃO**

### **1.1 Apresentacao do tema**

I. O tema escolhido para a presente tese, a ser defendida no âmbito do programa de doutoramento em Direito público da Universidade Católica de Moçambique, Faculdade de Direito, em parceria com a Universidade Nova de Lisboa, é: da (in)constitucionalidade do Código de Imposto sobre o rendimento das pessoas singulares.

II. Trata-se de um tema sempre real e actual, pois a tributação implicando uma limitação do direito à propriedade, colocando o sujeito passivo parte do seu rendimento, ao “serviço” de toda a comunidade, tal limitação, seria impensável que pudesse ser feita, sem passar pelo crivo do legislador constituinte.

III. A análise das soluções trazidas pelo legislador ordinário para a tributação do rendimento das pessoas singulares, deve ser um exercício constante, pois, no estado de direito democrático em que vivemos, tal não se coaduna com uma tributação feita à margem das normas e princípios constitucionais.

## **1.2. Delimitação e contexto do tema.**

A tributação dos rendimentos das pessoas singulares é feita com base na Lei n.º 33/2017, de 31 de Dezembro, que aprova o Código de Imposto Sobre o rendimento das Pessoas Singulares (CIRPS), um código que seguia *in totum* o Código do Imposto sobre o Rendimento singular (CIRS) português. Entretanto, veio a Lei n.º 20/2013 de 23 de Setembro, numa solução inovadora afastar-se dessa solução, quanto à tributação conjunta e quanto à tributação dos rendimentos da primeira categoria.

Esse novo modelo de tributação, veio trazer soluções que colocam em causa o princípio da igualdade (capacidade contributiva), chegando a tributar mais, a quem ganha menos, duplicando o mínimo não tributável, duplicando a dedução à colecta pelo número de dependentes, entre outras soluções que, temos dúvidas que sejam compagináveis com a letra e espírito da constituição.

A principal preocupação do legislador ordinário foi a busca de uma solução prática de tributação, que evitasse a submissão de declarações anuais de rendimentos, libertando a Autoridade Tributária para outras tarefas, que não fossem a análise das declarações anuais submetidas.

Ora, a praticidade não pode ser colocada acima das exigências do legislador constituinte no campo da tributação.

### 1.3. Problematização

Nenhum Estado moderno, consegue prosseguir as suas atribuições sem o recurso à colecta de receitas através dos impostos, taxas e outras contribuições. Essa colecta de receitas deverá ser feita, obviamente, com a observância do princípio *no taxation without representation*.

Com a evolução do chamado “Estado Fiscal”, hoje o constituinte não se contenta com uma mera tributação formal, realizada pelo órgão representativo de todos os cidadãos. Hoje mais do que nunca, a tributação deve também respeitar um conjunto de requisitos de natureza material, que se não cumpridos, legitimam o direito de resistência fiscal, que no fundo estipula que “ninguém pode ser obrigado a pagar impostos que não tenham sido criados no quadro da constituição”.

Esse direito de resistência fiscal, não pode, contudo, ser exercido, sem passar pelo crivo dos tribunais, que devem analisar precisamente a conformidade formal e material da criação dos impostos.

Assim, verifica-se a existência de mecanismos de controlo constitucional, que deve ser realizado por qualquer tribunal, que perante normas que considere inconstitucionais, devem recusar a aplicação da mesma, e remeter o processo para o Conselho Constitucional.

Da análise que se propõe exaustiva ao CIRPS pretendemos perceber o seguinte: - (1) A tributação separada em sede de IRPS é ou não violadora do princípio da igualdade (capacidade contributiva)? - (2) Quais são os direitos e garantias do cidadão (sujeito passivo) perante a liquidação e cobrança de impostos inconstitucionais?

Tem se colocado muitas dúvidas sobre qual é a opção do legislador ordinário, em enveredar para a tributação separada, passando a desconsiderar a família como núcleo de tributação. Essa opção, cuja constitucionalidade também se pode questionar, pois a desconsideração fiscal da família, no direito tributário, pode ser questionada, pois conforme estabelece o legislador constituinte, os impostos devem ser criados por lei que os fixa segundo critérios de justiça fiscal. Ora desconsiderar a família, não parece um caminho que leve à justiça na tributação.

Numa família com quatro dependentes, esses dependentes não podem fazer parte da mesma declaração, o que significa que o casal deve escolher em que declaração cada filho deve constar. Apesar do valor máximo da dedução à colecta ser de 1800 meticais, obrigar a “separar” a família na declaração de rendimentos, manifesta que o legislador ordinário acabou por completo com o conceito de família para efeitos de tributação. Essa opção do legislador ordinário, não pode deixar de ser analisada, sob o ponto de vista constitucional, tentando perceber se a tributação da família é não obrigatória.

A evolução do sistema fiscal moçambicano, passou pelo abandono de um conjunto de impostos cedulares sobre o rendimento, para a criação de um imposto único sobre o rendimento. O objectivo foi a criação de um imposto mais abrangente e mais justo, que abrangesse todos os rendimentos auferidos pelo sujeito passivo. Curiosamente em 2013, o legislador opta pelo retorno ao sistema antigo, quanto aos rendimentos da primeira categoria.

#### 1. 4 Hipóteses e variáveis

Hipóteses	Variáveis	
	Independente (x)	Dependente (y)
<b>1ª Hipótese:</b> As alterações ao CIRPS feitas em 2013 conformam-se com as normas e princípios constitucionais da tributação	O legislador constituinte deixou ao legislador ordinário a definição do “como” da tributação.	O “como” da tributação depende sempre do legislador constituinte.
<b>2ª Hipótese:</b> As alterações ao CIRPS feitas em 2013 não se conformam com as normas e princípios constitucionais da tributação		

## **1.5. OBJECTIVOS**

### **1.5.1. Objectivo geral**

Constitui o objectivo geral da pesquisa, analisar o regime da tributação dos rendimentos das pessoas singulares e, a opção do legislador ordinário pela tributação separada, verificando a sua conformidade com a Constituição.

### **1.5.2 Objectivos específicos**

São objectivos específicos da pesquisa:

- Analisar os elementos do Sistema fiscal actualmente em vigor
- Analisar e comparar os sistemas de tributação do rendimento das pessoas singulares, nos países que nos são mais próximos;
- Analisar o conjunto de garantias a que os contribuintes podem lançar mão, contra a criação e cobrança de impostos inconstitucionais.
- Analisar, interpretar e discutir os resultados da pesquisa;
- Tirar as devidas conclusões e propor as prováveis sugestões, para os problemas encontrados.

## **1.6. Justificativa**

A AUTORIDADE TRIBUTÁRIA DE MOÇAMBIQUE, no seu Relatório<sup>1</sup> de actividades de 2012, no capítulo IX referente à reforma da legislação fiscal e aduaneira, disse ter proposto, a alteração à Lei n.º 33/2007 de 31 de Dezembro, que aprova o Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares, com o objectivo de:

- Isolar os rendimentos da 1ª categoria – trabalho dependente do englobamento;
- Actualizar os “limites mínimos” constantes do art.º 62.º do CIRPS de 100,00 MT para 500,00 MT, em virtude daquele se mostrar desactualizado;
- Que os rendimentos de capitais obtidos por residentes e os resultantes de actos isolados sejam efectivamente sujeitos à taxa liberatória prevista no

---

<sup>1</sup> AUTORIDADE TRIBUTÁRIA DE MOÇAMBIQUE, *Relatório das actividades desenvolvidas pela AT em 2012 e perspectivas de acções para 2013*, Maputo, Março de 2013, pág. 78 disponível em [www.at.gov.mz](http://www.at.gov.mz).

artigo 57 e que após a retenção na fonte, aqueles fiquem livres de qualquer obrigação fiscal;

- Que o estado civil deixe de influenciar na determinação da colecta, isto é, que cada contribuinte individualmente, submeta a sua declaração de rendimento em sede de IRPS;
- Que o mínimo não tributável previsto no artigo 56.º passe para 225.000,00 MT”.

De facto, seguindo estas recomendações, o “estado civil” deixou de influenciar na colecta e mais do que isso, o conceito de família ou “agregado familiar” deixa de ser preponderante, na determinação da colecta, mas mais do que isso o “isolamento” dos rendimentos da primeira categoria, resulta no facto, de que, o Código deixa de olhar todos os rendimentos do sujeito passivo sob o mesmo prisma. Essa separação resulta em varias situações, em que um sujeito passivo com menos capacidade contributiva, venha a pagar mais impostos.

Será importante, analisar se de facto estas soluções, são ou não violadoras das normas e princípios constitucionais.

Bem sabemos, que o princípio da igualdade orienta-nos a tratar o que é igual de forma igual e tratar de forma diferente o que é diferente, de acordo com a medida da diferença. Ora na comparação de um sujeito passivo que tenha um único emprego, auferindo o mesmo salário do que um outro sujeito passivo, que tendo dois empregos aufera o mesmo rendimento, o importante é saber se a constituição autoriza que duas pessoas, que auferiram exactamente o mesmo rendimento, sejam tributadas de forma diferente, penalizando aquele que tenha um único trabalho.

A tributação como vimos, deverá ser feita Segundo critérios de justiça social, e consideramos que além do afastamento do CIRPS da família, este desconsidera também as políticas de emprego, pois penaliza a estabilidade do emprego.

Conforme nos ensina KARL LARENZ <sup>2</sup> “as normas jurídicas prosseguem sempre determinados fins, e, de entre esses, não apenas os do legislador do momento, mas também fins objectivos da ordem jurídica, os quais são reclamados tão-somente pela racionalidade intrínseca da ordem jurídica. Entre esses fins existe

---

<sup>2</sup> LARENZ, Karl, *Metodologia da Ciência do Direito*, 3ª Edição, Fundação Calouste Gulbenkian, Lisboa, 1997, pág., 181.

necessariamente uma hierarquização, que, mais uma vez, não depende da discricionariedade do legislador”.

Essa reflexão terá que ser feita, para sob o ponto de vista constitucional, conseguirmos legitimar (ou não) as opções do legislador ordinário, no campo da tributação das pessoas singulares.

### **1.7. As considerações doutrinárias e jurisprudências sobre o tema.**

Em termos doutrinários, a abordagem da inconstitucionalidade do Código de Imposto sobre o rendimento das pessoas singulares não encontra muito desenvolvimento, sendo o direito fiscal e tributário áreas do direito, que não encontram o mesmo desenvolvimento doutrinário, que podemos encontrar em outras áreas do direito. Se a parte fiscal, não encontra grande desenvolvimento, o mesmo já não se pode dizer, do direito constitucional. O direito constitucional tem sido uma das áreas mais desenvolvidas no nosso direito, merecendo um tratamento especial por parte da doutrina.

### **1.8. Sequência das matérias.**

O presente trabalho sobre a (in) constitucionalidade do CIRPS, como qualquer outro estudo, implica a indicação das coordenadas metodológicas e exposição sobre a dogmática central sobre o tema em estudo.

Iniciamos com a apresentação dos aspectos introdutórios, segue-se a apresentação da metodologia e o quadro teórico à volta deste assunto, a ser desenvolvido nos capítulos seguintes:

1. O primeiro capítulo dedica-se à metodologia do estudo, descrevendo o tipo de pesquisa, métodos de abordagem e de procedimentos, as técnicas de pesquisa e métodos de análise e interpretação dos dados;
2. O segundo capítulo foi reservado para a fundamentação teórica sobre o sistema fiscal em vigor em Moçambique
3. O Terceiro capítulo analisa o Código do Imposto Sobre o Rendimento das pessoas singulares, analisando as soluções que foram trazidas pelo legislador ordinário.

4. O quarto capítulo cuida do direito comparado, procurando buscar soluções para a nossa legislação.
5. O quinto capítulo é dedicado à análise da (in) constitucionalidade do CIRPS onde também faremos a análise e interpretação dos resultados da pesquisa

No final do trabalho faremos as conclusões do estudo e as recomendações de *iure condendo*.

## CAPÍTULO I: METODOLOGIAS DO ESTUDO

### 2.1. Introdução

Conforme nos ensina KARL LARENZ <sup>3</sup> “cada ciência lança mão de determinados métodos, modos de proceder, no sentido da obtenção de respostas às questões por ela suscitadas. Quais são os métodos da ciência do Direito?” Entendendo-se por ciência do direito “aquela ciência que se confronta com a solução de questões jurídicas no contexto e com base em ordenamento jurídico determinado, historicamente constituído, ou seja, a tradicionalmente denominada Jurisprudência”.

Os métodos adoptados tem como objectivo analisar o conjunto de soluções trazidas pelo legislador ordinário e avaliar se as mesmas se conformam com as normas e princípios constitucionais.

### 2.2. Descrição do tipo de pesquisa.

Quanto à abordagem do problema, a presente pesquisa é qualitativa, onde descrevemos com rigor, o conjunto de posições doutrinárias sobre o assunto, de especialistas diversos, que nos ensinam como deve ser feita a tributação em obediência aos ditames constitucionais, seguida de uma análise dos resultados dos dados da pesquisa qualitativa, sempre privilegiando o nosso ponto de vista doutrinal,

Quanto aos objectivos trata-se de uma pesquisa descritiva, na medida em que descreve as soluções trazidas pelo legislador ordinário.

No que concerne aos procedimentos técnicos, é uma pesquisa bibliográfica e documental. Por pesquisa bibliográfica deve entender-se “o ato de fichar, relacionar, referenciar, ler, arquivar, fazer resumos de assuntos relacionados com a pesquisa em questão. O levantamento bibliográfico é mais amplo do que a pesquisa documental”<sup>4</sup>.

Assim partimos de todo o material à nossa disposição que já foi publicado, sobre o assunto, embora na maioria das vezes tenhamos que fazer uma leitura, que se

---

<sup>3</sup> LARENZ, Karl, *Metodologia da Ciência do Direito*, ob., cit., pág., 1.

<sup>4</sup> OLIVEIRA, Sílvio Luiz, *Metodologia científica aplicada ao Direito*, Pioneira Thomson Learning, São Paulo, 2002, pág., 63.

compadeça com o nosso ordenamento jurídico, pois este infelizmente nesta área não tem conhecido muito desenvolvimento.

### **2.3. Descrição dos Métodos de abordagem e de procedimento.**

Quanto ao método de abordagem foi utilizado o método dedutivo, partindo de uma premissa geral para premissas particulares.

Embora como refere KARL LARENZ <sup>5</sup> “nem um procedimento dedutivo logicamente correcto garante resultados intrinsecamente adequados, quando na cadeia dedutiva se introduzem premissas assentes em valorações. Para além disso, surge o afastamento da posição largamente dominante que o Direito seria quando não exclusivamente, pelo menos preponderantemente, identificável na lei. Enquanto era esta a opinião corrente, o jurista podia contentar-se com os métodos da interpretação da lei, da aplicação da lei (adequadamente interpretada) ao caso singular e finalmente com a conformação e aplicação de conceitos extraídos do material que se apresentava. Hoje sabemos que a maior parte das leis sofrem a sua configuração definitiva, e deste modo a sua susceptibilidade de aplicação aos casos singulares, apenas mediante a concretização no processo continuo da actividade jurisprudencial, e que muitas proposições jurídicas encontram acolhimento do Direito vigente através da actividade jurisprudencial. A heurística do direito não se esgota de modo algum na aplicação da lei. A metodologia jurídica tem de ter em conta estas ideias”.

Com efeito, no presente estudo, a pesquisa partiu da análise geral do sistema de tributação, que faz parte das matérias da competência exclusiva da Assembleia da República, para a análise em particular do Código de Imposto sobre o rendimento das pessoas singulares, analisando a conformidade das soluções trazidas pelo legislador ordinário, com as normas e princípios constitucionais.

Quanto aos métodos de procedimentos, foram utilizados os métodos histórico, comparativo e hermenêutico. O método histórico consistiu em olhar, para as soluções legais que foram sendo implementadas pelo legislador ordinário, e a própria configuração do sistema fiscal moçambicano ao longo da sua história.

---

<sup>5</sup> LARENZ, Karl, *Metodologia da Ciência do Direito*, ob., cit., pág., 2.

O método comparativo, permitiu-nos olhar para o conjunto de soluções legais dos países que nos são mais próximos, tendo em linha de conta que a nossa legislação seguiu quase *in totum* a legislação desses países, embora ultimamente tenham havido alterações que nos desviaram desse curso.

O método hermenêutico foi privilegiado na interpretação das normas jurídicas que configuram o sistema fiscal, bem como das normas jurídicas que determinam a opção do legislador moçambicano no campo da tributação, tributação essa que como é óbvio deve ser feita com respeito às normas e princípios jurídico-constitucionais.

#### **2.4. Descrição das técnicas da pesquisa.**

Quanto as técnicas da pesquisa foram utilizadas a técnica documental e bibliográfica. A primeira implica o uso de fontes primárias, como arquivos públicos, a segunda, implica o uso de obras e trabalhos elaborados por outros autores publicados, em livros, jornais ou revistas científicas.

#### **2.5. Descrição da análise e interpretação dos dados.**

A interpretação dos dados, consistiu na verificação das relações entre as variáveis independente e dependente a fim de ampliar o conhecimento sobre o sistema fiscal moçambicano, bem como a ampliação dos conhecimentos sobre a opção do legislador moçambicano no campo da tributação do rendimento das pessoas singulares.

Por fim, foi necessário testar as hipóteses, para que com mais objectividade pudéssemos chegar a conclusões seguras, propondo as soluções para a resolução dos problemas encontrados.

## CAPÍTULO II

### O SISTEMA FISCAL MOÇAMBICANO

#### 3. O sistema fiscal Moçambicano

Nas palavras de TEODORO WATY<sup>6</sup>, “por sistema fiscal se designa o conjunto, mais ou menos coerente, de instituições, de regras, de práticas que fazem parte do universo social, económico e mesmo psicológicas”. Diz o autor<sup>7</sup> que “um sistema tributário será justo se minimiza a carga sobre os pobres, enquanto que cobra maiores pagamentos daqueles que têm maior capacidade para pagar (equidade vertical) ou quando contribuintes com capacidades contributivas similares são tratados imparcialmente e enfrentam as mesmas obrigações fiscais (equidade horizontal) e quando é bem administrado para minimizar a evasão fiscal, tem larga base tributária e por isso evita a existência de taxas de impostos excessivamente altas”.

O sistema fiscal moçambicano, pode ser dividido em três períodos: a) período primitivo, período colonial e período actual<sup>8</sup>. Sendo o primeiro caracterizado pela chegada dos mercadores árabes e indonésios, por volta dos anos 600. Este período termina em 1865. O segundo período, corresponde praticamente ao período colonial. E por fim o período actual, que inicia com a proclamação da independência de Moçambique.

Conforme refere ANTÓNIO CARLOS DOS SANTOS<sup>9</sup> “a atribuição directa era representada por um conjunto de impostos cedulares sobre o rendimento (contribuição industrial; imposto sobre as explorações; contribuição predial urbana; imposto profissional; imposto sobre a aplicação de capitais; imposto complementar) reunidos num único diploma, o Código dos Impostos sobre o Rendimento, aprovado pelo Diploma Legislativo n.º 2774, de 16 de Setembro de 1967, e por um imposto de captação o imposto geral mínimo. Afirmava-se, sempre que possível, mas sobretudo em sede de industrial, o princípio da tributação do rendimento real. O elemento de personalização do sistema era dado pelo imposto complementar. Um amplo leque

---

<sup>6</sup> WATY, Teodoro Andrade, *Direito Fiscal*, W&W Editora, Maputo, 2007, pág., 177.

<sup>7</sup> WATY, Teodoro Andrade, *Direito Fiscal*, ob., cit., pág., 187.

<sup>8</sup> WATY, Teodoro Andrade, *Direito Fiscal*, ob., cit., pág., 189.

<sup>9</sup> DOS SANTOS, António Carlos, *As Transformações do Sistema Fiscal Moçambicano da independência à reestruturação de 1987*, CESA, 1989, pág., 1.

de benefícios fiscais, especialmente no âmbito da industrial e dos impostos sobre as explorações e sobre a aplicação de capitais, era definido com o objectivo de proteger ou incentivar o investimento e apoiar a política de fomento económico vigente”.

Conforme refere LATIFA RIJAL IBRAIMO <sup>10</sup> “no contexto do alargamento da organização económica, social, financeira e fiscal, o destaque vai para o número 1 do artigo 127, segundo o qual [“o sistema fiscal é estruturado com vista a satisfazer as necessidades financeiras do Estado e das demais entidades e das demais entidades públicas, realizar os objectivos da política económica do Estado e garantir uma justa repartição dos rendimentos e da riqueza”]”.

JORGE MIRANDA e RUI MEDEIROS <sup>11</sup> referem que “é no entanto, a existência de uma Constituição fiscal material bastante desenvolvida e através da qual o legislador constituinte fixou princípios orientadores, para o sistema fiscal, o aspecto mais significativo do texto constitucional em matéria fiscal”.

Actualmente o nosso sistema fiscal é constituído por:

*A – Impostos Directos:*

- a) Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares;
- b) Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas;

*B – Impostos Indirectos:*

- a) Imposto sobre o Valor Acrescentado<sup>12</sup>;
- b) Imposto sobre consumos específicos;
- c) Direitos Aduaneiros.

*C- Impostos Autárquicos:*

- a) Imposto Pessoal Autárquico;
- b) Imposto Predial Autárquico;
- c) Sisa Autárquico;
- d) Imposto de circulação;

*D – Outros Impostos:*

- a) Imposto de selo;
- b) Imposto sobre sucessões e doações;

---

<sup>10</sup> IBRAIMO, Latifa Rijal, *A consagração constitucional da Propriedade do Estado sobre os Recursos Minerais*, in Revista O Guardião III, Maputo, 2022, pág., 760.

<sup>11</sup> MIRANDA, Jorge e MEDEIROS, Rui, *Constituição Portuguesa Anotada*, Tomo II, WoltersKluwer e Coimbra Editora, Coimbra, 2006, pág., 215.

<sup>12</sup> PALMA, Clotilde Celorico, *Introdução ao Imposto Sobre o Valor Acrescentado Moçambicano*, Almedina, Lisboa, 2012.

- c) Imposto de Reconstrução Nacional;
- d) Imposto Simplificado para Pequenos Contribuintes;
- e) Impostos sobre a exploração mineira e petrolífera.

TEODORO WATY<sup>13</sup> considera que “(...) pode dizer-se que um óptimo sistema fiscal será aquele que (i) melhor alcança os objectivos da equidade social e da eficácia económica e (ii) aquele que melhor consegue remediar os desequilíbrios macro-económicos, tanto conjunturais como estruturais. O nosso legislador não se afasta da essência e defende no preâmbulo da Lei de Base do Sistema Tributário que o sistema moçambicano assenta em critérios de justiça social e em princípios de legalidade, equidade, eficiência e simplicidade, unidade e progressividade”.

Somos de opinião, que a “importação” dos impostos do sistema português, (importando-se inclusive as taxas como acontece no caso do IRPC), constituem um grave entrave à prossecução da justiça social. A complexidade da legislação fiscal de um país industrializado, não se compagina com a informalidade prevalecente em grande parte da nossa economia. O Imposto Simplificado para Pequenos Contribuintes (ISPC), que procura simplificar, segmentos da tributação deveria ser o caminho a seguir.

IBRAIMO HASSANE MUSSAGY<sup>14</sup> refere que “em 2015, o Ministério da Indústria Comércio (MIC) divulgou que o sector informal contava com cerca de 7 milhões de agentes económicos informais, contribuindo com cerca de 60% do PIB e empregando cerca de 80% dos moçambicanos. Dados do FMI (2017) revelaram que as estimativas da economia informal em Moçambique, em média, entre 2010 e 2014, situaram-se entre 30% e 40% da produção nacional. Todavia, estes contrastes mostram a dificuldade existente de se estimar com proximidade os valores da contribuição do sector informal em Moçambique. Entende-se que as estimativas do FMI possam estar num intervalo baixo e dessa forma poderia minimizar a dimensão da problemática”.

Conforme refere TEODORO WATY<sup>15</sup> a aprovação da Lei n.º 15/2002, de 26 de Junho introduz um novo sistema fiscal com um *modelo fiscal comum*, inicialmente adoptado em países desenvolvidos. Ora não se pode esperar, que impostos

---

<sup>13</sup> WATY, Teodoro Andrade, *Direito Fiscal*, ob., cit., pág., 188.

<sup>14</sup> MUSSAGY, Ibraimo Hassane, *Economia de Moçambique e os desafios da nova crise*, Minerva, Maputo, 2021, pág., 97.

<sup>15</sup> WATY, Teodoro Andrade, *Direito Fiscal*, ob., cit., pág., 204.

pensados no âmbito de um sistema fiscal de um país desenvolvido, produzam os mesmos resultados.

Nas palavras de GUILHERME D' OLIVEIRA MARTINS<sup>16</sup> “a capacidade tributária de um país depende de vários fatores, refletindo as características económicas, estruturas sociopolíticas e tradicionais da sociedade e aspetos relacionados com o próprio sistema fiscal. Na literatura científica da especialidade, têm sido apresentados vários fatores determinantes da capacidade tributária de um país, destacando-se os seguintes:

- a) Produto interno bruto per capita, que é positivamente correlacionado com a capacidade tributária, por refletir o nível de desenvolvimento económico e sofisticação da estrutura económica;
- b) O grau de abertura ao exterior, representado pelas importações (em % do PIB), pelas exportações (em % do PIB) ou ainda pelo peso do comércio externo (importações e exportações) no PIB, que é positivamente associado com a capacidade tributária, uma vez que reflete, de algum modo, o nível de industrialização e o grau de monetarização da economia, e também devido a maior facilidade administrativa de tributação das transações com o exterior, designadamente por força do controlo nas fronteiras;
- c) O grau de participação da agricultura no PIB – assume-se que, em geral, quanto maior for aquele grau menor será a capacidade tributária do país, em virtude do baixo nível de rendimento tributável gerado pelo sector agrícola”.

Ora não se concebe, como possa se fazer a importação de um sistema fiscal de um país industrializado, para um país em vias de desenvolvimento, geográfica e culturalmente muito diferente do país de onde se fez a importação.

Conforme refere ANA COMOANE <sup>17</sup> “as diferenças estruturais e de oportunidades entre os países desenvolvidos e os países menos avançados são de tal ordem que as estratégias de desenvolvimento não podem ser as mesmas, muito embora a globalização, tal como no desporto, onde valem as mesmas regras de jogo tanto para a equipa forte como para a equipa fraca, imponha as mesmas regras para todos”

---

<sup>16</sup> MARTINS, Guilherme d'Oliveira, *Política Fiscal: uma análise introdutória*, in Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal, Ano VII, Número 3, 2015, pág., 90.

<sup>17</sup> COMOANE, Ana, *Impacto da Política de Desenvolvimento em Turismo, O caso dos PMAs, em especial Moçambique: Contingências e estratégias*, Almedina, Coimbra, 2007, pág., 35, sublinhado nosso.

HENRIQUES JOSÉ HENRIQUES <sup>18</sup> assevera que “a globalização tendo como pressupostos a ideologia neoliberal da economia de mercado e a maximização dos lucros, embora visando o direito ao desenvolvimento e o bem-estar do cidadão, acaba por colocar em risco outros direitos, tais como a igualdade no crescimento económico, pobreza, violação dos direitos fundamentais, atque a soberania dos estados e da própria dignidade da pessoa humana”.

Aliada a esta dificuldade, está a complexidade das leis fiscais, cuja interpretação no nosso país, é praticamente deixada para a administração tributária. Conforme refere CESARE BECCARIA <sup>19</sup> “se a interpretação das leis é um mal, é evidente que a obscuridade, que arrasta consigo necessariamente a interpretação, é um outro, e será um mal enorme se as leis forem escritas numa língua estranha para o povo, que o coloque na dependência de uns poucos, sem poder julgar por si próprio qual seria o êxito da sua liberdade, ou dos membros da sua família; numa língua que transforme um livro solene e público num livro quase privado e familiar”.

### 3.1 Conceito de Imposto

CASALTA NABAIS <sup>20</sup> diz que “num certo entendimento das coisas, podemos definir o imposto com base em três elementos, a saber: um elemento objectivo, um elemento subjectivo e um elemento teleológico (ou finalista). Objectivamente o imposto é uma prestação (1) pecuniária (2), unilateral (3), definitiva (4) e coactiva (5). Por sua vez, subjectivamente, o imposto é uma prestação, com as características objectivas que acabamos de mencionar, exigida a (ou devida por) detentores (individuais ou colectivos) de capacidade contributiva (6) a favor de entidades que exercem funções ou tarefas públicas (7). Finalmente em termos teleológicos, o imposto é exigido pelas entidades que exercem funções públicas para a realização dessas funções (8), conquanto que não tenham carácter sancionatório (9).

A Lei n.º 15/2002 de 26 de Junho (Lei de Bases do Sistema Tributário) define no seu art.º 4.º o imposto como “um pagamento para o Orçamento do Estado<sup>21</sup>, com

---

<sup>18</sup> HENRIQUES, José Henriques, *Protecção do Direito à Educação e à Cidadania nos Países Periféricos*, in Revista o Guardiã III, Maputo, 2022, pág., 689.

<sup>19</sup> BECCARIA, Cesare, *Dos Delitos e das penas*, trad., por COSTA, José de Faria, 4ª Edição, Fundação Calouste Gulbenkian, Lisboa, 2014, pág., 71.

<sup>20</sup> CASALTA NABAIS, José, *Direito Fiscal*, 11ª Edição, Almedina, Coimbra, 2019, pág., 34.

<sup>21</sup> Para uma visão geral sobre o Direito Financeiro Moçambicano, veja-se WATY, Teodoro, *Direito Financeiro e Finanças Públicas*, W & W Editora, Maputo, 2011.

natureza unilateral e obrigatória, incluindo encargos legais e juros previstos em normas tributárias.”

Por outro lado, a Lei n.º 2/2006 de 22 de Março (Lei do Ordenamento Jurídico Tributário) no seu art.º 3.º n.º 2 diz que “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.”

São notórias as diferenças entre as duas definições legais, sendo a segunda mais abrangente não se limitando á referência ao Orçamento do Estado, mas colocando a tónica na exigibilidade por uma entidade pública. Contudo a nosso ver vai longe de mais colocando inclusive parte do regime em vigor na definição, ao estipular *in fine* devendo estar previstos na lei. Após uma breve, alusão á doutrina voltaremos às definições legais.

Nas palavras de SÉRGIO VASQUES <sup>22</sup> “o imposto constitui uma prestação pecuniária, coactiva e unilateral, exigida por uma entidade pública com o propósito de angariação de receita. (...) Ao caracterizarmos o imposto como uma *prestação* pretendemos dizer que ele constitui o objecto principal de uma relação jurídica de natureza obrigacional, através da qual um pessoa fica adstrita para com outra á realização de um comportamento que a lei reconhece judicialmente exigível.”

Para SALDANHA SANCHES <sup>23</sup> “o imposto é uma prestação pecuniária, singular ou reiterada, que não apresenta conexão com qualquer contra-prestação retributiva específica, exigida por uma entidade pública a uma outra entidade (sujeito passivo) utilizada exclusiva ou principalmente para a cobertura de despesas públicas.”

Na esteira de CASALTA NABAIS, podemos dizer que para a definição do imposto concorrem três elementos: um elemento objectivo, que tem a ver com o objecto, com a natureza da prestação; um elemento subjectivo, ou sujeitos da relação jurídica tributária, neste caso o Estado ou demais entidades públicas e o sujeito passivo, titular da capacidade contributiva e por fim o elemento finalístico, relacionado com a finalidade do pagamento dos impostos, esses três elementos podem ser facilmente, identificadas nas definições supra referidas. Obviamente que

---

<sup>22</sup> VASQUES, Sérgio, *Manual de Direito Fiscal*, 2ª Edição, Almedina, Coimbra, 2018, pág., 208.

<sup>23</sup> SANCHES, Saldanha, *Manual de Direito Fiscal*, 3ª Edição, Coimbra Editora, Coimbra, 2007, pág. 22.

a definição da LBST terá que se considerar, revogada pela nova abordagem da LOJT. Da nossa parte definiremos o imposto como uma *prestação pecuniária unilateral cobrada pelo Estado ou por outras entidades públicas aos detentores de capacidade contributiva para a prossecução dos objectivos gerais da comunidade*.

De acordo com o mesmo autor, supra citado <sup>24</sup> “o que distingue o imposto dos tributos bilaterais que, assentes numa relação jurídica do tipo *do ut des*, têm justamente carácter bilateral. Uma distinção que é particularmente visível no respeitante à figura mais típica dos tributos bilaterais – as taxas. É que nestas, diversamente do que ocorre nos impostos, em que temos apenas a prestação geral traduzida no conjunto dos diversos serviços públicos que os mesmos suportam, à prestação do particular a favor do Estado e demais entes públicos corresponde uma prestação específica, uma actividade desses mesmos entes especialmente dirigida ao respectivo obrigado.”

### 3.2 Imposto e Taxas

Apesar de conceptualmente ser relativamente fácil a distinção entre impostos e taxas, na prática muitas dúvidas se podem encontrar, com o perigo de através das taxas, se estarem a criar impostos, sem o respeito pela disciplina legal dos mesmos, nomeadamente o respeito pelo princípio da legalidade. Como refere CASALTA NABAIS <sup>25</sup>“(…) enquanto os impostos obedecem ao exigente *princípio da legalidade fiscal* e a seu pressuposto e medida tem por base o *princípio da capacidade contributiva*, as taxas bastam-se com a reserva à lei parlamentar (ou decreto-lei parlamentarmente autorizado) do seu *regime geral* e a sua medida assenta no *princípio da bilateralidade* e no *princípio da proporcionalidade taxa/prestação* estadual proporcionada ou taxa/custos específicos causados à respectiva comunidade. (...) distinção assente em diversos elementos, entre os quais temos: para os impostos, uma *legitimidade política* expressa no voto popular e na específica legalidade fiscal, constituírem tributos sem causa específica assentes na capacidade contributiva e terem as suas receitas uma afectação geral; e para as taxas e contribuições financeiras, uma *legitimidade económica* assente numa *causa*

---

<sup>24</sup> CASALTA NABAIS, José, *Direito Fiscal*, ob., cit., pág. 36.

<sup>25</sup> CASALTA NABAIS, José, *Direito Fiscal*, ob., cit., pág. 42.

*específica* constituída pela prestação pública a que a taxa ou contribuição serve de contraprestação, estarem as suas receitas consignadas ao serviço ou departamento responsável pela prestação e terem por medida critérios relativos à relação de troca de utilidades ou de mercado.”

Para ALBERTO XAVIER <sup>26</sup> as taxas são receitas tributárias que têm “*carácter sinalagmático, não unilateral, o qual por seu turno deriva funcionalmente da natureza do facto constitutivo das obrigações em que se traduzem e que consiste ou na prestação de uma actividade pública ou, na utilização de bens do domínio público ou na remoção de um limite jurídico à actividade dos particulares*”.

A LOJT define no seu art.º n.º 3.º as taxas como “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.”

A respeito das taxas e devido á exiguidade da regulação, fala-se na Doutrina e na Jurisprudência do princípio da cobertura do custo ou da proibição da desproporcionalidade manifesta. Nestes termos SALDANHA SANCHES <sup>27</sup> refere que “chamado a decidir sobre a constitucionalidade das taxas cobradas na Ponte sobre o Tejo, o Tribunal decidiu que “em princípio são insindicáveis por este tribunal as opções que o legislador (ou administração) fizerem na fixação do montante das taxas. Este tribunal só deve *cassar* tais opções, “se entre o montante do tributo e o custo do bem ou serviço prestado, houver uma *desproporção intolerável – se a taxa for de montante manifestamente excessivo*.”

Da análise a efectuar em relação á distinção entre taxas e impostos, o intérprete terá que se questionar acerca dos reais objectivos da tributação: pretende-se simplesmente cobrir os custos de uma prestação efectuada ou pelo contrário pretende-se atingir a capacidade contributiva das pessoas<sup>28</sup>.

---

<sup>26</sup> XAVIER, Alberto, *Manual de Direito*, I, Lisboa, 1981, pág., 42.

<sup>27</sup> SANCHES, Saldanha, *Manual de Direito Fiscal*, ob., cit., pág. 38.

<sup>28</sup> Assim sendo, por exemplo, a taxa a cobrar pelo registo de um automóvel, deverá ser a mesma pois os custos associados ao registo de um automóvel são os mesmos, independentemente do valor comercial dos automóveis e indirectamente da capacidade contributiva dos seus titulares. E por outro lado já no Imposto sobre os automóveis conforme o referido no Regulamento do Imposto Sobre Veículos (aprovado pelo Decreto n.º 19/02 de 23 de Julho) no seu art. 4.º “o imposto sobre Veículos será determinado na base dos seguintes critérios: a) para automóveis ligeiros, o combustível utilizado, a cilindrada do motor, a potência, a voltagem e a antiguidade. Portanto, são critérios que indirectamente demonstram a capacidade contributiva dos sujeitos.

RODRIGUES DE ALMEIDA<sup>29</sup> diz que “o vínculo jurídico que se estabelece entre o sujeito passivo e a pessoa colectiva de direito público é de **natureza obrigacional** e constitui-se quando se verifica o pressuposto tipificado na lei, ou seja, quando a pessoa colectiva de direito público realiza a actividade administrativa referenciada ao sujeito passivo.”

SALDANHA SANCHES<sup>30</sup> diz que “é esta característica – a sinalagmaticidade – que lhe permite que, no Estado de Direito, as taxas não sejam criadas por lei em sentido formal. Com efeito, é precisamente o facto de a relação sinalagmática em que se passa nos impostos, em que não há parâmetros de controlo imediatos quanto à sua medida, que justifica a não sujeição das taxas às apertadas vinculações (formais e materiais) do princípio da legalidade, que são uma garantia dos destinatários dos impostos.”

Para finalizar a categoria dos tributos a LOJF refere no seu art.º 3.º n.º 4 que “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” e por fim diz que “as contribuições para a segurança social participam da natureza dos impostos” n.º 5.

De acordo com CASALTA NABAIS<sup>31</sup> “(...) face a um tributo, para sabermos se, do ponto de vista jurídico-constitucional, estamos perante um tributo unilateral ou imposto ou perante um tributo bilateral ou taxa, há que fazer o teste da sua medida ou critério, estando perante um imposto se apenas puder ser medido com base na capacidade contributiva do contribuinte, ou perante uma taxa se for susceptível de ser medida com base na referida ideia de proporcionalidade. Concretizando um pouco mais, podemos dizer que, há aqui dois testes: o da *bilateralidade* e o da *proporcionalidade*. Pelo que não basta que o tributo tenha carácter bilateral, para podermos concluir pela sua conformidade constitucional. Exige-se também proporcionalidade entre o tributo e a respectiva prestação específica.”

---

<sup>29</sup> DE ALMEIDA, L. Rodrigues, *Introdução ao Direito Tributário Português*, Almedina Coimbra, 1997, pág. 37.

<sup>30</sup> SANCHES, Saldanha, *Manual de Direito Fiscal*, ob., cit., pág., 31.

<sup>31</sup> CASALTA NABAIS, José, *Direito Fiscal*, ob., cit., pág. 43.

Para SÉRGIO VASQUES <sup>32</sup> “(...) as taxas não visam compensar prestações difusas que se reportem ao todo da comunidade mas prestações concretas que se reportam ao sujeito passivo *no sentido em que é este quem efectivamente as provoca ou aproveita.*”

### **3.1.2 Os casos especiais do IPA e IRN.**

O Imposto de Reconstrução Nacional (IRN), foi criado, pelo Decreto n.º 4/87, de 30 de Janeiro. Porque *tempus regit actum*, sob o ponto de vista *formal*, não podemos dizer que este imposto seja inconstitucional, contudo sob o ponto de vista *material* não restam dúvidas acerca da sua inconstitucionalidade.

Determina o art.º 1.º do CIRN que “o imposto de Reconstrução Nacional é devido pelos cidadãos nacionais ou estrangeiros, que, sendo residentes no território nacional, se encontrem nalguma das situações seguintes:

- a) Sejam titulares de rendimentos, sujeitos a algum dos impostos regulados no Código dos Impostos sobre o Rendimento, ainda que deles isento;
- b) Sendo do sexo masculino tenham idade compreendida entre os dezoito e os sessenta anos.”

A regra da incidência, trás consigo a flagrante violação do princípio da igualdade, ao sujeitar à tributação apenas os homens (caso não existam rendimentos, sujeitos a algum dos impostos regulados no Código dos Impostos sobre o Rendimento).

O CIRN não determina a incidência real (sobre o quê que incide este imposto), esta omissão é claramente violadora do princípio da legalidade fiscal.

Por outro lado, o art.º 6.º n.º 1 diz que “as taxas do Imposto de Reconstrução Nacional, a vigorar no ano imediato em cada província, serão anualmente fixadas por diploma do Ministro das Finanças, a publicar no *Boletim da República* até 31 de Outubro, mediante proposta do respectivo Governo Provincial”.

De acordo com ANA PAULA DOURADO <sup>33</sup> “por outras palavras, a “incidência” tem que ser interpretada em sentido amplo, porque se a legalidade fiscal

---

<sup>32</sup> VASQUES, Sérgio, *Manual de Direito Fiscal*, ob., cit., pág., 241.

<sup>33</sup> DOURADO, Ana Paula, *O princípio da Legalidade Fiscal: tipicidade, conceitos jurídicos indeterminados e margem de livre apreciação*, Almedina, Coimbra, 2007, pág., 110.

tem funções garantistas, e se os impostos, mesmo que entendidos como deveres fundamentais, são limites imanentes ao direito de propriedade individual, então o alcance das funções da legalidade fiscal diz respeito a todos os elementos que contribuem para o cálculo do montante de imposto a pagar, ou à definição do *an* e do *quantum* dos impostos. Eles constituem afinal a própria essência da relação obrigacional fiscal, ou até se quisermos do conceito de imposto, uma vez que este se traduz, em concreto, pelo montante a pagar por um determinado sujeito passivo.”

Ora se a criação de um imposto por Decreto, neste caso não é inconstitucional porque o tal Decreto foi aprovado antes da entrada em vigor da Constituição, em cada ano que Ministro das Finanças fixa uma taxa por despacho, fá-lo em clara violação da Constituição da República de Moçambique, que determina no seu art.º 127.º n.º 2.º que os impostos são criados ou alterados por lei, que determina a incidência, a taxa, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes.

De acordo com SALDANHA SANCHES <sup>34</sup> “a concepção clássica do princípio da legalidade fiscal resume-se na célebre expressão anglo-saxónica “*no taxation without representation*”, que atribui ao Parlamento – enquanto representante dos contribuintes – uma competência exclusiva para a aprovação das leis fiscais. É essa tradição de auto-tributação, expressa na decisão da assembleia parlamentar em matéria fiscal, que é retomada pela Constituição Moçambicana quando determina, com acentuada ênfase, que os impostos “*são criados por lei*” (art.º 100.º e art.º 127.º n.º 2.º), e que é também a lei que deverá delimitar “a incidência” – os conteúdos objectivo e subjectivo da previsão da lei fiscal –, “a taxa”, como a principal decisão quantificadora da dívida fiscal, e “os *benefícios fiscais*”, como derrogações que são do princípio da generalidade tributária, além das “*garantias dos contribuintes*”. Em suma, a decisão de todos os aspectos essenciais da norma fiscal, máxime sobre a distribuição dos encargos tributários, deverá caber ao Parlamento, que mesmo quando delega no executivo a competência para criar impostos (...) devê-lo-á fazer mediante autorização legislativa, que pré-determine o conteúdo fundamental da lei a criar.”

A LBST no seu art.º 3.º sob a epígrafe “Princípio da Legalidade Tributária” estabelece que “não há lugar à cobrança de impostos que não tenham sido estabelecidos por lei.” E o n.º 2.º diz que “estão sujeitos ao princípio da legalidade

---

<sup>34</sup> SANCHES, Saldanha, *Manual de Direito Fiscal*, ob., cit., pág. 116.

tributária a incidência, a taxa, os benefícios fiscais, as garantias dos contribuintes e da administração tributária e o regime das infracções tributárias.”

Já a LOJT no seu art.º 4.º sob a mesma epigrafe estabelece que:

- 2 As bases da política de impostos e o sistema fiscal são definidos por lei, nos termos da Constituição.
- 3 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.
- 4 A lei das Finanças Autárquicas determina a incidência, as taxas e os benefícios fiscais dos impostos autárquicos.

Antes de mais convém recordar que quando a Constituição utiliza a expressão “lei”, dizendo que os impostos são criados ou alterados por lei, não significa que esteja a utilizar o vocábulo lei, no sentido de Lei da Assembleia da República, mas sim no sentido de acto legislativo, podendo tomar a forma de Lei da Assembleia da República ou Decreto-lei do Governo. O que é determinante para a forma do acto legislativo é a definição das competências da Assembleia da República, onde simplesmente se diz que, cabe a esta, a definição das bases da Política de Impostos e o sistema fiscal. Note-se que em nada fica prejudicado o princípio da *no taxation without representation* pois os decretos-lei carecem sempre da autorização da Assembleia da República.

Por outro lado, temos, o Imposto Pessoal Autárquico, criado pela Lei n.º 1/2008 de 16 de Janeiro, que determina no seu art.º 52.º n.º 1 que “o Imposto Pessoal Autárquico substitui, nas autarquias, o Imposto de Reconstrução Nacional e incide sobre todas as pessoas nacionais ou estrangeiras, residentes na respectiva autarquia, quando tenham entre 18 e 60 anos de idade e para elas se verifiquem as circunstâncias de ocupação, aptidão para o trabalho.”

O valor do IPA a vigorar anualmente em cada autarquia é determinado através da aplicação das taxas abaixo indicadas, conforme a classificação das autarquias locais, sobre o salário mínimo nacional mais elevado em vigor em 30 de Junho do ano anterior:

- a) 4% para o nível A;
- b) 3% para o nível B;

c) 2% para o nível C;

d) 1% para o nível D.

Claramente o legislador, não faz qualquer referência à incidência objectiva deste imposto. Por outro lado, em bom rigor não fixou a taxa, que fica neste caso dependente do valor do salário mínimo mais elevado. Tendo o Diploma Ministerial n.º 74/2022 de 24 de Julho fixado, o valor do salário mínimo mais elevado em 14.340,00 Mt, tal significa que para 2023 o IPA a ser pago em Maputo será de 573,63 Mt.

As inconstitucionalidades são manifestas, pela falta de clareza ou indicação da incidência real ou objectiva, pela fixação da taxa por via indirecta, e por outro lado pela manifesta violação do princípio da capacidade contributiva, dentro da mesma autarquia (pois o mais rico pagará exactamente o mesmo valor que o mais pobre) assim como, o mais pobre dentro de uma autarquia de nível superior pagaria mais do que aquele que tendo capacidade contributiva, reside numa autarquia de nível inferior.

SÉRGIO VASQUES <sup>35</sup> a propósito da extensão da reserva de lei, diz que “entre estes elementos essenciais estão em primeiro lugar a incidência, cabendo antes de mais à Assembleia da República fixar quem deve pagar o imposto, nisto estando a sua *incidência subjectiva*, e sobre que matéria ele há-de incidir, encontrando-se aqui a sua *incidência objectiva*. O saber se os rendimentos desta ou daquela categoria ficam sujeitos a imposto e o saber se lhe ficam sujeitos este ou aquele tipo de pessoa representam, afinal, as mais elementares decisões na estruturação interna do imposto e o que de mais importante há no poder de tributar. Compreendem-se neste núcleo também as normas de *incidência territorial*, recortando no espaço o âmbito de aplicação do imposto e as suas fronteiras com outros ordenamentos tributários, assim como as normas de *incidência temporal*, determinando o momento em que se gera ou torna exigível a obrigação tributária, elemento de particular relevo na tributação indirecta.”

Parece-nos assim manifesto, que tanto o IRN como o IPA, apesar de criados e denominados como “impostos”, não são verdadeiros impostos, pois não tributam a capacidade contributiva, sendo qualificáveis do nosso ponto de vista como “taxas gerais” cobradas pelos diversos serviços prestados pelos municípios.

---

<sup>35</sup> Vasques, Sérgio, *Manual de Direito Fiscal*, ob., cit., pág., 333.

### 3.3 Espécies de impostos

A Lei de Bases do Sistema Tributário (LBST) dedica o Título III arts. 56.º e seguintes ao Sistema Tributário da República de Moçambique. O art.º 56.º n.º 1 refere que “o sistema tributário da República de Moçambique integra impostos nacionais e autárquicos” tendo como critério de distinção o âmbito de aplicação territorial ou a titularidade do crédito de imposto (sujeito activo da relação jurídica tributária): o Estado nos impostos nacionais e os Municípios nos impostos municipais.

Por sua vez o n.º 3.º do art.º 56.º estipula que “os impostos do Sistema Tributário Nacional classificam-se em directos e indirectos, actuando a diversos níveis, designadamente:

- a) Tributação directa dos rendimentos e da riqueza; e
- b) Tributação indirecta da despesa.

E o art.º 57.º diz que “a tributação directa dos rendimentos na República de Moçambique faz-se através do seguinte sistema de impostos:

- a) Imposto sobre o rendimento das pessoas Colectivas – IRPC;
- b) Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares – IRPS.

E o art.º 66.º estabelece que “a tributação indirecta, que compreende os impostos sobre a despesa integra:

- a) Imposto sobre o Valor Acrescentado – IVA;
- b) Imposto sobre Consumos Específicos – ICE;
- c) Os Direitos Aduaneiros.

Sobre a distinção entre impostos directos e impostos indirectos, SALDANHA SANCHES<sup>36</sup> diz que “nos impostos directos existe, no regime do imposto, uma coincidência entre o devedor do imposto e aquele que o vai suportar em termos económicos (coincidência entre incidência e impacto, usando a terminologia de STUART MILL), enquanto, nos impostos indirectos, o devedor do imposto procede à sua repercussão junto daquele que o deve suportar. O imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (IRPC) pago pela OLIVE, S.A., tem como objecto de tributação o lucro tributável dessa mesma sociedade comercial, a qual é a devedora do imposto e vai suportá-lo. Já, por exemplo, no Imposto sobre o Tabaco,

---

<sup>36</sup> SANCHES, Saldanha, *Manual de Direito Fiscal*, ob., cit., pág. 25, sublinhado nosso.

aquele que deve o imposto, o importador ou o produtor, vai repercuti-lo no consumidor final, que é quem suporta economicamente o imposto devido, ao adquirir um bem que inclui no preço o imposto.”

Já SÉRGIO VASQUES <sup>37</sup> diz que “como *impostos directos* qualificam-se os que incidem sobre a própria pessoa que se pretende suporte o encargo económico do imposto, onerando a riqueza que se encontra na esfera do sujeito passivo. Como *impostos indirectos* qualificam-se os que incidem sobre pessoa distinta daquela que se pretende suporte o encargo económico, onerando riqueza que se encontra na esfera de terceiro. Em traços largos, podemos dizer que são impostos directos aqueles que incidem sobre o *rendimento* e sobre o *património* e impostos indirectos aqueles que incidem sobre o *consumo*.”

O Código Civil no seu art.º 736.º sob a epígrafe “créditos do Estado e das Autarquias Locais” no âmbito dos privilégios mobiliários gerais, diz que “o Estado e as autarquias locais têm privilégio mobiliário geral para garantia dos créditos por impostos indirectos, e também pelos impostos directos inscritos para cobrança no ano corrente na data da penhora, ou acto equivalente, e nos dois anos anteriores.” O n.º 2.º diz que “este privilégio não compreende a sisa ou o imposto sobre as sucessões e doações, nem quaisquer outros impostos que gozem de privilégio especial.”

O privilégio creditório é definido pelo Código Civil, no seu art.º 733.º onde diz que “(...) é a faculdade que a lei, em atenção á causa do crédito, concede a certos credores, independentemente do registo, de serem pagos com preferência a outros.”

Outras distinções são apontadas pela Doutrina como a que distingue impostos de obrigação única e impostos de base temporal sendo que nos primeiros <sup>1</sup>“a dívida fiscal resulta da verificação de um certo facto tributário previsto na lei” e os segundos “vai contar para a formação completa da obrigação tributária, a sucessão de factos unidos pelo decurso de um certo período de tempo. Por exemplo, no Imposto Sobre o Valor Acrescentado (IVA) cada alienação de bens e cada prestação de serviços é um dos factos tributários objecto de previsão normativa.”

Distinguem-se impostos pessoais e impostos reais. No primeiro temos o Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares e no segundo os impostos de consumo. SALDANHA SANCHES<sup>38</sup> diz que o que distingue os impostos pessoais

---

<sup>37</sup> VASQUES, Sérgio, *Manual de Direito Fiscal*, ob., cit., pág., 216.

<sup>38</sup> SANCHES, Saldanha, *Manual de Direito Fiscal*, ob., cit., pág., 29 sublinhados nossos.

dos impostos reais é que, (...) “enquanto os pessoais são configurados em torno das características específicas dos sujeitos passivos legalmente definidos (por exemplo, “*pessoas residentes em território moçambicano”, “*sociedades que tenham sede ou direcção efectiva*”), os impostos reais configuram-se predominantemente em torno do lado material ou objectivo da factispécie tributária (por exemplo, quando o imposto incide sobre os rendimentos pagos por uma empresa moçambicana a uma sociedade não residente).”*

### 3. 4 A Constituição e o Direito Fiscal

Conforme nos elucida HAMILTON DE CARVALHO <sup>39</sup> “a Constituição, em artigo próprio, apresenta o sistema fiscal como um elemento central da organização financeira, assumindo-se como via para garantir a satisfação das necessidades financeiras do Estado e outras entidades públicas, bem como a repartição justa dos rendimentos e da riqueza. É, pois, nessa lógica que o imposto e outras contribuições surgem como o elemento privilegiado na arrecadação de receitas públicas.”

Nas palavras de JORGE BACELAR GOUVEIA<sup>40</sup> “a Constituição Fiscal sublinha a importância de alguns critérios fundamentais em matéria de tributação, de que cumpre elencar estes dois: a finalidade redistributiva do sistema fiscal: “o sistema fiscal é estruturado com vista a satisfazer as necessidades financeiras do Estado e das demais entidades públicas, realizar os objectivos da política económica do Estado e garantir uma justa repartição dos rendimentos e da riqueza; o princípio da capacidade contributiva e da legalidade fiscal: os impostos são criados por lei, que os fixa segundo critérios de justiça social.”

A Constituição Moçambicana de 1975, estipulava no seu art.º 13.º de que “á propriedade privadas estão ligadas obrigações. A propriedade privada não pode ser usada em detrimento dos interesses fixados na Constituição. O rendimento e a propriedade privada estão sujeitos a impostos progressivos, fixados segundo critérios de justiça social.” Por sua o art.º 40.º alínea c) estabelecia de entre as

---

<sup>39</sup> CARVALHO, Hamilton S.S., *Tratado de Direito Constitucional*, Vol. I, Escolar Editora, Maputo, 2022, pág., 107.

<sup>40</sup> GOUVEIA, Jorge Bacelar, *Direito Constitucional de Moçambique*, IDILP, Maputo-Lisboa, 2015, pág., 367.

funções da Assembleia da República popular de Moçambique, “definir as bases da política de impostos.”

Já a Constituição de 1990 dizia no seu art.º 50.º que “os impostos são criados por lei, que os fixa segundo critérios de justiça social.” E o art.º 135.º n.º 2.º alínea j) cometia á Assembleia da República a definição das bases da política de impostos.

A matéria fiscal mereceu um maior desenvolvimento com a Constituição de 2004. No titulo II capítulo I (Direitos, deveres e Liberdades fundamentais) estipula o art.º 45.º alínea c) que todo o cidadão<sup>41</sup> tem o dever de “pagar as contribuições e impostos.”

Para ANTÓNIO MENEZES CORDEIRO <sup>42</sup> “o dever é a situação analítica passiva de base. O dever traduz a incidência de normas de conduta: impositivas ou proibitivas. A pessoa adstrita a um dever encontra-se na necessidade jurídica de praticar ou de não praticar certo facto.”

CASALTA NABAIS <sup>43</sup> define os deveres fundamentais como “deveres jurídicos do homem e do cidadão que, por determinarem a posição fundamental do individuo, têm especial significado para a comunidade e podem por esta ser exigidos.” E explica<sup>44</sup>“uma noção que decomposta com base num certo paralelismo com o conceito de direitos fundamentais, nos apresenta os deveres fundamentais como posições jurídicas passivas, autónomas, subjectivas, individuais, universais e permanentes e essenciais.”

Quanto aos deveres fundamentais poderemos dizer, que o legislador constituinte aderiu ao princípio da assinalagmaticidade?

A este respeito, CASALTA NABAIS <sup>45</sup> diz que: “uma significativa parte da doutrina alemã fala a este propósito do princípio da assinalagmaticidade ou da assimetria. Todavia, uma tal expressão está longe de ser exacta pois a apontada

---

<sup>41</sup> Obviamente que temos que ler a fórmula do legislador constituinte com recurso á interpretação extensiva, pois não é só o cidadão (aquele que tem o vinculo jurídico para com o Estado Moçambicano) que tem o dever de pagar os impostos, os estrangeiros e apátridas também têm este dever, e por outro lado os impostos também tem que ser lidos com recurso á interpretação extensiva, devendo-se ler tributos.

<sup>42</sup> CORDEIRO, António Menezes, *Tratado de Direito Civil Português*, I, 2ª Edição, Livraria Almedina, 2000, pág. 186.

<sup>43</sup> CASALTA NABAIS, José, *O dever fundamental de pagar impostos*, Almedina, Coimbra, 1998. pág. 64.

<sup>44</sup> CASALTA NABAIS, José, *O dever fundamental de pagar impostos*, ob., cit., pág. 64.

<sup>45</sup> CASALTA NABAIS, José, *O dever fundamental de pagar impostos*, ob., cit., pág. 35.

simetria entre direitos e deveres fundamentais, que seria regra nos estados totalitários e excepção nos estados democráticos, na realidade não se verifica: relativamente aos estados totalitários, porque aí vigora um total primado dos deveres, que traduz na prática a eliminação pura e simples dos direitos, ou seja, a sua conversão em funções; e, relativamente aos estados democráticos, porque as excepções inventariadas (os chamados direitos-deveres) ainda exprimem o primado dos direitos, já que apenas em parte do seu conteúdo se encontram identificados e absorvidos pelos (correspondentes) deveres, limitando-se estes seja a excluir a liberdade negativa (assim no caso do direito-dever de voto), seja a impor um conteúdo mínimo (como é o que se verifica relativamente ao direito-dever dos pais de manutenção e educação dos filhos. Em suma, o princípio da repartição (correctamente entendido) e a rejeição da funcionalização dos direitos fundamentais (para além dos casos excepcionais e na estrita medida em que a mesma é de exigir) conjugam-se no sentido de afastar quer uma concepção restritiva ou atrofiada, quer uma concepção ampliativa ou hipertrofiada dos deveres fundamentais.”

O art.º 100.º da CRM diz que “os impostos são criados ou alterados por lei, que os fixa segundo critérios de justiça social.” Não nos podemos esquecer de que de acordo com o art.º 1.º da Constituição “a República de Moçambique é um Estado independente, soberano, democrático e de justiça social.”

Sendo um Estado social o Estado Moçambicano terá as preocupações dos Estados sociais referidos por BACELAR GOUVEIA<sup>46</sup> como:

“- uma preocupação de justiça distributiva, não apenas uma justiça formal e meramente comutativa, sendo inúmeras as consequências práticas;

- uma preocupação de bem-estar social, pela qual o Estado passa a lutar, realizando um novo conjunto de incumbências, assim como através da categoria dos direitos fundamentais sociais;

- uma preocupação de intervenção económica, encarando a actividade da economia como um domínio submetido à relevância jurídico-constitucional, surgindo o conceito de Constituição económica.”

JORGE MIRANDA e RUI MEDEIROS<sup>47</sup> afirmam que “a realização da democracia económica, social e cultural consiste na efectivação dos direitos

---

<sup>46</sup> GOUVEIA, Jorge Bacelar, *Manual de Direito Constitucional*, Vol. II, 3ª Edição, Almedina, Coimbra, 2009, pág. 952.

económicos, sociais e culturais (...) bem como no cumprimento das incumbências do Estado de promover o aumento do bem-estar social e económico e da qualidade de vida das pessoas, em especial dos mais desfavorecidos; de promover a justiça social, assegurar a igualdade de oportunidades e operar as necessárias correcções das desigualdades na distribuição da riqueza e do rendimento, nomeadamente através da política fiscal; de eliminar progressivamente as diferenças económicas e sociais entre a cidade e o campo e entre o litoral e o interior; (...).”

Por sua vez o art.º 127.º sob a epígrafe “sistema fiscal”, diz no seu n.º 1 que “o sistema fiscal é estruturado com vista a satisfazer as necessidades financeiras do Estado e das demais entidades públicas, realizar os objectivos da política económica do Estado e garantir uma justa repartição dos rendimentos e da riqueza.”

O n.º 2 estabelece “os impostos são criados ou alterados por lei, que determina a incidência, a taxa, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes.”

N.º 3.º “ninguém pode ser obrigado a pagar impostos que não tenham sido criados nos termos da Constituição e cuja liquidação e cobrança não se façam nos termos da lei.” O n.º 4.º estipula que “no mesmo exercício financeiro, não pode ser alargada a base de incidência nem agravadas as taxas de impostos”. Por fim o n.º 5.º diz que “a lei fiscal não tem efeito retroactivo, salvo se for de conteúdo mais favorável ao contribuinte.”

E o art.º 178.º n.º 2.º alínea o) diz que compete exclusivamente á Assembleia da República “definir as bases da política de impostos e o sistema fiscal.”

Conforme refere CASALTA NABAIS <sup>48</sup> “numa perspectiva histórica, a Constituição é indiscutivelmente a primeira das fontes ou modos de revelação das normas jurídico-fiscais. Efectivamente, não há a menor dúvida de que o direito dos impostos se apresenta fortemente moldado pela chamada “constituição fiscal”, isto é, por um conjunto de princípios jurídico-constitucionais disciplinadores, ao mais elevado nível, quer de *quem*, de *como* e de *quando* pode tributar, quer do *que* (é que) e do *quanto* tributar, estabelecendo assim toda uma teia de limites á tributação – de carácter formal, os primeiros, e de carácter material, os segundos.”

---

<sup>47</sup> MIRANDA, Jorge, MEDEIROS, Rui, *Constituição Portuguesa Anotada*, Tomo I, 2ª Edição, WoltersKluwer e Coimbra Editora, Coimbra, 2010., pág. 112.

<sup>48</sup> CASALTA NABAIS, José, *Direito Fiscal*, ob., cit., pág., 131.

### 3.4.1 O princípio da Legalidade em matéria fiscal

Como vimos supra o art.º 127.º n.º 2.º da CRM estabelece que “os impostos são criados ou alterados por lei, que determina a incidência, a taxa, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes.” A LBST no seu art.º 3.º sob a epígrafe “Princípio da Legalidade Tributária” estabelece que “não há lugar à cobrança de impostos que não tenham sido estabelecidos por lei.” E o n.º 2.º diz que “estão sujeitos ao princípio da legalidade tributária a incidência, a taxa, os benefícios fiscais, as garantias dos contribuintes e da administração tributária e o regime das infracções tributárias.”

Já a LOJT no seu art.º 4.º sob a mesma epígrafe estabelece que:

1. As bases da política de impostos e o sistema fiscal são definidos por lei, nos termos da Constituição.
2. 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.
3. A lei das Finanças Autárquicas determina a incidência, as taxas e os benefícios fiscais dos impostos autárquicos.

Antes de mais convém recordar que quando a Constituição utiliza a expressão “lei”, dizendo que os impostos são criados ou alterados por lei, não significa que esteja a utilizar o vocábulo lei, no sentido de Lei da Assembleia da República, mas sim no sentido de acto legislativo, podendo tomar a forma de Lei da Assembleia da República ou Decreto-lei do Governo. O que é determinante para a forma do acto legislativo é a definição das competências da Assembleia da República, onde simplesmente se diz cabe a esta a definição das bases da Política de Impostos e o sistema fiscal. Note-se que em nada fica prejudicado o princípio da *no taxation without representation* pois os decretos-lei carecem sempre da autorização da Assembleia da República.

De acordo com ANA PAULA DOURADO <sup>49</sup> “assim, numa formulação divulgada do princípio da tipicidade dos impostos, este diz respeito ao *an* e ao *quantum* dos mesmos. Numa outra formulação clássica – cujo alcance é idêntico ao

---

<sup>49</sup> DOURADO, Ana Paula, *O princípio da Legalidade Fiscal: tipicidade, conceitos jurídicos indeterminados e margem de livre apreciação*, ob., cit., pág., 106.

anterior –, o princípio da legalidade fiscal exige que o sujeito passivo, o objecto do imposto, a base tributável (ou os elementos que concorrem para a determinação da medida do imposto) e a taxa do imposto sejam definidos por lei formal.”

SALDANHA SANCHES <sup>50</sup> refere que “em suma, a decisão de todos os aspectos essenciais da norma fiscal, *máxime* sobre a distribuição dos encargos tributários, deverá caber ao Parlamento, que mesmo quando delega no executivo a competência para criar impostos – uma vez que estamos perante uma reserva relativa, e não perante uma reserva absoluta (..) deverá fazê-lo mediante autorização legislativa, que pré-determine o conteúdo fundamental do decreto-lei a criar. A reserva de lei começa assim por abranger a decisão sobre os factos tributáveis – a sua selecção a partir dos dados sociais que revelam a existência da capacidade contributiva, ou de outro facto gerador selecionado pelo legislador soberano – e o grau de oneração fiscal dos sujeitos passivos, que vai ser uma consequência da determinação legislativa dos factos tributáveis”

O princípio da legalidade fiscal, significa, portanto, que só o titular da soberania (através dos seus representantes) pode decidir sobre o lançamento dos impostos, determinando o sacrifício que a todos há-de ser exigido, numa ideia de auto imposição de auto consentimento para o lançamento dos tributos.

O princípio da Legalidade Fiscal de acordo com CASALTA NABAIS<sup>51</sup> se desdobra em dois aspectos ou segmentos: no princípio da reserva de lei (formal) e no princípio da reserva material (de Lei) “o *princípio da reserva de lei* (formal) implica que haja uma intervenção de lei parlamentar, seja esta uma intervenção material a fixar a própria disciplina dos impostos, ou uma intervenção de carácter meramente formal, autorizando o Governo-legislador a estabelecer, essa disciplina (...) por seu lado o *princípio da reserva material* (substancial ou contedística) de lei (formal), geralmente referido com base na dogmática alemã por princípio da tipicidade (...) exige que a Lei (Lei da Assembleia da República, decreto-lei autorizado) (...) contenha a disciplina tão completa quanto possível da matéria reservada, matéria que nos termos do n.º 2.º do art.º 127.º da Constituição, integra, relativamente a cada imposto, a incidência, a taxa, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes, sendo certo que, quanto às garantias dos contribuintes, a reserva

---

<sup>50</sup> SANCHES, Saldanha, *Manual de Direito Fiscal*, ob., cit., pág., 116, sublinhado nosso.

<sup>51</sup> CASALTA NABAIS, José, *Direito Fiscal*, ob., cit., pág., 143, sublinhado nosso.

apenas é exigida se e na medida em que estas sejam objecto de restrição ou condicionamento e já não quando forem objecto de ampliação ou alargamento.”

Sobre a tipicidade RODRIGUES DE ALMEIDA<sup>52</sup> diz que “tal significa, desde logo, não só que a **tipologia fiscal é taxativa**, no sentido em que só há impostos criados por lei e os impostos são apenas os que a lei criou e que só são sujeitos passivos de impostos e facto gerador de impostos (incidência) os que a lei fixar, como significa também que os restantes elementos essenciais devem ser fixados na lei de modo a que não fique margem para desenvolvimento regulamentar nem para discricionariedade administrativa quanto aos elementos necessários à quantificação da prestação.”

Para GERD W. ROTHMANN<sup>53</sup> “assim, por força do princípio da legalidade tributária, exige-se que a lei formal determine todos os elementos constitutivos da obrigação tributária, ou seja, todos os aspectos do facto gerador. Uma lei que autoriza a cobrança de tributos não pode deixar ao critério da administração a diferenciação objetiva; ela mesma tem que realizar esta diferenciação. É neste sentido que Amílcar de Araújo Falcão afirma: “Definir, caracterizar, conceituar por lei o facto gerador do tributo é, entretanto, um dos aspectos mais relevantes do chamado princípio da legalidade dos tributos, ou da reserva da lei em matéria tributária.”

Por sua vez JÓNATAS MACHADO e NOGUEIRA DA COSTA<sup>54</sup> dizem que “o princípio da legalidade tributária assenta no princípio do consentimento democrático-representativo em matéria tributária. (...) Assim como cabe ao conjunto dos cidadãos livres e iguais definir os termos do contrato social, no plano político-constitucional, cabe-lhes igualmente fixar os respectivos custos e o modo como se fará a sua repartição. (...) A justiça tributária significa coisas diferentes para pessoas diferentes. Nestas como noutras questões, a única resposta autorizada é a que procede de uma maioria política democraticamente autorizada, dentro dos limites genéricos impostos pelo texto constitucional. É esse o cerne da noção de auto-tributação, que repousa sobre as noções de soberania popular tributária e contrato social tributário. (...) De acordo com estes valores e princípios, o sistema tributário deve consistir, essencialmente, na tributação dos cidadãos, pelos cidadãos e para

---

<sup>52</sup> DE ALMEIDA, L. Rodrigues, *Introdução ao Direito Tributário Português*, ob., cit., pág. 50.

<sup>53</sup> ROTHMANN, Gerd W., *O princípio da legalidade tributária*, in *Revista de Direito Administrativo*, Jul./Set., Rio de Janeiro, 1972, pág., 11-33.

<sup>54</sup> MACHADO, Jónatas e COSTA, Paulo Nogueira Da, *Curso de Direito Tributário*, Coimbra Editora, Coimbra, 2009, pág., 41.

os cidadãos. É à luz destas considerações que deve ser entendido o princípio da legalidade da Administração tributária, que é, a um tempo, um subprincípio do princípio democrático e do Estado de direito.”

A configuração constitucional do princípio da legalidade fiscal leva-nos a questionar a conformidade constitucional do Código do Imposto de Reconstrução Nacional, aprovado pelo Decreto n.º 4/87 de 30 de Janeiro, como vimos *supra*. Pois que possamos considerar que a Lei 3/87 de 19 de Janeiro autoriza a cobrança do imposto, tal só poderia ser materializada por um decreto-lei e nunca por um decreto (um Regulamento do Conselho de Ministros) em clara violação da Constituição.

Com a agravante de o art.º 6.º do CIRN dizer que “as taxas do imposto de Reconstrução Nacional, a vigorar no ano imediato em cada província, serão anualmente fixadas por diploma do Ministro das Finanças, a publicar no Boletim da República até 31 de Outubro, mediante proposta do respectivo Governo Provincial.”

A lei 1/2008 de 16 de Janeiro (Lei do Sistema Tributário Autárquico) vem dizer no seu art.º 52.º n.º 1 que “o Imposto Pessoal Autárquico substitui, nas autarquias, o imposto de Reconstrução Nacional e incide sobre todas as pessoas nacionais ou estrangeiras, residentes na respectiva autarquia, quando tenham entre 18 e 60 anos de idade e para elas se verifiquem as circunstâncias de ocupação, aptidão para o trabalho.”

Não nos podemos esquecer, que o art.º 305.º da CRM estipula que “a legislação anterior, no que não for contrária á Constituição, mantém-se em vigor até que seja modificada ou revogada”.

Ainda sobre o princípio da legalidade perpassa uma dúvida na Doutrina acerca do princípio da tipicidade. Os procedimentos de liquidação e cobrança farão ou não parte do princípio da tipicidade? A este respeito CASALTA NABAIS <sup>55</sup> diz que “(...) a reserva de lei decorrente do princípio da legalidade fiscal não abrange qualquer outra matéria. Designadamente, não abrange a liquidação e cobrança dos impostos, momentos estes, cuja disciplina não está assim sujeita ao princípio da legalidade fiscal, mas apenas ao princípio geral da legalidade da administração pública. Isto significa que não aderimos á posição de uma parte significativa da doutrina, a qual, com base no n.º 3 do art.º 127.º da Constituição, em que se dispõe que “ninguém pode ser obrigado a pagar impostos... *cuja liquidação e cobrança se*

---

<sup>55</sup> CASALTA NABAIS, José, *Direito Fiscal*, ob., cit., pág. 144, sublinhado nosso.

*não façam nos termos da lei*”, defende que a disciplina de tais momentos da vida do imposto está constitucionalmente sujeita á reserva de diploma legislativo (...)”

Não somos da mesma opinião, pois conforme referimos supra, do nosso ponto de vista a utilização da expressão “lei” deve ser lida no sentido de acto legislativo (art.º 143.º n.º 1 da CRM) e não de norma jurídica.

Consideramos correcta a redacção do art.º 4.º da LOJT quando diz que “a lei de bases do Sistema Fiscal 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.” Numa fórmula que combina os artigos 127.º n.º 2 e 3, incluindo no princípio da tipicidade, os seguintes elementos:

- Incidência;
- Taxas;
- Benefícios Fiscais;
- Garantias e obrigações do sujeito passivo e da Administração Tributária;
- Liquidação;
- Cobrança.

O art.º 11.º da LOJT, ao estipular que “sem prejuízo do respeito pelo princípio da competência da lei, consagrado no artigo 100.º, no n.º 2 do artigo 127.º e na alínea o) do n.º 2 do artigo 179.º, todos da Constituição da República e, no artigo 4.º desta Lei, pode o Conselho de Ministros aprovar por regulamento os aspectos técnicos de desenvolvimento da legislação tributária” vem causar alguma confusão, pois só faz referência ao art.º 127 n.º 2 da CRM e este não incluiu no princípio da legalidade fiscal os procedimentos de liquidação e cobrança. Contudo tratar-se-á de uma distracção do legislador que fica salvaguardada pela referência ao art.º 4 da LOJT que faz essa referência.

Teremos que também incluir nos procedimentos de liquidação e cobrança os prazos de prescrição e caducidade, que não podem ser determinados por Regulamento.

Tudo visto diríamos que a expressão “aspectos técnicos de desenvolvimento da legislação tributária” deverá ser entendida, numa leitura ampla, como tudo que o que não seja regulado pelo princípio da legalidade fiscal (portanto criação e alteração de impostos incluindo a incidência, as taxas, os benefícios fiscais, as

garantias e obrigações dos contribuintes e da Administração, e os procedimentos de liquidação e cobrança).

### 3.4.2 A competência para a criação dos impostos

A CRM no que concerne à atribuição de competências, no âmbito da criação de impostos, determina simplesmente que é da competência exclusiva da Assembleia da República: **definir as bases da política de impostos e o sistema fiscal**, portanto não faz o legislador constituinte referência à criação dos impostos. Diferentemente, o direito português estabelece no âmbito da competência relativa, que é da competência da Assembleia da República legislar sobre a criação de impostos e sistema fiscal e regime geral das taxas e demais contribuições financeiras a favor das entidades públicas, salvo autorização ao Governo.

A questão que se tem colocado, no nosso ordenamento jurídico é: pode o Governo criar impostos, com a devida autorização da Assembleia da República?

Embora doutrinalmente seja uma questão muito simples, que se poderia obter pela interpretação *a contrario sensu* da alínea o) do n.º 2 do artigo 178.º, pois se o legislador só fala da definição das bases da política de impostos e o sistema fiscal, tal significa que a criação de impostos, tendo sido deixado de fora, não cabe no âmbito da previsão do legislador constituinte. Por outro lado, ao estabelecer que “com excepção das competências enunciadas no número 2 do presente artigo, a Assembleia da República pode autorizar o Governo a legislar sobre outras matérias, sob forma de decreto-lei”, a não previsão da matéria da criação de impostos, significa que sobre ela, pode o Governo ser autorizado a legislar. Obviamente que a nossa história constitucional, nos diz que já tivemos (e temos) impostos criados por Decreto-lei.

A confusão interpretativa tem sido criada, por aqueles que entendem, que quando a CRM diz que “os impostos são criados por lei”, o legislador faz referência à Lei da Assembleia da República.

Falando a propósito, do direito português ANA PAULA DOURADO <sup>56</sup> diz que “o facto, por exemplo, de a competência legislativa em matéria de criação de

---

<sup>56</sup> DOURADO, Ana Paula, *O princípio da Legalidade Fiscal: tipicidade, conceitos jurídicos indeterminados e margem de livre apreciação*, ob., cit., pág., 58.

impostos e sistema fiscal<sup>57</sup> estar reservada ao Parlamento e de este poder delegá-la ao Governo, nos termos do art. 165.º, n.º 1 al.i) e n.º 2 da CRP, já não deve ser interpretado como uma ausência de legalidade democrática. Pelo contrário, ela insere-se na lógica do Estado Social de Direito, transmitindo uma “ideia de partilha diacrónica do poder” no âmbito de um “policentrismo institucional”, e traduzindo uma (quase) “homogeneização política da Assembleia e do Governo”, em que ambos são democraticamente legitimados. Na verdade, no contexto do Estado de Direito do pós Segunda Guerra, a reserva relativa de competência legislativa do parlamento está associada à afirmação corrente de que os governos dispõem de legitimação democrática por emanarem de maiorias parlamentares, e de que a actual divisão de poderes ocorre entre a maioria (de que fazem parte o Governo e o Parlamento) e a minoria que se constitui em oposição.”

No mesmo sentido SÉRGIO VASQUES <sup>58</sup> diz que “o significado actual do princípio da legalidade tributária e da reserva de lei parlamentar que assim se consagram na Constituição da República são naturalmente diferentes daqueles que estiveram na sua origem histórica. Nos nossos dias, em que o governo e parlamento beneficiam ambos da legitimação pelo voto popular e em que os contribuintes votam sobretudo com o propósito de escolher o chefe do executivo, o equilíbrio de poderes relevante ao Estado Fiscal já não é tanto o equilíbrio entre o parlamento e o governo, onde tenderá a predominar a mesma formação partidária, mas o equilíbrio que se estabelece entre o *partido no governo* e em maioria parlamentar e os *partidos na oposição*.”

Em Moçambique a legitimidade do chefe de governo, decorre de uma escolha directa, sempre com maioria, pois o Presidente da República que é o chefe de governo, é eleito à primeira volta se tiver mais de metade dos votos, ou numa segunda volta onde concorrem os dois candidatos mais votados, sendo eleito, obviamente o candidato com mais de metade dos votos. Assim, é indiscutível a legitimidade democrática do Governo e nem se poderia argumentar, que os restantes membros do Conselho de Ministros (o Primeiro Ministro e os Ministros) que são nomeados pelo Presidente da República, não têm legitimidade, pois a sua

---

<sup>57</sup> Contrariamente em Moçambique, a definição do Sistema fiscal, é da competência exclusiva da Assembleia da República, não podendo o Governo, ser autorizado a legislar sobre esta matéria.

<sup>58</sup> Vasques, Sérgio, *Manual de Direito Fiscal*, ob., cit., pág., 328.

legitimidade, decorre da legitimidade e da confiança que neles depositou o Chefe de Governo.

Também no nosso ordenamento, o legislador constituinte, permitiu que a Assembleia da República, pudesse autorizar o Governo a legislar no âmbito da criação de impostos, só não podendo o fazer no âmbito do sistema fiscal e bases gerais do sistema de impostos. Conforme dissemos supra, as normas do art. 100.º e 127.º, na parte que determinam, que “os impostos são criados por lei”, não são normas definidores da competência legislativa da Assembleia da República. A expressão lei deve ser entendida, no sentido de acto legislativo (Lei da Assembleia da República e Decreto-lei do Governo).

A autorização legislativa, feita pela Assembleia da República, assegura o chamado princípio *no taxation without representation*, não sendo (nem devendo ser) um cheque em branco, que é concedido ao Governo para legislar da forma que lhe aprover, mas sim respeitando os limites estabelecidos pela lei de autorização.

Segundo JORGE MIRANDA e RUI MEDEIROS <sup>59</sup> “deverá notar-se, por outro lado, que a Constituição, ainda que consagre um princípio da legalidade, entendido no sentido de exigência de lei em sentido formal [artigo 165.º, n.º 1, alínea i)], concebe tal exigência de forma mitigada, uma vez que, sobre a matéria, podem ser concedidas autorizações legislativas ao Governo”.

Segundo GERD W ROTHMANN <sup>60</sup> “de fato, foi em 1215 que na Inglaterra a nobreza e a plebe unidas impuseram ao príncipe João um estatuto que, antes de mais nada, visou a coibir-lhe a atividade tributária absolutamente extorsiva. Este estatuto, que representa a primeira constituição inglesa, é conhecido como "*Magna Libertatum*", expressão do anseio de liberdade e consequente limitação dos poderes do Estado. No seu artigo XII, a Magna Carta estabelece que: "*no scutage or sid shall be imposed on our kingdom unless by the common counsel of our kingdom, except for ransoming our person, for making our eldest son a knight, and for once marrying our eldest daughter, and for these there shall not be levied more than a reasonable aid.*" Aí encontramos uma primeira ideia de autorização da cobrança de impostos e tributos em geral. É exatamente a autorização dos tributos por aqueles que os

---

<sup>59</sup> MIRANDA, Jorge e MEDEIROS, Rui, *Constituição Portuguesa Anotada*, Tomo II, ob., cit., pág., 217.

<sup>60</sup> ROTHMANN, Gerd W., *O princípio da legalidade tributária*, in *Revista de Direito Administrativo*, Jul./Set., Rio de Janeiro, 1972, pág., 11-33.

devem pagar que distingue a tributação da simples desapropriação, tornando-a consentida.”

Certamente que o frenesim da alteração da legislação fiscal, não poderia ficar refém da Assembleia da República, um órgão que pela sua composição e dinâmica, não terá a mesma flexibilidade e capacidade de resposta, de que o Governo.

Existindo em Moçambique, no âmbito da competência legislativa da Assembleia da República, uma competência absoluta, contendo um conjunto de matérias, sobre as quais só a Assembleia da República pode legislar, e por outro lado uma competência legislativa reservada, constituído por matérias sobre as quais, a Assembleia pode autorizar o Governo a legislar, o facto de o legislador constituinte, não ter incluído “a criação dos impostos” na competência exclusiva, significa que permitiu que “esta matéria” pudesse ser objecto de decreto-lei, em caso de autorização legislativa da Assembleia.

Assim a resposta à pergunta de partida, é muito simples, quem pode criar impostos na República de Moçambique é a Assembleia da República e o Governo, mediante a autorização deste.

TEODORO WATY<sup>61</sup> entende que “de qualquer modo deve entender-se daquelas duas disposições constitucionais que o sistema adoptado na nossa Constituição é o da **reserva de Lei formal (e não de Lei material)** em que o fundamento legal do comportamento do órgão executivo é um acto emanado do órgão com competência legislativa normal e revestido de forma externa capaz. Significa isso que se exige que a Lei autorizando o comportamento impositivo da administração emane do órgão legislativo excelente, isto é, que emane da Assembleia da República e que seja solene – Lei em sentido formal. Por isso, pode falar-se, referindo à reserva exclusiva de Lei da Assembleia da República, do subpincípio da **compatibilidade** ou da reserva da lei”.

Conforme refere SÉRGIO VASQUES <sup>62</sup> “a leitura do artigo 165.º, n.º 1, alínea i) da constituição portuguesa, exige por isso, alguma cautela, podendo dizer-se que o legislador constituinte ordena a reserva de lei parlamentar em dois círculos distintos. Em matéria de *impostos*, vale uma reserva de lei integral, no exacto sentido em que a criação, extinção e disciplina dos elementos essenciais dos impostos tem que passar pelo parlamento, não podendo ser levada a cabo pelo

---

<sup>61</sup> WATY, Teodoro Andrade, *Direito Fiscal*, ob., cit., pág., 52.

<sup>62</sup> VASQUES, Sérgio, *Manual de Direito Fiscal*, ob., cit., pág., 330, sublinhado nosso.

governo sem sua autorização. Em matéria de *taxas e contribuições*, vale uma reserva de regime geral apenas, querendo esta dizer que a criação, extinção e disciplina destes tributos pode ser levada a cabo pelo governo, na condição de este obedecer ao regime geral que o parlamento aprove.”

De acordo com GERD W ROTHMANN <sup>63</sup> “dirigindo-se aos cidadãos a fim de retirar-lhes uma parcela do seu patrimônio particular, o Estado se baseia na sua soberania, exercendo seu poder de mando (*ius imperii*). O fundamento desse poder de mando, que se expressa no seu poder de tributar, reside na necessidade de o Estado dispor dos meios para a realização dos seus fins, sob pena de perecer. Tendo nascido com a função precípua de prover as necessidades coletivas, o Estado há de estar munido do poder de exigir dos indivíduos uma participação nos encargos financeiros. O poder de tributar é, portanto, uma decorrência inevitável da soberania que o Estado exerce sobre as pessoas de seu território, ao qual corresponde, por parte dos indivíduos, um dever de prestação. O poder de tributar, também chamado pelos autores de "soberania fiscal", constitui parte da soberania financeira do Estado, que por sua vez, é parcela da soberania geral do Estado. A soberania financeira abrange todo o sistema financeiro do Estado, englobando receitas e despesas públicas, enquanto que a soberania fiscal diz respeito apenas a uma parte das receitas públicas, a saber, as tributárias.”

Como bem nos elucida PEDRO VIDAL MATOS <sup>64</sup> “(...) o princípio da legalidade fiscal desdobra-se em duas vertentes: o princípio da reserva de lei formal e o princípio da reserva material de lei. O princípio de reserva de lei formal determina a existência de uma intervenção legislativa da Assembleia da República para fixação directa da disciplina dos impostos ou simplesmente para autorização do Governo, (...) a definir essa disciplina dentro das coordenadas fixadas na correspondente lei de autorização. Por seu turno, o princípio da reserva material de lei exige que a definição da referida disciplina, independentemente da entidade que a institua, seja tao completa quanto possível relativamente aos elementos constitucionalmente indicados, a saber: a incidência, a taxa, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes.”

---

<sup>63</sup> ROTHMANN, Gerd W., *O princípio da legalidade tributária*, in Revista de Direito Administrativo, Jul./Set., Rio de Janeiro, 1972, pág., 11-33.

<sup>64</sup> MATOS, Pedro Vidal, *O princípio Inquisitório no Procedimento*, Wolters Kluwer Coimbra Editora, Coimbra, 2010, pág., 34.

Ao legislar, deve o governo cumprir obviamente com todas as exigências constitucionais, no campo da criação dos impostos, não podendo por exemplo como acontece com o IPA e IRN, deixar de determinar qual é a incidência objectiva ou real do imposto, pois a determinação da incidência é um dos requisitos que deve ser cumprido pelo legislador ordinário no acto da criação dos impostos.

### **3.4.3 O Conceito de Lei**

A lei é um conceito polissémico, o nosso legislador muitas vezes utiliza a expressão lei como acto legislativo <sup>65</sup>, noutros como acto normativo e ainda em alguns casos, como lei da Assembleia da República.

Refere MANUEL AFONSO VAZ <sup>66</sup> a lei em sentido material, como norma, ou seja, como regra jurídica abstracta e geral <sup>67</sup>, sendo que a abstracção se refere ao suposto fáctico-situacional a regular e a generalidade ao grupo-categorial de pessoas a que vá dirigida. E lei em sentido seria todo o acto parlamentar revestido da forma de lei, independentemente do seu conteúdo <sup>68</sup>.

Podemos identificar uma corrente (numa discussão que também se aplica ao nosso ordenamento jurídico), que diz que não existe qualquer definição material de acto legislativo constitucionalmente estabelecida e outra que defende que da Constituição decorre um conceito material de lei, que permitirá afirmar que os regulamentos não podem ser leis em sentido material <sup>69</sup>.

DIOGO FREITAS DO AMARAL, trata a questão da distinção entre lei e regulamento nos seguintes termos <sup>70</sup> “um primeiro critério, de que partia a escola

---

<sup>65</sup> Vejamos por exemplo o art.º 257.º n.º 1 da Constituição, diz que o provedor de Justiça é eleito pela Assembleia da República, por maioria de dois terços dos deputados, pelo tempo que a lei determinar, ora quando se fala em lei neste sentido fala-se em acto legislativo, pois esta matéria (determinação temporal) não cabe na competência exclusiva da Assembleia. Pode, portanto, ser objecto de decreto-lei, o que o Governo não pode fazer é escolher o Provedor de Justiça. Muitos exemplos semelhantes podiam ser apontados.

<sup>66</sup> VAZ, Manuel Afonso, *Lei e reserva de lei: a causa de lei na Constituição portuguesa de 1976*, Porto, 1996, pág.19.

<sup>67</sup> Uma lei é geral quando à partida for indeterminável o número de pessoas (ou as pessoas) a que se irá aplicar por outro será abstracta quando for indeterminável também à partida o número de situações (ou as situações) a que se irá aplicar.

<sup>68</sup> VAZ, Manuel Afonso, *Lei e reserva de lei: a causa de lei na Constituição portuguesa de 1976*, Porto ob., cit., pág.17.

<sup>69</sup> Idem, pág. 25.

<sup>70</sup> DO AMARAL, Diogo Freitas, *Curso de direito administrativo*, Vol.II, Coimbra, 2008, pág.167.

clássica francesa (Carré de Malberg), assenta na diferença entre princípios e pormenores – à lei caberia a formulação dos princípios, ao regulamento a disciplina dos pormenores. Mas o critério é vago, pois não permite traçar com rigor a distinção entre princípios e pormenores; além de que, como é bom de ver, nada impede que haja pormenores numa lei e princípios num regulamento.

Um segundo critério – inicialmente utilizado pela escola alemã de Direito Público e, entre nós, sustentado por Marcello Caetano – reconhecendo haver algumas afinidades no plano material entre regulamento e lei, considera possível distingui-los porque ao regulamento falta a novidade, que é característica da lei. Os regulamentos complementares ou de execução são, caracteristicamente, normas secundárias que completam ou desenvolvem leis anteriores, sem as quais não podem ser elaboradas; e os regulamentos independentes ou autónomos, embora não se destinem a regulamentar determinada lei em especial, são feitos para a “boa execução das leis” em geral, isto é, visam a “dinamização da ordem legislativa” no seu conjunto.

Mas este critério encerra também uma dificuldade – precisamente, a dos regulamentos independentes ou autónomos. Estes não pressupõem na sua base nenhuma lei, a não ser a lei de habilitação. E, ao contrário do que dizia Marcello Caetano, não se destinam à boa execução das leis já existentes, nem à dinamização da ordem legislativa. São eles próprios inovadores, criam direito; tão inovadores que, no âmbito da Administração autónoma, podem ser diferentes, e contraditórios, de município para município (é o caso, por exemplo, das posturas de trânsito). Marcello Caetano não consegue, em suma, oferecer qualquer nota material distintiva do regulamento independente face à lei.

Um terceiro critério baseia-se na identidade material entre lei e regulamento – substancialmente, os regulamentos são leis. Assim a distinção entre ambos só pode ser feita no plano formal e orgânico. Ou seja, tanto a lei como o regulamento são materialmente normas jurídicas; a diferença vem da diferente posição hierárquica dos órgãos de onde emanam e, conseqüentemente, do valor formal de uma e de outro (a lei pode revogar o regulamento; o regulamento não pode revogar a lei e, se a contrariar é ilegal”.

O último critério da identidade material entre lei e regulamento, concordamos é até agora o que melhor explica as diferenças entre lei e regulamento. Contudo, não encerra por si as dificuldades. *Quid iuris* se o Governo aprova um regulamento

autónomo sobre matérias da competência exclusiva da Assembleia da República? Sem um critério material não correríamos o risco de ver o Governo a intrometer-se nas competências de matéria exclusiva através de regulamentos autónomos, aproveitando a inércia da Assembleia da República? A exiguidade do alcance da nossa visão não nos deixa vislumbrar as soluções, *de iure condendo* o legislador constituinte deveria definir claramente a fronteira de delimitação entre lei e regulamento. Olhamos para o art.º 178.º n.º 1 que diz que compete à Assembleia da República legislar sobre as questões básicas da política interna e externa do país. O que são questões básicas se mesmo que as questões que não sejam básicas ela também pode legislar ou autorizar o Governo a legislar? Parece claro que questões básicas não se referem às matérias de competência exclusiva. Daí poderíamos concluir que no nosso ordenamento jurídico, é possível encontrar um critério de distinção material, tudo o que seja básico, elementar, terá que ser objecto de lei, ao regulamento caberá complementar, e não pensamos que todos os regulamentos são complementares não existindo regulamentos independentes, o que não pode é haver regulamentos *ex novo*, sem a tal intervenção básica ou elementar do legislador constituinte ou ordinário.

Contudo não deixa de ser um critério vago, que não fornece uma distinção clara e por outro lado desvirtua o conceito de regulamentos independentes que também foram previstos pelo legislador constituinte. Daí nada melhor que assumir o critério da identidade material entre lei e regulamento.

Numa leitura da Constituição Moçambicana de 2004, por várias vezes nos deparamos com o conceito de Lei, conceito este que o Legislador Constituinte utiliza, atribuindo-lhe três significados distintos:

- *Um sentido restrito*, onde a expressão significa necessariamente Lei da Assembleia da República. Temos como exemplo, os art.º 299.º e 300.º, que por exigirem a maioria de dois terços para a aprovação, só em sede da Assembleia da República se poderá obter tal maioria, sendo portanto estas matérias de competência exclusiva da A.R. numa clara extensão do art.º 179.º n.º 2;
- *Um sentido intermédio (formal)*, onde a expressão Lei significa necessariamente acto Legislativo (Lei da Assembleia da República ou Decreto-lei do Governo). Na maioria dos casos, é este o sentido referido pelo Legislador Constituinte. Note-se que de acordo com o art.º 179.º n.º 3 “com

excepção das competências enunciadas no n.º 2 do presente artigo, a Assembleia da República pode autorizar o Governo a legislar sobre outras matérias, sob a forma de Decreto-lei”. É portanto o art.º 179.º n.º 2 que estabelece os actos que obrigatoriamente terão de revestir a forma de Lei da A.R.

- *Um sentido amplo (ou amplíssimo)* onde a expressão Lei, significa acto normativo. Por exemplo quando o art.º 36.º diz que “o homem e a mulher são iguais perante a Lei (...)”, tal conceito abrange não só os actos legislativos, como qualquer acto normativo, mal seria se a Constituição permitisse a discriminação negativa através de um Decreto (regulamento).

A Constituição utiliza a expressão Lei em variadíssimos artigos<sup>71</sup>, em cada uma delas, deve o intérprete saber, em que sentido, o legislador utilizou a expressão, devendo a interpretação seguir os cânones interpretativos, estabelecidos no Código Civil. Obviamente que a utilização da expressão “lei” não deve ser entendida, como atribuição de competência exclusiva da Assembleia da República, pois o legislador constituinte, quando queira atribuir, competência legislativa exclusiva ao parlamento, fá-lo directamente pela inclusão da matéria no rol das competências exclusivas do art.º 178.º, ou fá-lo por outro lado, pela indicação expressa de uma maioria necessária para a aprovação da matéria. Por outras palavras, o art.º 178.º não esgota o rol de matérias que são da competência exclusiva da Assembleia da República, pois outras matérias cuja aprovação exige-se

---

<sup>71</sup> Art.º 5.º n.º 2; art.º 6.º n.º 2; art.º 7.º n.º 3.º; art.º 15.º n.º 3; art.º 16.º n.º 3; art.º 20.º n.º 3; art.º 26.º n.º 1 alínea b); art.º 27.º n.º 1.º alínea f) e n.º 2; art.º 30.º n.º 2; art.º 32.º n.º 1 alínea b); art.º 34.º; art.º 36.º; art.º 38.º n.º 2; art.º 39.º; art.º 42.º; art.º 46.º n.º 2; art.º 48.º n.º 6; art.º 49.º n.º 1, 2, 3 e 4; art.º 50.º n.º 3 e 4; art.º 51.º; art.º 52.º n.º 2 e 3; art.º 54.º n.º 5; art.º 56.º n.º 1 e 3; art.º 57.º; art.º 58.º n.º 1 e 2; art.º 59.º n.º 1 e 3; art.º 60.º n.º 2; art.º 63.º n.º 2 e 5; art.º 64.º n.º 1 e 2; art.º 65.º n.º 4; art.º 67.º n.º 3; art.º 68.º n.º 1 e 2; art.º 69; art.º 70; art.º 71.º n.º 2 e 3; art.º 75.º n.º 1 e 4; art.º 81.º n.º 1; art.º 82.º n.º 2; art.º 83; art.º 85.º n.º 1 e 3; art.º 86.º n.º 4; art.º 87.º n.º 1 e 2; art.º 89; art.º 92.º n.º 2 e 3; art.º 98.º n.º 2 alínea i) e n.º 3; art.º 100; art.º 113.º n.º 4; art.º 114.º n.º 3; art.º 116.º n.º 2 e 6; art.º 119.º n.º 2 e 4; art.º 127.º n.º 2, 3 e 5; art.º 130.º n.º 1, 3 e 4; art.º 132.º; art.º 134.º; art.º 135.º n.º 3 e 4; art.º 136.º n.º 7; art.º 137.º n.º 3; art.º 139.º n.º 1; art.º 140.º n.º 2; art.º 141.º n.º 2 e 4; art.º 142.º n.º 3; art.º 143.º n.º 1 e 2; art.º 144.º n.º 1 alínea a) e n.º 2; art.º 156.º n.º 1; art.º 161.º alínea e); art.º 163.º n.º 1, 2, 3 e 4; art.º 165.º n.º 3; art.º 172.º n.º 2; art.º 173.º alínea b); art.º 174.º n.º 3; art.º 176.º n.º 1 alínea c) e d) e n.º 3; art.º 177.º alínea a); art.º 178.º n.º 3; art.º 180.º n.º 1 e 4; art.º 182.º; art.º 183.º n.º 1; art.º 184.º n.º 1; art.º 193.º n.º 2 e 4; art.º 197.º n.º 2; art.º 204.º n.º 1 alínea c); art.º 205.º n.º 1; art.º 207; art.º 212.º n.º 1 e 2; art.º 213.º; 216.º n.º 3 e 4; art.º 217.º n.º 1 e 3; art.º 218.º n.º 1; art.º 221.º n.º 3 e 4; art.º 223.º n.º 3; art.º 225.º n.º 2; art.º 226.º n.º 1 e 4; art.º 227 alínea b); art.º 229.º n.º 1 e 4; art.º 231.º; art.º 232.º n.º 2; art.º 234.º n.º 2 e 3; art.º 236.º; art.º 237.º n.º 1; 238.º n.º 3; art.º 241.º n.º 2; art.º 244.º n.º 1 alínea a) e n.º 2 alínea e) e h) e n.º 3; art.º 245.º n.º 1 e 3; art.º 247.º n.º 2; art.º 249.º n.º 2; art.º 251.º n.º 2; art.º 252.º n.º 1; art.º 253.º n.º 2; art.º 254.º n.º 1; art.º 255.º n.º 2; art.º 257.º; art.º 258.º n.º 1; art.º 261.º; art.º 263.º n.º 5; art.º 264.º n.º 2; art.º 267.º n.º 2,3 e 4; art.º 270.º; art.º 273.º n.º 4; art.º 274.º; art.º 275.º n.º 1 e 5; art.º 276.º n.º 2 e 3; art.º 277.º n.º 2, 3 e 4; art.º 278.º; art.º 279.º n.º 1; art.º 280; art.º 281.º; art.º 299.º; art.º 300.º; art.º 302.º.

uma maioria parlamentar (como é o caso da aprovação do estatuto da oposição) são também da competência exclusiva da Assembleia da República.

Concluindo, se do rol das matérias de competência exclusiva, não consta a criação dos impostos, e nem se exige uma maioria parlamentar para a criação dos impostos, tal significa que, a Assembleia da República, pode no âmbito da criação de impostos, autorizar o governo a legislar, podendo assim o governo criar impostos.

E como vimos, esta possibilidade de autorização ao governo para a criação dos impostos em nada belisca, o princípio do *no taxation without representation*, pois será sempre o representante do povo, a definir as balizas da incidência, das taxas etc. E posteriormente, caberá também, ao representante do povo, analisar se o Governo, cumpriu com as metas e balizas fixadas, e se a criação do tal imposto vai de encontro aos parâmetros anteriormente definidos, sancionando a legislação emitida pelo Governo.

#### **3.4.4 O Decreto-lei**

O Governo da República de Moçambique é o Conselho de Ministros, art.º 199.º da CRM. O Conselho de Ministros é composto pelo Presidente da República que a ele preside, pelo Primeiro-Ministro e pelos Ministros, art.º 200.º n.º1.

Da definição e da composição do Conselho de Ministros surge uma dúvida a que nos levam às premissas do legislador. E os vice-Ministros não fazendo parte do Conselho de Ministros, será que fazem parte do Governo? A nosso ver a resposta não pode deixar de ser positiva, parece-nos lógico que os vice-Ministros fazem parte do Governo, a norma do artigo 200.º só pode ser interpretada no sentido que sempre que a Constituição ou legislação ordinária atribuam competências ao Governo presume-se que essas competências só podem ser exercidas em Conselho de Ministros. Dizer que, o Governo é o Conselho de Ministros de facto é muito redutor, para o órgão que exerce poderes de direção, superintendência e tutela sobre toda a administração pública, sendo o Conselho de Ministros simplesmente a reunião Magna do Governo, que como dissemos deverá exercer todas as competências, que se atribuam ao Governo, sem especificar um determinado Ministério.

Apresentado o programa, que é apreciado no início da legislatura, art.º197.º n.º 1, e a Assembleia delibera sobre o mesmo nos termos do art.º 178.º n.º 2 alínea j) <sup>72</sup> onde a rejeição pode implicar a dissolução da Assembleia <sup>73</sup>.

Depois de aprovado o seu programa o Governo assume a plenitude das suas funções podendo aprovar decretos-lei mediante autorização legislativa da Assembleia da República, art.º 203.º alínea d). O decreto-lei é um acto legislativo aprovado pelo Conselho de Ministros mediante autorização da Assembleia da República, art.º 142.º n.º 3 e devem indicar a lei ao abrigo da qual são aprovados, art.º 209.º n.º 2 (é a chamada lei de habilitação).

Note-se que Lei e Decreto-lei tem o mesmo valor normativo, assim:

*Ac. 4/CC/2007 de 16 de Agosto* «Mas quanto ao valor normativo dos decretos-lei reitera-se que era o mesmo das leis e, neste aspecto, tanto a Constituição de 1990 como a de 2004, apenas terão consagrado formalmente a hierarquia das leis então vigente, nada inovando, contrariamente ao que pretende induzir o Parecer da CAJDHL, quanto ao valor relativo das leis e dos decretos-lei.

O Parecer da CAJDHL aborda o tema do poder unitário do Estado no sentido de retirar a conclusão de que, não existindo uma nítida separação de poderes, que só viria a ser consagrada na Constituição de 1990, «Neste período, doutrinalmente encontramos competências legislativas paralelas e não poucas vezes concorrentes, entre os órgãos com competência legislativa imanescentes à Constituição de 1975». Pretende-se deste modo concluir, implicitamente pelo menos, que, não existindo uma “hierarquização formal das leis”, a revogação dos decretos-lei podia muito bem operar-se por via de simples decretos do Governo. Contudo esta argumentação não só parece carecer de rigor, do ponto de vista estritamente jurídico, como não contribui para a segurança e estabilidade indispensáveis à ordem jurídica.

Com efeito a doutrina do poder unitário do Estado, em que assentou a constitucionalidade anterior à Constituição de 1990, não postulava a indiferenciação de funções entre o Executivo, o Legislativo e o Judicial. Pelo contrário, embora imanescentes de um poder unitário, a essas funções correspondiam competências exercidas por distintos órgãos: a Assembleia Popular, o Governo e os Tribunais, com atribuições constitucionalmente definidas e distintas.

---

<sup>72</sup> Ao contrário do sistema Português onde o programa é apreciado mas não necessariamente votado.

<sup>73</sup> Note-se que estamos perante uma faculdade que é atribuída ao Presidente, pois o art.º 188.º n.1 utiliza claramente a expressão “**pode**”, se bem que o n.º2 diz que o Presidente convoca novas eleições legislativas, nos termos da Constituição. Ora o número dois não pode ser aplicado sem o número um, o legislador podia ter clarificado a questão legislando da seguinte forma «Em caso de dissolução o Presidente convoca novas eleições legislativas nos termos da Constituição». Para clarificar este entendimento basta olhar para o art.º 159.º alínea f) que diz que compete ao Presidente demitir os restantes membros do Governo quando o seu programa seja rejeitado **pela segunda vez pela Assembleia da República**. Portanto fica clara que uma mesma Assembleia pode rejeitar mais do que uma vez o programa do Governo.

De tal modo que a eventual concorrência no exercício dessas atribuições e competências, fora do quadro constitucionalmente definido, não terá passado de desvio que não deve agora ser promovido a tese ou doutrina. No que releva para a questão suscitada no Parecer da CAJDHL, o Governo detinha competência legislativa, decorrente das disposições acima referidas.

Das citadas disposições resulta claro que, pelo menos ao nível da Constituição, não existia qualquer confusão, por um lado, de competências entre órgãos, e, por outro, de hierarquia entre decretos-leis e decretos. Assim, ao passo que os decretos-leis decorriam não de uma competência própria, mas de uma delegação ou autorização, e tinham o mesmo objecto que as leis formais, já os decretos decorriam de uma competência própria e tinham por objecto as atribuições específicas do Conselho de Ministros definidas no referido artigo 54. Por isso, os decretos-lei tinham e têm o mesmo valor das leis formais, o que não acontecia então, nem acontece agora, com os decretos por serem de hierarquia inferior.»

### **3.4.5 O regime das autorizações legislativas**

Conforme refere ALMEIDA MACHAVA <sup>74</sup> “a letra do texto constitucional, quando apresenta a natureza da Assembleia da República, referindo que “é o mais alto órgão legislativo”, já denota que na estrutura do poder político moçambicano existirão outros órgãos dotados de poder legislativo, ainda que esse poder seja derivado. Com efeito, devido a formalismos/procedimentos complexos não imprime celeridade para providenciar cobertura legal que o poder executivo demanda para proceder a sua intervenção. Por esta razão, transfere-se a função legislativa em determinados condicionalismos para o executivo, o qual passa a exercer a actividade legiferante mediante autorização da Assembleia da República”.

Estipula o art.º 178.º n.º 3, que com a excepção das competências enunciadas no n.º 2 do presente artigo, a Assembleia da República pode autorizar o Governo a legislar sobre outras matérias, sob a forma de decreto-lei. Antes de mais teremos que fazer uma interpretação restritiva do artigo em epígrafe pois nem todas as competências enunciadas no número 2 são competências legislativas. Senão vejamos a alínea i) que estabelece que compete à Assembleia da República, eleger o Provedor de Justiça, como pode haver autorização para legislar sobre um acto

---

<sup>74</sup> MACHAVA, Almeida, *Âmbito e limites da autorização legislativa: a competência fiscalizadora do Conselho Constitucional*, in Revista O Guardião IV, Maputo, 2023, pág., 155.

político que é a eleição <sup>75</sup>. Por outras palavras, só pode haver autorização da Assembleia da República, para o Governo legislar, relativamente às competências legislativas da Assembleia da República.

As leis de autorização legislativa devem definir o objecto, o sentido, a extensão e a duração da autorização, art.º 179.º n.º 1 da Constituição.

Existem quatro ordens de limites às autorizações <sup>76</sup>, limites substanciais, limites formais, limites subjectivos e temporais.

Os limites substanciais, são os seguintes:

- a) Só pode haver autorizações legislativas, sobre as matérias que não constam do art.º 178.º n.º 2 (o raciocínio funciona por exclusão de partes, se não couber na matéria de competência exclusiva então pode haver autorização), obviamente que a matéria de competência exclusiva não se esgota no art.º 178.º n.º 2, abrange outras matérias como por exemplo o estatuto da oposição (art.º 186/3).
- b) A autorização incide sobre esta ou aquela matéria, não pode haver autorizações em branco, se não subverteriam a própria natureza das autorizações <sup>77</sup>.
- c) Tem de definir o objecto e a extensão da autorização;
- d) As autorizações legislativas não podem ser utilizadas mais de uma vez, sem prejuízo da sua execução parcelada ou da respectiva prorrogação, art.º 179.º n.º 2;
- e) Tem de definir o sentido da autorização <sup>78</sup>, isto é o objectivo e o critério da disciplina legislativa a estabelecer, a condensação dos princípios ou a orientação fundamental a seguir pelo Governo.

Como limites formais, temos <sup>79</sup>:

---

<sup>75</sup> Uma coisa é o Regime Jurídico que regula os actos eleitorais esse sim passível de autorização, outra coisa bem diferente é a eleição em si, o acto de escolher mediante o voto. Outros exemplos podiam ser dados como o da alínea h) ratificar a nomeação do Presidente do Tribunal Supremo. Este é a nosso ver um aspecto a considerar na próxima revisão, distinguindo as competências legislativas da Assembleia das restantes.

<sup>76</sup> MIRANDA, Jorge, *Manual de Direito Constitucional*, V, ob., cit., pág. 312.

<sup>77</sup> Sobre a natureza das autorizações legislativas veja-se, JORGE MIRANDA, *Manual de Direito Constitucional*, V, ob., cit., pág. 308.

<sup>78</sup> Idem., pág. 313.

<sup>79</sup> Idem, pág. 313 e ss.

- a) a autorização tem de ser explícita, e tem de constar de uma lei de autorização, o acto autorizado tem de revestir a forma de decreto-lei (art.º 209.º n.º 2) e tem de indicar a lei ao abrigo do qual são aprovados.

Como limites subjectivos:

- a) as autorizações caducam com o termo da legislatura ou com a dissolução da Assembleia da República (art.º 179.º n.º 3).

Quanto a este limite, do art.º 179.º n.º 3, um comentário se impõe: este artigo mostra-nos que o legislador constituinte ao importar soluções legislativas de outros ordenamentos, perdeu ou perdeu-se na sua ordenação sistemática, senão vejamos: diz-nos o art.º 187.º n.º 1 que a Assembleia da República pode ser dissolvida caso rejeite após debate o programa do Governo. E esta é a única situação possível de dissolução, ora como pode um governo sem programa apreciado e votado dirigir um pedido de autorização legislativa à Assembleia? Contra se pode argumentar, que sendo um governo de gestão pode dirigir este pedido em caso de urgência. Ora a resposta seria, qual é a urgência que justifica que o *dominus* do poder legislativo, não possa ele mesmo legislar, e ter que autorizar um governo sem programa a legislar?

Isto manifesta a desordenação sistemática a que se pode chegar, copiando soluções legislativas de outros ordenamentos ao qual se pretende acrescentar um cunho diferente no que concerne à organização política, ou por outro lado uma contradição entre normas constitucionais, pois a Assembleia da República não pode ser dissolvida a todo o tempo, daí não fazer nenhum sentido a previsão de as autorizações caducam com a dissolução da Assembleia da República, algo que é perceptível e aplicável no caso português.

Pelo exposto impõe-se a nosso ver uma interpretação restritiva do art.º 179.º n.º 2 as autorizações só caducam com o termo da legislatura.

A Constituição é omissa no que concerne à demissão do Governo. *Quid iuris* se houver demissão do Governo, as autorizações caducam? O legislador não regula esta situação e a nosso ver bem. Aliás nem se sequer podemos com autonomia falar no nosso ordenamento jurídico de demissão do Governo, pois o Governo como um todo nunca é demitido. Senão vejamos: a própria Constituição no art.º 158.º alínea f) diz que compete ao Chefe de Estado demitir os restantes membros do Governo quando o seu programa seja rejeitado pela segunda vez pela Assembleia da República. Ora mantendo-se o chefe do Governo (art.º 145.º n.º 3) só se pode falar

de remodelação do Governo, nunca de demissão. Ou demissão de alguns membros do Governo, nunca do Governo como um todo.

Por fim existe um limite temporal, o Governo deve publicar o acto legislativo autorizado até ao último dia do prazo indicado na lei de autorização, que começa a contar-se a partir da data da publicação, art.º 179.º n.º 4.

### **3.4.6 As ratificações**

Os decretos-lei aprovados pelo Conselho de Ministros no uso de autorização legislativa são considerados ratificados se, na sessão da Assembleia da República imediata a sua ratificação não for requerida por um mínimo de quinze deputados, art.º 180 n.º 1, temos, portanto, um caso de ratificação tácita.

Fala-nos o legislador em decretos-lei aprovados no uso de autorização legislativa, ora não existem outros, todos são aprovados no uso de autorização. Não se trata a nosso ver de um preciosismo linguístico, a questão é que por exemplo no ordenamento jurídico português os decretos-lei aprovados no âmbito da competência exclusiva do Governo não estão sujeitos a ratificação, (veja-se art.º 169. n.º 1 da CRP). É preciso rigor na Constituição, não pode o legislador constituinte prever normas que não são compagináveis com o sistema político, que ele próprio moldou. A importação de soluções legais ou constitucionais tem que passar pelo crivo da compatibilidade com o nosso sistema, e as soluções encontradas tem de fazer sentido, no quadro geral do pacto da (e para a) sociedade moçambicana.

Sobre o regime das ratificações, diz-nos MANUEL AFONSO VAZ <sup>80</sup> “a acrescer a este poder inicial, a CRP confere à AR um poder final sobre os decretos-lei autorizados que se exprime no facto de tais decretos-lei poderem «ser submetidos à apreciação da Assembleia da República, para efeitos de alteração ou de recusa de ratificação» (art.º 172º, n.º 1). A faculdade de a AR poder sujeitar ao mecanismo da ratificação (expressa) os decretos-lei autorizados é uma novidade da CRP que não tem tradição no constitucionalismo português nem na generalidade das constituições contemporâneas. Com efeito, o instituto da ratificação surgiu, e

---

<sup>80</sup> VAZ, Manuel Afonso, *Lei e reserva de lei: a causa de lei na Constituição portuguesa de 1976*, ob., cit., pág. 436 e ss.

tem-se mantido em geral, associado à possibilidade de legislação excepcional do Executivo em matérias de reserva («em caso de urgência e necessidade pública»; «conservação da ordem pública seriamente ameaçada») legislação excepcional que a realidade constitucional impôs e que, quando formalmente constitucionalizada, se liga, também formalmente, a um apertado controlo parlamentar, expresso no instituto da ratificação (...).

É fácil de ver que, este sentido de decreto-lei e da ratificação – ainda hoje dominante – se não adequa a estruturas constitucionais que, para além da legislação autorizada, consagram área de competência normal (concorrente ou exclusiva) ao Governo”.

O único sentido útil que podemos encontrar no instituto da ratificação, no nosso ordenamento é o facto de poder ser utilizada pela oposição como mecanismo de controlo da actividade legislativa do Executivo, quando este não cumpra o estipulado na lei de autorização. Mas mesmo aí, os deputados sempre teriam o pedido de fiscalização sucessiva ao Conselho Constitucional.

A Assembleia da República pode suspender no todo ou em parte a vigência do decreto-lei até a sua apreciação, art.º 180.º n.º 2. A suspensão caduca quando até ao fim da sessão a Assembleia não se pronunciar, art.º 180.º n.º 3 e a recusa de ratificação implica a revogação, art.º 180.º n.º 4.

### **3.4.7 A (não) proibição do referendo fiscal**

De acordo com CASALTA NABAIS <sup>81</sup> “a tradicional recusa constitucional, em termos tão absolutos, do referendo em matéria fiscal, na generalidade dos países que conhecem o instituto referendário, tem mais a ver com a partidocracia instalada e consolidada a expensas do monopólio de representação política conferida aos partidos, do que com objecções de natureza técnica ou com fundados e legítimos receios de se cair na demagogia e manipulação políticas. Uma ideia que é bem visível entre nós, em que a preocupação em proibir o referendo fiscal foi tão grande que levou o nosso constituinte a proibi-lo duplamente no próprio art. 115.º, n.º 4, al. b), da CRP. Com efeito, este preceito, ao excluir do referendo “as questões e os

---

<sup>81</sup> CASALTA NABAIS, José, *Direito Fiscal*, ob., cit., pág. 153.

actos de conteúdo orçamental, tributário ou financeiro” acaba por proibir o referendo fiscal enquanto matéria tributária e enquanto matéria financeira (em que a matéria tributária está incluída).”

Referendo é nas palavras de JORGE MIRANDA <sup>82</sup> “a votação popular, por sufrágio individual e directo dos cidadãos, tendente a uma deliberação política (ou mais raramente, administrativa), a uma indicação, aos órgãos de governo ou de gestão ou, porventura a outros efeitos constitucional ou legalmente previsto”.

Para NORBERTO BOBBIO <sup>83</sup> “o *referendum* é tido como principal instrumento de democracia direta, já que, por meio deste instituto, o povo, ou, mais exactamente, o corpo eleitoral, participa, por via consultiva ou deliberativa, do processo decisório”.

Portando por referendo podemos entender a votação popular, sobre questões de relevante interesse nacional. Constitui uma manifestação da democracia directa.

O referendo abrange os cidadãos eleitores recenseados no território nacional e os cidadãos residentes no estrangeiro regularmente recenseados, art.º 136.º n.º1 da CRM.

A iniciativa do referendo pertence a pelo menos um terço dos deputados <sup>84</sup>, art.º 136.º n.º 2, contudo depois da iniciativa terá que ser aprovada a proposta pela Assembleia da República e é decidida pelo Presidente da República, art.º136.º n.º2 e art.º 159.º alínea c).

O referendo não pode ter qualquer conteúdo, não pode haver referendo sobre as alterações à Constituição (com excepção das matérias referidas no art.º 300.º n.º1, nem podem incidir sobre as matérias de competência legislativa exclusiva da Assembleia da República, art.º 136.º n.º 3. Contudo, se as matérias referidas no n.º 2 do art.º 178.º forem objecto de convenção internacional podem ser submetidas a referendo, salvo se forem relativas à paz e à rectificação de fronteiras.

O referendo tem também um limite temporal, pois entre a data da convocação e da realização de eleições gerais para os órgãos de soberania não se pode convocar nem efectivar referendos, art.º 136.º n.º 5.

---

<sup>82</sup> MIRANDA, Jorge, *Ciência Política: formas de governo*, Lisboa, 1999, pág. 231.

<sup>83</sup>BOBBIO, Norberto, MATTEUCI, Nicola *et all* (org.) *Dicionário de Política*, Vol. I, 11ª Edição, Editora Unb, Brasília, 1998, pág. 1074.

<sup>84</sup> Isto significa que o referendo só pode ser proposto por iniciativa de pelo menos 84 deputados, pois sendo a Assembleia composta por 250 Deputados, um terço perfaz 83,33 o legislador utilizando a expressão pelo menos, só se considera atingido com 84 Deputados. Por outro lado, a proposta é aprovada por maioria absoluta dos deputados portando a partir de 126 votos a favor.

A doutrina tem apontado vários convenientes e inconvenientes deste processo. De acordo com NORBERTO BOBBIO <sup>85</sup> “ a preparação política e a capacidade de tomar posições em face dos problemas variam também segundo o nível cultural das diversas comunidades e isso faz com que seja diverso o papel decisório do povo, porquanto uma coisa é decidir predominantemente sob a influência de mensagens emocionais ou de simpatia pelos apologistas das soluções em discussão, e muito outra escolher depois de reflectir sobre o problema (conquanto excluamos a ilusão de que um corpo eleitoral decide com pleno conhecimento dos termos da questão que lhe foi submetida)”.

Por sua vez PAULO BONAVIDES <sup>86</sup> aponta como vantagens do referendo “serve de anteparo à onipotência eventual das assembleias parlamentares; torna verdadeiramente legítima pelo acesso popular a obra legislativa dos parlamentos; dá ao eleitor uma arma com que sacudir o “jugo dos partidos”; faz do povo, menos aquele espectador, não raro adormecido ou indiferente às questões públicas, do que um colaborador ativo para a solução de problemas delicados e de mais alta significação social; promove a educação dos cidadãos; bane das casas legislativas a influência perniciosa das camarilhas políticas; retira dos “bosses” o domínio que exercitam sobre o governo”.

Avança o mesmo autor como inconvenientes<sup>87</sup> “o desprestígio das câmaras legislativas, conseqüente à diminuição dos seus poderes; os índices espantosos de abstenção; a invocação do argumento de MONTESQUIEU acerca da incompetência fundamental do povo e seu despreparo para governar; a cena muda em que se transforma o *referendum* pela ausência de debates; os abusos de uma repetição frequente ao redor de questões mínimas, sem nenhuma importância, que acabariam provocando o enfado popular; o afrouxamento da responsabilidade dos governantes (...) o escancarar de portas à mais desenfreada demagogia; em suma, o dissídio essencial da instituição com o sistema representativo”

CASALTA NABAIS <sup>88</sup> diz que “em conclusão, o referendo merece bem uma análise mais profunda e, sobretudo, uma visão menos pessimista. Daí que, a nosso ver e *de iure condendo*, o referendo fiscal não seja de excluir em termos absolutos,

---

<sup>85</sup> BOBBIO, Norberto, MATTEUCI, Nicola *et all* (org.) ob., cit., pág. 1075.

<sup>86</sup> BONAVIDES, Paulo, *Ciência política*, 10ª Edição Rev. Act., Malheiros Editores, São Paulo, 2000, pág., 371.

<sup>87</sup> BONAVIDES, Paulo, *Ciência política*, ob., cit., pág. 372.

<sup>88</sup> CASALTA NABAIS, José, *Direito Fiscal*, ob., cit., pág., 153.

podendo justamente vir a constituir um dos novos instrumentos de carácter procedimental pelo qual pode passar a “domesticação” do actual Estado fiscal.”

No nosso ordenamento jurídico, só é proibido o referendo sobre as bases da política de impostos e o sistema fiscal.

### **3.4.8 A consequência da ausência de lei de valor reforçado no ordenamento jurídico moçambicano.**

O art.º 178.º n.º 2.º alínea o) diz que compete exclusivamente á Assembleia da República definir as bases da política de impostos e o sistema fiscal. Nesse diapasão, o legislador aprovou a lei n.º 15/2002, de 26 de Junho, que é a Lei de Bases do Sistema Tributário (LBST). Perante a neutralidade do legislador constituinte, em definir os fins da tributação, dizendo simplesmente que os impostos são criados ou alterados por lei, que os fixa segundo critérios de justiça social, veio a ser o legislador ordinário a definir as finalidades gerais da criação dos impostos, e o modo como deve ser efectuado a tributação para cada tipo de imposto.

No direito português, conforme referem JORGE MIRANDA e RUI MEDEIROS<sup>89</sup> “aquilo de que o legislador constituinte se não coibiu foi de marcar orientações quanto a cada um desses modelos de tributação. Assim, e pelo que respeita ao imposto sobre o rendimento, importa ter presente a distinção entre o rendimento das pessoas singulares e o das pessoas colectivas. Quanto ao primeiro tipo de imposto, prevê-se que será único e progressivo, visará a diminuição das desigualdades e terá em conta as necessidades e os rendimentos do agregado familiar. (...) Por outro lado, uma análise detalhada do IRS poderia, também, levar a questionar a natureza unitária do imposto, uma vez que a utilização de várias categorias de rendimento e, sobretudo, a existência de taxas liberatórias parece pouco compatível com a ideia de unidade do imposto e da justiça do sistema fiscal”.

Assim de acordo com o art.º 2.º n.º 1 da LBST, 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.

---

<sup>89</sup> MIRANDA, Jorge e MEDEIROS, Rui, *Constituição Portuguesa Anotada*, Tomo II, ob. Cit., pág., 226.

De acordo com o art.º 60.º n.º 1 da LBST, o imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares – IRPS obedece aos princípios da unidade e da progressividade e o seu regime tem em conta as necessidades e os rendimentos do agregado familiar. Por sua vez, o art.º 62.º n.º 4 da LBST, estabelece que “se os contribuintes não forem casados e não separados judicialmente de pessoas e bens, ambos os cônjuges ficam sujeitos a IRPS relativamente aos rendimentos do agregado familiar.”

Ora sucede que com as alterações feitas ao CIRPS, além de se ter quebrado a unidade, com a não sujeição a englobamento dos rendimentos da primeira categoria, deixa-se de tributar o agregado familiar (quando os cônjuges forem casados e não separados de pessoas e bens).

Portando, temos leis ordinárias (no caso o CIRPS) que não respeitam, a lei de bases do sistema tributário, que determina como deve ser feita a tributação dos rendimentos do trabalho dependente.

Antes de mais convém referir, que a Constituição é completamente omissa no que concerne à relação entre as leis ordinárias e as leis de valor reforçado, aliás o conceito de lei de valor reforçado nem se quer é referido pelo legislador constituinte. Contudo, as alíneas o) e r) atribuem competência legislativa exclusiva à Assembleia da República para: definir as bases da política de impostos e o sistema fiscal e deliberar sobre as bases gerais da organização e funcionamento da Administração Pública.

No caso concreto do CIRPS que foi aprovado pela lei n.º 33/2007, de 31 de Dezembro e alterada pela lei n.º 20/2013, de 23 de Setembro, sendo que esta última é que veio, trazer alterações que violam a Lei de bases, obviamente que não poderíamos falar, da existência de uma ilegalidade. A mesma situação não sucederia, caso as alterações ao CIRPS, tivessem sido introduzidas por Decreto-lei, pois a lei de bases foi aprovada no âmbito de uma competência legislativa exclusiva da Assembleia da República, não poderia o Governo no âmbito de uma autorização legislativa, imiscuir-se no âmbito de matérias que são da competência exclusiva da Assembleia da República. Sendo a própria Assembleia da República, que no âmbito da competência exclusiva, determina como deve ser feita a tributação do rendimento das pessoas singulares e ela própria viola as normas da lei de bases, por uma lei ordinária, pensamos nós que não tendo o legislador constituinte, estabelecido um regime no âmbito das leis de valor reforçado, não poderemos falar de ilegalidade.

Ademais, de acordo com o art.º 244.º n.º 1 “o Conselho Constitucional aprecia e declara, com força obrigatória geral, a inconstitucionalidade das leis e a ilegalidade dos demais actos normativos dos órgãos do Estado, em qualquer momento da sua vigência”, assim parece-nos, que a ilegalidade não está prevista para os actos legislativos.

Tratar-se-á, mais de uma ausência de política legislativa no campo dos impostos, e a inexistência de uma política normativa coerente por parte da Assembleia da República. Obviamente que uma interpretação correcta do texto constitucional, por parte da Assembleia da República, iria tirar ilações do facto de o legislador constituinte, ter previsto uma lei de bases, como competência exclusiva, e nunca iria emitir legislação contrária à lei de bases, sem antes alterar esta.

É certo que, no âmbito tributário, as alterações são constantes e muitas vezes perde-se o fio condutor das políticas, mas é necessário não perder de vista as incongruências que determinadas alterações vão inserindo no sistema, tornando-o desajustado e inadequado.

A solução para este problema passa, pela introdução da figura de leis de valor reforçado na Constituição, ou pela completa remoção do texto constitucional, de referências às leis de bases e sistemas.

Recorde-se que no sistema português, o Tribunal Constitucional aprecia e declara com força obrigatória geral: a ilegalidade de quaisquer normas constantes de diploma legislativo com fundamento em violação de lei com valor reforçado. Nesse sistema, recorda-nos GOMES CANOTILHO<sup>90</sup> que “o primeiro dado normativo a ter em conta é individualização das leis com valor reforçado feita pelo art. 112.º/3, na redacção que lhe foi dada pela LC 1/97 (quarta revisão). Neste preceito faz-se alusão a quatro categorias de **leis reforçadas**: (1) as leis orgânicas; (2) as leis que carecem de aprovação por maioria de dois terços; (3) as leis que por força da constituição sejam pressuposto normativo necessário de outras leis; (4) as leis que por outras devam ser respeitadas (...). Uma lei é reforçada relativamente a outra ou outras quando apresenta um conteúdo de natureza paramétrica que deve servir de pressuposto material à disciplina normativa estabelecida por estes outros actos legislativos. Assim: as *leis de bases* (...) e a *lei de enquadramento orçamental* (...).”

---

<sup>90</sup> CANOTILHO, J.J. Gomes, *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*, 7ª Edição, Almedina, Coimbra, 2003, pág., 782.

Nesse ordenamento, uma lei “normal” não pode derogar uma lei de valor reforçado. Não poderia neste caso, o CIRPS derogar a lei de bases do sistema tributário. Obviamente que perante a omissão do nosso legislador, não poderemos chegar às mesmas conclusões. Contudo achamos que algumas consequências, devem ser tiradas do facto de o legislador constituinte, ter previsto como competência exclusiva da Assembleia da República a definição das bases da política de impostos e o sistema fiscal.

### **3.5 O princípio da igualdade e da capacidade contributiva**

Quanto ao princípio da igualdade, a sua interpretação e aplicação levanta alguns problemas, agravados pela pouca jurisprudência do Conselho Constitucional a este respeito. Antes de mais convém dizer que os critérios de discriminação aventados pelo legislador constituinte são meramente exemplificativos, pois apesar de não ter utilizado as expressões: nomeadamente ou exemplificadamente, não poderemos nos esquecer de que de acordo com o art.º 43.º “os preceitos constitucionais relativos aos direitos fundamentais são interpretados e integrados de harmonia com a Declaração Universal dos direitos do Homem e a Carta Africana dos Direitos do Homem e dos Povos.” Ora de acordo com a DUDH no seu art.º 2.º “todos os seres humanos podem invocar os direitos e as liberdades proclamados na presente Declaração, sem distinção alguma, nomeadamente, de raça, de cor, de sexo, de língua, de religião, de opinião política ou outra, de origem nacional ou social, de fortuna, de nascimento; ou de qualquer outra situação.” Ou como refere a Carta Africana dos Direitos do Homem e dos Povos, no seu art.º 2.º “toda a pessoa tem direito ao gozo dos direitos e liberdades reconhecidos e garantidos na presente Carta sem distinção alguma, nomeadamente de raça, de etnia, de cor, de sexo, de língua, de religião, de opinião política ou de qualquer outra opinião, de origem nacional ou social, de fortuna, de nascimento ou de qualquer outra situação.” E no seu art.º 3.º n.º 1 “todas as pessoas beneficiam de uma total igualdade perante a lei.”

E isto é assim porque de acordo com art.º 1.º da DUDH “todos os seres humanos nascem livres e iguais em dignidade e em direitos. Dotados de razão e consciência, devem agir uns para com os outros em espírito de fraternidade.”

O princípio da igualdade orienta-nos a: tratar de forma igual o que é igual, e de forma diferente o que é diferente, de acordo com a medida da diferença.

Evidentemente que tratar o que é diferente de forma igual constitui uma violação do princípio da igualdade e por outro lado exagerar no tratamento diferenciado, também viola o princípio da igualdade.

Ao legislador vinculado ao princípio da igualdade fica vedado a discriminação negativa e quanto á discriminação positiva carece de um fundamento ou autorização expressa ou implícita do legislador constituinte.

De facto, não se afigura fácil determinar “o que é igual” para efeitos da aplicação das normas constitucionais. Será violador da Constituição a isenção do pagamento de taxas para crianças do sexo feminino no ensino primário? E o critério de atribuição de bolsas que pontuam os candidatos de acordo com a origem?

A resposta não poderá deixar de ter em conta os seguintes factores: (1) a discriminação negativa é sempre proibida; (2) a discriminação positiva só é permitida pela Constituição. Toda a discriminação sem um mínimo de autorização constitucional deve ter-se por inconstitucional. Senão vejamos: quando a Constituição diz no seu art.º 37.º que “os portadores de deficiência gozam plenamente dos direitos consignados na Constituição e estão sujeitos aos mesmos deveres com ressalva do exercício ou cumprimento daqueles para os quais, em razão da deficiência, se encontrem incapacitados.” Autoriza a discriminação positiva que também decorre do próprio art.º 35.º pois tratar o desigual de forma igual é violar o princípio da igualdade. Contudo há um limite, alcançada a igualdade material, toda a discriminação positiva que o supere é inconstitucional. Através de um exemplo escolar, poderemos denotar este limite, se numa Instituição de Ensino são obrigatórias duas avaliações escritas, havendo um estudante cego, não poderá realizar as avaliações escritas mas poderá ser avaliado oralmente. Permitindo duas avaliações orais, estaremos a atingir a igualdade material, se permitirmos três avaliações aí já estaremos num campo de discriminação não permitido pelo legislador Constituinte.

Não podemos também discriminar as mulheres durante séculos e não permitir que neste momento possam ter condições para ultrapassar as desigualdades reais, que enfrentam, portanto a discriminação positiva será permitida até que se atinja a igualdade material.

Sobre o princípio JORGE MIRANDA e RUI MEDEIROS<sup>91</sup> referem que: “neste sentido, **a igualdade é, antes de tudo, igualdade na lei**, tendo por destinatários, desde logo, os próprios órgãos de criação do Direito. Esta lei pode ser lei de revisão constitucional. Ainda que o princípio da igualdade não conste (pelo menos, directamente) do art.º 288.º, tem de reputar-se bem mais definidor e estruturante do sistema jurídico-constitucional do que alguns dos princípios aí mencionados: ele é um limite material *implícito* da revisão constitucional e a sua preterição acarretaria uma derrogação ou quebra inadmissível. Todavia, na prática, os problemas põem-se, sobretudo e constantemente, a propósito da legislação ordinária. Toda a lei ordinária deve obedecer ao princípio, tanto nas suas precipitações imediatas de igualização e diferenciação como no seu conteúdo geral. E a lei deve não tanto enquadrar-se silogisticamente nos comandos da Constituição quanto adstringir-se aos seus fins. O arbítrio, a desrazoabilidade da solução legislativa, a sua inadequação ou desproporção revelam, de forma mais flagrante, a preterição. Não esgotam o objecto do juízo a cargo do órgão de controlo. Também pode ocorrer desvio de poder legislativo por infracção do princípio da igualdade.”

A exigência da igualdade material em direito fiscal, o tratar o que é igual de forma igual e o que é diferente de forma diferente, de acordo com a medida da diferença, consegue-se através do medidor das diferenças entre os sujeitos passivos, que é chamado princípio da capacidade contributiva.

CASALTA NABAIS <sup>92</sup> diz que “configurando-se o princípio geral da igualdade como uma igualdade material, o princípio da capacidade contributiva enquanto *tertium comparationis* da igualdade no domínio dos impostos, não carece dum específico e directo preceito constitucional. O seu fundamento constitucional é, pois, o princípio da igualdade articulado com os demais princípios e preceitos da respectiva “constituição fiscal” e não qualquer outro”.

Nas palavras de GILBERTO BOGAIO<sup>93</sup> “a igualdade entre as partes é muitas vezes perturbada pelas diferenças naturais, interesses divergentes, posições sociais-culturais diferentes, desigualdade das condições económicas ou pelo domínio do mercado por alguma das partes – no entanto a exigência da igualdade transporta consigo a necessidade de proteger os mais fracos, através do

---

<sup>91</sup> MIRANDA, Jorge, MEDEIROS, Rui, *Constituição Portuguesa Anotada*, Tomo I, ob., cit., pág., 221.

<sup>92</sup> CASALTA NABAIS, José, *Direito Fiscal*, ob., cit., pág. 155.

<sup>93</sup> CONSTANTINO, Gilberto Bogaio, *Lições Elementares de Teoria Geral do Direito Civil*, Escolar Editora, Maputo, 2021, pág., 29.

estabelecimento de um regime de proteção. A igualdade é vista como um critério meramente formal”.

Ainda sobre o princípio da capacidade contributiva CASALTA NABAIS<sup>94</sup> refere, “ora bem, a capacidade contributiva constitui o pressuposto e o critério da tributação. Como *pressuposto*, exige não só que todos os tributos, em que naturalmente se incluem os impostos extrafiscais, mas também os próprios benefícios fiscais tenham por objecto “bens fiscais”, excluindo da tributação, por conseguinte, tanto o *mínimo existencial* como o chamado *máximo confiscatório* (...). Enquanto *critério* da tributação, a capacidade contributiva rejeita que o conjunto dos impostos (o sistema fiscal) e cada um dos impostos de per si tenham por base qualquer outro critério, seja ao nível das respectivas normas, seja ao nível dos correspondentes resultados (...). Relativamente ao *quantum* ou intensidade da tributação, a capacidade contributiva não constitui qualquer suporte da progressividade do sistema fiscal ou dos impostos, indiciando-nos a opção por impostos proporcionais.”

Do nosso ponto de vista, só uma leitura isolada do princípio da capacidade contributiva apontaria para a opção por impostos proporcionais. A criação ou alteração dos impostos deve ser feita por lei, que os fixa segundo critérios de justiça social (art.º 100.º da CRM) e sistema fiscal é estruturado com vista a satisfazer as necessidades financeiras do Estado e das demais entidades públicas, realizar os objectivos da política económica do Estado e garantir uma justa repartição dos rendimentos e da riqueza (art.º 127.º n.º 2 da CRM). Consideramos que mais facilmente se atinge o objectivo da redistribuição com impostos progressivos.

De acordo com SALDANHA SANCHES<sup>95</sup> “a igualdade tributária como objectivo legal e como resultado efectivamente alcançado só pode ter lugar se o legislador fiscal escolher, como objecto de impostos, factos e circunstâncias que sejam índices adequados da capacidade contributiva de cada sujeito passivo e dotar a Administração fiscal, como órgão de aplicação da lei fiscal, dos meios adequados para obter o seu cumprimento. Para assegurar a igualdade fiscal, a lei tem de

---

<sup>94</sup>CASALTA NABAIS, José, *Direito Fiscal*, ob., cit., pág., 151. No sentido de que o princípio da capacidade contributiva impõe taxas progressivas vide. SANCHES, Saldanha, ob. 2 Edição, cit. pág. 169, onde diz que “e precisamente por ser um conceito dotado de um largo grau de abstracção, insusceptível de se transformar num critério de onde se possam extrair soluções directas para os dilemas da política legislativa, o princípio da capacidade contributiva na formulação que lhe é dada pelo nosso texto constitucional deverá corresponder a um imposto com taxas progressivas, embora nada nos diga sobre o grau de progressividade exigível.”

<sup>95</sup> SANCHES, Saldanha, *Manual de Direito Fiscal*, ob., cit., pág., 211.

garantir uma generalização efectiva na distribuição dos encargos tributários, não apenas por via da sua formulação (previsão normativa), mas também através do seu cumprimento generalizado.”

HERRERA MOLINA<sup>96</sup>, identifica um triplo fundamento no princípio da capacidade contributiva: 1) o princípio da igualdade, em que se baseia a “*estrutura dogmática*” do princípio da capacidade contributiva; 2) o princípio da solidariedade, que dita seu conteúdo como medida da contribuição individual para sustentar as “*cargas públicas*”; 3) e, por fim a função social da propriedade.

De acordo com GUSTAVO CAMPOS<sup>97</sup> “a doutrina costuma analisar a atuação do princípio da capacidade contributiva no plano normativo, ou seja, na escolha dos fatos jurídicos tributáveis (hipóteses de incidência), como exigência de que “*o tipo legal de imposto contenha referência só a elementos económico-financeiros*” (acepção objetiva). Enfatiza também a preocupação contida no princípio da capacidade contributiva com o estabelecimento de justa medida para a contribuição de cada membro da sociedade para as despesas estatais (acepção subjectiva). Deve-se recordar, porém, que o princípio da capacidade contributiva representa, no âmbito tributário, a concretização do princípio da igualdade, e seu campo de atuação não pode ser limitado ao momento da elaboração da norma tributária. É preciso garantir a igualdade também na aplicação da lei (fiscalização adequada e igualitária de todos os grupos de contribuintes) e na execução do crédito tributário (cobrança).”

Nas palavras de SÉRGIO VASQUES<sup>98</sup> “se o propósito dos impostos está em fazer com que os membros de uma comunidade contribuam para despesas *que podem aproveitar a todos de modo indistinto*, a única solução que se afigura materialmente justa é a de fazer com que cada um contribua *na medida da sua força económica*. Quando olhamos à estrutura unilateral e à finalidade solidarista dos impostos, qualquer outro critério de repartição surge à partida como arbitrário, como sucederia se os repartíssemos de modo diferenciado consoante o sector de actividade, território de origem ou forma jurídica dos contribuintes. A capacidade contributiva é o critério de repartição para o qual aponta inequivocamente o princípio

---

<sup>96</sup> MOLINA, P.M. Herrera, *Capacidad Económica y Sistema Fiscal*, Marcial Pons, Madrid/Barcelona, 1998, pág., 99 apud DE CAMPOS, Gustavo Caldas Guimarães, *Execução Fiscal e Efetividade: análise do modelo brasileiro à luz do sistema português*, Quartier Latin, 2009, pág. 30.

<sup>97</sup> DE CAMPOS, Gustavo Caldas Guimarães, *Execução Fiscal e Efetividade: análise do modelo brasileiro à luz do sistema português*, Quartier Latin, 2009, pág. 30.

<sup>98</sup> VASQUES, Sérgio, *Manual de Direito Fiscal*, ob., cit., pág., 294, sublinhado nosso.

da igualdade logo que o projectamos sobre o domínio dos impostos, razão pela qual o princípio da capacidade contributiva não carece de consagração constitucional explícita, bastando, para o fundamentar nesta área do sistema, o princípio geral da igualdade acolhido pelo artigo 35.º da Constituição.”

De acordo com GUSTAVO CAMPOS <sup>99</sup> “do ponto de vista do contribuinte, a ideia de cidadania fiscal leva ao reconhecimento do direito de reivindicar do Estado que todos os membros da comunidade contribuam para seu sustento, de acordo com a sua capacidade contributiva. A igualdade na aplicação da norma tributária impõe, portanto, ao Estado, o dever de manter fiscalização eficiente, capaz de exigir o cumprimento das obrigações tributárias (legalmente estabelecidas) de todos os cidadãos, na medida da capacidade contributiva. O alto grau de evasão fiscal causa distorções inaceitáveis no Estado democrático, sobrecarregando aqueles que não podem fugir aos impostos. A desigualdade na aplicação da lei tributária cria duas classes de cidadãos dentro da mesma sociedade, situação diante da qual já há quem fale em “*apartheid* fiscal”.”

Nas palavras de LÚCIA DA LUZ RIBEIRO<sup>100</sup> “um tratamento arbitrário é aquele que não é compreensível por uma apreciação razoável das ideias dominantes da Constituição da República. A igualdade é violada quando para a diferenciação legal ou para o tratamento legal igual não é possível encontrar um motivo razoável, que surja da natureza das coisas ou que, de alguma forma, seja compreensível em concreto, isto é, quando a disposição tenha de ser qualificada como arbitrária”.

### **3.6 Princípio da Segurança Jurídica**

O princípio da segurança jurídica é uma decorrência do Estado de Direito Democrático. De acordo com o art.º 3.º da Constituição “a República de Moçambique é um Estado de Direito, baseado no pluralismo de expressão, na organização política democrática, no respeito e garantia dos direitos e liberdades fundamentais do Homem.”

---

<sup>99</sup> DE CAMPOS, Gustavo Caldas Guimarães, *Execução Fiscal e Efetividade: análise do modelo brasileiro à luz do sistema português*, Quartier Latin, 2009, pág. 35.

<sup>100</sup> RIBEIRO, Lúcia da Luz, *O sentido Jurídico do Princípio da Igualdade in Revista O Guardião* 2, Maputo, 2021, pág., 297.

O art.º 57.º da Constituição diz que “na República de Moçambique as leis só podem ter efeitos retroactivos quando beneficiam os cidadãos e outras pessoas jurídicas.”

Já o art.º 127.º n.º 3.º diz que “ninguém pode ser obrigado a pagar impostos que não tenham sido criados nos termos da Constituição e cuja liquidação e cobrança não se façam nos termos da lei.” E o n.º 4 do mesmo art.º diz “no mesmo exercício financeiro, não pode ser alargada a base de incidência nem agravadas as taxas de impostos.” Por fim diz o n.º 5.º que “a lei fiscal não tem efeito retroactivo, salvo se for de conteúdo mais favorável ao contribuinte.”

A respeito deste princípio CASALTA NABAIS <sup>101</sup> diz que “(...) impõe-se fundamentalmente ao legislador, limitando este em dois sentidos: 1) na edição de normas retroactivas (desfavoráveis), e 2) na livre revogabilidade e alterabilidade das leis fiscais (favoráveis). Todavia, um tal princípio aplica-se directamente também aos operadores jurídicos concretos, mormente á administração fiscal, se e na medida em que disponham de uma margem legal de livre decisão cujo parâmetro imediato seja a constituição.”

RODRIGUES DE ALMEIDA<sup>102</sup> afirma que “a salvaguarda do **princípio da segurança jurídica** opera em dois planos: no da **estabilidade do direito** e no da **protecção da confiança**. O primeiro pressupõe que o direito não esteja em permanente mudança, de tal forma que possa haver algum grau de certeza quanto às normas legais em vigor, tarefa que hoje não é fácil nem para os juristas quanto mais para o comum dos cidadãos.

O segundo pressupõe que as normas tributárias sejam elaboradas com clareza e rigor de tal modo que garantam aos cidadãos a confiança resultante de se sentir perante o quadro completo das acções ou condutas que são susceptíveis de lhe originar responsabilidades fiscais.”

Note-se que de acordo com art.º 2.º n.º 2 da LBST a tributação respeita aos princípios da generalidade, da igualdade, da legalidade, da não retroactividade, da justiça material e da eficiência e simplicidade do sistema tributário.

Para SALDANHA SANCHES <sup>103</sup> “a obtenção da segurança jurídica exige, consequentemente, a existência de mecanismos que reduzam a incerteza e

---

<sup>101</sup> CASALTA NABAIS, José, *Direito Fiscal*, ob., cit., pág., 149.

<sup>102</sup> DE ALMEIDA, L. Rodrigues, *Introdução ao Direito Tributário Português*, ob., cit., pág., 49.

<sup>103</sup> SANCHES, Saldanha, *Manual de Direito Fiscal*, ob., cit., pág., 175.

permitam a aplicação, ao menos nos casos centrais, que são a maioria, de normas com um grau razoável de certeza jurídica. Ora, obter certeza e segurança jurídica na grande maioria das decisões fiscais – uma vez que os casos de litígio e de incerteza, mesmo quando mais numerosos do que seria desejável, são claramente excepcionais – implica levar em conta o carácter de massa do processo fiscal, carácter esse, que exige a definição de largas áreas de consenso e a obtenção de segurança jurídica pela aplicação frequente e reiterada de certas normas a certos casos, reduzindo assim a zona de incerteza.”

Para SÉRGIO VASQUES <sup>104</sup> “(...) este *princípio da segurança jurídica* (...) se dirige a todas as áreas da intervenção legislativa e da prática da administração, é evidente que no domínio tributário ele reveste redobrada importância, desde logo porque os tributos representam uma ablação coactiva do património. Ao planear a sua actividade e ao gerir o seu quotidiano, famílias e empresas precisam de poder confiar na lei tributária e nas orientações da administração, fundando nestas muitas decisões cujos efeitos económicos se prolongam no tempo. A previsibilidade e a constância da lei, que se dirão sempre aconselháveis em qualquer área do ordenamento jurídico, tornam-se de superlativa importância quando lidamos com taxas, contribuições e impostos.”

Recorde-se de acordo com art.º 57.º da CRM, na República de Moçambique as leis só podem ter efeitos retroactivos quando beneficiam os cidadãos e outras pessoas jurídicas. Portanto a nossa constituição, estabelece o princípio genérico da irretroactividade da lei, sendo mais comum o seu estabelecimento na área do direito penal.

VASCO GUIMARÃES <sup>105</sup> diz que “o **princípio da irretroactividade da lei fiscal** pode ser compreendido através da regra de que a lei fiscal não se aplica para o passado, mas tão só para o futuro. A lei nova não se aplica, em princípio, aos factos pretéritos e efeitos já decorridos de uma lei em vigor.”

De acordo com o Ac. 1/CC/2013 de 6 de Março, do Conselho Constitucional, este refere que “ao consagrar no artigo 57 o princípio geral da irretroactividade das leis, concretizando-o, depois, no domínio específico da legislação fiscal, através da norma do nº 5 do artigo 127, a Constituição visa garantir a efectividade do princípio

---

<sup>104</sup> Vasques, Sérgio, *Manual de Direito Fiscal*, ob., cit., pág., 340.

<sup>105</sup> GUIMARÃES, Vasco, *Princípios gerais da fiscalidade*, in CATARINO, João Ricardo e GUIMARÃES, Vasco Branco (coord.), *Lições de Fiscalidade*, Almedina, Coimbra, 2012, pág., 72.

da segurança jurídica ou da protecção da confiança, inerente ao Estado de Direito Democrático plasmado no artigo 3 da Constituição. A preocupação de garantir a segurança jurídica está patente, igualmente, na proibição do alargamento da base de incidência e do agravamento das taxas dos impostos no mesmo exercício fiscal, prescrita pelo nº 4 do artigo 127 da Constituição. Porém, esta proibição não se confunde com a da retroacção dos efeitos da lei fiscal, estipulada no nº 5 do artigo 127 da Constituição.”

De acordo com SALDANHA SANCHES <sup>106</sup> “as expectativas e a incerteza quanto ao modo de tributação ou sobre o nível das exacções fiscais afectam as decisões de investimento e as decisões de consumo. E por isso se pode afirmar, considerando o ordenamento jurídico como um todo, que a perspectiva da comunidade, fornecendo um grau superior de segurança jurídica, favorece a racionalidade do planeamento e das decisões que exigem uma lei fiscal previsível. De um ponto de vista puramente formal, a mudança retroactiva da lei fiscal cria, em regra, uma impossibilidade de previsão pela aplicação a um facto total ou parcialmente verificado. A imprevisibilidade verifica-se, claro está, porque de uma norma que não existia no momento da sua verificação vai ser retirada uma consequência que não se encontrava, até então, no ordenamento jurídico.”

Para GUILHERME WALDEMAR D'OLIVEIRA MARTINS <sup>107</sup> “de acordo com a delimitação avançada, a capacidade contributiva e sua dupla valorativa quê/porquê, constituem, assim, o núcleo essencial do imposto. Assim, por referência à capacidade contributiva podemos construir o mencionado núcleo, tendo em conta uma dupla vertente – objectiva e subjectiva.

- a) De acordo com a capacidade contributiva objectiva, a tributação da riqueza disponível recorre a três corolários: (1) apenas o rendimento líquido deve ser tributado (corolário material); (2) a continuidade da tributação, desconsiderando os períodos como compartimentos estanques (aspecto temporal); (3) não submissão a tributação dos rendimentos fictícios (aspecto quantitativo).

---

<sup>106</sup> SANCHES, Saldanha, *Manual de Direito Fiscal*, ob., cit., pág., 186.

<sup>107</sup> D'OLIVEIRA MARTINS, Guilherme Waldemar, *Os benefícios fiscais: Sistema e regime*, Almedina, Coimbra, 2006, pág., 30.

b) Já de acordo com a capacidade subjelectiva, a tributação deve ter em conta o enquadramento familiar e pessoal do sujeito passivo (princípio do líquido subjectivo).

Para além disso, deverão estar assegurados outros três factores, para a consolidação do referido núcleo essencial tributário: a progressividade, o ajustamento à inflação e a coerência legislativa.”

### 3.7 O princípio do Estado Social

Não nos podemos esquecer de que de acordo com o art.º 1.º da Constituição “a República de Moçambique é um Estado independente, soberano, democrático e de justiça social” e que “os impostos são criados ou alterados por lei, que os fixa segundo critérios de justiça social.”

Sendo um Estado social o Estado Moçambicano terá as preocupações dos Estados sociais referidos por BACELAR GOUVEIA<sup>108</sup> como:

“- uma preocupação de justiça distributiva, não apenas uma justiça formal e meramente comutativa, sendo inúmeras as consequências práticas;

- uma preocupação de bem-estar social, pela qual o Estado passa a lutar, realizando um novo conjunto de incumbências, assim como através da categoria dos direitos fundamentais sociais;

- uma preocupação de intervenção económica, encarando a actividade da economia como um domínio submetido à relevância jurídico-constitucional, surgindo o conceito de Constituição económica.”

JORGE MIRANDA e RUI MEDEIROS<sup>109</sup> afirmam que “a realização da democracia económica, social e cultural consiste na efectivação dos direitos económicos, sociais e culturais (...) bem como no cumprimento das incumbências do Estado de promover o aumento do bem-estar social e económico e da qualidade de vida das pessoas, em especial dos mais desfavorecidos; de promover a justiça social, assegurar a igualdade de oportunidades e operar as necessárias correcções das desigualdades na distribuição da riqueza e do rendimento, nomeadamente

---

<sup>108</sup> GOUVEIA, Jorge Bacelar, *Manual de Direito Constitucional*, Vol. II, 3ª Edição, Almedina, Coimbra, 2009, pág. 952.

<sup>109</sup> MIRANDA, Jorge, MEDEIROS, Rui, *Constituição Portuguesa Anotada*, Tomo I, ob., cit., pág. 112.

através da política fiscal; de eliminar progressivamente as diferenças económicas e sociais entre a cidade e o campo e entre o litoral e o interior; (...).”

Sobre o princípio do estado social, CASALTA NABAIS <sup>110</sup> diz tratar-se de “um princípio e suas concretizações que, deve ser sublinhado, vai tanto no sentido da tributação ou da limitação da tributação. Orienta-se para a tributação ou para uma maior tributação na medida em que suporta a progressividade dos impostos, a tributação do capital, a extrafiscalidade e a tributação das prestações sociais (se e na medida em que excedam os mínimos existenciais estabelecidos e assegurados pelas prestações sociais). Por sua vez vai no sentido da não tributação ou da limitação da tributação, na medida em que nos fornece a concreta medida dos mínimos existenciais a ter em conta no direito dos impostos, exigindo, por conseguinte, a não tributação das prestações sociais e dos rendimentos monetários ou imputados afectos pelos contribuintes à satisfação das suas necessidades existenciais, ou seja, as despesas com a habitação, saúde, a educação, a segurança social, etc., até ao montante dos mínimos decorrentes do direito das prestações sociais.”

Como veremos *infra* no âmbito da tributação do rendimento das pessoas singulares, o CIRPS não manifesta preocupações de cariz social, não considerando como deduções à colecta, as despesas com a saúde, educação e habitação do sujeito passivo, tornando-se num imposto cuja “frieza” coloca sérios problemas de compatibilidade com a Constituição.

Recorde-se que, essas preocupações perpassam todo o constitucionalismo moçambicano. A Constituição Moçambicana de 1975, estipulava no seu art.º 13.º de que “à propriedade privada estão ligadas obrigações. A propriedade privada não pode ser usada em detrimento dos interesses fixados na Constituição. O rendimento e a propriedade privada estão sujeitos a impostos progressivos, fixados segundo critérios de justiça social.” Por sua vez o art.º 40.º alínea c) estabelecia de entre as funções da Assembleia da República popular de Moçambique, “definir as bases da política de impostos”.

Já a Constituição de 1990 dizia no seu art.º 50.º que “os impostos são criados por lei, que os fixa segundo critérios de justiça social.” E o art.º 135.º n.º 2.º alínea j) cometia à Assembleia da República a definição das bases da política de impostos.

---

<sup>110</sup> CASALTA NABAIS, José, *Direito Fiscal*, ob., cit., pág., 163.

Nas palavras de SÉRGIO VASQUES <sup>111</sup> “(...) o conteúdo essencial do princípio do Estado Social está na *garantia de condições de vida* condignas a toda a população e na *redistribuição de riqueza* em benefício dos mais carenciados. (...) estas disposições constitucionais deixam ver ainda que a concretização do princípio do Estado Social passa pela utilização de instrumentos de natureza muito diversa, como sejam a fixação legal de um salário mínimo, a prestação gratuita de cuidados de saúde ou a manutenção de uma rede de educação pré-escolar. Os instrumentos financeiros, isto é, aqueles que se traduzem em *receita* e *despesa* pública, representam apenas algumas das ferramentas com as quais se constrói o Estado Social, sendo que nisto sempre cabe à despesa um papel mais importante do que à receita, pois que o Estado Social se caracteriza sobretudo pelo volume e diversidade das prestações financeiras que dirige às famílias, mormente por via do sistema da segurança social. Na verdade, uma das grandes tendências das finanças públicas contemporâneas está na passagem das funções redistributivas da vertente orçamental da receita para a vertente da despesa.”

Nas palavras de JOÃO VALERIANO<sup>112</sup> “num Estado Social, a vinculação positiva do legislador ao núcleo essencial dos direitos sociais encontra-se determinada expressamente pela previsão de inconstitucionalidades por omissão e vinculação negativa advém da regra de proibição de retrocesso social arbitrário. O princípio da proibição de retrocesso social está intrinsecamente ligado à efectivação dos direitos fundamentais, sociais cuja ideia subjacente é a que enquanto não haja uma imposição de obrigação de avançar, há uma proibição de retroceder nos direitos fundamentais sociais conquistados no Estado Democrático e Social de Direito”.

JUSTINO JUSTINO <sup>113</sup> diz que “(...) caracterizam o Estado social e democrático de Direito, (i) no domínio dos direitos fundamentais, a definição e funcionalização dos direitos sociais, nomeadamente os direitos económicos, sociais e culturais, e a redefinição e criação de condições materiais de efectividade dos direitos, liberdades e garantias fundamentais, (ii) no domínio da separação de poderes: a repartição racional de funções, a intervenção do legislador em alguns

---

<sup>111</sup> VASQUES, Sérgio, *Manual de Direito Fiscal*, ob., cit., pág., 318.

<sup>112</sup> VALERIANO, João, *A Constituição e a efectivação dos Direitos Sociais, Económicos e Culturais*, in 12 anos da Constituição da República de Angola, Colectânea de textos em alusão à semana da Constituição, Luanda, 2020, pág., 125.

<sup>113</sup> JUSTINO, Felizberto Justino, *O princípio do Estado Social e Democrático de Direito na Constituição Moçambicana*, in Revista O Guardião II, Maputo, 2021, pág., 107.

domínios então reservados ao Governo, através das leis-medida e leis individuais; a intervenção do Governo em domínios antes reservados exclusivamente ao Parlamento, através da sua participação no processo legislativo, sobretudo pela faculdade de emanação de actos legislativos sob autorização legislativa; o reconhecimento da supremacia da Constituição sobre as demais leis e a consequente capacidade dos tribunais de controlarem os actos legislativos e actos políticos, máxime através da justiça constitucional, e não apenas a tutela jurisdicional administrativa como acontecia antes; (iii) no domínio democrático, a extensão da separação de poderes para entidades infra-estaduais e a outros órgãos cujas funções, material e racionalmente, o exijam; e o reconhecimento do pluralismo social e partidário pela legitimação de grupos de pressão e de partidos políticos e pela limitação temporal do poder; e (iv) no domínio da integração social, o reconhecimento de grupos de minorias”.

### **3.8 O princípio da coerência do sistema**

De acordo com SÉRGIO VASQUES <sup>114</sup> “o direito fiscal encontra-se hoje marcado pela inconstância da lei, pela erosão dos seus fundamentos materiais e pela sobreposição de soluções sem coerência intrínseca. Estes problemas não devem ser sobrevalorizados nem são exclusivos do direito fiscal mas são problemas graves e reais, que tem levado a doutrina a propor a reconstrução do ordenamento tributário como uma “ordem de valores” (...) e apelar à busca de uma “justiça de sistema” (...) que permita à sociedade reconhecer legítima a lei fiscal. O reforço da sistematicidade do direito fiscal exige que ele seja ancorado a um núcleo de princípios fundamentais e que estes se concretizem através de normas articuladas de modo coerente, que partilhem de um sentido de justiça comum.”

A propósito deste princípio diz CASALTA NABAIS <sup>115</sup> “de um lado, ao impor limites intra-sistemáticos, ou seja, coerência entre os diversos impostos e coerência do sistema fiscal no seu conjunto, o princípio em causa deve ser convocado para a solução de problemas tais como a dupla tributação interna, concretize-se esta numa dupla tributação (dupla tributação jurídica) ou numa sobreposição de impostos (dupla tributação económica), a tributação múltipla ou plural, que se traduz em os

---

<sup>114</sup> Vasques, Sérgio, *Manual de Direito Fiscal*, ob., cit., pág., 357.

<sup>115</sup> CASALTA NABAIS, José, *Direito Fiscal*, ob., cit., pág., 164.

mesmos bens, por exemplo os imóveis, serem objecto de diversos impostos, a conversão de impostos, que se materializa na transformação de impostos sobre o rendimento em impostos sobre o património em virtude, por exemplo, da inércia do legislador face ao fenómeno da inflação, etc.”

### **3.9 Interpretação e integração das normas fiscais**

O art.º 9.º do Código Civil sob a epígrafe “interpretação da lei” diz que “a interpretação não deve cingir-se à letra da lei, mas reconstituir a partir dos textos o pensamento legislativo, tendo sobretudo em conta a unidade do sistema jurídico, as circunstâncias em que a lei foi elaborada e as condições específicas do tempo em que é aplicada.” O n.º 2.º do mesmo art.º diz que “não pode, porém, ser considerado pelo intérprete o pensamento legislativo que não tenha na letra da lei um mínimo de correspondência verbal, ainda que imperfeitamente expresso.” Por fim o n.º 3.º estipula que “na fixação do sentido e alcance da lei, o intérprete presumirá que o legislador consagrou as soluções mais acertadas e soube exprimir o seu pensamento em termos adequados.”

Chegados ao Direito Fiscal coloca-se a questão de saber, se as regras de interpretação são as mesmas utilizadas pelos outros ramos do direito, ou teria o Direito Fiscal regras próprias de interpretação?

A este respeito existem algumas teorias. De acordo com a *teoria da interpretação económica* nas palavras de MENEZES LEITÃO<sup>116</sup> “ (...) o que é decisivo no âmbito dos pressupostos da tributação não são as formas jurídicas externas, mas antes o seu substrato económico efectivo, já que o objecto da norma do imposto são os factos económicos, enquanto pressupostos de uma correspondente capacidade contributiva. Consequentemente, a lei fiscal tem sempre um significado económico, uma vez que se apoia sempre em fenómenos económicos que pressupõem a capacidade contributiva. Assim, deve o intérprete sempre procurar determinar na lei que tipo de situações económicas quis o legislador submeter á tributação, mesmo quando este se exprimiu através de conceitos jurídicos, importados do Direito Civil.”

---

<sup>116</sup> MENEZES LEITÃO, Luís, *Estudos de Direito Fiscal*, Almedina, Coimbra, 1999, pág. 38.

A respeito da *teoria da interpretação funcional* o mesmo autor <sup>117</sup> diz que “de acordo com esta concepção, representada por GRIZIOTTI e pela escola de Pavia, na interpretação das normas fiscais, o importante seria determinar a causa do tributo. De acordo com GRIZIOTTI, o imposto seria composto por quatro elementos essenciais: o económico, o político, o técnico e o jurídico. Consequentemente, sem a adequada compreensão destes quatro elementos não seria possível uma interpretação correcta da norma fiscal. Essa interpretação deveria consistir em procurar a causa do tributo, ou a função concreta desempenhada por este, noção onde este autor apresenta as maiores dificuldades. No seu pensamento, o intérprete deve verificar se existe no caso concreto a relação que caracteriza a função justificativa da tributação, se existe a causa da obrigação. Bastaria que o juiz reconhecesse a relação de causalidade entre o fim da lei e a aplicação do tributo ao caso concreto do contribuinte, ou seja, que a prestação corresponde ao escopo e à função ou razão político-económica, querida na lei para justificar a tributação, para que esta seja devida, deixando esta de se verificar no caso contrário. Assim, o intérprete tanto pode substitui-se ao legislador criando uma norma nova, como deixar de aplicar a lei fiscal às situações nela previstas se considerar extintos os pressupostos político-económicos que motivaram a tributação.”

Sobre a interpretação literal, RODRIGUES DE ALMEIDA<sup>118</sup> afirma, “outra orientação defendida nomeadamente, entre nós, por ARMINDO MONTEIRO, PESSOA JORGE e SOARES MARTINEZ – ainda que com diferentes nuances – entende que as normas tributárias só podem ser objecto de interpretação literal, excluindo, em consequência a possibilidade de outra interpretação. Fundamenta-se esta tese na sujeição do direito tributário ao princípio da legalidade e na consideração de que seria extremamente perigoso para os cidadãos que a Administração fiscal pudesse por via de interpretação extensiva cobrar impostos.”

Sobre a interpretação das normas tributárias, MENEZES LEITÃO<sup>119</sup> afirma que “as leis fiscais têm que se interpretar como quaisquer outras, estando apenas vedada por razões inerentes ao princípio da tipicidade fechada e taxativa a sua aplicação analógica. No campo restrito da sua interpretação estão, porém, indubitavelmente, sujeitas às regras do artigo 9.º do Código Civil.”

---

<sup>117</sup> MENEZES LEITÃO, Luís, *Estudos de Direito Fiscal*, ob., cit., pág., 39.

<sup>118</sup> DE ALMEIDA, L. Rodrigues, ob. cit. pág. 66.

<sup>119</sup> MENEZES LEITÃO, Luís, *Estudos de Direito Fiscal*, ob., cit., pág., 42.

No mesmo sentido CASALTA NABAIS <sup>120</sup> diz que “a respeito da interpretação das normas jurídicas fiscais, é de afirmar a rejeição das teorias específicas que neste domínio têm sido propostas, como as da interpretação literal, a da interpretação económica ou da interpretação funcional. Por isso, é de seguir a orientação de que as normas jurídicas fiscais se interpretam como quaisquer outras normas jurídicas. Uma orientação que não obsta a que a substancia económica dos factos tributários seja tida em conta, naturalmente apenas na exacta medida em que a teoria da interpretação a convoque.”

A respeito da interpretação das normas tributárias o nosso legislador, tratou a questão em dois diplomas legais.

O art.º 5.º da LBST, diz que:

1. 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.
2. 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.
3. Persistindo a dúvida sobre o sentido das normas de incidência a aplicar, deve atender-se á substância económica dos factos tributários.
4. 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.
5. As lacunas resultantes de normas tributárias abrangidas na reserva de lei da Assembleia da República não susceptíveis de integração analógica.
6. As normas que determinam a incidência e as isenções não são susceptíveis de interpretação extensiva nem analógica.

Este art.º 5.º é reprodução quase fiél do art.º 11.º da Lei Geral Tributária (Portuguesa) e a seu respeito podem também ser reproduzidas as críticas que se lhe apontam. CASALTA NABAIS <sup>121</sup> sobre o n.º 3.º diz que “ (...) é de nos interrogarmos se o legislador da LGT não caiu, de algum modo, na consagração da teoria da interpretação económica, contrariando assim o disposto naquele primeiro preceito. Por isso, esta segunda disposição contém em si o perigo de anular o

---

<sup>120</sup> CASALTA NABAIS, José, *Direito Fiscal*, ob., cit., pág., 211.

<sup>121</sup> CASALTA NABAIS, José, *Direito Fiscal*, ob., cit., pág., 212.

princípio de que na interpretação das normas jurídicas fiscais devem ser observadas as regras gerais da interpretação.”

Para além de que não se percebe muito bem como é que as normas de incidência fiscal, após a utilização das regras gerais de interpretação, ainda sejam objecto de dúvidas acerca do seu sentido, uma vez que tais regras visam justamente dissipar todas as dúvidas que se levantem. Daí que o n.º 3.º (...) esteja a mais, já que, ou não diz nada, ou contradiz o que se prescreve no n.º 1.º”

Por sua vez o art.º 10.º da LOJT estabelece:

1. 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.
2. A determinação do sentido da legislação tributária é orientada para o fim da norma, com o limite do sentido possível das palavras.
3. O fim da norma, referido no número anterior, é determinado de acordo com os seguintes elementos auxiliares:
  - a) O contexto histórico da sua elaboração e a época em que é aplicada;
  - b) A localização sistemática da regra numa fonte normativa, e a sua relação com outros artigos e capítulos do mesmo diploma e com fontes normativas afins;
  - c) A conformidade á Constituição da República, á Lei de Bases do Sistema Tributário e á presente lei;
  - d) A capacidade contributiva, enquanto critério de interpretação dos conceitos utilizados pelas regras de incidência tributária;
  - e) O fim económico-social prosseguido<sup>122</sup>.
4. Os conceitos não definidos, na legislação tributária, têm o significado que lhes é atribuído no ramo de direito de onde procedem, a não ser que o fim da regra tributária, determinado nos termos do número anterior, exija uma interpretação diferente, com o limite referido no n.º 2.
5. As lacunas resultantes de normas tributárias abrangidas na competência da Lei não são susceptíveis de integração analógica.

---

<sup>122</sup> Para uma compreensão global do Direito Económico Moçambicano veja-se WATY, Teodoro, *Direito Económico*, W&W Editora, Maputo, 2011.

6. Em caso de simulação de acto ou de negócio jurídico, a tributação recai sobre o acto ou negócio jurídico real e não sobre o acto ou negócio simulado, independentemente das formas jurídicas utilizadas pelos interessados.

A primeira dúvida que se nos coloca é a de saber, se vamos interpretar as normas fiscais de acordo com o art.º 5.º da LBST ou de acordo com o art.º 10.º da LOJT? Existirá alguma hierarquia entre os dois diplomas legais? Obviamente que a resposta á última questão, não poderá deixar de ser negativa pois entre nós não existem leis de valor jurídico reforçado. Se dúvidas havia acerca do sentido das normas de interpretação da LBST, mais aguçadas se tornaram com a Lei do Ordenamento Jurídico Tributário.

A redacção dos números 2 e 3, parecem apontar para uma interpretação teleológica das normas fiscais. A respeito deste tipo de interpretação SALDANHA SANCHES <sup>123</sup> refere-se a:

« (...) uma interpretação que atenda ao sentido e fim da norma a interpretar, trazendo para o Direito Fiscal Cânones interpretativos que se podem considerar como correntes dominantes da metodologia jurídica: uma vez que, com a publicação nos anos 60 da “*Methodenlehre*” de KARL LARENZ, consolida-se uma forte corrente de crítica ao positivismo jurídico, com a sua

Rígida separação entre justiça e Direito e a sua defesa da subsunção mecânica e literal do facto á norma, subestimando o elemento valorativo na qualificação dos factos, o que privilegiava de forma unilateral a segurança do Direito. Defendendo-se, como forma de assegurar o carácter sistemático do pensamento jurídico, a interpretação teleológica, com o acentuar do papel da construção jurídica ao lado da interpretação, como investigação e desenvolvimento do conteúdo das normas. O que quer dizer que a interpretação de acordo com o fim da lei, o que em Direito Fiscal assume a concretização específica da atenção quanto ao substrato económico dos negócios jurídicos, vai apenas aplicar no campo do Direito Fiscal, princípios interpretativos que tendem a tornar-se prevaletentes no conjunto do ordenamento jurídico. A interpretação teleológica pode conduzir assim a uma maior sistematicidade no Direito Fiscal, como uma técnica necessariamente estruturante e atribuidora de um sentido àquilo que será de outra forma um mero conglomerado de leis, obedecendo cada uma delas a um fim conjuntural, em potencial conflito com todos os outros objectivos e finalidades que levaram á publicação de outras leis igualmente marcadas pela prossecução de interesses conjunturais.

É essa ideia, que é uma criação da metodologia jurídica e não do Direito Fiscal, sempre concebido como uma parte do ordenamento jurídico tem neste um papel

---

<sup>123</sup> SANCHES, Saldanha, *Manual de Direito Fiscal*, ob., cit., pág., 146.

essencial: “a ideia de sistema jurídico, escreve CANARIS, justifica-se a partir de um dos mais elevados valores do Direito, nomeadamente do princípio da justiça e das suas concretizações no princípio da igualdade e na tendência para a generalização.” E a obtenção dessa unidade sistemática, que é uma condição indispensável para evitar o arbítrio na aplicação da lei fiscal, passa necessariamente por uma interpretação que assegure a coerência sistemática, como um postulado a obter, na ordenação das consequências da lei fiscal. O mesmo não acontecendo com a interpretação literal: na situação actual esta conduzirá necessariamente, a uma insegurança sistemática, que é a verdadeira negação da segurança jurídica, tal como hoje pode ser obtida. E juntamente com a interpretação literal podem ser usados no Direito Fiscal as demais técnicas ou cânones interpretativos há muito usados pelo Direito. Como o elemento que diz que devemos interpretar o conceito pressupondo “ser natural que cada trecho de uma lei surja como um momento de um desenrolar lógico de um plano” e que vai apelar também para o reforço dos elementos de sistematicidade e racionalidade dentro do Direito Fiscal.»

### **3.10 Conceito de Relação jurídica Tributária**

O conceito de relação jurídica fiscal ou relação jurídica tributária constitui uma importação do direito civil. SALDANHA SANCHES<sup>124</sup> diz que “o direito fiscal é um ramo do direito público com os seus princípios fundamentais definidos em sede constitucional. Mas a natureza de direito público não impede a adopção de técnicas criadas pelo direito privado como forma de enquadramento metodológico do seu objecto: entre essas formas extraídas do direito privado está a relação jurídica tributária e evidentemente a obrigação tributária.”

A LOJT adopta o conceito de relação jurídica tributária, logo no seu Título I que tem a epigrafe “Princípios gerais e Relação Jurídica Tributária” sendo o capítulo V dedicado ao objecto e constituição da relação jurídica tributária.

Em SOARES MARTINEZ<sup>125</sup> relação tributária ou relação de imposto é o “vínculo jurídico obrigacional ou creditício, constituído com o fim de obtenção de uma receita pública e autónomo no sentido de não depender de situações jurídicas anteriores nem criar novos vínculos legais (...)”

---

<sup>124</sup> SANCHES, Saldanha, *Manual de Direito Fiscal*, ob., cit., pág., 245.

<sup>125</sup> MARTINEZ, Soares, *Direito Fiscal*, 10ª Edição, Livraria Almedina, Coimbra, 1998, pág. 161.

A LOJT a propósito da definição de sujeito passivo (art.º 14.º n.º 2.º) diz que “sujeito passivo da relação jurídico-tributária é quem, nos termos da legislação tributária, está 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.” Por sua vez o n.º 2 do mesmo artigo diz que “para efeitos do número anterior, entende-se por prestação tributária qualquer obrigação de um sujeito, estabelecida em legislação tributária, quer se trate da obrigação de pagar tributos, de reter e entregar tributo por conta de outrem, de responder por uma obrigação de outrem, de 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, de prestar uma caução, de organizar a contabilidade e a escrita, ou de qualquer outra obrigação.”

O legislador fiscal distingue a este respeito a relação jurídica tributária material, que consiste no pagamento do tributo e relação jurídica tributária formal que consiste num feixe de obrigações á volta do pagamento do tributo, conhecidas como obrigações acessórias.

Para CARLOS PAIVA <sup>126</sup> “a relação jurídica tributária compreende dois tipos de sujeitos: de um lado, um activo, personificado pelo Estado, através de entidades de direito público a quem está acometida a exigência do cumprimento das obrigações tributárias, do outro, o sujeito passivo, aquela pessoa singular ou colectiva ou entidade equiparada que se constitui como obrigado tributário e a quem, *máxime*, cabe o pagamento do tributo”.

SALDANHA SANCHES<sup>127</sup> distingue a este propósito “primeiro a relação jurídica tributária (...) em sentido lato ou compreensivo, incluindo todo o tipo de deveres existentes em torno das prestações pecuniárias e o núcleo tradicional desta. E em segundo lugar, as relações jurídicas que tem como seu conteúdo uma prestação fiscal no sentido tradicional deste termo e que são as já referidas prestações pecuniárias. É ao complexo destes deveres que podemos designar como relação obrigacional tributária. Ou noutros termos, a relação directamente

---

<sup>126</sup> PAIVA, Carlos, *Da tributação à revisão dos actos tributários*, Almedina, Coimbra, 2005, pág.,13.

<sup>127</sup> SANCHES, Saldanha, *Manual de Direito Fiscal*, ob., cit., pág. 248.

respeitante às obrigações tributárias que se vão transformar, após o seu vencimento, em dividas de imposto.”

No mesmo sentido CASALTA NABAIS <sup>128</sup> diz que “finalmente, quanto às *relações* que se estabelecem ou *relação fiscal em sentido amplo*, é de salientar que esta se desdobra na *relação fiscal em sentido estrito* ou *relação de imposto* e em diversas relações jurídicas acessórias, sendo certo que estas nem sempre se concretizam, como na concepção clássica, em relações entre os próprios particulares, como as que se traduzem no dever de reter o imposto alheio, no dever de repercutir o imposto, no direito de o sub-rogado nos direitos na Fazenda Pública satisfazer o seu crédito nos mesmos termos desta, no direito de regresso dos responsáveis tributários, etc.”

Na caracterização da regime jurídico da obrigação tributária, o mesmo autor <sup>129</sup> refere que: “em primeiro lugar, é uma *obrigação legal*, porque se trata duma obrigação *ex lege*, duma obrigação que tem por fonte a lei. Por isso nasce do encontro do facto gerador ou facto tributário com a hipótese legal (...). Depois constitui uma *obrigação pública*, dado a sua disciplina jurídica integrar o direito público, o que tem tradução nomeadamente na presunção de legalidade do acto de liquidação ou acto tributário que suporta a sua exigibilidade.

Em terceiro lugar, trata-se duma *obrigação exequível e executiva*, na medida em que, por um lado, o acto tributário não é autoexequível, carecendo, portanto, de execução e, por outro lado, a sua execução não está dependente de qualquer outra pronúncia para além da constituída pelo próprio acto tributário.

É também uma *obrigação semi-executória*, já que a sua execução corre, em parte, na administração tributária (nos serviços de finanças do domicílio ou sede do devedor ou da situação dos bens) e, em parte, nos tribunais tributários. (...)

Apresenta-se igualmente como uma *obrigação indisponível e irrenunciável*, uma vez que ao credor não cabem, em princípio, quaisquer poderes para conceder moratórias, admitir o pagamento em prestações ou conceder o perdão da dívida. Um princípio com inequívoca consagração na LOJT no seu art.º 41.º n.º 2.º que prescreve “o crédito tributário é indisponível só podendo fixar-se condições para a sua redução ou extinção, através da lei e com respeito pelo princípio da igualdade.”(...)

---

<sup>128</sup> CASALTA NABAIS, José, *Direito Fiscal*, ob., cit., pág., 235.

<sup>129</sup> CASALTA NABAIS, José, *Direito Fiscal*, ob., cit., pág. 245, sublinhados nossos.

A obrigação fiscal é também uma *obrigação autotitulada*, isto é, uma obrigação relativamente à qual a administração fiscal – o Fisco – cria os seus próprios títulos executivos, constituídos pelas certidões de dívida extraídas pelos serviços competentes das notas de cobrança ou de outros elementos que tiverem ao seu dispor, sendo estas certidões que servirão de base à instauração do correspondente processo de execução fiscal<sup>130</sup> art.º 157.º da LOJT.”

O Regulamento do Código do Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (RCIRPS) aprovado pelo Decreto 8/2008 de 16 de Abril regula nos seus artigos 38 e seguintes as obrigações acessórias associadas a este tipo de tributo. Diz o art.º 38.º do RCIRPS que “as pessoas singulares que iniciem uma actividade susceptível de produzir rendimentos da segunda categoria, devem apresentar as declarações previstas na alínea a) do n.º 1 do artigo 36.º do Regulamento do Código de IRPC, conforme os casos.”

O art.º 39.º diz que “os sujeitos passivos de IRPS que auferirem rendimentos da segunda categoria devem entregar anualmente uma declaração de informação contabilística e fiscal relativa ao ano anterior, quando possuam ou sejam obrigados a possuir contabilidade organizada ou quando estejam obrigados à apresentação de quaisquer anexos que dela fazem parte integrante.”

---

<sup>130</sup> Para uma visão geral sobre o processo de execução vide FERREIRA, Fernando Amâncio, *Curso de Processo de Execução*, 6ª Edição Revista e Actualizada, Almedina, Coimbra, 2004.

## CAPÍTULO III

### O IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO DAS PESSOAS SINGULARES

#### 4. A tributação em sede de IRPS

O art.º 57.º da LBST diz que “a tributação directa dos rendimentos na República de Moçambique faz-se através do seguinte sistema de impostos:

- a) Imposto sobre o Rendimento das pessoas Colectivas – IRPC;
- b) Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares – IRPS.

E o art.º 60.º da mesma lei, afirma no seu n.º 1.º que “o imposto sobre o Rendimento das pessoas singulares – IRPS obedece aos princípios da unidade e da progressividade e o seu regime tem em conta as necessidades do agregado familiar.” E o n.º 2.º diz que “o IRPS incide sobre o valor global anual dos rendimentos, mesmo quando provenientes de actos ilícitos, das categorias seguintes, depois de feitas as correspondentes deduções e abatimentos:

- a) Primeira categoria: rendimentos do trabalho dependente;
- b) Segunda categoria: rendimentos empresariais e profissionais;
- c) Terceira categoria: rendimentos de capitais e mais-valias;
- d) Quarta categoria: rendimentos prediais;
- e) Quinta categoria: outros rendimentos.

Elucida-nos MANUEL FAUSTINO <sup>131</sup> que o IRPS “(...) **é um imposto sobre o rendimento**. Os critérios geralmente invocados para justificar a repartição dos encargos fiscais pelos contribuintes assentam modernamente em duas teorias fundamentais: a teoria do benefício e a teoria da capacidade contributiva. Para a primeira, cada beneficiário dos bens e serviços prestados pelo Estado deve suportar os respectivos custos: paga quem tem recursos que permitam aceder à utilização dos bens e serviços. Para a segunda não deve existir qualquer reacção entre a utilização dos bens e serviços prestados pelo Estado e o dever de os suportar: paga quem pode e na medida em que puder, independentemente da utilização dos serviços que o imposto visa tornar possíveis. O encargo não tem qualquer relação directa com a utilidade efetiva que os bens públicos possam ter para o contribuinte. O IRPS é um imposto que, como a própria Constituição indicia, se subordina ao

---

<sup>131</sup> FAUSTINO, Manuel, *A tributação do rendimento das pessoas singulares*, in CATARINO, João Ricardo e GUIMARÃES, Vasco Branco (coord.), *Lições de Fiscalidade*, Almedina, Coimbra, 2012, pág., 165, sublinhado nosso.

princípio da capacidade contributiva, noutros sistemas designada por capacidade económica. A palavra **capacidade** envolve uma ideia de medida, de quantificação e de avaliação. Entramos, aqui, no domínio da teoria económica. A capacidade contributiva de uma pessoa é suscetível de ser avaliada por aquilo que ela tem – o **património** – por aquilo que ela gasta – o **consumo** – ou pelos fluxos regulares ou irregulares, mas em regra efectivos, acrescidos ou não das variações patrimoniais potenciais verificados no mesmo período, das rendas que obtém – o **rendimento**”.

As alterações ao Código do IRPS (Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Singulares), que passaram numa primeira fase pelo crivo do Conselho Constitucional, tem merecido da nossa parte alguns reparos, por acreditarmos que as soluções encontradas, pelo legislador atentam gravemente contra os princípios da igualdade (capacidade tributária) e justiça social, que devem nortear a criação dos impostos. Assim *infra* dissecaremos sobre este que consideramos ser o problema da inconstitucionalidade das alterações ao Código do IRPS<sup>132</sup>.

#### 4.1 A necessidade da Reforma

A reforma do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares, começou a ser preparada em 2012, e deveria ter entrado em vigor a 1 de Janeiro de 2013. Contudo várias dúvidas se colocavam a propósito da (in) constitucionalidade de algumas das soluções, facto que levou o Presidente da República a solicitar a fiscalização preventiva. Por motivos que analisaremos *infra* a reforma só se concretizou em 2013, tendo as alterações entrado em vigor a 1 de Janeiro de 2014<sup>133</sup>.

A Comissão dos Assuntos Constitucionais, Direitos Humanos e de Legalidade, emitiu um parecer<sup>134</sup> em 2012, a propósito da necessidade da reforma dizendo que:

“A Comissão dos Assuntos Constitucionais, Direitos Humanos e de Legalidade, ciente das suas competências regimentais, gostaria de colher atenção

<sup>132</sup> Corresponde em linhas gerais ao nosso, RODRIGUES, Filomeno, *O novo IRPS Moçambicano: Da (in) constitucionalidade das alterações introduzidas pela Lei 20/2013, de 23 de Setembro*, Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal, Ano 7, Número 3, Outono, Almedina, Lisboa, 2014.

<sup>133</sup> Cfr. Art.º 5.º da Lei 20/2013 de 23 de Setembro, publicada no Boletim da República 1ª Serie nº 76 de 23 de Setembro.

<sup>134</sup> ASSEMBLEIA DA REPÚBLICA, Comissão dos Assuntos Constitucionais Direitos Humanos e de Legalidade, *Colecção pareceres*, n.º 4, Maputo 2012, pág. 286 (parecer n.º 26/2012 de 5 de Dezembro).

do Plenário sobre um fenómeno de ordem geral e de prática reiterada que se tem verificado todos os anos nos bairros fiscais, onde os cidadãos durante o primeiro trimestre são obrigados a declararem os seus rendimentos auferidos no ano anterior. Acontecendo o mesmo, em fase quase simultânea, com as Pessoas Colectivas.

Sendo a desburocratização e simplificação de procedimentos na Administração Pública um dos pilares do Programa Quinquenal do Governo, a Comissão questiona-se se, futuramente, não poderá ser repensado o *modus operandi* atinente à declaração anual de rendimentos.

O modelo actual quer o cidadão, pessoalmente, no bairro fiscal a declarar os seus rendimentos do ano anterior que, em princípio, o sistema fiscal já os conhece, uma vez que esta declaração é passada pelo Estado, quando se trate de funcionário público ou trabalhador, quando diz respeito às empresas públicas ou privadas onde, também aqui, a retenção é feita na fonte e a Autoridade tributária tem como comprová-la.

O modelo, em vigor, pode ser prático para os possíveis contribuintes do sector informal.

O *modus operandi* prevalecente além de ser oneroso para o Estado é deveras desgastante para o cidadão, como é o caso de longas filas nos bairros fiscais e, em certa medida, leva a falta de produtividade nos sectores de trabalho, com recorrente escusa do contribuinte estar a tratar da declaração de rendimentos”.

No essencial a reforma seguiu a trave mestra da recomendação da 1ª Comissão. Curiosamente na reforma que se projectou em Portugal para 2015, um dos grandes objectivos, era também a simplificação do imposto. Conforme referido pela Comissão <sup>135</sup> de reforma do IRS “...a Comissão de Reforma deverá proceder a uma avaliação aprofundada do IRS (...) considerando neste exercício o trabalho realizado por grupos de trabalho anteriormente constituídos com o mesmo desiderato, e propondo as alterações legislativas consideradas necessárias, ainda que no âmbito de um calendário faseado:

a) *Revisão e simplificação do IRS e demais regimes fiscais aplicáveis ao rendimento das pessoas singulares, de forma a simplificar o regime das respetivas obrigações declarativas e a facilitar o cumprimento das obrigações inerentes a este imposto, de acordo com as melhores práticas internacionais;*

---

<sup>135</sup> COMISSÃO PARA REFORMA DO IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO DAS PESSOAS SINGULARES, *Anteprojecto da reforma do IRS*, Julho de 2014, pág. 7.

*b) Promoção da mobilidade social através, designadamente, da avaliação da tributação que incide sobre os rendimentos do trabalho, com o objetivo de reconhecer e valorizar o mérito e o esforço;*

*c) Proteção das famílias, tendo nomeadamente em consideração a importância da natalidade, através da avaliação das bases gerais da tributação da família em sede de IRS e do reforço das políticas fiscais familiares, de forma a contribuir para a inversão do atual défice demográfico na sociedade portuguesa”.*

Alguns sectores da sociedade civil posicionaram-se contra o aumento da carga fiscal. A Agenda 2025, sugeriu <sup>(136)</sup> que devia-se “evitar aumentos da carga fiscal; existem margens de aumento do lado das receitas, sobretudo em consequência do crescimento económico, da ampliação da base tributável <sup>137</sup> e de uma maior eficácia do aparelho tributário; no entanto persistem campos de expansão, como seja a revisão dos contratos com os grandes investimentos, o combate à fuga ao fisco e a corrupção no seio das Alfandegas”.

A AUTORIDADE TRIBUTÁRIA DE MOÇAMBIQUE, no seu Relatório<sup>138</sup> de actividades de 2012, no capítulo IX referente à reforma da legislação fiscal e aduaneira, disse ter proposto, a alteração à Lei n.º 33/2007 de 31 de Dezembro, que aprova o Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares, com o objectivo de:

- Isolar os rendimentos da 1ª categoria – trabalho dependente do englobamento;
- Actualizar os “limites mínimos” constantes do art.º 62.º do CIRPS de 100,00 MT para 500,00 MT, em virtude daquele se mostrar desactualizado;
- Que os rendimentos de capitais obtidos por residentes e os resultantes de actos isolados sejam efectivamente sujeitos à taxa liberatória prevista no artigo 57 e que após a retenção na fonte, aqueles fiquem livres de qualquer obrigação fiscal;

---

<sup>136</sup> AGENDA 2025, *Visão e Estratégias da Nação, Revisão 2013, Comité de Conselheiros*, Maputo 2013, pág. 129.

<sup>137</sup> A ampliação da base tributável, ou alargamento da base tributária, são conceitos que no caso Moçambicano são vistos como aumento do número de contribuintes e não necessariamente com alargamento da base de incidência.

<sup>138</sup> AUTORIDADE TRIBUTÁRIA DE MOÇAMBIQUE, *Relatório das actividades desenvolvidas pela AT em 2012 e perspectivas de acções para 2013*, Maputo, Março de 2013, pág. 78 disponível em [www.at.gov.mz](http://www.at.gov.mz).

- Que o estado civil deixe de influenciar na determinação da colecta, isto é, que cada contribuinte individualmente, submeta a sua declaração de rendimento em sede de IRPS;
- Que o mínimo não tributável previsto no artigo 56.º passe para 225.000,00 MT”.

## 4.2 A reforma tentada (2012)

As alterações ao CIRPS foram aprovadas no dia 11 de Dezembro de 2012 e foram enviadas para promulgação no dia 27 de Dezembro <sup>139</sup>. O Presidente da República solicitou a fiscalização preventiva em 16 de Janeiro de 2013, alegando que “pretende-se que a lei entre em vigor no dia 01 de Janeiro de 2013. No entanto, o artigo 57 e o n.º 4 do artigo 127, ambos da Constituição da República, dispõem no sentido de que as alterações legais com consequência no alargamento da base tributária e/ou agravamento das taxas do imposto só podem legalmente produzir efeitos para exercícios económicos subsequentes ao ano da respectiva aprovação”. No mesmo sentido dispõe o n.º 5 do artigo 127 da Constituição da República que “a lei fiscal não tem efeito retroactivo, salvo se for de conteúdo mais favorável ao contribuinte”<sup>140</sup>.

“Acrescido ao facto acima referido, pretende-se que a lei se aplique aos rendimentos de 2013 e seguintes ao mesmo tempo que se estabelece um prazo de 90 dias para o Conselho de Ministros proceder com a regulamentação e estabelecimento de procedimentos necessários para aplicação das novas medidas legislativas”<sup>141</sup>.

Sem nenhuma utilidade prática<sup>142</sup>, o Conselho Constitucional veio se pronunciar a 6 de Março de 2013 pela inexistência da Inconstitucionalidade<sup>143</sup>.

---

<sup>139</sup> De acordo com o art.º 136.º n.º 2 da Constituição “as leis são promulgadas até trinta dias após a sua recepção, ou após a notificação do acórdão do Conselho Constitucional que se pronuncia pela não inconstitucionalidade de qualquer norma delas constantes”. Assim seria praticamente impossível que a nova lei entrasse em vigor a 1 de Janeiro de 2013, pois de acordo com o art.º 127.º n.º 4.º “no mesmo exercício financeiro, não pode ser alargada a base de incidência nem agravadas as taxas de impostos”.

<sup>140</sup> Para um estudo sobre a retroactividade da Lei Fiscal veja-se GUIMARÃES, Vasco Branco, *Retroactividade da Lei Fiscal Admissibilidade e limites*, AAFDL, Lisboa, 1993.

<sup>141</sup> Cfr. Acórdão n.º 1/CC/2013 de 06 de Março, referente ao Processo 01/CC/2013.

<sup>142</sup> Relativamente às consequências jurídico-constitucionais de uma eventual declaração de inconstitucionalidade, disse a CACDHL que “se o Conselho Constitucional considerar as leis acima referidas inconstitucionais, parece que o Excelentíssimo senhor Presidente da República não as irá

## Sobre a retroactividade da Lei Fiscal disse o Constitucional que:

*Ac. 1/CC/2013 de 6 de Março* «De acordo com esta hipótese, e tendo em conta a sua aplicabilidade aos rendimentos de 2013, não se deve considerar as mesmas Leis como contrárias ao princípio da irretroactividade da lei em geral e da lei fiscal em particular, previsto nos artigos 57 e 127, nº 5, da Constituição.

Em tese geral, a retroactividade da lei só se verifica quando ela se aplica a situações ou factos ocorridos antes da sua entrada em vigor, não sendo este o caso das Leis em apreço, porquanto prevêm a sua aplicação aos rendimentos gerados a partir da data da sua entrada em vigor, que teria sido o dia 1 de Janeiro de 2013.

### **«B. Proibição de leis fiscais que, no mesmo exercício financeiro, alargam a base de incidência ou agravam as taxas de impostos**

Ao consagrar no artigo 57 o princípio geral da irretroactividade das leis, concretizando-o, depois, no domínio específico da legislação fiscal, através da norma do nº 5 do artigo 127, a Constituição visa garantir a efectividade do princípio da segurança jurídica ou da protecção da confiança, inerente ao Estado de Direito Democrático plasmado no artigo 3 da Constituição.

A preocupação de garantir a segurança jurídica está patente, igualmente, na proibição do alargamento da base de incidência e do agravamento das taxas dos impostos no mesmo exercício fiscal, prescrita pelo nº 4 do artigo 127 da Constituição. Porém, esta proibição não se confunde com a da retroacção dos efeitos da lei fiscal, estipulada no nº 5 do artigo 127 da Constituição.

A confusão deve ser evitada, porquanto, mesmo que os efeitos duma determinada lei fiscal não retroajam, de modo a atingir factos tributários anteriores à sua entrada em vigor, respeitando-se, assim, o comando do supracitado nº 5 do artigo 127, a mesma lei estará ferida de inconstitucionalidade, por violação da norma do nº 4 do artigo 127 da Constituição, sempre que o seu conteúdo consista no alargamento da base de incidência ou no agravamento das taxas de impostos, no mesmo exercício financeiro. Para que se torne inteligível a norma proibitiva do nº 4 do artigo 127 da Constituição, é necessário que se apure o sentido e alcance da expressão «no mesmo exercício financeiro», usada no texto da mesma norma, o que, por sua vez, requer um esforço de interpretação sistemática da Constituição.

Com efeito, verifica-se, desde logo, que o artigo 127, sob a epígrafe “*Sistema fiscal*”, aparece na sistemática da Constituição inserido no Capítulo IV sobre “*Sistema financeiro e fiscal*” do Título IV sobre “*Organização económica, social, financeira e fiscal*”. No mesmo Capítulo acha-se o artigo 130, sob a epígrafe “*Orçamento do Estado*», em cujo nº 1 estatui que “*O Orçamento do Estado [...] especifica as receitas e despesas, respeitando sempre as regras [...] da anualidade da publicidade, nos termos da lei*”, e no nº 4 remete para a lei definição das “*regras de execução do orçamento e [dos] critérios que devem presidir à sua alteração, período de execução*.”.

Em consonância com os preceitos constitucionais acima citados, a Lei nº 15/2007, de 10 de Julho, que define os princípios e regras atinentes ao Orçamento do Estado, concretiza, no seu artigo 6, a regra da *anualidade*, consagrada no nº 1 do artigo 130

---

assinar, pois as deliberações do Conselho constitucional são de cumprimento obrigatório. Não assinadas as leis pelo Excelentíssimo senhor Presidente da República, as mesmas serão devolvidas à Assembleia da República para reexame. Ao reexaminá-las, a Assembleia da República, não poderá aprová-las, por extemporaneidade, uma vez que a Lei tributária para vigorar em 2013 e produzir os seus efeitos devia ter sido: a) aprovada em 2012, como foi; b) promulgada, publicada e publicitada igualmente em 2012, o que não aconteceu. Assim ASSEMBLEIA DA REPÚBLICA, Comissão dos Assuntos Constitucionais Direitos Humanos e de Legalidade, *Coleção pareceres*, n.º 5, Maputo 2013, pág. 275 (parecer n.º 16/2013 de 14 de Maio).

<sup>143</sup> De acordo com os Pareceres 25/GM/MF/2012 e 26/GM/MF/2012 relativos ao Impacto Orçamental da Revisão dos Códigos do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares e do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas, a aprovação resultaria num incremento da receita fiscal na ordem de 595.753.300,00 MT (quinhentos e noventa e cinco milhões, setecentos e cinquenta e três mil e trezentos meticais, assim ASSEMBLEIA DA REPÚBLICA, Comissão dos Assuntos Constitucionais Direitos Humanos e de Legalidade, *Coleção pareceres*, n.º 5, Maputo 2013, pág. 274 (parecer n.º 16/2013 de 14 de Maio).

da Constituição, estabelecendo que “O Orçamento do Estado é anual”. Esta regra articula-se com a do nº 2 do artigo 1 da mesma Lei, segundo a qual “O ano económico coincide com o ano civil”, que inicia a 1 de Janeiro e termina a 31 de Dezembro, conforme o calendário em uso na República de Moçambique.

O exercício financeiro a que se refere o nº 4 do artigo 127 da Constituição, materializa-se através da execução do orçamento, que consiste no “conjunto dos actos e operações materiais de administração financeira praticados para cobrar as receitas e realizar as despesas inscritas ou para prover ao respectivo ajustamento.”.8. Esses actos e operações são definidos, de harmonia com o disposto no nº 4 do artigo 130 da Constituição, nos artigos 20 a 23 da Lei nº 15/97, de 10 de Julho, bem como no artigo 26 e seguintes da Lei nº 15/2002, de 26 de Junho.

Nestes termos, a cada *ano económico* corresponde um *exercício financeiro* que, tal como aquele, coincide com o *ano civil*, iniciando, por conseguinte, a 1 de Janeiro e terminando a 31 de Dezembro.

Assente que são coincidentes os períodos do exercício financeiro e da execução do Orçamento do Estado, e que este, em virtude da regra da anualidade, respeita a cada ano económico que, por sua vez, coincide com o ano civil, a questão que agora devemos responder é a de saber o que significa a expressão *no mesmo exercício financeiro*, usada no nº 4 do artigo 127.

A primeira ilação que se retira do que acima foi dito é a de que a expressão *no mesmo exercício financeiro* significa *no decurso do mesmo ano económico* ou *do mesmo ano civil*, ou seja, *durante o período que vai de 1 de Janeiro a 31 de Dezembro*.

Assim sendo, qual é então o sentido e alcance da proibição contida no nº 4 do artigo 127 da Constituição? Trata-se da proscricção apenas de leis que, alargando a base de incidência ou agravando as taxas dos impostos, entrem em vigor depois do início do exercício financeiro, ou também de leis que, com o mesmo conteúdo, entrem em vigor na mesma data do início do exercício financeiro, isto é, em 1 de Janeiro?

Partindo dos resultados da interpretação sistemática a que procedemos anteriormente, e tendo em conta que a norma do nº 4 do artigo 127 da Constituição tem por *ratio* garantir a segurança jurídica na relação entre o contribuinte e o fisco, à luz do princípio da protecção da confiança, apanágio do Estado de Direito Democrático plasmado no artigo 3 da Constituição, consideramos que a proibição constitucional de leis que, no mesmo ano financeiro, alargam a base de incidência ou as taxas dos impostos, dirige-se àquela legislação fiscal que, tendo esse conteúdo, pretenda entrar em vigor e aplicar-se não no início mas sim no decorrer do exercício fiscal, da execução do Orçamento do Estado ou do ano económico.

Nestes termos, supondo que as Leis de Alteração dos Códigos do IRPS e do IRPC tivessem sido publicadas até 31 de Dezembro de 2012, entrando em vigor em 1 de Janeiro de 2013, data do início do exercício financeiro deste ano, para se aplicarem aos rendimentos gerados, igualmente, em 2013, não violariam a norma do nº 4 do artigo 127 da Constituição, mesmo se se considerar que alargam a base de incidência e agravam a taxas de impostos.»

### 4.3 A Reforma conseguida (2013)

A reforma tentada teria o mesmo conteúdo daquela que viria a ser conseguida no ano seguinte, sob o sigma da *simplificação* podendo ser resumida em duas alterações fundamentais, quais sejam a passagem da tributação conjunta para a tributação individual ou separada <sup>144</sup> e a passagem das retenções na fonte dos rendimentos da primeira categoria (trabalho dependente) a título definitivo.

---

<sup>144</sup> Para um estudo de Direito comparada sobre a tributação conjunta e a tributação separada veja-se LEITÃO João Menezes, *Tributação separada da família e relevância das Uniões de facto nos*

Sobre a primeira alteração passa a dizer o art.º 18.º sob a epígrafe “sujeito passivo” que:

1. Ficam sujeitas a IRPS as pessoas singulares que residam em território moçambicano e as que, nele não residindo, aqui obtenham rendimentos.
2. Existindo agregado familiar, o imposto é devido individualmente, por cada pessoa que o constitui e pelos rendimentos de que a mesma é titular.
3. O agregado familiar é constituído:
  - a) Por cada um dos cônjuges e os dependentes a seu cargo;
  - b) Pelo pai ou a mãe não casados e os dependentes a seu cargo;
  - c) Pelo adoptante não casado e os dependentes a seu cargo <sup>145</sup>.

A Lei 20/2013 de 23 de Setembro (Lei que altera o CIRPS), opta assim por um modelo de tributação separada onde “cada componente do agregado familiar é unicamente tributado pelos seus rendimentos próprios (ou que como tal se devam considerar), pelo que a determinação da matéria colectável do imposto assenta em bases individuais, sendo a colecta devida responsabilidade exclusiva do indivíduo em causa” <sup>146</sup>.

---

*sistemas fiscais da Alemanha, Itália Espanha e Reino Unido*, Ciência e Técnica Fiscal, nº 396 Outubro-Dezembro de 1999, Pág. 189-236.

<sup>145</sup> De acordo com a Comissão para a Reforma do IRS “Já foi referido que desde o início da sua vigência, o IRS manteve um regime obrigatório de tributação conjunta para as pessoas casadas e não separadas de facto. Este regime decorre da adoção, no artigo 13º do Código do IRS, do agregado familiar, como unidade fiscalmente relevante sendo o imposto devido pelo conjunto dos rendimentos daqueles que o constituem, solução que inicialmente se considerou imperiosa face ao texto constitucional que ordena que o imposto sobre o rendimento pessoal tenha em conta “as necessidades e os rendimentos do agregado familiar”- cfr. Artigo 104.º n.º 1 da CRP. Sucede que, deste então, a reflexão doutrinária desenvolveu-se e se tem reconhecido que a tributação separada, desde que não obrigatória, não ofende o disposto na Constituição. Importante é que se assegure que os cônjuges ou unidos de facto, querendo, podem seguir um regime de tributação conjunta e se assegure também, em qualquer dos modelos, um modo de imputação dos rendimentos e despesas familiares, máxime dos dependentes. Esta foi a posição já expressa no Relatório da Comissão de Revisão do IRS de 1998.

Invoca-se também, em abono da tributação separada, o desfazimento face à lei civil, nomeadamente no caso de situações de casados sob o regime de separação de bens que estão obrigados a declarar conjuntamente bens cuja administração exclusiva lhes pertence individualmente, nos termos da lei civil”. COMISSÃO PARA REFORMA DO IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO DAS PESSOAS SINGULARES, *Anteprojecto*, ob., cit., pág. 57. Note-se contudo que a Legislador Constituinte em Moçambique, não fornece as diretrizes sobre a modelação dos impostos, dizendo simplesmente que “o sistema fiscal é estruturado com vista a satisfazer as necessidades financeiras do Estado e das demais entidades Públicas, realizar os objectivos da política económica do Estado e garantir uma justa repartição dos rendimentos e da riqueza” art.º 127.º n.º 1.º portanto a tributação separada ainda que obrigatória, não padece do vício da inconstitucionalidade.

<sup>146</sup> Assim, JOÃO MENEZES LEITÃO, *Tributação separada da família e relevância das Uniões de facto nos sistemas fiscais da Alemanha, Itália Espanha e Reino Unido*, ob., cit., pág. 195.

Relativamente ao sistema português, diz-nos RUI DUARTE MORAIS <sup>147</sup> que “o nosso sistema de tributação conjunta tem sofrido uma dupla erosão em resultado das críticas que lhe são movidas, quer, por um lado, pelos casados (que pretendem a opção pela tributação separada) quer, por outro lado, pelas famílias não fundadas no casamento (que reclamam o direito a uma tributação conjunta).”

Falando sobre as vantagens da tributação separada, a COMISSÃO PARA O DESENVOLVIMENTO DA REFORMA FISCAL em Portugal apontava <sup>148</sup>:

- Respeito pelo princípio da não discriminação em função do estado civil, terminando com as actuais diferenças de regras de determinação do montante a sujeitar à taxa do IRS, de montantes máximos de abatimentos e de deduções à colecta;
- Respeito pela individualidade de cada cônjuge quanto aos seus assuntos fiscais;
- Desnecessidade de utilização de presunções de residência de todo o agregado familiar no território português, quando um dos cônjuges aqui reside, com a conseqüente possibilidade de dupla tributação internacional de todo o rendimento do agregado, na falta de convenção sobre dupla tributação;
- Aproximação do valor das retenções na fonte ao imposto devido “a final”;
- Possibilidade de aumentar o número de contribuintes dispensados da entrega de declaração de rendimentos, atenuando, de certo modo, o acréscimo de declarações que a tributação separada viria a provocar.

A referida alteração não se compatibiliza contudo com a Lei de Bases do Sistema Tributário <sup>149</sup>, (Lei 15/2002 de 26 de Junho) que diz no seu art.º 62.º n.º 4.º que “se os contribuintes forem casados e não separados judicialmente de pessoas e bens, ambos os cônjuges ficam sujeitos a IRPS relativamente aos rendimentos do agregado familiar”.

---

<sup>147</sup> MORAIS, Rui Duarte, *Sobre o IRS*, 3ª Edição, Almedina, Coimbra, 2014, pág., 30.

<sup>148</sup> COMISSÃO PARA O DESENVOLVIMENTO DA REFORMA FISCAL, Relatório, Maio de 1996, *apud* MOTA AMADOR, Olívio e XAREPE SILVEIRO, Fernando, *A reforma Fiscal da transição para o séc. XXI*, AAFDL, Lisboa, 1997, pág. 14.

<sup>149</sup> A Lei de Bases do Sistema Tributário encontra-se parcialmente revogada pela Lei do Ordenamento Jurídico Tributário, a lei 2/2006 de 22 de Março, que é a Lei Geral Tributária. A CACDHL sobre uma iniciativa do Governo para a revogação da Lei de Bases, disse que “vale a pena referir que a 2ª Comissão, a Comissão do Plano e Orçamento, suscitou a dúvida da razoabilidade da manutenção da referida Lei, cujo tecido teria muitas clareiras resultantes da revogação de 49 artigos num universo de 70 artigos”. Assim ASSEMBLEIA DA REPÚBLICA, Comissão dos Assuntos Constitucionais Direitos Humanos e de Legalidade, *Coleção pareceres*, n.º 4, Maputo 2012, pág. 274 (parecer n.º 25/2012 de 27 de Novembro).

Por outro lado diz o art.º 60.º n.º 1.º também da Lei de Bases, que “o Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares – IRPS obedece aos princípios da unidade e da progressividade e o seu regime tem em conta as necessidades e os rendimentos do agregado familiar”.<sup>150</sup> A contradição entre a Lei de Bases e a Lei que altera o CIRPS, seria uma questão de antinomia normativa não sujeita a fiscalização, assim veja-se:

Ac. 1/CC/2008 de 20 de Fevereiro «A apreciação das questões suscitadas pressupõe clarificar, em termos precisos, a competência do Conselho Constitucional nestas matérias. Com efeito, de acordo com a alínea a) do nº 1 do artigo 244 da Constituição, compete ao Conselho Constitucional apreciar e declarar a inconstitucionalidade das leis e a ilegalidade dos actos normativos dos órgãos do Estado.

Inconstitucionalidade é a desconformidade de normas infraconstitucionais com normas constitucionais que lhes servem de fundamento, sendo a ilegalidade a desconformidade de normas infralegais com normas legais.

Não cabem, pois, nos conceitos de inconstitucionalidade e de ilegalidade, as situações tanto de contradições de normas situadas no mesmo grau hierárquico como as de simples obscuridade de normas jurídicas. E porque, conforme o disposto na alínea a) do nº 1 do artigo 244 da Constituição, a competência do Conselho Constitucional consiste em apreciar e declarar a inconstitucionalidade das leis e a ilegalidade dos actos normativos dos órgãos do Estado, este Órgão deve abster-se de conhecer das alegadas antinomias entre o artigo 28 da LSNP e o artigo 198 do Código Civil; entre o artigo 30 da LSNP e os artigos 25, alínea b) da Lei nº 5/92, de 6 de Maio, e 74, nº 1 da Lei nº 24/2007, de 20 de Agosto; bem como da alegada obscuridade do artigo 28 da LSNP.

Neste sentido, deve concluir-se que a questão de constitucionalidade que compete a este Conselho julgar prende-se apenas com a conformidade entre o artigo 29 da LSNP e o artigo 212 da Constituição.»

Assim mais do que nunca urge a revogação da Lei de Bases do Sistema tributário, pois fica patente a total incoerência do nosso sistema fiscal.

Foi revogado o art.º 19 do CIRPS, referente às uniões de facto, ficando assim resolvida a questão da inconstitucionalidade, pois estes ao contrário dos casados, podiam optar pela tributação separada.

---

<sup>150</sup> Enquanto no caso Português a obrigação pelo respeito das necessidades do agregado familiar, no caso da tributação separada obrigatória, colocaria um problema de (in) constitucionalidade, no caso Moçambicano, o problema é entre a Lei de Bases e a Lei que cria (altera) o IRPS, portanto um problema de ilegalidade ou antinomia normativa. Face a doutrina expandida no Ac. 1/CC/2012 de 10 de Abril, os Juízes não podem recusar a aplicação de uma norma com fundamento na sua ilegalidade. Disse o CONSELHO CONSTITUCIONAL que “Conforme já tivemos a oportunidade de referir neste Acórdão, o artigo 214 da Constituição confere aos tribunais o poder-dever de não aplicarem, nos feitos submetidos a julgamento, leis ou princípios que ofendam a Constituição. Neste contexto, o preceito do artigo 247, nº1, alínea a), da Constituição, manda remeter, obrigatoriamente, ao Conselho Constitucional os acórdãos e outras decisões quando recusem a aplicação de normas com base na sua *inconstitucionalidade*. Note-se que, por um lado, o artigo 214 da Constituição não faz alusão a normas contrárias à *lei*, mas sim a leis ou princípios que ofendam a *Constituição*. Por outro lado, o artigo 247, nº1, alínea a), da Constituição impõe a obrigação de se remeterem ao Conselho Constitucional os acórdãos e outras decisões não com fundamento na *ilegalidade* mas sim na *inconstitucionalidade*, e nos casos em que se recuse a aplicação de qualquer norma com base na sua *inconstitucionalidade*”.

A alteração referente a **retenção a título definitivo dos rendimentos do trabalho dependente**, constitui conforme dissemos antes a trave mestra da reforma, e pelos vistos do ponto de vista do legislador fiscal a melhor saída para a tão almejada simplificação <sup>151</sup>.

Falando sobre as alterações disse a AUTORIDADE TRIBUTÁRIA no seu Relatório, que do estudo feito resultou “alteração do regime jurídico da retenção na fonte do IRPS sobre rendimentos da 1ª categoria, a título definitivo, com vista a eliminar por completo os processos de reembolsos, pagamentos à final e simplificação do CIRPS. Concluído, apresentado em sede de CST e culminou com a aprovação do CIRPS pela Assembleia da República. Este estudo aponta para a alteração da tabela de retenção na fonte constante do DM n.º 243/2011, de 12 de Outubro e a revisão dos pressupostos do englobamento para casados prescritos nos artigos 18 e 20 do CIRPS” <sup>152</sup>.

O legislador fiscal aditou o art.º 65-A com a seguinte redacção:

1. “As entidades devedoras de rendimentos de trabalho dependente, fixos ou variáveis são obrigadas a reter o imposto no momento do seu pagamento ou colocação a disposição dos respectivos titulares, nos termos da tabela anexa ao presente Código, com excepção dos rendimentos previstos nas alíneas c) e d) do n.º 1 do artigo 3, desde que não sejam certas e regulares, pensões, subsídios de morte e os da alínea g) do artigo 4 do Código;
2. A retenção do IRPS é igual à soma entre o valor do IRPS constante da tabela correspondente ao intervalo em que se enquadram as remunerações mensalmente pagas ou postas à disposição dos seus titulares, e o resultado da aplicação dos coeficientes que lhes correspondam ao valor da diferença entre essas remunerações e o valor mínimo do intervalo em que se enquadram;

---

<sup>151</sup> Portugal seguirá mais ou menos o caminho moçambicano, pois de acordo com a Comissão para a reforma do IRS, “Propõe-se também uma reformulação do regime das retenções na fonte, para que este seja mais simples e adequado, limitando em muito a necessidade de pagamentos ou devoluções após a liquidação final do imposto. As regras relativas à retenção na fonte passam a incorporar o articulado do próprio Código, o que não deve ser entendido como uma alteração meramente formal, antes como expressão do intuito de limitar a intervenção administrativa nesta matéria. COMISSÃO PARA REFORMA DO IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO DAS PESSOAS SINGULARES, *Anteprojecto*, op. cit., pág. 17.

<sup>152</sup> AUTORIDADE TRIBUTÁRIA DE MOÇAMBIQUE, *Relatório.*, cit. Pág. 73.

3. Considera-se remuneração mensal, o montante pago a título de remuneração fixa, acrescido de quaisquer outras importâncias que tenham a natureza de rendimentos de trabalho dependente, tal como são definidos nos artigos 2 e 4 do Código de IRPS, e a pedido do titular, as gratificações auferidas pela prestação ou em razão da prestação do trabalho quando não atribuídas pela respectiva entidade patronal, pagas ou colocadas à disposição do seu titular no mesmo período ainda que respeitante a períodos anteriores.
4. No caso de remunerações fixas relativas a períodos inferiores ao mês, considera-se como remuneração mensal a soma das importâncias atribuídas, pagas ou colocadas à disposição em cada mês;
5. A retenção na fonte do imposto relativo aos rendimentos de trabalho dependente é efectuada a título definitivo<sup>153</sup>.

O Decreto n.º 8/2008 de 16 de Abril, alterado pelo Decreto n.º 56/2013 de 27 de Novembro, regulamentando o estipulado no art.º 65-A do CIRPS diz no seu art.º 30.º n.º 3 que “A retenção do IRPS é efectuado sobre remunerações mensalmente pagas ou postas à disposição dos seus titulares, de acordo com os seguintes **procedimentos**:

- a) Enquadrar a referida remuneração no correspondente intervalo de salário bruto constante da tabela referida no n.º 1 do 65-A do CIRPS;
- b) Extrair da tabela o valor do imposto correspondente ao intervalo;
- c) Determinar a diferença entre a referida remuneração e o valor do limite inferior do correspondente intervalo para essa remuneração na tabela;
- d) Identificar o coeficiente correspondente ao intervalo e multiplicá-lo com o resultado apurado na alínea anterior;
- e) Adicionar o valor do imposto referido na alínea b) e resultado obtido da multiplicação referida na alínea d)

O art.º 26.º n.º 3 alínea a) passa a estipular que “não são englobados para efeito da sua tributação, os rendimentos do trabalho dependente.

De acordo com MANUEL FAUSTINO <sup>154</sup> “**no plano da sujeição passiva**, o dever de retenção incumbe às entidades, pessoas singulares ou pessoas colectivas,

---

<sup>153</sup> Este número viria a ser alterado pela Lei 19/2017 de 28 de Dezembro.

devedoras, originárias ou não originárias, bem como, em certos casos, às entidades pagadoras, dos rendimentos que a lei define como estando sujeitas a retenção. **O objecto do dever de retenção** é constituído por duas obrigações distintas: a obrigação de liquidação e cobrança do imposto que por lei se mostre devido; e a obrigação de entrega nos cofres do Estado do imposto liquidado e cobrado, ou que deveria ter sido. **O facto constitutivo da relação jurídica tributária de retenção** é um facto também complexo e consiste, em regra, no pagamento ou na colocação à disposição de rendimentos a favor dos respectivos titulares”.

E acrescenta <sup>155</sup> “a caracterização sucinta desta relação jurídica tributária permite concluir que o dever de retenção é um dever autónomo vinculado, sujeito indiscutivelmente ao princípio da legalidade e, para parte da doutrina, sujeito também aos princípios da proporcionalidade e da capacidade contributiva, medida pelo seu rendimento disponível. E por decorrência, é ainda um dever indisponível, no sentido em que, sendo categoricamente imperativo, não pode ser afastado ou, em regra, modificado, por vontade das partes”.

Digamos que, com a reforma de 2013 o CIRPS veio distanciar-se do IRS português, cujo objectivo (embora não alcançado) seria a criação de um imposto único. Conforme refere RUI DUARTE MORAIS <sup>156</sup> “a inovação central introduzida pelo IRS residiu na tentativa de adoção de um sistema de tributação global, caracterizado pela sujeição da totalidade dos rendimentos individuais a uma única tabela de taxas escalonadas em progressividade, o que era tido por determinante para a justiça do imposto, para a sua consonância com a real capacidade contributiva dos sujeitos passivos individuais ou das famílias. (...) Na realidade, o IRS não logrou uma real concretização da perspectiva unitária da tributação, uma vez que os residentes nunca tiveram a totalidade dos seus rendimentos sujeita a um esquema racional de progressividade, em consonância com a respectiva capacidade contributiva”.

---

<sup>154</sup> FAUSTINO, Manuel, *O dever de retenção na fonte e outros deveres autónomos de cooperação em IRS*, Área Editora, Lisboa, 2003, pág. 20.

<sup>155</sup> Idem, pág. 21.

<sup>156</sup> MORAIS, Rui Duarte, *Sobre o IRS*, 3ª Edição, Almedina, Coimbra, 2014, pág., 7.

#### 4.4 Incidência Subjectiva

De acordo com o art.º 18.º n.º 1 do CIRPS, “ficam sujeitas a IRPS as pessoas singulares que residam em território moçambicano e as que, nele não residindo, aqui obtenham rendimentos.” Sendo (art.º 20.º n.º 1.º) “o IRPS devido pelas pessoas residentes em território moçambicano incide sobre a totalidade dos seus rendimentos, incluindo os obtidos fora desse território” (*worldwide income principle*).

De acordo com CASALTA NABAIS <sup>157</sup> são sujeitos ao IRPS:

- as pessoas singulares (...), *residentes* (que tenham domicílio) em território nacional, que são tributadas pela totalidade dos seus rendimentos, incluindo os obtidos fora desse território nacional, ou seja, segundo o princípio da universalidade ou do rendimento mundial (*ford vide income príncipe*);

- as pessoas singulares *não residentes* (que não tenham domicílio) em território nacional, que são tributadas apenas pelos rendimentos obtidos em Moçambique, ou seja segundo o princípio da territorialidade (em sentido estrito ou da fonte, isto é, segundo o *Soure príncipe*) ou da obrigação tributária limitada (...).”

Nas palavras de RUI DUARTE MORAIS <sup>158</sup> “a condição de residente supõe, a presença física, real ou presumida, no território de um determinado Estado, a implicar uma ligação económica (mesmo que só ao nível do consumo) e um certo grau de integração social (participação na vida da comunidade e, portanto, o desfrute dos bens e serviços proporcionados por esse Estado). Normalmente, o residente terá bens nesse território e obterá aí, pelo menos, uma parcela dos seus rendimentos”.

O artigo 21.º considera que “são residentes em território da República de Moçambique as pessoas que, no ano a que respeitem os rendimentos:

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

---

<sup>157</sup> NABAIS, José Casalta, *Direito Fiscal*, ob., cit., pág., 497, sublinhado nosso.

<sup>158</sup> MORAIS, Rui Duarte, *Sobre o IRS*, ob., cit., pág., 11.

d) Sejam tripulantes de navios ou aeronaves, desde que aqueles estejam ao serviço de entidades com residência, sede ou direcção efectiva no território moçambicano”.

Não se deve confundir, a residência e o domicílio fiscal. O domicílio fiscal do sujeito passivo, pode ser relevante para efeitos:

- a) De determinação do sujeito activo dos tributos autárquicos, e das respectivas competências, quando a sujeição a estes depende do domicílio fiscal;
- b) Da notificação do sujeito passivo; e
- c) Da determinação da competência territorial da área fiscal, no caso de impostos nacionais, nomeadamente, para efeitos de apresentação de declarações e reclamações, pedidos de revisão ou recurso hierárquico, prestação de deveres de colaboração, pagamento e fiscalização<sup>159</sup>.

De acordo com RUI DUARTE MORAIS<sup>160</sup> “enquanto o conceito de residência integra a hipótese de normas tributárias substantivas, determinantes da existência e da extensão da obrigação de imposto, a questão do domicílio fiscal projeta-se em consequências processuais.

Determina o art.º 21.º n.º 2 do CIRPS que “são sempre havidas como residentes em território moçambicano as pessoas que constituem o agregado familiar, desde que naquele resida qualquer das pessoas a quem incumbe a direcção do mesmo”. Esta norma, encontra-se um pouco desajustada pelo facto de Moçambique ter optado pela tributação separada dos rendimentos.”

De acordo com o art.º 18.º 2.º “existindo agregado familiar, o imposto é devido pelo individualmente, por cada pessoa que o constitui e pelos rendimentos de que a mesma é titular”.

O agregado familiar é composto (art.º 18.º n.º 3.º):

- a) Por cada um dos cônjuges e os dependentes a seu cargo;
- b) Pelo pai ou mãe não casados e os dependentes a seu cargo;
- c) Pelo adoptante não casado e os dependentes a seu cargo;

Consideram-se dependentes (art.º 18.º n.º 4):

- a) Os filhos, adoptados e enteados, menores não emancipados;

---

<sup>159</sup> Vide art. 35.º da Lei 2/2006 de 22 de Março (Lei do Ordenamento Jurídico Tributário).

<sup>160</sup> MORAIS, Rui Duarte, *Sobre o IRS*, ob., cit., pág., 21.

- b) Os filhos, adoptados e enteados, maiores, que, não tendo mais de 25 anos nem auferindo anualmente rendimentos superiores ao mínimo previsto no art. 56.º, tenham frequentado no ano a que o imposto respeita a 12.ª classes, estabelecimento de ensino médio ou superior ou cumprido serviço militar efectivo normal;
- c) Os filhos, os adoptados e enteados, maiores, inaptos para o trabalho e para angariar meios de subsistência, quando não auferiram rendimentos superiores ao ao mínimo previsto no art. 56.º, no ano a que respeita o imposto;
- d) Os menores sob tutela desde que não auferiram quaisquer rendimentos;
- e) Os ascendentes a cargo do sujeito passivo, incapazes para o trabalho e para angariar meios de subsistência, quando não auferiram rendimentos superiores ao ao mínimo previsto no art. 56.º no ano a que respeita o imposto;

Determina o n.º 6 que “as pessoas referidas no número anterior não podem, simultaneamente, fazer parte de mais de um agregado familiar, nem constar de mais do que uma declaração de rendimentos.” Tendo sido, o número 5 do mesmo artigo revogado, pela Lei 20/2013 de 23 de Setembro, só podemos entender que a referência ao número anterior, passe a ser o número 4 onde se indique quem são os dependentes. Entretanto, não se compreende a nova redação do artigo, pois antes fazia-se referência às *personas referidas nos números anteriores*, passando o legislador a colocar a frase no singular referindo-se às *personas referidas no número anterior*. Com esta alteração, que só remete para o artigo que qualifica os dependentes, pode ficar a sensação de que um sujeito passivo, pode fazer parte de dois agregados familiares.

Outra questão trazida pela tributação individualizada, tem a ver com o facto, de que, havendo um casal com dois dependentes, estes dependentes constam tanto da declaração de retenção na fonte do marido assim como da mulher. Obviamente que, esta situação não foi levada em conta pelo legislador e pela Administração Tributaria, e não faz sentido, que no preenchimento do modelo M/11 um sujeito passivo, oculte os seus dependentes. Na prática, tem havido um conjunto de duplicações de dependentes, em todos os sujeitos passivos casados, assim como os unidos de facto. Sem a apresentação das declarações anuais de rendimento, para os sujeitos passivos que auferiam apenas rendimentos da primeira categoria,

torna-se praticamente impossível, que a administração tributaria, faça face a este problema, resultado em despesas fiscais, devido aos descuidos do legislador.

Recorde-se que, para efeitos de IRPS a união de facto deixou de ter qualquer relevância, tendo sido revogado o artigo 19.º que tratava das uniões de facto.

O art.º 22.º enumera os rendimentos que se consideram obtidos em Moçambique, assim:

- a) os rendimentos do trabalho dependente, decorrentes de actividades nele exercidas, ou quando tais rendimentos sejam devidos por entidades que nele tenham residência, direcção efectiva ou estabelecimento estável a que deva imputar-se o pagamento;
- b) as remunerações dos membros dos órgãos estatutários das pessoas colectivas e outras entidades, devidas por entidades que nele tenham residência, direcção efectiva ou estabelecimento estável a que deva imputar-se o pagamento;
- c) os rendimentos de trabalho prestado a bordo de navios e aeronaves, desde que os seus beneficiários estejam ao serviço de entidade com sede ou direcção efectiva nesse território;
- d) os rendimentos provenientes da propriedade intelectual ou industrial ou da prestação de informações respeitantes a uma experiência adquirida no sector industrial, comercial ou científico, ou do uso ou concessão do uso de equipamento agrícola, comercial ou científico, quando não constituam rendimentos prediais, bem como os derivados de assistência técnica, devidos por entidades que nele tenham residência, direcção efectiva ou estabelecimento estável a que deva imputar-se o pagamento, etc.

#### **4.5 A fase analítica e a fase sintética do IRPS**

Nas palavras de RUI DUARTE MORAIS <sup>161</sup> “temos, assim, num primeiro momento, a *fase analítica* do imposto: perante um determinado rendimento, haverá que o qualificar como integrando uma das categorias (categorias essas que,

---

<sup>161</sup> MORAIS, Rui Duarte, *Sobre o IRS*, ob., cit., pág., 41.

presentemente são: categoria A – rendimentos do trabalho dependente; categoria B – rendimentos empresariais e profissionais; categoria E – rendimentos de capitais; categoria F – rendimentos prediais; categoria G – incrementos patrimoniais (...). Feito tal enquadramento, haverá que determinar, face às normas de incidência real da respetiva categoria, se o rendimento em causa é ou não tributado. Depois, há que quantificar qual o rendimento coletável, que, em muitos casos, não corresponderá ao total obtido. Assim acontecerá, necessariamente, quando a obtenção de um determinado rendimento implique que o contribuinte suporte custos”.

Obtido o rendimento global líquido, entra-se na *fase sintética* do imposto<sup>162</sup> onde os rendimentos são sujeitos a um englobamento. Recorde-se que, não são sujeitos ao englobamento<sup>163</sup>: a) os rendimentos de trabalho dependente; b) os rendimentos referidos no artigo 57.º e c) os rendimentos que beneficiem de isenção.

Fazendo-se a soma, dos rendimentos líquidos de cada categoria, obtém-se o rendimento global líquido, ao qual deduz-se o mínimo não tributável<sup>164</sup> (no valor de 225.000 meticais). Ao resultado obtido aplicam-se as taxas progressivas do IRPS, obtendo-se a colecta, ao qual depois de fazer as deduções à colecta obtém-se o imposto a pagar.

Todo o processo, pode ser sintetizado através do seguinte esquema.

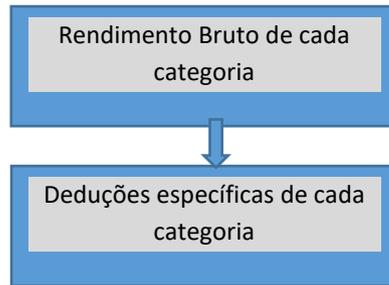
---

<sup>162</sup> MORAIS, Rui Duarte, *Sobre o IRS*, ob., cit., pág., 42.

<sup>163</sup> Artigo 26.º n.º 3 do CIRPS.

<sup>164</sup> Artigo 56.º n.º 1 do CIRPS.

Fase Analítica



---

Fase Sintética



## **4.6 A fase analítica**

### **4.6.1 Incidência Real**

O IRPS incide sobre o valor global anual dos rendimentos, mesmo quando provenientes de actos ilícitos (art.º 1.º n.º 1) de acordo com as seguintes categorias:

- a) Primeira categoria: rendimentos do trabalho dependente;
- b) Segunda categoria: rendimentos empresariais e profissionais;
- c) Terceira categoria: rendimentos de capitais e mais-valias;
- d) Quarta categoria: rendimentos prediais;
- e) Quinta categoria: outros rendimentos.

Diz-nos SALDANHA SANCHES <sup>165</sup> que “considerando que a intenção normativa é abranger, na previsão legal, todos os tipos de rendimento – ou, pelo menos, os mais significativos –, a técnica a utilizar deverá estar orientada no sentido de evitar qualquer tipo de exclusões não intencionais, de modo a que não surjam situações de discriminação negativa, contrárias ao princípio da igualdade. Todavia, razões de praticabilidade e simplificação levam normalmente à exclusão da tributação dos ganhos realizados por transações ocasionais de bens que integram o património individual (e não o comercial) do sujeito passivo, excepto no caso de bens de grande valor económico e cujas transações estão sujeitas a registo, como é o caso do património imobiliário.”

### **4.7 Rendimentos da Primeira Categoria**

Nas palavras de RUI DUARTE MORAIS <sup>166</sup> os rendimentos do trabalho dependente abrangem “os rendimentos obtidos no quadro de relações de trabalho subordinado ou em situações equivalentes. Equivalência que assenta em considerações de natureza económica, mas, também, na possibilidade de aplicação das técnicas de lançamento (*v.g.*, obrigações declarativas) e de pagamento (*v.g.*, retenções na fonte) previstas para esta categoria”.

Os rendimentos da primeira categoria incluem os rendimentos do trabalho dependente e as pensões e rendas vitalícias ou rendimentos de natureza equiparável (art.º 2.º n.º 1.º) consideram-se rendimentos do trabalho dependente

---

<sup>165</sup> SANCHES, Saldanha, *Manual de Direito Fiscal*, ob., cit., pág., 299.

<sup>166</sup> MORAIS, Rui Duarte, *Sobre o IRS*, ob., cit., pág., 45.

todas as remunerações pagas ou postas á disposição do seu titular, provenientes de:

- a) Trabalho por conta de outrem prestado ao abrigo de contrato individual de trabalho ou de outro a ele equiparado;
- b) Trabalho prestado ao abrigo de contrato de aquisição de serviços ou outro de idêntica natureza, seja prestado sob a autoridade e direcção da pessoa adquirente dos serviços;
- c) Exercício de função, serviço ou cargo públicos;
- d) Situações de pré-reforma, pré-aposentação ou reserva, com ou sem prestação de trabalho, bem como de prestações atribuídas, a qualquer titulo, antes de verificados os requisitos exigidos nos regimes obrigatórios de segurança social aplicáveis para a passagem à situação de reforma ou, mesmo que não subsista o contrato de trabalho, se mostrem subordinadas á condição de serem devidas até que tais requisitos se verifiquem, mesmo que devidas por fundos de pensões ou outras entidades, que se substituam à entidade originariamente devedora.

As previsões constantes das alíneas a) e c) são de fácil determinação, correspondendo as primeiras a todos os trabalhadores por conta de outrem, ao abrigo de um contrato de trabalho. Sendo que a previsão da alínea c) abrange os rendimentos auferidos pelos funcionários públicos. Para RUI DUARTE MORAIS <sup>167</sup> “abrange os rendimentos do trabalho obtidos por aqueles que normalmente, são designados por funcionários públicos, sem haver que cuidar da natureza do respetivo vínculo ou de qual o órgão da administração pública empregador (Estado, autarquias, etc.). Aliás, os funcionários públicos [considerando o termo em sentido estrito] são, juridicamente, verdadeiros trabalhadores por conta de outrem, só que os respetivos contratos regem-se por legislação especial. Estão também aqui compreendidos os rendimentos obtidos por pessoas que não podem ser havidas como trabalhadores por conta de outrem, como é o caso dos titulares dos órgãos de soberania ou das autarquias. A equivalência económica destas situações à resultante de um contrato laboral é evidente, pelo que se justifica a equiparação das regras de tributação”.

---

<sup>167</sup> MORAIS, Rui Duarte, *Sobre o IRS*, ob., cit., pág., 48.

De acordo com CASALTA NABAIS <sup>168</sup> “nas mencionadas *situações nucleares* da categoria, temos rendimentos provenientes das remunerações pagas ou postas à disposição do respectivo titular no âmbito de uma relação jurídica de trabalho subordinado, ou seja, os rendimentos resultantes: 1) do contrato de trabalho; 2) do contrato legalmente equiparado ao contrato de trabalho; 3) do contrato de aquisição de serviços ou outro de idêntica natureza em que o trabalho seja prestado sob a autoridade e direcção do adquirente dos serviços; 4) do exercício de função, serviço ou cargo público; 5) da atribuição a título de pré-reforma, pré-aposentação, reserva, com ou sem prestação de trabalho; 6) de prestações atribuídas, não importa a que título, antes de certificados os requisitos exigidos nos regimes obrigatórios de segurança social para a passagem à situação de reforma e, bem assim, as prestações que continuem a ser devidas até que se verifiquem os requisitos necessários à passagem à situação de reforma.”

A alínea b) trata do trabalho prestado ao abrigo de contrato de aquisição de serviços ou outro de idêntica natureza, seja prestado sob a autoridade e direcção da pessoa adquirente dos serviços.

Nem sempre, é fácil proceder à distinção entre contrato de trabalho e contrato de prestação de serviço<sup>169</sup>. Estabelece o artigo 1154.º do Código Civil, que o contrato de prestação de serviços “é aquele em que uma das partes se obriga a proporcionar à outra certo resultado do seu trabalho intelectual ou manual, com ou sem retribuição”. ANTÓNIO MONTEIRO FERNANDES <sup>170</sup> questiona “que significado há-de atribuir-se à colocação do acento tónico no *resultado* do trabalho? Cabe aqui relembrar observações anteriores: isso implica, além do mais, que o processo conducente à produção do resultado, a organização dos meios necessários e, desde logo, a ordenação da actividade (trabalho) que o condiciona, estão, em princípio, *fora do contrato*, não são *vinculados* – mas antes determinados pelo próprio fornecedor do mesmo trabalho. É claro que, em última análise, tais contratos se traduzem numa *alienação de trabalho* (o que, justamente, se incorpora no resultado devido) – só que esse trabalho não é dominado e organizado pelo beneficiário final (que apenas controla o *produto*), e sim por quem o fornece: trabalho *autónomo*,

---

<sup>168</sup> NABAIS, José Casalta, *Direito Fiscal*, ob., cit., pág., 499.

<sup>169</sup> Para compreender melhor a distinção entre trabalho e prestação de serviço veja-se MESQUITA, José Andrade, *Direito do Trabalho*, 2ª Edição, AAFDL, Lisboa, 2004, pág., 346 e segs.

<sup>170</sup> FERNANDES, António Monteiro, *Direito do Trabalho*, 12ª Edição, Almedina, Coimbra, 2004, pág., 141.

portanto”. Para JOSÉ ANDRADE MESQUITA <sup>171</sup> “em primeiro lugar, a prestação de serviço tem como objecto o *resultado de uma actividade* e, no contrato de trabalho, o objecto consiste na *actividade* em si mesma. Assim, no contrato de prestação de serviço está em causa uma *obrigação de resultado*, enquanto no contrato de trabalho se tem vista uma *obrigação de meios*”.

Muitas vezes, por razões de praticidade, as empresas e outras instituições consideram que um sujeito passivo que esteja vinculado por contrato de trabalho ou caso seja um funcionário público, quando presta a sua actividade a uma segunda instituição ou empresa, existe a tendência de considerar essa segunda actividade como prestação de serviço, sem curar de qualificar o vínculo. Criando-se assim, a ideia que o sujeito passivo, não poderá trabalhar para duas empresas. Diz-nos SALDANHA SANCHES <sup>172</sup> que “de acordo com os cânones actuais do Direito do Trabalho, a distinção entre o contrato de trabalho e o contrato de prestação de serviços se traça a partir da existência, ou não, de subordinação jurídica. Esta, por sua vez, afere-se com base em certos indícios, como a existência de horário e a prestação de trabalho na sede ou domicílio da contraparte.”

No que concerne às remunerações dos membros dos órgãos estatutários das pessoas colectivas e entidades equiparadas, de acordo com RUI DUARTE MORAIS <sup>173</sup> “por serem estas pessoas quem contribui para a formação da vontade social, dificilmente se poderá entender que possam ser havidas como trabalhadores dependentes dessa sociedade ou pessoa colectiva. A similitude económica das situações explica a inclusão nesta categoria dos rendimentos obtidos a tal título”.

As situações de pré-reforma, pré-aposentação ou reserva e outras equivalentes. A situação de pré-reforma<sup>174</sup> “resulta de um acordo entre o trabalhador, maior de determinada idade, e a respetiva entidade patronal, segundo o qual aquele vê reduzida ou suspensa a prestação de trabalho, recebendo um montante mensal enquanto tal situação se mantiver. Trata-se de um instrumento que visa permitir o rejuvenescimento dos quadros das empresas sem recurso a despedimento”.

Tendo em conta que em Moçambique as pensões são isentas do pagamento do IRPS, segundo o artigo 7.º do CIRPS, consideramos que não deviam ser

---

<sup>171</sup> MESQUITA, José Andrade, *Direito do Trabalho*, ob., cit., pág., 346.

<sup>172</sup> SANCHES, Saldanha, *Manual de Direito Fiscal*, ob., cit., pág., 311.

<sup>173</sup> MORAIS, Rui Duarte, *Sobre o IRS*, ob., cit., pág., 49.

<sup>174</sup> MORAIS, Rui Duarte, *Sobre o IRS*, ob., cit., pág., 48.

tributados, as situações de pré-reforma, pré-aposentação ou reserva, acelerando o rejuvenescimento da massa laboral, e constituindo mais um incentivo para o emprego dos jovens.

E de acordo com o n.º 3.º do mesmo artigo “as remunerações referidas no número anterior compreendem, designadamente, ordenados, salários, vencimentos, gratificações, percentagens, comissões, participações, subsídios ou prémios, senhas de presença, emolumentos, participações em multas e outras remunerações acessórias, ainda que periódicas, fixas ou variáveis, de natureza contratual ou não”.

Para RUI DUARTE MORAIS <sup>175</sup> “a lei fiscal tipifica, de forma muito ampla, o âmbito desta categoria. Há o propósito de uma inclusão esgotante, na incidência do imposto, de todos os rendimentos de alguma forma advindos do trabalho dependente. Há que salientar, desde logo, que este conceito de remuneração é mais lato que o acolhido pelo direito laboral e, eventualmente, que o relevante para efeitos de incidência das contribuições para a segurança social. É rendimento da primeira categoria tudo aquilo que o trabalhador receba em razão do seu trabalho, em dinheiro, em espécie ou sob a forma de quaisquer outras vantagens, salvo o expressamente excetuado pela lei”.

O art.º 3.º esclarece o que deve ser considerado remuneração acessória. E o art.º 4.º diz que “consideram-se ainda rendimentos do trabalho dependente:

- a) As remunerações dos membros dos órgãos estatutários das pessoas colectivas e entidades equiparadas;
- b) As importâncias que os empresários individuais escriturem como remuneração do seu trabalho ou do prestado pelas pessoas que façam parte do respectivo agregado familiar;
- c) Os abonos para falhas devidos a quem no seu trabalho tenha de movimentar numerário, na parte que exceda 5 % da remuneração mensal fixa;
- d) As ajudas de custo e as importâncias auferidas pela utilização de automóvel próprio em serviço da entidade patronal, na parte em que ambas excedam o limite dos quantitativos estabelecidos para funcionários do Estado, com remunerações fixas equivalentes ou mais aproximadas;

---

<sup>175</sup> MORAIS, Rui Duarte, *Sobre o IRS*, ob., cit., pág., 50, sublinhado nosso.

- e) As verbas para despesas de deslocação, viagens ou representação de que não tenham sido prestadas contas até ao termo do exercício;
- f) Quaisquer indemnizações resultantes da constituição, extinção ou modificação de relação jurídica que origine rendimentos do trabalho dependente, incluindo as que respeitem ao incumprimento das condições contratuais ou sejam devidas pela mudança de local de trabalho;
- g) As gratificações auferidas pela prestação ou em razão da prestação do trabalho, quando não atribuídas pela respectiva entidade patronal.”

O art.º 5.º trata das pensões, que ficam isentas do imposto sobre o rendimento das pessoas singulares (art.º 7.º).

Por fim o art.º 6.º trata da delimitação negativa da incidência, excluindo do englobamento:

- a) As prestações efectuadas pelas entidades patronais para regimes obrigatórios de segurança social e as devidas para regimes complementares de segurança social, que visem assegurar exclusivamente benefícios em caso de reforma, invalidez ou sobrevivência;
- b) Os benefícios imputáveis á utilização e fruição de realizações de utilidade social e de lazer mantidas pela entidade patronal, desde que observados os critérios estabelecidos nos artigos 24.º a 26.º do Código do IRPC;
- c) As prestações relacionadas exclusivamente com acções de formação profissional dos trabalhadores, quer estas sejam ministradas pela entidade patronal, quer por organismos de direito público ou entidade reconhecida como tendo competência nos domínios da formação e reabilitação profissionais pelos Ministérios competentes;
- d) As indemnizações por despedimento, previstas na lei, recebidas ou colocadas à disposição do trabalhador, emergentes de rescisão do contrato de trabalho, por iniciativa do empregador ou do trabalhador, com justa causa.

Conforme refere RUI DUARTE MORAIS <sup>176</sup> “algumas destas exclusões tributárias derivam de preocupações sociais. Sirvam de exemplo os casos dos *abonos de família*, dos *subsídios de refeição*, das contribuições da entidade patronal

---

<sup>176</sup> MORAIS, Rui Duarte, *Sobre o IRS*, ob., cit., pág., 51.

para seguros de vida, fundos de pensões, regimes complementares de segurança social, dos benefícios imputáveis à utilização e fruição de realizações de utilidade social e de lazer mantidas pela entidade patronal, das despesas suportadas com ações de formação profissional (...)

#### 4.7.1 – Remunerações acessórias

O artigo 3.º do CIRPS considera que são remunerações acessórias (*fringe benefits*) “nelas se compreendendo todos os direitos, benefícios ou regalias não incluídos na remuneração principal que sejam auferidos devido à prestação do trabalho ou em conexão com esta e constituam para o respectivo beneficiário uma vantagem económica, tais como:

- a) os abonos de família e respectivas prestações complementares, excepto na parte em que não excedam os limites legais estabelecidos;
- b) o subsídio de refeição, na parte que exceder o salário mínimo legalmente estabelecido;
- c) os subsídios de residência ou equivalente ou a utilização de casa de habitação fornecida pela entidade patronal, excepto as casas próprias localizadas no recinto do empreendimento;
- d) os resultantes da utilização pessoal pelo trabalhador ou membro de órgão social, de viatura automóvel que gere encargos para a entidade patronal, quando exista acordo escrito entre o trabalhador ou membro do órgão social e a entidade patronal, sobre a imputação àquele da referida viatura automóvel;
- e) as importâncias despendidas pela entidade patronal com viagens e estadas, de turismo e similares, não conexas com as funções exercidas pelo trabalhador ao serviço da mesma entidade;
- f) os impostos e outros encargos legais devidos pelo trabalhador e que a entidade empregadora tome sobre si”.

De acordo com RUI DUARTE MORAIS <sup>177</sup> “são numerosos os trabalhadores, especialmente quadros exercendo funções elevadas, que conseguem negociar

---

<sup>177</sup> MORAIS, Rui Duarte, *Sobre o IRS*, ob., cit., pág., 57, sublinhado nosso.

*pacotes salariais* envolvendo uma substituição e/ou acréscimo da retribuição principal por vantagens deste tipo. Daí que esta componente remuneratória assumia relevo significativo para os contribuintes situados nos escalões mais elevados de rendimento. As razões para esta prática são várias, desde logo fiscais, traduzidas na inexistência de obrigação de pagamento de contribuições para a segurança social (incluindo as a cargo da entidade empregadora), tentativa de não sujeição a IRPS, etc. Mas podem estar presentes outras motivações, quer da parte da empresa (p. ex., procurar a fidelização dos trabalhadores, maior paz social, o reforço do espírito de empresa; evitar que o valor total das remunerações pagas transpareça dos custos com pessoal revelados pela contabilidade), quer da parte dos trabalhadores (para muitos, em termos práticos, a utilidade de tais vantagens acessórias superará a do seu equivalente em dinheiro)".

#### **4.7.2 – Indemnização por despedimento**

Nas palavras de BENJAMIM ALFREDO<sup>178</sup> “o despedimento consubstancia uma declaração receptícia de vontade dirigida ao trabalhador na qual a entidade empregadora põe fim ao contrato de trabalho, vice-versa”.

As indemnizações por despedimento, previstas na lei, recebidas ou colocadas à disposição do trabalhador, emergentes de rescisão do contrato de trabalho, por iniciativa do empregador ou do trabalhador, com justa causa não são tributadas como vimos supra. São entretanto considerados rendimentos da primeira categoria quaisquer indemnizações resultantes da constituição, extinção ou modificação de relação jurídica que origine rendimentos do trabalho dependente incluindo as que respeitem ao incumprimento das condições contratuais ou sejam devidas pela mudança do local de trabalho<sup>179</sup>.

No ordenamento português segundo RUI DUARTE MORAIS<sup>180</sup> “para os casos de recebimento de indemnização por extinção do contrato de trabalho ou outros contratos que originem rendimentos tributáveis nesta categoria, a lei estabelece uma *não sujeição*, ainda que com um *limite máximo*. Isto

---

<sup>178</sup> ALFREDO, Benjamim, *Noções gerais do regime jurídico do processo disciplinar, despedimento e outras formas de cessação do contrato de trabalho*, Monde Gráfica, Maputo, 2008, pág., 98.

<sup>179</sup> Vide artigos 4.º alínea f) e artigo 6.º alínea d) do CIRPS.

<sup>180</sup> MORAIS, Rui Duarte, *Sobre o IRS*, 3ª Edição, Almedina, Coimbra, 2014, pág., 54.

independentemente de a cessação ter resultado de uma decisão unilateral (v.g., despedimento) ou de mútuo acordo. A razão será dupla: em primeiro lugar, há que atender o facto de que o montante indemnizatório será necessário ao trabalhador para assegurar a sua subsistência durante o período de desemprego que, na maioria dos casos, se seguirá; depois, há que ter em conta que o recebimento de tal soma, em geral relativamente avultada, terá um efeito disparador sobre a taxa do imposto: o rendimento obtido nesse ano será excepcionalmente elevado, pelo que resultará tributado a taxas elevadas dada a progressividade do tributo”.

Tal situação, que não foi acautelada pelo nosso legislador, leva a que as indemnizações sejam tributadas a uma taxa bastante elevada, e como se fossem um rendimento mensal, pois os rendimentos da primeira categoria já não englobados. Assim, um trabalhador que receba, uma indemnização de um milhão de meticais, para efeitos de tributação é como se tivesse recebido um salario mensal no mesmo valor da indemnização, o que obviamente leva a questionar-se a constitucionalidade desta medida, em função do princípio da capacidade contributiva, conforme veremos *infra*.

#### **4.7.3 – A inovação da retenção a título definitivo**

De acordo, com o artigo 65-A n.º do CIRPS “a retenção do IRPS é igual à soma entre o valor do IRPS constante da tabela correspondente ao intervalo em que se enquadram as remunerações mensalmente pagas ou postas à disposição dos seus titulares, e o resultado da aplicação dos coeficientes que lhes correspondam ao valor da diferença entre essas remunerações e o valor mínimo do intervalo em que se enquadram”.

O n.º 5 do mesmo artigo, que foi acrescentado pela Lei n.º 20/2013 de 23 de Setembro dizia que “a retenção na fonte do imposto relativo aos rendimentos de trabalho dependente é efectuada a título definitivo”. A Lei 19/2017 de 28 de Dezembro veio introduzir uma nova redacção, passando a dispor que “os subsídios de férias e outros equiparáveis, bem como as prestações adicionais correspondentes ao 13.º e 14.º meses são sempre objecto de retenção na fonte autónoma, não podendo para o cálculo do imposto a reter, ser adicionados às remunerações dos meses em que são pagos ou postos à disposição”.

Actualmente é o artigo 26.º n.º 6 do Decreto 51/2018 de 31 de Agosto, que dispõe que as retenções da primeira categoria são feitas a título definitivo, norma de constitucionalidade duvidosa, conforme veremos *infra*.

A retenção do IRPS é efectuada sobre as remunerações mensalmente pagas ou postas à disposição dos seus titulares, de acordo com os seguintes procedimentos e sequência:

- a) Enquadrar a referida remuneração no correspondente intervalo de salário bruto constante da tabela referida no n.º 1 do artigo 65-A do Código do IRPS;
- b) Extrair da tabela o valor do imposto correspondente ao intervalo;
- c) Determinar a diferença entre a referida remuneração e o valor do limite inferior do correspondente intervalo para essa remuneração na tabela;
- d) Identificar o coeficiente correspondente ao intervalo e multiplicá-lo com o resultado apurado na alínea anterior;
- e) Adicionar o valor do imposto referido na alínea b) e o resultado obtido da multiplicação referida na alínea d).

### Exemplo 1

Sujeito Passivo “A” com remuneração bruta de 70.000,00 Mt com 3 dependentes:

**Primeiro passo:** enquadrar a remuneração de 70.000,00 Mt na tabela anexa a que se refere o artigo 65-A do CIRPS;

70.000,00 MT enquadra-se no intervalo de 32.750,00 até 60.749,99

**Segundo passo:** cruzar a tabela vertical em função do número de dependentes do sujeito passivo, com a tabela horizontal (o intervalo onde se enquadra a remuneração) e retirar o valor;

			3 Dep.		
			↓		
			↓		
De 32.750,00 até 60.749,99	→	→	1.675,00		

--	--	--	--	--	--

O valor de 1675,00 Mt constitui a primeira parte do IRPS.

**Terceiro passo:** aplicar o coeficiente ao resultado da diferença entre a remuneração auferida pelo sujeito passivo e o intervalo mínimo onde se enquadra essa remuneração.

$$\text{Assim: } (70.000,00 - 32.750) * 0,20$$

$$= 37,250 * 0,20$$

$$= 7.450,00$$

O coeficiente é obtido na mesma linha onde se enquadra a remuneração.

					Coeficiente
De 32.750,00 até 60.749,99	→	→	→	→	0,20

**Quarto passo:** somar os dois valores encontrados

$$\text{Assim: IRPS mensal} = 1.675,00 + 7.450,00$$

$$\text{IRPS mensal} = 9.125,00 \text{ Mt.}$$

De acordo com MANUEL FAUSTINO<sup>181</sup> “**no plano da sujeição passiva**, o dever de retenção incumbe às entidades, pessoas singulares ou pessoas colectivas, devedoras, originárias ou não originárias, bem como, em certos casos, às entidades pagadoras, dos rendimentos que a lei define como estando sujeitas a retenção. **O objecto do dever de retenção** é constituído por duas obrigações distintas: a obrigação de liquidação e cobrança do imposto que por lei se mostre devido; e a obrigação de entrega nos cofres do Estado do imposto liquidado e cobrado, ou que deveria ter sido. **O facto constitutivo da relação jurídica tributária de retenção** é

<sup>181</sup> FAUSTINO, Manuel, *O dever de retenção na fonte e outros deveres autónomos de cooperação em IRS*, Áreas Editora, Lisboa, 2003, pág. 20.

um facto também complexo e consiste, em regra, no pagamento ou na colocação à disposição de rendimentos a favor dos respectivos titulares.”

E acrescenta <sup>182</sup>“a caracterização sucinta desta relação jurídica tributária permite concluir que o dever de retenção é um dever autónomo vinculado, sujeito indiscutivelmente ao princípio da legalidade e, para parte da doutrina, sujeito também aos princípios da proporcionalidade e da capacidade contributiva, medida pelo seu rendimento disponível. E por decorrência, é ainda um dever indisponível, no sentido em que, sendo categoricamente imperativo, não pode ser afastado ou, em regra, modificado, por vontade das partes.”

#### 4.8 Rendimentos da Segunda Categoria

Nesta categoria, segundo MANUEL FAUSTINO <sup>183</sup> “compreendem-se os rendimentos profissionais e empresariais cujo núcleo principal é constituído pelos rendimentos derivados do exercício normal de qualquer atividade comercial, industrial, agrícola, silvícola ou pecuária; auferidos, no exercício habitual por conta própria, de qualquer atividade de prestação de serviços, incluindo as de carácter artístico, científico, artístico ou técnico, ainda que conexos com qualquer das já referidas atividades; provenientes da propriedade intelectual ou industrial ou do *know how*, auferidos pelo titular originário”.

Para CASALTA NABAIS <sup>184</sup> “assim no respeitante às *situações nucleares*, temos os seguintes rendimentos: 1) os decorrentes do exercício de qualquer actividade comercial, industrial, agrícola, silvícola ou pecuária; 2) os auferidos no exercício, por conta própria, de qualquer actividade de prestação de serviços ainda que conexas com qualquer actividade mencionada no número anterior; 3) os provenientes da propriedade intelectual ou industrial ou da prestação de informações respeitantes a uma experiência adquirida no sector industrial, comercial ou científico, quando auferidos pelo seu titular originário.”

---

<sup>182</sup> FAUSTINO, Manuel, *O dever de retenção na fonte e outros deveres autónomos de cooperação em IRS*, ob., cit., pág., 21.

<sup>183</sup> FAUSTINO, Manuel, *A tributação do rendimento das pessoas singulares*, in CATARINO, João Ricardo e GUIMARÃES, Vasco Branco (coord.), *Lições de Fiscalidade*, Almedina, Coimbra, 2012, pág., 180.

<sup>184</sup> NABAIS, José Casalta, *Direito Fiscal*, ob., cit., pág., 504.

Ficam compreendidos nesta categoria os rendimentos empresariais e profissionais, considerando-se como tais (art.º 8.º n.º 1.º e 2.º):

- a) Os decorrentes do exercício de qualquer actividade comercial, industrial, agrícola, silvícola ou pecuária;
- b) Os auferidos no exercício, por conta própria, de qualquer actividade de prestação de serviços, ainda que conexas com qualquer actividade mencionada na alínea anterior;
- c) Os provenientes da propriedade intelectual ou industrial ou da prestação de informações respeitantes a uma experiência adquirida no sector industrial, comercial ou científico, quando auferidos pelo seu titular originário;
- d) Os decorrentes de actividades artísticas, desportivas e ou culturais.

No que concerne aos rendimentos provenientes da propriedade industrial, diz-nos RUI DUARTE MORAIS que <sup>185</sup> “temos, em primeiro lugar, os rendimentos resultantes da cedência de direitos de autor e direitos conexos, quando o cedente seja o titular originário (o autor)”. Recorde-se, que, o artigo 8.º n.º 5 diz que “para efeitos deste imposto, consideram-se como provenientes da propriedade intelectual os direitos de autor e direitos conexos”.

Continua o autor supra citado<sup>186</sup> dizendo que “ classicamente, *obras protegidas* seriam criações do espírito humano nos domínios literário, artístico e científico. Hoje, avultam, em termos de importância económica, outras criações - cuja protecção se procura lograr dentro dos quadros do direito de autor -, em especial no domínio da informática (software) e, também, os chamados direitos conexos (direitos dos artistas intérpretes ou executantes, dos produtores fonográficos e videográficos e dos organismos de radiodifusão sonora ou visual).” Por outro lado, os direitos de propriedade intelectual “tutelam, entre outros, as invenções (através de patentes e modelos de utilidade), as marcas (que identificam produtos e serviços), o *design* (modelos e desenhos industriais), os sinais distintivos do comércio (p. ex. nomes e insígnias de estabelecimento, logótipos), as denominações de origem, etc. A sua protecção é, em regra, lograda através da obtenção de um registo que confere ao respetivo titular direitos de exploração exclusiva e, ainda pela

---

<sup>185</sup> MORAIS, Rui Duarte, *Sobre o IRS*, ob., cit., pág., 78.

<sup>186</sup> MORAIS, Rui Duarte, *Sobre o IRS*, ob., cit., pág., 78.

repressão da concorrência desleal (mesmo quando estejam em causa direitos não protegidos por registo)”.

O n.º 3 do mesmo artigo, nas alíneas a), b) e c) diz que os rendimentos das categorias referidas, quando imputáveis a actividades empresariais e profissionais devem ser tratados como rendimentos da segunda categoria. O n.º 4 diz que “para efeitos do disposto nas alíneas h) e i) do número anterior, consideram-se rendimentos provenientes de actos isolados<sup>187</sup> os que não resultem de uma prática previsível ou reiterada.”

De acordo com RUI DUARTE MORAIS <sup>188</sup> “o exercício de muitas das actividades que, para efeitos deste imposto, são consideradas como *profissionais* implica a necessidade de o sujeito passivo suportar avultados custos. Nesses casos, só uma pequena (ou mesmo ínfima) parte dos valores recebidos dos clientes corresponde ao rendimento do sujeito passivo(...). Uma vez que os rendimentos obtidos por tais contribuintes são havidos como *profissionais*, estão sujeitos a retenção na fonte, a qual é calculada com base no rendimento bruto. É fácil imaginar situações em que o montante retido supere o imposto devido e, até, o próprio rendimento tributável (aquilo que o profissional, efetivamente, auferir do exercício da sua atividade). O que coloca a questão da constitucionalidade das retenções na fonte relativas aos rendimentos profissionais, uma vez que poderão redundar numa tributação, ainda que “provisória”, sem qualquer correspondência com a capacidade contributiva do sujeito passivo”.

De acordo com o art.º 9.º consideram-se actividades comerciais e industriais:

Compra e venda;

a) Fabricação;

b) Pesca;

c) Explorações mineiras e outras indústrias extractivas;

d) Transportes;

e) Construção civil;

f) Urbanísticas e exploração de loteamentos;

---

<sup>187</sup> De acordo com o art.º 32.º “na determinação do rendimento dos actos isolados, deduzem-se apenas as despesas necessárias à sua obtenção devidamente comprovadas, com as limitações decorrentes do artigo 35.º.

<sup>188</sup> MORAIS, Rui Duarte, *Sobre o IRS*, ob., cit., pág., 77.

- g) Actividades hoteleiras e similares, restauração e bebidas, bem como venda ou exploração do direito real de habitação periódica;
- h) Agências de viagens e turismo;
- i) Artesanato;
- j) As actividades agrícolas e pecuárias não conexas com a exploração da terra ou em que esta tenha carácter manifestamente acessório;
- k) As actividades agrícolas, silvícolas e pecuárias integradas noutras de natureza comercial ou industrial;
- l) As actividades agrícolas, silvícolas e pecuárias integradas noutras de natureza comercial ou industrial.

O n.º 2.º do mesmo artigo refere que “para efeitos do artigo anterior consideram-se actividades agrícolas, silvícolas ou pecuárias as seguintes:

- a) As comerciais ou industriais, meramente acessórias ou complementares daquelas, que utilizem, de forma exclusiva, os produtos das próprias explorações, agrícolas, silvícolas ou pecuárias;
- b) A caça e a exploração de pastos naturais, água e outros produtos espontâneos, explorados directamente ou por terceiros;
- c) Explorações de marinhas de sal, algas e outras;
- d) Explorações apícolas;
- e) Investigação e obtenção de novas variedades animais e vegetais dependentes daquelas actividades”.

Como refere MANUEL FAUSTINO <sup>189</sup> “nesta categoria, o que desde logo é sujeito a tributação é o **lucro**, ou seja, teoricamente, a diferença entre os proveitos (réditos ou rendimento) e os custos (gastos) imputáveis ao ano (em sentido temporal). É, portanto, praticamente toda ela, uma categoria subordinada ao princípio do *accrual* (...). Os proveitos tanto podem resultar do exercício corrente da atividade como da alienação onerosa de bens e direitos afetos de modo permanente ao exercício dessas mesmas atividades (mais-valias). Sendo nesta categoria que com maior frequência se verifica a denominada “confusão patrimonial”, o legislador regulamentou de modo específico os efeitos das movimentações de bens de e ou para os ativos profissionais ou empresariais”.

---

<sup>189</sup> FAUSTINO, Manuel, *A tributação do rendimento das pessoas singulares*, in CATARINO, João Ricardo e GUIMARÃES, Vasco Branco (coord.), *Lições de Fiscalidade*, Almedina, Coimbra, 2012, pág., 181.

#### 4.9 Determinação do rendimento tributável

De acordo com o art.º 30.º n.º 1 do CIRPS “a determinação dos rendimentos empresariais e profissionais, consoante os casos, faz-se com base:

- a) Na contabilidade organizada;
- b) No regime de escrituração simplificada;
- c) Na aplicação das regras decorrentes do regime simplificado de determinação do rendimento colectável”.

Recorde-se também que de acordo com o art.º 5.º n.º 1 e 2 da lei n.º 5/2009 de 12 de Janeiro (Código do Imposto Simplificado do Pequeno Contribuinte), 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 Imposto sobre o Valor Acrescentado e, sobre os rendimentos obtidos, não incide o Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares ou Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas, todos previstos na Lei n.º 15/2002, de 26 de Junho. Os sujeitos passivos do ISPC que auferirem outros rendimentos, para além de rendimentos classificados como da Segunda Categoria em sede de IRPS, são tributados em ISPC apenas relativamente aos rendimentos desta categoria, devendo os restantes rendimentos serem declarados para efeitos de tributação em IRPS.

Conforme nos elucida RUI DUARTE MORAIS <sup>190</sup> “nesta categoria, está em causa a tributação do *lucro* de atividades empresariais (entendida aqui a expressão em sentido amplo, abrangendo as atividades profissionais). A regra do nosso sistema fiscal é o lucro ser apurado com base na contabilidade. A matéria coletável do imposto corresponderá então ao resultado contabilístico dessa atividade, depois de “corrigido” segundo as prescrições da lei fiscal”.

Para a determinação dos lucros, utilizam-se as normas previstas no CIRPC, entretanto não são dedutíveis:

- a) as despesas de deslocações, viagens e estadas do sujeito passivo ou membro do agregado familiar, que com ele trabalham, na parte que exceder, no seu conjunto, 10% do total dos proveitos contabilizados, sujeitos e não isentos deste imposto;

---

<sup>190</sup> MORAIS, Rui Duarte, *Sobre o IRS*, ob., cit., pág., 77.

- b) os encargos com amortizações, rendas, energia, água e telefone fixo quando haja afectação à actividade do sujeito passivo de parte do seu imóvel destinado à sua habitação, não podendo esses custos ultrapassar 25% do total dos proveitos contabilizados, sujeitos e não isentos deste imposto;

De acordo com RUI DUARTE MORAIS <sup>191</sup> “a razão de ser da existência de tais limitações adicionais à dedutibilidade de certos encargos resultará de a lei supor que, em relação aos sujeitos passivos pessoas singulares, existe um maior risco de confusão entre despesas pessoais e particulares do que aquele que acontece relativamente às sociedades e respectivos sócios e/ou gerentes. Argumento este mais que discutível: bastará pensar no fenómeno, relativamente recente, da proliferação das sociedades unipessoais. Sempre será difícil entender como é que contribuintes com contabilidade organizada (obrigados a suportar um conjunto de deveres de cooperação que, supostamente, torna possível a determinação do seu rendimento real) veem, arbitrariamente, limitada a possibilidade da consideração fiscal de custos que, efetivamente suportaram”.

De acordo com o art.º 2.º o artigo 29.º n.º 1.º do Decreto n.º 51/2018 de 31 de Agosto (Regulamento do CIRPS) “a titularidade de rendimentos da Segunda Categoria determina, para os respectivos sujeitos passivos, a obrigatoriedade de efectuarem três pagamentos por conta do imposto devido a final, de montantes iguais, arredondados por excesso, para milhar de meticais até ao dia 20 de cada um dos meses de Junho, Setembro e Novembro”.

De acordo com o art.º 72.º “os titulares de rendimentos da Segunda Categoria, cujo volume de negócios do ano anterior seja superior a 2 500 000,00 MT são obrigados a dispor de contabilidade organizada nos termos da lei comercial e fiscal, que permita o controlo do rendimento apurado.” E de acordo com o art.º 73.º “os sujeitos passivos que, exercendo qualquer actividade comercial ou industrial, não sejam obrigados a dispor de contabilidade organizada, deverão possuir:

- a) Livro de registo de compras de mercadorias e/ou livros de registo de matérias-primas e de consumo;
- b) Livro de registo de vendas de mercadorias e/ou livros de registos de produtos fabricados;

---

<sup>191</sup> MORAIS, Rui Duarte, *Sobre o IRS*, ob., cit., pág., 86.

- c) Livro de registo de serviços prestados;
- d) Livro de registo de despesas e de operações ligadas a bens de investimento;
- e) Livro de registo de mercadorias, matérias-primas e de consumo, de produtos fabricados e outras existências à data de 31 de Dezembro de cada ano.”

No regime simplificado, ficam abrangidos os sujeitos passivos que não tendo optado pela contabilidade organizada ou o regime simplificado de escrituração, apresentem, no exercício anterior ao da aplicação do regime, um volume total anual de negócios não superior a 2 500 000,00 MT. Cessa a aplicação do regime simplificado, quando o limite total anual de negócios for ultrapassado em dois exercícios consecutivos, caso em que a tributação pelo regime da contabilidade organizada se faz a partir do exercício seguinte ao da verificação desse facto.

De acordo com SALDANHA SANCHES <sup>192</sup> “ao contrário do regime simplificado, o regime da contabilidade organizada permite a dedução de todas as despesas verificadas e comprovadas de acordo com as regras da contabilidade empresarial. O profissional livre ou o comerciante em nome individual que adopte este sistema, estando abaixo do rendimento que lhe permite optar pelo regime simplificado, tem o ónus do registo especificado de todas as suas despesas, feito de acordo com o documento comprovativo, e a vantagem da dedução de todas as despesas necessárias para obter o seu rendimento.”

Estabelece o artigo 95.º n.º 2.º da LOJT que “o regime simplificado de tributação aplica-se aos sujeitos passivos residentes que exerçam, a título principal, uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, e em relação aos quais se verifiquem os seguintes pressupostos cumulativos:

- a) não sejam obrigados a possuir contabilidade organizada, nem tenham optado por ela;
- b) não ultrapassem um volume total anual de negócios, definido na legislação aplicável;
- c) não tenham optado pelo regime de escrituração simplificada, nos casos admitidos pela legislação;

---

<sup>192</sup> SANCHES, Saldanha, *Manual de Direito Fiscal*, ob., cit., pág., 329.

- d) não tenham optado pelo regime geral de avaliação directa ou a ele não renunciem nos termos previstos na legislação tributária”.

De acordo com, o artigo 33.º n.º 3.º do CIRPS “o apuramento do rendimento tributável resulta da aplicação dos seguintes coeficientes:

- a) 0,20 ao valor das vendas de mercadorias e de produtos;
- b) 0,20 ao valor das vendas e prestações de serviços de alojamento, restauração e bebidas;
- c) 0,30 para os restantes proveitos”.

O legislador poderia a nosso ver unificar a linguagem, passando a estipular que “para o apuramento do rendimento tributável deduz-se:

- a) 80% ao valor das vendas de mercadorias e de produtos;
- b) 80% ao valor das vendas e prestações de serviços de alojamento, restauração e bebidas;
- c) 70% para os restantes proveitos”.

#### **4.10 A tributação dos actos isolados**

São considerados, rendimentos da segunda categoria, os provenientes de actos isolados referentes ao exercício de qualquer actividade comercial, industrial, agrícola, silvícola ou pecuária e ainda os auferidos no exercício, por conta própria, de qualquer actividade de prestação de serviços, ainda que conexas com qualquer actividade comercial, industrial, agrícola, silvícola ou pecuária.

Diz-nos RUI DUARTE MORAIS <sup>193</sup> que “é frequente a obtenção de forma meramente episódica de rendimentos desta categoria. Ou porque tais sujeitos exercem outro tipo de actividade (p. ex., um funcionário público que, por uma vez, colabora, como monitor, em actividades de formação) ou porque não tem, regularmente qualquer actividade remunerada (p. ex., um estudante que presta determinados serviços durante umas férias escolares). Estes rendimentos, ainda que acidentais, estão sujeitos a tributação nesta categoria (...)”.

O art.º 57.º n.º 2.º alínea k) do CIRPS diz que os actos isolados são tributados à taxa de 20%.

Os titulares dos rendimentos que provém da prática de actos

---

<sup>193</sup> MORAIS, Rui Duarte, *Sobre o IRS*, ob., cit., pág., 93.

isolados, decorrentes do exercício de qualquer actividade comercial, industrial, agrícola, silvícola ou pecuária e os provenientes da prática de actos isolados, auferidos no exercício, por conta própria de qualquer actividade de prestação de serviços, ainda que conexas com qualquer actividade acima mencionadas, ficam dispensados<sup>194</sup> do cumprimento das obrigações, passar recibo e emitir factura, sem prejuízo de deverem emitir recibo de quitação das importâncias recebidas.

#### **4.11 Rendimentos da Terceira categoria**

Consideram-se rendimentos de capitais, os frutos e demais vantagens económicas, qualquer que seja a sua natureza ou denominação, sejam pecuniários ou em espécie, procedentes, directa ou indirectamente, de elementos patrimoniais, bens, direitos ou situações jurídicas, de natureza mobiliária, bem como da respectiva modificação, transmissão ou cessação, com excepção dos ganhos e outros rendimentos que sejam tributados noutras categorias.

Nas palavras de PAULA ROSADO PEREIRA<sup>195</sup> “a regra de incidência daí decorrente é suficientemente ampla para abarcar qualquer situação relativa a valores mobiliários que não seja tributada noutra categoria”.

O art.º 10.º n.º 1.º do CIRPS diz que “ficam compreendidos nesta categoria os rendimentos de capitais e os provenientes das mais-valias.” Considerando-se como tais:

- a) Os juros e os lucros, incluindo os apurados na liquidação, colocados à disposição dos sócios das sociedades ou do associado num contrato de associação em participação ou de associação à quota, bem como as quantias postas à disposição dos membros das cooperativas a título de remuneração do capital; os rendimentos derivados de títulos de participação, certificados de fundos de investimento, obrigações, e outros análogos ou de operações de reporte;

---

<sup>194</sup> Veja-se o art.º 37.º n.º 3.º do Decreto n.º 51/2018 de 31 de Agosto (Regulamento do CIRPS).

<sup>195</sup> PEREIRA, Paulo Rosado, *Estudos sobre IRS: Rendimentos de Capitais e Mais-valias*, Almedina, Coimbra, 2005, pág. 17, sublinhado nosso.

- b) Os rendimentos originados pelo deferimento no tempo de uma prestação ou pela mora no pagamento;
- c) Os rendimentos provenientes de contratos que tenham por objecto a cessão ou utilização temporária de direitos de propriedade intelectual ou industrial ou prestação de informações respeitante a uma experiência adquirida no sector industrial, comercial ou científico, quando não auferidos pelo seu titular originário, ou ainda os derivados de assistência técnica e do uso ou da concessão do uso de equipamentos agrícola, industrial, comercial ou científico.

De acordo com RUI DUARTE MORAIS <sup>196</sup> “o legislador consagrou uma “definição geral” de rendimentos de capitais: os frutos e demais vantagens económicas, qualquer que seja a sua natureza ou denominação, sejam pecuniários ou em espécie, procedentes, direta ou indiretamente, de elementos patrimoniais, bens, direitos ou situações jurídicas de natureza mobiliária, bem como da respetiva modificação, transmissão ou cessação, com exceção dos ganhos e outros rendimentos tributados noutras categorias (...). esta noção parte da consideração de que se pretendem tributar aqui todos os *frutos* do capital. Fruto é, juridicamente, tudo o que a coisa produz, periodicamente, sem prejuízo da sua substância. Temos, assim, que há rendimentos de capitais, tributáveis nesta categoria, quando uma coisa deva ser havida por capital (património, bens, direitos ou situações jurídicas de natureza mobiliária) e produza vantagens económicas sem que tal implique para o respetivo titular a perda dessa *fonte*. Havendo alienação da fonte, o ganho obtido constituirá, em princípio, uma mais valia. Os rendimentos de capitais (como, também as mais-valias) assumem *natureza passiva*, resultam da titularidade de um bem mobiliário que, por regra, é cedido temporariamente a outrem, ou seja, a sua obtenção não implica uma “real” atividade do respetivo beneficiário”.

Os frutos e vantagens referidos no art.º 10.º n.º 3 compreendem:

- a) Os juros e outras formas de remuneração decorrentes de contratos de mútuo, abertura de crédito, reporte e outros que proporcionem, a título oneroso, a disponibilidade temporária de dinheiro ou outras coisas fungíveis;

---

<sup>196</sup> MORAIS, Rui Duarte, *Sobre o IRS*, ob., cit., pág., 96.

- b) Os juros e outras formas de remuneração derivadas de depósitos em instituições financeiras;
- c) Os juros, os prémios de amortização ou de reembolso e as outras formas de remuneração de títulos da dívida pública, obrigações, títulos de participação, certificados de consignação, obrigações de caixa ou outros títulos análogos, emitidos por entidades públicas ou privadas, e demais instrumentos de aplicação financeira, designadamente letras, livranças e outros títulos de crédito negociáveis, enquanto forem utilizados nessas condições;
- d) Os juros e outras formas de remuneração de suprimentos, abonos ou adiantamentos de capital feitos pelos sócios à sociedade;
- e) Os juros e outras formas de remuneração devidos pelo facto de os sócios não levantarem os lucros ou remunerações colocados à sua disposição;
- f) O saldo apurado em contrato de conta corrente;
- g) Os juros de quaisquer acréscimos de crédito pecuniário resultantes da dilação do respectivo vencimento ou de mora no seu pagamento, sejam legais, sejam contratuais, com excepção dos juros devidos ao Estado ou a outros entes públicos por atraso na liquidação ou mora no pagamento de quaisquer contribuições, impostos ou taxas;
- h) Os lucros das entidades sujeitas a IRPC colocados à disposição dos respectivos associados ou titulares, incluindo adiantamentos por conta de lucros, com exclusão daqueles a que se refere o artigo 24.º;
- i) O valor atribuído aos associados em resultado da partilha que, nos termos do imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas, seja considerado rendimento de aplicação de capitais, bem como o valor atribuído aos associados na amortização de partes sociais sem redução de capital;
- j) Os rendimentos das unidades de participação em fundos de investimento;
- k) Os rendimentos auferidos pelo associado na associação em participação e na associação à quota, bem como, nesta última, os rendimentos referidos na alínea h) e auferidos pelo associante depois de descontada a prestação por si devida ao associado;

- l) Os rendimentos provenientes de contratos que tenham por objecto a cessão ou utilização temporária de direitos da propriedade intelectual ou industrial, ou a prestação de informações respeitantes a uma experiência adquirida no sector industrial, comercial ou científico, quando não auferidos pelo respectivo autor ou titular originário, bem como os derivados de assistência técnica;
- m) Os rendimentos decorrentes do uso ou da concessão do uso de equipamento agrícola e industrial, comercial ou científico, quando não constituam rendimentos prediais e os provenientes da cedência, esporádica ou continuada, de equipamentos e redes informáticas, incluindo transmissão de dados ou disponibilização de capacidade informática instalada em qualquer das suas formas possíveis;
- n) Os juros que não se incluam em outras alíneas deste artigo lançados em quaisquer contas correntes;
- o) Quaisquer outros rendimentos derivados da simples aplicação de capitais;
- p) O ganho decorrente de operações de swaps cambiais, swaps de taxa de juro, swaps de taxa de juro e divisas e de operações cambiais a prazo, desde que, neste último caso, tenham subjacente um elemento, designadamente depósitos ou valores mobiliários, que assegure a cobertura do risco.

#### **4.12 Os contratos geradores de rendimentos de capitais**

Os contratos geradores de rendimentos de capitais, são:

- a) *Mútuo*, que de acordo com o art.º 1142.º do Código Civil, é “o contrato pelo qual uma das partes empresta à outra, dinheiro ou outra coisa fungível, ficando a segunda obrigada a restituir outro tanto do mesmo género e qualidade.” Diz o art.º 1145.º n.º 1 do CC que “as partes podem convencionar o pagamento de juros como retribuição do mútuo; este presume-se oneroso em caso de dúvida.” E o n.º 2 diz que “ainda que o mútuo não verse sobre dinheiro, observar-se-á, relativamente a juros, o disposto no artigo 559.º e, havendo mora do mutuário, o disposto no artigo 806.º.”;

- b) *Abertura de crédito*, de acordo com PAULA ROSADO PEREIRA<sup>197</sup> “é um contrato atípico, ou seja, não corresponde a um tipo contratual expressamente regulado pela lei. Mediante a abertura de crédito, uma das partes (a creditante), geralmente uma instituição de crédito, obriga-se a conceder à outra (a creditada) crédito até determinado limite, nas condições entre elas estabelecidas, podendo a creditada decidir se, quando e em que termos, vai utilizar o crédito colocado á sua disposição”;
- c) *Reporte*, nas palavras da autora supra citada<sup>198</sup> “é constituído pela compra, a dinheiro de contado, de títulos de crédito negociáveis e pela revenda simultânea de títulos da mesma espécie, a termo, mas por preço determinado, sendo a compra e a revenda feitas á mesma pessoa”;
- d) *Depósito*, é de acordo com o art.º 1185.º do Código Civil, o contrato pelo qual uma das partes entrega à outra uma coisa, móvel ou imóvel, para que a guarde, e a restitua quando for exigida;
- e) *Conta corrente*, “é o contrato pelo qual duas pessoas, tendo que entregar valores uma à outra, se obrigam a transformar os seus créditos em artigos de “deve” e “há-de haver”, de modo que só o saldo final resultante da sua liquidação seja exigível”<sup>199</sup>;
- f) *Suprimento*, é o contrato<sup>200</sup> “pelo qual o sócio empresta á sociedade dinheiro ou outra coisa fungível, ficando aquela obrigada a restituir outro tanto do mesmo género e qualidade, ou pelo qual o sócio convencionou com a sociedade o diferimento do vencimento de créditos seus sobre ela, desde que, em qualquer dos casos, o crédito tenha carácter de permanência.”

---

<sup>197</sup> PEREIRA, Paulo Rosado, *Estudos sobre IRS: Rendimentos de Capitais e Mais-valias*, ob., cit., pág., 22.

<sup>198</sup> PEREIRA, Paulo Rosado, *Estudos sobre IRS: Rendimentos de Capitais e Mais-valias*, ob., cit., pág., 23.

<sup>199</sup> PEREIRA, Paulo Rosado, *Estudos sobre IRS: Rendimentos de Capitais e Mais-valias*, ob., cit., pág., 24.

<sup>200</sup> PEREIRA, Paulo Rosado, *Estudos sobre IRS: Rendimentos de Capitais e Mais-valias*, ob., cit., pág., 24.

- g) *Associação em participação*, corresponde <sup>201</sup>“à associação de uma pessoa (associado) a uma actividade económica exercida por outra (associante), ficando a primeira a participar nos lucros ou nos lucros e perdas que desse exercício resultarem para a segunda.”
- h) *Associação á quota*, <sup>202</sup>“é um contrato atípico pelo qual o sócio de uma sociedade (associante) se obriga para com outra pessoa (associado) a prestar-lhe ou a terceiro uma parte convencionada ou a totalidade dos frutos futuros que adquira por virtude da sua participação social, em contrapartida de uma determinada prestação, imediata ou futura, do associado.”

No que concerne aos instrumentos de aplicação financeira que geram rendimentos de capitais, temos:

- a) *Os títulos de dívida pública*, <sup>203</sup>que “revestem diversas formas, podendo ser caracterizados como documentos, emitidos pelo Estado, que titulam empréstimos contraídos por este junto de particulares, remunerados mediante o pagamento aos seus detentores de juros, prémios de amortização ou reembolso”;
- b) *Obrigações*, <sup>204</sup> “são valores mobiliários que titulam empréstimos contraídos por sociedades comerciais ou por entidades públicas, atribuindo aos seus detentores o direito à amortização do capital mutuado, bem como ao recebimento de juros ou qualquer outra forma de remuneração estabelecida”;
- c) *Títulos de participação*<sup>205</sup> “são os títulos de crédito representativos de empréstimos contraídos por empresas públicas ou por sociedades anónimas de capitais maioritariamente públicos junto de particulares”;

---

<sup>201</sup> PEREIRA, Paulo Rosado, *Estudos sobre IRS: Rendimentos de Capitais e Mais-valias*, ob., cit., pág., 28.

<sup>202</sup> PEREIRA, Paulo Rosado, *Estudos sobre IRS: Rendimentos de Capitais e Mais-valias*, ob., cit., pág. 28.

<sup>203</sup> PEREIRA, Paulo Rosado, *Estudos sobre IRS: Rendimentos de Capitais e Mais-valias*, ob., cit., pág. 30.

<sup>204</sup> PEREIRA, Paulo Rosado, *Estudos sobre IRS: Rendimentos de Capitais e Mais-valias*, ob., cit., pág. 30.

<sup>205</sup> PEREIRA, Paulo Rosado, *Estudos sobre IRS: Rendimentos de Capitais e Mais-valias*, ob., cit., pág. 30.

- d) *Certificados de Consignação*,<sup>206</sup> “são os títulos representativos de aplicações em fundos específicos, que atribuem aos seus titulares o direito ao reembolso do capital e a uma remuneração variável, calculada em função dos resultados dos investimentos aos quais os fundos foram consignados.”
- e) *Obrigações de caixa*,<sup>207</sup> “são títulos de crédito, nominativos, ao portador ou escriturais, representativos de um empréstimo, e que incorporam a obrigação de a instituição de crédito emitente pagar ao seu titular uma certa importância, em prazo não inferior a dois anos, e os correspondentes juros”.

As letras são títulos de crédito que contêm um mandato puro e simples de pagar uma quantia determinada. Por seu turno, as livranças são títulos de crédito que contêm a promessa pura e simples de pagar uma quantia determinada<sup>208</sup>. E por fim temos os instrumentos financeiros derivados:

- a) *Swaps cambiais*,<sup>209</sup> são contratos onde se prevê uma “venda e compra simultânea, com uma só contraparte de uma mesma divisa. É uma dupla operação cambial: uma operação á vista, a outra a prazo. O capital é vendido inicialmente à contraparte à taxa de câmbio à vista e simultaneamente recomprado à taxa de câmbio, desde logo fixada, para o prazo acordado. Não há pagamento de quaisquer rendimentos no período intercalar. Os rendimentos obtidos resultantes da diferença das taxas de câmbio acordadas (à vista e a prazo) reflectem os diferenciais de taxa de juro do par de moedas envolvido na operação. São operações de curto prazo sem risco cambial”;
- b) *Swaps de taxa de juro*,<sup>210</sup> são contratos em que “as duas partes decidem trocar as suas condições de acesso ao mercado financeiro, trocando

---

<sup>206</sup> PEREIRA, Paulo Rosado, *Estudos sobre IRS: Rendimentos de Capitais e Mais-valias*, ob., cit., pág., 31.

<sup>207</sup> PEREIRA, Paulo Rosado, *Estudos sobre IRS: Rendimentos de Capitais e Mais-valias*, ob., cit., pág. 31.

<sup>208</sup> PEREIRA, Paulo Rosado, *Estudos sobre IRS: Rendimentos de Capitais e Mais-valias*, ob., cit., pág. 31.

<sup>209</sup> DE FARIA, Maria Teresa Veiga, *O regime fiscal de instrumentos financeiros derivados nos impostos sobre o rendimento*, Ciência e Técnica Fiscal n.º 386, Abril-Junho 1997, pág. 134 *apud* PEREIRA, Paulo Rosado, ob. cit. pág. 33.

<sup>210</sup> DE FARIA, Maria Teresa Veiga, *O regime fiscal de instrumentos financeiros derivados nos impostos sobre o rendimento*, Ciência e Técnica Fiscal n.º 386, Abril-Junho 1997, pág. 134 *apud*

pagamentos de juros, na mesma moeda, baseados em diferentes índices (ex.: taxa fixa vs. Taxa variável) até um dado vencimento. Os juros são calculados com base num capital que, geralmente, não é trocado e que serve apenas como referência. Os pagamentos podem ser periódicos ou de prestação única; em dois sentidos ou apenas num, pela diferença líquida”;

c) *Swaps de taxa de juro e de divisas*, <sup>211</sup> contratos em que “as duas partes acordam na troca do serviço de duas dívidas (capital e juros) denominados em duas divisas diferentes. Os capitais envolvidos são objecto de troca, obrigatoriamente no final da operação e habitual, mas não necessariamente, no início. Basicamente tudo se passa como se as partes efectuassem créditos cruzados substituindo-se uma á outra em relação ao seu credor de origem.”

d) *Operações cambiais a prazo*, <sup>212</sup>“consistem na fixação, no momento da celebração do respectivo contrato, de uma taxa de câmbio futura.”

PAULA ROSADO PEREIRA<sup>213</sup> afirma que “de facto, a maior parte dos swaps de taxa de juro e swaps de taxa de juro e divisas são realizados com o intuito de alterar uma posição de risco, preexistente ou a assumir, funcionando como uma cobertura do risco de outras operações às quais estão associados. Um dos casos mais vulgares é o da realização de um swap de taxa de juro por forma a alterar a posição de risco de um empréstimo.”

De acordo com o art.º 11.º n.º do CIRPS, sem prejuízo do disposto no número seguinte, nos casos previstos na alínea p) do n.º 4 do artigo anterior, o ganho sujeito a imposto é constituído:

a) Tratando-se de swaps cambiais ou de operações cambiais a prazo, pela diferença positiva entre a taxa de câmbio acordada para a venda

---

PEREIRA, Paulo Rosado, *Estudos sobre IRS: Rendimentos de Capitais e Mais-valias*, ob., cit., pág., 33.

<sup>211</sup> DE FARIA, Maria Teresa Veiga, *O regime fiscal de instrumentos financeiros derivados nos impostos sobre o rendimento* Apud PEREIRA, Paulo Rosado, *Estudos sobre IRS: Rendimentos de Capitais e Mais-valias*, ob., cit., pág., pág. 34.

<sup>212</sup> DE FARIA, Maria Teresa Veiga, *O regime fiscal de instrumentos financeiros derivados nos impostos sobre o rendimento* Apud PEREIRA, Paulo Rosado, *Estudos sobre IRS: Rendimentos de Capitais e Mais-valias*, ob., cit., pág., 34.

<sup>213</sup> PEREIRA, Paulo Rosado, *Estudos sobre IRS: Rendimentos de Capitais e Mais-valias*, ob., cit., pág., 35.

ou compra na data futura e a taxa de câmbio á vista verificada no dia da celebração do contrato para o mesmo par de moedas;

- b) Tratando-se de swaps de taxa de juro ou de divisas, pela diferença positiva entre os juros e, bem assim, no segundo caso, pelos ganhos cambiais respeitantes aos capitais trocados.

#### 4.13 Facto gerador de rendimentos de capitais

De acordo com o art.º 12.º do CIRPS os rendimentos de capitais ficam sujeitos a tributação desde o momento em que:

- a) se vencem;
- b) se presume o vencimento;
- c) são colocados à disposição do seu titular;
- d) são liquidados; ou
- e) desde a data do apuramento do quantitativo.

De acordo com PAULA ROSADO PEREIRA <sup>214</sup> o *vencimento* “é o momento no qual, em virtude do decurso do prazo, o credor adquire o direito de exigir do devedor o cumprimento da obrigação. Importa salientar que o vencimento opera o nascimento da obrigação de imposto, independentemente de o rendimento vencido ter ou não sido colocado pelo devedor à disposição do credor”. Regra geral, ficam sujeitos a tributação no momento do vencimento os juros e os ganhos decorrentes de swaps.

Para a mesma autora<sup>215</sup>, “através da *colocação do rendimento à disposição* do credor, o devedor procede ao cumprimento da sua obrigação sem necessitar da colaboração do credor. O facto tributário verifica-se quando ocorre a colocação do rendimento à disposição do seu titular, podendo tal colocação do rendimento à disposição assumir diversas formas, entre as quais o pagamento em numerário, o crédito numa conta bancária sem restrições à sua movimentação ou a transferência bancária”. Ficam sujeitas, a tributação nestes termos, os lucros, os rendimentos das unidades de participação etc.

---

<sup>214</sup> PEREIRA, Paulo Rosado, *Estudos sobre IRS: Rendimentos de Capitais e Mais-valias*, ob., cit., pág., 46.

<sup>215</sup> PEREIRA, Paulo Rosado, *Estudos sobre IRS: Rendimentos de Capitais e Mais-valias*, ob., cit., pág., 47.

Por *apuramento do quantitativo* <sup>216</sup> “pode entender-se o conjunto de operações algébricas destinadas ao apuramento de um montante de rendimento, ou a liquidação do rendimento que assim se torna certo e exigível”. Ficam sujeitos a tributação desde o apuramento do quantitativo, os rendimentos provenientes de contratos de cessão ou utilização temporária de direitos da propriedade intelectual ou industrial entre outros.

#### 4.14 As mais-valias

As mais-valias podem ser *mobiliárias* ou *imobiliárias*, consoante resultem da alienação do capital ou de imóveis numa definição simplista, as primeiras resultariam da alienação onerosa de partes sociais, incluindo a sua remição e amortização com redução de capital e de outros valores mobiliários, enquanto que as segundas resultariam da alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis e afectação de quaisquer bens do património particular a actividade empresarial e profissional exercida em nome individual pelo seu proprietário.

No que concerne às mais-valias, o art.º 13.º n.º 1.º diz que “constituem mais-valias a que se refere o número 1 do artigo 9.º os ganhos obtidos que, não sendo considerados rendimentos comerciais, industriais, agrícolas, de capitais ou prediais, resultem de:

- a) Alienação onerosa de direitos reais<sup>217</sup> sobre bens imóveis e afectação de quaisquer bens do património particular a actividade empresarial e profissional exercida em nome individual pelo seu proprietário;
- b) Alienação onerosa de partes sociais, incluindo a sua remição e amortização com redução de capital, e de outros valores mobiliários;
- c) Alienação onerosa da propriedade intelectual ou industrial ou de experiência adquirida no sector comercial, industrial ou científico, quando o transmitente não seja o seu titular originário;
- d) Cessão onerosa de posições contratuais ou outros direitos inerentes a contratos relativos a bens imóveis;

---

<sup>216</sup> PEREIRA, Paulo Rosado, *Estudos sobre IRS: Rendimentos de Capitais e Mais-valias*, ob., cit., pág., 49.

<sup>217</sup> Para uma visão geral, sobre os direitos reais em Moçambique veja-se PINTO, Rui, *Direitos Reais de Moçambique, Teoria Geral dos Direitos Reais – Posse*, Almedina, Coimbra, 2006.

- e) Os rendimentos líquidos positivos, apurados em cada ano provenientes de operações relativas a instrumentos financeiros derivados, com excepção dos ganhos previstos na alínea p) do n.º 4 do artigo 10.º.

De acordo com n.º 3 do mesmo artigo, o ganho sujeito a IRPS é constituído por:

- a) Pela diferença entre o valor de realização e o valor de aquisição, líquidos da parte qualificada como rendimento de capitais, sendo o caso disso, nos casos previstos nas alíneas a), b) e c);
- b) Pela importância recebida pelo cedente, deduzida do preço por que eventualmente tenha obtido os direitos e bens objecto de cessão, no caso previsto na alínea d) do n.º 1.

Assevera RUI DUARTE MORAIS <sup>218</sup> que “o legislador teve, assim, que se contentar em estabelecer a tributação das mais-valias geradas por alguns bens, aqueles cuja existência e alienação sejam relativamente fáceis de controlar, seja por existir um seu registo público (caso dos imóveis e das quotas), seja por a sua alienação acontecer, as mais das vezes, com recurso a intermediários capazes de assegurar o cumprimento das obrigações fiscais (caso das ações transacionadas em bolsa, dos instrumentos financeiros derivados, etc.)”.

De acordo com PAULA ROSADO PEREIRA<sup>219</sup> “as mais-valias correspondem a ganhos ou rendimentos de carácter ocasional ou fortuito, e que não decorrem de uma actividade do sujeito passivo especificamente destinada à sua obtenção, mas relativamente aos quais o princípio da capacidade contributiva determina a sujeição a imposto. Assim constituem mais-valias os ganhos decorrentes da transmissão onerosa de um bem ou direito, sem que tal transmissão constitua o objecto específico de uma actividade empresarial.”

Por sua vez, RUI DUARTE MORAIS <sup>220</sup> diz que “os acréscimos patrimoniais que a lei considera como mais-valias tributáveis nesta (...) categoria correspondem, essencialmente, a ganhos resultantes de uma valorização de bens devida a circunstâncias exteriores, portanto, independentemente de uma atividade

---

<sup>218</sup> MORAIS, Rui Duarte, *Sobre o IRS*, ob., cit., pág., 131.

<sup>219</sup> PEREIRA, Paulo Rosado, *Estudos sobre IRS: Rendimentos de Capitais e Mais-valias*, ob., cit., pág. 88.

<sup>220</sup> MORAIS, Rui Duarte, *Sobre o IRS*, ob., cit., pág., 130, sublinhado nosso.

produtiva do seu titular. São “ganhos trazidos pelo vento” (*windfall gains*). O que, só por si, parece justificar a tributação”.

#### 4.15 Deduções específicas

De acordo com o artigo 40.º n.º 1 “o valor dos rendimentos qualificados como mais-valias é o correspondente ao saldo apurado entre as mais-valias e as menos-valias realizadas no mesmo ano (...).”

No que concerne às mais-valias mobiliárias, o n.º 3 do mesmo artigo diz que “o saldo referido no n.º 1, respeitante às transmissões previstas na alínea b) do n.º 1 do artigo 13.º, positivo ou negativo, é apenas considerado:

- a) Em 100% do seu valor, quando as partes sociais ou outros valores mobiliários forem detidos durante menos de 12 meses;
- b) Em 85% do seu valor, quando as partes sociais ou outros valores mobiliários forem detidos por período entre 12 e 24 meses;
- c) Em 65% do seu valor, quando as partes sociais ou outros valores mobiliários forem detidos por período entre 24 e 60 meses;
- d) Em 55% do seu valor, quando as partes sociais ou outros valores mobiliários forem detidos durante 60 ou mais meses”.

A lei 20/2013 de 23 de Setembro, veio trazer um aumento considerável das percentagens de sujeição ao englobamento, quiçá impulsionados pela crescente tributação das mais-valias no sector do petróleo e gás, feitas às grandes companhias. Sobre, este aspecto, conforme assevera RUI DUARTE MORAIS <sup>221</sup> “a experiência portuguesa é elucidativa: em 2001, com invocação de [evidentes] razões de equidade, pretendeu-se proceder ao englobamento das mais-valias resultantes da alienação de determinados valores mobiliários (e, mesmo assim, através de um regime excepcional em que apenas parte do seu valor – variável em função do tempo – era sujeita a englobamento). A reação dos mercados foi de tal ordem que, mesmo antes de ter acontecido uma mudança do quadro político, essa legislação foi alterada, regressando-se, no essencial, ao anterior sistema de taxas liberatórias”.

O legislador não teve em conta, a constante volatilidade do mercado de capitais e o facto de os investidores escolherem os países com uma tributação que

---

<sup>221</sup> MORAIS, Rui Duarte, *Sobre o IRS*, ob., cit., pág., 10.

lhes seja mais favorável, dificilmente existindo uma ligação do investidor com o país do investimento. Os investimentos são, portanto, facilmente deslocalizáveis, procurando o investidor um mercado mais favorável para os seus investimentos. Outra opção criticável, pelo legislador, é a sujeição das mais-valias mobiliárias a englobamento, e falta de clarificação dos mecanismos de tributação das mais-valias auferidas por não-residentes em Moçambique. Com opinião diferente <sup>222</sup> a Comissão para o desenvolvimento da Reforma Fiscal para diz que “a plena equiparação das mais-valias em valores mobiliários detidos por períodos curtos ao rendimento ordinário, implicando o seu englobamento pleno, é a solução adequada à própria natureza de tais ganhos, que não são tecnicamente mais-valias, não se justificando, quanto a eles, qualquer atenuação da tributação. Caminha-se assim no sentido do aprofundamento da tributação sintética do rendimento, no sentido da igualdade horizontal e vertical e da simplificação do sistema fiscal.

Nas palavras de RUI DUARTE MORAIS <sup>223</sup> “é fácil concluir (...) que o cerne das mais-valias mobiliárias é constituído pelos ganhos resultantes da alienação de ações e obrigações. Na realidade, em certos períodos, a compra e venda de ações (“o jogo na bolsa”) é suscetível de produzir ganhos substanciais, muitos deles de natureza especulativa. Considerações de justiça na tributação conduzem, inevitavelmente, à conclusão de que tais ganhos devem ser tributados. A esta (evidente) conclusão podem opor-se argumentos de natureza económica, relativos, nomeadamente, aos efeitos negativos que a tributação implica para a captação do aforro através dos mercados de valores mobiliários”.

Para efeitos de apuramento do saldo das mais-valias mobiliárias, considera-se, que:

- a) a data de aquisição dos valores mobiliários cuja propriedade tenha sido adquirida pelo sujeito passivo por incorporação de reservas ou por substituição daqueles, designadamente por alteração do valor nominal ou modificação do objecto social da sociedade emitente, é a data de aquisição dos valores mobiliários que lhes deram origem;

---

<sup>222</sup> COMISSÃO PARA O DESENVOLVIMENTO DA REFORMA FISCAL, *Relatório da Comissão para o Desenvolvimento da Reforma Fiscal*, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, Centro de Estudos e Apoio às Políticas Tributárias, Lisboa, 2003, pp 434-438.

<sup>223</sup> MORAIS, Rui Duarte, *Sobre o IRS*, ob., cit., pág., 144.

- b) tratando-se de valores mobiliários da mesma natureza e que confirmam idênticos direitos, considera-se que os alienados são os adquiridos há mais tempo<sup>224</sup>;
- c) nas permutas de acções nas condições mencionadas nos n.ºs 1 e 3 do artigo 57.º do Código de IRPC, o período de detenção corresponde ao somatório dos períodos em que foram detidas as acções recebidas em troca;
- d) o regime da alínea anterior é aplicável, com as necessárias adaptações, à aquisição de partes sociais, quotas ou acções nos casos de fusão ou cisão a que sejam aplicáveis ao artigo 56.º do Código de IRPC.

Quanto às mais-valias imobiliárias que constituem os ganhos resultantes da alienação onerosa de direitos reais sobre imóveis, só estará sujeito ao englobamento, 50% do saldo apurado entre as mais-valias e as menos-valias.

Para a determinação dos ganhos sujeitos a IRPS, considera-se valor de realização:

- a) no caso de troca, o valor atribuído no contrato aos bens ou direitos recebidos, ou o valor de mercado, quando aquele não exista ou este for superior, acrescidos ou diminuídos, um ou outro, da importância em dinheiro a receber ou a pagar;
- b) no caso de expropriação, o valor da indemnização;
- c) no caso de afectação de quaisquer bens do património particular do titular de rendimentos da Segunda Categoria a actividade empresarial e profissional, o valor de mercado à data da afectação.

No caso de aquisição a título oneroso de um bem imóvel, considera-se valor de aquisição o que tiver servido para efeitos de liquidação da sisa. O valor de aquisição de imóveis construídos pelos próprios sujeitos passivos corresponde ao valor patrimonial inscrito na matriz, acrescido dos custos de construção devidamente comprovados, se superior àquele.

Para a determinação das mais-valias sujeitas a imposto, ao valor de aquisição acrescem os encargos com a valorização dos bens, comprovadamente realizados nos últimos 5 anos e as despesas necessárias e efectivamente praticadas inerentes à aquisição e alienação.

---

<sup>224</sup> É a chamada regra FIFO (*first in first out*), assim caso um determinado sujeito passivo, tenha adquirido 100 acções em 2021 por 500 meticais cada, e em 2022 volta a adquirir 50 acções por 750 meticais cada. Em caso de venda das acções, considera-se que foram alienadas aquelas que foram adquiridas em primeiro lugar, portanto as acções adquiridas em 2021.

Numa fórmula simples, seria:

$$MV = Vv - (Vc + Despesas);$$

Mais-valias é igual ao Valor da venda, menos valor da compra, mais as despesas.

$$MV = V. Realização - (V. Aquisição + Encargos Valorização + Despesas de alienação + Despesas de aquisição)$$

Ao contrário do previsto no CIRPC, O IRPS não prevê o reinvestimento das mais valias. Tal impossibilidade, coloca a nosso ver questões de constitucionalidade, e abre uma porta para a elisão fiscal, pois passando o imóvel para a património da empresa, em caso de venda e conseqüente mais-valia, sempre haveria a possibilidade de reinvestir a mais valia. A elisão fiscal<sup>225</sup>, corresponde ao planeamento fiscal abusivo, no sentido em que a actuação planeada do sujeito passivo, traduz-se num comportamento aparentemente lícito, geradora de uma vantagem fiscal não admitida pelo ordenamento tributário. Embora a conduta não seja violadora da lei, o resultado obtido não é admitido.

A permissão do reinvestimento da mais-valia poderá constituir, um incentivo para a dinamização do mercado imobiliário em Moçambique, que bem precisa de políticas que permitam o seu crescimento. Recorde-se que, em Portugal, o art. 10.º n.º 5.º, exclui da tributação as mais-valias obtidas aquando da alienação de habitação própria e permanente do sujeito passivo ou do seu agregado familiar, se houver reinvestimento na aquisição, construção ou melhoramento (...) de outro imóvel afecto à mesma finalidade<sup>226</sup>.

#### 4.16 Rendimentos da Quarta Categoria

Ficam compreendidos nesta categoria de rendimentos prediais as rendas dos prédios rústicos ou urbanos pagas ou colocadas à disposição dos respectivos titulares, bem como as provenientes da cessão de exploração de estabelecimentos comerciais ou industriais, incluindo a dos bens móveis naquele existentes, art.º 15.º n.º 1.º.

---

<sup>225</sup> COURINHA, Gustavo Lopes, *A cláusula geral anti-abuso no direito tributário: contributos para a sua compreensão*, Almedina, Coimbra, 2004, pág., 15.

<sup>226</sup> MORAIS, Rui Duarte, *Sobre o IRS*, ob., cit., pág., 137.

Diz-nos RUI DUARTE MORAIS <sup>227</sup> que “a realidade jurídica *prédio* é, assim, algo meramente convencional: p. ex., um edifício constituirá um ou vários prédios consoante esteja ou não sujeito ao regime de propriedade horizontal; um lugar de garagem poderá ser ou não um prédio consoante tenha ou não inscrição registral autónoma; um terreno que era um único prédio pode ser dividido (p. ex., através de uma operação de loteamento) em vários prédios.”

São havidos como rendas:

- a) As importâncias relativas à cedência do uso do prédio ou de parte dele e os serviços relacionados com aquela cedência;
- b) As importâncias relativas ao aluguer de máquinas e mobiliário instalados no imóvel locado;
- c) A diferença auferida pelo sublocador, entre a renda recebida do subarrendatário e a paga ao senhorio;
- d) As importâncias relativas à cedência do uso, total ou parcial, de bens imóveis, para publicidade ou outros fins especiais;
- e) As importâncias relativas à cedência do uso de partes comuns de prédios em regime de propriedade horizontal;
- f) As importâncias relativas à constituição, a título oneroso, de direitos reais de gozo temporários, ainda que vitalícios, sobre prédios rústicos ou urbanos.

RUI DUARTE MORAIS <sup>228</sup> frisa que “em primeiro lugar, (...) só existe rendimento tributável existindo renda. A tributação dos prédios não arrendados não acontece em IRPS, porquanto neste imposto, por princípio, só se tributam rendimentos efetivos. Em segundo lugar, há que notar que as rendas podem ser pagas em dinheiro ou em espécie, pese embora a lei se refira sempre a “importâncias” recebidas. Por último, sublinhe-se que o titular de tais rendas não é necessariamente o proprietário (p. ex., o usufrutuário tem o poder de dar de arrendamento o imóvel”.

De acordo com SALDANHA SANCHES <sup>229</sup> “a justificação para a existência de uma tributação distinta dos rendimentos de capital no conceito do

---

<sup>227</sup> MORAIS, Rui Duarte, *Sobre o IRS*, ob., cit., pág., 110.

<sup>228</sup> MORAIS, Rui Duarte, *Sobre o IRS*, ob., cit., pág., 110, sublinhado nosso.

<sup>229</sup> SANCHES, Saldanha, *Manual de Direito Fiscal*, ob., cit., pág., 315, sublinhado nosso.

IRPS reside no facto de serem necessárias despesas para a manutenção da fonte produtiva (os imóveis).”

#### 4.17 Deduções específicas

A dedução dos rendimentos da quarta categoria também pode seguir duas vias: ou se deduz de acordo com a presunção das despesas no valor de 30% do rendimento bruto, ou por outro lado o sujeito passivo caso tenha gasto mais do que 30% do valor do rendimento, pode deduzir esse valor gasto desde que comprove que efectivamente teve esses gastos.

De acordo com o art.º 48.º n.º1 do CIRPS “aos rendimentos brutos referidos no artigo 15.º deduzem-se as despesas de manutenção e de conservação que incumbam ao sujeito passivo e por ele sejam suportadas presumindo-se que as mesmas correspondam a 30% do rendimento, excepto se, sendo superiores o sujeito passivo provar documentalmente bem como os juros pagos a instituições de crédito moçambicanas, devidamente documentadas, resultantes de empréstimos para a aquisição ou construção de habitação própria, desde que englobado o valor das respectivas rendas e até à concorrência daquele montante.” O n.º 2.º diz que “deduz-se ainda o imposto predial autárquico que incide sobre o valor dos prédios ou parte de prédios cujo rendimento tenha sido englobado”.

A parte final do n.º 1 quando diz *até à concorrência daquele montante*, significa obviamente que não podem ser levados, valores negativos ao englobamento<sup>230</sup>, diferentemente das menos-valias imobiliárias que são considerados em 50% do seu valor.

O legislador estabelece aqui, uma presunção inilidível, quando as despesas com a manutenção do imóvel sejam iguais ou inferiores a 30% do valor do rendimento. Assim, a dedução é efectuada, quer o sujeito passivo tenha ou não feito despesas de manutenção e conservação, e se tiver feito despesas inferiores a 30% ainda assim deduz-se 30%.

E por fim diz o n.º 3.º que “no caso de fracção autónoma de prédio em regime de propriedade horizontal, deduzir-se-ão também os encargos de

---

<sup>230</sup> Assim, caso o sujeito passivo tenha um rendimento de 200.000,00 Mt, tendo efectuado despesas de manutenção e conservação no valor de 250.000,00 Mt, só poderá deduzir 200.000,00, devendo obviamente provar documentalmente as despesas. Aqui, mais uma vez ficam prejudicados aqueles que, recorrem a profissionais que não estão registados e não pagam impostos.

conservação, fruição e outros, que, nos termos da lei civil, o condómino deva obrigatoriamente suportar, por ele sejam suportados, e se encontrem documentalmente provados.”

Consideramos que, tendo em conta que a maioria dos sujeitos passivos recorre a autoconstrução das suas habitações, a dedução dos rendimentos prediais devia ser ajustada à realidade moçambicana, pois tal permite a dedutibilidade dos juros pagos às instituições de crédito resultantes de empréstimos para aquisição e construção de habitação própria. Ora, o sujeito passivo, que não tenha capacidade de endividamento, é penalizado não podendo deduzir os custos com a construção da sua habitação.

Diz-nos RUI DUARTE MORAIS <sup>231</sup> que “(...) os rendimentos prediais obtidos por pessoas singulares estão sujeitos a um regime que não é conforme à regra da tributação do *rendimento líquido*, exigência do princípio da tributação segundo a capacidade contributiva. A obtenção destes rendimentos implica *gastos* elevados que a lei fiscal, nesta categoria, pura e simplesmente, não considera: os inerentes à aquisição do prédio que é dado de arrendamento, às obras que sejam feitas no sentido da sua beneficiação (a lei permite a dedução dos gastos com obras de conservação e manutenção) etc. Parece-nos evidente que se exigiria que tais gastos fossem fiscalmente dedutíveis, seguindo-se as regras gerais de *amortização*, como sucede se o senhorio for uma sociedade, sujeita às regras gerais de determinação do lucro em IRPC”.

Outra questão, a que, não podemos deixar de referir é a incapacidade da administração tributária, determinar com certeza os prédios que estão arrendados, para a sua efectiva tributação. Grande parte da tributação dos rendimentos prediais, provém de prédios em que o arrendatário é o próprio Estado ou outra pessoa colectiva de direito público.

Daí que passa a estipular o Regulamento sobre o CIRPS no seu artigo 51.º n.º 1 e 2.º que “a colaboração das Autarquias Locais compreende a informação à Autoridade Tributária sobre os imóveis em regime de arrendamento ou situação similar, situados na área de jurisdição da respectiva autarquia, devendo tal facto de ser comunicado à Administração Tributária por meio de modelo apropriado”. E “como contrapartida da sua colaboração com a Autoridade Tributária, 10% da receita do

---

<sup>231</sup> MORAIS, Rui Duarte, *Sobre o IRS*, ob., cit., pág., 114, sublinhado nosso.

IRPS da 4ª Categoria, é destinada às Autarquias Locais”.

Obviamente, que o legislador poderia, assim como fez com Código de SISA, municipalizar os rendimentos prediais, passando a ser os Municípios a fazer a sua cobrança, obtendo economias de escala, pois já faz a gestão do IPRA.

#### 4.18 Rendimentos da Quinta Categoria

De acordo com o art.º 16.º do CIRPS, ficam compreendidos nesta categoria os seguintes rendimentos:

- a) Os ganhos em numerário, efectivamente pagos ou postos à disposição, provenientes de jogos de diversão social, nomeadamente: lotarias, rifas, apostas mútuas, loto, totoloto, bingo, sorteios, concursos e outras modalidades regidas pela Lei n.º 9/94 de 14 de Setembro; e
- b) Os incrementos patrimoniais, desde que não considerados rendimentos de outras categorias.

Nesta categoria são tributados os chamados jogos de fortuna e azar, que *in casu* estão sujeitas a taxas liberatórias conforme veremos *infra*.

Nas palavras de RUI DUARTE MORAIS <sup>232</sup> “[a base cedular do imposto, a implicar a prévia integração de cada ganho numa categoria, suscita o problema da tributação de rendimentos não enquadráveis em qualquer uma delas, sempre que se deva entender não ter sido intenção do legislador excluí-los da tributação. Neste contexto a lei deu passos no sentido de criar uma verdadeira *norma residual de incidência* (ainda que circunscrita ao nela tipificado), dando melhor concretização à teoria do rendimento-acrécimo subjacente a este imposto. Na realidade, mais que um alargamento da definição legal de rendimentos tributável, está em causa a necessidade de enquadramento, numa categoria, de rendimentos presumidos, cuja real natureza é desconhecida. Se o rendimento tributável foi fixado a partir de sinais exteriores de riqueza ou outros indícios semelhantes, é obvio que não poderá ser enquadrado numa determinada categoria. Daí a necessidade de uma categoria “residual”.]”.

---

<sup>232</sup> MORAIS, Rui Duarte, *Sobre o IRS*, ob., cit., pág., 120.

E de acordo com art.º 17.º constituem incrementos patrimoniais, desde que não considerados rendimentos de outras categorias:

- a) As indemnizações que visem a reparação de danos emergentes não comprovados e de lucros cessantes, considerando-se como tais apenas as que se destinem a ressarcir os benefícios líquidos deixados de obter em consequência da lesão;
- b) Importância atribuídas em virtude da assunção de obrigações de não concorrência, independentemente da respectiva fonte ou título;
- c) Acréscimos patrimoniais não justificados, que tenham sido determinados de forma indirecta.

Diz-nos RUI DUARTE MORAIS <sup>233</sup> que “a lei expressamente qualifica como rendimentos da quinta categoria (...) as importâncias auferidas em virtude da assunção de uma obrigação de *não concorrência*. Esta obrigação terá sempre subjacente uma atividade enquadrável noutras categorias (seja ela presente, passada ou, até, meramente potencial). Daí que, no nosso entender, estas indemnizações devessem ter o tratamento fiscal dos rendimentos que, em razão desta obrigação de inação, deixaram de ser obtidos. Como o devem ter as indemnizações por *lucros cessantes*, uma vez que, como diz a lei, se destinam a ressarcir os benefícios líquidos deixados de obter em consequência da lesão e esses benefícios sempre seriam de integrar em determinada (outra) categoria”.

De acordo com o art.º 92.º n.º 1 da LOJT “a determinação da base tributária por métodos indirectos verifica-se sempre que ocorra algum dos seguintes factos:

- a) inexistência de contabilidade organizada ou dos livros de registo exigidos nos códigos de imposto, bem como a falta, atraso ou irregularidade na sua execução, escrituração ou organização;
- b) recusa de exibição da contabilidade, dos livros de registo e demais documentos de suporte legalmente exigidos, bem assim a sua ocultação, destruição, inutilização, falsificação ou viciação;
- c) existência de diversas contabilidades ou grupos de livros, com o propósito de simulação da realidade perante a administração tributária;

---

<sup>233</sup> MORAIS, Rui Duarte, *Sobre o IRS*, ob., cit., pág., 118, sublinhado nosso.

- d) erros ou inexatidões 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”.

De recordar que o nível de cooperação entre os tribunais judiciais e a administração tributária é residual ou quase inexistente, pelo que estas indemnizações, regra geral não tributadas.

#### 4.19 Deduções específicas

De acordo com o art.º 49.º do CIRPS “na determinação do rendimento colectável dos rendimentos qualificados como incrementos patrimoniais não são efectuadas quaisquer deduções”, o que significa que todo o valor do rendimento, vai para englobamento. Em relação aos rendimentos provenientes de jogos de fortuna e azar, são tributados a taxas liberatórias.

Tendo em conta que as indemnizações são obtidas no âmbito da realização de uma actividade enquadrável numa outra categoria, consideramos que alguns custos deviam ser deduzidos, criando uma maior justiça na tributação.

#### 4.20 A fase sintética

Nas palavras de CASALTA NABAIS<sup>234</sup> a primeira etapa na determinação do rendimento colectável consiste no “apuramento do *rendimento líquido* de cada categoria através da subtracção ao *rendimento ilíquido* (ou *bruto*) de cada categoria das *deduções específicas* (que, basicamente, são constituídas pelas despesas necessárias à obtenção do respectivo rendimento) dessa mesma categoria.”

Diz-nos RUI DUARTE MORAIS <sup>235</sup> que “tais rendimentos (líquidos, sendo o caso) deveriam, na lógica de um imposto único, ser sujeitos a englobamento, o que nos daria o *rendimento líquido* do contribuinte (ou agregado familiar). Rendimento total esse que seria o primeiro elemento demonstrativo da real capacidade contributiva que – supostamente – é o objetivo deste imposto tributar. Só que, no IRPS, o rendimento sujeito a englobamento não é o rendimento total. (...) o

---

<sup>234</sup> CASALTA NABAIS, José, *Direito Fiscal*, ob., cit., pág., 548.

<sup>235</sup> MORAIS, Rui Duarte, *Sobre o IRS*, ob., cit., pág., 153, sublinhado nosso.

IRPS sofre de grandes limitações na concretização do seu objetivo de ser um imposto pessoal, uma vez que parte significativa do rendimento está sujeita a uma tributação separada feita a *taxas liberatórias (...)*. O nosso CIRPS definitivamente afastou-se desse objectivo, quando deixou de sujeitar a englobamento os rendimentos do trabalho dependente.

Para SALDANHA SANCHES <sup>236</sup> “a diferença entre rendimento bruto e rendimento líquido explica-se pela necessidade em que se encontra qualquer sujeito económico – a pessoa singular ou pessoa colectiva – de realizar um certo número de despesas como condição necessária para a obtenção de certos rendimentos.”

O capítulo II do CIRPS trata da determinação do rendimento colectável, dizendo no seu art.º 26.º que “o rendimento colectável em IRPS é o que resulta do englobamento dos rendimentos das várias categorias auferidos em cada ano, depois de feitas as deduções e os abatimentos previstos nas secções seguintes.”

O legislador em mais uma distração que lhe tem sido característica, fala no artigo 26 em abatimentos, que no art.º 51.º sob a epígrafe “abatimentos ao rendimento líquido total” dizia que “para apuramento do rendimento colectável dos sujeitos passivos residentes em território moçambicano, à totalidade dos rendimentos líquidos determinados nos termos das secções anteriores abatem-se as importâncias comprovadamente suportadas e não reembolsadas respeitantes aos encargos com pensões a que o sujeito passivo esteja obrigado por sentença judicial ou por acordo homologado nos termos da lei civil”. Esta norma, foi, contudo, revogada pela Lei 20/2013 de 23 de Setembro.

#### **4.21 Dedução de perdas**

De acordo com o art.º 51.º n.º 1 do CIRPS “sem prejuízo do disposto nos números seguintes, é dedutível ao conjunto dos rendimentos líquidos sujeitos a tributação o resultado líquido negativo apurado em qualquer categoria de rendimentos.” E o n.º 2 diz que “o resultado líquido negativo apurado nas categorias Segunda e Terceira, bem como a percentagem do saldo negativo a que se refere o n.º do artigo 40.º, só poderão ser reportados aos cinco anos seguintes àquele a que respeitam, deduzindo-se aos rendimentos líquidos da mesma categoria ou à

---

<sup>236</sup> SANCHES, Saldanha, Manual de Direito Fiscal, ob., cit., pág., 324.

percentagem do saldo positivo apurado entre as mais-valias e as menos-valias realizadas no ano em causa, de harmonia com a parte aplicável do artigo 41.º do Código de IRPC.”

Nas palavras de RUI DUARTE MORAIS <sup>237</sup> “se se pretende uma tributação pessoal do rendimento (ainda que só o sujeito a englobamento), então este deveria corresponder à soma algébrica dos rendimentos líquidos das várias categorias. Ou seja, o rendimento negativo (o prejuízo) apurado numa dada categoria deveria somar-se ao rendimento positivo das demais. Este princípio da comunicabilidade das perdas é afirmado pelo n.º 1 do art.º 50.º. Porém, as exceções são tantas que podemos afirmar que, em termos práticos, nenhum caso existirá.

De acordo com o art.º 50.º n.º 3 do CIRPS “na segunda Categoria não são dedutíveis as perdas resultantes do exercício de actividades agrícolas, silvícolas e pecuárias quando estas actividades sejam exercidas com outras abrangidas pela mesma categoria de rendimentos, sem prejuízo do seu reporte a rendimentos líquidos positivos da mesma natureza, devendo os titulares destes rendimentos assegurar os procedimentos contabilísticos que forem exigíveis para apurar separadamente as perdas daquelas actividades, salvo se estiverem sujeitos ao regime simplificado de determinação do rendimento colectável.”

O n.º 4 diz que “a percentagem do saldo negativo a que se refere o n.º 3 do artigo 41.º só pode ser reportada aos dois anos seguintes àquele a que respeitam, deduzindo-se aos rendimentos líquidos da mesma natureza ou à percentagem do saldo positivo apurado entre as mais-valias e as menos-valias realizadas no ano em causa, de harmonia com a parte aplicável do artigo 41.º do Código de IRPC.”

As restrições à comunicabilidade<sup>238</sup> das perdas, para além do receio da perda de receitas, tem o intuito de prevenir o planeamento fiscal abusivo.

## **4.22 As Taxas de IRPS**

Encontrada a matéria colectável, devem ser aplicadas as taxas do IRPS. As taxas do imposto são as constantes da tabela seguinte:

---

<sup>237</sup> MORAIS, Rui Duarte, *Sobre o IRS*, ob., cit., pág., 155, sublinhado nosso.

<sup>238</sup> MORAIS, Rui Duarte, *Sobre o IRS*, ob., cit., pág., 156.

<b>Rendimentos colectáveis Anuais / Em Meticais (A)</b>	<b>Taxas (B)</b>	<b>Parcela a abater (MT) (C)</b>
Até 42 000	10%	–
De 42 001 a 168 000	15%	2 100
De 168 001 a 504 000	20%	10 500
De 504 001 a 1 512 000	25%	35 700
Além de 1 512 000	32%	141 540

De acordo com o n.º 2.º do art.º 54.º “as percentagens na coluna B representam taxas marginais sendo cada uma delas válida dentro dos limites do correspondente escalão de rendimento. As importâncias da coluna C destinam-se a permitir o cálculo prático do imposto, cuja colecta será obtida aplicando à totalidade do rendimento colectável a taxa máxima que lhe corresponda, segundo a coluna B, deduzindo-se depois a parcela indicada na coluna C.”

Não compreendemos, que se tenha feito uma importação total do IRS português, incluindo as suas taxas, que obviamente tem mudado com as diversas reformas fiscais, que foram acontecendo, mantendo Moçambique uma tributação com padrões europeus, completamente desligados da nossa realidade.

Aplicada a taxa teremos então a colecta do IRPS, que por sua vez está sujeita deduções previstas no art.º 59.º. antes de abordar as deduções à colecta, algumas palavras sobre as taxas liberatórias.

De acordo com SALDANHA SANCHES <sup>239</sup> “a progressividade do imposto visa adequá-lo ao rendimento efectivo de cada agregado, uma vez que determina que a parte de imposto pago aumenta à medida que o rendimento aumenta: neste sentido, a progressividade opõe-se à proporcionalidade.”

#### **4.23 O mínimo não tributável**

De acordo com o n.º 1.º do art.º 56.º do CIRPS <sup>240</sup> “não é tributado o rendimento colectável anual inferior ou igual a 225.000,00 MT, ficando o excedente

<sup>239</sup> SANCHES, Saldanha, *Manual de Direito Fiscal*, ob., cit., pág., 288.

<sup>240</sup> A inserção sistemática do art.º 56.º deixa, a nosso ver muito a desejar, pois deveria anteceder as taxas que estão reguladas no art.º 54.º. A solução parece seguir o CIRPS português (Decreto-lei n.º

sujeito a imposto.” E o n.º diz que “no caso de tributação pelo agregado familiar, o mínimo não tributável a que se refere o número anterior, aplica-se aos rendimentos de cada titular até ao seu montante”. Esta norma, do n.º 2, que fazia sentido no caso de tributação conjunta do agregado familiar, hoje não faz nenhum sentido, pelo que deveria já ter sido revogada.

O mínimo não tributável, corresponde ao valor a partir do qual, o legislador considera que existe capacidade contributiva do sujeito passivo, considerando por isso um mínimo necessário para que o sujeito passivo possa satisfazer as suas necessidades básicas.

A duplicação do mínimo não tributável no caso de sujeitos passivos casados, coloca sérios problemas de constitucionalidade, quando compararmos os mesmos com um sujeito passivo solteiro, pois os primeiros veem duplicado o seu mínimo não tributável, que na prática passa a ser de 450.000,00 Mt. Outra duplicação acontece, conforme veremos *infra* quando o sujeito passivo tenha rendimentos da primeira categoria e de qualquer outra, não sujeita a taxas liberatórias, nesse caso o mínimo não tributável para um único sujeito passivo, passa também a ser de 450.000,00 Mt. O que nos leva, a crer, que em muitos aspectos o legislador não faz qualquer ideia das implicações práticas que a tributação separada provoca.

De acordo com GLÓRIA TEIXEIRA <sup>241</sup> “salvaguardado o chamado ‘mínimo de existência’, que implica a não tributação de rendimentos necessários à subsistência, os rendimentos dos contribuintes em geral, após englobados e efectuadas as deduções específicas às categorias de rendimentos, são sujeitos a um sistema de taxas progressivas definidas pelo legislador (...). Este sistema progressivo de tributação é afastado pelo legislador nas situações de aplicabilidade de taxas liberatórias ou taxas especiais.”

#### **4.24 As Taxas liberatórias**

---

128/2001 de 3 de Julho) que no seu art.º 70.º estipula que “da aplicação das taxas estabelecidas no artigo 68.º não pode resultar, para os titulares de rendimentos predominantemente originados em trabalho dependente, a disponibilidade de um rendimento líquido de imposto inferior ao valor anual da retribuição mínima mensal acrescida de 20 %, nem resultar qualquer imposto para os mesmos rendimentos, cuja matéria colectável, após a aplicação do quociente conjugal, seja igual ou inferior a 1812 euros.” Ora enquanto o mínimo de existência aplica-se depois da taxa, o nosso mínimo não tributável aplica-se antes da taxa, por isso deveria preceder as taxas, e não o contrário.

<sup>241</sup> TEIXEIRA, Glória, *Manual de Direito Fiscal*, Almedina, Coimbra, 2016, pág., 68.

Estipula o art.º 57.º n.º 1.º que “estão sujeitos a retenção na fonte, a título definitivo, os rendimentos obtidos em território moçambicano constantes dos números seguintes e, bem assim, os rendimentos mencionados na alínea b) do n.º 3 do artigo 65.º, ás taxas liberatórias neles previstas.”

São tributados á taxa de 20%:

- a) Os rendimentos de acções nominativas ou ao portador;
- b) Os rendimentos de trabalho dependente e os rendimentos previstos na alínea b) do n.º 2 do artigo 8.º e nas alíneas d), e) e g) do n.º 3 do mesmo artigo, auferidos por não residentes em Moçambique;
- c) Os lucros colocados à disposição dos respectivos associados ou titulares, incluindo os adiantamentos por conta de lucros, devidos por entidades sujeitas a IRPC, auferidos por não residentes em Moçambique;
- d) Os rendimentos a que se referem a alínea p) do n.º 4 do artigo 10.º;
- e) Os rendimentos de títulos de dívida cotados na Bolsa de Valores de Moçambique;
- f) Os rendimentos de capitais referidos nas alíneas i) e m) do n.º 4 do artigo 10.º;
- g) Quaisquer rendimentos de capitais não expressamente tributados à taxa diferente;
- h) As comissões de intermediação na celebração de quaisquer contratos e os rendimentos derivados de outras prestações de serviços referidos na alínea e) do n.º 1 do artigo 22.º, pagos ou colocados à disposição de não residentes em território Moçambicano;
- i) Os rendimentos provenientes da propriedade intelectual ou industrial ou da prestação de informações respeitantes a uma experiência no sector industrial, comercial ou científico, auferidos por titulares originários, não residentes em Moçambique;
- j) Os rendimentos de títulos de dívida, nominativos ou ao portador, incluindo as obrigações, bem como os rendimentos de operações de reporte, cessões de crédito, contas de títulos com garantia de preço ou de outras operações similares ou afins;
- k) Os rendimentos de actos isolados.

São tributados à taxa de 10%:

- a) Os juros de depósitos a prazo;
- b) Os rendimentos dos títulos cotados na Bolsa de Valores de Moçambique, excepto os de títulos de dívida;
- c) Os ganhos em numerário, provenientes de jogos sociais e de diversão, tais como: lotarias, rifas, apostas mútuas, loto, bingo, sorteios e concursos;
- d) As remunerações auferidas por artistas de teatro, dança, variedades ou circo, actores de cinema e figurantes, músicos, cantores ou desportistas e outras profissões afins, domiciliadas ou não no território nacional, excepto quando auferirem remunerações de forma regular pelo exercício de actividade por conta de outrem.

O n.º 5.º do art.º 57.º permitia a opção pelo englobamento de alguns rendimentos sujeitos a taxas liberatórias, foi, contudo, revogado pela Lei 20/2013 de 23 de Setembro.

Estipula o art.º 65.º n.º 4 que “tratando-se de rendimentos sujeitos a tributação pelas liberatórias previstas no art.º 57.º.

- a) As entidades devedoras dos rendimentos deduzirão a importância correspondente às taxas nele fixadas;
- b) As entidades que paguem ou coloquem à disposição dos respectivos titulares, residentes em território moçambicano, por conta de entidades que não tenham aqui residência, sede, direcção efectiva ou estabelecimento estável a que possa imputar-se o pagamento, rendimentos de títulos nominativos ou ao portador, deduzem-se a importância correspondente à taxa de 20%.

De acordo com o art.º 52.º n.º 2.º alínea a) “sem prejuízo do disposto no número anterior ficam dispensados de apresentar a declaração de rendimentos os sujeitos passivos que, no ano a que o imposto respeita, apenas tenham auferido rendimentos tributados pelas taxas previstas no artigo 57.º.”

De acordo com RUI DUARTE MORAIS <sup>242</sup> “a tributação da generalidade dos rendimentos obtidos em território moçambicano por *não residentes* é feita por aplicação de taxas liberatórias (o imposto é, exclusivamente, cobrado por retenção na fonte). Não se coloca aqui um qualquer problema de coerência do sistema, uma

---

<sup>242</sup> MORAIS, Rui Duarte, *Sobre o IRS*, ob., cit., pág., 166, sublinhado nosso.

vez que nestes casos estamos, assumidamente, perante uma tributação de tipo real (a tributação pessoal é apanágio do país da residência).”

Para SALDANHA SANCHES <sup>243</sup> “ao contrário das retenções na fonte feitas por conta de uma dívida futura, as taxas liberatórias definitivas, do ponto de vista formal, são essencialmente uma deslocação, operada pela lei, dos deveres de cooperação, que cabem, em princípio, ao titular do rendimento, para os que são devedores desse mesmo rendimento. O devedor, mediante uma retenção na fonte, entrega o imposto devido ao Estado, dispensando o titular de proceder à sua declaração especificada (de proceder ao englobamento do rendimento na sua declaração anual de rendimento).”

Hoje em dia, torna-se complicado distinguir, sob o ponto de vista da sua natureza, as taxas liberatórias da retenção dos rendimentos do trabalho dependente. Contudo na tributação das taxas liberatórias as taxas são únicas (proporcionais), e na retenção dos rendimentos do trabalho dependente, as taxas são progressivas (de 10%, 15%, 20%, 25% e 32%), existe uma maior regularidade na tributação destes últimos.

A ideia central do IRPS era a criação de um imposto único sobre o rendimento, abandonando a concepção cedular do imposto e o alargamento do conceito de rendimento. Para SALDANHA SANCHES <sup>244</sup> “o alcance efectivo destas duas inovações foi, todavia, consideravelmente reduzido pela introdução das taxas liberatórias (o que implica a sobrevivência de tributações *reais* do rendimento num sistema que deveria ser inteiramente *personalizado*) e pela criação de um grande número de excepções à tributação do rendimento. Qualquer destas excepções coloca delicados problemas a respeito da constitucionalidade do sistema criado pela reforma, uma vez que estas questões se agudizam à medida que uma solução que deveria ser considerada como transitória se tem perpetuado. Na verdade, a manutenção por tempo indefinido deste regime pode representar a violação do princípio constitucional que impõe o imposto único sobre o rendimento, nomeadamente se as taxas liberatórias abrangerem parcelas significativas dos rendimentos de capital.”

#### **4.25 As Deduções à colecta**

---

<sup>243</sup> SANCHES, Saldanha, *Manual de Direito Fiscal*, ob., cit., pág., 336.

<sup>244</sup> SANCHES, Saldanha, *Manual de Direito Fiscal*, ob., cit., pág., 336.

Aplicada a taxa do IRPS, resulta um valor, que na linguagem jurídico-fiscal é denominado de colecta do IRPS. A este valor serão feitas as deduções previstas no art.º 59.º do CIRPS.

De acordo com o art.º 59.º n.º 1.º “à colecta do IRPS serão efectuadas, nos termos dos artigos subsequentes, as seguintes deduções relativas:

- a) À situação pessoal e familiar do sujeitos passivo;
- b) À dupla tributação internacional;

E de acordo com o n.º 2.º “são ainda deduzidos à colecta do IRPS os pagamentos por conta do imposto e as importâncias retidas na fonte que tenham aquela natureza, respeitantes ao mesmo período de tributação.” O n.º 3.º diz que “as deduções referidas neste artigo são efectuadas pela ordem nele indicada e apenas as previstas no n.º 2 do presente artigo, quando superiores ao imposto devido, conferem direito ao reembolso da diferença.”

O art.º 60.º prevê as deduções relativas à situação pessoal e familiar, estipulando que “à colecta do IRPS devida por contribuintes residentes em território moçambicano e até ao seu montante são deduzidos anualmente:

- a) 1 800,00 MT por cada sujeito passivo;
- b) 600,00 MT, quando exista um dependente; 900,00 MT quando existam dois dependentes; 1 200,00 MT quando existam três dependentes e 1800,00 MT quando existam quatro ou mais dependentes, desde que não sejam sujeitos passivos deste imposto.”

A consideração de uma uma dedução de 50,00 MT mensais, quando exista um dependente, 75,00 MT mensais quando existam dois dependentes, 100,00 MT quando existam três e 150 meticais quando existam quatro ou mais dependentes, demonstra que o legislador, nas deduções à colecta não teve nenhuma preocupação de cariz social, e mais valia sequer ter previsto as deduções à colecta desta natureza. Demostra também, a inexistência de qualquer preocupação com as despesas escolares ou de saúde dos sujeitos passivos, terminando o Código com o imposto “frio” sem qualquer preocupação de cariz social, ainda que a Constituição diga que “os impostos são criados ou alterados por lei, que os fixa segundo critérios de justiça social<sup>245</sup>.”

---

<sup>245</sup> Art.º 100 da CRM.

No fundo, considera o legislador que um sujeito passivo, com 4 dependentes, terá porventura um custo de 150,00 MT mensais, 37,5 MT para cada dependente, o que obviamente é um absurdo, devendo ser revisto pelo legislador.

Ainda que represente uma despesa fiscal, as deduções à colecta constituem um bom mecanismo para alcançar a justiça tributária, pois há determinadas despesas que não poderão deixar de ser feitas. Outros países consideram em geral as despesas com a saúde e alimentação, permitindo a dedução a colecta até um certo limite. A permissão da dedução à colecta destas despesas, poderia trazer maior exigibilidade das facturas por parte dos sujeitos passivos, originando rendimentos tributáveis nos outros impostos como o IVA ou o IRPC. Ademais o objectivo de prover a educação e saúde para os moçambicanos, não se obtém simplesmente com a criação de escolas e hospitais, a política fiscal deverá ser colocada ao serviço dos objectivos macro do Estado.

No tocante à dupla tributação Internacional, convém referir à regra das quatro identidades. Assim, <sup>246</sup>“segundo ela, para que se possa falar em identidade do facto (e portanto dupla tributação), seria necessária (i) a identidade do objecto, (ii) a identidade do sujeito, (iii) a identidade do período tributário e (iv) a identidade do imposto. Por outras palavras: seria necessária, em princípio, a justaposição das hipóteses de incidência das normas tributárias em concurso, considerando todos os critérios, aspectos ou elementos em que os tipos legais se podem decompor.”

De acordo com RUI DUARTE MORAIS <sup>247</sup> “a “internacionalização das empresas” é encarada como um passo indispensável ao seu crescimento num mercado que é cada vez mais global e concorrencial, a não permitir mais que a sua atividade se restrinja aos limites das fronteiras nacionais. A facilidade de investimento no estrangeiro e de deslocação dos indivíduos – p. ex., para o exercício de atividades profissionais – gera, também, elevado número de situações de dupla tributação, cujas consequências importam eliminar. O facto de um residente obter rendimentos no estrangeiro (mesmo que não empresariais e profissionais) tem que ser encarado como uma circunstância normal no mundo globalizado dos nossos dias. Coloca-se, de forma cada vez mais premente, para o país de residência, uma questão de justiça fiscal (aquele que obteve determinado rendimento no estrangeiro e sobre ele pagou imposto está em situação diferente; a sua capacidade contributiva

---

<sup>246</sup> XAVIER, Alberto, *Direito Tributário Internacional*, 2ª Edição, Almedina, Coimbra, 2007, pág., 33.

<sup>247</sup> MORAIS, Rui Duarte, *Sobre o IRS*, ob., cit., pág., 186.

– que deve determinar o valor do imposto a ser pago – é menor) e, também, de política económica (o desejo de eliminar o obstáculo que a tributação cria à legítima atividade dos seus residentes no estrangeiro. Assume-se como objectivo a *neutralidade fiscal na exportação*, ou seja, que o rendimento de um dado sujeito passivo ficará sujeito ao imposto do seu país de residência ou sede, independentemente de ter sido obtido, total ou parcialmente, noutros países.”

De acordo com o art.º 61.º n.º 1.º “os titulares de rendimentos das diferentes categorias obtidos no estrangeiro tem direito a um crédito de imposto por dupla tributação internacional, dedutível até à concorrência da parte da colecta do IRPS proporcional a esses rendimentos líquidos, considerados nos termos do n.º 6 do artigo 26.º, que corresponderá à menor das seguintes importâncias:

- a) imposto sobre o rendimento pago no estrangeiro;
- b) fracção da colecta do IRPS, calculada antes da dedução, correspondente aos rendimentos que no país em causa possam ser tributados.

O n.º 2 diz que “quando existir convenção para eliminar a dupla tributação celebrada por Moçambique, a dedução a efectuar nos termos do número anterior não pode ultrapassar o imposto pago no estrangeiro nos termos previstos pela convenção.”

Recorde-se que Moçambique assinou as seguintes convenções para evitar a dupla tributação internacional:

- a) Com a República Portuguesa, ratificada pela Resolução n.º 9/91, de 20 de Dezembro;
- b) Com a República Italiana, ratificada pela Resolução n.º 27/99, de 8 de Setembro;
- c) Com a República das Maurícias, ratificada pela Resolução n.º 54/98, de 12 de Novembro;
- d) Com os Emirados Árabes Unidos, ratificada pela Resolução n.º 10/2004, de 14 de Abril;
- e) Com a Região Administrativa de Macau, ratificada pela Resolução n.º 33/2008, de 16 de Outubro;
- f) Com a República da Índia, ratificada pela Resolução n.º 23/2011, de 10 de Junho;

- g) Com a República do Botswana, ratificada pela Resolução n.º 24/2011, de 10 de Junho;
- h) Com a República Socialista do Vietname, ratificada pela Resolução n.º 22/2011, de 9 de Junho.

Todas estas convenções seguem o modelo de convenção da OCDE. De acordo com ALBERTO XAVIER <sup>248</sup> “a convenção Modelo da OCDE (tal como das Nações Unidas) encontra-se sistematizada em sete capítulos. Os capítulos I e II regulam os requisitos para a aplicação do tratado. O capítulo III – de longe o mais importante – contém as regras de distribuição de competência no que concerne aos impostos sobre o rendimento, classificado este, por tipos ou classes, à semelhança do que sucede nos sistemas de tributação cedular. O capítulo IV, ocupa-se das regras de distribuição de competência no que respeita aos impostos sobre o capital. O capítulo V, determina as consequências das regras dos capítulos III e IV, facultando aos Estados a escolha entre os métodos da isenção e da imputação. O capítulo VI, contém disposições adicionais sobre não discriminação, procedimento amigável, troca de informações e privilégios de funcionários diplomáticos e consulares e regras sobre a extensão do tratado, a partes do território. Enfim, o capítulo VII, contém disposições finais sobre entrada em vigor e cessação do acordo.”

Sublinha RUI DUARTE MORAIS <sup>249</sup> que “sendo aplicável uma Convenção sobre dupla tributação, cessa a aplicação do disposto nas normas internas, em razão da prioridade de aplicação (da posição superior que ocupam na hierarquia das normas) das regras constantes do direito internacional convencional.”

#### **4.26 Os benefícios fiscais**

Nas palavras de GUILHERME WALDEMAR D’OLIVEIRA MARTINS <sup>250</sup> “o benefício fiscal representa todo o desagravamento fiscal derogatório do princípio da igualdade tributária, instituído para a tutela de interesses extrafiscais de maior relevância.”

---

<sup>248</sup> XAVIER, Alberto, *Direito Tributário Internacional*, ob., cit., pág., 104.

<sup>249</sup> MORAIS, Rui Duarte, *Sobre o IRS*, 3ª Edição, Almedina, Coimbra, 2014, pág., 187.

<sup>250</sup> D’OLIVEIRA MARTINS, Guilherme Waldemar, *Os Benefícios Fiscais: Sistema e Regime*, Almedina, Coimbra, 2006, pág., 15.

De acordo com ANA PAULA DOURADO <sup>251</sup> “para concretizarmos o significado de “interesses públicos extrafiscais relevantes superiores aos da tributação”, podemos recorrer aos princípios materiais legitimadores dos benefícios fiscais, enunciados por Tipke/Lang. Esses princípios (que podemos considerar também aplicáveis no nosso ordenamento constitucional) são o princípio do bem-estar social como princípio geral, que deve estar sempre presente, o princípio da proporcionalidade em sentido amplo (abrangendo os princípios da necessidade, adequação e proporcionalidade, s.s.), e o princípio do ganho ou do mérito. O princípio da necessidade do benefício fiscal concretiza-se, por exemplo, no princípio da necessidade económica das famílias com repercussões positivas em toda a comunidade, e portanto no bem-estar social (por exemplo, benefícios fiscais para a aquisição de casa própria); e o princípio do ganho significa a recompensa fiscal de um comportamento que serve o interesse geral.”

Estabelece o art.º 2.º n.º 1 do Código dos Benefícios Fiscais, aprovado pela Lei 4/2009 de 12 de Janeiro que “consideram-se benefícios fiscais, as medidas que impliquem a isenção ou redução do montante a pagar dos impostos em vigor, com o fim de favorecer as actividades de reconhecido interesse público, bem como incentivar o desenvolvimento económico do país.”

O art.º 15.º n.ºs 1.º, 2.º e 3.º do CBF permite relativamente aos investimentos, uma dedução, durante cinco exercícios fiscais de 5% do total do investimento (quando feito na Cidade de Maputo) e 10% (quando feito nas outras províncias) e tratando-se do IRPS, a dedução do crédito fiscal por investimento, deve ser efectuada até à concorrência deste, na parte respeitante a actividade desenvolvida geradora de rendimentos pertencentes à segunda categoria.

O art.º 18.º n.º 3.º do CBF permite a dedução do montante dos custos de investimento realizados com a formação profissional de trabalhadores, quando se trate de rendimentos provenientes de actividades pertencentes à segunda categoria. Esta dedução tem o limite de 5% da matéria colectável.

O Código dos Benefícios Fiscais, prevê outros benefícios fiscais nas Zonas de rápido desenvolvimento, zonas francas industriais, zonas económicas especiais, criação de infra-estruturas básicas, comércio e indústria nas zonas rurais, indústria transformadora e de montagem, agricultura e pescas e hotelaria e turismo.

---

<sup>251</sup> DOURADO, Ana Paula, *O princípio da Legalidade Fiscal: tipicidade, conceitos jurídicos indeterminados e margem de livre apreciação*, ob., cit., pág., 129.

Nas palavras de GUILHERME WALDEMAR D'OLIVEIRA MARTINS <sup>252</sup> “como incentivo económico, social e cultural que é, o benefício fiscal representa todas as vantagens atribuídas aos sujeitos tendo em vista a realização de um determinado comportamento, que em condições normais seria realizado em menor escala, não apenas por via do sistema fiscal, mas igualmente por via financeira.”

Os benefícios fiscais concedidos contribuem para aquilo que é chamado de *despesa fiscal*. A codificação das despesas fiscais, aparece no Budget Act de 1974, onde o Congresso norte-americano, passou a obrigar a inclusão das despesas fiscais<sup>253</sup> no orçamento, foi então entendida como despesa fiscal o conjunto das receitas cessantes atribuíveis a provisões das leis federais que permitem especial exclusão, isenção ou dedução do rendimento bruto ou que conferem um crédito especial, uma taxa preferencial de imposto ou diferimento de compromissos.

De acordo com GUILHERME WALDEMAR D'OLIVEIRA MARTINS <sup>254</sup> “*economicamente*, a despesa fiscal corresponde a um *sacrifício*, ao *dispêndio* de recursos que *ab initio* pertenceriam ao Estado, mas que em resultado de opções extrafiscais são retidos pelos contribuintes, que passam, assim, a participar dos compromissos públicos (...). *Juridicamente*, a despesa fiscal corresponde ao enunciado, estimativo ou limitativo, das situações de *renúncia* de receitas tributárias, que seriam arrecadadas pelo Estado em função do conteúdo do núcleo essencial da tributação estabelecido. A mencionada renúncia está na base de um incentivo concedido aos contribuintes, pessoas singulares e colectivas.”

#### 4.27 O pagamento

De acordo com art.º 62.º do CIRPS não há lugar à cobrança ou reembolso do IRPS quando, em virtude de liquidação, ainda que adicional, reforma ou revogação de liquidação, a importância a cobrar ou a restituir seja inferior a 500,00 MT.

O montante referido era de 100,00MT, passando para os 500,00MT com a Lei 20/2013, de 23 de Setembro. Percebe-se que, o legislador tenha tido o

---

<sup>252</sup> D'OLIVEIRA MARTINS, Guilherme Waldemar, *Os Benefícios Fiscais: Sistema e Regime*, Almedina, Coimbra, 2006, pág., 15.

<sup>253</sup> D'OLIVEIRA MARTINS, Guilherme Waldemar, *A Despesa Fiscal e o orçamento do Estado no ordenamento jurídico português*, Almedina, Coimbra, 2004, pág., 33.

<sup>254</sup> D'OLIVEIRA MARTINS, Guilherme Waldemar, *Os Benefícios Fiscais: Sistema e Regime*, ob., cit., pág., 51.

objectivo de “poupar” a administração tributária da cobrança e reembolso do imposto, quando estejam em causa valores irrisórios, contudo a não devolução do que o sujeito passivo, tenha sido retido, a mais, configura do nosso ponto de vista, um verdadeiro “confisco”, que também levanta sérias dúvidas de constitucionalidade.

O Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares é pago no ano seguinte àquele a que respeitam os rendimentos.

De acordo com RUI DUARTE MORAIS <sup>255</sup> “a diversificação das formas e momentos em que se realiza o pagamento tem vantagens óbvias: provoca um efeito de anestesia, uma vez que os montantes de cada entrega correspondem apenas a prestações do total devido (anestesia esta que é praticamente total nos casos de retenção na fonte, pois os contribuintes nem se apercebem, na maioria parte dos casos, dos montantes que em seu nome foram pagos pelos seus substitutos fiscais); reduz a evasão fiscal, pois o valor de cada pagamento é menor e a sua entrega é, em alguns casos, feita por terceiros; aproxima o momento da ocorrência do facto gerador de imposto daquele em que a receita entra nos cofres do Estado, com todas as vantagens que tal implica em termos de tesouraria.”

A entidade devedora dos rendimentos sujeitos a retenção na fonte é obrigada, no acto do pagamento, do vencimento, ainda que presumido, da sua colocação à disposição, da sua liquidação ou do apuramento do respectivo quantitativo, consoante os casos, ou, tratando-se de comissões, pela intermediação na celebração de quaisquer contratos, no acto do seu pagamento ou colocação à disposição, a deduzir-lhes as importâncias correspondentes à aplicação das taxas neles previstas por conta do imposto respeitante ao ano em que esses actos ocorrem.

Para o caso da retenção dos rendimentos da primeira categoria, o legislador fiscal aditou o art.º 65-A com a seguinte redacção:

5 “As entidades devedoras de rendimentos de trabalho dependente, fixos ou variáveis são obrigadas a reter o imposto no momento do seu pagamento ou colocação a disposição dos respectivos titulares, nos termos da tabela anexa ao presente Código, com excepção dos rendimentos previstos nas alíneas c) e d) do n.º 1 do artigo 3, desde que não sejam certas e regulares, pensões, subsídios de morte e os da alínea g) do artigo 4 do Código;

---

<sup>255</sup> MORAIS, Rui Duarte, *Sobre o IRS*, ob., cit., pág., 190.

- 6 A retenção do IRPS é igual à soma entre o valor do IRPS constante da tabela correspondente ao intervalo em que se enquadram as remunerações mensalmente pagas ou postas à disposição dos seus titulares, e o resultado da aplicação dos coeficientes que lhes correspondam ao valor da diferença entre essas remunerações e o valor mínimo do intervalo em que se enquadram;
- 7 Considera-se remuneração mensal, o montante pago a título de remuneração fixa, acrescido de quaisquer outras importâncias que tenham a natureza de rendimentos de trabalho dependente, tal como são definidos nos artigos 2 e 4 do Código de IRPS, e a pedido do titular, as gratificações auferidas pela prestação ou em razão da prestação do trabalho quando não atribuídas pela respectiva entidade patronal, pagas ou colocadas à disposição do seu titular no mesmo período ainda que respeitante a períodos anteriores.
- 8 No caso de remunerações fixas relativas a períodos inferiores ao mês, considera-se como remuneração mensal a soma das importâncias atribuídas, pagas ou colocadas à disposição em cada mês;
- 9 A retenção na fonte do imposto relativo aos rendimentos de trabalho dependente é efectuada a título definitivo”.

A tabela a que faz referência o artigo é a seguinte:

Limites dos intervalos Salário bruto mensal	Valor do IRPS a reter relativo ao limite do salário bruto, por número de dependentes (MTs)					Coeficiente aplicável à cada unidade adicional do limite inferior do salário bruto
	0	1	2	3	4 ou +	
Até 20.249,99	-	-	-	-	-	-
De 20.250,00 a 20.749,99	0,00	-	-	-	-	0,10
De 20.750,00 a 20.999,99	50,00	0,00	-	-	-	0,10
De 21.000,00 a 21.249,99	75,00	25,00	0,00	-	-	0,10

De 21.250,00 a 21.749,99	100,00	50,00	25,00	0,00	-	0,10
De 21.750,00 a 22.249,99	150,00	100,00	75,00	50,00	0,00	0,10
De 22.250,00 a 32.749,99	200,00	150,00	125,00	100,00	50,00	0,15
De 32.750,00 a 60.749,99	1.775,00	1.725,00	1.700,00	1.675,00	1.625,00	0,20
De 60.750,00 a 144.749,99	7.375,00	7.325,00	7.300,00	7.275,00	7.225,00	0,25
De 144.750,00 até diante	28.375,00	28325,00	28.300,00	27.275,00	28.225,00	0,32

O Decreto n.º 8/2008 de 16 de Abril, alterado pelo Decreto n.º 56/2013 de 27 de Novembro, regulamentando o estipulado no art.º 65-A do CIRPS diz no seu art.º 30.º n.º 3 que “a retenção do IRPS é efectuado sobre remunerações mensalmente pagas ou postas à disposição dos seus titulares, de acordo com os seguintes **procedimentos**:

- f) Enquadrar a referida remuneração no correspondente intervalo de salário bruto constante da tabela referida no n.º 1 do 65-A do CIRPS;
- g) Extrair da tabela o valor do imposto correspondente ao intervalo;
- h) Determinar a diferença entre a referida remuneração e o valor do limite inferior do correspondente intervalo para essa remuneração na tabela;
- i) Identificar o coeficiente correspondente ao intervalo e multiplicá-lo com o resultado apurado na alínea anterior;
- j) Adicionar o valor do imposto referido na alínea b) e resultado obtido da multiplicação referida na alínea d).

O art.º 26.º n.º 3 alínea a) passa a estipular que “não são englobados para efeito da sua tributação, os rendimentos do trabalho dependente.

Sobre o quadro em anexo ao art.º 65-A, convém denotar, que o legislador se esqueceu de colocar o número de dependentes, uma falha indesculpável, que se mantém passados quase dez anos sobre a introdução do mesmo. Por outro, na nota referente à tabela anexa, diz que “o sinal (0,00) significa

que apenas se aplica o coeficiente”, ora o coeficiente se aplica<sup>256</sup> ao resultado da diferença entre a remuneração do sujeito passivo e o intervalo mínimo onde se enquadra essa remuneração.

Por outro lado, tendo em conta que segundo o CIRPS não haverá reembolso do IRPS caso o valor a reembolsar seja inferior a 500,00 MT, o legislador deveria impedir a retenção na fonte de todo o Imposto no valor igual ou inferior a 41,66 MT, evitando assim o confisco desses valores, por parte do Estado.

De acordo com GLÓRIA TEIXEIRA <sup>257</sup> “a técnica da retenção na fonte, essencialmente utilizada por países cuja administração fiscal ainda se encontra em fase de maturação, consiste em atribuir a certas entidades a capacidade de arrecadação de imposto que subseqüentemente será entregue aos cofres do Estado. Por motivos de facilidade e a fim de evitar a fraude fiscal, certos rendimentos são entregues ao contribuinte líquido de imposto: o imposto é retido na fonte (e.g. juros ou *royalties*). A retenção pode ser definitiva ou provisória, qualificando neste último caso como ‘pagamento por conta’.”

---

<sup>256</sup> Assim, se o sujeito passivo auferir 21.200,00 MT e tiver 2 dependentes, o seu IRPS mensal irá resultar dos seguintes cálculos:  $(21.200,00 - 21.000,00) * 0,10$  cujo resultado seria 20 MT. A forma como foi colocada a nota pelo legislador pode dar a entender, que se aplica o coeficiente à remuneração do sujeito passivo, o que não constitui verdade. Assim, a melhor formulação seria “o sinal (0,00) significa que apenas se aplica o coeficiente ao valor da diferença entre a remuneração do sujeito passivo e o mínimo do intervalo onde cabe a remuneração.

<sup>257</sup> TEIXEIRA, Glória, *Manual de Direito Fiscal*, ob., cit., pág., 68.

## **CAPÍTULO IV: A TRIBUTAÇÃO DO RENDIMENTO PESSOAL NO DIREITO COMPARADO**

### **5 Angola**

Nos termos do art.º 101.º da CRA, “o sistema fiscal visa a satisfação das necessidades financeiras do Estado e outras entidades públicas, assegurando a realização da política económica e social do Estado e proceder a uma justa repartição dos rendimentos e da riqueza”. Tal como em Moçambique, o legislador constitucional angolano, absteve-se de determinar a forma como deve ser realizada a tributação em cada tipo de imposto, deixando essa definição para o legislador ordinário, que embora não dispondo de um cheque em branco, terá maior liberdade do que aqueles, cujas constituições determinam como deve ser feita a tributação.

Em Angola o Imposto sobre os rendimentos do trabalho, é regulado Lei n.º 18/14, de 22 de Outubro, com as alterações introduzidas pela Lei n.º 28/20, de 22 de Julho.

#### **5.1 Incidência Objectiva**

O Imposto sobre os Rendimentos do Trabalho (IRT) incide sobre os rendimentos dos trabalhadores por conta própria (profissionais liberais, comerciais e industriais) ou por conta de outrem (trabalhadores dependentes).

Para efeitos deste imposto, constituem rendimentos do trabalho todas as remunerações percebidas a título de ordenados, vencimentos, salários, honorários, avenças, gratificações, subsídios, prémios, comissões, participações, senhas de presença, emolumentos, participações em multas, custas e outras remunerações acessórias.

#### **5.2 Incidência Subjectiva**

O Imposto sobre os Rendimentos do Trabalho é devido pelas pessoas singulares, quer residam, quer não, em território angolano, cujos rendimentos sejam obtidos por serviços prestados, directa ou indirectamente, a pessoas singulares ou

colectivas com domicílio, sede, direcção efectiva ou estabelecimento estável no país.

Consideram-se sempre rendimentos obtidos no país, os derivados de:

- Actividades dos tripulantes dos navios ou aeronaves pertencentes a empresas que possuam no território nacional sede, direcção efectiva ou estabelecimento estável no país;
- Actividades dos titulares de cargo de gerência, administração e órgãos sociais de sociedades que tenham sede, direcção efectiva ou estabelecimento estável no país.

### **5.3 Grupos de Tributação**

Os rendimentos do Imposto sobre os Rendimentos do Trabalho dividem-se em três Grupos de tributação: A, B e C.

#### **a) Grupo A**

Neste grupo incluem-se:

Todas as remunerações percebidas pelos trabalhadores por conta de outrem e pagas por uma entidade patronal, por força de vínculo laboral como definido nos termos da Lei Geral do Trabalho;

Os rendimentos dos trabalhadores cujo vínculo de emprego se encontra regulado pelo Regime Jurídico da Função Pública;

Os rendimentos auferidos por titulares dos órgãos sociais das pessoas colectivas;

#### **b) Grupo B**

Neste grupo incluem-se todas as remunerações percebidas pelos trabalhadores por conta própria que desempenhem, de forma independente, actividades constantes da lista de profissões anexa ao Código.

#### **c) Grupo C**

Neste grupo incluem-se todas as remunerações percebidas pelo desempenho de actividades industriais e comerciais, que se presumem, todas as constantes na Tabela de lucros mínimos em vigor.

Não estão sujeitas ao imposto:

- As prestações sociais pagas pelo Instituto Nacional da Segurança Social no âmbito da protecção social obrigatória, nos termos da lei;
- O abono de família, pago pela entidade empregadora, em montante que não ultrapasse o limite máximo de 5% do ordenado base mensal do trabalhador, excluídos os trabalhadores sujeitos ao regime remuneratório da função pública;
- As contribuições para a segurança social;
- Os salários e outras remunerações devidas, até ao limite de Kz 100 000,00 (cem mil kwanzas) aos trabalhadores eventuais agrícolas nacionais e aos trabalhadores domésticos contratados directamente por pessoas singulares ou agregados familiares e inscritos na Segurança Social;
- Os subsídios atribuídos por lei aos cidadãos nacionais portadores de deficiências motoras, sensoriais e mentais;
- Os subsídios diários, os subsídios de representação, os subsídios de viagem e deslocação atribuídos aos funcionários do Estado, que não ultrapassem os limites estabelecidos na legislação específica;
- Os subsídios diários de alimentação atribuídos a trabalhadores até ao limite mensal de AKz. 30 000,00 (Trinta Mil Kwanzas);
- Os subsídios diários de transporte atribuídos a trabalhadores dependentes até ao limite mensal de AKz. 30 000,00 (Trinta Mil Kwanzas);
- reembolso de despesas incorridas pelos trabalhadores dependentes de entidades sujeitas a Imposto Industrial ou a outros regimes especiais de tributação, quando deslocados ao serviço da entidade patronal, desde que estas despesas se encontrem devidamente documentadas nos termos do Código do Imposto Industrial e legislação complementar. Isenção Estão isentos do Imposto sobre o Rendimento do Trabalho:

- Os rendimentos auferidos pelos agentes das Missões Diplomáticas e Consulares Estrangeiras sempre que haja reciprocidade de tratamento;
- Os rendimentos auferidos pelo pessoal estrangeiro ao serviço de Organizações Internacionais, nos termos estabelecidos em acordos ratificados pelo órgão competente do Estado;
- Os rendimentos auferidos pelo pessoal estrangeiro ao serviço das Organizações Não- governamentais, nos termos estabelecidos nos acordos com entidades nacionais, com o reconhecimento prévio por escrito da Administração Geral Tributária;
- Os rendimentos auferidos pelos deficientes físicos e mutilados de guerra cujo grau de invalidez ou incapacidade seja igual ou superior a 50% comprovada com a apresentação, pelo contribuinte, de documentação emitida por autoridade competente para o efeito;
- Os rendimentos decorrentes do exercício das actividades previstas nos grupos de tributação A, B e C auferidos pelos antigos combatentes, veteranos da pátria e deficientes de guerra, desde que devidamente registados no Departamento Ministerial de tutela.

#### **5.4 Determinação da Matéria Colectável**

Relativamente ao **Grupo A**: a matéria colectável é constituída por todas as remunerações expressas em dinheiro ainda que auferidas em espécie, de natureza contratual e não contratual, periódicas ou ocasionais fixas ou variáveis, independentemente da sua proveniência, local, moeda, forma estipulada para o seu cálculo e pagamento, auferidas pelo trabalhador por conta de outrem, deduzidas da retribuição global das contribuições obrigatórias para a Segurança Social e das componentes remuneratórias não sujeitas ou isentas, nos termos do CIRT.

Quanto ao **Grupo B**: a matéria colectável dos rendimentos pagos por pessoas singulares, colectivas ou equiparadas que possuam contabilidade ou modelo de contabilidade simplificada, corresponde ao valor do serviço.

A matéria colectável dos rendimentos pagos por entidades sem contabilidade, é apurada pelo próprio sujeito passivo, com base na sua contabilidade, modelo de contabilidade simplificada, registos disponíveis sobre compras e vendas ou serviços

prestados.

Os contribuintes que possuem contabilidade sujeitam-se, com as devidas adaptações, às regras aplicáveis ao apuramento da matéria colectável dos contribuintes do Regime Geral do Imposto Industrial.

Os contribuintes deste grupo que possuam contabilidade, modelo de contabilidade simplificada ou livro de registo de compra e venda e serviços prestados têm direito a deduzir até 30% dos custos incorridos. Quando o contribuinte preste ou contrate serviços sujeitos à retenção na fonte, nos termos do Código do Imposto Industrial, a matéria colectável corresponde ao valor do serviço.

Para os contribuintes que não possuam contabilidade, modelo de contabilidade simplificada ou livro de registo de compra e venda e serviços prestados, não têm direito a dedução de custos, devendo a taxa do imposto incidir sobre todo o rendimento.

Quanto ao **Grupo C**: a matéria colectável é a que consta da tabela dos lucros mínimos ou sobre a venda e serviços prestados. Os contribuintes que possuem contabilidade sujeitam-se, com as devidas adaptações, às regras aplicáveis ao apuramento da matéria colectável dos contribuintes do Regime Geral do Imposto Industrial.

Quando o contribuinte preste ou contrate serviços sujeitos à retenção na fonte, nos termos do Código do Imposto Industrial, a matéria colectável corresponde ao valor do serviço. Os contribuintes deste grupo que possuam contabilidade, modelo de contabilidade simplificada ou livro de registo de compra e venda e serviços prestados têm direito a deduzir até 30% dos custos incorridos. Quando o contribuinte preste ou contrate serviços sujeitos à retenção na fonte, nos termos do Código do Imposto Industrial, a matéria colectável corresponde ao valor do serviço. Os contribuintes que não possuam contabilidade, modelo de contabilidade simplificada ou livro de registo de compra e venda e serviços prestados, não têm direito a dedução de custos, devendo a taxa do imposto incidir sobre todo o rendimento.

## 5.5 Taxa

Sobre os rendimentos sujeitos a IRT aplicam-se a seguintes taxas:

### a) Grupo A

Aplicam-se as taxas constantes da tabela anexa ao Código do Imposto sobre o Rendimento do Trabalho:

Grupo de rendimento				taxa			
Escalão 1	até			Parcela fixa			
Escalão 2	de	70.001	a	100.000	Parcela fixa	3.000	10% Excesso de 70.000
Escalão 3	de	100.001	a	150.000	Parcela fixa	6.000	13% Excesso de 100.000
Escalão 4	de	150.001	a	200.000	Parcela fixa	12.250	16% Excesso de 150.000
Escalão 5	de	200.001	a	300.000	Parcela fixa	31.250	18% Excesso de 200.000
Escalão 6	de	300.001	a	500.000	Parcela fixa	49.250	19% Excesso de 300.000
Escalão 7	de	500.001	a	1.000.000	Parcela fixa	87.250	20% Excesso de 500.000
Escalão 8	de	1.000.001	a	1.500.000	Parcela fixa	187.250	21% Excesso de 1.000.000
Escalão 9	de	1.500.001	a	2.000.000	Parcela fixa	292.250	22% Excesso de 1.500.000
Escalão 10	de	2.000.001	a	2.500.000	Parcela fixa	402.250	23% Excesso de 2.000.000
Escalão 11	de	2.500.001	a	5.000.000	Parcela fixa	517.250	24% Excesso de 2.500.000
Escalão 12	de	5.000.001	a	10.000.000	Parcela fixa	1.117.250	24,5% Excesso de 5.000.000
Escalão 13	de	10.000.001	em diante		Parcela fixa	2.342.250	25% Excesso de 10.000.000

#### **b) Grupo B**

À matéria colectável não sujeita a retenção na fonte aplica-se a taxa de 25%. À matéria colectável sujeita a retenção na fonte aplica-se a taxa de 6,5%;

#### **c) Grupo C**

À matéria colectável não sujeita a retenção na fonte aplica-se a taxa de 25%. À matéria colectável sujeita a retenção na fonte aplica-se a taxa de 6,5%;

## **5.6 Imposto sobre aplicação de capitais**

Diferentemente de Moçambique, Angola não possui um Código que englobe todos os rendimentos das pessoas singulares, havendo vários instrumentos legais que se encarregam da tributação que possa ser imputada às pessoas singulares. Assim o Decreto Legislativo Presidencial n.º 2/14, de 20 de Outubro, regula o imposto sobre a aplicação de capitais.

O Imposto sobre Aplicação de Capitais (IAC) incide sobre os rendimentos provenientes da simples aplicação de capitais. Os rendimentos estão divididos em duas secções: A e B, respectivamente.

### **a) Secção A**

Esta secção compreende os juros de capitais mutuados, qualquer que seja a forma de apresentação; os rendimentos de contrato de crédito e os rendimentos originados pelo diferimento na prestação ou mora no pagamento.

### **b) Secção B**

Compreende: Os lucros atribuídos aos sócios e accionistas (residentes ou não em Angola) das sociedades comerciais e civis sob forma comercial e cooperativas; os juros, prémios de amortização e outras remunerações das obrigações e títulos de participação emitidos pelas sociedades, bem como os dos Bilhetes do Tesouro, das Obrigações do Tesouro e dos Títulos do Banco Central; o quantitativo dos juros, prémios de amortização e outras remunerações das obrigações e títulos de participação, os dos Bilhetes do Tesouro, das Obrigações do Tesouro e dos Títulos do Banco Central, do período entre o último vencimento ou emissão ou primeira colocação e a sua transmissão; juros de suprimentos ou de abonos dos sócios ou accionistas às sociedades; saldo de juros apurados em conta corrente; importância atribuída às empresas pela suspensão da sua actividade; lucros de contratos de conta em participação; emissão de acções com reserva na subscrição; Royalties; prémios de fortuna ou azar, rifas, lotarias, apostas; mais-valias da alienação de participações sociais ou outros rendimentos sujeitos a IAC, que não sejam sujeitos a Imposto Industrial ou IRT.

Quanto à Incidência Subjectiva o IAC é devido pelos titulares dos respectivos rendimentos, sem prejuízo da sua exigência a outras entidades, nos casos previstos na lei.

Na Secção A estão isentos os seguintes rendimentos:

- Juros das vendas a crédito dos comerciantes relativos a produtos ou serviços do seu comércio ou indústria, bem como juros ou qualquer compensação de mora no pagamento do respectivo preço;
- Juros de empréstimos sobre apólices de seguros de vida, feitos por sociedades de seguros.

Na Secção B estão isentos os seguintes rendimentos:

- Os lucros ou dividendos distribuídos por uma entidade com sede ou direcção efectiva em Angola, desde que a entidade beneficiária seja uma pessoa colectiva angolana que detenha no capital social da entidade que distribui os lucros uma participação igual ou superior a 25%, por um período superior a um ano anterior a distribuição dos lucros;
- Juros de instrumentos que se destinem a fomentar a poupança, até ao valor de AKz 500 000,00 (Quinhentos Mil Kwanzas) que seja devida e previamente aprovada pelo Ministério das Finanças, sob parecer do Presidente do Conselho de Administração da Administração Geral Tributária, ouvido o Banco Nacional de Angola;
- Juros de contas poupança-habitação criadas pelas instituições financeiras, com o objectivo de fomentar a poupança com vista à aquisição de habitação própria e permanente.

#### Determinação da Matéria Colectável:

A matéria colectável dos factos constantes da Secção A é determinada com base na declaração dos rendimentos recebidos, pagos ou postos à disposição dos seus titulares; A matéria colectável dos factos constantes da Secção B é determinada com base na declaração de todos os rendimentos pagos ou postos à disposição dos seus titulares pela entidade pagadora.

As taxas do Imposto sobre a Aplicação de Capitais são de 5%, 10% e 15%. Os factos constantes da Secção A são tributados à taxa de 15%, ao passo que os factos constantes da Secção B são tributados, em regra, à taxa de 10%, salvo nos casos dos rendimentos admitidos à negociação em mercado regulamentado e dos rendimentos atribuídos a título de indemnização pela suspensão da actividade em que se aplica a taxa de 5%.

## 5.7 Cabo Verde

De acordo com o artigo 93.º da Constituição da República de Cabo Verde:

O sistema fiscal de Cabo Verde é estruturado com vista a satisfação das necessidades financeiras do Estado e demais entidades públicas, realizar os objectivos da política económica e social do Estado e garantir uma justa repartição dos rendimentos e da riqueza. Os impostos são criados por lei, que determina a incidência, a taxa, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes. Ninguém pode ser obrigado a pagar impostos que não tenham sido criados nos termos da constituição e cuja liquidação e cobrança se não façam nas formas previstas na lei.

Na tentativa de modernizar o Sistema fiscal e combater a evasão fiscal, tem sido aprovada diversa legislação, como:

- Decreto-Legislativo n.º 38/2013, de 2 de Outubro, que aprovou as alterações ao regime do Centro Internacional de Negócios de Cabo Verde (em vigor desde 1 de Janeiro de 2013)
- a Lei n.º 47/VIII/2013, de 20 de Dezembro, que aprovou o Novo Código Geral Tributário (em vigor desde 1 de Julho de 2014);
- a Lei n.º 48/VIII/2013, de 20 de Dezembro, que aprovou o Novo Código de Processo Tributário (em vigor desde 1 de Julho de 2014);
- a Lei n.º 49/VIII/2013, 26 de Dezembro, que aprovou o Novo Código das Execuções Tributárias (em vigor desde 1 de Julho de 2014);
- a Lei n.º 78/VIII/2014, de 31 de Dezembro, que aprovou o Novo Código do Imposto sobre os Rendimentos das Pessoas Singulares (em vigor desde 1 de Janeiro de 2015);
- a Lei n.º 81/VIII/2015, de 8 de Janeiro, que aprovou as alterações ao Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (em vigor desde 1 de Janeiro de 2015);
- a Lei n.º 81/VIII/2015, de 8 de Janeiro, que aprovou as alterações ao Código do Imposto do Selo (em vigor desde 1 de Janeiro de 2015);
- a Lei n.º 82/VIII/2015, de 7 de Janeiro, que aprovou o Novo Código do Imposto sobre os Rendimentos das Pessoas Colectivas (em vigor desde 1 de Janeiro de 2015);

- a Lei n.º 102/VIII/2016, de 6 de Janeiro, que aprovou as alterações ao Código de Benefícios Fiscais (em vigor desde 7 de Janeiro de 2016).

O Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRPS) incide sobre o valor dos rendimentos das pessoas singulares determinado nos termos do código.

Os rendimentos provêm das categorias seguintes:

**Categoria A:** rendimentos do trabalho dependente e pensões;

**Categoria B:** rendimentos empresariais e profissionais;

**Categoria C:** rendimentos prediais;

**Categoria D:** rendimentos de capitais;

**Categoria E:** ganhos patrimoniais.

### 5.7.1 Categoria A (Rendimentos do trabalho dependente)

Consideram-se rendimentos do trabalho dependente, compreendidos na categoria A deste imposto, todas as contraprestações ou utilidades, pagas ou postas à disposição do seu titular, qualquer que seja a sua denominação ou natureza, que derivem directa ou indirectamente de trabalho dependente, tal como definido no artigo 3º, nomeadamente:

a) Ordenados, salários, vencimentos, indemnizações por despedimento, horas extraordinárias, comissões ou bónus, gratificações, percentagens, prémios de produtividade, participações ou prémios, senhas de presença, emolumentos e participações em coimas, subsídios de férias e de Natal, ou outros subsídios;

b) Honorários dos membros dos órgãos estatutários das pessoas colectivas e entidades equiparadas e outras remunerações em virtude do exercício dessas funções;

c) Pagamentos atribuídos pelo empregador devido à perda do contrato de trabalho, quaisquer alterações a esse contrato ou ao termo do mesmo;

d) Pagamentos efectuados no termo do contrato de trabalho, relativos a montantes a que o trabalhador tenha direito e ainda não pagos, independentemente da sua designação;

e) Reembolso ou quitação pelo empregador de qualquer despesa do trabalhador, incluindo despesas domésticas ou despesas de saúde;

f) Importâncias despendidas pela entidade patronal com seguros de doença não obrigatórios e acidentes pessoais não laborais, seguros e operações do ramo «Vida», contribuições para fundos de pensões e regimes complementares de segurança social;

g) Ajudas de custo, despesas de representação, subsídios de refeição, importâncias auferidas pela utilização de automóvel próprio ao serviço da entidade patronal, abonos para falhas e abonos de família, na parte em que excedam os limites fixados para a função pública;

h) Importâncias decorrentes da remição ou qualquer outra forma de antecipação de disponibilidade dos rendimentos previstos na alínea b) do artigo 4.º;

i) Quaisquer outras remunerações acessórias em dinheiro, fixas ou variáveis, com ou sem natureza contratual, auferidas em função da prestação de trabalho dependente ou em conexão com este.

Consideram-se remunerações acessórias todos os direitos, benefícios ou regalias não incluídos na remuneração principal que sejam auferidas devido a prestação de trabalhos ou em conexão com esta e constituam para o respectivo beneficiário uma vantagem económica.

### **5.7.2 Conceito de trabalho dependente e de entidade patronal**

Para efeitos deste imposto, considera-se trabalho dependente:

a) Trabalho por conta de outrem prestado ao abrigo de contrato individual de trabalho, ou outro a ele legalmente equiparado, incluindo o trabalho prestado pelos membros dos órgãos estatutários das pessoas colectivas e entidades equiparadas, com excepção dos que neles participem como contabilistas ou auditores certificados;

b) Trabalho prestado ao abrigo de contrato de aquisição de serviços ou outro de idêntica natureza, desde que seja prestado sob a autoridade e a direcção da pessoa do adquirente dos serviços ou em nome e por conta desta;

c) Exercício de função, serviço ou cargo públicos;

d) Quaisquer outras situações que sejam consequência da relação laboral, tais como situações de pré- reforma, pré-aposentação ou reserva, e outras idênticas, com ou sem prestação de trabalho mesmo que devidas por fundos de

pensões ou outras entidades, que se substituam à entidade originariamente devedora.

Considera-se entidade patronal toda aquela que pague ou coloque à disposição remunerações que constituam rendimentos do trabalho dependente nos termos deste código, sendo a ela equiparada qualquer outra entidade que com ela esteja em relação de domínio ou de grupo, independentemente da respectiva localização geográfica.

### **5.7.3 Rendimentos isentos**

1. Estão isentos os seguintes rendimentos:

a) As prestações efectuadas pelas entidades patronais para regimes obrigatórios de segurança social, que visem assegurar exclusivamente benefícios em caso de reforma, invalidez ou sobrevivência;

b) Os benefícios imputáveis à utilização e fruição de realizações de utilidade social e de lazer mantidas pela entidade patronal;

c) Os rendimentos auferidos pelo pessoal das missões diplomáticas e consulares bem como o pessoal das organizações internacionais, e outras entidades equiparadas a diplomatas, quanto às remunerações auferidas nessa qualidade e segundo os demais termos previstos nos tratados internacionais que vinculam o Estado cabo-verdiano;

d) As pensões de alimentos.

### **5.7.4 Categoria B (Rendimentos empresariais e profissionais)**

Consideram-se rendimentos empresariais e profissionais, compreendidos na Categoria B deste imposto, todas as contraprestações ou utilidades, pagas ou postas à disposição do seu titular, qualquer que seja a sua denominação ou natureza, que procedam directa ou indirectamente de actividades empresariais ou profissionais, nomeadamente de:

a) Actividades comerciais ou industriais, incluindo a prestação de serviços;

b) Actividades agrícolas, piscatórias, silvícolas ou pecuárias;

c) Exploração da propriedade intelectual ou industrial, incluindo direitos de autor e direitos conexos, ou da prestação de informações respeitantes a experiência adquirida no sector industrial, comercial ou científico, auferidos pelo seu titular originário.

Consideram-se ainda rendimentos desta categoria:

a) Os rendimentos prediais imputáveis a actividades empresariais e profissionais;

b) Os rendimentos de capitais imputáveis a actividades empresariais e profissionais;

c) As mais-valias apuradas no âmbito das actividades empresariais e profissionais, definidas nos termos do artigo 54. do Código do IRPC, incluindo as resultantes da transferência para o património particular dos empresários de quaisquer bens afectos ao activo da empresa;

d) As importâncias conexas com a actividade auferidas a título de indemnização, incluindo as atribuídas pela redução, suspensão, cessação ou mudança do local da actividade;

e) As importâncias relativas à cessão temporária de exploração de estabelecimento;

f) Os subsídios ou subvenções no âmbito do exercício de actividades abrangidas no número 1;

g) Os provenientes da prática de actos isolados referentes a actividades abrangidas no número 1.

Consideram-se actividades comerciais e industriais todas as actividades económicas relativas à produção, exploração ou transacção de bens, designadamente as seguintes:

a) Fabrico de bens e indústrias extractivas;

b) Compra e venda de mercadorias;

c) Actividades agrícolas, piscatórias, silvícolas e pecuárias integradas noutras de natureza comercial ou industrial.

Consideram-se ainda actividades comerciais e industriais todas as actividades de prestação de serviços, designadamente as seguintes:

a) Transportes;

b) Construção civil e actividades urbanísticas;

c) Actividades hoteleiras, turísticas, de restauração e similares;

d) Actividades de carácter técnico, científico, artístico, desportivo ou cultural.

#### **5.7.5 Categoria C (Rendimentos prediais)**

Consideram-se rendimentos prediais, compreendidos na Categoria C deste imposto, os provenientes da cedência do uso de bens imóveis rústicos, urbanos ou mistos ou de direitos reais que recaiam sobre os mesmos, tais como as rendas dos prédios rústicos, urbanos ou mistos pagas ou colocadas à disposição dos respectivos titulares, bem como os provenientes da cessão de exploração de estabelecimentos comerciais ou industriais, incluindo a dos bens móveis naqueles existentes.

São havidas como rendas, independentemente do momento e do modo de pagamento:

a) As importâncias relativas à cedência do uso do prédio ou de parte dele e aos serviços relacionados com aquela cedência;

b) As importâncias relativas ao aluguer de máquinas e mobiliário instalado no imóvel locado;

c) A diferença, auferida pelo sublocador, entre a renda recebida do subarrendatário e a paga ao senhorio;

d) As importâncias relativas à cedência do uso, total ou parcial, de bens imóveis, para publicidade ou outros nos especiais;

e) As importâncias relativas à cedência do uso de partes comuns de prédios em regime de propriedade horizontal;

f) As importâncias relativas à constituição, a título oneroso, de direitos reais de gozo temporários, ainda que vitalícios, sobre prédios.

#### **5.7.6 Categoria D (Rendimentos de capitais)**

Consideram-se rendimentos de capital, compreendidos na Categoria D deste imposto, os frutos e demais vantagens económicas, qualquer que seja a sua natureza ou denominação, seja pecuniária ou em espécie, procedentes, directa ou indirectamente, de elementos patrimoniais, bens, direitos ou situações jurídicas, de natureza mobiliária, bem como da respectiva modificação, transmissão ou cessação,

com excepção dos ganhos patrimoniais e outros rendimentos tributados noutras categorias.

Os frutos e vantagens económicas a que se refere o número anterior compreendem, designadamente:

a) Os juros e outras formas de remuneração decorrentes de contratos de mútuo, abertura de crédito, e outros que proporcionem, a título oneroso, a disponibilidade temporária de dinheiro ou outras coisas fungíveis;

b) Os juros e outras formas de remuneração de depósitos em instituições financeiras;

c) Os juros e outras formas de remuneração de suprimentos, abonos ou adiantamentos de capital feitos pelos sócios à sociedade;

d) Os juros e outras formas de remuneração devidos pelo facto de os sócios não levantarem os lucros ou remunerações colocados à sua disposição;

e) Os juros ou quaisquer acréscimos de crédito pecuniário resultantes da dilação do respectivo vencimento ou de mora no seu pagamento, sejam legais, sejam contratuais, com excepção dos juros devidos ao Estado ou a outros entes públicos por atraso na liquidação ou mora no pagamento de quaisquer contribuições, impostos ou taxas;

f) Os juros, os prémios de amortização ou de reembolso e as outras formas de remuneração de títulos da dívida pública, obrigações, títulos de participação, certificados de consignação, obrigações de caixa ou outros títulos análogos, emitidos por entidades públicas ou privadas, e demais instrumentos de aplicação financeira, designadamente letras, livranças e outros títulos de crédito negociáveis, enquanto forem utilizados nessas condições;

g) O saldo dos juros apurado em contrato de conta corrente;

h) O valor atribuído aos associados em resultado da partilha que, nos termos do Código do IRPC, seja considerado rendimento de aplicação de capitais, bem como o valor atribuído aos associados na amortização de partes sociais sem redução de capital;

i) Os rendimentos das unidades de participação em fundos de investimento;

j) Os rendimentos obtidos pela participação em fundos próprios de qualquer tipo de entidades, tais como os dividendos e quaisquer participações nos lucros das sociedades, incluindo os adiantamentos por conta de lucros e os

apurados na liquidação, ou qualquer outra utilidade recebida em virtude da sua condição de sócio, accionista ou associado;

*k)* Os rendimentos provenientes de contratos que tenham por objecto a cessão ou utilização temporária de direitos de propriedade intelectual ou industrial ou prestação de informações respeitantes a uma experiência adquirida no sector industrial, comercial, informático ou científico, quando não auferidos pelo seu autor ou titular originário;

*l)* A diferença positiva entre os prémios pagos ou importâncias investidas e os montantes pagos a título de resgate, adiantamento ou vencimento de seguros e operações do ramo Vida;

*m)* A diferença positiva entre as contribuições pagas e os montantes pagos a título de resgate, remição ou outra forma de antecipação de disponibilidade por fundos de pensões ou no âmbito de outros regimes complementares de segurança social;

*n)* Qualquer outro rendimento derivado da simples aplicação de capitais.

#### **5.7.7 Categoria E (Ganhos patrimoniais)**

São ganhos patrimoniais, compreendidos na Categoria E deste imposto, as seguintes variações positivas no património do sujeito passivo, que não integrem outras categorias:

*a)* Ganhos resultantes da alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis ou afectação de quaisquer bens do património particular a actividade empresarial e profissional exercida em nome individual pelo seu proprietário;

*b)* Ganhos resultantes da cessão onerosa de posições contratuais ou outros direitos inerentes a contratos relativos a bens imóveis;

*c)* Ganhos resultantes da alienação onerosa de partes sociais, incluindo a sua remição e amortização com redução de capital, ou de outros valores mobiliários;

*d)* Ganhos resultantes da alienação onerosa da propriedade intelectual ou industrial ou de experiência adquirida no sector comercial, industrial ou científico, quando o transmitente não seja o seu titular originário;

*e)* Acréscimos patrimoniais não justificados.

O imposto incide:

a) Sobre o rendimento de cada sujeito passivo individualmente considerado, sempre que opere por retenção na fonte com carácter liberatório;

b) Sobre o rendimento do agregado familiar, sempre que opere por englobamento, considerando-se sujeitos passivos aqueles a quem incumba a direcção do agregado.

O agregado familiar é constituído pelos sujeitos passivos e seus dependentes, considerando-se como dependentes:

a) Os filhos, adoptados, enteados, menores não emancipados, bem como os menores sob tutela;

b) Os filhos, adoptados e enteados, maiores, bem como aqueles que até à maioridade estiverem sujeitos a tutela de qualquer dos sujeitos a quem incube a direcção do agregado familiar, que não tendo mais de 24 anos nem auferindo rendimento mensal superior à retribuição mínima mensal garantida tenham frequentado no ano a que o imposto respeita o 11.º ou 12.º anos, no estabelecimento de ensino médio ou superior;

c) Os filhos, adoptados, enteados e os sujeitos a tutela, maiores, inaptos para o trabalho e para angariar meios de subsistência.

### **5.7.8 Taxa de imposto e mínimo de existência**

A taxa de imposto aplicável aos rendimentos objecto de englobamento e de tributação das manifestações de fortuna previstas no artigo 42.º é de:

a) 16,5% para rendimentos até 960.000\$00 (novecentos e sessenta mil escudos) anuais;

b) 23,1% para rendimentos superiores a 960.000\$00 (novecentos e sessenta mil escudos) e até 1.800.000\$00 (um milhão e oitocentos mil escudos) anuais;

c) 27,5% para rendimentos superiores a 1.800.000\$00 (um milhão e oitocentos mil escudos) anuais.

Está isento de tributação o rendimento colectável até ao montante de 220.000\$00 (duzentos e vinte mil escudos).

Quanto às deduções pessoais, à colecta do imposto são dedutíveis 10% das seguintes importâncias, documentalmente comprovadas e não reembolsadas, com o limite máximo de 25.000\$00 (vinte e cinco mil escudos):

a) Despesas de saúde do sujeito passivo e do seu agregado familiar, tituladas por receita médica;

b) Pensões de alimentos a que o sujeito passivo esteja obrigado por decisão judicial ou por acordo homologado nos termos da lei civil.

Apenas são consideradas dedutíveis as despesas de saúde realizadas no estrangeiro que respeitem a despesas médicas propriamente ditas, do sujeito passivo ou do seu agregado.

À colecta do imposto são ainda dedutíveis 10% das seguintes despesas, documentalmente comprovadas, com o limite máximo de 12.500\$00: (doze mil e quinhentos escudos):

a) Rendas de habitação ocupada pelo sujeito passivo;

b) Juros, encargos de dívidas contraídas para melhoramentos, construção ou aquisição de imóveis para habitação própria e permanente do sujeito passivo;

c) Despesas de educação dos sujeitos passivos ou dos dependentes referidos na alínea *b)* do n.º 3 do artigo 19.º, que tenham tido aproveitamento escolar.

### **5.7.9 Englobamento**

Estão sujeitos a englobamento meramente facultativo os rendimentos da categoria A.

Estão sujeitos a englobamento obrigatório:

a) Os rendimentos da categoria B auferidos por sujeitos passivos enquadrados no regime de contabilidade organizada;

b) Os rendimentos da categoria C.

Estão excluídos de englobamento:

a) Os rendimentos da categoria B auferidos por sujeitos passivos enquadrados no regime simplificado para micro e pequenas empresas;

b) Os rendimentos da categoria D;

c) Os rendimentos da categoria E.

Estão ainda sujeitos a englobamento obrigatório:

a) Os rendimentos auferidos por sujeitos passivos residentes que tenham origem fora do território nacional;

b) Os rendimentos auferidos por sujeitos passivos não residentes com origem em território nacional aos quais não possam aplicar-se taxas de retenção na fonte.

Sempre que haja lugar a englobamento facultativo de rendimentos da categoria A, o englobamento estende-se a todos os rendimentos desta categoria.

## **5.8 Portugal**

Em Portugal, o imposto sobre o rendimento das pessoas singulares (IRS) incide sobre o valor anual dos rendimentos das categorias seguintes, mesmo quando provenientes de atos ilícitos, depois de efetuadas as correspondentes deduções e abatimentos:

Categoria A - Rendimentos do trabalho dependente;

Categoria B - Rendimentos empresariais e profissionais;

Categoria E - Rendimentos de capitais;

Categoria F - Rendimentos prediais;

Categoria G - Incrementos patrimoniais;

Categoria H - Pensões.

### **5.8.1 Rendimentos da categoria A**

Consideram-se rendimentos do trabalho dependente todas as remunerações pagas ou postas à disposição do seu titular provenientes de:

a) Trabalho por conta de outrem prestado ao abrigo de contrato individual de trabalho ou de outro a ele legalmente equiparado;

b) Trabalho prestado ao abrigo de contrato de aquisição de serviços ou outro de idêntica natureza, sob a autoridade e a direção da pessoa ou entidade que ocupa a posição de sujeito ativo na relação jurídica dele resultante;

c) Exercício de função, serviço ou cargo públicos;

d) Situações de pré-reforma, pré-aposentação ou reserva, com ou sem prestação de trabalho, bem como de prestações atribuídas, não importa a que título, antes de verificados os requisitos exigidos nos regimes obrigatórios de segurança social aplicáveis para a passagem à situação de reforma, ou, mesmo que não subsista o contrato de trabalho, se mostrem subordinadas à condição de serem devidas até que tais requisitos se verifiquem, ainda que, em qualquer dos casos anteriormente previstos, sejam devidas por fundos de pensões ou outras entidades, que se substituam à entidade originariamente devedora.

As remunerações compreendem, designadamente, ordenados, salários, vencimentos, gratificações, percentagens, comissões, participações, subsídios ou prémios, senhas de presença, emolumentos, participações em multas e outras remunerações acessórias, ainda que periódicas, fixas ou variáveis, de natureza contratual ou não.

Consideram-se ainda rendimentos do trabalho dependente:

a) As remunerações dos membros dos órgãos estatutários das pessoas coletivas e entidades equiparadas, com exceção dos que neles participem como revisores oficiais de contas;

b) As remunerações acessórias, nelas se compreendendo todos os direitos, benefícios ou regalias não incluídos na remuneração principal que sejam auferidos devido à prestação de trabalho ou em conexão com esta e constituam para o respetivo beneficiário uma vantagem económica, designadamente:

1) Os abonos de família e respetivas prestações complementares, exceto na parte em que não excedam os limites legais estabelecidos;

2) O subsídio de refeição na parte em que exceder o limite legal estabelecido ou em que o exceda em 60 % sempre que o respetivo subsídio seja atribuído através de vales de refeição;

3) As importâncias despendidas, obrigatória ou facultativamente, pela entidade patronal:

i) Com seguros e operações do ramo «Vida», contribuições para fundos de pensões, fundos de poupança- reforma ou quaisquer regimes complementares de segurança social, desde que constituam direitos adquiridos e individualizados dos respetivos beneficiários;

ii) Para os fins previstos na subalínea anterior e que, não constituindo direitos adquiridos e individualizados dos respetivos beneficiários, sejam por estes

objeto de resgate, adiantamento, remição ou qualquer outra forma de antecipação da correspondente disponibilidade;

4) Os subsídios de residência ou equivalentes ou a utilização de casa de habitação fornecida pela entidade patronal;

5) Os resultantes de empréstimos sem juros ou a taxa de juro inferior à de referência para o tipo de operação em causa, concedidos ou suportados pela entidade patronal, com exceção dos que se destinem à aquisição de habitação própria permanente de valor não superior a € 180 426,40 e cuja taxa não seja inferior a 70 % da taxa mínima de proposta aplicável às operações principais de refinanciamento pelo Banco Central Europeu, ou de outra taxa legalmente fixada como equivalente;

6) As importâncias despendidas pela entidade patronal com viagens e estadas, de turismo e similares, não conexas com as funções exercidas pelo trabalhador ao serviço da mesma entidade;

7) Os ganhos derivados de planos de opções, de subscrição, de atribuição ou outros de efeito equivalente, sobre valores mobiliários ou direitos equiparados, ainda que de natureza ideal, criados em benefício de trabalhadores ou membros de órgãos sociais, incluindo os resultantes da alienação ou liquidação financeira das opções ou direitos ou de renúncia onerosa ao seu exercício, a favor da entidade patronal ou de terceiros, e, bem assim, os resultantes da recompra por essa entidade, mas, em qualquer caso, apenas na parte em que a mesma se revista de carácter remuneratório, dos valores mobiliários ou direitos equiparados, mesmo que os ganhos apenas se materializem após a cessação da relação de trabalho ou de mandato social;

8) Os rendimentos, em dinheiro ou em espécie, pagos ou colocados à disposição a título de direito a rendimento inerente a valores mobiliários ou direitos equiparados, ainda que estes se revistam de natureza ideal, e, bem assim, a título de valorização patrimonial daqueles valores ou direitos, independentemente do índice utilizado para a respetiva determinação, derivados de planos de subscrição, de atribuição ou outros de efeito equivalente, criados em benefício de trabalhadores ou membros de órgãos sociais, mesmo que o pagamento ou colocação à disposição ocorra apenas após a cessação da relação de trabalho ou de mandato social;

9) Os resultantes da utilização pessoal pelo trabalhador ou membro de órgão social de viatura automóvel que gere encargos para a entidade patronal,

quando exista acordo escrito entre o trabalhador ou membro do órgão social e a entidade patronal sobre a imputação àquele da referida viatura automóvel;

10) Os resultantes da aquisição pelo trabalhador ou membro de órgão social, por preço inferior ao valor de mercado, de qualquer viatura que tenha originado encargos para a entidade patronal;

### **5.8.2 Rendimentos da categoria B**

Consideram-se rendimentos empresariais e profissionais:

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

b) Os auferidos no exercício, por conta própria, de qualquer atividade de prestação de serviços, incluindo as de carácter científico, artístico ou técnico, qualquer que seja a sua natureza, ainda que conexas com atividades mencionadas na alínea anterior;

c) Os provenientes da propriedade intelectual ou industrial ou da prestação de informações respeitantes a uma experiência adquirida no setor industrial, comercial ou científico, quando auferidos pelo seu titular originário.

Consideram-se ainda rendimentos desta categoria:

a) Os rendimentos prediais imputáveis a atividades geradoras de rendimentos empresariais e profissionais;

b) Os rendimentos de capitais imputáveis a atividades geradoras de rendimentos empresariais e profissionais;

c) As mais-valias apuradas no âmbito das atividades geradoras de rendimentos empresariais e profissionais, definidas nos termos do artigo 46.o do Código do IRC, designadamente as resultantes da transferência para o património particular dos empresários de quaisquer bens, com exceção dos bens imóveis, afetos ao ativo da empresa e, bem assim, os outros ganhos ou perdas que, não se encontrando nessas condições, decorram das operações referidas no n.o 1 do artigo 10.o, quando imputáveis a atividades geradoras de rendimentos empresariais e profissionais; (Redação da Lei n.o 75-B/2020, de 31 de dezembro)

d) As importâncias auferidas, a título de indemnização, conexas com a atividade exercida, nomeadamente a sua redução, suspensão e cessação, assim como pela mudança do local do respetivo exercício;

e) As importâncias relativas à cessão temporária de exploração de estabelecimento;

f) Os subsídios ou subvenções no âmbito do exercício de atividade abrangida na alínea a) do n.º 1;

g) Os subsídios ou subvenções no âmbito do exercício de atividade abrangida na alínea b) do n.º 1;

h) Os provenientes da prática de atos isolados referentes a atividade abrangida na alínea a) do n.º 1;

i) Os provenientes da prática de atos isolados referentes a atividade abrangida na alínea b) do n.º 1.

### **5.8.3 Rendimentos da categoria E**

Consideram-se rendimentos de capitais os frutos e demais vantagens económicas, qualquer que seja a sua natureza ou denominação, sejam pecuniários ou em espécie, procedentes, direta ou indiretamente, de elementos patrimoniais, bens, direitos ou situações jurídicas, de natureza mobiliária, bem como da respetiva modificação, transmissão ou cessação, com exceção dos ganhos e outros rendimentos tributados noutras categorias.

Os frutos e vantagens económicas referidos no número anterior compreendem, designadamente:

a) Os juros e outras formas de remuneração decorrentes de contratos de mútuo, abertura de crédito, reporte e outros que proporcionem, a título oneroso, a disponibilidade temporária de dinheiro ou outras coisas fungíveis;

b) Os juros e outras formas de remuneração derivadas de depósitos à ordem ou a prazo em instituições financeiras, bem como de certificados de depósitos e de contas de títulos com garantia de preço ou de outras operações similares ou afins;

c) Os juros, os prémios de amortização ou de reembolso e as outras formas de remuneração de títulos da dívida pública, obrigações, títulos de participação, certificados de consignação, obrigações de caixa ou outros títulos análogos, emitidos por entidades públicas ou privadas, e demais instrumentos de aplicação financeira, designadamente letras, livranças e outros títulos de crédito negociáveis, enquanto utilizados como tais;

d) Os juros e outras formas de remuneração de suprimentos, abonos ou adiantamentos de capital feitos pelos sócios à sociedade;

#### **5.8.4 Rendimentos da categoria F**

Consideram-se rendimentos prediais as rendas dos prédios rústicos, urbanos e mistos pagas ou colocadas à disposição dos respectivos titulares, quando estes não optarem pela sua tributação no âmbito da categoria B.

São havidas como rendas:

a) As importâncias relativas à cedência do uso do prédio ou de parte dele e aos serviços relacionados com aquela cedência;

b) As importâncias relativas ao aluguer de maquinismos e mobiliários instalados no imóvel locado;

c) A diferença, auferida pelo sublocador, entre a renda recebida do subarrendatário e a paga ao senhorio;

d) As importâncias relativas à cedência do uso, total ou parcial, de bens imóveis, para quaisquer fins especiais, designadamente publicidade;

e) As importâncias relativas à cedência do uso de partes comuns de prédios em regime de propriedade horizontal;

f) As importâncias relativas à constituição, a título oneroso, de direitos reais de gozo temporários, ainda que vitalícios, sobre prédios rústicos, urbanos ou mistos;

g) As indemnizações que visem compensar perdas de rendimentos desta categoria. h) As importâncias relativas aos contratos de direito real de habitação duradoura (aditada pela Lei n.º 2/2020, de 31 de março).

#### **5.8.5 Rendimentos da categoria G**

Constituem incrementos patrimoniais, desde que não considerados rendimentos de outras categorias:

a) As mais-valias, tal como definidas no artigo seguinte;

b) As indemnizações que visem a reparação de danos não patrimoniais, excetuadas as fixadas por decisão judicial ou arbitral ou resultantes de acordo homologado judicialmente, de danos emergentes não comprovados e de lucros

cessantes, considerando-se neste último caso como tais apenas as que se destinem a ressarcir os benefícios líquidos deixados de obter em consequência da lesão;

c) As importâncias auferidas em virtude da assunção de obrigações de não concorrência, independentemente da respetiva fonte ou título;

d) Os acréscimos patrimoniais não justificados, determinados nos termos dos artigos 87.º, 88.º ou 89.º -A da lei geral tributária;

e) As indemnizações devidas por renúncia onerosa a posições contratuais ou outros direitos inerentes a contratos relativos a bens imóveis, com exceção das indemnizações legalmente devidas pela denúncia de contratos de arrendamento sem termo, relativos a imóveis que constituam habitação permanente do sujeito passivo, nos casos previstos no artigo 1101.º do Código Civil (Redação da Lei n.º 3/2019, de 9 de janeiro).

#### **5.8.6 Rendimentos da categoria H**

Consideram-se pensões:

a) As prestações devidas a título de pensões de aposentação ou de reforma, velhice, invalidez ou sobrevivência, bem como outras de idêntica natureza e ainda as pensões de alimentos;

b) As prestações a cargo de companhias de seguros, fundos de pensões, ou quaisquer outras entidades, devidas no âmbito de regimes complementares de segurança social em razão de contribuições da entidade patronal, e que não sejam consideradas rendimentos do trabalho dependente;

c) As pensões e subvenções não compreendidas nas alíneas anteriores;

d) As rendas temporárias ou vitalícias;

e) As indemnizações que visem compensar perdas de rendimentos desta categoria.

#### **5.8.7 Sujeito passivo**

Ficam sujeitas a IRS as pessoas singulares que residam em território português e as que, nele não residindo, aqui obtenham rendimentos. Quando exista agregado familiar, o imposto é apurado individualmente em relação a cada cônjuge

ou unido de facto, sem prejuízo do disposto relativamente aos dependentes, a não ser que seja exercida a opção pela tributação conjunta.

No caso de opção por tributação conjunta, o imposto é devido pela soma dos rendimentos das pessoas que constituem o agregado familiar, considerando-se como sujeitos passivos aquelas a quem incumbe a sua direção.

O agregado familiar é constituído por:

a) Os cônjuges não separados judicialmente de pessoas e bens, ou os unidos de facto, e os respetivos dependentes;

b) Cada um dos cônjuges ou ex-cônjuges, respetivamente, nos casos de separação judicial de pessoas e bens ou de declaração de nulidade, anulação ou dissolução do casamento, e os dependentes a seu cargo;

c) O pai ou a mãe solteiros e os dependentes a seu cargo; d) O adotante solteiro e os dependentes a seu cargo.

### 5.7.8 Taxas gerais

1 - As taxas do imposto são as constantes da tabela seguinte:

Rendimento coletável (euros)	Taxas (percentagem)	
	Normal (A)	Média (B)
Até 7 479 .....	14,50	14,500
De mais de 7 479 até 11 284 .....	21,00	16,692
De mais de 11 284 até 15 992 .....	26,50	19,579
De mais de 15 992 até 20 700 .....	28,50	21,608
De mais de 20 700 até 26 355 .....	35,00	24,482
De mais de 26 355 até 38 632 .....	37,00	28,460
De mais de 38 632 até 50 483 .....	43,50	31,991
De mais de 50 483 até 78 834 .....	45,00	36,669
Superior a 78 834 .....	48,00	

2 - O quantitativo do rendimento coletável, quando superior a 7479 €, é dividido em duas partes, nos seguintes termos: uma, igual ao limite do maior dos escalões que nele couber, à qual se aplica a taxa da coluna B correspondente a esse escalão; outra, igual ao excedente, a que se aplica a taxa da coluna A respeitante ao escalão imediatamente superior (redação da Lei n.º 24-D/2022, de 30 de dezembro).

### 5.7.9 Deduções à coleta

À colecta são efetuadas, nos termos dos artigos subsequentes, as seguintes deduções relativas:

a) Aos dependentes do agregado familiar e aos ascendentes que vivam em comunhão de habitação com o sujeito passivo;

b) Às despesas gerais familiares;

c) Às despesas de saúde e com seguros de saúde;

d) Às despesas de educação e formação;

e) Aos encargos com imóveis;

f) Às importâncias respeitantes a pensões de alimentos;

g) À exigência de factura;

h) Aos encargos com lares;

i) Às pessoas com deficiência;

j) À dupla tributação internacional;

k) Aos benefícios fiscais.

l) Ao adicional ao imposto municipal sobre imóveis, nos termos do artigo 135.º - I do Código do Imposto Municipal sobre Imóveis (redacção da Lei n.º 42/2016, de 28 de dezembro).

## 5.9 Guiné-Bissau

Na Guiné-Bissau temos o Código do Imposto Profissional **que** incide sobre os rendimentos do trabalho, em dinheiro ou espécie, quer resultem de relações de trabalho subordinado, de contrato de prestação de serviços ou do exercício de uma profissão liberal por conta própria (Redacção atribuída pelo artigo 19.º da Lei nº 9/2013, de 7 de Agosto).

São, designadamente, havidos como rendimentos de trabalho:

a) Os vencimentos, ordenados, salários, subsídios de representação, bónus, gratificações ou outras formas de retribuição dos funcionários públicos, dos empregados das empresas públicas, mistas e privadas, dos trabalhadores das cooperativas, ainda que sejam sócios das mesmas, e dos empregados de quaisquer outras entidades;

b) As remunerações pagas a cientistas, artistas ou técnicos pela prestação de qualquer serviço de natureza permanente ou acidental, designadamente os “cachets” pagos pela participação em conferências, espetáculos, exposições, ou outras manifestações de carácter técnico, científico ou artístico;

c) Os direitos de autor de obras intelectuais.

Consideram-se ainda rendimentos de trabalho:

a) Os abonos de família e outras prestações ou subsídios de natureza semelhante na parte em que exceder os limites legais estabelecidos;

b) Os subsídios de alimentação na parte em que exceder em 50% o montante definido na lei, ou na falta de estipulação legal, os limites da razoabilidade;

c) O subsídio de alojamento ou equivalente;

d) As ajudas de custo e despesas de deslocação e viagem na parte em que exceder o montante definido na lei, ou na falta de estipulação legal, os limites da razoabilidade.

Não são considerados como rendimentos do trabalho:

a) Os abonos de família e outras prestações ou subsídios de natureza semelhante atribuídos aos trabalhadores por conta de outrem e funcionários públicos em razão da composição e situação do seu agregado familiar;

b) As pensões de invalidez;

c) As pensões de reforma e aposentação de valor igual ou inferior a 200.000 Fcfa mensais;

d) Os subsídios de doença pagos pelas instituições de Previdência Social ou pelos organismos que as substituam, e bem assim as pensões de doença, invalidez ou incapacidade total ou parcial pagas pelas entidades seguradoras;

e) As ajudas de custo, dentro dos limites atribuídos aos funcionários do Estado, ou dos limites fixados em regulamentação colectiva de trabalho;

f) As despesas de deslocação e viagem, incluindo as verbas pagas como compensação pela utilização de veículos automóveis próprios, abonadas a quaisquer trabalhadores por conta de outrem, que comprovadamente se revelem necessárias e indispensáveis, desde que devidamente documentadas;

g) As indemnizações por despedimento de trabalhadores por conta de outrem, estabelecidas de acordo com as leis do trabalho, ou decisão ou acordo judiciais.

Estão sujeitos ao Imposto Profissional todos os indivíduos que auferirem rendimentos de trabalho no território da República da Guiné-Bissau, ainda que nele não tenham a sua residência permanente, por trabalho aqui prestado ou pelo exercício, ainda que accidental, no mesmo território, de qualquer profissão liberal, constante da tabela anexa a este código. São igualmente considerados sujeitos passivos do Imposto Profissional as pessoas referidas no número anterior que, residindo no estrangeiro, auferirem rendimentos disponibilizados por empresa residente no País.

São isentos de Imposto Profissional:

- a) Os estrangeiros ao serviço das missões diplomáticas ou consulares acreditadas na Guiné-Bissau, desde que haja reciprocidade de tratamento;
- b) O pessoal estrangeiro ao serviço de Organizações Internacionais consideradas pessoas de Direito Público Internacional.

Os Organismos do Estado e outras entidades públicas e privadas que paguem quaisquer rendimentos de trabalho compreendidos no artigo 1º, ainda que com carácter accidental, deverão escriturar em ficha própria individual, todas as importâncias pagas ou atribuídas e o imposto deduzido nos termos do artigo 18º (Redacção atribuída pelo artigo 1º do Decreto nº 32/93, de 10 de Agosto).

Para apuramento da matéria colectável dos contribuintes referidos no artigo 11º, deduzir-se-ão ao rendimento bruto os seguintes encargos, quando sejam indispensáveis à respectiva actividade profissional e estejam documentados:

- a) Remunerações e encargos obrigatórios com empregados e colaboradores;
- b) Rendas devidas pela locação financeira de instalações e equipamentos;
- c) Pagamento de serviços prestados por terceiros;
- d) Consumo de água, energia e comunicações;
- e) Bens de consumo utilizáveis no exercício específico da actividade profissional;
- f) Quotização para ordens, sindicatos e outras organizações representativas de categorias profissionais, respeitantes ao sujeito passivo;
- g) Valorização profissional do sujeito passivo;
- h) Deslocações, viagens e estadas do sujeito passivo e dos seus empregados;

- i) Seguros;
- j) Quotizações para organismos de previdência;
- l) Outras despesas indispensáveis à formação do rendimento;

#### **5.10 Que lições para Moçambique, do direito comparado?**

Do direito comparado, podemos ver claramente que a tributação em sede de impostos sobre o rendimento das pessoas singulares, tem uma forte preocupação social, com questões ligadas à educação, à saúde e à habitação, demonstrando que a fórmula de que “os impostos são criados por lei que os fixa segundo critérios de justiça social”, não se trate de uma formula vazia. Esses países demonstram que de certa forma, os impostos podem utilizados para atingir, outros fins do Estado.

A possibilidade de dedução de custos com a saúde por exemplo, poderia diminuir os encargos com o sistema nacional de saúde, passando determinadas responsabilidades para os sujeitos passivos, que depois de suportarem custos com a saúde, passariam assim a poder deduzir esses custos, deixando o serviço para aqueles que de facto não possuam condições económicas.

Por outro lado Moçambique, foi o único país a enveredar pelo caminho da desconsideração da família no campo da tributação.

## **CAPÍTULO V: DA (IN) CONSTITUCIONALIDADE DAS ALTERAÇÕES AO CIRPS**

### **6 Da (in) constitucionalidade das alterações ao CIRPS**

#### **6.1 Da violação do princípio da capacidade contributiva**

Sobre o princípio da capacidade contributiva, decorrente do princípio geral da igualdade, plasmado no art.º 35.º da Constituição Moçambicana, CASALTA NABAIS, refere que <sup>258</sup> “(...) o princípio da igualdade de tributação, assente no princípio da capacidade contributiva, diz-nos que as pessoas são tributadas em conformidade com a respectiva capacidade contributiva, o que significa, de um lado, que ficarão excluídos do campo da incidência dos impostos aquelas pessoas que não disponham dessa capacidade e, de outro lado, que face a detentores de capacidade contributiva, os contribuintes com a mesma capacidade pagarão o(s) mesmo(s) imposto(s) (igualdade horizontal) e os contribuintes com diferente capacidade pagarão diferentes impostos, seja em termos qualitativos, seja em termos quantitativos (igualdade vertical). O que significa, como já referimos, que a exigência da tributação em conformidade com a capacidade contributiva mais não é do que uma expressão específica do princípio da igualdade para o domínio dos impostos (...) constituindo (...) o princípio da capacidade contributiva o critério de comparação com base no qual se mede a igualdade da tributação”.

Aplicando os novos dispositivos legais se compararmos a situação de dois sujeitos passivos: (A) que trabalha em duas empresas obtendo a remuneração mensal de 50.000 meticais (cinquenta mil meticais) em cada uma delas e (B) que só trabalha numa empresa, obtendo a remuneração de 100.000 meticais (cem mil meticais), chegaremos às seguintes conclusões:

- a) A contribuição mensal do (A) seria de:  $1.775 + (50.000 - 32.750) * 0,20$ ; portanto  $1.775 + (17.250 * 0,20)$  daí  $1.775 + 3.450$  que seria igual a 5.225; dado que trabalha em duas empresas, a sua contribuição mensal seria de 10.450 meticais (dez mil quatrocentos e cinquenta meticais);

---

<sup>258</sup> CASALTA NABAIS, José, ob., cit., pág. 443.

- b) A contribuição mensal do (B) seria de:  $7.375 + (100.000 - 60.750) * 0,25$ ; portanto  $7.375 + (39.250 * 0,25)$  daí  $7.375 + 9812,5$  que seria igual a 17.187,5 meticais;
- c) No final do ano, apesar de terem a exactamente a mesma capacidade contributiva, (A) teria contribuído com 125.400 meticais (cento e vinte cinco mil e quatrocentos meticais) ( $10.450 * 12$ ) <sup>259</sup>; e (B) teria contribuído com 206.250 meticais (duzentos e seis mil e duzentos e cinquenta meticais) ( $17.187,5 * 12$ );
- d) Concluindo (B) contribui em mais de 80.850 meticais em relação ao (A), sendo que a capacidade contributiva (medida pelo rendimento auferido) dos dois é exactamente a mesma.

Se consideramos uma situação em que o contribuinte, que tenha um e único emprego tenha sido condenado a pagar uma pensão de alimentos (tendo em conta que o art.º 51.º referente ao abatimento das pensões de alimentos <sup>260</sup>, foi revogado) chegaríamos a conclusão de que podem existir sujeitos passivos, que apesar de terem menos capacidade contributiva (*ability to pay*) é-lhes exigido mais sacrifícios, pagando mais imposto.

Por outro lado, se comparamos, a situação de Docente Universitário que lecciona em três Instituições do Ensino Superior, auferindo 20.000 meticais, em cada uma delas, pura e simplesmente não paga IRPS. Por outro lado, um outro Docente que lecciona apenas numa Instituição auferindo 60.000 meticais, no final do ano contribui com 86.700 meticais, o que demonstra claramente a gravidade da violação do princípio da capacidade contributiva.

Nas palavras de TOMÁS CANTISTA TAVARES <sup>261</sup> “(...) a dimensão absoluta da capacidade contributiva corresponde ao instrumento que permite aquilatar a racionalidade e justiça do sistema tributário. A justiça fiscal resume-se à igualdade,

<sup>259</sup> Multiplica-se por 12 pelo facto de a legislação (Lei 23/2007 de 1 de Agosto) apesar de dizer no art.º 98.º n.º 1.º que “o direito do trabalhador a férias é irrenunciável e em caso nenhum pode lhe ser negado”, não faz referência ao subsídio de férias.

<sup>260</sup> Do nosso ponto de vista a revogação da pensão de alimentos como abatimento ao rendimento líquido total deve-se a questões de natureza prática, ora passamos a ter duas tabelas de taxas, uma aplicável aos rendimentos do trabalho dependente e outra aplicável aos restantes rendimentos. As taxas referentes aos rendimentos da primeira categoria são aplicadas mensalmente e a título definitivo, sendo que no caso existência de pensão de alimentos, não seria possível tornar a retenção definitiva. Manter o abatimento para as restantes categorias resultaria numa discriminação em relação ao trabalhador assalariado.

<sup>261</sup> TAVARES, Tomás Cantista, *Da relação de dependência parcial entre a contabilidade e o direito fiscal na determinação do rendimento tributável das pessoas colectivas: algumas reflexões a nível dos custos*, in Ciência e Técnica Fiscal, nº 396 Outubro-Dezembro de 1999, Pág. 22.

por equivalência de sacrifícios tributários entre os sujeitos com idêntica riqueza (igualdade horizontal) e disparidade de encargos em face dos detentores de uma divergente força económica (igualdade vertical)".

De acordo com o autor supra citado "a capacidade contributiva, num primeiro corolário comum, impõe uma relação de coerência lógica entre o objecto económico do imposto e a respectiva estrutura jurídico-positiva. Assim, por exemplo, se a *fattispecie* visa tributar o rendimento, então do funcionamento dos preceitos jurídicos tem de resultar o seu concreto e real apuramento" <sup>262</sup>.

O nosso legislador fiscal, obliterou toda e qualquer consideração ao princípio da igualdade, criando situações em que é possível cobrar mais a quem ganha menos, inventando uma solução que seria perfeita num conto de fadas, em que todos possuíssem um e único emprego. Ao arrepio de qualquer política de emprego (não que seja condenável o duplo ou múltiplo emprego) o legislador fiscal excluiu da tributação vários sujeitos passivos, que tenham rendimentos inferiores a 20.249,99 meticais. Não atingindo esse valor em vários locais de trabalho, não estará sujeito a tributação <sup>263</sup>.

---

<sup>262</sup> Idem, pág. 28.

<sup>263</sup> Note-se para o caso de o sujeito passivo ter dois ou três trabalhos, apesar de manter a sua obrigação declarativa (art.º 10.º n.º 1 do RCIRPS), as diversas entidades pagadoras dos rendimentos, não sabendo eventualmente da existência uma da outra, nem havendo qualquer dispositivo legal que permita a liquidação adicional, visto que as próprias taxas constantes do art.º 54 já não se aplicam aos rendimentos da primeira categoria, a informação anual relativa à sua verdadeira capacidade contributiva, em nada ajuda a solucionar os problemas que aqui estamos a levantar. Note-se que o Conselho Constitucional faz uma leitura diferente acreditando que as taxas do art.º 54 ainda se aplicam aos rendimentos da primeira categoria. Assim disse no Ac. 1/CC/2013 de 06 de Março que: "Este assunto vem a propósito da alegação do Requerente, segundo a qual estão omissas, na Lei de Alteração do Código do IRPS, as taxas que incidem sobre o imposto relativo ao rendimento do trabalho dependente, facto que, em conexão com a atribuição ao Conselho de Ministros da competência de regulamentar a lei e estabelecer os procedimentos necessários para a aplicação da mesma, no prazo de 90 dias, a contar da data da sua entrada em vigor, pode traduzir-se em violação do disposto no nº 2 do artigo 127 da Constituição, preceito que reserva para a lei formal, nomeadamente a determinação da taxa dos impostos. Os rendimentos do trabalho dependente e as pensões e rendas vitalícias ou rendimentos de natureza equiparável foram compreendidas na Primeira Categoria, nos termos do artigo 2 e seguintes do Código do IRPS, aprovado pela Lei nº 33/2007, de 31 de Dezembro.

As competentes taxas a cobrar constam do artigo 54 do Código do IRPS, e a Lei de Alteração do mesmo Código não modifica este dispositivo normativo, não havendo, por isso, nenhuma omissão, porquanto continua em vigor. Não se deve considerar que a competência do Conselho de Ministros para regulamentar os procedimentos da aplicação da Lei insere o poder de criar essas taxas, não havendo lugar, por isso, a violação ao nº 2 do artigo 127 da Constituição da República, dado que as taxas a serem aplicadas relativamente ao trabalho dependente são as que já constam do actual artigo 54 do Código do IRPS". O que demonstra claramente o desnorte do Conselho Constitucional em relação às alterações produzidas, pois que as taxas continuam em vigor, é verdade, mas já não se aplicam a todos os contribuintes, nomeadamente aqueles que possuindo um único emprego façam a retenção na fonte a título definitivo consoante a tabela anexa ao art.º 65-A.

No acórdão 1/CC/2013 de 06 de Março, o Conselho Constitucional, numa desatenção indesculpável, afirma que as taxas do art.º 54.º do CIRPS se aplicam aos rendimentos da 1ª categoria (trabalho dependente), facto que não constitui verdade, pois estes rendimentos já não estão sujeitos ao englobamento, e as taxas do artigo em questão se aplicam aos rendimentos englobados. Esta desatenção parece-nos ter sido decisiva, pois ao não aplicar correctamente a legislação, como poderia equacionar os problemas de inconstitucionalidade que essa aplicação acarretaria. As taxas que se aplicam aos rendimentos da 1ª categoria, foram incorporadas na tabela anexa ao art.º 65A, e as taxas do art.º 54.º aplicam aos rendimentos coletáveis portanto, depois de apurado o rendimento global, líquido e feita a dedução do mínimo não tributável (ora não sendo englobados os rendimentos da 1ª categoria, não se pode aplicar como é óbvio as taxas do art.º 54.º) este tipo de situação, pode resultar num descrédito em relação à jurisprudência do Conselho Constitucional.

Qual seria actualmente o posicionamento do Conselho Constitucional, em relação à inconstitucionalidade do IRPS? Não seria altura de incluir na composição do Conselho Constitucional um representante da magistratura administrativa e fiscal?

Tudo o que é dito pelo Conselho Constitucional, possui um interesse muito grande para os cultores do Direito, pelo que deverá ter maior cuidado nas soluções jurisprudenciais que apresenta.

O legislador fiscal relativamente aos rendimentos da primeira categoria, revogou as deduções específicas referentes aos rendimentos da primeira categoria, que constavam do art.º 29.º nomeadamente as quotizações sindicais e as indemnizações pagas pelo trabalhador à sua entidade patronal por rescisão unilateral do contrato individual de trabalho sem aviso prévio em resultado de sentença judicial ou de acordo judicialmente homologado.

Ora de acordo com CASALTA NABAIS<sup>264</sup> “(...) o princípio da capacidade contributiva implica, para o imposto sobre o rendimento, o chamado princípio do rendimento líquido (*Nettoprinzip*), segundo o qual apenas o montante do rendimento líquido constitui (verdadeiro) rendimento para o pagamento dos impostos, ou seja,

---

<sup>264</sup> CASALTA NABAIS, José, *Direito Fiscal*, ob., cit., pág., 520.

que a cada categoria de rendimento sejam deduzidas as despesas específicas para a sua obtenção”.

De acordo com n.º 5 do art.º 65-A<sup>265</sup> “a retenção na fonte do imposto relativo aos rendimentos de trabalho dependente é efectuada a título definitivo”. Esta norma de cariz confiscatória só escapará ao juízo da inconstitucionalidade se obviamente dela se fizer uma interpretação conforme à Constituição. Pois no caso de erros a favor da Autoridade tributária, tal norma não poderia de modo nenhum legitimar o confisco do rendimento do Sujeito Passivo. Obviamente que a retenção só será a título definitivo, quando tenha sido feita correctamente, e relativamente à parte retida quando tenha sido retido menos que o devido, já não fazendo qualquer sentido, quando a retenção tenha sido feita em excesso. Contudo com esta norma poderá o legislador abrir a porta a alguns abusos e excessos por parte da Administração Tributária. O art.º 63.º n.º 1.º diz que “a diferença entre o imposto devido a final e o que tiver sido entregue nos Cofres do Estado em resultado de retenção na fonte ou de pagamentos por conta, favorável ao sujeito passivo, deve ser restituída até ao fim do terceiro mês seguinte ao termo do prazo previsto na regulamentação deste imposto para o pagamento relativo ao ano anterior”. E o n.º 2.º diz que “se por motivos imputáveis aos serviços, não for cumprido o prazo previsto no número anterior, são devidos juros indemnizatórios previstos na Lei 2/2006 de 22 de Março”.

Curiosamente o Conselho Constitucional teve em sede de fiscalização preventiva a possibilidade de evitar a entrada em vigor, não desta lei (reforma conseguida), mas de outra anterior (reforma tentada) com o mesmo conteúdo. Disse o Conselho Constitucional, no Acórdão que vimos referindo que:

*“Sobre o princípio da universalidade e da igualdade previsto no artigo 35 da Constituição da República, este Conselho Constitucional, no seu Acórdão nº 12/CC/2009, de 28 de Setembro, pronunciou-se nos seguintes termos: “O princípio da universalidade e igualdade previsto no artigo 35 da Constituição da República não diz o que é igual, apenas determina que o que é igual seja tratado igualmente, pelo que o que não é igual deva ser também tratado de forma desigual. Não é, por isso, um princípio absoluto, mas antes deve ser aplicado tendo em conta a situação real e concreta de cada caso. Não se pode impor os mesmos deveres e conferir os mesmos direitos a todos os indivíduos sem fazer quaisquer distinções. O princípio da universalidade e igualdade é violado sempre que situações iguais são tratadas de forma desigual usando critérios arbitrários e sem fundamento”.*

*Também o Acórdão nº 27/CC/2009, de 13 de Novembro, do Conselho Constitucional, se pronunciou no sentido de que “o princípio da igualdade dos cidadãos perante a lei, consagrado no artigo 35 da Constituição, impõe ao legislador o tratamento igual de situações iguais e tratamento diferente de situações diferentes, proibindo, assim, que a lei estabeleça discriminações arbitrárias, ou seja, destituídas de qualquer fundamento objectivo”.*

---

<sup>265</sup> Foi, no entanto, alterada pela Lei n.º 19/2017 de 28 de Fevereiro.

Na norma em análise (nº 5 a ser aditado ao artigo 40 do IRPS), a tributação das mais-valias é feita tendo em conta que os rendimentos são gerados em território moçambicano a favor do sujeito passivo não residente e sem estabelecimento estável situado no país.

O sujeito passivo não residente não se encontra na mesma situação que o sujeito passivo residente. Ambos estão em duas situações diferentes, o que, logo à partida, justifica um tratamento diferente por parte do legislador, que não é arbitrário, pois fundamenta-se em um facto concreto, que é o de se encontrar a residir fora do território da geração do rendimento.

Por outro lado o sujeito passivo residente encontra-se sujeito a uma taxa progressiva sobre o seu rendimento global, nos termos do artigo 54 do Código do IRPS, não acontecendo o mesmo ao sujeito passivo não residente. O citado nº 5 a aditar ao artigo 40 do Código do IRPS trata da tributação de mais-valias do sujeito passivo não residente independentemente da sua nacionalidade. Ou seja, fora do critério de residente e não residente em território moçambicano referido no parágrafo anterior, todos os sujeitos passivos são tributados da mesma forma, independentemente da nacionalidade. E tais factos não violam os artigos 35 e 100 da CRM <sup>266</sup>.”

JORGE MIRANDA e RUI MEDEIROS <sup>267</sup> afirmam que “a *realização da democracia económica, social e cultural* consiste na efectivação dos direitos económicos, sociais e culturais (...) bem como no cumprimento das incumbências do Estado de promover o aumento do bem-estar social e económico e da qualidade de vida das pessoas, em especial dos mais desfavorecidos; de promover a justiça social, assegurar a igualdade de oportunidades e operar as necessárias correcções das desigualdades na distribuição da riqueza e do rendimento, nomeadamente através da política fiscal <sup>268</sup>; de eliminar progressivamente as diferenças económicas e sociais entre a cidade e o campo e entre o litoral e o interior; (...)”.

Ora o nosso legislador, abdicou do meio mais idóneo para corrigir as desigualdades na distribuição da riqueza e do rendimento.

Conforme sintetiza SÈRGIO VASQUES <sup>269</sup>“assim, o imposto só deve começar onde comece esta força económica, operando a capacidade contributiva como

---

<sup>266</sup> Obviamente apesar, da natureza do controlo preventivo, não pode ser isenta de críticas a Doutrina expendida no acórdão, pois demonstra claramente que o Conselho Constitucional, não percebeu as alterações introduzidas, e não fez a defesa de um princípio basilar do estado de direito Democrático, que é o princípio da capacidade contributiva (igualdade) e esperamos que caso a questão volte-se a colocar em sede de fiscalização sucessiva possam corrigir. Para a análise de algumas decisões judiciais, onde os Tribunais Constitucionais declaram a inconstitucionalidade com fundamento da violação do princípio da capacidade contributiva veja-se CASALTA NABAIS, José, *O dever fundamental de pagar impostos*, ob., cit., pág., 498 e ss.

<sup>267</sup> MIRANDA, Jorge e MEDEIROS, Rui, *Constituição Portuguesa Anotada*, Tomo I, ob., cit., pág., 112.

<sup>268</sup> Ora pergunta-se, que critério teria usado o nosso legislador fiscal, para perante dois sujeitos passivos, tributar mais em caso de igual capacidade contributiva, e em determinadas situações tributar mais a quem tem menos capacidade contributiva? Qual a motivação para a desconsideração das despesas relativas à quotização sindical? Por que motivo, quem por via de uma decisão judicial tenha sido condenado a pagar uma pensão de alimentos, não poderá abater, sendo tributado por um rendimento indisponível *ex lege*?

<sup>269</sup> VASQUES, Sérgio, *Manual de Direito Fiscal*, ob., cit., pág. 253.

*pressuposto* da tributação, e deve terminar aí onde essa força económica termine também, operando a capacidade contributiva como seu *limite*. E acima de tudo, o imposto deve possuir uma estrutura tal que reflecta cabalmente as condições de vida do contribuinte e da sua família, podendo dizer-se que, enquanto *critério* de igualdade tributária, o princípio da capacidade contributiva se traduz essencialmente numa exigência de personalização do imposto”.

## 6.2 Uma (im) possível interpretação conforme à Constituição

Apesar de tudo o que disse parece haver uma solução interpretativa, que minimizará a violação do princípio da capacidade contributiva.

Se voltarmos a comparar a situação de dois sujeitos passivos: (A) que trabalha em duas empresas obtendo a remuneração mensal de 50.000 meticais (cinquenta mil meticais) em cada uma delas e (B) que só trabalha numa empresa, obtendo a remuneração de 100.000 meticais (cem mil meticais), chegaremos às seguintes conclusões:

- a) A contribuição mensal do (A) seria de:  $1.775 + (50.000 - 32.750) * 0,20$ ; portanto  $1.775 + (17.250 * 0,20)$  daí  $1.775 + 3.450$  que seria igual a 5.225; dado que trabalha em duas empresas, a sua contribuição mensal seria de 10.450 meticais (dez mil quatrocentos e cinquenta meticais);
- b) A contribuição mensal do (B) seria de:  $7.375 + (100.000 - 60.750) * 0,25$ ; portanto  $7.375 + (39.250 * 0,25)$  daí  $7.375 + 9.812,5$  que seria igual a 17.187,5 meticais;
- c) No final do ano, (A) teria contribuído com 125.400 meticais (cento e vinte cinco mil e quatrocentos meticais) ( $10.450 * 12$ ); e (B) teria contribuído com 206.250 meticais (duzentos e seis mil e duzentos e cinquenta meticais) ( $171187,5 * 12$ );
- d) Em relação ao A, tendo ele um rendimento anual de 1200.000 (um milhão e duzentos mil meticais, aplicaríamos o mínimo não tributável do art.º 56.º (225.000 meticais), obtendo um rendimento colectável de 975.000 mt, ao qual aplicaríamos a taxa de IRPS de 25% constante do art.º 54.º (-) menos a parcela a abater 35.700 mt, obteríamos uma colecta de 208.050 mt,

considerando que ele já reteve 125.400, teria que no final do ano pagar, feitas as deduções à colecta 80.850 (oitenta mil oitocentos e cinquenta meticais).

Assim poder-se-ia concluir que a reforma teve o mérito de abdicar do *princípio da anestesia fiscal*, podendo a isto estar associado o aumento da litigiosidade, pois foi “vendido” aos contribuintes um imposto mais simples, mas pelos vistos, manteve-se quase tudo, sendo que as taxas do art.º 54 continuariam aplicáveis aos sujeitos passivos, quando tenham dois ou mais empregos, no caso de emprego único só se aplica a tabela do art.º 65-A que tem basicamente os mesmos coeficientes.

Contudo **esta interpretação conforme à Constituição não é possível**, por via do estipulado no novo art.º 26.º n.º 3 alínea a) que diz que “não são englobados para efeito da sua tributação, os rendimentos de trabalho dependente <sup>270</sup>”. Ora não sendo englobados, não se poderá aplicar o mínimo não tributável, nem aplicar as taxas do artigo 54.º, resultando como temos visto numa gritante violação do princípio da capacidade contributiva. O art.º 26.º n.º 3 alínea a) impede assim qualquer tentativa de salvar a reforma do crivo da inconstitucionalidade.

Não se poderá descurar do estabelecido no art.º 127.º n.º 3 que diz que “ninguém pode ser obrigado a pagar impostos que não tenham sido criados nos termos da Constituição (...)”. De acordo com DIOGO LEITE DE CAMPOS <sup>271</sup> “está aqui prevista, não só a inconstitucionalidade orgânica dos impostos, consubstanciada no princípio da reserva da lei, como a sua própria constitucionalidade material, a obediência aos princípios substanciais dispostos na Constituição. Com efeito, a expressão «criados nos termos da Constituição» compreende a exigência da sua criação observância, não só ao mecanismo orgânico previsto neste diploma (constitucionalidade orgânica), como também aos princípios substanciais, entre os quais se contam as regras da igualdade dos cidadãos perante a lei (...)”

Ora diz o art.º 100.º da Constituição que “os impostos são criados e alterados por lei, que os fixa segundo critérios de justiça social”. E o sistema fiscal é estruturado de modo a (...) “garantir uma justa repartição dos rendimentos e da

---

<sup>270</sup> Lembre-se que segundo a AUTORIDADE TRIBUTÁRIA um dos objectivos da reforma seria o de isolar os rendimentos da 1ª categoria – trabalho dependente do englobamento, assim AUTORIDADE TRIBUTÁRIA cit. pág. 78.

<sup>271</sup> DE CAMPOS, Diogo Leite, *Da inconstitucionalidade do Imposto Complementar*, Separata do Volume LIV do Boletim da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, Coimbra, 1979, pág. 35.

riqueza” art.º 127.º n.º 1 *in fine* da Constituição. Conforme refere MANUEL PEREIRA<sup>272</sup> “qualquer sistema fiscal pode proporcionar uma distribuição do rendimento e da riqueza, desde que quem é beneficiado pelas despesas públicas financiadas pelos impostos não tenha contribuído exactamente do mesmo modo que é beneficiado para esse financiamento. Só que, quando se fala na redistribuição do rendimento e da riqueza através do instrumento fiscal, tem-se em vista o objectivo de uma maior justiça, o que implica transferir rendimentos de quem os possui mais para quem os possui menos”.

### **6.3 Terá o legislador conseguido simplificar o IRPS?**

O grande objectivo da reforma como dissemos antes, era o da simplificação do imposto<sup>273</sup>, contudo podemos denotar que o legislador manteve as obrigações declarativas, dizendo o art.º 52.º do CIRPS que “os sujeitos passivos apresentam, anualmente uma declaração de modelo oficial, relativa aos rendimentos do ano anterior e a outros elementos informativos relevantes para a sua concreta situação tributária” e o n.º 2 diz que “sem prejuízo do disposto no número anterior, ficam dispensados de apresentar a declaração de rendimentos os sujeitos passivos que, no ano a que o imposto respeita apenas tenham auferido rendimentos tributados pelas taxas previstas no artigo 57.º. Fórmula repetida pelo art.º 10.º n.º do Decreto 8/2008 de 16 de Abril, alterado pelo Decreto 56/2013 de 27 de Novembro.

Ora se as retenções relativas ao trabalho dependente são a título definitivo, o legislador poderia muito bem ensaiar o alargamento da dispensa da obrigação de declaração de rendimentos. O que eventualmente terá conseguido, é o facto de

---

<sup>272</sup> PEREIRA, Manuel Henrique de Freitas, *Fiscalidade*, 4ª Edição, Almedina, Coimbra, 2011, pág. 369.

<sup>273</sup> A propósito deste objectivo refere a COMISSÃO PARA A REFORMA DO IRS que “É por demais evidente que existe um conflito permanente entre a relevância fiscal das infinitas situações factuais possíveis, com reflexo direto na capacidade contributiva individual, e a consagração de um sistema muito mais simples, como é, genericamente, reclamado. No sistema de tributação das pessoas singulares existe uma antítese entre a necessidade de abarcar novos índices da capacidade tributária, cada vez mais complexos, e o imperativo de tornar a aplicação do imposto uma tarefa mais simples, o que, naturalmente, é positivo para todos, contribuintes e administração. É bastante evidente o “desperdício” resultante da complexidade de um sistema fiscal: (i) custos de cumprimento elevados (não contabilizados), para os sujeitos passivos; (ii) custos elevados de administração do imposto pela autoridade tributária; (iii) um enorme potencial de litigiosidade, que a prática tem vindo a confirmar; e (iv) um aumento de operações de planeamento fiscal abusivo. É certo que esta tarefa apenas ficaria completa com uma revisão global do IRS, por via de um novo Código. No entanto, a sugestão de um conjunto de medidas de simplificação na aplicação do imposto, que não se ficam pelas obrigações declarativas, foi uma tarefa que a Comissão decidiu executar como forma de defender o princípio da cooperação entre a administração e os contribuintes”. cit. pág. 13.

diminuírem os pedidos de reembolso, mais associada ao fraco domínio das questões de natureza fiscal, do que propriamente mérito da solução encontrada.

Tudo funcionaria na perfeição como se de um *conto de fadas* se tratasse, se todos os Moçambicanos possuíssem um e único emprego <sup>274</sup> e todas as empresas cumprissem, escrupulosamente as retenções na fonte sem nenhum erro.

O novo CIRPS ganhou uma natureza bicéfala, onde passam a ser distintas as formas de cálculo do imposto para o rendimento da primeira categoria e para as restantes e ao fazer a tributação separada duplica as declarações de rendimentos. Ao que parece a grande preocupação ao invés da simplificação <sup>275</sup> teria sido o evitar pedidos de reembolso do IRPS.

Sobre os reembolsos do IRPS disse a AUTORIDADE TRIBUTÁRIA que “no período em análise, foram recebidos 15.868 pedidos de reembolso no valor de 190,29 milhões de MT do Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Singulares (IRPS) e transitaram de exercícios anteriores (2006 a 2011) 6.196 pedidos no valor de 79,51 milhões de MT. Dos processos solicitados em 2012, foram tratados 8.661 pedidos no valor de 121,00 milhões de MT, dos quais: i) 8.424 no valor de 118,43 milhões de MT foram pagos ii) 124 pedidos no valor de 1,39 milhões de MT foram indeferidos, e iii) 113 pedidos no valor de 1,18 milhões de MT anulados. Em relação aos processos transitados dos exercícios anteriores (2006 a 2011), foram tratados 4.939 correspondentes a 52, 71 milhões, tendo sido pagos 4.122 processos no valor de 41,01 milhões de MT.

Em termos acumulados (2005 a 2012) foram recebidos 64.653 pedidos no valor de 725,95 milhões de MT, tendo sido tratados 54.472 pedidos no valor de

---

<sup>274</sup> Onde nem se quer se colocariam problemas de violação do princípio da capacidade contributiva (pelo menos na parte referente à discriminação arbitrária e disfuncional trazida pelo legislador) e por outro lado se as empresas fizessem perfeitamente as retenções na fonte. Ora assentar o sucesso da nova legislação fiscal em duas premissas fictícias (dignas de um conto de fadas) é condená-la à nascença ao insucesso.

<sup>275</sup> Conforme o referido pela COMISSÃO PARA A REFORMA DO IRS “a simplificação das obrigações acessórias que a Comissão preconiza e propõe também exige simplicidade legislativa: cada particularismo que seja introduzido no sistema dificulta este desiderato. Por exemplo, cada benefício fiscal que seja criado implica, por regra, custos de administração elevados, para os contribuintes e para a administração tributária, muitas vezes de valor superior ao efeito útil de uma tal regra especial. Devido a esse motivo, a introdução de medidas com objetivos extra fiscais deve ser reduzida ao verdadeiramente essencial e deve ser especialmente ponderada. A aplicação das soluções do IRS, independentemente da complexidade da realidade subjacente, deve ser o mais simples possível. Mais do que uma legislação cheia de regras, exceções e contra regras, deve-se trilhar um caminho de uma legislação simples e de fácil aplicação. A simplificação do sistema redundará muitas vezes em maior justiça, muito embora, numa primeira análise, tal possa não surgir como uma evidência”, cit., pág. 14.

556,02 milhões de MT e pagos 47.993 pedidos no valor de 496,70 milhões de MT (...)”<sup>276</sup>.

O legislador teve praticamente dois anos para preparar a reforma, contudo a não revogação do art.º 56.º n.º 2 que diz que “no caso de tributação pelo agregado familiar, o mínimo não tributável a que se refere o número anterior aplica-se aos rendimentos de cada titular até ao seu montante” é no mínimo uma desatenção indesculpável, e por outro ter-se esquecido de na tabela sobre a retenção na fonte, referida pelo art.º 65-A, de mencionar o número de dependentes (nomeadamente zero (0), um, dois, três, quatro ou mais dependentes) é no mínimo preocupante, tratando-se matérias tão fundamentais, como é o caso deste imposto.

Note-se que a litígiosidade é ainda bastante incipiente sendo que “no que concerne aos Processos de Contencioso nos Tribunais Fiscais, até 31 de Dezembro de 2012, existia um total de 522 processos no valor total de 1.433,39 milhões de MT, sendo 1.281,22 milhões de MT resultante da falta de entrega do imposto e 152,17 milhões de MT de diversas multas, contestados pelos contribuintes pertencentes às diversas unidades de cobrança, nomeadamente: DAF’s de Lichinga, Cuamba, Pemba, Nacala, Quelimane, Mocuba, Tete, Chimoio, Manga, Vilanculos, Inhambane, Xai-Xai, Chókwe, Manhiça, Matola, 1º Bairro de Maputo e 2º Bairro de Maputo e as UCG’s de Maputo, Beira e Nampula”<sup>277</sup>.

Em relação ao objectivo da simplificação diríamos que MANUEL FAUSTINO<sup>278</sup> tem toda a razão quando diz que “de novo se fala em simplificação do imposto e o coração aperta-se-me: cada vez que oficialmente se invoca a simplificação, vem a caminho maior complexidade”.

#### **6.4 Haverá a necessidade de fazer a reforma da reforma?**

À pergunta se teria o legislador conseguido simplificar o IRPS, já respondemos negativamente, faltando a resposta à questão: **Haverá a necessidade de fazer a reforma da reforma?**

---

<sup>276</sup> AUTORIDADE TRIBUTÁRIA DE MOÇAMBIQUE, *Relatório.*, cit. pág. 37.

<sup>277</sup> Idem, pág. 34.

<sup>278</sup> FAUSTINO, Manuel, *Os Limites do sacrifício fiscal em IRS*, in Coletânea de estudos de contabilidade e Fiscalidade – 10 anos de GEOTOC- 10 anos em memória do Prof. Sousa Franco, Lisboa, 2014 pág. 101.

Do nosso ponto de vista, apesar da complexidade da tributação dos rendimentos, o Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares, dogmaticamente configura-se, como o campo mais fácil, de realizar a justiça fiscal, aplicando as diretrizes do legislador constituinte que apela à justa repartição dos rendimentos e da riqueza, e dentro do imposto, os rendimentos do trabalho dependente, constituem o instrumento mais idóneo e de menor complexidade para atingir tal desiderato.

Teve, contudo, o nosso legislador, o “mérito” de abdicar, destes pressupostos erigindo uma legislação ao arrepio de qualquer critério de Justiça social, quadro da criação dos impostos, violando claramente o princípio da capacidade contributiva.

Sugerimos a rápida reforma da reforma, pois com a declaração de inconstitucionalidade, conforme diz DIOGO LEITE DE CAMPOS <sup>279</sup>, “apagar-se-ão, também aqui, as suas consequências; serão nulas por falta de causa as relações jurídicas constituídas à sua sombra; restituir-se-ão as prestações nela fundadas. Só haverá aqui que tutelar os casos julgados favoráveis aos contribuintes, pois não há qualquer interesse da Administração fiscal digno de salvaguarda”.

O nosso legislador num puro critério *ceteris paribus* considerou que todos têm um e único emprego, alterando a legislação que do nosso ponto de vista, leva a violações do princípio basilar do nosso Estado de Direito, que é a igualdade, pelo que urge a reposição da conformidade com este princípio.

E até sob o ponto de vista da consolidação do nosso Estado Fiscal (e de Direito Democrático) parece-nos ingénuo abdicar da tributação do emprego múltiplo, sem nenhum motivo aparente, ainda que seja o da simplificação, esta em nenhum momento, poderá justificar a violação da capacidade contributiva.

Deve assim o Conselho Constitucional, prestar maior atenção a esta área, que é o direito fiscal, onde a novidade e a complexidade é maior, sendo também uma área de pouco desenvolvimento doutrinário e jurisprudencial entre nós.

---

<sup>279</sup> DE CAMPOS, Diogo Leite, *Da inconstitucionalidade do Imposto Complementar*, ob., cit., pág., 39.

## 6.5 Da (in) constitucionalidade pela duplicação do mínimo não tributável

A configuração do IRPS trazida pela lei n.º 20/2013 de 23 de Setembro, implica que havendo um sujeito passivo que tenha rendimentos da primeira categoria e rendimentos de outras categorias desde que sujeitas ao englobamento, o mínimo não tributável (mínimo de existência), aplica-se relativamente aos rendimentos da primeira categoria, que já vem previstos na tabela anexa ao CIRPS, pois a tributação só terá lugar partir de 20.250,00 Meticais, quando o sujeito passivo aufera por exemplo rendimentos da segunda categoria, irá também beneficiar-se do mínimo não tributável, no valor de 225.000,00 meticais, previstos no artigo 56.º n.º 1.

Aplicando os novos dispositivos legais se compararmos a situação de dois sujeitos passivos: (A) que trabalha numa empresa obtendo a remuneração mensal de 50.000 meticais (cinquenta mil meticais) e (B) que trabalha na mesma empresa, obtendo a remuneração de 50.000 meticais (cinquenta mil meticais), e tem um negócio com um volume de vendas de 1.100.000,00 meticais, chegaremos às seguintes conclusões:

- a) A contribuição mensal do (A) seria de:  $1.775 + (50.000 - 32.750) * 0,20$ ; portanto  $1.775 + (17.250 * 0,20)$  daí  $1.775 + 3.450$  que seria igual a 5.225;
- b) A contribuição mensal do (B) seria de:  $1.775 + (50.000 - 32.750) * 0,20$ ; portanto  $1.775 + (17.250 * 0,20)$  daí  $1.775 + 3.450$  que seria igual a 5.225 e relativamente ao rendimento da segunda categoria, ao volume de vendas aplica-se o coeficiente de 0,20 portanto  $1.100.000 * 0,20 = 220.000$  mt, ao qual se aplica o mínimo não tributável, no valor de 225.000, portanto  $220.000 - 225.000 =$  (menos) – 5000. Assim não haverá tributação pelos rendimentos da segunda categoria.
- c) No final do ano, apesar de “B” ter mais rendimentos, maior capacidade contributiva, com um negócio que tingiu o volume de vendas de 1.100,000 meticais, paga exactamente o mesmo imposto que A.

O legislador não conseguiu evitar a duplicação do mínimo não tributável, que passa assim, ao invés de ser aplicado por cada sujeito passivo, passa a ser aplicado pelos rendimentos da primeira categoria, havendo uma duplicação dos mesmos, quando os sujeitos passivos, obtenham além dos rendimentos da primeira categoria, rendimentos de outras categorias sujeitas a englobamento.

Esta duplicação reputa-se inconstitucional, pois dois cidadãos não podem ter diferentes mínimos de subsistência. No exemplo prático, o mínimo de existência do sujeito passivo A é de 225.000 meticais, enquanto que do Sujeito passivo B, é de 450.000 meticais. Ora isto é uma violação flagrante do princípio da igualdade, materializado no princípio da capacidade contributiva.

### **6.6 Da (in) constitucionalidade pela triplicação do mínimo não tributável**

A situação que referimos supra, pode piorar, se compararmos a situação de um sujeito passivo solteiro, com a dois sujeitos passivos casados, que obtenham para além dos rendimentos da primeira categoria, rendimentos de outras categorias sujeitas a englobamento. O casal iria beneficiar-se de quatro mínimos não tributáveis, dois respeitantes aos rendimentos da primeira categoria e dois referentes aos rendimentos das outras categorias. O mínimo não tributável do casal seria no total de 900.000 mt, portanto beneficiam de mais 675.000 de mínimo não tributável comparado com o sujeito passivo solteiro.

As inconsistências e inconstitucionalidades do CIRPS são patentes e flagrantes, demonstrando claramente que o legislador ordinário, não cumpriu com a sua missão de estabelecer uma tributação que não viole a constituição, os princípios da justiça e da igualdade. Conforme referimos supra, é relativamente, simples respeitar o princípio da capacidade contributiva nos rendimentos da primeira categoria e no IRPS em geral, pois quem ganha mais, deve pagar mais, e cremos ter demonstrado que tal não sucede em muitos casos no CIRPS.

É absolutamente indesculpável que haja duplicação ou triplicação do mínimo não tributável, pois além de representar um desperdício orçamental, cria uma injustiça que não é compatível com os princípios constitucionais.

E não nos devemos esquecer que, o legislador constituinte estabelece o direito de resistência contra o pagamento de impostos que não tenham sido criados nos termos da Constituição.

### **6.7 Da (in) constitucionalidade pela duplicação do número de dependentes**

Da mesma forma que, existe duplicação do mínimo não tributável, quando o sujeito passivo possua rendimentos de outras categorias, para além dos rendimentos da primeira categoria, irá beneficiar-se de uma dedução à colecta pelo número de dependentes, previsto da tabela anexa ao CIRPS, mas também irá beneficiar-se da aplicação do art.º 60.º do CIRPS.

Assim o sujeito passivo que tenha quatro dependentes, esses dependentes duplicam-se quando este sujeito passivo obtenha rendimentos de outras categorias, sujeitas a englobamento, passando *ope legis* a ter oito dependentes.

A legislação chega a deturpar a realidade da vida, considerando dependentes que não existem, criando fissuras bastantes visíveis na estrutura do sistema, em clara violação do princípio da capacidade contributiva.

Uma forma simples de resolver este problema, seria o legislador criar um número no artigo 60.º dizendo que esta dedução pelo número de dependentes, não se aplica quando o sujeito passivo obtenha rendimentos da primeira categoria.

Ficaria assim resolvido o problema da duplicação dos dependentes e da violação da Constituição.

A praticidade que se pretendeu com o CIRPS, foi conseguida à custa, de princípios constitucionais básicos, colocando em causa a justiça na tributação, com um imposto que se afastou por completo das exigências constitucionais no campo da tributação.

## **6.8 As garantias dos contribuintes**

Perante as inconstitucionalidades, que consideramos enfermar muitas das soluções trazidas pelo legislador ordinário, além das garantias gerais, previstas na legislação, o contribuinte goza de um conjunto de garantias, para fazer face à aplicação de normas inconstitucionais, e evitar a cobrança de impostos inconstitucionais.

Para além, do direito de resistência fiscal, o sujeito passivo possui um conjunto de garantias tanto a nível do procedimento, como a nível do direito penal e contravencional.

Por garantias dos contribuintes<sup>280</sup>, pode-se entender, o conjunto, meios, instrumentos ou mecanismos criados pela lei com o objectivo de evitar ou sancionar a violação dos direitos ou interesses dos particulares face à Administração tributária.

Nas palavras de SALDANHA SANCHES <sup>281</sup> “o Estado de Direito implica o primado da lei. A reserva de lei em matéria fiscal é, por seu turno, a garantia de que a Administração fiscal vai agir com base na lei. Na verdade, a intromissão administrativa na esfera privada do cidadão só pode ser feita nos estritos limites da habilitação normativa. Nesta medida, só por meio do controlo judicial do exercício do poder administrativo e das competências que a lei atribui à Administração como condição para o exercício da sua função podemos garantir o primado da lei no conjunto da actividade administrativa.”

Por sua vez, CARLOS PAIVA <sup>282</sup> diz que “(...) deverá falar-se de garantias sempre que na prossecução da actividade administrativa, a administração respeite aqueles princípios básicos e comumente aceites como emanação do estado de direito democrático. Tais princípios têm como reflexo, uma perspectiva apriorística de defesa dos interesses legítimos dos administrados, à qual não é alheia a noção de vinculação à legalidade por parte da administração.”

Para SERENA CABRITA NETO <sup>283</sup> “a adopção do princípio *solve et repete*, o qual não mais é do que a consagração de uma presunção de razão conferida a favor da Administração, sendo apenas derogado em situações muito pontuais, como no caso de se promover um *pedido de revisão da matéria colectável*,

---

<sup>280</sup> NABAIS, José Casalta, *Direito Fiscal*, ob., cit., pág., 349.

<sup>281</sup> SANCHES, Saldanha, *Manual de Direito Fiscal*, ob., cit., pág., 470.

<sup>282</sup> PAIVA, Carlos, *Da Tributação à revisão dos actos tributários*, Almedina, Coimbra, 2005, pág., 166.

<sup>283</sup> NETO, Serena Cabrita, *Introdução ao Processo Tributário*, Instituto Superior de Gestão, Coimbra Editora, Coimbra, 2004, pág., 19.

(...) revela a preponderância do papel estatal na relação jurídica tributária. Ao obrigar-se o contribuinte a pagar o imposto, mesmo antes de recorrer do próprio acto de liquidação que deu origem a essa obrigação, o legislador quis estabelecer, a favor da Administração, a presunção de que essa liquidação foi correctamente efectuada. Ora, num sistema em que, à partida, o Estado assume uma posição fortalecida, foi necessário dotar o contribuinte de instrumentos que lhe permitissem reagir às decisões administrativas.”

Os contribuintes dispõem de um conjunto de garantias:

### **6.8.1 Garantias gerais**

De acordo com art. ° 50.º da LOJT, constituem garantias gerais do sujeito passivo:

- a) Não pagar tributos que não tenham sido estabelecidos de harmonia com a Constituição;
- b) Apresentar reclamações ou recursos hierárquicos, solicitar revisões ou apresentar recursos contenciosos de quaisquer actos ou omissões da administração tributária, lesivos dos seus direitos ou interesses legalmente protegidos, nos prazos, nos termos, e com os fundamentos previstos nesta lei, na lei processual e na demais legislação tributária;
- c) Poder ser esclarecido, pelo competente serviço tributário, acerca da interpretação das leis tributárias e do modo mais cómodo e seguro de as cumprir;
- d) Poder ser informado sobre a sua concreta situação tributária.”

Dentro das garantias gerais podemos encontrar, o direito a informação, direito a audição prévia, direito a notificação, caducidade e prescrição

O *direito a informação* é um direito constitucional, de acordo com o art. ° 252.º n.º 1 da Constituição, “os cidadãos têm o direito de serem informados pelos serviços competentes da Administração Pública sempre que requeiram sobre o andamento dos processos em que estejam directamente interessados nos termos da lei.”

O *direito à audição prévia* é também um direito constitucional, pois de acordo com o art.º 252.º n.º 2 “os actos administrativos são notificados aos interessados nos termos e nos prazos da lei e são fundamentados quando afectam direitos ou interesses dos cidadãos legalmente tutelados.”

A mesma disposição estipula o *direito a fundamentação*. Conforme refere PASCOAL MASSUCA <sup>284</sup> “a falta de fundamentação de um acto administrativo, principalmente, quanto este denegue a pretensão de um particular é um vício que afecta a sua validade, por violar o disposto no artigo 12.º das Normas de Funcionamento dos Serviços da Administração Pública, aprovadas pelo Decreto n.º 30/2001, de 15 de Outubro. É assim que, hoje, a Constituição da República de Moçambique, no n.º 2 do artigo 253.º impõe o dever de fundamentação dos actos administrativos desta índole e a Lei n.º 9/2001, de 7 de Julho, na alínea c) do seu artigo 28.º, estabelece, como um dos fundamentos do recurso contencioso, o vício de forma, na modalidade de falta de fundamentação.”

De acordo com DIOGO FREITAS DO AMARAL <sup>285</sup>, para quem “A fundamentação de um acto administrativo é a enunciação explícita das razões que levaram o seu autor a praticar esse acto ou a dotá-lo de certo conteúdo”. No que concerne aos requisitos da fundamentação, refere o mesmo autor, que esta deve ser expressa, ou seja, enunciada no contexto do próprio acto pela entidade decisória. Diz ainda que a mesma deve “consistir na exposição, ainda que sucinta, dos fundamentos de facto e de direito da decisão”. Assim, não basta, pois, mencionar os factos relevantes em que assenta a decisão, há que referir também o quadro jurídico que habilita a Administração ou o órgão a decidir num certo sentido. Trata-se de um corolário do princípio da legalidade como fundamento da actividade administrativa. Mais adiante, o mesmo autor refere que a fundamentação tem de ser clara, coerente e completa, isto é, será ilegal se for obscura, contraditória ou insuficiente.”

Estabelece o art.º 53.º n.º 1 da LOJT que os actos do procedimento tributário, em qualquer fase do mesmo, que interfiram com direitos ou interesses legalmente protegidos, devem ser sempre notificados ao sujeito passivo ou ao seu representante legal, com a respectiva fundamentação. E a fundamentação, segundo o n.º 2 deve ser expressa, através da exposição ainda que sucinta, das razões de facto e de direito da decisão, equivalendo à falta de fundamentação a adopção de fundamentos que, por obscuridade, contradição ou insuficiência, não esclareçam concretamente a motivação o que constitui vício de forma.

---

<sup>284</sup> PASCOAL MASSUCA, ReDiLP – Revista do Direito de Língua Portuguesa, n.º 3 (janeiro / junho de 2014): 297-313.

<sup>285</sup> DO AMARAL, Diogo Freitas, *Direito Administrativo*, III, Almedina, Lisboa, 1989, pág., 259.

Relativamente ao direito à audição, estabelece o art. ° 58.º n.º 1 da LOJT, o sujeito passivo titular de direitos ou interesses legalmente protegidos deve ser notificado nos termos do artigo 53.º para que possa exercer o direito de audição que lhe assiste, pronunciando-se sobre os factos relevantes para a decisão.

Existe direito de audição, nomeadamente, nas seguintes fases do procedimento:

- a) Antes da liquidação, se ela se afastar da declaração apresentada pelo sujeito passivo;
- b) Antes do indeferimento total ou parcial dos pedidos, reclamações, revisões, recursos e petições;
- c) Antes da revogação de qualquer benefício ou acto administrativo em matéria fiscal;
- d) Antes da conclusão do relatório da inspecção tributária.

Pode não haver audição, quando, segundo as circunstâncias do caso concreto, ela se revele desnecessária, nomeadamente quando:

- a) O acto não seja desfavorável ao sujeito passivo;
- b) Seja necessário tomar uma decisão imediata, sob pena de, no caso concreto, se pôr em risco a cobrança da receita.

O prazo da audição não pode ser inferior a 8 dias nem superior a 15 dias e deve ser indicado, e o direito de audição pode ser exercido oralmente ou por escrito.

Nas palavras de SALDANHA SANCHES <sup>286</sup> “bem utilizada, a audição prévia pode ser uma forma de reduzir o tempo de decisão e mesmo de simplificar o trabalho administrativo, permitindo à Administração fiscal conhecer mais de perto a perspectiva do contribuinte que age de boa fé e aumentar o grau de cumprimento voluntário da lei. Basicamente, a audição do sujeito passivo tem a virtualidade de produzir uma fundamentação dialógica. A Administração tem o dever de responder aos factos (relevantes) alegados pelo contribuinte. Este dever de resposta pode conduzir a um reforço da fundamentação administrativa, demonstrando assim que o Fisco agiu acertadamente ou demonstrar antecipadamente que o seu comportamento não teve apoio na lei, caso se verifique a impossibilidade de

---

<sup>286</sup> SANCHES, Saldanha, *Manual de Direito Fiscal*, ob., cit., pág., 476.

responder, reforçando a sua fundamentação (desde que o sujeito passivo introduza no debate, factos ou argumentos que devem ser considerados).”

Relativamente à prescrição o art. ° 48.º n.º 1 da LOJT diz que “as dívidas tributárias prescrevem no prazo de dez anos, incluindo a devolução à administração tributária de montantes recebidos indevidamente, salvo o disposto em lei especial.” A reclamação, a revisão, o recurso hierárquico e o recurso contencioso da liquidação do tributo suspendem os prazos de prescrição.

### **6.8.2 A reclamação graciosa**

A reclamação graciosa visa a anulação total ou parcial dos actos da administração, é dirigido ao serviço que aprovou o acto e depende da iniciativa do sujeito passivo ou interessado quando se verificarem quaisquer ilegalidades excepto a nulidade e a inexistência jurídica (art. ° 48.º n.º 1 da LOJT).

De acordo com SALDANHA SANCHES <sup>287</sup> “a reclamação graciosa feita pelo contribuinte é destinada a obter uma reanálise de uma certa situação pela Administração fiscal, constituindo a via normal de resolução de um litígio entre o sujeito passivo do imposto e o Fisco. (...) O direito de reclamar não impede que a dívida, depois de liquidada comece a suportar juros de mora pelo atraso no pagamento, os quais só desaparecerão se a reclamação for procedente, ou seja, se conduzir à anulação da dívida.”

De acordo com GUSTAVO CAMPOS <sup>288</sup> a reclamação graciosa “trata-se do recurso administrativo “típico” para a impugnação do ato de liquidação, cabível tanto nos casos de débitos declarados pelo contribuinte (autoliquidação), quanto naqueles constituídos por meio de liquidação efetuada pela autoridade fiscal.”

Para JESUÍNO MARTINS<sup>289</sup> “a reclamação graciosa é uma forma de procedimento tributário da iniciativa do contribuinte e visa a anulação total ou parcial dos atos tributários. Este procedimento compreende um conjunto de atos dirigido à declaração de direitos tributários da esfera jurídica do sujeito passivo da relação jurídica tributária ou da Administração tributária. O ato tributário que é colocado em

---

<sup>287</sup> SANCHES, Saldanha, *Manual de Direito Fiscal*, ob., cit., pág., 474.

<sup>288</sup> DE CAMPOS, Gustavo Caldas Guimarães, *Execução Fiscal e Efetividade: análise do modelo brasileiro à luz do sistema português*, Quartier Latin, 2009, pág. 90.

<sup>289</sup> MARTINS, Jesuíno Alcântara, *As garantias dos contribuintes*, in CATARINO, João Ricardo e Guimarães, Vasco Branco, *Lições de Fiscalidade*, Almedina, Coimbra, 2012, pág., 436.

crise através do procedimento de reclamação graciosa é o ato de liquidação, ainda que a operação técnica em que este se traduz não dê lugar ao pagamento do tributo.”

Constitui fundamento de reclamação graciosa, qualquer ilegalidade, nomeadamente:

- a) errónea qualificação e quantificação dos rendimentos, lucros, valores patrimoniais e outros factos tributários, incluindo a inexistência total ou parcial do facto tributário;
- b) incompetência;
- c) ausência ou vício da fundamentação legalmente exigida;
- d) preterição de outras formalidades legais.

Aponta-se como vantagens <sup>290</sup> da reclamação graciosa: (i) a simplicidade no seu procedimento e a brevidade das resoluções; (ii) dispensa de formalidades; (iii) inexistência de caso decidido ou resolvido; (iv) gratuidade (ausência de custas); (v) simplicidade dos meios probatórios, com recurso à prova documental, sem prejuízo de diligências que a administração achar necessário;

A reclamação graciosa é apresentada no prazo de 60 dias a partir dos factos seguintes:

- a) termo do prazo para pagamento das prestações tributárias legalmente notificadas ao sujeito passivo;
- b) notificação dos restantes actos, mesmo quando não dêem origem a qualquer liquidação e excluindo a fixação da matéria tributável por métodos indirectos;
- c) citação dos responsáveis subsidiários em processo de execução fiscal;
- d) formação da presunção de indeferimento tácito;
- e) conhecimento dos actos lesivos dos interesses legalmente protegidos não abrangidos nas alíneas anteriores.

Quando tiver por fundamento a preterição de formalidades essenciais, o prazo de reclamação graciosa é de um ano (art. ° 128.º n.º 1 e 2.º da LOJT).

---

<sup>290</sup> PAIVA, Carlos, *Da Tributação à revisão dos actos tributários*, Almedina, Coimbra, 2005, pág., 171.

A reclamação graciosa não tem efeito suspensivo, salvo quando for prestada garantia adequada, a requerimento do sujeito passivo, no prazo de 10 dias após a notificação para o efeito pelo órgão competente (art. ° 129.º da LOJT).

Havendo identidade do tributo e do órgão competente para a decisão, bem como dos fundamentos de facto e de direito, pode a reclamação graciosa ser apresentada em coligação, se o órgão instrutor entenda fundamentadamente não haver prejuízo para a celeridade da decisão (art. ° 131.º n.º 1 e 2.º da LOJT).

A competência para a instauração, instrução e decisão dos processos de reclamação graciosa é do serviço onde se integra o autor do acto, assim são competentes:

- a) o director da área fiscal ou unidade dos grandes contribuintes;
- b) o dirigente de um órgão ou serviço central que tenha aprovado o acto de reclamação;
- c) os directores das alfândegas, os serviços da autarquia e outros serviços locais competentes.

Esses serviços competentes devem instaurar os processos de reclamação graciosa, instruindo-os utilizando todos os meios de prova legalmente previstos que sejam necessários ao correcto apuramento dos factos e decidem apresentando os fundamentos num prazo não superior a 60 dias (art. ° 133.º n.º 1, 2 e 3 da LOJT).

De acordo com CARLOS PAIVA <sup>291</sup> “apresentada a petição nos serviços competentes (...) deverá este proceder à instauração e instrução do procedimento, dentro do referido prazo (...) e devem:

- verificar a veracidade e conformidade de todos os documentos reputados essenciais para a apreciação da causa, quer estejam em poder do contribuinte, quer estejam na posse dos Serviços, juntando-os ao processo;
- questionar a existência de impugnação judicial e proceder em conformidade;
- apreciar a legitimidade do(s) recorrente(s) e a;
- tempestividade do recurso administrativo;
- mencionar sempre esses aspectos na proposta de decisão;

---

<sup>291</sup> PAIVA, Carlos, Da Tributação à revisão dos actos tributários, ob., cit., pág., 175, sublinhados nossos.

- concluir a instrução com os elementos disponíveis nos serviços elaborando a proposta de decisão.”

A administração tributária, pode decidir pelo: (i) deferimento; (ii) deferimento parcial; ou (iii) indeferimento.

Nas palavras de CARLOS PAIVA <sup>292</sup> “relativamente à primeira que se consubstancia num resultado positivo para o reclamante, a repercussão será a anulação, pela administração tributária, do acto tributário objecto da reclamação, cessando dessa forma os efeitos negativos que deram origem à reclamação por parte do contribuinte. Quanto ao deferimento parcial, como facilmente se depreende, são aquelas situações em que a administração tributária, embora reconhecendo erros no acto que deu origem à reclamação, não reconhece a existência de uma situação de anulação total desse acto tributário, o que implica que os serviços procedem apenas a uma anulação parcial do acto objecto da reclamação. Na hipótese de indeferimento, é obvio que aí se enquadram as situações em que o pedido formulado na petição não obteve qualquer censura na reavaliação de foi alvo através do procedimento de reclamação, o que a acontecer decorre normalmente de serem considerados inverosímeis os fundamentos em que se sustentava.”

O indeferimento total ou parcial da reclamação graciosa é susceptível de recurso para o superior hierárquico do autor do acto (art. ° 138.º n.º 1 da LOJT).

De acordo SALDANHA SANCHES <sup>293</sup> “a opção entre reclamação e a impugnação pode ser feita pelo contribuinte, excepto nos casos em que, não tendo ainda a Administração fiscal tido a possibilidade de se pronunciar expressamente sobre a situação litigiosa, se procura evitar, mediante a obrigatoriedade legal da reclamação, em recurso inútil para os tribunais.”

SERENA CABRITA NETO <sup>294</sup> refere que “(...) o principal objectivo da criação desta reclamação é possibilitar a resolução dos litígios em sede administrativa, evitando o recurso à impugnação judicial. Daí o legislador conferir, quer para a reclamação graciosa, quer para a impugnação, o mesmo rol de fundamentos legais possíveis. Por outro lado, essa preocupação da prévia decantação de litígios é patente no facto de, nos principais tipos de impugnação (casos de autoliquidação, substituição tributária e pagamentos por conta) a lei impor

---

<sup>292</sup> PAIVA, Carlos, *Da Tributação à revisão dos actos tributários*, ob., cit., pág., 181.

<sup>293</sup> SANCHES, Saldanha, *Manual de Direito Fiscal*, ob., cit., pág., 475.

<sup>294</sup> NETO, Serena Cabrita, *Introdução ao Processo Tributário*, ob., cit., pág., 69.

a reclamação graciosa prévia, precisamente por se pretender que estas questões, que em regra não levantam questões eminentemente jurídicas, mas sim de facto, possam ser resolvidas pela própria Administração, evitando o recurso moroso e dispendioso aos tribunais.”

### 6.8.3 O recurso hierárquico

De acordo com CARLOS PAIVA <sup>295</sup> “de entre os meios impugnatórios existentes no contencioso administrativo tributário encontramos o recurso hierárquico, que permite aos contribuintes (em segunda instância) atacar as decisões proferidas pelos órgãos da administração, nomeadamente aquelas que:

- decorrem de actos praticados na sequência da actividade administrativa tributária, ou
- resultem de actos de indeferimento total ou parcial de reclamações graciosas.”

Para JESUÍNO MARTINS <sup>296</sup> o recurso hierárquico “também é uma forma de procedimento tributário e pode ser utilizado quando no âmbito de um procedimento da sua inteira iniciativa ou da iniciativa dos serviços da Administração Tributária resulta, expressa ou tacitamente, uma decisão de sentido desfavorável aos interesses do contribuinte.”

De acordo com SERENA CABRITA NETO <sup>297</sup> “a par do que sucede no Direito Administrativo, também em sede de procedimento tributário se conferiu ao contribuinte a possibilidade de recorrer de todas as decisões da Administração para o mais elevado superior hierárquico do autor do acto (...).”

O indeferimento total ou parcial da reclamação graciosa e a decisão da revisão oficiosa ou da fixação da matéria tributável são susceptíveis de recurso para o superior hierárquico do autor do acto. O recurso hierárquico das decisões proferidas tem efeito devolutivo. Este recurso é dirigido, no prazo de 90 dias a contar da data do indeferimento, ao órgão hierarquicamente superior qualquer que seja a natureza do tributo (art. ° 138.° n.° 1 e 2.° e art. ° 139.° da LOJT).

---

<sup>295</sup> PAIVA, Carlos, *Da Tributação à revisão dos actos tributários*, ob., cit., pág., 191.

<sup>296</sup> MARTINS, Jesuíno Alcântara, *As garantias dos contribuintes*, in CATARINO, João Ricardo e Guimarães, Vasco Branco, *Lições de Fiscalidade*, Almedina, Coimbra, 2012, pág., 435.

<sup>297</sup> NETO, Serena Cabrita, *Introdução ao Processo Tributário*, ob., cit., pág., 62.

O recurso hierárquico deve ser entregue, no serviço que proferiu o acto recorrido (órgão *a quo*) e deve subir no prazo de 30 dias, a partir da data da entrega do recurso, acompanhado de informação sucinta ou parecer do autor do acto recorrido e do processo a que respeite o acto. No mesmo prazo de 30 dias, pode o autor do acto recorrido revoga-lo total ou parcialmente. O recurso hierárquico é decidido (pelo órgão *ad quem*) no prazo máximo de 60 dias a contar da data da entrega do recurso (art. ° 140.º n.º 1, 2 e 3).

RUI DUARTE MORAIS <sup>298</sup> diz que “o recurso hierárquico tem efeito devolutivo (...), pelo que a sua pendência não obsta à efetivação da decisão recorrida. Estando em causa uma liquidação, o processo de execução para cobrança da quantia liquidada prosseguirá (caso não tenha havido pagamento voluntário), salvo se o interessado lograr a suspensão de tal processo mediante a prestação de garantia (ou obtendo a dispensa de tal prestação).”

De acordo com CARLOS PAIVA <sup>299</sup> “após a interposição do recurso perante o autor do acto de que se recorre e, na sequencia das diligências procedimentais a que esse órgão da administração está vinculado (...) podem acontecer três situações:

- a revogação total do acto recorrido;
- a revogação parcial do acto recorrido;
- a manutenção integral do acto recorrido;

Portanto, se na primeira hipótese o procedimento terminará por inutilidade superveniente da lide, nas últimas hipóteses, o recurso deverá subir, no prazo de 30 dias a contar da sua apresentação, para o mais elevado superior hierárquico. Ao subir deve ser instruído com informação (sucinta) do órgão recorrido e acompanhado do processo a que respeite.”

A decisão sobre o recurso hierárquico é passível de recurso contencioso, no prazo de 90 dias após a notificação da decisão e nos termos regulados pela lei de procedimento judicial tributário (art. ° 141.º da LOJT).

De acordo com JESUÍNO MARTINS <sup>300</sup> “em face da decisão de indeferimento, total ou parcial, do recurso hierárquico o interessado pode acionar um

---

<sup>298</sup> MORAIS, Rui Duarte, *Manual de Procedimento e Processo Tributário*, Almedina, Coimbra, 2012, pág., 193.

<sup>299</sup> PAIVA, Carlos, *Da Tributação à revisão dos actos tributários*, ob., cit., pág., 193, sublinhado nosso.

<sup>300</sup> MARTINS, Jesuíno Alcântara, *As garantias dos contribuintes*, in CATARINO, João Ricardo e Guimarães, Vasco Branco, *Lições de Fiscalidade*, Almedina, Coimbra, 2012, pág., 438.

meio processual judicial, cujo tipo está dependente do ato cujo mérito constitui o objeto do recurso hierárquico. Se o que estiver em causa for a apreciação da legalidade de um ato de liquidação o meio processual judicial para reagir contra a decisão de indeferimento é a impugnação judicial, a interpor no prazo de 90 dias a contar da notificação da decisão do recurso hierárquico. Se o que estiver em crise no recurso hierárquico for um ato em matéria tributária que não comporte a apreciação da legalidade da liquidação, o contribuinte para reagir contra a decisão desfavorável deve apresentar, no prazo de três meses a contar da notificação, uma ação administrativa especial (...).”

O recurso hierárquico tem assim as seguintes características<sup>301</sup>:

- tem por objecto decisões proferidas pelos órgãos da administração tributária;
- é dirigido ao mais elevado superior hierárquico do autor do acto recorrido;
- o prazo para a apresentação é de 90 dias a contar da notificação do acto que se recorre;
- tem carácter facultativo e efeito devolutivo;
- não tem formalidades essenciais, com isenção de custas e com a limitação dos meios de prova admitidos à forma documental;
- o prazo de subida do recurso é de 30 dias a contar da data da sua entrega;
- o recurso hierárquico é decidido no prazo de 60 dias a contar da data da sua entrega.

#### **6.8.4 A revisão oficiosa dos actos de liquidação**

Nas palavras de JESUÍNO MARTINS <sup>302</sup> “a matéria tributável é quantificada e apurada na declaração apresentada pelo sujeito passivo da relação jurídica tributária. Porém, a lei estabelece exceções a esta regra e permite que, em caso de impossibilidade de comprovação e quantificação direta e exata dos elementos indispensáveis à correta determinação da matéria tributária de qualquer imposto, a avaliação dos rendimentos ou dos bens patrimoniais seja realizada através do sistema de avaliação indireta, isto é, a partir de indícios, presunções ou outros elementos que a administração tributária disponha (...).”

---

<sup>301</sup> PAIVA, Carlos, *Da Tributação à revisão dos actos tributários*, ob., cit., pág., 192.

<sup>302</sup> MARTINS, Jesuíno Alcântara, *As garantias dos contribuintes*, in CATARINO, João Ricardo e Guimarães, Vasco Branco, *Lições de Fiscalidade*, Almedina, Coimbra, 2012, pág., 439.

Para SERENA CABRITA NETO <sup>303</sup> “(...) este meio processual destina-se apenas à revisão dos actos tributários *stricto sensu*, ou seja, aqueles referentes à liquidação de determinado tributo, e não a outros actos da Administração Tributária. Este facto, aliado ao facto de a reclamação graciosa consumir grande parte dos fundamentos para a revisão, acaba por restringir fortemente o seu âmbito de utilização. Acresce ainda que, em determinados casos, a reclamação assume um carácter obrigatório, razão pela qual a revisão é muitas vezes preterida em favor daquela. Mas note-se: enquanto que na *revisão* se pretende que a Administração reveja a sua actuação, corrigindo um erro, ou uma injustiça manifesta e notória, já na *reclamação* se visa obter a anulação de um determinado acto com base na sua ilegalidade, a ordenar pelo órgão hierarquicamente superior ao órgão que praticou o acto inicial, baseado em fundamentos concretos, determinados na lei. Em suma, o âmbito de aplicação de uma e outra figura acaba por não ser idêntico, apesar de poderem existir situações em que ambas as figuras poderão ter aplicação.”

A avaliação indirecta dirige-se à determinação da base tributária segundo critérios ou parâmetros que exprimem o tipo médio de capacidade contributiva e verifica-se sempre que ocorra algum dos seguintes factos:

- a) inexistência de contabilidade organizada ou dos livros de registo exigidos nos códigos de imposto, bem como a falta, atraso ou irregularidade na sua execução, escrituração ou organização;
- b) recusa de exibição da contabilidade, dos livros de registo e demais documentos de suporte legalmente exigidos, bem assim a sua ocultação, destruição, inutilização, falsificação ou viciação;
- c) existência de diversas contabilidades ou grupos de livros com o propósito de simulação da realidade perante a administração tributária;
- d) 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 não exibição imediata daquela ou destes só determinam a aplicação dos métodos indirectos após o decurso do prazo fixado na

---

<sup>303</sup> NETO, Serena Cabrita, *Introdução ao Processo Tributário*, ob., cit., pág., 59.

legislação para a regularização ou apresentação, sem que se mostre cumprida a obrigação. Esse prazo não pode ser inferior a quinze dias nem superior a trinta (art. ° 92.º n.º 1, 2, e 3 da LOJT).

A determinação da base tributária, segundo métodos indirectos, baseia-se em todos os elementos de que a administração tributária disponha, nomeadamente:

- a) as margens médias do lucro líquido sobre as vendas e prestação de serviços ou compras e fornecimento de serviços a terceiros;
- b) as taxas médias de rendibilidade do capital investido no sector;
- c) os coeficientes técnicos de consumos ou utilização de matérias-primas e outros custos directos;
- d) os elementos e informações declarados à administração tributária, incluindo os relativos a outros impostos, bem assim os relativos a empresas ou entidades que tenham relações económicas com o sujeito passivo;
- e) a localização e dimensão das unidades produtivas;
- f) os custos médios em função das condições concretas do exercício da actividade;
- g) a matéria tributável do ano ou anos mais próximos que se encontre determinada pela administração tributária (art. ° 93.º n.º 1 da LOJT).

SERENA CABRITA NETO <sup>304</sup> diz que da comparação entre a avaliação directa e a indirecta “(...) sobressai fundamentalmente que a avaliação indirecta é um processo de quantificação da obrigação tributável menos rigoroso e mais permeável à ocorrência de erros, para além de se fundamentar em critérios com uma relevante margem de subjectividade. A avaliação indirecta é, assim potencialmente geradora de menor justiça e de maior insegurança e, portanto, de maiores litígios.”

O acto de liquidação é objecto de revisão pela entidade que o praticou, por iniciativa sua ou por ordem do superior hierárquico, com fundamento no errado apuramento da situação tributária do sujeito passivo. Se a revisão for a favor da administração tributária a revisão só pode ocorrer com base em novos elementos não considerados na liquidação. Se a revisão for a favor do sujeito passivo, a

---

<sup>304</sup> NETO, Serena Cabrita, *Introdução ao Processo Tributário*, ob., cit., pág., 69.

revisão tem como fundamento erro imputável aos serviços. O vício de erro imputável aos serviços compreende os erros materiais e formais, incluindo os aritméticos e exclui as formalidades procedimentais estabelecidas na LOJT e noutra legislação tributária, nomeadamente, a audiência do sujeito passivo e a fundamentação dos actos (art. ° 134.º n.º 1, 2, 3 e 5 da LOJT).

No caso de aplicação de métodos indirectos, o acto de fixação da matéria tributável pode ser revisto nos três anos posteriores pela entidade que o praticou quando, em face de elementos concretos conhecidos posteriormente, se verifique ter havido injustiça grave ou notória em prejuízo do Estado ou do sujeito passivo. Esta revisão, pode ser feita oficiosamente ou suscitada pelo interessado (art. ° 135.º n.º 1 e 2 da LOJT).

Para RUI DUARTE MORAIS <sup>305</sup> “a jurisprudência consagrou o entendimento, hoje pacífico, de que a revisão “oficiosa” não é uma faculdade da administração fiscal, mas sim um poder-dever. Tal entendimento dá importante concretização prática ao princípio da legalidade dos impostos: só são exigíveis os impostos que resulte dos exatos termos da lei, apenas deverá haver lugar a tributação nas circunstâncias factuais tipificadas nas normas de incidência. Quando for constatada a violação da lei ou um erro de facto grave, a administração tem a obrigação de repor a legalidade. Daqui decorrem importantes consequências: a) o interessado pode, por requerimento dirigido à administração, impulsionar o pedido de revisão; b) a decisão administrativa que versou sobre o requerido é passível de controlo judicial.”

### **6.8.5 A revogação dos actos tributários**

CARLOS PAIVA <sup>306</sup> diz-nos que “importante se nos afigura também, a distinção entre a *revisão* dos actos administrativos e a *revogação* de que esses actos podem ser objecto. Desde logo porque a revisão pressupõe a existência de uma acto que foi acolhido pela ordem jurídica e produziu os efeitos que dele eram esperados. Logo, esse acto ao ser revisto não desaparece totalmente da ordem jurídica, antes são alterados parte dos seus efeitos. Sendo certo que essa revisão se reflecte positivamente na esfera jurídica dos contribuintes, consubstanciando-se

---

<sup>305</sup> MORAIS, Rui Duarte, *Manual de Procedimento e Processo Tributário*, ob., cit., pág., 212.

<sup>306</sup> PAIVA, Carlos, *Da Tributação à revisão dos actos tributários*, ob., cit., pág., 247.

numa anulação total ou parcial do imposto (...). Ao contrário, a revogação tem efeitos retroactivos, nomeadamente nos casos de invalidade do acto que seja objecto dessa revogação (...) o qual por força desta, deixa de ter existência jurídica. E, essa revogação, que elimina de todo o acto sobre que incide, tanto pode ter efeitos positivos como negativos na esfera jurídica dos contribuintes.”

Sem prejuízo do disposto sobre a revisão dos actos, os actos da administração tributária podem ser revogados com fundamento na sua invalidade, com a excepção dos actos válidos da administração que não sejam constitutivos de direitos ou interesses legalmente protegidos e que deles não resultem para a administração tributária as obrigações legais ou os direitos irrenunciáveis. São competentes para a revogação dos actos da administração tributária os seus autores e os respectivos superiores hierárquicos, desde que não se trate de acto da competência exclusiva do subalterno. A revogação tem efeito retroactivo quando se fundamente na invalidade do acto revogado e nos restantes casos só produz efeitos para o futuro (art. ° 136.º n.º 1, 2, 4 e 5 da LOJT).

Os actos ilegais da administração tributária são anuláveis, através dos procedimentos previstos na LOJT, sem prejuízo do recurso contencioso.

São nulos os actos da administração tributária a que falte qualquer elemento essencial previsto na legislação tributária, ou para os quais a mesma legislação comine expressamente essa forma de invalidade, nomeadamente:

- a) os que emanem de órgãos manifestamente incompetentes;
- b) os que constituam crime;
- c) os que ofendam o conteúdo essencial de um direito fundamental<sup>307</sup>;
- d) os praticados sob coação;
- e) os que careçam em absoluto de forma legal ou que prescindam totalmente do procedimento legal estabelecido para os mesmos.

São inexistentes, total ou parcialmente, os actos que desrespeitem totalmente os elementos essenciais do procedimento, as normas de incidência tributária ou as normas sobre o conteúdo dos benefícios fiscais (art. ° 125.º n.º 1, 2, e 3 da LOJT).

---

<sup>307</sup> Para uma visão geral sobre os direitos fundamentais em Moçambique, veja-se SANTOS, Stela e LEÃO, António, *Lições de Direitos Fundamentais*, Editorial Fundza, Beira, 2022.

### 6.8.6 Os meios judiciais de defesa

SERENA CABRITA NETO <sup>308</sup> diz-nos que “com vista à defesa dos seus direitos, o contribuinte, para além dos meios de tutela de carácter administrativo, dispõe da possibilidade de recorrer aos tribunais, com vista a impugnar os actos da Administração Tributária. Esse recurso pode revestir diversas formas, sendo que a forma de recurso contencioso específico prevista em matéria fiscal é a impugnação a qual deve ser dirigida ao Tribunal Fiscal, (...) com possibilidade de recurso para os tribunais superiores (...).”

O interessado tem o direito de recorrer contenciosamente de todo o acto definitivo, independentemente da forma que assume para a defesa dos seus direitos e interesses legalmente protegidos, de acordo com as formas de processo constantes da lei.

Entre esses actos contam-se, desigualmente:

- a) a liquidação de tributos;
- b) a fixação de valores patrimoniais;
- c) a determinação da matéria tributável quando não dê lugar a liquidação do tributo;
- d) o indeferimento, expresso ou tácito e total ou parcial, de reclamações, recursos ou pedidos de revisão da liquidação;
- e) o agravamento da colecta resultante do indeferimento da reclamação;
- f) o indeferimento de pedidos de benefícios fiscais sempre que a sua concessão esteja dependente de processo autónomo;
- g) a fixação de taxas em quaisquer procedimentos de licenciamento ou autorização;
- h) a aplicação de juros, coimas, multas e sanções acessórias em matéria fiscal e aduaneira;
- i) os actos praticados por entidade competente nos processos de execução fiscal;
- j) a apreensão de bens ou outras providencias cautelares da competência da administração tributária, incluindo a aduaneira (art. ° 171.º n.º 1 e 2 da LOJT).

---

<sup>308</sup> NETO, Serena Cabrita, *Introdução ao Processo Tributário*, ob., cit., pág., 75, sublinhado nosso.

De acordo com JESUÍNO MARTINS <sup>309</sup> “o processo judicial tributário tem por função a tutela plena, efetiva e em tempo útil dos direitos e interesses legalmente protegidos em matéria tributária. Esta tutela plena e efetiva abrange o direito de impugnar qualquer ato tributário ou em matéria tributária suscetível de afetar negativamente a esfera jurídica do contribuinte ou de outro obrigado tributário, quer retirando-lhe direitos, quer recusando-se o reconhecimento de direitos ou a satisfação de pretensões.”

A todo o direito ou interesse legalmente protegido corresponde um meio processual próprio destinado à sua tutela jurisdicional efectiva.

São meios processuais fiscais:

- a) o recurso contencioso;
- b) a ação para reconhecimento de direito ou interesse legítimo em matéria tributária;
- c) o recurso, no próprio processo, de actos de aplicação de coimas, multas e sanções acessórias em matéria fiscal;
- d) o recurso no próprio processo, de actos praticados na execução fiscal;
- e) os procedimentos cautelares para garantia dos créditos fiscais;
- f) os meios acessórios de intimação para consulta de documentos ou processos, passagem de certidões e prestação de informações;
- g) a produção antecipada de prova;
- h) a intimação para um comportamento, em caso de omissões da administração tributária lesivas de quaisquer direitos ou interesses legítimos;
- i) os recursos contenciosos de actos denegadores de isenções ou benefícios fiscais ou de outros actos relativos a questões tributárias que não impliquem a apreciação do acto de liquidação;
- k) outros meios processuais fiscais previstos na lei (art.º 177.º n.º 1 da LOJT).

Perante a ausência de uma lei referente ao processo tributário, é importante ter em conta que de acordo com o art.º 10.º alínea b) da lei n.º 9/2018 de 27 de Agosto, são subsidiariamente aplicáveis aos tribunais fiscais, em matéria

---

<sup>309</sup> MARTINS, Jesuíno Alcântara, *As garantias processuais dos contribuintes*, in, CATARINO, João Ricardo e VICTORINO, Nuno Lições de Fiscalidade, Almedina, Coimbra, 2012, pág., 447.

processual, as disposições do Código do Processo Civil e do Contencioso Administrativo, com as necessárias adaptações. Assim sendo, aplica-se a lei n.º 7/2014 de 28 de Fevereiro, que regula os procedimentos atinentes ao processo administrativo contencioso.

### **6.8.7 O recurso contencioso**

A nomenclatura “recurso contencioso” ou “impugnação judicial” tem dividido a doutrina, sendo que muitos, consideram que não faz sentido, apelidar de recurso contencioso, a um acto que pela primeira vez dá entrada nos tribunais. Daí que muitos países têm optado pela expressão “impugnação judicial”.

Nas palavras de JESUÍNO MARTINS <sup>310</sup> “quando o ato tributário em crise for um ato de liquidação de tributo, o contribuinte pode tentar obter a tutela plena e efetiva dos seus direitos e interesses legalmente protegidos através de impugnação judicial ou de reclamação graciosa. Ambos os meios são adequados para discutir a ilegalidade do ato de liquidação, apenas divergem nas formalidades e nos encargos que implicam. Na reclamação graciosa aplica-se o princípio da gratuidade, a impugnação judicial está sujeita ao pagamento de custas processuais e, eventualmente, à constituição de mandatário judicial. Em regra, os contribuintes optam pela impugnação judicial, quando o fundamento desta for matéria de direito, ou pela reclamação graciosa quando existir matéria de facto controvertida que possa e deva ser decidida pela Administração Tributária.”

CARLOS PAIVA <sup>311</sup> diz-nos que “a impugnação judicial é um meio de defesa que normalmente visa atacar um acto tributário, ou uma qualquer ilegalidade que, por qualquer meio, lesou a esfera jurídica do contribuinte ao ofender os seus direitos ou interesses legalmente protegidos. Com ela, o interessado vai procurar obter através duma decisão judicial, a declaração de inexistência, de nulidade ou a anulação decorrente do reconhecimento do(s) vício(s) do acto impugnado (...).”

---

<sup>310</sup> MARTINS, Jesuíno Alcântara, *As garantias processuais dos contribuintes*, in, CATARINO, João Ricardo e VICTORINO, Nuno Lições de Fiscalidade, Almedina, Coimbra, 2012, pág., 450.

<sup>311</sup> PAIVA, Carlos, *Da Tributação à revisão dos actos tributários*, ob., cit., pág., 198.

De acordo com JESUÍNO MARTINS <sup>312</sup> “a impugnação judicial tem por finalidade a anulação, total ou parcial, do ato tributário ou do ato em matéria tributária, porém é possível obter na impugnação judicial a condenação da administração tributária, designadamente, quando é determinado pelo juiz o dever de pagamento de juros indemnizatórios ao contribuinte. São vários os atos cuja ilegalidade pode ser invocada através da impugnação judicial, pelo que vamos enunciar:

- a) A impugnação dos tributos, incluindo os parafiscais (contribuições para a segurança social) e os atos de autoliquidação, retenção na fonte e pagamento por conta;
- b) A impugnação do indeferimento total ou parcial das reclamações gratuitas;
- c) A impugnação da fixação da matéria tributável, quando não dê origem à liquidação de tributo;
- d) A impugnação de fixação de valores patrimoniais;
- e) A impugnação de atos administrativos em matéria tributável que comportem a apreciação da legalidade do ato de liquidação;
- f) A impugnação do agravamento à coleta aplicado em virtude da apresentação de reclamação gratuita ou de pedido de revisão da matéria tributável sem fundamento;
- g) A impugnação das providências cautelares adotadas pela administração tributária.”

Diz-nos RUI DUARTE MORAIS <sup>313</sup> que “constitui entendimento jurisprudencial firme que o processo de impugnação é de utilizar apenas quando o ato a impugnar é um ato de liquidação ou um ato administrativo que comporta a apreciação de um ato desse tipo e, relativamente a outros atos, quando a lei utilizar o termo “impugnação” para referenciar o meio processual a utilizar.”

O prazo do recurso contencioso é de 30 dias, após a notificação, em caso de indeferimento da reclamação gratuita, e de 90 dias, após a notificação em caso de decisão sobre o recurso hierárquico. O prazo também é de 30 dias em caso

---

<sup>312</sup> MARTINS, Jesuíno Alcântara, *As garantias processuais dos contribuintes*, in, CATARINO, João Ricardo e VICTORINO, Nuno Lições de Fiscalidade, Almedina, Coimbra, 2012, pág., 448.

<sup>313</sup> MORAIS, Rui Duarte, *Manual de Procedimento e Processo Tributário*, ob., cit., pág., 287.

da revisão da fixação da matéria tributável por métodos indirectos e revogação dos actos tributários, contados a partir da data da notificação.

Diz-nos JESUÍNO MARTINS <sup>314</sup> que “a impugnação judicial tem por fundamento qualquer ilegalidade, designadamente a:

- a) Errónea qualificação e quantificação dos rendimentos, lucros, valores patrimoniais e outros factos tributários;
- b) Incompetência;
- c) Ausência ou vício da fundamentação legalmente exigida;
- d) Preterição de outras formalidades legais”.

A petição é apresentada de forma articulada no tribunal fiscal ou no órgão da administração tributária que tenha decidido sobre a reclamação graciosa, recurso hierárquico revisão ou revogação do acto.

SERENA CABRITA NETO <sup>315</sup> diz-nos que “de extrema relevância é a possibilidade prevista de se poder impugnar o acto com fundamento na errada quantificação ou qualificação dos rendimentos, lucros, valores patrimoniais e outros factos tributários. É, aliás, neste tipo de questões que se levantam os maiores problemas em sede de direito tributário.”

Para GUSTAVO CAMPOS <sup>316</sup> “por meio da impugnação judicial, o contribuinte poderá alcançar a anulação da liquidação (ou declaração de sua nulidade ou inexistência), além da condenação do Fisco no pagamento de juros indemnizatórios. Para tanto, deverá demonstrar as ilegalidades do ato impugnado que afetem sua validade ou existência. As circunstâncias posteriores ao ato que comprometem sua exibibilidade (p.ex., prescrição e pagamento) devem ser invocadas na oposição à execução.”

De acordo com o art.º 53.º n.º 1 e 55.º da lei 7/2014 de 28 de Fevereiro, aplicável *ex vi* do art.º 10.º alínea b) da lei 9/2018 de 27 de Agosto, na petição de recurso, que reveste a forma articulada, deve o recorrente:

- a) Designar a formação de julgamento da respectiva jurisdição a que o recurso é dirigido;

---

<sup>314</sup> MARTINS, Jesuíno Alcântara, *As garantias processuais dos contribuintes*, in, CATARINO, João Ricardo e VICTORINO, Nuno Lições de Fiscalidade, Almedina, Coimbra, 2012, pág., 449.

<sup>315</sup> NETO, Serena Cabrita, *Introdução ao Processo Tributário*, ob., cit., pág., 79.

<sup>316</sup> DE CAMPOS, Gustavo Caldas Guimarães, *Execução Fiscal e Efetividade: análise do modelo brasileiro à luz do sistema português*, Quartier Latin, 2009, pág. 94.

- b) Indicar a sua identidade, residência ou sede, bem como dos contra-interessados a quem o provimento do recurso possa directamente prejudicar, requerendo a sua citação;
- c) Identificar o acto recorrido e o seu autor, indicando se for caso disso, o uso de delegação ou subdelegação de poderes;
- d) Expor com clareza os factos e as razões de direito que fundamentem o recurso;
- e) Apresentar, de forma clara e sucinta, conclusões, indicando, com precisão, as normas ou princípios que considere infringidos, bem como os direitos violados;
- f) Formular o pedido ou os pedidos;
- g) Indicar os factos cuja prova pretende efectuar;
- h) Requerer os meios de prova que entenda necessários, referindo-os, especificamente, aos factos em causa;
- i) Indicar os documentos que, obrigatória ou facultativamente, acompanham a petição;
- j) Indicar o escritório ou o domicílio do signatário da petição na sede do tribunal para efeitos de notificação, não sendo o Ministério Público.

Independentemente das formalidades exigidas por lei especial, são obrigatoriamente, juntos à petição:

- a) Documento comprovativo do acto recorrido;
- b) Todos os documentos necessários à demonstração da verdade dos factos alegados, exceptuados aqueles que fazem parte do processo administrativo instrutor;
- c) O rol de testemunhas, sempre que seja requerida a prova testemunhal, indicando-se os factos a que cada testemunha deve depor;
- d) A procuração forense ou equivalente;
- e) Duplicados legais.

Nas palavras de GILLES CISTAC<sup>317</sup> “o processo administrativo contencioso é predominantemente escrito. O recurso contencioso, por exemplo, é interposto pela apresentação de uma petição escrita (...). A resposta da autoridade recorrida é igualmente escrita (...). A exigência de um processo predominantemente

---

<sup>317</sup> CISTAC, Gilles, *Direito Processual Administrativo Contencioso teoria e prática*, Vol., I, Escolar Editora, Maputo, 2010, pág., 163.

escrito dá um carácter particularmente sério à instrução dos processos e ao seu julgamento. As manobras dilatórias são limitadas e as “surpresas” durante a audiência são dificilmente concebíveis. Nestas condições, é apenas o valor real dos argumentos que é tomado em conta durante o processo. Assim, a audição de testemunhas permanece um evento raro no processo administrativo contencioso”.

#### **6.8.8 Acção para reconhecimento de direito ou interesse legítimo em matéria tributária**

De acordo com RUI DUARTE MORAIS <sup>318</sup> que “a impugnação dos atos administrativos tem uma dimensão essencialmente reativa: pretende-se, como pedido principal, a remoção da ordem jurídica de atos praticados pela administração que se considera estarem feridos de ilegalidade. Ora, tal não pode ser suficiente para assegurar uma plena tutela jurisdicional dos direitos e interesses legalmente protegidos dos cidadãos, pois pode mostrar-se necessária uma intervenção judicial de carácter constitutivo. (...) A doutrina aponta como exemplos típicos da propriedade do uso deste meio processual os casos em que o sujeito passivo é confrontado com atos administrativos originados em situações factuais que se tendem a repetir. Assim, p. ex., alguém que é notificado de liquidações de um imposto periódico de que entende estar isento ou de liquidações que entende sofrerem (todas) do mesmo erro. Na realidade, porque o processo de impugnação é dirigido a um ato (ou a vários atos, cumuláveis para efeitos de recurso), o uso desta forma processual não se mostra “suficiente” para assegurar a plena tutela dos interesses do contribuinte, que teria que reclamar/impugnar cada um destes atos. A acção para o reconhecimento de um direito ou interesse legítimo é a forma processual que melhor permitirá, “de uma vez por todas”, esclarecer este tipo de situações.”

Para SERENA CABRITA NETO <sup>319</sup> “este tipo de acção poderia ser comparado à acção declarativa existente em sede de processo civil, mediante a qual se pretende que o tribunal declare a existência de um direito em sede tributária. Portanto, o titular de um direito ou interesse legalmente protegido em matéria tributária pode (...) intentar uma acção que seguirá os termos da impugnação,

---

<sup>318</sup> MORAIS, Rui Duarte, *Manual de Procedimento e Processo Tributário*, ob., cit., pág., 320.

<sup>319</sup> NETO, Serena Cabrita, *Introdução ao Processo Tributário*, ob., cit., pág., 98.

requerendo ao tribunal que declare a existência desse direito ou interesse. A existência deste tipo de acção vem ao encontro do preceituado constitucional da tutela efectiva dos direitos e interesses legítimos dos administrados, onde se inclui igualmente o reconhecimento desses direitos (...).”

De acordo com o art.º 120.º n.º 1 da lei 7/2014 de 28 de Fevereiro, aplicável *ex vi* do art.º 10.º alínea b) da lei 9/2018 de 27 de Agosto, as acções para o reconhecimento de um direito ou interesse legalmente protegido podem ser propostas quando não tenha havido lugar a prática de um acto administrativo, nem um indeferimento tácito, e não se pretenda a determinação da prática de qualquer acto administrativo, tenha por finalidade a declaração do conteúdo de uma relação jurídica administrativa controvertida, designadamente o reconhecimento:

- a) De um direito fundamental face à administração;
- b) De um direito ao pagamento de uma quantia certa em dinheiro;
- c) De um direito à entrega de coisa certa;
- d) De um direito a uma prestação de facto.

Esta acção pode ser proposta <sup>320</sup> por quem invoque a titularidade ou interesse a reconhecer, e devem ser intentadas contra o órgão competente para praticar os actos administrativos ou para determinar as operações decorrentes do reconhecimento do direito ou interesse ou impostos pelo reconhecimento deste direito ou interesse de cuja titularidade o autor se arroga. Pode cumular com o pedido de reconhecimento de um direito ou interesse legalmente protegido:

- a) O pedido de indemnização por perdas e danos derivados da violação ou do não reconhecimento do direito ou interesse em causa;
- b) O pedido de condenação na realização da prestação devida ou na prática de acto devido, dentro dos prazos fixados pela decisão, dos actos e operações necessárias para assegurar a tutela do direito ou interesse em causa.

---

<sup>320</sup> De acordo com o art.º 122.º e 123.º da lei 7/2014 de 28 de Fevereiro, aplicável *ex vi* do art.º 10.º alínea b) da lei 9/2018 de 27 de Agosto

### 6.8.9 Recursos

A Lei permite o recurso, no próprio processo, de actos de aplicação de coimas, multas e sanções acessórias em matéria fiscal e o recurso, no próprio processo de actos praticados na execução fiscal.

Nos termos do artigo 18.º Diploma legislativo n.º 783 de 18 de abril de 1942 (Regulamento do Contencioso das Contribuições e Impostos):

O recurso para o Tribunal Administrativo será interposto no prazo de oito dias, a contar da notificação da sentença que julgar a transgressão ou a reclamação do contribuinte, na forma dos parágrafos seguintes.

§ 1.º A interposição do recurso por parte do contribuinte ou transgressor será feita por meio de petição em papel selado, assinada nos termos do artigo 4.º, a qual conterà ao mesmo tempo a alegação dos fundamentos do recurso.

§ 2.º Se, porém, o contribuinte ou transgressor pretender minutar no tribunal de recurso, assim o declarará em simples petição que, neste caso, será junta ao processo no prazo de 24 horas a contar da notificação.

§ 3.º Tanto num como noutra caso o secretário ou delegado de fazenda pode, querendo, contraminutar ou sustentar o direito da Fazenda Nacional recorrida dentro de oito dias, findo o prazo que no corpo deste artigo e § 2.º se concede ao recorrente para recorrer ou minutar.

§ 4.º Quando o recurso seja interposto por parte da Fazenda, deverá a petição, com as alegações, ser feita em papel comum e assinada pelo recorrente, devendo igualmente ser em papel comum todos os requerimentos e certidões que houverem de ser em papel passadas para instrução do recurso, não havendo lugar a preparo.

§ 5.º Se por parte da Fazenda se não minutar, a simples petição de recurso, se for caso dela, será também junta ao processo no prazo de 24 horas.

§ 6.º O contribuinte ou transgressor recorrido pode, querendo, sustentar o seu direito ou contraminutar nos dez dias seguintes; mas se preferir fazê-lo no tribunal de recurso declará-lo-á dentro de 24 horas, findo o prazo que a Fazenda tem para recorrer ou minutar.

§ 7.º Se a decisão da primeira instância atender só em parte a reclamação ou julgar subsistente só em parte a transgressão arguida e dela pretendam interpor recurso o reclamante ou transgressor e o representante da

Fazenda Nacional, contam-se os prazos fixados nos parágrafos anteriores, tomando a Fazenda o lugar de recorrente.

Para RUI DUARTE MORAIS <sup>321</sup> “a natureza judicial do processo de execução fiscal pouco mais significa, em termos práticos, que afirmar que o juiz, para além das decisões que a lei lhe reserva, pode ser chamado a controlar a legalidade da atividade da administração fiscal no quadro de um determinado processo de execução.”

JESUÍNO MARTINS <sup>322</sup> diz que “sempre que no processo de execução fiscal seja praticado um ato processual ou tomada uma decisão que seja ofensiva dos direitos ou interesses do executado ou de terceiro e que pela sua natureza ou tipo, não possa ser utilizada a oposição judicial ou os embargos de terceiro, é este o meio processual a utilizar pelo interessado.”

## **6.9 Os procedimentos cautelares para a garantia de créditos fiscais**

De acordo com TOMÁS TIMBANE<sup>323</sup> “um processo judicial leva, regra geral, muito tempo, e a regulação dos interesses das partes nem sempre pode aguardar que a decisão final seja proferida. Se antes ou mesmo no decurso do processo, não forem tomadas medidas provisórias, o efeito que se pretende obter com a acção pode não ser alcançado quando a sentença final for proferida. Enquanto se espera pelo início da acção ou enquanto esta está em curso, mas não foi decidida, pode suceder que os meios necessários para a decisão desapareçam ou sejam subtraídos à justiça”.

A lei permite que a administração tributária, adopte alguns procedimentos cautelares tendo em vista a garantia dos seus créditos tributários, e tais procedimentos <sup>324</sup> podem não ser somente dirigidos à preservação da garantia patrimonial, mas também preservação de meios de prova.

A lei também permite em numerosas situações, a apreensão de bens, mercadorias e meios de transporte.

---

<sup>321</sup> MORAIS, Rui Duarte, *Manual de Procedimento e Processo Tributário*, ob., cit., pág., 341.

<sup>322</sup> MARTINS, Jesuíno Alcântara, *As garantias processuais dos contribuintes*, in, CATARINO, João Ricardo e VICTORINO, Nuno Lições de Fiscalidade, Almedina, Coimbra, 2012, pág., 457.

<sup>323</sup> TIMBANE, Tomás, *Lições de Processo Civil I*, 2ª Edição, Revista e Actualizada, Escolar Editora, Maputo, 2020, pág., 227.

<sup>324</sup> MORAIS, Rui Duarte, *Manual de Procedimento e Processo Tributário*, ob., cit., pág., 310.

Não esta a excluída a possibilidade de recurso às providencias cautelares, previstas no CPC como o arresto e o arrolamento.

SERENA CABRITA NETO <sup>325</sup> diz que “quanto ao arresto dos bens do contribuinte, ou seja, a sua efectiva apreensão, pode ser requerido pela Administração Tributária sempre que haja o fundado receio da diminuição de garantia de cobrança dos créditos tributários, desde que já tenha existido o acto de liquidação ou esteja a decorrer a fase de liquidação. Note-se que “o fundado receio” indicia um especial ónus de fundamentação para a Administração Tributária, a qual terá de justificar as razões em que se baseia a necessidade de aplicar uma medida cautelar.”

Quanto ao arrolamento, a mesma autora diz que, <sup>326</sup> “não para garantir a efetivação da cobrança dos créditos, mas para garantir a não dissipação de bens ou documentos conexos com a obrigação tributária, designadamente aqueles necessários ao apuramento da matéria tributável ou dos factos tributáveis, pode a Administração requerer que os mesmos sejam arrolados, ou seja, descritos num rol numerado, o qual atesta a sua existência, evitando assim a sua futura dissipação. Neste caso, não é necessário que o tributo esteja liquidado ou que esteja em fase de liquidação, ao contrário do que acontece no arresto, como vimos.”

Convém também recordar, que de acordo com o estipulado pelo art.º 157.º n.º 1 e 2 da LOJT, findo o prazo de pagamento estabelecido nas leis tributárias é extraída pelos serviços competentes a certidão de dívida com base em todos os elementos que tiverem ao seu dispor, que identifiquem o sujeito passivo e a dívida em causa. As certidões de dívida servem de base à instauração do processo de execução fiscal a promover nos termos da lei de processo tributário.

GILBERTO CORREIA<sup>327</sup> sublinha que “(...) toda a obrigação, entendida pelo seu lado passivo como “*o vínculo jurídico por virtude do qual uma pessoa fica adstrita para com outra à realização de uma prestação*”, pressupõe sempre uma relação jurídica que lhe serve de base. Assim, no domínio obrigacional, as relações jurídicas devem ter um conjunto de coisas ou direitos susceptíveis de assegurar o cumprimento das mesmas”.

---

<sup>325</sup> NETO, Serena Cabrita, *Introdução ao Processo Tributário*, ob., cit., pág., 95.

<sup>326</sup> NETO, Serena Cabrita, *Introdução ao Processo Tributário*, ob., cit., pág., 97.

<sup>327</sup> CORREIA, Gilberto, *Direito de Retenção*, Escolar Editora, Maputo, 2015, pág., 17.

### 6.9.1 Os meios acessórios de intimação para a consulta de documentos ou processos, passagem de certidões e prestação de informações.

De acordo com o art.º 152.º n.º 1 da CRM, os cidadãos têm o direito de serem informados pelos serviços competentes da Administração Pública sempre que requeiram sobre o andamento dos processos em que estejam directamente interessados nos termos da lei.

De acordo com JESUÍNO MARTINS <sup>328</sup> “de igual modo, os contribuintes têm um direito genérico à informação sobre a sua concreta situação tributária, bem como podem requerer à Administração Tributária informações vinculativas sobre a situação tributária ou sobre os pressupostos dos benefícios fiscais. (...) Exemplo deste tipo de pedido é o que ocorre em caso de comunicação ou notificação insuficiente, designadamente, em virtude desta não fornecer ao destinatário do ato a fundamentação legalmente exigida, a indicação dos meios de defesa ou outros requisitos legais (...). Efectuado o pedido por pessoa com legitimidade, sendo o mesmo justificado pela existência de interesse tributário próprio no acesso à informação requerida e sendo tal interesse digno de tutela, quando não for dada integral satisfação aos pedidos formulados, o interessado pode requerer a intimação do órgão competente da Administração Tributária para que este proceda à execução da prestação jurídica devida.”

Para RUI DUARTE MORAIS <sup>329</sup> “só será possível lançar mão deste meio processual provando-se, para além da recusa, expressa ou tácita, da administração em disponibilizar a informação requerida (a *necessidade* de recurso à via judicial), o interesse objectivo do requerente na obtenção da documentação em causa (a sua *legitimidade*), a *proporcionalidade* entre a razão de ser do pedido e o esforço exigido à administração para a sua satisfação e, ainda, a existência, em serviço dependente da autoridade requerida, do documento contendo a informação a certificar. Haverá, porém, que respeitar os deveres decorrentes do sigilo fiscal quando a documentação em causa se refira a terceiros ou, também, a terceiros.”

De acordo com o art.º 106.º e seguintes da lei 7/2014 de 28 de Fevereiro, aplicável *ex vi* do art.º 10.º alínea b) da lei 9/2018 de 27 de Agosto, para

---

<sup>328</sup> MARTINS, Jesuíno Alcântara, *As garantias processuais dos contribuintes*, in, CATARINO, João Ricardo e VICTORINO, Nuno Lições de Fiscalidade, Almedina, Coimbra, 2012, pág., 461.

<sup>329</sup> MORAIS, Rui Duarte, *Manual de Procedimento e Processo Tributário*, ob., cit., pág., 324.

permitir o uso de meios administrativos ou contenciosos ou a concretização do direito de acesso à informação, devem as autoridades administrativas competentes facultar a consulta de documentos ou processos e passar certidões, a pedido do interessado ou do Ministério Público, no prazo de dez dias, excepto em caso de matérias secretas e confidenciais. Consideram-se matérias secretas e confidenciais aquelas em que a reserva se torne absolutamente necessária, para a prossecução de interesse público relevante, como sejam questões no âmbito da defesa nacional, segurança interna e política externa ou para a tutela de direitos fundamentais dos cidadãos, particularmente o respeito pela intimidade da sua vida privada e familiar.

A intimação deve ser pedida ao tribunal no prazo de vinte dias contados da ocorrência do primeiro dos seguintes factos:

- a) Decurso do prazo, contado da data de apresentação da pretensão, sem que o órgão administrativo satisfaça;
- b) Recusa expressa de satisfação da pretensão;
- c) Satisfação parcial da pretensão.

Os prazos para o uso dos meios administrativos contenciosos suspendem-se desde a data da apresentação do requerimento de intimação até ao trânsito em julgado da decisão de indeferimento ou ao cumprimento da que o defira.

O efeito suspensivo mantém-se quando o interessado peça a subsequente intimação e, cessa:

- a) Com o cumprimento da decisão que defira o pedido de intimação ou com o trânsito em julgado da que o indefira;
- b) Com o trânsito em julgado da decisão que extinga a instância por satisfação da pretensão na pendência do pedido de intimação.

Apresentado o pedido, o relator manda citar o órgão administrativo para contestar no prazo de dez dias. Apresentada a resposta ou findo o prazo para o efeito e concluídas as diligências que se mostrem necessárias, a jurisdição competente decide.

### **6.9.2 A produção antecipada da prova**

A produção antecipada de prova, pode ser requerida em situações em que existe receio de ela poder vir a tornar-se impossível, imagine-se por exemplo, o

depoimento de um contribuinte que após a cessação da sua actividade, pretender deixar o país, sendo uma testemunha essencial para o apuramento da verdade.

A produção antecipada de prova pode ser requerida, tanto pelo contribuinte como pela Administração Tributária.

A produção antecipada de prova pode ser requerida antes, ou na pendência do processo.

De acordo com o art.º 150.º da lei 7/2014 de 28 de Fevereiro, aplicável *ex vi* do art.º 10.º alínea b) da lei 9/2018 de 27 de Agosto, quando haja justo receio de vir a tornar-se impossível ou muito difícil o depoimento de certas pessoas ou a verificação de certos factos por meio de prova pericial ou de inspecção, podem o depoimento, o arbitramento ou a inspecção realizar-se antes de instaurado o processo.

O pedido <sup>330</sup> é feito em requerimento a apresentar com tantos duplicados quantas as pessoas a notificar. O requerente deve justificar sumariamente a razão da antecipação da prova, mencionar com precisão os factos sobre que esta há-de recair, especificar os meios de prova a incidir, identificar as pessoas a serem ouvidas, se for caso disso, e indicar claramente o pedido e os fundamentos do processo a instaurar, bem como a pessoa ou o órgão em relação aos quais se pretende fazer uso da prova. As pessoas ou órgãos indicados, são notificados para intervir nos actos de preparação e produção da prova, ou para deduzir oposição, no prazo de três dias. Quando se trate de incapazes, incertos ou ausentes é notificado o Ministério Público. Quando a notificação não possa ser feita a tempo de, com grande probabilidade, se realizar a diligencia requerida, a pessoa ou órgão indicados são imediatamente notificados da realização da diligência, podendo requerer, no prazo de cinco dias, a sua repetição, se esta for possível.

### **6.9.3 Intimação para um comportamento, em caso de omissões da administração tributária lesivas de quaisquer direitos ou interesses legítimos**

---

<sup>330</sup> De acordo com o art.º 151.º e 152.º da lei 7/2014 de 28 de Fevereiro, aplicável *ex vi* do art.º 10.º alínea b) da lei 9/2018 de 27 de Agosto

RUI DUARTE MORAIS <sup>331</sup> diz que “a delimitação do campo de utilização desta forma processual relativamente à ação para o reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária – aquela que lhe será mais próxima –, assenta na necessidade ou desnecessidade de prévia declaração do direito que se quer fazer valer. Uma vez que o processo de intimação para um comportamento não comporta uma fase declarativa, só poderá ser utilizado quando “se esteja em face de direitos cuja existência não necessite de atos de aplicação ou decorram necessariamente de determinada situação fáctica.” Exemplo do uso possível deste meio serão os casos em que a administração permaneça na situação de omissão face ao seu dever de pagamento de juros indemnizatórios, tendo havido restituição oficiosa do imposto indevidamente pago, uma vez que, constatada a restituição tardia, tal direito decorre diretamente da lei.”

Para SERENA CABRITA NETO <sup>332</sup> este tipo de acção prevê “(...) a possibilidade de, em caso de omissão, por parte da Administração, de qualquer comportamento que possa lesar um direito ou interesse legítimo em matéria tributária, o contribuinte possa requerer a sua intimação para adoptar esse comportamento. Obviamente, este meio processual tem uma natureza subsidiária face aos outros tipos de ação, apenas podendo o interessado recorrer ao mesmo no caso de não lhe ser facultado mais nenhum meio eficaz de tutela. Note-se que não se trata aqui de declarar a existência de um qualquer direito ou interesse legítimo do interessado, mas sim de obrigar a Administração a adoptar um comportamento em respeito a esse direito ou interesse.”

De acordo com o art.º 144.º n.º 1 e 2 da lei 7/2014 de 28 de Fevereiro, aplicável *ex vi* do art.º 10.º alínea b) da lei 9/2018 de 27 de Agosto, quando os órgãos administrativos, os particulares ou os concessionários violem normas de direito administrativo ou deveres decorrentes de acto ou contrato administrativo ou quando a actividade dos primeiros e dos últimos viole um direito fundamental ou ainda quando, em ambas as hipóteses, haja fundado receio de violação, pode o Ministério Público ou qualquer pessoa a cujos interesses a violação cause ofensa digna de tutela jurisdicional, pedir à jurisdição competente que os intime a adoptar certo comportamento ou a abster-se dele com o fim de assegurar, respectivamente, o cumprimento das normas ou deveres em causa ou respeito pelo exercício do

---

<sup>331</sup> MORAIS, Rui Duarte, *Manual de Procedimento e Processo Tributário*, ob., cit., pág., 340.

<sup>332</sup> NETO, Serena Cabrita, *Introdução ao Processo Tributário*, ob., pág., 102.

direito. O pedido pode ser apresentado antes ou na pendência do uso do meio processual administrativo ou contencioso adequado à tutela dos interesses a que a intimação se destina e, constitui incidente quando o referido meio tenha a natureza de processo contencioso.

#### **6.9.4 Os recursos contenciosos de actos denegadores de isenções ou benefícios fiscais ou de outros actos relativos a questões tributárias que não impliquem a apreciação do acto de liquidação.**

Determina a Lei n.º 4/2009, de 12 de Janeiro, que aprova o Código dos Benefícios Fiscais, no seu artigo 9.º que o destinatário dos benefícios fiscais deve cumprir com os seguintes pressupostos gerais para a sua obtenção, sem prejuízo de outros pressupostos 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.

Entendendo o contribuinte, que preenchidos os requisitos, foi-lhe denegado um benefício fiscal, decorrente da lei, pode-se socorrer deste instrumento para fazer valer os seus direitos.

## 6.10 Garantias no Direito penal Tributário

O cometimento de infrações tributárias, que seja procedido de uma declaração de inconstitucionalidade, da norma que cria o imposto, cuja violação veio a determinar a aplicação de sanções, coloca intrincados problemas jurídicos. Ora é sabido, que a declaração de inconstitucionalidade<sup>333</sup>, determina a nulidade da norma, e sendo nula, esta não poderá produzir efeitos. A declaração de inconstitucionalidade, produz efeitos *ex tunc* devendo-se eliminar todos os efeitos produzidos, sendo uma delas a condenação em virtude por exemplo de uma fraude fiscal cometida relativamente a imposto inconstitucional.

Conforme refere HERMENEGILDO PEDRO CHAMBAL <sup>334</sup> “a conflitualidade social provoca um aimento exponencial da litigância junto dos tribunais, acentuando e espreitando o debate sobre a tutela jurisdicional efectiva perante a lentidão indevida e injustificada da justiça, que na maior parte das vezes implica a derrogação de direitos e garantias fundamentais dos cidadãos”.

Nas palavras de CASALTA NABAIS <sup>335</sup> “o direito fiscal conhece também normas cuja função é a de qualificar certos comportamentos, traduzidos em acções ou omissões, dos contribuintes ou de terceiros (face à relação jurídica fiscal) como infrações e, bem assim, a de estabelecer as correspondentes sanções . Ou seja, o direito fiscal integra no seu seio um sector de direito sancionatório – o chamado direito penal fiscal em sentido amplo, que tem a sua disciplina presentemente condensada no Regime Geral das Infrações Tributárias.” Sendo o direito penal fiscal o capítulo “(...) do direito que define os tipos de infração a normas tributárias, que impõem ou proibem comportamentos relativos a impostos, taxas e demais tributos, e comina as correspondentes sanções. Como direito sancionatório que é, o direito penal e contra-ordenacional fiscal é integrado por normas que definem infracções a normas tributárias e por normas que cominam as correspondentes sanções para essas infracções.”

---

<sup>333</sup> Para um visão sobre o nosso sistema de fiscalização da constitucionalidade veja-se RIBEIRO, Lúcia da Luz, *Fiscalização Concreta da Constitucionalidade no Direito Moçambicano*, Escolar Editora, Maputo, 2021 e o nosso RODRIGUES, Filomeno, *A Justiça Constitucional Moçambicana, um breve olhar sobre a jurisprudência do Conselho Constitucional*, Alcance Editores, Maputo, 2017.

<sup>334</sup> CHAMBAL, Hermenegildo Pedro, *A denegação de justiça como fundamento da responsabilidade civil por actos jurisdicionais*, CFJJ, Maputo, 2009, pág., 19.

<sup>335</sup> NABAIS, José Casalta, *Direito Fiscal*, ob., cit., pág., 423.

O Regime Geral das Infrações Tributárias (RGIT) divide-se em crimes e contravenções<sup>336</sup>. Os crimes tributários dividem-se em:

- a) Crimes tributários comuns
- b) Crimes Fiscais;
- c) Crimes Aduaneiros; e
- d) Crimes contra a Segurança Social.

No que concerne ao âmbito da aplicação do RGIT, diz o art.º 1 n.º 1 que “o Regime Geral das Infracções Tributárias aplica-se às infracções das normas reguladoras dos impostos, nomeadamente o imposto sobre o rendimento das pessoas singulares, o imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas, o imposto sobre o valor acrescentado, os restantes impostos ou prestações tributárias, independentemente da sua natureza e qualquer que seja o credor tributário, bem como às normas do código dos benefícios fiscais.”

Nas palavras de ANTÓNIO CHUVA<sup>337</sup> “(...) o ordenamento fiscal moçambicano, segue ainda de perto o regime fiscal português anterior, que distingue os crimes (ou delitos), das transgressões (ou contravenções)”.

Entende-se por prestação tributária, os impostos, as taxas e demais tributos fiscais ou parafiscais cuja cobrança caiba à administração tributária.

De acordo com GLÓRIA TEIXEIRA<sup>338</sup> “nos ilícitos tributários está em causa a proteção de um bem jurídico direto fundamental que é a obtenção de receitas fiscais, necessárias para a cobertura de despesas públicas essenciais: defesa, saúde, educação, proteção social e ambiente, e, como tal, é defensável, sob este prisma, que se coloquem limites económicos à criminalização das condutas.”

Para CASALTA NABAIS<sup>339</sup> o ilícito reconduz-se a um modelo misto, “um modelo em que se visa quer a protecção do património fiscal do Estado, quer os valores de verdade e lealdade fiscal.” Continua o autor dizendo que “com efeito, a ilicitude das infracções tributárias, na medida em que se polariza na violação dos deveres de colaboração dos contribuintes (e demais sujeitos passivos fiscais) para

---

<sup>336</sup> Para um estudo aprofundado sobre as contravenções veja-se JUSTINO, Felisberto Justino, *As contravenções em Moçambique: Breve olhar à sua juridicidade in* Revista O Guardião, Estudos em Homenagem ao Conselheiro Presidente Rui Baltazar Dos Santos Alves, Maputo, 2022, pág., 695-734.

<sup>337</sup> CHUVA, António, *Da aplicação das medidas concretas das penas e sanções acessórias em Matéria Fiscal e Aduaneira, Maxime nas Infracções Fiscais e Aduaneiras in* Revista O Guardião IV, Maputo, 2023, pág., 305

<sup>338</sup> TEIXEIRA, Glória, *Manual de Direito Fiscal*, 4ª Edição, Almedina, Coimbra, 2016, pág., 346.

<sup>339</sup> NABAIS, José Casalta, *Direito Fiscal*, ob., cit., pág., 433.

com a administração tributária, centra-se, afinal de contas, na violação do *dever de cidadania* de pagar impostos, na violação do dever fundamental de suportar financeiramente a comunidade estadual, do qual aqueles deveres são mero instrumento, meros deveres instrumentais.”

A Lei do Ordenamento Jurídico Tributário, Lei n.º 2/2006 de 22 de Março, no seu art 181.º n.º 1 diz que “são infrações tributárias os factos típicos, ilícitos e culposos declarados puníveis pelas leis tributárias”, convocando todos os elementos essenciais do conceito de crime (tipicidade, ilicitude, culpa e anterioridade da lei incriminadora).

De acordo com JOÃO CATARINO e NUNO VICTORINO <sup>340</sup> “o primeiro elemento da noção formal de infração é o de que este corresponde a *uma ação*. Porém não é qualquer ação, mas sim uma ação penalmente relevante, ou seja, uma ação voluntária, isto é, um comportamento humano dominado ou dominável pela vontade. Para além de se tratar de uma ação, esta deve ser *típica*, no sentido de corresponder a uma descrição de uma conduta proibida prevista numa norma jurídica, *ilícita*, ou seja, deve ser contrária ao direito, consistindo na violação da proibição contida no preceito penal e *culposa* consistindo isso num juízo de censura dirigido ao agente por agido como agiu (i.e., ter praticado o facto típico e ilícito). Trata-se de uma atitude psicológica do agente face a um ato seu. Neste sentido a culpa abrange os elementos subjectivos da infração (caracterizados como dolo ou negligência), caracterizando-se pela censura descrita, dirigida ao agente por ter agido com conhecimento de que o facto era típico e ilícito e, mesmo assim, ter querido os seus efeitos (dolo) ou por não ter agido com a cautela ou cuidado devido (negligência). Por fim, a ação deve ser *punível*, isto é, à conduta típica e ilícita, deve corresponder a aplicação de uma sanção.”

Conforme refere ISABEL MARQUES DA SILVA<sup>341</sup> , “são, pois, infrações tributárias os comportamentos que a lei como tal qualifique, reconduzindo-os a uma das espécies que o género compreende, não constituindo infração fiscal, antes dando lugar a consequências de outra ordem, o não pagamento do imposto regularmente liquidado ao ou pelo devedor originário, para cuja cobrança coerciva existe o processo de execução fiscal. Pode, pois, haver infrações tributárias sem que

---

<sup>340</sup> CATARINO, João Ricardo e VICTORINO, Nuno, *O regime sancionatório das infrações às leis fiscais*, in, Lições de Fiscalidade, Almedina, Coimbra, 2012, pág., 471.

<sup>341</sup> DA SILVA, Isabel Marques, *Regime Geral das Infrações Tributárias*, 2ª Edição, Almedina, Coimbra, 2007, pág., 52.

seja devido qualquer imposto e, mesmo quando este é devido, não é o seu não pagamento que constitui infração, antes a violação de deveres tributários que impossibilitam ou dificultam a Administração tributária apurar a prestação tributária devida ou proceder regularmente a respectiva cobrança, comportamentos estes socialmente mais danosos do que o mero incumprimento de uma dívida liquidada.”

Continua a autora dizendo que “o que ficou dito não invalida que, frequentemente, da prática de infrações tributárias resulta o não pagamento, o pagamento inferior ao devido ou a atribuição de benefícios fiscais injustificadas, sendo este, em regra, o fim tido em vista pelos agentes das infrações tributárias mais típicas. Contudo, mesmo quando assim suceda, a responsabilidade pela infração tributária e a responsabilidade pelo imposto constituem títulos autónomos de responsabilidade e de diferente natureza, diversidade e autonomia que se manifestam na não coincidência dos respectivos factos geradores, objectos e efeitos e ainda no facto de o agente da infração não ser necessariamente o sujeito passivo do tributo.”

De acordo com SERENA CABRITA NETO<sup>342</sup> “(...) não basta que exista um comportamento infractor das situações previstas nas normas atrás enunciadas: para que haja uma infração tributária é necessário que esse comportamento esteja tipificado na lei, que seja ilícito, que o agente aja com culpa e que esse facto seja punível por lei existente anteriormente a esse comportamento. Ou seja, não é qualquer comportamento que é susceptível de constituir uma infração tributária. Esse comportamento ou conduta tem de estar previsto especificamente na lei, como tal, e tem de revestir um carácter ilícito e culposo que implique a previsão de uma pena para punir essa conduta, alias como sucede na generalidade das normas penais.”

Diz-nos CASALTA NABAIS <sup>343</sup> “(...) o direito das infrações tributárias se distribui por dois domínios ou, o que vem a dar no mesmo, tem por base uma concepção dualista, já que nele encontramos um direito penal fiscal e um direito contra-ordenacional fiscal. Ou, por outras palavras, que aí temos: de um lado, infrações penais, constituídas pelas penas de prisão (aplicável naturalmente às pessoas singulares) e de multa; e, de outro lado, as infrações contra-ordenacionais,

---

<sup>342</sup> NETO, Serena Cabrita, *Introdução ao Processo Tributário*, ob., cit., pág., 144.

<sup>343</sup> NABAIS, José Casalta, *Direito Fiscal*, ob., cit., pág., 424.

designadas por contra-ordenações, e as correspondentes sanções conhecidas por coimas.”

Dai que estabelece o artigo 189.º da LOJT que “o cumprimento das sanções aplicadas em caso algum exonera o condenado do pagamento da prestação tributária em dívida e os respectivos juros.”

### **6.11 Espécies de infrações tributárias**

O artigo 2.º do Decreto n.º 46/2002 de 26 de Dezembro diz que para efeitos deste diploma as infrações tributárias são constituídas por crimes e contraordenações, transgressões ou contravenções. E o número 3 diz que “as transgressões são infrações tributárias formais, dividindo-se em simples e graves, nos termos do presente regime.”

Para JUSTINO FELISBERTO JUSTINO<sup>344</sup> “noutros instrumentos normativos, as transgressões correspondem a um processo aplicável às contravenções, designadamente o Regime Geral das Infrações Tributárias e Código de Processo Penal aprovado pela Lei 25/2019, de 26 de Dezembro.”

Recorde-se que a LOJT a propósito da definição de sujeito passivo (art.º 14.º n.º 2.º) diz que “sujeito passivo da relação jurídico-tributária é quem, nos termos da legislação tributária, está 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.” Por sua vez o n.º 2 do mesmo artigo diz que “para efeitos do número anterior, entende-se por prestação tributária qualquer obrigação de um sujeito, estabelecida em legislação tributária, quer se trate da obrigação de pagar tributos, de reter e entregar tributo por conta de outrem, de responder por uma obrigação de outrem, de 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, de prestar uma caução, de organizar a contabilidade e a escrita, ou de qualquer outra obrigação.”

---

<sup>344</sup> JUSTINO, Felisberto Justino, *As contravenções em Moçambique: Breve olhar à sua juridicidade in Revista O Guardião, Estudos em Homenagem ao Conselheiro Presidente Rui Baltazar Dos Santos Alves, Maputo, 2022, pág., 704.*

O legislador fiscal distingue a este respeito a relação jurídica tributária material, que consiste no pagamento do tributo e relação jurídica tributária formal que consiste num feixe de obrigações á volta do pagamento do tributo, conhecidas como obrigações acessórias.

## **6.12 Responsabilidade pelo Tributo**

Entende-se por prestação tributária, conforme vimos *supra* qualquer obrigação de um sujeito, estabelecida em legislação tributária, quer se trate da obrigação de pagar tributos, de reter e entregar tributo por conta de outrem, de responder por uma obrigação de outrem, de 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, de prestar uma caução, de organizar a contabilidade e a escrita, ou de qualquer outra obrigação.

A prestação tributária material consiste no pagamento do tributo, enquanto que a prestação tributária formal, consiste no conjunto de obrigações formais, declarativas que estão a volta do pagamento do tributo.

O artigo 4.º do Decreto n.º 46/2002 de 26 de Dezembro que estabelece o regime geral das Infrações Tributárias, diz que “salvo tratado ou convenção internacional em contrário, o presente regime Geral é aplicável, seja qual for a nacionalidade do infractor, a factos por este praticados:

- a) Em território Moçambicano;
- b) A bordo de navios ou aeronaves moçambicanos.”

O número 5 estabelece que “sem prejuízo do disposto no n.º 2, as infrações tributárias consideram-se praticadas no momento e no lugar em que, total ou parcialmente, e sob qualquer forma de comparticipação, o infractor actuou, ou devia ter actuado, ou naqueles em que o resultado típico se tiver produzido.” E o número 2 estabelece que “em caso de deveres tributários que possam ser cumpridos em qualquer serviço da administração tributária ou junto de outros organismos, a respectiva infração considera praticada no serviço ou organismo do domicílio ou sede do agente”.

O art.º 6.º estabelece que “é passível de punição aquele que agir voluntariamente como titular de um órgão, membro ou representante de uma pessoa

colectiva, ainda que irregularmente constituída, ou de mera associação de facto, ou ainda em representação legal ou voluntaria de outrem.” Do mesmo modo será punido aquele que, actuando, nos termos do número anterior, quando o tipo de transgressão ou contravenção exija determinados elementos pessoais e estes apenas se verifiquem na pessoa do representado ou quando o agente pratique o facto no seu próprio interesse ou o representante actue no interesse do representado.

### **6.13 Extinção da responsabilidade**

A responsabilidade por infração tributária extingue-se:

- a) Com o pagamento voluntario ou coercivo das penas de multa;
- b) Com a morte do infractor;
- c) Com a prescrição do procedimento, decorridos cinco anos sobre a prática do facto, sem prejuízo das causas de suspensão previstas na lei;
- d) Com a prescrição da sanção nos termos da lei penal, decorridos dez anos sobre a data do trânsito em julgado da decisão condenatória;
- e) Pela amnistia das infrações.

De acordo com o artigo 169.º do Decreto 33351 de 21 de Fevereiro de 1944, não havendo lugar às penas de prisão, suspensão ou demissão, se antes o auto de notícia ou a participação serem presentes à autoridade instrutora, ou de lhe serem apresentados os arguidos, estes pagarem, além dos direitos ou impostos em dívida, uma importância igual a terça parte do máximo da multa aplicável a infração, quando a multa for estabelecida em função dos direitos impostos, e a décima parte desse máximo nos outros casos, extingue-se responsabilidades dos arguidos.

### **6.14 Responsabilidade das pessoas Colectivas**

São três os pressupostos da responsabilidade contravencional das pessoas colectivas:

- a) Que a infração seja praticada por um seu órgão ou representante;
- b) Que seja em nome e no interesse da pessoa colectiva;
- c) E que a infração não seja praticada contra ordens ou instruções expressas de quem de direito.

De acordo com JOÃO CATARINO e NUNO VICTORINO <sup>345</sup> “se a regra é a responsabilização (penal ou contraordenacional) das pessoas singulares, ao nível do direito tributário verifica-se que, muitas vezes, as obrigações tributárias são praticadas não pelo sujeito passivo mas por outras entidades ou sujeitos, o que determina que em sede de apuramento de responsabilidade infracional se determine o grau de participação e de culpa destes “agentes”.”

Estabelece o artigo 7.º do Decreto 46/2002 de 26 de Dezembro, que “as pessoas colectivas, ainda que irregularmente constituídas, e outras entidades fiscalmente equiparadas são responsáveis pelas infrações previstas no presente Regime Geral das Infrações Tributárias quando cometidas pelos seus órgãos, ou representantes, em seu nome e no interesse colectivo. A responsabilidade referida no número anterior exclui-se quando o agente ou representante tiver actuado contra ordens ou instruções expressas de quem de direito. A responsabilidade por contravenção das entidades referidas no número 1 não exclui a responsabilidade individual dos respectivos agentes.”

Refere ISABEL MARQUES DA SILVA<sup>346</sup> que “(...) os órgãos ou representantes cujas infrações são imputadas as pessoas colectivas e equiparadas são aqueles que, nos termos da lei, dos estatutos ou do título do qual derivam os poderes de representação, podem manifestar a vontade da pessoa colectiva e vincula-la perante terceiros, desde que actuem no quadro das competências que lhe foram definidas (...) quanto ao interesse da pessoa colectiva, condição com a qual concorre necessariamente a anterior, entendemos que este pressuposto se encontra preenchido quando, com a prática da infração, se pretenda obter uma vantagem em benefício da pessoa colectiva, não podendo ser-lhe imputadas infrações cometidas visando exclusivamente o interesse pessoal dos seus órgãos ou representantes.”

Estabelece o artigo 8.º do Decreto n.º 46/2002 de 26 de Dezembro que “os administradores, gerentes e outras pessoas que exerçam, ainda que somente de facto, funções de administração em pessoas colectivas, mesmo irregularmente constituídas são subsidiariamente responsáveis:

- a) Pelas multas aplicadas a infrações por factos praticados no período do exercício do seu cargo ou por factos anteriores quando tiver sido por culpa

---

<sup>345</sup> CATARINO, João Ricardo e VICTORINO, Nuno, *O regime sancionatório das infrações às leis fiscais*, in Lições de Fiscalidade, Almedina, Coimbra, 2012, pág., 473.

<sup>346</sup> DA SILVA, Isabel Marques, *Regime Geral das Infrações Tributárias*, ob., cit., pág., 61.

sua que o património da sociedade ou pessoa colectiva se tornou insuficiente para o seu pagamento

- b) Pelas multas devidas por factos anteriores quando a decisão definitiva que as aplicar for notificada durante o período do exercício do seu cargo e lhes seja imputável a falta de pagamento.

As pessoas a quem se achem subordinadas aqueles que, por conta delas, cometerem infrações fiscais são solidariamente responsáveis pelo pagamento das multas aquelas aplicadas, salvo se tiverem tomado as providências necessárias para os fazer observar a lei.

## 6.15 Especificidades do Processo Penal e de contraordenação

Nas palavras de JOSÉ LEBRE DE FREITAS <sup>347</sup> “o termo *processo* designa, no seu sentido vulgar, uma sequência de *fenómenos* (atos humanos ou factos naturais) dirigida a um resultado. (...) No campo do direito, o mesmo sentido mantém-se, mas os fenómenos são *factos jurídicos*, *máxime* atos jurídicos. O processo de formação da lei, o processo de formação do ato administrativo, o processo de formação do contrato ou o processo dinâmico da obrigação, desde que se constitui até à sua extinção, consiste numa ordenação não arbitrária de *factos* em função dum resultado jurídico (a lei, o ato administrativo, o contrato, a realização da prestação). O mesmo acontece com o processo jurisdicional (de constitucionalidade, administrativo, fiscal, penal, civil), que é sempre uma sequência de *atos* jurídicos (das partes, do tribunal, de terceiros intervenientes), ordenados para um fim”.

De acordo com GERMANO MARQUES DA SILVA<sup>348</sup> “a lei penal necessita do processo para a sua aplicação ao caso concreto, aquela – o direito penal substantivo – define os crimes, as penas e as medidas de segurança aplicáveis aos seus agentes, este – o processo<sup>349</sup> - , o modo de proceder para verificar juridicamente a ocorrência dos crimes, determinar os seus agentes e aplicar-lhes as penas e medidas de segurança, quando disso for caso. O processo é uma sequência de

---

<sup>347</sup> DE FREITAS, José Lebre, *Introdução ao Processo Civil, Conceito e princípios gerais à luz do novo código*, 3ª Edição, Coimbra Editora, Coimbra, 2013, pág., 15.

<sup>348</sup> DA SILVA, Germano Marques. *Curso de Processo Penal I*. 4ª Edição, VERBO, Lisboa, 2000, pág., 15.

<sup>349</sup> Para uma visão sobre o processo penal Moçambicano veja-se COMISSÁRIO, Sílvia, *A configuração da fase da audiência preliminar no novo Código de Processo Penal in O EMBONDEIRO*, Revista dos Tribunais, Vol. I, n.º 1, Maputo, 2022 pág., 83-108.

actos juridicamente preordenados e praticados por certas pessoas legitimamente autorizadas em ordem a decisão sobre se foi praticado algum crime e, em caso afirmativo, sobre as respectivas consequências jurídicas e sua justa aplicação. O complexo das normas jurídicas que disciplinam o processo penal constitui o direito processual penal.”

Assim continua o autor dizendo que “enquanto o direito penal tem por objecto o ordenamento da vida em sociedade, qualificando, por forma geral e abstracta, os comportamentos humanos em função dos bens jurídicos que considera valiosos e prescrevendo sanções para os comportamentos lesivos desses bens, o direito processual penal visa disciplinar o procedimento para averiguação e decisão sobre a ocorrência de um facto qualificado como crime e a aplicação da sanção penal aos responsáveis pela sua prática.”

No Direito Português, ISABEL MARQUES DA SILVA<sup>350</sup> refere que “o julgamento dos crimes tributários cabe aos tribunais judiciais, pois que a Constituição proíbe a existência de tribunais com competência exclusiva para o julgamento de certas categorias de crimes, com ressalva dos crimes estritamente militares. Já quanto as contraordenações tributárias, nos casos em que haja impugnação da decisão administrativa de aplicação de coima e sanções acessórias, a competência para o seu julgamento cabe aos tribunais militares.”

Sobre este artigo dizem JORGE MIRANDA e RUI MEDEIROS<sup>351</sup> que “a proibição de jurisdições criminais extraordinárias, isto é, de tribunais com a competência para o julgamento de certas categorias de crimes, com exceção do disposto quanto aos tribunais militares em tempo de guerra, constitui uma garantia do próprio sistema de tribunais judiciais e um direito fundamental (...)”

Por sua vez, SÍLVIA COMISSÁRIO<sup>352</sup> diz que “a competência penal é exercida pelos tribunais comuns, no âmbito do preconizado no C. P. Penal nos artigos 18 e ss, conjugado com a LOJ nos artigos 29 e ss, sendo as mesmas atribuídas ao Tribunal Supremo, Tribunal Superior de Recurso, Tribunais Provinciais e dos tribunais distritais, prevê a lei criação das secções especializadas se tornar-se necessário”.

---

<sup>350</sup> DA SILVA, Isabel Marques, *Regime Geral das Infrações Tributárias*, ob., cit., pág., 87.

<sup>351</sup> MIRANDA, Jorge e MEDEIROS, Rui, *Constituição Portuguesa Anotada*, Tomo III, ob., cit., pág., 125.

<sup>352</sup> COMISSÁRIO, Sílvia, *A configuração da fase da audiência preliminar no novo Código de Processo Penal in O EMBONDEIRO*, Revista dos Tribunais, Vol. I, n.º 1, Maputo, 2022 pág., 98.

Para CASALTA NABAIS <sup>353</sup> “(...) o processo penal tributário, como processo penal que é, cabe na competência aos tribunais judiciais, não admirando, por isso, que a sua disciplina conste basicamente do CPP.”

A mesma questão já se colocou no nosso Ordenamento Jurídico tendo o Conselho Constitucional referido que:

“Em Moçambique a matéria do contencioso fiscal aduaneiro começou por ser regulada especificamente, pela portaria provincial nº144, de 29 de Julho de 1916, que, no seu Artigo 29º, previa existência de Tribunais de Contencioso Fiscal Aduaneiro.

Este Diploma foi revogado pelo decreto nº33531 de 21/02/1944, que aprovou o contencioso aduaneiro (Artigo 1º), e determinou que “as infracções fiscais serão julgados pelos Tribunais Fiscais Aduaneiros” (Artigo 2º).

O Artigo 2º do contencioso Aduaneiro classifica as infracções fiscais em delitos fiscais e transgressões fiscais, não devendo entender, aqui, o termo delito como crime de pouca monta, mas como “... um comportamento proibido pelo Estado como um dano ao Estado, e contra o qual o Estado reage ou pode reagir, pelo menos em última instância, com uma pena”, In *Criminologia, o homem delincente e a sociedade criminogena*, de Jorge de Figueiredo Dias e Manuel da Costa Andrade, Coimbra Editora, 1984, página 76”.

O artigo 1º do Código Penal também define crime ou delito como sendo o facto voluntario declarado punível por lei.

A competência para os Tribunais Aduaneiros conhecerem dos delitos fiscais não foi atribuída pelo Artigo 281 do Código Penal, mas sim pelo Artigo 2 do contencioso aduaneiro.

O contencioso aduaneiro previa diversas infracções fiscais (Artigos 36 a 56) puníveis com penas de prisão (Artigo 132) e outros, sendo os Tribunais aduaneiros competentes para o seu conhecimento.

Durante a vigência da Constituição de 1975 não houve problemas de inconstitucionalidade na aplicação do contencioso aduaneiro na medida em que o Artigo 62 da mesma constituição, relativamente aos Tribunais limitava-se a enunciar que ...“ a função judicial será exercida pelos Tribunais, através do Tribunal Supremo e dos demais Tribunais determinados na lei sobre a organização judiciária. A sua composição e competência serão fixados por lei”.

Os tribunais aduaneiros sancionavam os crimes fiscais não só porque o contencioso aduaneiro os definia como delitos, mas também a constituição de 1975 e mais tarde a constituição de 1990, em nada obstavam aqui se atribuisse tal competência.

A Lei nº12/78, de 2/12, Lei da Organização Judiciária, estipulava que competia aos Tribunais Populares Provinciais, em matéria criminal, julgar as infracções criminais cujo conhecimento não fosse atribuído a outros tribunais (alínea a) do nº2 do artigo 23).

O mesmo em relação aos Tribunais populares distritais, alínea a) do nº2 do Artigo 32. A Constituição de 1990, no nº 1 do Artigo 167 previa a existência entre outros, de Tribunais Aduaneiros.

A Lei nº10/92, de 06 de Maio, Lei da organização dos Tribunais Judiciais, e que vigorou durante a vigência da constituição de 1990, estipulava que competia ao Tribunal Judicial de Província, em matéria criminal, julgar as infracções criminais cujo conhecimento não fosse atribuído a outros tribunais (alínea a), do nº2 do Artigo 51).

O mesmo em relação ao Tribunal Judicial de Distrito da 1ª (nº2 do Artigo 59) e ao Tribunal Judicial do Distrito de 2ª (nº2 do Artigo 60).

Tanto a Constituição de 1975 como a de 1990, não atribuindo aos Tribunais Judiciais, competência exclusiva para o julgamento de infracções criminais, permitiam que a lei ordinária pudesse conceder a referida competência aos outros Tribunais.

O regime geral das infracções tributárias foi instituído pela Lei nº15/2002, de 26 de Junho, sendo que os diversos tipos de crimes aduaneiros estão previstos nos artigos

---

<sup>353</sup> NABAIS, José Casalta, *Direito Fiscal*, ob., cit., pág., 438.

204 a 216 da Lei nº2/2006, de 22 de Março, nomeadamente o contrabando, o descaminho de direitos, a introdução fraudulenta ao consumo e fraude as garantias fiscais.

Nos termos dos nº1 e 2 do Artigo 223 da Constituição de 2004, existem em Moçambique o Tribunal Supremo, Tribunal Administrativo, os Tribunais Judiciais, podendo existir os Tribunais Administrativos, de Trabalho, Fiscais, Aduaneiros, Marítimos, Arbitrais e Comunitários.

O nº4 do Artigo 223 da Constituição estipula que “ os Tribunais Judiciais são Tribunais comuns em matéria civil e criminal e exercem jurisdição em todas as áreas não atribuídas a outras jurisdições”.

A primeira parte deste comando constitucional “ os Tribunais Judiciais são Tribunais comuns em matéria civil e criminal”, determina que os Tribunais Judiciais são, em regra, os que devem dirimir litígios tanto em matéria civil como criminal (Núcleo Central da Conflitualidade Humana), para além de matérias de outra natureza.

Os Tribunais Judiciais, e outros previstos no nº1 do Artigo 223 da Constituição, são de existência obrigatória. Quanto aos demais Tribunais, previstos no nº2 do mesmo artigo a sua criação não se reveste da mesma obrigatoriedade.

Com efeito, o nº1 do Artigo 223 determina que “ na Republica de Moçambique existe os seguintes Tribunais...”, enquanto que o nº2 do mesmo artigo estipula que “ pode existir Tribunais...”.

Embora a primeira parte daquele comando constitucional (nº4 do Artigo 223 da Constituição) se pudesse interpretar no sentido de que, com ele, se pretendia conferir aos Tribunais comuns, uma competência exclusiva em matéria civil e criminal, a conjugação deste nº4 com o nº6 do mesmo artigo, conduz a um diferente entendimento.

Com efeito, o nº6 do citado artigo 223 da Constituição, na sua 2ª parte, “ é proibida a existência de Tribunais com competências exclusiva para o julgamento de certa categoria de crimes”, seria inútil a interpretar-se o nº4 como acima foi referida.

Na verdade, este nº6 deixa pressupor que na competência de outros Tribunais que não os comuns, desde que esses tribunais não sejam criados para julgar exclusivamente certas categorias de crimes.

Para harmonizar estas disposições a interpretação que deve decorrer da 2ª parte do nº4 Artigo 223 da Constituição, é de que as outras jurisdições podem ser conferidas competências, incluindo em matéria civil e criminal, que antes da sua criação ou existência eram exercidas pelos Tribunais comuns.

Por outras palavras, o sentido que se deve retirar da conjugação do nº4 e do nº6 do Artigo 223 da Constituição é o seguinte:

Para além dos Tribunais judiciais, outras jurisdições podem ter atribuições em matéria civil e criminal que lhes sejam conferidas por lei, mas não poderão ser criados Tribunais exclusivamente para julgamento de certas categorias de crime.

Em anotação ao nº1 do Artigo 211 da Constituição Portuguesa, que serviu de inspiração ao nº4 do artigo 223 da nossa constituição, Jorge Miranda e Rui Redeiros escrevem o seguinte, “...assim como os Tribunais Judiciais são os Tribunais comuns em matéria civil e criminal (Artigo 211º, nº1), pode assim dizer-se que os Tribunais Administrativos e Fiscais são os Tribunais comuns em matéria Administrativa e Fiscal. Na ausência de expressa determinação legal em sentido contrário, são, portanto, os Tribunais Judiciais que julgam as questões em matéria civil e criminal e os Tribunais Administrativos e Fiscais que julgam as questões em matéria administrativa e fiscal. Por conseguinte, quando não esteja expressamente atribuída por lei a qualquer jurisdição, toda a questão civil e criminal é julgada pelos Tribunais Judiciais e toda a questão administrativa e fiscal é julgada pelos Tribunais administrativos e Fiscais “ In Constituição Portuguesa Anotada, Tomo III, Coimbra Editora, 2007, p.150 /151”.

Assim, a Lei nº2/2006, de 22/03, que no seu nº1 do Artigo 5 e das disposições conjugadas do capítulo IV do título IV da mesma lei, confere competência aos Tribunais Aduaneiros para julgar infracções e dirimir litígios relativos á legislação aduaneira, não viola o nº4 do Artigo 223 da Constituição.

De referir que a seguir a independência nacional, os Tribunais aduaneiros continuaram a funcionar nos termos do decreto nº33531, de 21/02/1944, na dependência dos serviços das alfândegas, entidade que instruía os processos, alias como vem acontecendo.

Entretanto, os tribunais aduaneiros foram extintos pelo Diploma Ministerial nº22/82, de 04/03, mas apesar disso, continuaram a funcionar como se nada tivesse acontecido até que o referido diploma Ministerial foi revogado pelo artigo 42 da Lei nº5/92, de 06/05 (Lei orgânica do Tribunal Administrativo).

Os Tribunais Aduaneiros têm estado a julgar todas as infracções, quer sejam delitos fiscais ou transgressões fiscais, com recurso para o Tribunal Administrativo.

De notar que o Tribunal Administrativo, a partir de Março de 2001, passou também a ter competência para conhecer de infracções fiscais e aduaneiras mesmo com carácter criminal, em virtude da revogação do artigo 29 da lei nº5/92, de 06 de Maio, pelo Artigo 2 da Lei nº5/2001, de 29 de Março (o Artigo 29 excluía o Tribunal Administrativo de tomar conhecimento de infracções fiscais e aduaneiras que envolvesse outras infracções que tivesse carácter criminal).

Nos termos dos Artigos 25 e 26 da lei nº10/2001, de 29 de Março, o decreto nº33531, de 21/02/1944, ainda se mantém em vigor pois não foi aprovada nenhuma legislação processual aduaneira e de custas, nem outra legislação complementar que de garantias para o seu mais adequado funcionamento, passados que são 7 após a criação dos tribunais aduaneiros. Isto não obstante as citadas disposições imporem ao Conselho de Ministro o prazo de 2 anos para sua regulamentação.

Não figura, pois, sem reparo, que esta comissão de legislar, para além de violar os citados artigos prende-se questões como a independência e imparcialidade dos Tribunais aduaneiros, publicidade dos julgamentos e a aplicação proporcional das penas e respectivo controlo interno e direcção da instrução pelo Ministério Público.

Resumindo, os Tribunais aduaneiros, tendo em conta o disposto no nº4 do artigo 223 da constituição, tem competência para dirimir litígios de natureza criminal, o que não viola o nº6 do referido artigo 223 da lei fundamental pois não foram criados exclusivamente para julgar certas categorias.”

Sucedo, porém, que com a aprovação da Lei n.º 35/2014 de 31 de Dezembro (Lei que aprova o Código Penal) os crimes de contrabando e descaminho de direitos, passam a ser previstos por este diploma legal, tornando-os *ope legis* da competência dos Tribunais Comuns. Não se descortina qualquer interpretação que fragmente o Código Penal em artigos ou crimes da competência dos tribunais comuns e artigos ou crimes da competência dos Tribunais Aduaneiros. Alias ainda que os crimes fiscais continuem previstos na legislação fiscal consideramos ser o seu julgamento da competência dos tribunais Judiciais. Nunca é demais recordar, que de acordo com a Constituição da República de Moçambique, no seu artigo 223.º n.º 6 “sem prejuízo do disposto quanto aos tribunais militares, é proibida a existência de tribunais com competência exclusiva para o julgamento de certas categorias de crimes.”

Entendemos que, não faz nenhum sentido deixar para os tribunais aduaneiros, o julgamento dos crimes de contrabando e descaminho, assim como não faria sentido que os tribunais fiscais julgassem os crimes fiscais. E isso, por varias razões: primeiro, parece evidente que os tribunais militares são a única excepção, que retira a competência dos tribunais comuns, para o julgamento de crimes; segundo, quando os crimes são cometidos em concurso, concorrendo assim

crimes comuns como a falsificação de documentos, com crimes fiscais e aduaneiros, é surreal dividir a competência entre os tribunais comuns e os tribunais fiscais e aduaneiros, colocando em causa quiçá o princípio do *ne bis in idem*; terceiro, a legislação processual aplicada é o Código de Processo Penal, assim como o Código Penal, relativamente à parte geral, obviamente que o manuseio destes instrumentos é feito com regularidade pelos tribunais comuns; quarto os tribunais fiscais e aduaneiros, não trabalham em estreita conexão com os órgãos de polícia, para garantir a efectividade de muitas das decisões; quarto, não raramente a criminalidade nestes casos é transnacional, colocando dificuldades de investigação e instrução dos processos; quinto, este “conflito de competências” entre os tribunais fiscais e aduaneiros, resulta na prática numa verdadeira descriminalização destes comportamentos, numa confusão que a nosso ver só pode ser resolvida pelo legislador.

No acórdão n.º 58/2019-2ª, referente ao processo n.º 36/2015 disse o Tribunal Administrativo que “no que tange ao emanado nos articulados XVII a XIX do Recurso, referir que o recorrente afirma, resumidamente, que a responsabilização criminal de que vem acusado assente em meras presunções de falsificação de documentos, eventual conexão ou auxílio do despachante, sendo que as mesmas foram afastadas em sede da audiência e julgamento pelo próprio có-réu. Porém, o recorrente não carea elementos probatórios de tal afirmação nem se quer a mesma é sustentada em base legal.”

No acórdão n.º 05/2020-2ª, referente ao processo n.º 25/2019 disse o Tribunal Administrativo que “sendo o proprietário da viatura, cabia-lhe o ónus de apresentar a documentação da aquisição da mesma e outros documentos que sustentem o seu depoimento, incluindo a indicação e contactos do suposto vendedor da viatura de modo a afastar a sua responsabilidade no crime tributário aduaneiro em causa. A coberto do que prevê o n.º 3 do artigo 115 da Lei n.º 2/2006, de 22 de Março, o que não ocorreu (...). Relativamente ao argumento de não ter cometido o crime de que é indiciado e de não ser sujeito passivo da relação jurídica controvertida, há que elucidar que, pelas razões acima apontadas e também dos elementos constantes dos autos, o exponente não conseguiu afastar a sua responsabilidade no cometimento do crime, por não ter careado elementos de prova dos factos que invoca.”

Ora, além de assistirmos a uma clara violação do princípio da presunção da inocência, constitucionalmente garantido, assistimos também ao julgamento dos crimes comuns (em concurso com crimes aduaneiros) pelos tribunais aduaneiros, “usurpando” assim as competências dos tribunais comuns. O artigo 115 da Lei n.º 2/2006, de 22 de Março, invocado pelo douto tribunal diz que “o sujeito passivo deve carrear **para o procedimento** os elementos de prova dos factos por ele invocados”, além do legislador ter sido claro referindo-se ao procedimento e não ao processo, não faria sentido que o princípio constitucional da presunção da inocência (incluindo o *in dúbio pro réu*) pudessem ser afastados, quando se tratasse de crimes fiscais e aduaneiros.

#### **6.16 Notícia do crime**

De acordo com o artigo 22.º do Decreto n.º 46/2002 de 26 de Dezembro “sem prejuízo do disposto em lei especial, são competentes para o levantamento do auto de notícia, em caso de transgressão tributária, as seguintes entidades:

- a) Director Nacional de Impostos;
- b) Chefes de repartição de finanças, seus adjuntos e os funcionários que, nas Repartições de Finanças, exercem funções de fiscais tributários;
- c) Auditores e Inspectores Tributários da Direção Nacional de Impostos e Auditoria;
- d) Directores Provinciais do Plano e Finanças e seus adjuntos;
- e) Chefes de Departamento, Técnicos do Departamento da Inspeção Tributária e Técnicos Superiores da Direção Nacional de Impostos e Auditoria.

ISABEL MARQUES DA SILVA<sup>354</sup> diz que “antes porém do inquérito, fase primeira do Processo penal tributário, é necessário que seja obtida a informação de foi eventualmente perpetrado um crime, ou seja é necessário a aquisição da notícia do crime.

No processo penal comum, a notícia do crime adquire-se por conhecimento próprio do Ministério Público, por intermédio dos órgãos de polícia criminal ou mediante denúncia. No processo penal tributário admite-se também a aquisição da notícia do crime por conhecimento próprio dos órgãos da administração tributária

---

<sup>354</sup> DA SILVA, Isabel Marques, *Regime Geral das Infrações Tributárias*, ob., cit., pág., 89.

com competência delegada para os actos de inquérito e por intermedio dos agentes tributários que a devem transmitir ao órgão da administração tributária competente. Além do mais, mesmo nos casos em que a notícia do crime é adquirida por conhecimento próprio do Ministério Público, a lei impõe que esta seja transmitida aos órgãos da administração tributária com competência delegada para o inquérito e manda que qualquer autoridade judiciária que tome conhecimento de indícios de crime tributário no decurso de um processo por outro crime de conhecimento de tais indícios ao órgão da administração tributária competente.”

De acordo com JOÃO CATARINO e NUNO VICTORINO <sup>355</sup> “se bem que o domínio das técnicas de investigação ou o uso das ciências auxiliares da criminalística sejam importantes para o êxito da investigação criminal, o estudo aprofundado do direito sancionatório tributário é de curial importância. Na realidade, o domínio deste ramo do direito permitirá ao investigador determinar com exactidão quais os factos a investigar em função da correcta tipologia consagrada sem que disperse a sua atenção por outros factos que em termos penais não tenham relevância, ou que em termos processuais penais não tenham dignidade ou não possam ser apresentados em julgamento ou levados à Decisão.”

Conforme o douto acórdão do TRIBUNAL SUPREMO referente ao processo 207/99-A “para efeitos de acusação ou pronúncia “*indícios suficientes*” são “*dados de probabilidade bastantes de que o crime terá sido cometido e de que é provável a condenação do arguido*”. Assim a primeira será a da “*materialidade do delito*”, cuja existência enquanto facto típico deve estar comprovada nos autos. A segunda exigência consistirá já na presença de elementos de prova que, “*logicamente relacionados e conjugados, persuadam da culpabilidade do arguido*”. Uma terceira exigência assentará em haver “*vestígios, suspeitas, sinais, indicações*”, enfim, elementos que “*livremente analisados e apreciados segundo as regras da experiência comum, permitam fundar a convicção de que, a manterem-se em julgamento, terão sérias probabilidades de conduzir a uma condenação do arguido pelo crime que lhe é atribuído.*”

De acordo com o artigo 20.º do Decreto n.º 46/2002 de 26 de Dezembro “a autoridade ou agente de autoridade que verificar pessoalmente os factos constitutivos da transgressão levantará auto de notícia, se para isso for competente,

---

<sup>355</sup> CATARINO, João Ricardo e VICTORINO, Nuno, *O regime sancionatório das infracções às leis fiscais*, in Lições de Fiscalidade, Almedina, Coimbra, 2012, pág., 476.

e enviá-lo-á imediatamente a entidade que deva constituir o processo. O auto de notícia deve conter, sempre que possível:

a) a identificação do autuante e do autuado, com menção do nome, número de identificação tributária de contribuinte, profissão, morada e outros elementos julgados necessários;

b) o lugar onde se praticou a infração e aquele onde foi verificada;

c) o dia e hora da transgressão e os da sua verificação;

d) a descrição dos factos constitutivos da infração;

e) a indicação das circunstâncias respeitantes ao infractor e a transgressão que possam influir na determinação da responsabilidade, nomeadamente a sua situação económica e o prejuízo ao credor tributário;

f) a menção das disposições legais que preveem a transgressão e comunicam a respectiva sanção;

g) a indicação das testemunhas que possam depor sobre a transgressão;

h) a assinatura do autuado e, na sua falta, a menção dos motivos desta;

i) a assinatura do autuante.

Determina o art.º 95.º do Decreto 33351 de 21 de Fevereiro de 1944 que “os funcionários dos quadros técnico e auxiliar aduaneiros e os agentes de fiscalização aduaneira em efectividade de serviço, quando encontrarem alguma pessoa em flagrante delito de qualquer infração fiscal, procederão a sua imediata detenção e apreenderão todas as armas ou instrumentos que tenham servido a prática da infração e todas as mercadorias e respectivos meios de transporte. Podem também deter as pessoas que encontrem dentro das zonas fiscais se lhes tornem fundamentalmente suspeitas de qualquer infração fiscal. Deverão ainda apreender as mercadorias que encontrem em quaisquer buscas, varejos ou inspecções, ou dentro das zonas fiscais, e presumam em contrabando, descaminho ou transgressão fiscal. De tudo lavrarão o competente auto de notícia.”

O auto de notícia será assinado pelas pessoas que procederam a diligência, pelos arguidos que quiserem ou puderem fazê-lo e por duas testemunhas, se as houver e saibam escrever, e mencionará o local, o dia e a hora em que a detenção e a apreensão se realizaram, razões que as motivaram e todas as circunstâncias que nelas se deram, relação dos artigos apreendidos, seu valor presumível e destino que lhes foi dado, estado, profissão e residência das testemunhas e o que tiver sido possível averiguar acerca do nome, estado, profissão, idade, naturalidade,

residência e antecedentes fiscais dos autuados e dos civilmente responsáveis. Ao auto serão juntos todos os papéis e documentos encontrados ou apresentados que possam interessar ao apuramento da verdade.

Certamente que a interpretação e aplicação do Decreto 33351 de 21 de Fevereiro de 1944, assim como vários outros, deve ser feita com a devida cautela, pois grande parte desses normativos não são compatíveis com o actual quadro constitucional.

Os funcionários dos quadros técnicos e auxiliar aduaneiros e os agentes da fiscalização aduaneira que tenham conhecimento de quaisquer factos que em seu entendimento possam constituir infracção fiscal darão deles participação por escrito à autoridade fiscal competente. A participação conterà, quanto possível, a indicação completa dos factos, hora e local em que foram praticados e circunstâncias que os acompanharam, razões em que se fundamenta o participante para entender que constituem infracção fiscal, nome, estado, profissão, idade, naturalidade e residência ou quaisquer outros elementos que sirvam a identificar quem os praticou ou a quem se pode atribuir qualquer responsabilidade neles, as pessoas que deles tem conhecimento e os podem testemunhar, qualidade, quantidade, valor e presumível destino das mercadorias e meios de transporte e que a possível infracção respeite e tudo o mais que possa contribuir para a descoberta e punição da infracção (art.º 98.º do Decreto 33351 de 21 de Fevereiro de 1944).

### **6.17 Inquérito (Instrução Preparatória)**

De acordo com ISABEL MARQUES DA SILVA<sup>356</sup> “uma vez adquirida a notícia do crime tributário, procede-se ao inquérito. O inquérito por crime tributário é, a semelhança do que sucede no processo penal comum, a primeira fase do processo penal e tem igualmente por finalidade investigar a eventual prática de um crime, determinar os seus agentes e descobrir as provas em ordem a decisão sobre a acusação. O inquérito por crime tributário decorre sobre a direcção do Ministério público, que a todo o tempo pode avocar o processo e tem as mesmas finalidades e segue os termos do disposto no Código de Processo Penal.

---

<sup>356</sup> DA SILVA, Isabel Marques, *Regime Geral das Infrações Tributárias*, ob., cit., pág., 92.

Para HENRIQUES EIRAS <sup>357</sup> “o *inquérito* é a fase do processo que se inicia com despacho do Ministério Público – despacho de abertura do inquérito – e termina com a decisão que lhe põe termo, de acusação ou arquivamento. É a fase em que se desenrola a actividade preliminar de investigação e recolha de provas acerca da existência ou inexistência de crime e da determinação dos seus agentes. (...) a finalidade do inquérito consiste em esclarecer a notícia do crime, reunindo os elementos que poderão fundamentar ou não a acusação. Há que apurar os factos constitutivos do crime, as circunstâncias e determinar os seus agentes.

Diz-nos SERENA CABRITA NETO <sup>358</sup> que “instaurado o processo de inquérito, uma vez adquirida a notícia do crime (...), o mesmo será dirigido pelo Ministério Público, embora a competência para os actos de investigação compitam aos órgãos da Administração Tributária e da Administração da Segurança Social, em termos similares aos que o CPP atribui competências aos órgãos de polícia criminal (...). Nestes termos, e sem prejuízo de o Ministério Público poder avocar a si, a todo o tempo, a prática desses actos, o interrogatório do arguido e a própria constituição de arguido poderão ser levados a cabo por funcionários da Administração Tributária (...).”

De acordo com JOÃO CATARINO e NUNO VICTORINO <sup>359</sup> “a análise dos pressupostos da existência de uma infração faz-se através da investigação ou instrução, devendo esta conduzir à recolha da prova necessária para sustentar o juízo da sua existência. Neste âmbito trata-se, basicamente, de responder à questão “quem fez o quê?”, através de um raciocínio de prognose póstuma, de forma a proceder à reconstrução histórica dos factos tipificados como infração, passando posteriormente para a recolha de indícios suficientemente fortes para formar a convicção sobre a existência da infração e sobre a identificação do seu autor (atividade probatória).”

## 6.18 Acusação

A acusação de acordo com HENRIQUES EIRAS <sup>360</sup> “é a manifestação da

---

<sup>357</sup> EIRAS, Henriques, *Processo Penal Elementar*, Quid Iuris, Lisboa, 2008, pág., 213.

<sup>358</sup> NETO, Serena Cabrita, *Introdução ao Processo Tributário*, ob., cit., pág., 154.

<sup>359</sup> CATARINO, João Ricardo e VICTORINO, Nuno, *O regime sancionatório das infracções às leis fiscais*, in *Lições de Fiscalidade*, Almedina, Coimbra, 2012, pág., 490.

<sup>360</sup> EIRAS, Henriques, *Processo Penal Elementar*, ob., cit., pág., 226.

pretensão do Ministério Público ou do assistente, de que o arguido seja julgado e condenado na pena prevista na lei. O processo penal tem estrutura acusatória, o que significa que não pode haver julgamento sem acusação. E, para que possa ser formulada uma acusação é necessário que haja fundamentos. Mas, formular uma acusação fundamentada pressupõe um inquérito prévio para recolher indícios.”

Estabelece o art.º 331.º do CPP que “a acusação conterà, sob pena de nulidade:

a) o nome do acusador, sua profissão e morada, se não for o Ministério Público;

b) o nome do acusado, sua profissão e morada, quando conhecidos, e quaisquer outras indicações necessárias à sua identificação;

c) a narração discriminada e precisa dos factos que integram a infracção ou infracções, com inclusão dos que fundamentam a imputação subjectiva, a titulo de dolo ou negligencia, e se possível, o lugar e tempo e motivação da sua prática, o grau de participação que o agente neles teve e quaisquer circunstâncias relevantes para a determinação da gravidade dos factos, da culpa do agente e da sanção que lhe deverá ser aplicada;

d) a indicação dos meios de prova que sustentam a imputação ao arguido dos factos e circunstâncias referidos na alínea antecedente;

e) a indicação das disposições legais aplicáveis;

f) a indicação de provas a produzir ou a requerer, nomeadamente o rol das testemunhas e dos peritos a serem ouvidos em julgamento, com a respectiva identificação;

g) a data e assinatura do acusador.

De acordo com GERMANO MARQUES DA SILVA<sup>361</sup> “num processo com estrutura acusatória, como é o nosso, a determinação do objecto do processo assume ainda maior relevância. (...) a estrutura acusatória implica que o tribunal só possa intervir quando solicitado por uma acusação formulada por entidade dele distinta e independente e que o conteúdo da acusação delimite a própria actividade processual do tribunal: há-de verificar-se uma certa identidade entre o acusado, o conhecido e o decidido. Esta identidade essencial entre o conteúdo da acusação, a actividade instrutória do tribunal e a sentença final constitui uma importantíssima

---

<sup>361</sup> DA SILVA, Germano Marques. *Curso de Processo Penal I*, ob., cit., pág., 22.

garantia para o arguido: a garantia de que apenas do que é acusado se terá de defender e de que so por isso será julgado.”

Conforme refere MARIA JOÃO ANTUNES <sup>362</sup> “segundo o *princípio da oficialidade*, a *iniciativa de investigar* a prática de uma infração e a *decisão de a submeter a julgamento* cabe a uma entidade *pública*, estadual. Não cabe, portanto, a uma entidade particular, designadamente ao ofendido ou a outras pessoas. O direito Penal é um direito de tutela subsidiária de bens jurídicos, o que faz do processo penal um assunto da comunidade jurídica, em consonância com o entendimento de que é tarefa estadual perseguir e punir o crime e o criminoso, firmando-se o princípio do monopólio estadual da função jurisdicional.”

Refere GERMANO MARQUES DA SILVA<sup>363</sup> que “o *sistema acusatório* procura a igualdade de poderes de atuação processual entre a acusação e a defesa, ficando o julgador numa situação de independência, super “partes”, apenas interessado na apreciação objectiva do caso que lhe é submetido pela acusação. O processo inicia-se com a acusação pelo ofendido ou quem o represente e desenvolve-se com pleno contraditório entre o acusador e o acusado, publica e oralmente, perante a passividade do juiz que não tem qualquer iniciativa em ordem a aquisição da prova, recaindo o encargo da prova sobre o acusador. O acusado presume-se inocente ate que a sua responsabilidade seja definitivamente definida e em consequência permanece em liberdade no decurso do processo. O processo de tipo acusatório caracteriza-se, pois, essencialmente, por ser uma disputa entre duas partes, uma espécie de duelo judiciário entre a acusação e defesa, disciplinado por um terceiro, o juiz ou tribunal, que, ocupando uma situação de supremacia e de independência relativamente ao acusador e ao acusado, não pode promover o processo (*ne procedat iudex ex officio*), nem condenar para além da acusação (*sententia debet esse conformis libello*).”

Terminada a instrução será, portanto, proferido o despacho de indicição ou de não indicição.

O despacho de indicição será escrito, datado e assinado por quem o proferir, nele se julgará subsistente o auto de notícia ou fundada a participação e conterà:

1. O nome, estado, profissão, naturalidade e residência, quando reconhecidos, de todos os responsáveis ou as indicações necessárias

---

<sup>362</sup> ANTUNES, Maria João, *Direito Processual Penal*, Almedina, Coimbra, 2016, pág., 60.

<sup>363</sup> DA SILVA, Germano Marques. *Curso de Processo Penal I*, ob., cit., pág., 58.

- para se identificarem;
2. Os factos de que derivam as suas responsabilidades e a lei que as estabelece;
  3. A indicação do valor das mercadorias ou meios de transporte apreendidos, dos direitos ou impostos e mais imposições de dívida e do máximo da multa aplicável;
  4. A importância da caução a prestar pelos arguidos para se livrarem, soltos, ou para se manterem em liberdade;
  5. A menção expressa de os arguidos serem desconhecidos, quando se dê essa circunstância;
  6. A decretação do perdimento das armas ou instrumentos que serviram a prática da infração e se a ele houver lugar, das mercadorias e de meios de transporte ou de seu valor (art.º 113.º do Decreto 33351 de 21 de Fevereiro de 1944).

Dos despachos de indicição ou de não indicição cabe recurso de agravo. Transitado em julgado o despacho de indicição, os arguidos podem contestar no prazo de quinze dias. A contestação consistirá numa exposição escrita e concisa dos factos em que se baseia a exposição do contestante ao despacho contestado, não precisando ser articulada, e será assinada pelo advogado ou solicitador, ou pelo interessado, ou pelo interessado a seu rogo, deixando a assinatura neste caso ser reconhecida ou a rogo dado perante notário (art.º 119.º e 120.º do Decreto 33351 de 21 de Fevereiro de 1944).

Finda a produção das provas, serão notificados dentro de quarenta e oito horas os autuantes, participantes, arguidos e os civilmente responsáveis que tenham domicílio na área de jurisdição da autoridade instrutora ou hajam constituído advogado ou solicitador aí residente para, no prazo de quinze dias, alegarem por escrito, ficando o processo na secretaria, onde poderá ser examinado pelos interessados (art.º 131.º do Decreto 33351 de 21 de Fevereiro de 1944).

### **6.19 Julgamento e recurso**

Instruído o processo, será imediatamente remetido ao Presidente do tribunal do contencioso fiscal de 1ª instância, que poderá, por sua iniciativa ou por proposta do relator, mandar baixar o processo a autoridade instrutora a fim de ser cumprida

qualquer formalidade substancial do processo ou diligência que repute essencial para o descobrimento da verdade e justa aplicação das leis fiscais. No acórdão conhecerá o tribunal das nulidades, ilegitimidades, excepções e quaisquer outras questões prévias que possam obstar à apreciação do mérito da causa que não tenham sido ainda resolvidos.

O acórdão conterà o relatório da questão, os nomes e categorias dos autuantes ou participantes, os nomes, estados, profissões, naturalidades e residências dos responsáveis e qualidades em que o são e os fundamentos de facto e de direito em que se baseia a decisão e concluirá pela condenação ou absolvição, classificando a infração, aplicando a pena, graduando o imposto de justiça, fixando os direitos ou impostos em dívida e as importâncias a pagar pelos civilmente responsáveis, decretando o perdimento, quando for caso disso, e aplicando as penas de suspensão ou demissão quando, a eles houver lugar. O tribunal pode condenar por infração diferente daquela por que o arguido esteja indiciado, ainda que seja mais grave, desde que os seus elementos constitutivos sejam factos que constem do despacho de indicição (art.º 141.º, 142.º e 145.º e 147.º do Decreto 33351 de 21 de Fevereiro de 1944).

Cabe recurso ordinário dos acórdãos dos tribunais do contencioso fiscal de 1ª instância que ponham termo ao processo, das decisões proferidas em julgamentos imediatos e pedidos de liquidação, bem como das proferidas, sobre imposto de justiça e sobre distribuição e multas ou produto de arrematações. Cabe recurso extraordinário sempre que em qualquer processo de que não caiba ou se não tenha admitido recurso ordinário ou em que não haja lugar a recurso obrigatório se atribuir aos agentes fiscais ou as autoridades instrutoras alguma violência, preterição de formalidades essenciais, denegação de recurso contra a lei expressa ou qualquer injustiça grave (art.º 177.º e 178.º do Decreto 33351 de 21 de Fevereiro de 1944).

## **6.20 Regras gerais sobre os crimes tributários**

As penas principais aplicáveis aos agentes dos crimes tributários são a prisão, prisão maior e ou multa, de acordo com o tipo legal de crime, de modo a que a sanção satisfaça as necessidades de punição e de prevenção geral e especial do crime.

A pena de prisão pode ser suspensa e substituída pela multa nos termos da legislação penal.

Sobre a pena de multa não incidem quaisquer adicionais.

#### Penas acessórias aplicáveis

São aplicáveis aos agentes dos crimes tributários as seguintes penas acessórias:

- Interdição temporária do exercício de certas actividades ou profissões;
- Demissão ou expulsão, conforme a gravidade da infração, se os agentes forem funcionários, militares ou equiparados;
- Suspensão da actividade ou cessação da cédula e da respectiva licença, tratando-se de importador, exportador, transitário, despachante oficial ou dos seus empregados;
- Suspensão ou expulsão de inscritos marítimos;
- Privação do direito de receber subsídios ou subvenções concedidos por entidades ou serviços públicos;
- Suspensão de benefícios concedidos pela administração tributária e de franquias ou benefícios aduaneiros, ou inibição de os obter;
- Privação temporária do direito de participar em feiras, mercados e concursos de obras públicas, de fornecimento de bens ou serviços e de concessões, promovidos por entidades ou serviços públicos;
- Encerramento de estabelecimento ou de depósito;
- Cessaçãõ de licenças ou concessões e suspensão de autorizações;
- Publicaçãõ da sentença condenatõria a expensas do agente da infraçãõ;
- Dissoluçãõ da pessoa colectiva.

#### Pressupostos da aplicaçãõ das penas acessõrias

a) A interdição temporária do exercício de certas actividades ou profissões pode ser ordenada quando o crime tiver sido cometido com flagrante abuso da profissão ou no exercício de uma actividade que dependa de um título publico ou de uma autorização ou homologação da autoridade pública;

b) A condenação nas penas a que se referem as alíneas e) e f) do n. 1 do artigo anterior deve especificar os benefícios e subvenções afectados, só podendo recair sobre atribuições patrimoniais concedidas ao condenado e directamente relacionadas com os deveres cuja violação foi criminalmente punida, ou sobre

incentivos fiscais que não sejam inerentes ao regime jurídico aplicável a coisa ou direito beneficiados.

c) O tribunal pode limitar a proibição estabelecida na alínea g) do n.º 1 do artigo anterior a determinadas feiras, mercados concursos e concessões ou a certas áreas territoriais;

d) Não obsta a aplicação da pena prevista na alínea h) do n.1 do artigo anterior a transmissão de estabelecimento ou depósito, ou a cedência de direitos de qualquer natureza relacionados com a exploração daqueles, efetuada após a instauração do processo ou antes desta, mas depois do cometimento do crime, salvo se, neste último caso, o adquirente tiver agido de boa-fé;

e) O tribunal pode decretar a cassação de licenças ou concessões, e suspender autorizações, nomeadamente as respeitantes a aprovação e outorga de regimes aduaneiros económicos ou suspensivos de que sejam titulares os condenados, desde que o crime tenha sido cometido no uso dessas licenças, concessões ou autorizações.

f) A publicação da sentença condenatória e efetuada mediante inserção em jornal de maior circulação no país, dentro dos trinta dias posteriores ao trânsito em julgado, de extrato organizado pelo tribunal, contendo a identificação do condenado, a natureza do crime, as circunstâncias em que foi cometido e as sanções aplicadas.

g) A pena de dissolução de pessoa colectiva só é aplicável se esta tiver sido exclusiva ou predominantemente constituída para a prática de crimes tributários ou quando a prática reiterada de tais crimes mostre que a pessoa colectiva está a ser utilizada para esse efeito, quer pelos seus membros, quer por quem exerça a respectiva administração.

As penas previstas nas alíneas a) c), e), g) e i) do n.º 1 do artigo anterior não podem ter a duração superior a 2 anos contados do trânsito em julgado da sentença condenatória.

Quando o agente for funcionário, militar ou equiparado, despachante oficial, ou seu empregado, a constituição de arguido determina a sua suspensão preventiva.

### **6.20.1 Perda dos bens objecto do crime**

Os bens que forem objecto dos crimes previstos neste capítulo são declarados perdidos a favor do Estado, salvo se pertencerem a pessoa a quem não possa ser atribuída qualquer responsabilidade pela prática do crime.

No caso previsto na parte final do artigo anterior o agente e condenado a pagar ao Estado uma importância igual ao valor dos bens, devendo o mesmo ser responsável pelo pagamento dos direitos e demais imposições que forem devidos. Quando os bens pertencerem a pessoa desconhecida não deixam de ser declarados perdidos a favor do Estado.

Presumem-se abandonadas a favor do Estado as mercadorias apreendidas em virtude da prática de crime aduaneiro, cativas de direitos e imposições, se no prazo de 10 dias a contar da data da apreensão não tiverem sido desalfandegadas ou a sua apreensão não tiver sido contestada nos termos legais.

Os meios de transporte utilizados na prática dos crimes previstos neste capítulo são declarados perdidos a favor do Estado, salvo se for provado que foi sem dolo e sem negligência dos proprietários que tais meios foram utilizados.

No caso previsto na parte final do número anterior, o agente e condenado a pagar ao Estado uma importância correspondente ao valor dos meios de transporte utilizados.

### **6.20.2 Perda de armas e outros instrumentos**

As armas e demais instrumentos utilizados na prática de qualquer dos crimes previstos neste capítulo ou que estiverem destinados a esse efeito são declarados perdidos a favor do Estado, excepto se provar que foi sem dolo e sem negligência dos proprietários que tais armas e instrumentos foram utilizados.

No caso previsto na última parte do número anterior, o agente e condenado a pagar ao Estado uma importância correspondente ao valor das armas e outros instrumentos do crime.

## 6.21 Fraude Fiscal

O crime de Fraude Fiscal está previsto no art.º 199.º da Lei n.º 2/2006 22 de Março (Lei do ordenamento Jurídico Tributário) que estabelece que “será punível com pena de multa de 30.000 a 500.000 mt, quem determinar a não liquidação, entrega ou pagamento da prestação tributária ou a obtenção indevida de benefícios fiscais, reembolsos ou outras vantagens patrimoniais susceptíveis de causarem diminuição das receitas tributárias quando:

a) Ocultar ou alterar factos ou valores que devam constar dos livros ou escrituração, ou das declarações apresentadas ou prestadas a fim que a administração tributária especificamente fiscalize, determine, avalie ou controle a matéria coletável;

b) Ocultar ou alterar factos ou valores que devam ser revelados a Administração Tributária;

c) Celebrar negócio simulado, quer quanto ao valor, quer quanto a natureza, quer por interposição, omissão ou substituição de pessoas;

Para efeitos do disposto nos números anteriores, os valores a considerar são os que nos termos da legislação aplicável, devem constar de cada declaração a apresentar a Administração Tributária.

A tentativa e a frustração são puníveis nos termos da lei

A cumplicidade e o encobrimento são puníveis nos termos do Código Penal.

No caso de reincidência nos comportamentos previstos neste artigo ou acumulação de infrações, a pena de multa acresce a pena de prisão ate 2 anos.

ISABEL MARQUES DA SILVA<sup>364</sup> , entende que “o crime fiscal de fraude constitui um crime comum, e não um crime próprio ou específico de sujeitos passivos de imposto, não obstante avalizadas opiniões em sentido diverso. O preceito a nenhuma não faz nenhuma delimitação expressa em relação a autoria, nem parece que as condutas ilegítimas tipificadas tenham de ser cometidas *motus proprio* ou em participação – por quem tenha a qualidade de contribuinte ou de sujeito passivo de imposto, antes parecem poder ser cometidas por qualquer pessoa”.

---

<sup>364</sup> DA SILVA, Isabel Marques, *Regime Geral das Infrações Tributárias*, ob., cit., pág., 157.

De acordo com a mesma autora, supra citada<sup>365</sup> “trata-se de um crime de execução vinculada, como é reconhecido unanimemente pela Doutrina, e que apenas pode ser cometido através de uma das formas típicas descritas (...) ou seja através da ocultação ou alteração factos ou valores que devam constar dos livros de contabilidade ou escrituração, ou das declarações apresentadas ou prestadas a fim de que a administração tributária especificamente fiscalize, determine, avalie ou controle a matéria coletável, da ocultação ou alteração de factos ou valores que devam ser revelados a Administração Tributária ou da celebração de negocio simulado. Tais condutas, para que sejam relevantes do ponto de vista da incriminação, tem de ser aptas a não liquidação, entrega ou pagamento da prestação tributária ou a obtenção indevida de benefícios, reembolsos ou outras vantagens patrimoniais bem como susceptíveis de causarem diminuição das receitas tributárias, ou seja, aptas a produzirem esse resultado potencial”.

Continua a autora dizendo que na esteira de Figueiredo Dias e Costa Andrade entendemos que o crime de fraude fiscal é um crime de “resultado cortado” pois a obtenção de vantagem patrimonial ilegítima não é elemento do tipo – é suficiente que as condutas visem ou sejam pré-ordenadas a obtenção de tal vantagem – apenas relevam para efeitos de graduação da pena.

Diz ISABEL MARQUES DA SILVA<sup>366</sup> que “ (...) o crime de fraude fiscal é um crime doloso, sendo contudo desnecessário dolo específico. Entendemos que o dolo do agente pode revestir no crime de fraude qualquer das suas formas: dolo directo, necessário ou eventual.

Coloca-se a questão de saber se, nos casos em que o crime fiscal é cometido através de declarações tributárias, a entrega de declaração de substituição, no qual se reponha a verdade dos factos fiscalmente relevantes antes omitidos ou distorcidos tem por efeito a extinção da responsabilidade criminal.

Tal efeito só se verificará no caso de ainda decorrer o prazo legal da declaração.

---

<sup>365</sup> DA SILVA, Isabel Marques, *Regime Geral das Infrações Tributárias*, ob., cit., pág., 158.

<sup>366</sup> DA SILVA, Isabel Marques, *Regime Geral das Infrações Tributárias*, ob., cit., pág., 160.

### **6.21.1 Fraude Fiscal Qualificada**

Os factos previstos no art.º 199.º serão puníveis com pena de prisão de 2 a 8 anos e com pena de multa de 100.000 a 3.500.000 mt, quando se verificarem as circunstâncias seguintes:

- a) O agente for funcionário público e tiver abusado gravemente das suas funções;
- b) O agente se tiver socorrido do auxílio de funcionário público com grave abuso das suas funções;
- c) O agente falsificar ou viciar, ocultar, destruir ou inutilizar livros, programas informáticos e outros documentos ou elementos probatórios exigidos pela lei tributária;
- d) O agente utilizar os livros ou quaisquer outros elementos referidos na alínea anterior, sabendo-os falsificados ou viciados por terceiro;
- e) Tiverem sido utilizadas pessoas singulares ou colectivas residentes fora do território de Moçambique e aí submetidas a um regime fiscal claramente mais favorável;
- f) O agente tiver actuado juntamente com outro ou outros com quem se encontre em relações especiais.

Se no mesmo facto concorrer mais do que uma das circunstâncias, só é considerada para a determinação da pena aplicável a que tiver efeito agravante mais forte, sendo a outra ou outras valoradas na medida concreta da pena, como circunstâncias de carácter geral.

### **6.22 Abuso de Confiança Fiscal**

Quem se apropriar total ou parcialmente de prestação tributária deduzida nos termos da lei e que estava legalmente obrigado a entregar a Administração Tributária, será punido com pena de multa de 15.000 MT a 300.000 MT.

Para efeitos do disposto no número anterior, considera-se também prestação tributária a que foi deduzida por conta daquela, bem como aquela que, tendo sido recebida, haja obrigação legal de a liquidar, nos casos em que a lei o preveja.

Se nos casos previstos no número anterior a prestação não entregue for superior a 500.000 MT, o agente será punido com pena de multa de 500.000 a 3.000.000 MT.

Para efeitos do número anterior, os valores a considerar são os que devam constar de cada declaração a apresentar a Administração Tributária.

No caso de reincidência no comportamento previsto no n. 3 Deste artigo ou acumulação de infrações, a pena de multa acresce a pena de 2 a 8 anos de prisão maior.

Para efeitos do presente artigo, considera-se haver apropriação quando decorridos mais de 90 dias sobre o termo do prazo legal para a entrega da prestação sem que esta se tenha verificado.

ISABEL MARQUES DA SILVA<sup>367</sup>, diz que “ propósito da admissibilidade da exclusão da ilicitude do facto – com fundamento no direito de necessidade (art. 49 do CP) ou conflito de deveres (art. 51 do CP) – nos casos em que se invoca que a motivação do agente na não entrega das prestações tributárias foi a necessidade de pagar os salários aos trabalhadores e por a empresa a funcionar. Estes argumentos frequentemente invocados pela defesa nos processos por crimes tributários de abuso de confiança tem sido em regra rejeitado pela jurisprudência, que entende não se verificarem nestes casos os requisitos daquelas causas de justificação em razão da superioridade do dever de pagar impostos em relação ao de pagar os salários.”

No plano subjectivo, o crime fiscal de abuso de confiança é quando devida a negligência pode, contudo, constituir contravenção.

No que respeita a autoria, o crime fiscal de abuso de confiança só pode ser cometido por quem esteja obrigado pela lei fiscal ao cumprimento dos deveres pressupostos pela norma incriminadora (de retenção e entrega de prestações tributárias ou de repercussão legal destas) ou por quem, actue em nome daqueles que estão obrigados ao cumprimento de tais deveres tributários.

### **6.23 Recusa ou obstrução a fiscalização ou investigação tributárias não aduaneiras**

Quem se recusar a apresentar a respectiva escrita comercial, quaisquer documentos, papeis, livros, objectos ou mercadorias que lhe pertençam ou estejam em sua posse e cuja apresentação lhe seja ordenada pela autoridade fiscalizadora

---

<sup>367</sup> DA SILVA, Isabel Marques, *Regime Geral das Infrações Tributárias*, ob., cit., pág., 171.

ou pela autoridade investigadora no quadro de um processo tributário, bem como aquele que impedir ou dificultar qualquer fiscalização ou exame ordenado por aquelas autoridades, será punido com uma pena de multa de 25.000 MT a 350.000 MT, se pena mais grave lhe não for aplicável.

A mesma pena é aplicada a quem dolosamente não cumpra com as normas de arquivo dos documentos conforme previsto na respectiva legislação fiscal. No caso de reincidência nos comportamentos previstos neste artigo e ou acumulação de infrações, a pena de multa acresce a pena de prisão até 2 anos.

#### **6.24 Frustração de créditos fiscais**

Quem sabendo que tem que entregar tributo já liquidado ou em processo de liquidação, alienar, danificar, fizer desaparecer ou onerar o seu património com intenção de, por essa forma, frustrar total ou parcialmente o crédito tributário será punido com prisão até um ano e multa de 30.000 MT a 450.000 MT.

Quem outorgar em actos ou contratos que importem a transferência ou oneração de património com a intenção referida no número anterior, sabendo que o tributo já está liquidado ou em processo de liquidação, será punido com prisão até 1 ano e multa de 20.000 a 300.000 MT.

O crime de frustração de créditos tributários pode revestir duas modalidades típicas, a primeira, mais grave, específica dos obrigados a entrega de prestações tributárias; a segunda menos grave, que constitui crime comum.

Os pressupostos comuns as duas modalidades do crime situam-se no plano subjectivo e consistem: (1) no conhecimento da existência de tributo já liquidado ou em processo de liquidação (2) e na intenção de frustrar total ou parcialmente o crédito tributário (dolo específico).

As condutas incriminadas no n.º 1 consistem em condutas do próprio obrigado tributário que se traduzem em *alienar, danificar ou ocultar, fazer desaparecer ou onerar* bens que integram o seu próprio património. Por seu turno no n.º 2 é punível a conduta daquele que, não sendo o obrigado tributário, antes um *terceiro interveniente*, outorga dolosamente em negócio jurídico (acto ou contrato) que tenha por efeito a transferência ou oneração de património que possa responder pelas dívidas tributárias.

Estamos perante um crime doloso (e com dolo específico) de execução vinculada. Trata-se também de um crime de perigo concreto e não de um crime de dano, pois a consumação do crime não depende da efetiva frustração do crédito tributário, que apenas tem de ser almejada pelo agente, assim ISABEL MARQUES DA SILVA<sup>368</sup>.

No direito comparado temos um caso do Acórdão do Tribunal da Relação do Porto de 9 de Junho de 1999, no qual se confirma a condenação de um arguido que como vendedor, em data que sabia ter um imposto de IVA já liquidado a pagar, outorgou uma escritura de compra e venda do único imóvel de que era dono, agindo com o propósito de frustrar, total ou parcialmente, o crédito desse imposto, sendo que o aludido imóvel era o local da sua habitação e sede de toda a sua actividade profissional.

## 6.25 Os Tribunais Fiscais

De acordo com PAULO DE SOUSA MENDES <sup>369</sup> “os tribunais são os órgãos do Estado através dos quais é exercida a função soberana de administração da justiça, a chamada função jurisdicional (...). Os princípios fundamentais relativos à administração da justiça, organização dos tribunais e estatuto dos juízes, não podiam pois, deixar de figurar na Constituição”.

Nas palavras de TOMÁS TIMBANE <sup>370</sup> “o exercício da função jurisdicional é, numa abordagem genérica, caracterizado pela função de julgar, ou seja, pela actividade de valorar um facto do passado como justo ou injusto, legal ou ilegal. Pretende-se aí uma tutela de direitos, que pode implicar a condenação no cumprimento de uma obrigação, ou seja, a tutela de direitos subjectivos e interesses. As obrigações das partes podem ser cumpridas voluntariamente, como também através dos tribunais”.

A Lei n.º 9/2018 de 27 de Agosto procedeu à revisão da Lei n.º 2/2004, de 21 de Janeiro, que aprova a organização, composição, funcionamento e competências dos tribunais fiscais.

---

<sup>368</sup> DA SILVA, Isabel Marques, *Regime Geral das Infrações Tributárias*, ob., cit., pág., 130.

<sup>369</sup> MENDES, Paulo de Sousa, *Lições de Direito Processual Penal*, Almedina, Coimbra, 2014, pág., 109.

<sup>370</sup> TIMBANE, Tomás, *Lições de Processo Civil II*, Escolar Editora, Maputo, 2022, pág., 28.

Estão excluídos da jurisdição dos tribunais fiscais as acções e os recursos que tenham por objecto:

a) os actos praticados no exercício da função política e da responsabilidade pelos danos decorrentes do mesmo exercício;

b) os actos emergentes do exercício da função legislativa e da responsabilidade pelos danos decorrentes do mesmo exercício;

c) os actos relativos à instrução criminal e ao exercício da acção penal que não constituam infracções jurídico- -fiscais, previstas em legislação especial e demais legislação tributaria;

d) a qualificação de bens como pertencendo ao domínio público e actos de delimitação destes como bens de outra natureza;

e) as questões de direito privado, ainda que qualquer das partes seja pessoa de direito publico;

f) os actos cuja a competência é de outros tribunais.

Compete aos tribunais fiscais conhecer:

a) dos processos relativos a infracções jurídico-fiscais de qualquer natureza, incluindo os crimes tributários não aduaneiros;

b) dos recursos dos actos de liquidação de tributos, incluindo os parafiscais;

c) dos recursos dos actos de fixação de valores patrimoniais;

d) dos recursos dos actos de determinação da matéria colectável, susceptíveis de impugnação judicial autónoma;

e) dos recursos dos actos preparatórios em matéria tributaria, susceptíveis de impugnação judicial autónoma;

f) dos recursos dos actos relativos à aplicação de multas e sanções acessórias, pela prática de infracções tributárias formais;

g) dos recursos dos actos praticados pela entidade competente nos processos de execução fiscal;

h) dos incidentes, embargo de terceiros, verificação e graduação de créditos, anulação de venda, oposições e impugnações de actos lesivos, e ainda quanto a todas as questões relativas à legitimidade dos responsáveis subsidiários suscitadas;

*i)* dos pedidos de intimação de autoridade administrativa para facultar a consulta de documentos ou processos e passar certidões, em matéria fiscal, a fim de permitir aos requerentes o uso de meios administrativos ou contenciosos;

*j)* das acções para reconhecimento de direitos ou interesses legalmente protegidos em matéria fiscal;

*k)* dos pedidos de providência cautelar para garantia de créditos fiscais;

*l)* da cobrança coerciva de custas e multas aplicadas pelos tribunais fiscais;

*m)* dos pedidos de produção antecipada de prova formulados em processo neles pendentes ou a instaurar em qualquer tribunal fiscal;

*n)* do pedido de execução das suas decisões;

*o)* das demais matérias que lhes forem confiadas por lei.

## CONCLUSÃO

O presente trabalho de investigação permitiu-nos chegar às seguintes conclusões:

- I. Não existe na nossa constituição, nenhuma consequência jurídica para a violação de leis de valor reforçado, o que no nosso caso concreto, demonstra que a Lei de Bases do Sistema Tributário, que foi aprovada no exercício da competência exclusiva da Assembleia da República, foi completamente ignorada pela lei que introduz alterações ao Código do IRPS. Assim manda a lei de bases que se tribute todo o agregado familiar, tendo a lei desobedecido a este comando. Por outro lado, manda a lei de bases que se englobem os rendimentos da primeira categoria tendo mais uma vez o legislador do CIRPS desobedecido;
- II. O não cumprimento da Lei de Bases do sistema fiscal, demonstra que actualmente não existe uma política fiscal clara e coerente que possa e deva ser seguida pelo legislador. Assim a legislação é elaborada em clara violação das normas que pela sua importância, o legislador constituinte considerou serem matérias da competência exclusiva da Assembleia da República;
- III. A inexistência de uma política fiscal clara, leva a que o mesmo legislador que emite normas sobre o sistema fiscal, dizendo como deve ser feita a tributação em sede dos vários impostos existentes, seja o mesmo a emitir legislação contrária aos seus comandos, num autentico *venire contra factum proprium* criando um verdadeiro caos interpretativo;
- IV. A tributação separada em sede de IRPS levou a um conjunto de incongruências, levando a que a apesar de possuírem a mesma capacidade contributiva, dois sujeitos passivos paguem impostos de valor diferente no caso de um deles obter esses rendimentos através de duas empresas;

- V. Noutras situações, e relativamente aos rendimentos da primeira categoria temos situações em que um sujeito passivo paga mais imposto apesar de ter uma capacidade contributiva menor, em relação a outro sujeito passivo, caso este último obtenha os seus rendimentos através de duas entidades patronais;
- VI. A tributação em sede de IRPS, quando o sujeito passivo tenha rendimentos da primeira categoria e rendimentos de outras categorias sujeitas a englobamento, leva a uma duplicação do mínimo de existência, também violador do princípio da igualdade, constituindo uma parte desnecessária para o orçamento do Estado;
- VII. Também levou, a uma duplicação do número de dependentes, pois quando o sujeito passivo obtenha rendimentos da primeira categoria, e outros rendimentos sujeitos a englobamento, haverá uma duplicação desnecessária do número de dependentes;
- VIII. O CIRPS não apresenta nenhuma preocupação de cariz social, desconsiderando como deduções à colecta as despesas com a saúde, educação e habitação.

## RECOMENDAÇÕES

Perante as conclusões, recomendamos:

1. O legislador constituinte deverá estabelecer, na Constituição as chamadas lei de valor reforçado, como é o caso das Leis de Bases, aprovadas por uma maioria parlamentar diferente das leis normais e que devam ser respeitadas por todas as leis ordinárias;
2. O legislador ordinário deverá introduzir uma alteração ao artigo 56.º dizendo que “a aplicação do mínimo não tribuário é de aplicação única para cada sujeito passivo” ou por outra “existindo rendimentos de outras categorias sujeitas a englobamento, não se aplica o mínimo não tributável previsto no artigo 56, quando para além destes rendimentos, o sujeito passivo obtenha rendimentos da primeira categoria;
3. Da mesma forma o legislador ordinário deverá introduzir uma alteração ao artigo 59.º dizendo que “a aplicação das deduções à colecta é de aplicação única para cada sujeito passivo” ou por outra “existindo rendimentos de outras categorias sujeitas a englobamento, não se aplicam as deduções à colecta em virtude do número de dependentes quando para além destes rendimentos, o sujeito passivo obtenha rendimentos da primeira categoria;
4. O legislador deve revogar ou actualizar a Lei de Bases do sistema tributário, pois ela foi contrariada por uma lei ordinária, demonstrando inexistir uma política fiscal para o país.
5. O legislador deve considerar como deduções à colecta as despesas de educação, saúde e habitação dos sujeitos passivos.

## BIBLIOGRAFIA

- AGENDA 2025, *Visão e Estratégias da Nação, Revisão 2013*, Comité de Conselheiros, Maputo 2013.
- ALFEEDO, Benjamim, *Noções gerais do regime jurídico do processo disciplinar, despedimento e outras formas de cessação do contrato de trabalho*, Monde Gráfica, Maputo, 2008.
- ANTUNES, Maria João, *Direito Processual Penal*, Almedina, Coimbra, 2016.
- ASSEMBLEIA DA REPÚBLICA, Comissão dos Assuntos Constitucionais Direitos Humanos e de Legalidade, *Colecção pareceres*, n.º 4, Maputo 2012, pág. 286 (parecer n.º 26/2012 de 5 de Dezembro).
- AUTORIDADE TRIBUTÁRIA DE MOÇAMBIQUE, *Relatório das actividades desenvolvidas pela AT em 2012 e perspectivas de acções para 2013*, Maputo, Março de 2013, pág. 78 disponível em [www.at.gov.mz](http://www.at.gov.mz).
- BECCARIA, Cesare, *Dos Delitos e das penas*, trad., por COSTA, José de Faria, 4ª Edição, Fundação Calouste Gulbenkian, Lisboa, 2014.
- BOBBIO, Norberto, MATTEUCI, Nicola *et all* (org.) *Dicionário de Política*, Vol. I, 11ª Edição, Editora Unb, Brasília, 1998.
- BONAVIDES, Paulo, *Ciência política*, 10ª Edição Rev. Act., Malheiros Editores, São Paulo, 2000.
- CANOTILHO, J.J. Gomes, *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*, 7ª Edição, Almedina, Coimbra, 2003.
- CARVALHO, Hamilton S.S., *Tratado de Direito Constitucional*, Vol. I, Escolar Editora, Maputo, 2022.
- CASALTA NABAIS, José, *Direito Fiscal*, 11ª Edição, Almedina, Coimbra, 2019.
- CASALTA NABAIS, José, *O dever fundamental de pagar impostos*, Almedina, Coimbra, 1998.
- CATARINO, João Ricardo e VICTORINO, Nuno, *O regime sancionatório das infracções às leis fiscais*, in, *Lições de Fiscalidade*, Almedina, Coimbra, 2012.
- CHAMBAL, Hermenegildo Pedro, *A denegação de justiça como fundamento da responsabilidade civil por actos jurisdicionais*, CFJJ, Maputo, 2009.

- CHUVA, António, *Da aplicação das medidas concretas das penas e sanções acessórias em Matéria Fiscal e Aduaneira, Máxime nas Infracções Fiscais e Aduaneiras* in Revista O Guardião IV, Maputo, 2023.
- CISTAC, Gilles, *Direito Processual Administrativo Contencioso teoria e prática*, Vol., I, Escolar Editora, Maputo, 2010.
- COMISSÃO PARA O DESENVOLVIMENTO DA REFORMA FISCAL, *Relatório da Comissão para o Desenvolvimento da Reforma Fiscal*, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, Centro de Estudos e Apoio às Políticas Tributárias, Lisboa.
- COMISSÁRIO, Sílvia, *A configuração da fase da audiência preliminar no novo Código de Processo Penal* in O EMBONDEIRO, Revista dos Tribunais, Vol. I, n.º 1, Maputo, 2022.
- COMOANE, Ana, *Impacto da Política de Desenvolvimento em Turismo, O caso dos PMA's, em especial Moçambique: Contingências e estratégias*, Almedina, Coimbra, 2007.
- CONSTANTINO, Gilberto Bogaio, *Lições Elementares de Teoria Geral do Direito Civil*, Escolar Editora, Maputo, 2021.
- CORDEIRO, António Menezes, *Tratado de Direito Civil Português*, I, 2ª Edição, Livraria Almedina, 2000.
- CORREIA, Gilberto, *Direito de Retenção*, Escolar Editora, Maputo, 2015.
- COURINHA, Gustavo Lopes, *A cláusula geral anti-abuso no direito tributário: contributos para a sua compreensão*, Almedina, Coimbra, 2004.
- COURINHA, Gustavo Lopes, *A Despesa Fiscal e o orçamento do Estado no ordenamento jurídico português*, Almedina, Coimbra, 2004.
- DA SILVA, Germano Marques. *Curso de Processo Penal I*. 4ª Edição, VERBO, Lisboa, 2000.
- DA SILVA, Isabel Marques, *Regime Geral das Infracções Tributárias*, 2ª Edição, Almedina, Coimbra, 2007.
- DE ALMEIDA, L. Rodrigues, *Introdução ao Direito Tributário Português*, Almedina Coimbra, 1997.
- DE CAMPOS, Diogo Leite, *Da inconstitucionalidade do Imposto Complementar*, Separata do Volume LIV do Boletim da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, Coimbra, 1979.

- DE CAMPOS, Gustavo Caldas Guimarães, *Execução Fiscal e Efetividade: análise do modelo brasileiro à luz do sistema português*, Quartier Latin, 2009.
- DE FARIA, Maria Teresa Veiga, O regime fiscal de instrumentos financeiros derivados nos impostos sobre o rendimento, *Ciência e Técnica Fiscal* n.º 386, Abril-Junho 1997.
- DE FREITAS, José Lebre, *Introdução ao Processo Civil, Conceito e princípios gerais à luz do novo código*, 3ª Edição, Coimbra Editora, Coimbra, 2013.
- DO AMARAL, Diogo Freitas, *Curso de direito administrativo*, Vol.II, Coimbra Editora, Coimbra, 2008.
- DOS SANTOS, António Carlos, *As Transformações do Sistema Fiscal Moçambicano da independência à reestruturação de 1987*, CESA, 1989.
- D'OLIVEIRA MARTINS, Guilherme Waldemar, *Os benefícios fiscais: Sistema e regime*, Almedina, Coimbra, 2006.
- DOURADO, Ana Paula, *O princípio da Legalidade Fiscal: tipicidade, conceitos jurídicos indeterminados e margem de livre apreciação*, Almedina, Coimbra, 2007.
- EIRAS, Henriques, *Processo Penal Elementar*, Quid Iuris, Lisboa, 2008.
- FAUSTINO, Manuel, *A tributação do rendimento das pessoas singulares*, in CATARINO, João Ricardo e GUIMARÃES, Vasco Branco (coord.), *Lições de Fiscalidade*, Almedina, Coimbra, 2012.
- FAUSTINO, Manuel, *O dever de retenção na fonte e outros deveres autónomos de cooperação em IRS*, Área Editora, Lisboa, 2003.
- FAUSTINO, Manuel, *Os Limites do sacrifício fiscal em IRS*, in Coletânea de estudos de contabilidade e Fiscalidade – 10 anos de GEOTOC- 10 anos em memória do Prof. Sousa Franco, Lisboa, 2014.
- FERNANDES, António Monteiro, *Direito do Trabalho*, 12ª Edição, Almedina, Coimbra, 2004.
- FERREIRA, Fernando Amâncio, *Curso de Processo de Execução*, 6ª Edição Revista e Actualizada, Almedina, Coimbra, 2004.
- GOUVEIA, Jorge Bacelar, *Direito Constitucional de Moçambique*, IDILP, Maputo-Lisboa, 2015.
- GOUVEIA, Jorge Bacelar, *Manual de Direito Constitucional*, Vol. II, 3ª Edição, Almedina, Coimbra, 2009.

- GUIMARÃES, Vasco Branco, *Retroactividade da Lei Fiscal Admissibilidade e limites*, AAFDL, Lisboa, 1993.
- GUIMARÃES, Vasco, *Princípios gerais da fiscalidade*, in CATARINO, João Ricardo e GUIMARÃES, Vasco Branco (coord.), *Lições de Fiscalidade*, Almedina, Coimbra, 2012.
- HENRIQUES, José Henriques, *Protecção do Direito à Educação e à Cidadania nos Países Periféricos*, in Revista O Guardião III, Maputo, 2022.
- IBRAIMO, Latifa Rijal, *A consagração constitucional da Propriedade do Estado sobre os Recursos Minerais*, in Revista O Guardião III, Maputo, 2022.
- JUSTINO, Felisberto Justino, *As contravenções em Moçambique: Breve olhar à sua juridicidade* in Revista O Guardião, Estudos em Homenagem ao Conselheiro Presidente Rui Baltazar Dos Santos Alves, Maputo, 2022.
- JUSTINO, Felizberto Justino, *O princípio do Estado Social e Democrático de Direito na Constituição Moçambicana*, in Revista O Guardião II, Maputo, 2021.
- LARENZ, Karl, *Metodologia da Ciência do Direito*, Fundação Calouste Gulbenkian, 3ª Edição, Lisboa, 1997.
- LEITÃO, João Menezes, *Tributação separada da família e relevância das Uniões de facto nos sistemas fiscais da Alemanha, Itália Espanha e Reino Unido*, Ciência e Técnica Fiscal, nº 396 Outubro-Dezembro de 1999.
- MACHADO, Jónatas e COSTA, Paulo Nogueira Da, *Curso de Direito Tributário*, Coimbra Editora, Coimbra, 2009.
- MACHAVA, Almeida, *Âmbito e limites da autorização legislativa: a competência fiscalizadora do Conselho Constitucional*, in Revista O Guardião IV, Maputo, 2023
- MARTINEZ, Soares, *Direito Fiscal*, 10ª Edição, Livraria Almedina, Coimbra, 1998.
- MARTINS, Jesuíno Alcântara, *As garantias dos contribuintes*, in CATARINO, João Ricardo e Guimarães, Vasco Branco, *Lições de Fiscalidade*, Almedina, Coimbra, 2012.
- MARTINS, Guilherme d'Oliveira, *Política Fiscal: uma análise introdutória*, in Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal, Ano VII, Número 3, 2015.

- MATOS, Pedro Vidal, *O princípio Inquisitório no Procedimento*, Wolters Kluwer Coimbra Editora, Coimbra, 2010.
- MENDES, Paulo de Sousa, *Lições de Direito Processual Penal*, Almedina, Coimbra, 2014.
- MENEZES LEITÃO, Luís, *Estudos de Direito Fiscal*, Almedina, Coimbra, 1999.
- MESQUITA, José Andrade, *Direito do Trabalho*, 2ª Edição, AAFDL, Lisboa.
- MIRANDA, Jorge, MEDEIROS, Rui, *Constituição Portuguesa Anotada*, Tomo I, 2ª Edição, WoltersKluwer e Coimbra Editora, Coimbra, 2010.
- MIRANDA, Jorge e MEDEIROS, Rui, *Constituição Portuguesa Anotada*, Tomo II, WoltersKluwer e Coimbra Editora, Coimbra, 2006.
- MIRANDA, Jorge e MEDEIROS, Rui, *Constituição Portuguesa Anotada*, Tomo III, WoltersKluwer e Coimbra Editora, Coimbra, 2007.
- MOLINA, P.M. Herrera, *Capacidad Económica y Sistema Fiscal*, Marcial Pons, Madrid/Barcelona, 1998.
- MORAIS, Rui Duarte, *Manual de Procedimento e Processo Tributário*, Almedina, Coimbra, 2012.
- MORAIS, Rui Duarte, *Sobre o IRS*, 3ª Edição, Almedina, Coimbra, 2014.
- MUSSAGY, Ibraimo Hassane, *Economia de Moçambique e os desafios da nova crise*, Minerva, Maputo, 2021.
- NABAIS, José Casalta, *Direito Fiscal*, 11ª Edição, Almedina, Coimbra, 2019.
- NETO, Serena Cabrita, *Introdução ao Processo Tributário*, Instituto Superior de Gestão, Coimbra Editora, Coimbra, 2004.
- OLIVEIRA, Sílvio Luiz, *Metodologia científica aplicada ao Direito*, Pioneira Thomson Learning, São Paulo, 2002.
- PAIVA, Carlos, *Da Tributação à revisão dos actos tributários*, Almedina, Coimbra, 2005.
- PALMA, Clotilde Celorico, *Introdução ao Imposto Sobre o Valor Acrescentado Moçambicano*, Almedina, Lisboa, 2012.
- PASCOAL MASSUCA, ReDiLP – Revista do Direito de Língua Portuguesa, n.º 3 (janeiro / junho de 2014): 297-313.
- PEREIRA, Manuel Henrique de Freitas, *Fiscalidade*, 4ª Edição, Almedina, Coimbra, 2011.

- PEREIRA, Paulo Rosado, *Estudos sobre IRS: Rendimentos de Capitais e Mais-valias*, Almedina, Coimbra, 2005.
- PINTO, Rui, *Direitos Reais de Moçambique, Teoria Geral dos Direitos Reais – Posse*, Almedina, Coimbra, 2006.
- RIBEIRO, Lúcia da Luz, *O sentido jurídico do princípio da igualdade in REVISTA O GUARDIÃO 2*, MAPUTO, 2021.
- RIBEIRO, Lúcia da Luz, *Fiscalização Concreta da Constitucionalidade no Direito Moçambicano*, Escolar Editora, Maputo, 2021.
- RODRIGUES, Filomeno, *A Justiça Constitucional Moçambicana, um breve olhar sobre a jurisprudência do Conselho Constitucional*, Alcance Editores, Maputo, 2017.
- RODRIGUES, Filomeno, *O novo IRPS Moçambicano: Da (in) constitucionalidade das alterações introduzidas pela Lei 20/2013, de 23 de Setembro*, Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal, Ano 7, Número 3, Outono, Almedina, Lisboa, 2014.
- ROTHMANN, Gerd W., *O princípio da legalidade tributária*, in Revista de Direito Administrativo, Jul./Set., Rio de Janeiro, 1972.
- SANCHES, Saldanha, *Manual de Direito Fiscal*, 3ª Edição, Coimbra Editora, Coimbra, 2007.
- SANTOS, Stela e LEÃO, António, *Lições de direitos fundamentais*, Editorial Fundza, Beira, 2022.
- TAVARES, Tomás Cantista, *Da relação de dependência parcial entre a contabilidade e o direito fiscal na determinação do rendimento tributável das pessoas colectivas: algumas reflexões a nível dos custos*, in Ciência e Técnica Fiscal, nº 396 Outubro-Dezembro de 1999.
- TEIXEIRA, Glória, *Manual de Direito Fiscal*, 4ª Edição, Almedina, Coimbra, 2016.
- TIMBANE, Tomás, *Lições de Processo Civil I*, 2ª Edição, Revista e Actualizada, Escolar Editora, Maputo, 2020.
- TIMBANE, Tomás, *Lições de Processo Civil II*, Escolar Editora, Maputo, 2022.
- VALERIANO, João, *A Constituição e a efectivação dos Direitos Sociais, Económicos e Culturais*, in 12 anos da Constituição da República de Angola, Colectânea de textos em alusão à semana da Constituição, Luanda, 2020.

- VASQUES, Sérgio, *Manual de Direito Fiscal*, 2ª Edição, Almedina, Coimbra, 2018.
- VAZ, Manuel Afonso, *Lei e reserva de lei: a causa de lei na Constituição portuguesa de 1976*, Porto, 1996.
- WATY, Teodoro Andrade, *Direito Económico*, W&W Editora, Maputo, 2011.
- WATY, Teodoro Andrade, *Direito Financeiro e Finanças Públicas*, W&W Editora, Maputo, 2011.
- WATY, Teodoro Andrade, *Direito Fiscal*, W&W Editora, Maputo, 2007.
- XAVIER, Alberto, *Direito Tributário Internacional*, 2ª Edição, Almedina, Coimbra, 2007.
- XAVIER, Alberto, *Manual de Direito Fiscal*, I, Almedina, Lisboa, 1981.