

UNIVERSIDADE CATÓLICA DE MOÇAMBIQUE

FACULDADE DE DIREITO

SELEMANE GELANE ASSUATE

**RAZOABILIDADE DA CO-VIGÊNCIA DOS REGIMES
ESPECIAIS DO IVA E O IMPOSTO SIMPLIFICADO
PARA PEQUENOS CONTRIBUINTES**

CIDADE DE NAMPULA

FEVEREIRO DE 2025

UNIVERSIDADE CATÓLICA DE MOÇAMBIQUE
FACULDADE DE DIREITO

SELEMANE GELANE ASSUATE

**RAZOABILIDADE DA CO-VIGÊNCIA DOS REGIMES
ESPECIAIS DO IVA E O IMPOSTO SIMPLIFICADO
PARA PEQUENOS CONTRIBUINTES**

Dissertação a ser apresentada na
Universidade Católica de Moçambique,
Faculdade de Direito, para obtenção do Grau
Académico de Mestrado em Direito Fiscal.

Supervisor: Professor Doutor Farci Aníbal
Pereira

CIDADE DE NAMPULA

FEVEREIRO DE 2025

DECLARAÇÃO

Eu, Selemene Gelane Assuate, declaro por minha honra, ser esta Dissertação resultado da minha investigação, à luz das orientações do meu supervisor. O seu conteúdo é original e que todas as fontes consultadas estão devidamente mencionadas no texto e na bibliografia final.

Declaro, ainda, que este trabalho nunca foi apresentado em nenhuma outra instituição para obtenção de qualquer grau académico.

Nampula, Dezembro de 2024

(Selemene Gelane Assuate)

AGRADECIMENTOS

Para realizar este trabalho, contei com apoio e colaboração directa e indirecta de várias pessoas e entidades aos quais queria apresentar aqui os meus agradecimentos: inicialmente, quero agradecer à Universidade Católica de Moçambique - Nampula, instituição da qual faço parte como estudante.

Agradecimentos especiais, destinam-se a todos aqueles com quem tenho convivido na família e na sociedade. Dentre essas pessoas importa destacar:

- Professor Doutor Farci Aníbal Pereira, que para além de ser meu supervisor, considero ter sido meu docente, pela sua dedicação e sua determinação, pós não mediu esforços para que esse trabalho se realizasse;
- À minha esposa, Noemia Alberto Raimundo de Lima Massua, aos meus filhos, Kleyton Selemene Gelane, Maiza Selemene Gelane; aos meus pais, Gelane Assuate e Felicia Abacar Assuate; e aos meus irmãos, Matilde Antonieta da Silva, Deolinda Valencio da Silva, Salimo Gelane Assuate, Muagera Gelane Assuate, Fatima Gelane Assuate, Ali Gelane Assuate, Abacar Gelane Assuate, Abudo Gelane Assuate e Momade Gelane Assuate, pelos préstimos incondicionados;
- Aos funcionários da Delegação Provincial da Autoridade Tributária de Moçambique – Nampula, e aos meus colegas da faculdade que me incentivaram e acreditaram que essa tarefa seria possível; e
- A todos, muito obrigado.

DEDICATÓRIA

Em primeiro lugar dedico este trabalho à minha família, pela atenção, esperança e força que me deram ao longo da vida social tenra, e também por terem acreditado em mim e apoiado espiritualmente em todos os momentos desta vida.

LISTA DE SIGLAS E ABREVIATURAS

AT - Autoridade Tributária de Moçambique

C – Condições de precedência

CIRPC – Código do Imposto sobre Rendimentos de Pessoas Colectivas

CIRPS – Código do Imposto sobre Rendimentos de Pessoas Singulares

CISPC - Código do Imposto Simplificado para Pequenos Contribuintes

CRM – Constituição da República de Moçambique

DAF - Direcção de Área Fiscal

IVA - Código do Imposto do Valor Acrescentado

LGT - Lei Geral Tributária

M/02 – Modelo de Início de Actividades

MT – Metical

P – Precedência

p – Página

R – Regra

RCIRPC – Regulamento do Código do Imposto sobre Rendimento das Pessoas Colectivas

RCIRPS – Regulamento do Código do Imposto sobre Rendimento das Pessoas Singulares

RCISPC - Regulamento do Código do Imposto Simplificado para Pequenos Contribuintes

RCIVA – Regulamento do Código do Imposto do Valor Acrescentado

RTS - Regimes de Tributação Simplificada

PME – Pequenas e Médias Empresas

UCM – Universidade Católica de Moçambique

UE – União Europeia

UGC - Unidade de Grandes Contribuintes

RESUMO

Esta dissertação discute a Razoabilidade da co-vigência dos regimes especiais do IVA e o imposto simplificado para pequenos contribuintes, com objectivo geral de analisar a razoabilidade de co-vigência dos regimes especiais do IVA e com o ISPC no ordenamento jurídico tributário moçambicano, partindo da seguinte questão de partida: qual é a razoabilidade de co-vigência dos regimes especiais do IVA e com o de ISPC no ordenamento jurídico tributário moçambicano? A pesquisa é de carácter exploratória e de abordagem qualitativa. As técnicas de recolha de dados usadas foram a bibliográfica e análise de conteúdo (hermenêutica jurídica), e, centra-se no âmbito do Direito Público, na sub-área do Direito Fiscal. A abordagem conclui que: i) a co-vigência dos regimes da tributação simplificados e de isenção em Moçambique iniciou no dia 14 de Abril de 2009; ii) estes dois impostos (IVA e ISPC) enquadram-se nos Impostos Indirectos e Directos, respectivamente e o seu enquadramento é optativo; iii) a co-vigência dos regimes da tributação simplificados e de isenção em Moçambique (IVA e do ISPC) não só contribui, de algum modo, para a complexibilidade do Sistema Fiscal Moçambicano, mas também facilita a elisão ou planeamento tributário, daí que sugerimos as seguintes propostas: reforma nos Códigos do IVA e do ISPC, no sentido de: i) eliminação do regime isenção do IVA; ii) transição dos sujeitos passivos enquadrados no regime de isenção do IVA para o Imposto Simplificado para Pequenos Contribuintes (ISPC); e iii) alteração de Códigos do ISPC e IVA, reestruturando-se os parâmetros de enquadramento de regimes de imposto.

Palavras-chave: Razoabilidade, co-vigência, regimes especiais, IVA e ISPC

ABSTRACT

This dissertation discusses the reasonableness of the co-validity of the special VAT regimes and the simplified tax for small taxpayers, with the general objective of analyzing the reasonableness of the co-validity of the special VAT regimes and the ISPC in the Mozambican tax legal system, starting from the following starting question: what is the reasonable co-validity of the special VAT and ISPC regimes in the Mozambican tax legal system? The research is exploratory in nature and has a qualitative approach. The data collection techniques to be used are observation and unstructured interviews and focus on the scope of Public Law, in the sub-area of Tax Law. The approach concludes that: i) the co-validity of the simplified taxation and exemption regimes in Mozambique began on April 14, 2009; ii) these two taxes (VAT and ISPC) fall under Indirect and Direct Taxes, respectively and their classification is optional; iii) the co-validity of simplified and exemption taxation regimes in Mozambique (VAT and ISPC) not only contributes, in some way, to the complexity of the Mozambican Tax System, but also facilitates tax avoidance or planning tax, hence we suggest the following proposals: reform of the VAT and ISPC Codes, in the sense of: i) elimination of the VAT exemption regime; ii) transition of taxpayers covered by the VAT exemption regime to the Simplified Tax for Small Taxpayers (ISPC); and iii) changes to ISPC and VAT codes, restructuring the parameters for framing tax regimes.

Keywords: Reasonableness, co-validity, special regimes, VAT and ISPC

ÍNDICE

DECLARAÇÃO	ii
AGRADECIMENTOS	iii
DEDICATÓRIA	iv
LISTA DE SIGLAS E ABREVIATURAS	v
RESUMO.....	vi
ABSTRACT	vii

INTRODUÇÃO	1
-------------------------	----------

CAPITULO I: PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS	5
1.1 Metodologia.....	5
1.2. Paradigma de Investigação	5
1.3.1.Quanto à abordagem.....	6
1.3.2. Quanto aos Objectivos.....	6
1.3.3. Quanto aos Procedimentos técnicos	7
1.3.4. Quanto à natureza	7
1.4. Método de Pesquisa	7
1.5. Instrumentos de recolha de dados.....	8
1.5.1 Análise Documental	8
1.6. Estratégias de análise de dados.....	8
2.7. Aspectos éticos	8

CAPITULO II: FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA	9
2.1. Conceitualização de regimes de tributação simplificada.....	9
2.2. Regimes Especiais do IVA	10
2.2.1. Regime de isenção	10
2.2.1.1. Contexto Europeu	10
2.2.1.2. Contexto moçambicano	12
2.2.2. Regime de tributação simplificada	14
2.2.3. Regime normal do IVA	16
2.3. Imposto Simplificado para Pequenos Contribuintes (ISPC)	16
2.3.1. Características específicas do ISPC.....	17

2.4. Coerência e relacionamento das normas no ordenamento jurídico	18
2.5. As antinomias jurídicas na formulação da Teoria do Ordenamento Jurídico.....	20
2.5.1. Caracterização da real antinomia jurídica	20
2.5.2. Resolução de antinomias	22
2.6. Princípio de razoabilidade	25
2.7. Co-vigência de normas	28
 CAPITULO III: APRESENTAÇÃO, ANÁLISE E RESULTADOS	33
3. Objectivos de estatuição dos regimes especiais do IVA e do ISPC no sistema tributário ...	33
3.1.1. Estatuição do regime especial do IVA	34
3.1.2. Objectivos de estatuição do ISPC no Sistema Tributário Moçambicano.....	38
3.1.3. Características específicas do ISPC.....	40
3.2. Razoabilidade da co-vigência dos regimes da tributação simplificados e de isenção	42
 CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	46
a) Conclusão	46
b) Sugestões.....	50
 REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	53
i. Legislação.....	53
ii. Doutrina.....	54

INTRODUÇÃO

A presente dissertação subordina-se ao tema: Razoabilidade da co-vigência dos regimes especiais do IVA e o imposto simplificado para pequenos contribuintes. A pesquisa é de carácter exploratória e de abordagem qualitativa. As técnicas de recolha de dados usadas são a análise documental e bibliográfica, e, centra-se no âmbito do Direito Público, na sub-área do Direito Fiscal.

A discussão base desta dissertação centra-se no facto do Código do IVA prever, nos artigos 35 e seguintes¹, regimes especiais de tributação, nomeadamente: i) de isenção que beneficiam sujeitos passivos que, não possuindo nem sendo obrigados a possuir contabilidade organizada, para efeitos de tributação sobre o rendimento, nem praticando operações de importação, exportação ou actividades conexas, tenham atingido, no ano civil anterior, um volume de negócios igual ou inferior a 750 000 MT², e ii) tributação simplificada que beneficia os contribuintes com volume anual de negócios superior a 750 000,00 MT e inferior a 2 500 000,00 MT que não possuindo, nem sendo obrigados a possuir, contabilidade regularmente organizada para efeitos de tributação sobre o rendimento, não efectuem operações de importação, exportação ou actividades conexas.

Por seu turno, no Código do imposto simplificado para pequenos contribuintes (ISPC) estão previstos: i) isenção para os sujeitos passivos do ISPC que com um volume anual de negócios equivalente a 36 salários mínimos do salário mínimo mais elevado em 31 de Dezembro do ano anterior ao que respeitam os negócios³; e ii) incidência real que beneficia os sujeitos passivos cujo volume de negócios não excede os 2.500.000,00MT (dois milhões e quinhentos mil meticais) por ano.

Estes dois impostos (IVA e ISPC) enquadram-se nos impostos optativos, nos termos dos artigos 56 e 66 da Lei de Bases do Sistema Tributário⁴ cujas bases de incidência real são volumes de negócios que variam até 2.500.000,00MT. Como se pode ver, estes dois impostos

¹ REPÚBLICA DE MOÇAMBIQUE, *Lei N° 32/2007, de 31 de Dezembro que aprova do Código do IVA*, Maputo, Imprensa Nacional de Moçambique.

² Para os sujeitos passivos que satisfaçam cumulativamente: ter tido no ano anterior um volume de negócios até 750 000 MT, que não possuam contabilidade organizada, e que não efectuem importação/exportação nem actividades conexas com estas operações, seguem este regime simplificado.

³ REPÚBLICA DE MOÇAMBIQUE, *Lei N° 5/2009, de 12 de Janeiro que aprova do código do ISPC*, Maputo, Imprensa Nacional De Moçambique

⁴ Aprovado pela Lei n°15/2002, de 26 de Junho.

têm o mesmo grupo alvo, micro empresas⁵ que se encontram no mesmo ordenamento territorial e co-vigoram no mesmo sistema tributário, facto que torna este sistema complexo sobretudo para os sujeitos passivos de dimensão micro e emergentes.

Ainda aliado este assunto a Presidente da Autoridade Tributária de Moçambique disse:

“[...] o Sistema Tributário Moçambicano, decorrentes da descontinuidade e limitações do quadro legal, tendo se referido a alguns constrangimentos tais como a complexidade e opacidade das leis fiscais moçambicanas, multiplicidade de impostos, taxas e regulamentações tributárias, discrepâncias interpretativas das leis tributárias, desactualização e duplicidade de algumas normas no domínio tributário e aduaneiro, inconsistência na aplicação das leis fiscais e ausência de um sistema tributário unificado, que sirva de árbitro na articulação de matérias fiscais e aduaneiras”⁶.

É neste contexto que se pretende investigar o tema “Razoabilidade da co-vigência dos regimes especiais do IVA e do ISPC no ordenamento jurídico tributário moçambicano”, partindo da seguinte questão de partida: *qual é a razoabilidade de co-vigência dos regimes especiais do IVA e com o de ISPC no ordenamento jurídico tributário moçambicano?*

Há vários motivos que sugerem o estudo do tema "Razoabilidade da co-vigência dos regimes especiais do IVA e o imposto simplificado para pequenos contribuintes", com destaque para os seguintes:

Primeiro, a constatação de vigência de dois regimes simplificados que ditam que o enquadramento de sujeitos passivos seja no mesmo intervalo de capacidade contributiva (volume de negócios até 2.500.000,00MT), tendo como grupo alvo as microempresas, facto que pode confundir ou tornar o sistema tributário complexo.

Segundo, o estudo reveste-se de grande importância no contexto económico em que Moçambique está inserido, no cômputo regional e internacional, caracterizado por transformações diversificadas, que desafiam os sistemas tributários a adoptarem uma postura mais proactiva na definição de políticas públicas de domínio fiscal, com enfoque para os pequenos contribuintes emergentes, facto que demonstra a actualidade do tema, por um lado. Por

⁵ O artigo 5 do código comercial, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 1/2022, de 25 de Maio, prevê que o volume de negócios de micro empresa seja igual ou inferior a 3.000.000,00MT.

⁶ MUENDANE, Amelia, ***Chamada Nacional sobre Tributação e Desenvolvimento: Desafios e Oportunidades para Moçambique*** (palestra) in Lançamento da Chamada Nacional sobre Tributação e Desenvolvimento: Desafios e Oportunidades para Moçambique, Maputo, 8 de Março de 2024.

outro lado, a AT⁷ aquando do lançamento da Chamada Tributária⁸ arrolou alguns cenários que afectam, não apenas o Sistema Tributário, como também o desempenho do sector privado, o que pode ser observado pelo número de empresas que declararam falência no período de 2018 a 2022, em Moçambique, com registo de 3131 empresas de média e grande dimensão, facto que constituiu grande preocupação para a sobrevivência do tecido empresarial em Moçambique, tendo em conta que as PME contribuem com mais de 23% na economia nacional⁹, facto que demonstra, não só a actualidade do tema mas também a pertinência do estudo.

Terceiro, prende-se ao facto de o autor estar mais de 10 anos, vinculado a Autoridade Tributária de Moçambique e ter vivido algumas reformas tendentes a melhoria do desempenho tributário no país, e que em muitos casos não se tem em conta a realidade concreta, por um lado. Por outro lado, a realização da pesquisa, se fundamenta pelo facto do autor ser funcionário da AT, em exercício na Delegação Provincial de Nampula, que no decurso da acção inspectiva, verificou que alguns sujeitos passivos têm o indágado sobre este assunto, podendo o estudo satisfazer a inquietação profissional do autor.

Quarto, não menos importante, é o facto de o proponente ser cursante do Mestrado em Direito Fiscal, nesta condição teve que lidar com muita matéria relacionada com sistemas tributários e suas razoabilidades, sendo que o estudo poderá aliar os conhecimentos técnicos obtidos aos conhecimentos empíricos a obter, assim como contribuir para o alargamento do acervo bibliográfico (no contexto moçambicano).

O objectivo geral do estudo é de analisar a razoabilidade de co-vigência dos regimes especiais do IVA e com o ISPC no ordenamento jurídico tributário moçambicano. A partir deste objectivo, têm-se como objectivos específicos:

- a) Caracterizar os objectivos de estatuição dos regimes especiais do IVA e do ISPC no sistema tributário moçambicano;
- b) Explicar os aspectos de co-vigência nos regimes especiais do IVA e do ISPC;
- c) Discutir juridicamente a razoabilidade de co-vigência de dois ou mais regimes jurídicos num ordenamento jurídico, com enfoque para os regimes especiais do IVA e do ISPC em Moçambique.

⁷ Autoridade Tributária de Moçambique.

⁸ MUENDANE, Amelia, *Chamada Nacional sobre Tributação e Desenvolvimento: Desafios e Oportunidades para Moçambique* (palestra) in Lançamento da Chamada Nacional sobre Tributação e Desenvolvimento: Desafios e Oportunidades para Moçambique, Maputo, 8 de Março de 2024.

⁹ <https://opais.co.mz/governo-passa-ter-acesso-a-base-de-dados-das-pmes/>, dia 8/3/2024.

A pesquisa, quanto aos objectivos é exploratória, a abordagem é qualitativa e no que concerne aos procedimentos técnico, a pesquisa enquadra-se no estudo de caso. As técnicas de recolha de dados usadas são, documental e bibliográfica.

O presente trabalho está subdividido em duas partes e três capítulos, apresentados da seguinte forma:

Na primeira parte está a introdução. Nesta, apresentam-se a contextualização, delimitação do estudo, justificativa, problematização do estudo, objectivos (geral e específicos) e perguntas de investigação.

No primeiro capítulo, consta metodológica utilizada na elaboração do estudo, onde avançamos o conceito de método, a população e amostra bem como o tipo de estudo, os instrumentos de recolha de dados a serem usados, questões de pesquisa em como a análise e tratamento de dados.

No segundo capítulo, encontramos o quadro teórico que conceitualiza os termos e traz o suporte teórico do Imposto sobre Valor Acrescentado e Imposto Simplificado para Pequenos Contribuintes.

Segue-se o terceiro capítulo, onde fazemos a apresentação e discussão dos dados recolhidos. Trazemos ainda neste capítulo, experiências relacionadas com os regimes simplificados do IVA e o Imposto Simplificado para Pequenos Contribuintes.

Terminamos com a quarta parte, que nos trás as considerações finais, onde trazemos as conclusões em relação ao tema em análise, com base na pesquisa feita e para fechar o capítulo, apresentamos as referências bibliográficas, citando as obras usadas para o desenvolvimento do presente trabalho.

CAPITULO I: PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Apresentamos, neste capítulo os métodos e técnicas usadas na recolha dos dados. Basicamente, foram usados os métodos bibliográficos, método qualitativo, outrossim, foram empregues a análise documental e bibliográfica.

1.1 Metodologia

Para FONSECA, metodologia “é o estudo da organização, dos caminhos a serem percorridos, para se realizar uma pesquisa ou um estudo, ou para se fazer ciência. Isto é, estudo dos caminhos, dos instrumentos utilizados para fazer uma pesquisa científica¹⁰”.

Paralelamente a este raciocínio, SOUZA *apoud* MICHAELIS defende que “Metodologia é a arte de guiar o espírito de investigação da verdade”. Sustenta ainda que é um dos instrumentos utilizados para se conhecer a verdade e se chegar ao conhecimento¹¹”.

Entendido desta forma metodologia como sendo o estudo do método, ou seja, é o corpo de regras e procedimentos estabelecidos para realizar uma pesquisa científica, a qual compreende o conjunto de conhecimentos precisos e metodicamente ordenados em relação a determinado domínio do saber. Na prática, metodologia da pesquisa numa planificação consiste num conjunto detalhado e sequenciado de métodos e técnicas científicas a serem executadas ao longo da pesquisa, de tal modo que se consiga atingir os objectivos inicialmente previstos.

1.2. Paradigma de Investigação

O paradigma aplicado na dissertação foi interpretativo. Este assume como uma realidade dinâmica, considera-se que a compreensão da realidade tal com ela é vivida pelos sujeitos, onde se pode trabalhar mais intensamente as características não directamente observáveis pode proporcionar grandes resultados e melhorias significativas nas investigações¹².

Neste estudo aplicou-se o paradigma interpretativo para perceber a razoabilidade da co-vigência dos regimes especiais do IVA e o imposto simplificado para pequenos contribuintes. A pesquisa foi de carácter exploratória e de abordagem qualitativa.

¹⁰FONSECA, J. J. S. *Metodologia da pesquisa científica*. Fortaleza: UEC, 2002 p.132

¹¹ SILVA, Edna Lúcia & MINESES, Estera Muszkat, *Metodologia da Pesquisa e Elaboração de Dissertação*, 3ª edição revista e actualizada, Florianópolis, 2001, pag 137.

¹² FONSECA, J. J. S. *Metodologia da pesquisa científica*. Fortaleza: UEC, 2002. Apostila.

1.3. Tipo de Pesquisa

1.3.1. Quanto à abordagem

A Pesquisa enquadra-se na abordagem qualitativa, por ser uma forma adequada para se entender a natureza de um fenómeno social.

Segundo SILVA & MENESES, “a pesquisa qualitativa, se nota uma relação dinâmica entre o mundo real e o sujeito, isto é, há um vínculo indissociavelmente o mundo objectivo e a subjectividade do sujeito que não pode ser tratada em número. A interpretação dos fenómenos e atribuição dos significados é básica no processo de pesquisa qualitativa. Não requer o uso de métodos estatísticos e técnicas estatísticas para colecta de dados e o pesquisador é o elemento chave”¹³.

A abordagem qualitativa é neste caso, justificada pelos procedimentos a serem seguidos na colecta de informações, das quais se colectarão os dados das técnicas a serem usadas para análise das mesmas. A pesquisa não se preocupa com representatividade numérica, mas, sim, com o aprofundamento da compreensão da razoabilidade da co-vigência dos regimes especiais do IVA e o imposto simplificado para pequenos contribuintes. Portanto, a pesquisa é de carácter exploratória e de abordagem qualitativa.

O fundamento na selecção desta pesquisa qualitativa reside no facto de mostrar-se como sendo a mais adequada no aspecto interpretativo sobretudo da razoabilidade da co-vigência dos regimes especiais do IVA e o imposto simplificado para pequenos contribuintes.

1.3.2. Quanto aos Objectivos

Tendo com base o seu objectivo geral, foi nos merecido usar a pesquisa exploratória, esta que tem como objectivo proporcionar maior familiaridade com razoabilidade da co-vigência dos regimes especiais do IVA e o imposto simplificado para pequenos contribuintes, com vistas a torna-los mais explícito, não só, porque este tipo de pesquisa nos é favorável segundo o nosso trabalho, por envolver o levantamento bibliográfico.

Este tipo de pesquisa justifica-se pelo facto de estarmos a avaliar os dispositivos legais referentes à justiça tributária em Moçambicanos, através de estudo sistematizado que foi desenvolvido com base em material publicado em livros, revistas, jornais, redes eletrônicas, o que fornece material analítico para qualquer outro tipo de pesquisa, estabelecendo critérios claros de avaliação, definindo os pontos de vista.

¹³ SILVA, Edna Lúcia & MENESES, Estera Muszkat, *Metodologia da Pesquisa e Elaboração de Dissertação*, 3ª edição revista e actualizada, Florianópolis, 2001.p. 20.

1.3.3. Quanto aos Procedimentos técnicos

Tendo em vista analisar os factos do ponto de vista empírico, recomenda-se a escolha de um modelo conceitual e operativo de pesquisa, foram nestas linhas que adoptamos pela pesquisa bibliográfica, por desenvolvermos o nosso trabalho a partir de uma matéria já desenvolvida, ou por outra, elaborada¹⁴. Constituindo principalmente de livros, legislação e artigos científicos.

1.3.4. Quanto à natureza

Quanto à natureza, a pesquisa aplicada que segundo NASCIMENTO¹⁵ é dedicada à geração de conhecimento para solução de problemas específicos, isto é, dirigida à busca da verdade para determinada aplicação prática em situação particular. O problema que se estudou é relativo à razoabilidade da co-vigência dos regimes especiais do IVA e o imposto simplificado para pequenos contribuintes. Portanto, trata-se de um problema prático que ocorrem no ordenamento jurídico fiscal em Moçambique, referente à co-vigência de dois regimes similares (regimes especiais do IVA e o imposto simplificado para pequenos contribuintes).

1.4. Método de Pesquisa

Para TARTUCE, método é “caminho para chegar a um fim, é portanto, o caminho em direcção a um objectivo pretendido ou seja, é o corpo de regras e procedimentos estabelecidos para realizar uma pesquisa científica que deriva de ciência, a qual compreende o conjunto de conhecimentos precisos e metodicamente ordenados em relação a determinado domínio do saber”.

Método é o caminho das actividades sistemáticas e racionais que, com maior segurança e economia, permite alcançar o objectivo, conhecimentos válidos e verdadeiros, traçando o caminho a ser seguido, detectando erros e auxiliando as decisões do cientista.

Segundo as bases lógicas da investigação do presente trabalho, utilizamos o método indutivo, isto porque partimos de estudo de uma Lei concreta, que são o CIVA e o ISPC, a qual regulam os regimes especiais do IVA e do Imposto Simplificado para Pequenos Contribuintes

¹⁴ DIEHL, Astor António e TATIM, Denise Carvalho, *pesquisa em ciências sociais aplicadas (métodos e técnicas)*, são Paulo, Prentice Hall, 2004, p.58.

¹⁵ NASCIMENTO, Francisco Paulo do, *Classificação da Pesquisa. Natureza, método ou abordagem metodológica, objetivos e procedimentos*, p.2, in <https://www.franciscopaulo.com.br/arquivos/Classificando%20a%20Pesquisa.pdf>, capturado no dia 25/11/2024.

e deste estudo é feita a generalização por derivar de observações de casos na realidade concreta¹⁶. Isto porque, as constatações particulares conduzem às generalizações.

1.5. Instrumentos de recolha de dados

Existem diversos instrumentos de colecta de dados que podem ser empregados a fim de se obter informações, assim sendo, as técnicas são recomendadas que sejam escolhidas e aplicadas pelo pesquisador conforme o contexto de pesquisa. Para esta pesquisa em concreto foram empregues as seguintes técnicas: bibliográfica e documental.

1.5.1 Análise Documental

Segundo GIL, a análise documental consiste na consulta de material existente, podendo ser em forma de livros, legislação, relatórios e outro que possibilita a recolha da informação considerada relevante sobre um determinado assunto¹⁷. As análises bibliográficas e documentais basearam-se na observância da legislação e doutrina, com maior enfoque aos CIVA e CISPC.

1.6. Estratégias de análise de dados

Os dados colectados, posteriormente passaram pelo processo de análise com objectivo organizá-los de forma que fosse possível o fornecimento de respostas para o problema proposto, através dos seguintes passos: estabelecimento de categorias.

1.6.1. Estabelecimento de categorias

Para que as informações sejam adequadamente analisadas, houve necessidade de organizá-las, o que foi mediante seu agrupamento em categorias, que permitiram notar a sensibilidade de acordo com nível experiencial. Foram constituídas de três principais categorias inteiramente ligados aos objectivos específicos e às questões de pesquisa.

2.7. Aspectos éticos

Para a realização da pesquisa, o autor foi rigorosamente fiel aos doutrinários e à legislação por intermédio de citações, conforme o regulamento da UCM, afastando-se definitivamente do plágio académico.

¹⁶ Idem, p. 48

¹⁷ GIL, António Carlos, *Métodos e Técnicas de Pesquisa Social*, 6. Ed. São Paulo, Editora Atlas, 2008.

CAPITULO II: FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Neste capítulo da pesquisa dedica-se a revisão bibliográfica, que consiste na apresentação teórica dos autores que já abordaram sobre assuntos similares, fazendo se um balanço critico da bibliografia directamente relacionada com a pesquisa de campo, compondo aquilo que comummente é chamado de quadro teórico.

2.1. Conceitualização de regimes de tributação simplificada

O conceito de “simplificação” é bastante polissémico e, portanto, pode ser entendido em diferentes sentidos e perspectivas. A simplicidade ou simplificação fiscal pode ser conduzida na perspectiva legislativa, administrativa e política. A perspectiva legal tem como primazia a extensão e complexidade da legislação fiscal. Na perspectiva administrativa são questionadas as regras que regulam a relação entre administração tributária e os contribuintes e por fim, a perspectiva política visa a simplicidade como um objectivo e meio para implementação duma estratégia de simplificação eficiente e eficaz.

Em suma a complexidade fiscal impõe custos, quer aos contribuintes quer a administração fiscal, habitualmente designados por custos de cumprimento e custos administrativos, respectivamente.¹⁸

Os custos administrativos correspondem aos encargos incorridos pelo sector público na elaboração, aplicação, avaliação e cobrança de impostos, inclui os recursos utilizados visando a cobrança de imposto, tais como os salários dos funcionários da administração fiscal, materiais usados, mas também os serviços recebidos de outros departamentos públicos.

Os custos de cumprimento incluem não só o tempo despendido pelos contribuintes com os assuntos fiscais, mas também as despesas incorridas com os consultores, a quem recorrem para o cumprimento das suas obrigações fiscais. Os custos fiscais dividem-se em custos monetários, os custos de tempo e os custos psicológicos.

Contudo, para efeito deste estudo releva o conceito de “regimes de tributação simplificada” (RTS), também designados por regimes simplificados de tributação como instrumentos de simplificação tributária.

¹⁸Vide Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal – 201, Simplificação do Sistema Fiscal Português, 2005, p.15.

O RTS assenta dentro do objectivo da simplificação do sistema fiscal, fundando-se numa orientação filosófica da política tributária que privilegia a renúncia ao rigor da determinação da matéria colectável em favor de aplicação de formas expeditas de determinação de um imposto mais ou menos aproximado (do real) ou um imposto aceitável que seja atractivo para administração tributária, por ser fácil de fiscalizar, ou ainda sem necessidade de fiscalização regular; e para os contribuintes que vêm reduzidas ao mínimo as obrigações acessórias, e sobretudo pelo entendimento de que pela aplicação do regime de tributação simplificada pagarão menos impostos.

O êxito do RTS radica na dependência pela atractividade dos elementos que cada regime proporciona aos contribuintes. Ora as vantagens dos RTS devem ser claras e justificarem a manutenção ou opção por um certo regime, pois que não exercendo qualquer opção pelos RTS o contribuinte ficará pelo regime normal.

A atractividade dos RTS está ainda na simplificação das obrigações acessórias de registo e de conservação dos documentos, a par da diminuição da carga fiscal o que concorre para a diminuição dos custos administrativos e do cumprimento do sistema tributário, contribuindo para induzir a maioria dos contribuintes às opções fornecidas pelos RTS.

2.2. Regimes Especiais do IVA

O CIVA prevê dois regimes especiais: o de isenção e tributação simplificada.

2.2.1. Regime de isenção

2.2.1.1. Contexto Europeu

Para melhor compreensão, é importante fazer uma breve contextualização do regime de isenção iniciando pela União Europeia, a qual inspira o modelo moçambicano.

De acordo com Sarmento, a aplicação de isenções corresponde a uma excepção ao princípio da neutralidade, que é considerado um alicerce fundamental do sistema comum do IVA.

Este princípio é garantido, principalmente, através do mecanismo da liquidação e da dedução de imposto, garantindo-se que, dentro de cada país, bens e serviços de um mesmo tipo se encontrem sujeitos à mesma carga fiscal, independentemente da extensão dos respetivos circuitos económicos. Ao nível da liberdade que os Estados-Membros da União Europeia têm sobre esta matéria e no que à Diretiva diz respeito, Sarmento lembra o seguinte, o artigo 131º da Diretiva IVA confere aos Estados-Membros a liberdade de fixarem as condições de

aplicação das isenções, para que estas sejam aplicadas de forma a produzir os efeitos visados, bem como para evitar situações de fraude, abuso e elisão fiscal.

No entanto, tal não significa que os Estados-Membros¹⁹ tenham uma ampla liberdade em matéria de isenções, estes não podem aumentar ou diminuir as categorias de isenções existentes, nem alterar o âmbito ou o conteúdo das mesmas. A liberdade conferida aos Estados-Membros reduz-se à faculdade de adotarem as disposições que tenham por convenientes, no que respeita à boa aplicação das isenções previstas na Diretiva IVA”²⁰.

Ainda quanto às isenções a nível do imposto, Oliveira refere os seguintes aspetos, importa começar por referir, que as isenções assumem carácter excepcional face ao princípio geral, segundo o qual, toda e qualquer transação, desde que incluída no âmbito do imposto, deve sujeitar-se a tributação. Por isso, as normas que as contemplam devem ser interpretadas restritivamente. Esta linha de orientação tem, segundo Oliveira, sido frequentemente defendida pelo Tribunal de Justiça da Comunidade Europeia (TJCE). Impõe-se também assinalar que, não obstante o seu carácter excepcional, as isenções não deixam de representar uma realidade importante na lógica do sistema comum do IVA, tal como este está estruturado.”²¹

As isenções assumem assim um papel importante em algumas atividades, sendo que nem todas funcionam da mesma forma nem com as mesmas regras, e segundo Sarmento, “Torna-se, portanto, importante esclarecer que existem dois tipos de isenções em matéria de IVA: as isenções completas ou taxa zero e as isenções incompletas ou simples. As isenções serão completas ou taxa zero quando, embora liberem o sujeito passivo beneficiário de liquidar IVA na transação económica que desempenha, o direito a deduzir o IVA suportado a montante para desenvolver a transação económica se mantenha. Em regra, estas isenções versam sobre operações internacionais, sendo de destacar as operações intracomunitárias, constantes dos artigos 14º do CIVA e 19º do RITI²². Contrariamente às primeiras, as isenções simples ou incompletas, ainda que também isentem o sujeito passivo beneficiário de liquidar IVA nas suas operações ativas, não lhe permitem deduzir o IVA suportado a montante nas suas operações passivas. Estas isenções constam dos artigos 9º do CIVA, referente a operações internas, e do artigo 53º do mesmo diploma, respeitante a regimes especiais. As atividades visadas são,

¹⁹ Da União Europeia.

²⁰ SARMENTO, M. G., *As Isenções no Terceiro Sector em Matéria de IVA*, Lisboa, Altas, 2014.

²¹ Oliveira, A. M., *IVA - Um Imposto Neutro*, Porto, Poto, 2011.

²² SARMENTO, M. G., *As Isenções no Terceiro Sector em Matéria de IVA*, Lisboa, Altas, 2014.

fundamentalmente, atividades de interesse público ou atividades cuja aplicação do imposto se demonstra manifestamente difícil”²³.

Ainda segundo Palma, “O TJUE tem vindo a afirmar que as isenções devem ser objeto de interpretação restrita no tipo de prestadores de serviços e no tipo de atividades que devem ser isentas, pois as isenções consubstanciam derrogações ao carácter generalista do IVA.”²⁴ Pode-se resumir que em Portugal são isentas de IVA, não conferindo direito à dedução, as prestações de serviços médicos, de ensino, a transmissão e arrendamento de bens imóveis, as quotas dos organismos sem finalidade lucrativa, determinadas operações financeiras, as operações de seguro e resseguro e os serviços de alimentação e bebidas fornecidos pelas entidades patronais aos seus empregados. Em algumas destas operações, e mediante o cumprimento de determinadas condições, é possível optar por liquidar IVA nestas operações. A renúncia à isenção de IVA permite que o IVA incorrido a montante seja deduzido.

Estão também isentas de IVA, conferindo direito à dedução, as seguintes transações:

- a) As transmissões intracomunitárias de bens;
- b) As exportações, operações assimiladas a exportações e transportes internacionais;
- c) As transmissões de bens que se destinem a ser colocados em entrepostos aduaneiros e fiscais e enquanto os bens estiverem sob um regime suspensivo;
- d) As transmissões a título gratuito: de bens para distribuição a pessoas carenciadas, efetuadas ao Estado, a instituições particulares de solidariedade social e a organizações não-governamentais sem fins lucrativos; e, de livros efetuadas aos departamentos governamentais nas áreas da cultura e da educação, a instituições de carácter cultural e educativo, a centros educativos de reinserção social e a estabelecimentos prisionais.

2.2.1.2. Contexto moçambicano

Nos termos do artigo 35 do CIVA, beneficiam do regime especial de isenção em IVA, as pessoas singulares ou colectivas que, com carácter de habitualidade, exerçam actividades de produção, comércio ou prestação de serviços, não possuindo nem sendo obrigados a possuir contabilidade organizada, para efeitos de tributação sobre o rendimento, nem praticando operações de importação, exportação ou actividades conexas, tenham atingido, no ano civil anterior, um volume de negócios igual ou inferior a 750 000 MT²².

²³ SARMENTO, M. G., *As Isenções* op cit.

²⁴ PALMA, C. C., *Introdução ao Imposto Sobre o Valor Acrescentado*, 2.ª Ed., Coimbra: Almedina, 2005, p.58.

²² Para os sujeitos passivos que satisfaçam cumulativamente: ter tido no ano anterior um volume de negócios até 750.000,00MT, que possuam contabilidade organizada, e que não efectuem importação/exportação nem actividades conexas com estas operações, seguem este regime simplificado.

Nos casos de sujeitos passivos que iniciem a sua actividade, o volume de negócios a ter em conta será estabelecido de acordo com a previsão efectuada relativa ao ano civil corrente e constante da declaração de início de actividade, após confirmação pela Direcção Geral de Impostos.

Quando no ano de início de actividade o período de referência, para efeitos dos números anteriores, for inferior ao ano civil, deve o volume de negócios relativo a esse período ser convertido num volume de negócios anual correspondente. O artigo 36 exclui do direito à dedução prevista no artigo 18 do presente Código²³, os sujeitos passivos que beneficiam de isenção do imposto.

Os sujeitos passivos consagrados no artigo 35, podem, querendo, renunciar a tal isenção e optar pela aplicação normal do imposto às suas operações tributáveis. O direito de opção será exercido mediante a entrega na AT (DAF) de declaração apropriada, que produz efeitos a partir de 1 de Janeiro do ano civil seguinte, salvo se o sujeito passivo iniciar a sua actividade no decurso do ano, caso em que a opção feita naquela declaração tem efeitos desde o início da actividade.

O volume de negócios dos sujeitos passivos consagrados no artigo 35, é constituído pelo valor das transmissões de bens e/ou prestações de serviços que serviu de base à fixação do rendimento colectável nos termos do Código do Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Singulares e Código do Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas, sempre com exclusão do Imposto Sobre o valor Acrescentado., Se não existir rendimento colectável, por haver lugar a uma isenção permanente naqueles impostos, são considerados os elementos que teriam sido tomados em conta, caso não existisse a referida isenção.

Conforme o nº 5 do artigo 35 do CIVA, “os sujeitos passivos que pratiquem operações isentas sem direito à dedução e desenvolvam simultaneamente uma actividade acessória tributável, pode determinar o seu volume de negócios para efeitos do disposto no número 1²⁵, tomando apenas em conta os valores relativos à actividade acessória.

²³ Os sujeitos passivos do regime de isenção equiparam-se aos do regime normal que gozam de isenção incompleta nas suas operações activas. Assim, eles não liquidam imposto nas vendas/ prestação de serviços nem deduzem o imposto suportado nas aquisições que efectuem com vista ao exercício da sua actividade.

²⁵ do artigo 35 do CIVA.

Os sujeitos passivos do regime de isenção, quando emitam facturas por bens transmitidos ou serviços prestados no exercício da sua actividade comercial, industrial ou profissional, deverão apôs-lhes a menção “**IVA – Regime de isenção**”, como preconiza o artigo 39.

Conforme o artigo 40 do CIVA, os sujeitos passivos do regime de isenção têm as seguintes obrigações especiais:

1. Entregar as declarações de início, de alteração e de cessação de actividade;
2. Apresentar, em duplicado até ao último dia útil do mês de Fevereiro de cada ano, nas Direcções de Áreas Fiscais, Postos de Fronteira, Postos Fiscais e Postos de Cobrança, a que estão adstritos, uma declaração onde constem as compras e vendas ou serviços prestados durante o ano anterior;
3. Em determinado ano, ultrapassem o limite da isenção, são notificados para apresentar a declaração de alterações, no prazo de quinze dias, com base no volume de negócios que considerou realizado;
4. É devido imposto pelas operações efectuadas pelos sujeitos passivos a partir do mês seguinte ao da entrega da declaração exigida nos termos do número anterior.

Porém, por via do artigo 41 do CIVA, há dispensa de outras obrigações previstas no dispositivo legal. Todavia, não obstante, os sujeitos passivos isentos são obrigados a manter em boa forma e a exhibir sempre que lhes seja solicitado os documentos com provatórios das suas aquisições.

2.2.2. Regime de tributação simplificada²⁵

Ficam sujeitos a este regime nos termos do artigo 42, os contribuintes com um volume anual de negócios superior a 750 000 e inferior a 2 500 000 MT, que não possuindo nem sendo obrigados a possuir, contabilidade organizada para efeitos de tributação sobre o rendimento, não efectuem operações de importação/exportação ou actividades conexas.

Estes contribuintes liquidam o imposto devido através da aplicação da percentagem de 5% ao valor das vendas ou serviços realizados, com excepção das vendas de bens de investimentos corpóreos que tenham sido utilizados na actividade por eles exercida. À colecta determinada nestes moldes não será deduzido qualquer valor de imposto suportado.

²⁵ Contrariamente aos sujeitos passivos do regime de isenção que não liquidam nem deduzem (nas aquisições) IVA, não tendo por isso imposto a entregar nas suas operações activas e de não deduzirem o IVA suportado, de acordo com o n.º 3 deste artigo, têm imposto a entregar ao Estado. O cálculo do imposto, feito numa base trimestral, resultará da aplicação do produto de 5% sobre o valor global das vendas ou serviços realizados, com excepção dos bens de investimento corpóreos.

O artigo 45 do CIVA prevê que as facturas ou documentos equivalentes emitidos por contribuintes sujeitos ao regime de tributação simplificada não conferem ao adquirente direito à dedução, devendo de elas constar a menção **“IVA – não confere direito à dedução”**.

Como obrigações (principal e acessórias), os sujeitos passivos deste regime, têm as seguintes:

1. Apresentar através das Direcções de Áreas Fiscais, Postos de fronteiras, Postos fiscais e Postos de Cobrança, da declaração de início alteração de actividade (modelo M/02);
2. Emitir facturas ou documentos equivalentes nas transmissões de bens e/ou prestação de serviços, nos mesmos termos dos sujeitos passivos do regime normal;
3. Pagar junto da entidade competente, por meio de guia de modelo aprovado (Modelo C), o imposto que se mostre devido relativamente a cada trimestre do ano civil, respectivamente e pela ordem, nos meses de Abril, Julho, Outubro e Janeiro do ano seguinte;
4. Entregar na Direcção de Área Fiscal ou Posto de Cobrança competente, a declaração anual de rendimentos relativos ao exercício anterior, no período de Janeiro a 30 de Abril para sujeito passivos do IRPS e no período de Janeiro até ao último dia útil do mês de Maio, para sujeitos passivos do IRPC;

Por outro lado, tal como preconiza o artigo 47 do CIVA, os sujeitos passivos do IVA simplificado, são obrigados a obter e escriturar os seguintes livros:

- Livro de registo de compras;
- Livro de registo de vendas e serviços prestados;
- Livro de registo de despesas gerais.

Todavia, o artigo 50 do CIVA estatui que, os livros, registos e documentos de suporte exigidos nos termos do artigo 47 do CIVA devem ser conservados por 5 anos subsequentes. Refira-se independentemente dos requisitos já indicados, o contribuinte dos regimes supra, querendo, podem renunciar a estes regimes e solicitar a passagem ao regime normal. Se o pedido for aceite, deverão permanecer no novo regime, no mínimo, cinco anos.

2.2.3. Regime normal do IVA

Cabe neste regime²⁶, todo o sujeito passivo cujo volume anual de negócios seja igual ou superior a 2 500 000,00 MT. Como o próprio nome sugere, neste regime o sujeito passivo suporta o IVA, liquida-o nas operações activas, e deduz o suportado nas compras, aquando da entrega da declaração periódica (mensalmente). Tal e qual sucede em sede do imposto de rendimento (IRPS e IRPC), deve possuir contabilidade organizada, então os sujeitos passivos deste regime devem possuir todos os livros de escrituração previstos no código comercial.

Tal como acontece com os sujeitos passivos do IVA simplificado, os contribuintes do regime normal do IVA, devem entregar na Unidade de Grandes Contribuintes, Direcção de Área Fiscal ou Posto de Cobrança competente, a declaração anual de rendimentos relativos ao exercício anterior, no período de Janeiro a 30 de Abril quando se trata de sujeitos passivos do IRPS ou no período de Janeiro até ao último dia útil do mês de Maio, para sujeitos passivos do IRPC.

Neste regime, após a dedução do IVA suportado nas operações passivas, por vezes os sujeitos passivos do IVA normal, ficam credores das Finanças e, na sequência, desencadeiam um processo de reembolso junto da AT. São precisamente estes processos que motivaram o desencadeamento desta análise.

2.3. Imposto Simplificado para Pequenos Contribuintes (ISPC)

Imposto Simplificado para Pequenos Contribuintes (ISPC) foi introduzido no Sistema Tributário Moçambicano, pela Lei n.º 5/2009, de 12 de Janeiro e posteriormente regulamentado pelo Decreto n.º 14/2009, de 14 de Abril²⁷.

O ISPC é definido como sendo um imposto directo, que se aplica às pessoas singulares ou colectivas que exercem no território nacional, actividades agrícolas, industriais ou comerciais, de pequena dimensão, incluindo a prestação de serviços. Para efeitos deste

²⁶ A abordagem deste regime é meramente contextualizadora, tendo em conta que o nosso foco é analisar os regimes especiais do IVA.

²⁷ Introduzido no Sistema Tributário de Moçambique através do artigo 70 da Lei n.º 21/2022 de 28 de Dezembro que altera a Lei n.º 15/2002, de 26 de Junho, que estabelece os Princípios de Organização do Sistema Tributário da República de Moçambique, ao abrigo do disposto no número 2, do artigo 127 e a alínea o), do número 2 do artigo 178.

imposto, consideram-se actividades de pequena dimensão, aquelas cujo volume de negócios anual, não excede os 2.500.000,00MT (dois milhões e quinhentos mil meticais) por ano.

Ficam isentos de pagamento deste imposto, os sujeitos passivos com um volume de negócios anual, equivalentes a 36 salários mínimos de salário mínimo mais elevado até 31 de Dezembro do ano anterior ao que respeita o negócio.

A taxa anual do ISPC é de 75.000,00 MT, podendo ser paga em quatro prestações trimestrais, no valor de 18.750,00 MT cada. Pode alternativamente ser aplicada a taxa de 3% sobre o volume de negócio trimestral, para os sujeitos passivos que não pretendam aderir à taxa específica.²⁸

Este imposto assenta num regime de tributação logicamente simplificado, que visa essencialmente estimular as micro e pequenas empresas, a cumprirem com as suas obrigações fiscais e atrair os operadores do sector informal para a tributação, aumentando, assim, a base tributária e, em paralelo, diminuindo a taxa de imposto aplicável ao contribuinte.

A introdução deste imposto no sistema fiscal moçambicano, tem ainda como objectivo de reduzir os custos e procedimentos no cumprimento das obrigações tributárias por parte dos pequenos contribuintes; diminuir os custos de fiscalização e controlo dos pequenos contribuintes por parte da administração tributária; promover a importância do pagamento do imposto aos Sujeitos Passivos que operam no sector informal; reduzir a elisão fiscal; aumentar as receitas fiscais.

2.3.1. Características específicas do ISPC

Este imposto apresenta algumas características específicas, nomeadamente²⁹:

- a) É um imposto opcional, na medida em que o sujeito passivo pode escolher entre ser tributado ao abrigo do regime simplificado do ISPC ou dos regimes do IVA, desde que preencha os requisitos para o efeito;
- b) O sujeito passivo que opte pelo ISPC está isento do IVA, IRPC e o IRPS, no último caso, apenas relativamente aos rendimentos da segunda categoria;

²⁸ Sal & Caldeira, Advogados Lda, *A implementação do Imposto Simplificado para Pequenos Contribuintes, em Moçambique*, Maputo, Fevereiro 2011, N.º 39, Mensal, p.5.

²⁹ Sal & Caldeira, Advogados Lda, *A implementação do Imposto Simplificado para Pequenos Contribuintes, em Moçambique*, Maputo, Fevereiro 2011, N.º 39, Mensal, p.5.

- c) A base de tributação deste imposto é o volume de negócios;
- d) Aplicação de uma taxa específica ou, alternativamente, percentagem sobre o volume de negócios;
- e) O pagamento deste imposto pode ser efectuado numa única prestação anual, ou em prestações trimestrais.

Segundo o então Presidente da Autoridade Tributária de Moçambique, Rosário FERNANDES, o ISPC que foi lançado em Março de 2009, tem como objectivo abranger cerca de dois milhões de moçambicanos que desenvolvem todo o tipo de actividade rentável, que antes não estavam abrangidos pelo sistema tributário³⁰.

Deste modo, com a introdução do imposto simplificado em Moçambique, pretende-se, acima de tudo, aliciar para dentro do Sistema Tributário, os comerciantes e operadores do sector informal da economia e, por outro, pretende ter um impacto positivo nas contas e operações do sector privado formal. Esta filosofia do fisco, de encorajar o comerciante e operador do sector informal a registar-se, tem como objectivo aumentar a receita fiscal e o número de contribuintes, sem com isso aumentar os custos administrativos para o controle e fiscalização por parte da AT.

Deste modo, as grandes empresas deverão incentivar os pequenos operadores económicos a registarem-se para que não sejam sujeitos a uma tributação autónoma e que os custos suportados neles sejam aceites como tal pelo Fisco, uma vez que, o Código do IRPC, estabelece que não são aceites como custos fiscais, as despesas que não sejam devidamente documentadas ou suportadas por documento emitido por um operador não registado para efeitos fiscais, ficando tais despesas sujeitas a uma taxa autónoma de 35%.

2.4. Coerência e relacionamento das normas no ordenamento jurídico

Para BOBBIO, Ordenamento Jurídico é “um conjunto unitário, sistemático (coerente) e completo”³¹. Conforme CARDOSO, Norberto Bobbio questiona se o ordenamento jurídico também constitui um sistema. Para o efeito, este autor inicia sua análise valendo-se de aproximações sucessivas, definindo sistema como sendo uma totalidade ordenada, quer dizer,

³⁰In Jornal o País - de 14 de Janeiro de 2010.

³¹ BOBBIO, Norberto, *Teoria do ordenamento jurídico*, 6. ed., Brasília: Editora UNB, 1995, citado por CARDOSO, Franciele Silva, *O direito como sistema: dever de coerência e as antinomias segundo Norberto Bobbio*, São Paulo, v. 106/107 p. 613 - 625 jan./dez. 2011/2012, in file:///C:/Users/DPMA/Downloads/ljbalaba,+v106_2011_25.pdf, acessado em 9.12.2024.

“o conjunto de entes entre os quais existe uma certa ordem”³². Deste modo, entende que haverá ordem, para Bobbio, quando esses entes estiverem em relacionamento com o todo e também em relacionamento de coerência entre si. Neste contexto, como explica CARDOSO, “saber se um ordenamento é um sistema equivale saber se as normas estão em coerência entre si e em que condições é possível essa relação”³³.

Já Tércio Sampaio Ferraz JÚNIOR³⁴ inferiu que um ordenamento é uma definição operacional que possibilita a integração das normas num conjunto, por meio do qual é possível identificá-las como normas jurídicas válidas. “Concretamente, seu repertório não contém apenas elementos normativos, mas como vimos, também não normativos. A decisão de incluí-los ou não na consideração do ordenamento como sistema é uma opção teórica cujo fundamento último é um problema zetético”³⁵

Por turno, BOBBIO defende que,

em um sistema estático as normas se relacionam entre si como proposições de um sistema dedutivo – normas derivam umas das outras, a partir de normas originárias de caráter geral. Aqui as normas estão relacionadas entre si relativamente ao seu conteúdo. Por outro lado, em um sistema dinâmico, as normas que o compõem derivam umas das outras através de sucessivas delegações de poder – uma norma, emanada por uma autoridade inferior, deriva de uma norma superior, emanada por uma autoridade superior, até chegar-se a uma autoridade suprema. Aqui as normas estão relacionadas formalmente³⁶.

BOBBIO propõe três significados básicos para sistema, quais sejam: sistema como conjunto em que as normas jurídicas derivam todas de alguns princípios gerais – são como os postulados de um sistema científico³⁷. É a acepção utilizada por jusnaturalistas modernos e racionalistas ao organizar o direito como um sistema dedutivo. Num segundo significado, sistema seria um ordenamento da matéria, realizado de forma indutiva. A partir do conteúdo das normas simples constroem-se conceitos mais gerais, com classificações ou divisões da matéria inteira. A consequência desta atividade organizativa será o próprio ordenamento jurídico. Exemplo da adoção desse segundo significado nos é dado pela Escola da “jurisprudência sistemática” ou pandectista alemã. E, finalmente, Bobbio apresenta o terceiro significado de sistema como um ordenamento no qual não coexistem normas incompatíveis. As

³² Op cit, p.617.

³³ Op cit, p.617.

³⁴ Citado por CARDOSO, op cit, p.617.

³⁵ FERRAZ JR., 2001, p.173 citado por CARDOSO, op cit, p.617.

³⁶ BOBBIO, Norberto, *Teoria do ordenamento jurídico*, 6. ed., Brasília: Editora UNB, 1995, citado por CARDOSO, Franciele Silva, *O direito como sistema: dever de coerência e as antinomias segundo Norberto Bobbio*, São Paulo, v. 106/107 p. 613 - 625 jan./dez. 2011/2012, in file:///C:/Users/DPMA/Downloads/ljbalaba,+v106_2011_25.pdf, acessado em 9.12.2024.

³⁷ BOBBIO, op cit, p.617.

normas têm relacionamento de compatibilidade entre si, devendo ser excluída a incompatibilidade. Mas aqui não se pretende um sistema coerente no todo, mas a coerência deve ser pensada como exigência entre as partes simples do sistema.

Em suas palavras:

“Num sistema dedutivo, se aparecer uma contradição, todo o sistema ruirá. Num sistema jurídico, a admissão do princípio que exclui a incompatibilidade tem por consequência, em caso de incompatibilidade de duas normas, não mais a queda de todo o sistema, mas somente de uma das duas normas ou no máximo das duas” (BOBBIO, 1995, p.80)³⁸.

Em relação ao sistema dedutivo, o sistema jurídico seria algo de menos. Em relação ao sistema dinâmico, seria algo a mais, pois não trata somente da relação formal entre as normas, mas também inclui a verificação da compatibilidade entre elas. Assim, para esta terceira concepção de sistema, a norma será válida não apenas porque foi emitida por autoridade competente, mas também porque é compatível com outras normas. Bobbio adota essa terceira concepção de sistema e passa a trabalhar a questão das antinomias.

2.5. As antinomias jurídicas na formulação da Teoria do Ordenamento Jurídico

Norberto BOBBIO discute o problema das antinomias escareando-as como conflitos dos modais deônticos: obrigatório, proibido, permitido negativo, permitido positivo. Por meio das correlações possíveis entre os mesmos, ele indica quais seriam as antinomias normativas efetivas, assegurando que as relações de desarmonia normativa verificam-se em três casos³⁹:

- (i) entre uma norma que ordena fazer algo e uma norma que proíbe fazê-lo (contrariedade);
- (ii) entre uma norma que ordena fazer e uma que permite não fazer (contraditoriedade) e
- (iii) entre uma norma que proíbe fazer e uma que permite fazer (contraditoriedade).

2.5.1. Caracterização da real antinomia jurídica

O processo de consolidação tem o intuito de resolver as antinomias jurídicas aparentes e não as reais, pois estas são necessariamente solucionadas com a retirada de uma das

³⁸ Op cit, p.617.

³⁹ Op cit, p.618.

normas da sistematicidade jurídica, através da concreção de uma das opções valorativas em um devido processo legislativo próprio.

Em razão disso, a tecnicidade do trabalho de consolidação dependerá da correta caracterização das antinomias jurídicas. Antinomia aparente é introdutoriamente tratada por Kelsen como conflitos normativos que podem e devem ser resolvidos pela via interpretativa⁴⁰. É conciliável ao conceito de sistema jurídico do direito, pois não fere, essencialmente, o princípio da unidade do sistema e a ideia da coerência entre os elementos normativos. O apontamento de uma lei em detrimento de outra se dará por critérios preexistentes (cronológico, hierárquico e da especialidade). Já antinomia jurídica real é conceituada por Tércio Sampaio Ferraz Júnior como a oposição que ocorre entre duas normas contraditórias (total ou parcialmente), emanadas de autoridades competentes num mesmo âmbito normativo, as quais colocam o sujeito numa posição insustentável, pela ausência ou inconsistência de critérios aptos a permitir-lhe uma saída nos quadros de um ordenamento dado⁴¹.

Assim, para a configuração de uma antinomia real, são necessárias as seguintes condições:

- a) que ambas as normas sejam jurídicas, ou seja, são confrontáveis legislações de gêneros distintos⁴²;
- b) que ambas as normas sejam vigentes e pertencentes a um mesmo ordenamento jurídico⁴³;
- c) que ambas as normas emanem de autoridades competentes num mesmo âmbito normativo, prescrevendo ordens ao mesmo sujeito;
- d) que ambas as normas tenham operadores opostos (um permite e outro obriga), e seus conteúdos (atos e omissões) sejam a negação interna um do outro⁴⁴;
- e) que o sujeito a quem se dirigem as normas conflituantes, fique numa posição insustentável⁴⁵.

⁴⁰ 8 KELSEN, 1997, p. 29.

⁴¹ FERRAZ JÚNIOR, 1978, p. 14.

⁴² Não se caracteriza como antinomia real o antagonismo entre uma lei físico-natural e uma norma jurídica ou, ainda, entre uma norma moral e uma norma jurídica

⁴³ Não há antinomia real entre norma jurídica do ordenamento brasileiro e norma jurídica do ordenamento português não integrada.

⁴⁴ 2 A contradição deve ser caracterizada na atitude exigida pelas normas conflituantes. Assim, são antinômicas a norma A, que prescreve “É permitido fumar neste recinto”, e a norma B, que estatui “É obrigatória a omissão de fumar neste recinto”

⁴⁵ Quando a antinomia se dá entre normas cronológica, hierárquica e especialmente semelhantes e não há nos critérios existentes solução capaz de dizer qual norma deve ser aplicada.

Assim, a antinomia jurídica seria o conflito entre duas normas incompatíveis, pertencentes ao mesmo ordenamento e tendo o mesmo âmbito de validade temporal, espacial, pessoal e/ou material⁴⁶. Este autor aponta três tipos diferentes de antinomia, conforme a maior ou menor extensão do contraste entre as duas normas:

Em primeiro lugar, se as duas normas incompatíveis têm igual âmbito de validade, a antinomia é denominada total-total: em nenhum caso uma das duas normas pode ser aplicada sem entrar em conflito com a outra; em segundo lugar, a antinomia ocorre se as duas normas incompatíveis têm âmbito de validade em parte igual e em parte diferente, a antinomia subsiste apenas para a parte comum, e pode chamar-se parcial-parcial; e, por último, se, de duas normas incompatíveis, uma tem um âmbito de validade igual ao da outra, porém mais restrito, ou, em outras palavras, se o âmbito de validade é, na íntegra, igual a uma parte do da outra, a antinomia é total por parte da primeira norma com respeito à segunda, e somente parcial por parte da segunda com respeito à primeira, e pode chamar total-parcial.

BOBBIO ainda aponta a existência das chamadas antinomias impróprias, as quais envolveriam antinomias de princípios, de avaliação e antinomias teleológicas. Essas antinomias não poderiam ser consideradas propriamente antinomias, pois o conflito existente não se dá entre norma⁴⁷.

2.5.2. Resolução de antinomias

Para resolução de antinomias, o autor⁴⁸ apresenta critérios desenvolvidos pela doutrina e elabora nova distinção entre antinomias solúveis (aparentes) e antinomias insolúveis (reais). Logo, as antinomias que podem ser resolvidas pelos critérios apresentados a seguir seriam as antinomias solúveis. Seriam antinomias reais somente aquelas que não se resolvem mediante a aplicação dos referidos critérios. Neste passo, as regras fundamentais para a solução de antinomias seriam:

- (i) o critério cronológico (*lex posterior*): Lei posterior derroga lei anterior;
- (ii) (ii) o critério hierárquico (*lex superior*): Lei superior derroga lei inferior – Entre duas normas incompatíveis, das quais uma é consuetudinária, prevalece a legislativa, desde que nesse ordenamento dado, o costume seja inferior à lei (caso do Ordenamento Jurídico italiano); e
- (iii) (iii) o critério da especialidade (*lex specialis*): Lei especial derroga lei geral – Por efeito da lei especial, a lei geral cai parcialmente (é uma antinomia total-parcial). Uma possibilidade de antinomia real, insolúvel,

⁴⁶ BOBBIO, 1995, p. 88, op cit.

⁴⁷ BOBBIO, 1995, pp. 90-91, op cit.

⁴⁸ BOBBIO, 1995, p. 92, op cit.

seria aquela envolvendo normas contemporâneas, de mesmo nível e ambas gerais.

Segundo Bobbio, não haveria critério definido para resolução de tal tipo de antinomia. Em um primeiro momento, tentou-se estabelecer uma solução baseada nas diversas formas de normas jurídicas (imperativas, proibitivas e permissivas), sendo preferível, numa antinomia entre normas imperativas ou proibitivas e uma norma permissiva, aplicar-se a segunda, por ser ela, em geral, mais favorável. Mas, analisando-se com mais cuidado tal critério, percebe-se facilmente que ele padece de ambiguidade insolúvel, podendo levar à injustiça em função, principalmente, da bilateralidade da maior parte das relações jurídicas, o que leva Bobbio a afirmar a sua imprestabilidade, nos seguintes termos: “o problema real, frente ao qual se encontra o intérprete, não é o de fazer prevalecer a norma permissiva sobre a imperativa ou vice-versa, mas sim o de qual dos dois interesses em conflito é justo fazer prevalecer: mas nessa decisão a diferença formal entre as normas não lhe oferece a mínima ajuda”⁴⁹.

Outra situação de antinomia descrita pelo autor, cujo critério poderia ser baseado na forma das normas, se dá entre uma norma imperativa e a outra proibitiva (normas contrárias), as quais se excluem, sim, uma a outra, mas não excluem uma terceira solução: no conflito entre obrigação positiva e obrigação negativa, o *tertium* é a permissão. Bobbio afirma que os critérios deduzidos da forma da norma não teriam a mesma legitimidade dos três critérios principais de solução de antinomias (cronológico, hierárquico e da especialidade) e que a atividade do intérprete ganha ampla liberdade (seria quase um poder discricionário, a quem cabe resolver a antinomia segundo a oportunidade)⁵⁰.

Nesse caso, BOBBIO aponta três possibilidades: (i) eliminar uma norma - interpretação ab-rogante imprópria simples, pois a oposição entre as duas normas é de contradição (inconciliáveis, portanto), cabendo ao intérprete eliminar uma delas, preservando-se a outra; (ii) eliminar as duas normas - interpretação ab-rogante imprópria dupla, pois a oposição entre as duas normas é de contrariedade, não de contradição e (iii) conservar as duas normas - interpretação corretiva, demonstrando-se que as normas em confronto não são essencialmente incompatíveis, mas apenas na aparência.

⁴⁹ BOBBIO, 1995, p. 99, op cit.

⁵⁰ BOBBIO, 1995, p. 99, op cit.

Bobbio pondera ao final que, na verdade, a interpretação corretiva seria uma forma atenuada das duas formas de interpretação ab-rogante descritas anteriormente. Finalmente, ainda na teoria do ordenamento jurídico, Norberto Bobbio trata da possibilidade de aplicação de dois ou mais critérios para resolução de antinomias. Tratar-se-ia, assim, de incompatibilidade ou antinomia de segundo grau, pois se fala aqui em incompatibilidade de critérios de solução de antinomias e não de normas.

Como já anteriormente tratado, sendo três os critérios para resolução de antinomias, (A,B,C), os conflitos entre os mesmos podem ser três: A com B, B com C, A com C. Veja-se:

- a) Conflito entre o critério hierárquico e o cronológico: ocorre quando uma norma anterior-superior é antinômica em relação a uma norma posterior-inferior => O critério hierárquico prevalece sobre o cronológico;
- b) Conflito entre o critério de especialidade e o cronológico: ocorre quando uma norma anterior-especial é incompatível com uma norma posterior-geral => O critério da especialidade prevalece sobre o cronológico, vale dizer, lei geral posterior não derroga lei especial anterior; e
- c) Conflito entre o critério hierárquico e o de especialidade: Não existe uma regra geral consolidada, a solução dessa antinomia de segundo grau (entre critérios de solução de antinomias) vai depender do intérprete, aplicando-se um ou outro critério a cada caso.

BOBBIO encerra esta parte de sua Teoria do Ordenamento Jurídico afirmando que a coerência não é condição de validade, mas é condição de justiça do ordenamento, uma vez que onde existem duas normas antinômicas, ambas válidas, e portanto ambas aplicáveis, o ordenamento jurídico não consegue garantir nem a certeza, entendida como possibilidade, por parte do cidadão, de prever com exatidão as consequências jurídicas da própria conduta, nem a justiça, entendida como o igual tratamento das pessoas que pertencem à mesma categoria⁵¹.

⁵¹ BOBBIO, 1995, p. 113, op cit.

2.6. Princípio de razoabilidade

Antes de mais, é preciso ter em conta que princípios são as normas básicas de um sistema jurídico, são os alicerces, os pilares mestres de um ordenamento jurídico. Segundo Celso António Bandeira de MELLO⁵² princípio é

“Mandamento nuclear de um sistema, verdadeiro alicerce dele, disposição fundamental que se irradia sobre diferentes normas compondo-lhes o espírito e servindo de critério para sua exacta compreensão e inteligência exactamente por definir a lógica e a racionalidade do sistema normativo, no que lhe confere a tônica e lhe dá sentido harmónico”.

A razoabilidade constitui instrumento de controlo de actos estatais abusivos. É princípio de interpretação que ganha mais peso com os movimentos pós-positivistas. É através da razoabilidade que se vai ponderar, no campo tributário, entre os princípios da capacidade contributiva/justiça e o da segurança jurídica. É neste contexto, que sublinha FOSSAT:

“A razoabilidade, considerada pela maioria da doutrina e da jurisprudência como princípio, é empregada de forma acrítica, como subterfúgio de legitimação de convicções pessoais, notadamente quando não se identifica concretamente um princípio ou um valor constitucional justificador da escolha que formatará a norma do caso. Sua vinculação à proporcionalidade e à proibição de excesso - por vezes como identidade destas -, culmina por retirar-lhe sua essência e sua funcionalidade especial⁵³.

FOSSAT conclui o seu pensamento dizendo que, a razoabilidade pode ser adequadamente utilizada como directriz metódica de concretização do direito, desde que o operador do direito esteja consciente do seu dever de avaliar criticamente as circunstâncias particulares do alcance da norma, conjuntura legislativa não seja somente dependente de factores externos. Os factores internos e externos à realidade do alcance da norma devem ser levados em consideração no exame da proporcionalidade, o qual representa o critério de interpretação e aplicação do direito que melhor contempla a técnica da ponderação de bens jurídicos em conflito. Neste contexto, ao projectar-se um diploma legal, deve-se ter em consideração, não só a vigência de um diploma legal que versa sobre o assunto, mas também o objecto particular, ou seja, o sujeito da legislação. No contexto do sistema tributário⁵⁴, está previsto o regime de tributação simplificado com uma das bases de determinação da tributação.

⁵² MELLO, Celso António Bandeira de, *Curso de direito administrativo*, 20ª edição, São Paulo, Malheiros editores, 2005, p. 902.

⁵³ FOSSATI, Gustavo Schneider, *Razoabilidade no direito tributário: o conteúdo autónomo do critério como limite imanente à intervenção estatal nos direitos fundamentais do contribuinte*, Porto Alegre, 2008, p.13, in Dissertação de Mestrado em Direito Público.

⁵⁴ Vide o n.º 3 do artigo 88 da Lei n.º 2/2006, de 22 de Março (Lei do Ordenamento Jurídico Tributário).

Já Robert ALEXY, inicia a sua dissertação, ensinando que princípios “são normas que ordenam que algo seja realizado na maior medida possível dentro das possibilidades jurídicas e fáticas existentes”, são, assim, mandamentos de otimização, possuindo carácter primafacie⁵⁵. Defendendo esta posição, este autor, realça que quando ocorre colisão entre dois princípios distintos, um terá que ceder, sem significar que esse seja declarado inválido, nem que deverá ser introduzida uma cláusula de excepção. Um princípio terá precedência ao outro em determinadas condições, já em condições diversas da anterior, o princípio cedente terá preferência. Assim, as colisões entre princípios ocorrem na dimensão do peso. Essa colisão deve ser solucionada por meio de um só peso entre os princípios colidentes. Dessa maneira se encontrará qual o princípio que tem maior peso diante do caso concreto⁵⁶.

Para resolver a questão, Robert ALEXY formula uma “lei de colisão”. Chega a conclusão de que se o princípio P¹ tem precedência em face do princípio P² sob condições C: (P¹ P P²) C, e se do princípio P¹, sob as condições C, decorre a consequência jurídica R, então, vale uma regra que tem C como suporte fático e R como consequência jurídica: C → R. Essa “lei de colisão” é um dos fundamentos da teoria dos princípios defendida por Robert ALEXY. Uma característica importante, tanto das regras quanto dos princípios, é seu carácter prima facie. Como foi dito anteriormente, os princípios exigem que algo seja realizado dentro das possibilidades fáticas e jurídicas existentes, não contendo, assim, um mandamento definitivo, mas apenas prima facie⁵⁷.

Um princípio cede lugar quando se confere um peso maior ao princípio antagónico em conflito. Diante de um fortalecimento de seu carácter primafacie, os princípios obtêm um carácter prima facie diferente dos das regras. É possível o fortalecimento “por meio da introdução de uma carga argumentativa a favor de determinados princípios ou de determinadas classes de princípios⁵⁸”, não interessando se tais regras sobre ônus argumentativo são corretas. Constata-se que a aceitação de uma carga argumentativa em determinados princípios não iguala seu carácter primafacie ao das regras.

Portanto, não é raro encontrar na doutrina e jurisprudência pátrias a utilização do termo princípio da razoabilidade tomado como sinónimo da regra, ou princípio da

⁵⁵ ALEXY, Robert, *Teoria dos direitos fundamentais*, São Paulo, Malheiros, 2008, disponível em: www.univali.br/direitoepolitica - ISSN 1980-7791 1563, acessado no dia 20.3.2024.

⁵⁶ ALEXY, Robert, *Teoria dos direitos fundamentais*... p. 95.

⁵⁷ ALEXY, Robert, *Teoria dos direitos fundamentais*... p. 99.

⁵⁸ ALEXY, Robert, *Teoria dos direitos fundamentais*... pp. 105-106.

proporcionalidade. No entanto, ambos se diferem tanto quanto à origem como quanto à estrutura e forma de aplicação. Apesar dessas diferenças, tanto a proporcionalidade como a razoabilidade tem por objectivo limitar o poder estatal, autorizando o judiciário a ingressar em matérias do legislativo e do executivo para suprimir as medidas por estes adotadas quando se mostrarem desarrazoadas e desproporcionais⁵⁹.

A razoabilidade é, precisamente, a adequação de sentido que deve haver entre esses elementos. O mesmo autor a divide em razoabilidade interna e externa. A razoabilidade interna é a aferida dentro da lei, é a existência de uma relação racional entre seus motivos, meios e fins. A razoabilidade externa é a adequação aos meios e fins admitidos e preconizados pelo texto da Constituição. Se a lei contrariar valores Constitucionais será ela ilegítima e desarrazoada⁶⁰. No mesmo sentido José Joaquim Gomes Canotilho⁶¹, sustenta que:

“(...) As hipóteses de vícios de mérito reconduzem-se, fundamentalmente, a duas categorias: (1) vícios de mérito porque o uso do poder legislativo no sentido de impor determinadas soluções é objectivamente inadmissível perante determinadas circunstâncias, violando-se regras e princípios constitucionais (princípio da igualdade, princípio da proibição de excesso, direitos, liberdades e garantias); (2) vícios de mérito por irrazoabilidade da lei captada através de um conjunto de manifestações (inconseqüência, incoerência, ilogicidade, arbitrariedade, contraditoriedade, completo afastamento do senso comum e da consciência ético-jurídica comunitária)”.

Embora se tenha feito referência principalmente ao controle de actos emanados do poder legislativo, a razoabilidade também deve ser observada tanto no âmbito do poder executivo quanto no âmbito do poder judiciário. Na administração, o controle judicial de razoabilidade somente poderá recair sobre os actos discricionários. O juiz deverá avaliar se a escolha do administrador está dentro dos critérios estabelecidos pela norma e se há juízo de conveniência e oportunidade⁶². Essa delimitação deve, da mesma forma, ser seguida quando da análise do acto legislativo, ou seja, feita em relação à actividade discricionária do legislador, observando-se sempre a adequação da medida com os princípios e valores constitucionais⁶³.

O controle de razoabilidade dos atos do poder judiciário também deverá atuar no seu exercício de discricionariedade, que ocorre quando há possibilidade de optar por uma dentre

⁵⁹ SLERCA, Eduardo, *Os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade*, Rio de Janeiro, Lumen Juris, 2002, p.31.

⁶⁰ BARROSO, Luís Roberto, *Interpretação e aplicação da Constituição: fundamentos de uma dogmática constitucional transformadora*. p. 226.

⁶¹ CANOTILHO, José Joaquim Gomes, *Direito constitucional e teoria da Constituição*, 7 ed. Coimbra, Almedina, 7. ed., Coimbra, Almedina, 2003, p.1300.

⁶² COSTA, Alexandre Araújo, *O controle de razoabilidade no direito comparado*, Brasília, Thesaurus, 2008, p.36.

⁶³ COSTA, Alexandre Araújo, *O controle de razoabilidade no direito comparado*, Brasília, Thesaurus, 2008, pp.43-44.

as várias interpretações possíveis de uma norma⁶⁴. Por fim, cabe ressaltar, o princípio da razoabilidade teve uma trajetória retraída em nosso sistema jurídico devido ao apego excessivo ao dogma da separação de poderes⁶⁵, no entanto, esse princípio vem sendo utilizado cada vez mais pelos tribunais brasileiros como fundamento para coibir a prática de atos arbitrários, seja de forma explícita ou implícita. “A administração pública, direta ou indireta, de qualquer dos Poderes obedecerá aos princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade e publicidade, exigindo-se, como condição de validade dos atos administrativos, a motivação suficiente e, como requisito de sua legitimidade, a razoabilidade”⁶⁶.

Para concluir, o princípio da razoabilidade será utilizado sempre que um acto emanado do poder público limite algum direito fundamental não se mostrando adequado para a realização de determinado fim. Desse modo, não seria razoável a medida que proíbe um delegado aprovado em concurso público de exercer essa profissão somente porque foi reprovado na prova de esforço físico, já que, como se sabe, são os agentes que desempenham as missões⁶⁷. Por sua vez, a regra da proporcionalidade será aplicada toda vez que dois princípios estiverem em conflito, verificando-se qual deles deverá prevalecer impedindo que se restrinja um que, no caso concreto, possui maior peso. Assim, diante do clássico exemplo do conflito entre o direito à privacidade e o direito à liberdade de expressão é preciso analisar se a medida tomada foi adequada, necessária e proporcional em sentido estrito tendo como base as peculiaridades de cada situação. Ademais PRATA⁶⁸ conceitua *ratio legis* como razão de ser da lei. Portanto, a lei não pode existir por mero capricho, é necessário que ela tenha alguma razoabilidade, de modo que na sua interpretação se apure a sua finalidade concreta, objectivo cuja prossecução teve em vista aquando da sua publicação e qual aquele que visa nas circunstâncias concretas em que vai ser aplicada, deste modo, não pode haver nenhuma dúvida.

2.7. Co-vigência de normas

A palavra co-vigência deveria de combinação das palavras (co e vigência), sendo que o prefixo *co*, de origem latina, significa, a princípio, *com* e reverbera-se em noções que

⁶⁴ COSTA, Alexandre Araújo, *O controle de razoabilidade no direito comparado*, Brasília, Thesaurus, 2008, pp.43-44.

⁶⁵ BARROSO, Luís Roberto, *Interpretação e aplicação da Constituição: fundamentos de uma dogmática constitucional transformadora*, 5. ed., São Paulo, Saraiva, p.233.

⁶⁶ BARROSO, Luís Roberto, *Interpretação e aplicação da Constituição: fundamentos de uma dogmática constitucional transformadora*, 5. ed., São Paulo, Saraiva, p.233.

⁶⁷ BARROSO, Luís Roberto, *Interpretação e aplicação da Constituição: fundamentos de uma dogmática constitucional transformadora*, 5. ed., São Paulo, Saraiva, p.234.

⁶⁸ PRATA, Ana, *Dicionário Jurídico*, 5ª Ed., Coimbra, Almedina, 2008, p.1217.

remetem às acções compartilhadas (ex. coabitar, co-vigência⁶⁹)”⁷⁰. Já vigência (da lei) é, a lei depois de publicada no jornal oficial, entra em vigor⁷¹, decorrido prazo que ela própria se fixar ou, decorrido ou, na falta de fixação, decorrido o tempo que for determinado em legislação especial⁷².

Ainda sobre a vigência, PRATA⁷³ defende que *quando não se destine a ter vigência temporária, a lei só deixa de vigorar se for revogada por outra lei*. Desde a entrada em vigor da Lei n.º 6/2003, de 18 de Abril, as regras da *Vacatio Legis* em Moçambique são: No 15.º dia após a sua publicação no Boletim da República de Moçambique⁷⁴.

Recorda-se que o artigo 144 da Constituição da República de Moçambique lista os actos sujeitos a publicação no Boletim da República, fixando a consequência da ineficácia jurídica para a falta de publicação. A presunção de que a lei em vigor é devidamente conhecida por quem a deva respeitar é que determina o princípio segundo o qual, a ignorância da lei não justifica a falta do seu cumprimento e nem isenta das sanções nelas estabelecidas, consagrado no Artigo 6º do Código Civil. Neste contexto, os códigos do IVA e do ISPC já estão a vigorar junto desde o ano de 2009⁷⁵, o que nos leva a afirmar que estes dois dispositivos legais estão em co-vigência, questionando-se este fenómeno se se imaginar a possibilidade destes se contrariarem quando se quer regulamentar mesmos factos. Porém, algumas ordens podem ser contrárias sem ser contraditórias, como a seguir se argumenta.

Conforme os ensinamentos de João Baptista MACHADO, isso ocorre quando:

- a) há uma aplicação cumulativa das duas normas, produzindo-se tanto a consequência jurídica de uma como a da outra;
- b) o indivíduo cuja esfera jurídica é afetada pelas consequências jurídicas das duas normas pode optar por uma delas (aplicação alternativa).

No entanto, quando as consequências jurídicas das duas normas se excluem reciprocamente, pelo que apenas uma das normas em concurso pode ser aplicada, isto é, quando uma norma, quer expressamente,

⁶⁹ Este exemplo é nosso.

⁷⁰ DICIONÁRIO DA LÍNGUA PORTUGUESA, Lisboa, Livraria Escolar, 2002, p.1614.

⁷¹ O Código Civil determina no seu Artigo 5º que a lei só se torna obrigatória após a sua publicação no Boletim da República e, adicionalmente, que entre a publicação e a efectiva vigência da lei decorrerá o tempo que a própria lei fixar ou, nada sendo fixado, o tempo determinado por legislação especial.

⁷² Artigo 5 do Código Civil, doravante designado por CC.

⁷³ PRATA, Ana, *Dicionário Jurídico*, 5ª Ed., Coimbra, Almedina, 2008, p.1540.

⁷⁴ A legislação especial a ser considerada no momento é a Lei n.º 6/2003, de 18 de Abril. Esta lei estabelece no n.º 1 do seu Artigo 1 que, as leis entram em vigor 15 dias após a sua publicação no Boletim da República, salvo quando o próprio dispositivo legal em questão determina outro prazo para a sua entrada em vigor. Acrescenta ainda o n.º 2 do Artigo 1 da citada lei que, o prazo em referência conta da efectiva publicação das leis e demais diplomas legais, sendo este que neles deve constar.

⁷⁵ O CIVA está em vigor desde o ano 2008 e o CISPC desde 2009.

quer pelo seu sentido, exclui a aplicação da outra sobre a mesma situação concreta, há uma contradição da lei, um conflito de normas ou, melhor conceituando, uma antinomia jurídica⁷⁶.

Quando assim ocorre, estou diante de antinomia. A antinomia jurídica é encarada na contemporaneidade como fenómeno inerente à sistematicidade jurídica. Essa concepção se deve, como diria Hugo de Brito MACHADO, ao facto de o ordenamento jurídico ser elaborado por diversas pessoas, que actuam em espaços diversos, motivadas por interesses também diversos, em tempos diferentes⁷⁷. O fenómeno da antinomia, estando presente no sistema jurídico, deverá ser suprido, pois o princípio da unidade do sistema jurídico formula a ideia teórica da coerência.

A Prof^a. Maria Helena DINIZ aponta com mestria que é a própria ciência do direito que indica os critérios para solução dos conflitos normativos, na tentativa de manutenção dessa harmonia⁷⁸. Assim, toda e qualquer contradição, utilizando os procedimentos e critérios predefinidos, deverá ser eliminada para uma facilitação da aplicação do direito. Essa supressão, primeiramente, ocorre pela aplicação dos critérios predefinidos (antinomia jurídica aparente) ou pela invalidez de eficácia de uma das leis (antinomia jurídica real). As antinomias são suscetíveis de existência em todo tipo de relacionamento de normas. Dessa forma, é necessário estabelecer uma classificação das antinomias jurídicas quanto ao tipo de relacionamento. A antinomia jurídica não pode ser classificada como antinomia lógico-matemática, pois esta restringe o produto, ou seja, o resultado invalida automaticamente a norma sobrepujada. O sistema lógico-matemático necessariamente deve existir sem a presença de contradições, pressupondo assim a total coerência. O conceito elementar é puramente lógico, não havendo, como acontece no raciocínio jurídico, influência valorativa. Os conceitos numéricos da norma matemática são invariáveis, sempre exactos. Dessa unicidade perfeita depende a construção dos conceitos matemáticos em equações e teoremas.

A norma mais básica e as subsequentes criadas em sua referência ao longo do tempo e do espaço sempre expressam o mesmo dado fático matemático, independentemente de quem as aplica. O reconhecimento da possibilidade da existência de antinomia lógico-matemática levaria à impossibilidade da comprovação prática dos resultados obtidos com as equações. Toda construção, a partir do momento da aceitação da antinomia, comprometeria a

⁷⁶ MACHADO, João Baptista, *Âmbito de eficácia e âmbito de competência das leis: limites das leis e conflitos de leis*, Coimbra, Almedina, 1998, p.216.

⁷⁷ MACHADO, Hugo de Brito, *Introdução ao estudo do direito*, São Paulo, Atlas, 2004, p. 164-165.

⁷⁸ DINIZ, Maria Helena, *Conflito de normas*, 4ed., São Paulo, Saraiva, 2001, p. 15.

“perfectabilidade” como produto, levando o sistema à falácia. A antinomia de normas jurídicas não se apresenta como uma contradição lógica, pois sua existência não implica afirmar que uma norma necessariamente será sempre inválida e outra será sempre válida. O conflito normativo, quando é solucionado, não implica eliminação de norma, e sim seguimento por um dos possíveis pressupostos, ou seja, por uma das normas, como bem-dita Wilson de Souza Campos BATALHA⁷⁹.

O pensamento Kelseniano, a rigor, também não caracteriza as antinomias jurídicas como lógico-matemáticas. Ele reconhece que esse conflito não pode ser comparado com uma contradição lógica, mas apenas com duas forças actantes em direcções opostas em relação ao mesmo ponto. Max WEBER acredita que a impossibilidade de caracterização da ordem jurídica como algo sem contradição interna deve-se a sua relação com outras ordens, como a econômica⁸⁰.

José Rodríguez RIVERA definiu que a antinomia jurídica é do tipo semântica. As construções subjectivas da intenção do texto da norma feito pelas partes interessadas remetem à antinomia quando concluem em sentidos opostos. A antinomia jurídica seria a manifestação de um conflito comunicacional, ou seja, um problema da construção de interpretações antagônicas de um mesmo dado linguístico⁸¹.

A tese de Ferraz JÚNIOR que coloca a antinomia jurídica no ângulo pragmático, a partir do pressuposto de que uma instrução, para ser obedecida, deve ao mesmo tempo ser desobedecida, deixando o sujeito em situação de indecisão⁸², tese essa já confirmada por tantos outros, como Roberto Carlos BATISTA⁸³, há de ser considerada. Porém, Giuseppe LORINI esclarece que as consequências da antinomia jurídica não são comunicacionais, acarretando

⁷⁹ BATALHA, 1986, p. 366.

⁸⁰ “Para esse fim, assim procede: partindo da vigência empírica indubitável daquelas normas, procura classificá-las de modo a encaixá-las num sistema sem contradição lógica interna. Esse sistema é a ‘ordem jurídica’ no sentido jurídico da palavra. [...] Quando, apesar disso, a ordem econômica e a jurídica estão numa relação bastante íntima, é porque esta última é entendida não em seu sentido jurídico mas sociológico: como vigência empírica. O sentido da palavra ‘ordem jurídica’ muda então completamente. Não significa um cosmos de normas interpretáveis como logicamente ‘corretas’, mas um complexo de motivos efetivos que determinam as ações humanas reais” (WEBER, 1998, p. 209-210).

⁸¹ RIVERA, José Rodríguez de. *Antinomias*. Disponível em: http://sunwc.cepade.es/~jriviera/bases_teor/episteme/glosar_epistem/antinomia.htm. em: 17 Fev. 2024

⁸² FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio, *Teoria da norma jurídica*, 4ed., Rio de Janeiro, Forense, 2006, p.7.

⁸³ BATISTA, BATISTA, Roberto Carlos, *Antinomias jurídicas e critérios de resolução: Revista de Doutrina e Jurisprudência - Tribunal de Justiça do Distrito Federal e dos Territórios*, nº 58, set.-dez, 1998, p. 25-38.

efeitos jurídicos concretos, razão pela qual não podem as antinomias ser classificadas como semânticas ou pragmáticas, exigindo classificação *sui generis*⁸⁴.

⁸⁴ LORINI, LORINI, Giuseppe, *Incoerenza senza opposizione. Rivista Internazionale di Filosofia del Diritto*, Roma: Giuffrè Editore, n. 3. v. 72. jul.-set., 1995, p.562-586.

CAPITULO III: APRESENTAÇÃO, ANÁLISE E RESULTADOS

Este capítulo é dedicado à apresentação, análise e resultados. A sua apresentação obedece aos objectivos da pesquisa previamente apresentados na parte introdutória desta dissertação.

3. OBJECTIVOS DE ESTATUIÇÃO DOS REGIMES ESPECIAIS DO IVA E DO ISPC NO SISTEMA TRIBUTÁRIO MOÇAMBICANO

Com vista a materializar o primeiro objectivo específico, mormente de *caracterizar os objectivos de estatuição dos regimes especiais do IVA e do ISPC no sistema tributário moçambicano*, paralelamente a qual se fez a questão (*Quais foram os objectivos de estatuição dos regimes especiais do IVA e do ISPC no sistema tributário moçambicano?*). É nesse contexto que a seguir se aborda os objectivos de estatuição dos regimes especiais, parte dos regimes simplificados de tributação.

3.1. Estatuição dos regimes especiais do IVA e do ISPC no Sistema Tributário Moçambicano

Antes de mais, é de realçar que, nos termos da Constituição da República⁸⁵, 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.

Para garantir a justa contribuição, a CRM⁸⁶ determina que “os impostos são criados ou alterados por lei, que os fixa segundo **critérios de justiça social**”⁸⁷. Como forma de tornar a contribuição fiscal justa, o sistema fiscal estatui regimes fiscais⁸⁸, com destaque para os regimes simplificados, objecto desta dissertação.

Neste contexto, discute-se a seguir os objectivos de estatuição dos regimes especiais do IVA e do ISPC no Sistema Tributário Moçambicano.

⁸⁵ N° 1 do artigo 127.

⁸⁶ Artigo 10.

⁸⁷ O destaque é nosso.

⁸⁸ Vide artigo 95 e seguinte da Lei n.º 2/2006, de 22 de Março que estabelece os princípios e normas gerais do ordenamento jurídico tributário moçambicano e aplicáveis a todos os tributos nacionais e autárquicos.

3.1.1. Estatuição do regime especial do IVA

De acordo com PALMA⁸⁹, em 1998, vésperas de adoção do IVA em Moçambique, vigoravam o Imposto de Circulação, um imposto geral sobre a venda de bens e prestação de serviços, do tipo cumulativo, o Imposto de Consumo, incidente sobre um conjunto alargado de produtos constantes de tabela própria, o Imposto de Turismo, incidente sobre os bens e serviços prestados no âmbito da hotelaria e turismo e o Imposto sobre Combustíveis, incidente sobre os produtos derivados do petróleo.

Com a reforma da tributação do consumo foi introduzido o IVA e revogado o Imposto de Circulação, foi reduzido o âmbito de incidência do Imposto do Selo, o Imposto de Consumo foi transformado em Imposto Especial de Consumo, o Imposto de Turismo foi eliminado e incluiu-se o sector de transportes no IVA.

Os motivos subjacentes à introdução do IVA consistiram essencialmente no facto de já ser o modelo de tributação utilizado num grande número de países (à data já mais de 140), de permitir a integração internacional das economias, garantir receitas fiscais adequadas, acolher a desoneração fiscal total dos produtos nacionais destinados à exportação e, basicamente, apresentar três grandes virtudes: produtividade, neutralidade e eficiência⁹⁰.

O principal imposto existente sobre o consumo existente à data, o Imposto de Circulação, era igualmente um imposto geral, incidindo sobre todos os bens e serviços com taxas de cinco por cento na produção e de dez por cento nos estádios grossista e retalhista⁹¹. Ora, não obstante este tributo gerar muita receita para o Estado, o certo é que incentivava o mercado informal e produzia efeitos inflacionistas nos preços dos bens quer a nível interno quer dos bens para exportação. Por sua vez, o Imposto de Consumo era um tributo monofásico que incentivava a evasão e o contrabando.

⁸⁹ PALMA, Clotilde Celorico, *O sistema de iva em moçambique: adopção e características gerais*, Lisboa, Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da UFC. In <http://www.periodicos.ufc.br/nomos/article/view/2080/1563>, capturado em 15/7/2024.

⁹⁰ Cfr. Changa, Aboobacar Zainadine Dauto – «A implementação do IVA em Moçambique», AAVV – IVA para o Brasil, Contributos para a Reforma da Tributação do Consumo

⁹¹ Sobre o sistema fiscal moçambicano antigo veja-se António Carlos dos Santos, «As transformações do sistema fiscal moçambicano: da independência à reestruturação de 1987», CESA – Centro de Estudos sobre África, Instituto Superior de Economia e Gestão. Sobre o sistema vigente veja-se Manual do Imposto sobre o Valor Acrescentado, 2 de dezembro de 2011, ACIS em cooperação com USAID, SPEED e Deloitte, e, do Ministério das Finanças, Autoridade Tributária de Moçambique, o Manual de Reembolso do IVA, Maputo, novembro de 2007, o Manual de Fiscalização de Mercadorias em Circulação, Maputo, outubro de 2007 e as Perguntas Mais Frequentes em sede do IRPS, IRPC e IVA, Maputo.

Neste contexto, a adoção do IVA em Moçambique surge como uma consequência natural das suas virtudes face aos seus antecessores e ao contexto do país, nomeadamente aos seus parceiros comerciais⁹². Em suma, tal como sucedeu em Portugal e, em geral, na grande maioria dos países que adoptaram este imposto, também em Moçambique o IVA foi adoptado essencialmente devido às suas virtudes. O Código do IVA foi aprovado através do Decreto n.º 51/98, de 29 de Setembro, e o imposto entrou em vigor em 1 de Junho de 1999, tendo sido revogados, a partir desta data, os Códigos do Imposto de Circulação e do Imposto de Consumo, bem como a legislação complementar respetiva. A introdução deste imposto em Moçambique consubstanciou uma relevante reforma no sentido da modernização do seu sistema fiscal, tendo ainda sido introduzido na Reforma de 1999, como mencionámos, o Imposto sobre Consumos Específicos, que tributa selectivamente determinados bens enunciados na tabela anexa ao respetivo Código, aprovado por Decreto n.º 52/98, de 29 de Setembro.

O Código do IVA foi posteriormente objecto de alterações através da Lei n.º 15/2002, de 26 de Junho, e da Lei n.º 32/2007, de 31 de Dezembro, que veio revogar o Decreto n.º 51/98, de 29 de setembro, e suas alterações, os Decretos n.ºs 78/98 e 79/98, ambos de 29 de Dezembro, os Decretos n.ºs 34/99, 35/99 e 36/99, todos de 1 de Junho⁹³, bem como toda a legislação complementar contrária à Lei n.º 15/2000. O Código do IVA em vigor é o Código aprovado em anexo à Lei n.º 15/2007, de 31 de Dezembro, que reformulou a Lei n.º 15/2002, de 26 de junho (anterior CIVA), atendendo à necessidade de reformulação da tributação indireta, tendo sofrido uma grande redução das suas disposições, dado que se optou por contemplar alguns aspetos no novo Regulamento da Cobrança, do Pagamento e do Reembolso do IVA, aprovado pelo Decreto n.º 77/98, de 29 de Dezembro⁹⁴, na Lei n.º 2/2006, de 22 de Março, que estabelece os princípios e normas gerais do ordenamento jurídico tributário da República de Moçambique, à qual passamos a chamar Lei Geral Tributária (LGT) e no Regime Geral das Infrações Tributárias, aprovado pelo Decreto n.º 46/2006, de 26 dezembro.

O CIVA deve ser aplicado com as demais legislações complementares⁹⁵. Com efeito, para além do CIVA, existe alguma legislação complementar, nomeadamente o

⁹² Cfr. Teodoro Waty, *Direito Fiscal*, op. cit., p. 203.

⁹³ Estes diplomas regulamentavam a aplicação do IVA às transmissões de bens e às prestações de serviços cujos preços são fixados pelas autoridades públicas. Os Decretos n.ºs 34/99, 35/99 e 36/99, de 1 de Junho, e 80/99, de 1 de novembro, estabeleciam, respetivamente, normas específicas de aplicação do imposto na transmissão de combustíveis, energia elétrica e serviços de aeronáutica, tendo sido, grosso modo, incluídos nas regras de cálculo do valor tributável das operações constantes do artigo 15.º do CIVA.

⁹⁴ O Decreto n.º 77/98 foi alterado pelos Decretos n.º 16/1999, de 27 de abril e n.º 29/2000, de 10 de outubro

⁹⁵ Em especial sobre o Código do IVA em Moçambique na versão anterior à de 2007, veja-se Graça Fumo e Idália Magane, *Código do IVA comentado*, Moçambique Editora, Ernst & Young, 1.ª edição, junho de 2004

Regulamento do CIVA/RECIVA, anexo ao Decreto n.º 7/2008, de 16 de Abril (sistematiza aspetos fundamentais).

O IVA em Moçambique foi adoptado em 1999.

Poderemos sintetizar da seguinte forma os principais regimes e legislação existentes:

- a) Regime geral de tributação – CIVA, RECIVA e RECPRIVA
- b) Regimes de pequenos contribuintes: Regime de Isenção (artigos 35.º a 41.º do CIVA)
- c) Regime de Tributação Simplificada (artigos 42.º a 49.º do CIVA)
- d) Regimes específicos (tributação pela margem): Regime das agências de viagens e operadores de circuitos turísticos (artigos 38.º a 46.º do RECIVA)
- e) Regime dos bens em segunda mão (artigos 47.º a 49.º do RECIVA)
- f) Isenções no Código dos Benefícios Fiscais, anexo à Lei n.º 4/2009, de 12 de Janeiro.
- g) Regime Especial de Exigibilidade do Imposto sobre o Valor Acrescentado nas Empreitadas e Subempreitadas de Obras Públicas, aprovado pelo Decreto n.º 27/2000, de 10 de Outubro.

Para além da supracitada legislação, tenha-se ainda em consideração, nomeadamente, a seguinte:

- a) Diploma Ministerial n.º 198/98 de 30 de Outubro, que aprova o Regulamento das Operações de Registo Prévio em IVA.
- b) Decreto n.º 80/99, de 1 de Novembro, referente à aplicação do Imposto sobre o Valor Acrescentado nas transações que tenham por objeto o fornecimento de água potável.
- c) Despacho de 15, de Junho de 1999 do Ministro do Plano e Finanças, que aprova os modelos de livros de escrituração previstos no Código do IVA.
- d) Despacho de 1 de Março de 1999 do Ministro do Plano e Finanças, referente aos requisitos para a obtenção da autorização para impressão de faturas por parte das tipografias.
- e) Decreto n.º 28/2000, de 10 de Outubro, relativo ao uso de máquinas registadoras pelos sujeitos passivos do IVA sempre que os mesmos beneficiem de

dispensa de emissão de faturas ou documentos equivalentes e sejam obrigados a emitir talões de venda.

f) Decreto n.º 26/2000, de 10 de Outubro, relativo à prestação de serviços de transporte rodoviário de passageiros.

g) Decreto n.º 36/2000, de 17 de Outubro, que aprova o Regulamento sobre os documentos que devem acompanhar as mercadorias em circulação, estabelecendo normas que regulamentam a fiscalização e circulação de mercadorias no sentido de controlar o cumprimento das obrigações para efeitos de IVA.

h) Lei n.º 5/2009, de 12 de Janeiro, que aprovou o Código do Imposto Simplificado para Pequenos Contribuintes e cria o Imposto Simplificado para Pequenos Contribuintes.

i) Despacho de 9 de Março de 2011, que visa regulamentar o processamento e utilização dos livros obrigatórios de escrituração mercantil através de meios informáticos.

Em geral, poderemos afirmar que o sistema de IVA em Moçambique segue muito de perto o sistema português, ou seja, o sistema da UE, com adaptações à realidade nacional. Será que este é o sistema mais aconselhável? Parece-nos que sim, dada a adaptação à realidade nacional, o que se traduziu numa simplificação considerável do imposto. Terá sido este sistema bem aceite em Moçambique? Em geral, afigura-se-nos que sim. A este propósito nota-se que se encontram abrangidos por regimes especiais de isenção ou de tributação **simplificado de pequenos contribuintes e que uma grande parte dos produtos essenciais se encontra isenta deste imposto.**

Ainda assim, consubstancia a principal receita fiscal do Estado. É certo que há aspetos que, ainda assim, se nos afiguram demasiado complexos face à realidade moçambicana e que a experiência veio a demonstrar que implicam dificuldades práticas, pelo que o sistema carece de algumas revisões.

Um outro aspeto que carece de análise é o da actualização do sistema. Como referimos, o IVA em Moçambique foi adoptado em 1999. Entretanto, o mundo mudou e existem realidades que ainda não foram adaptadas, tais como, por exemplo, a tributação das operações efectuadas através do comércio eletrónico, que na UE se alteraram através da Directiva 2002/38/CE, de 7 de Maio.

De acordo com FUMO e MAGANE⁹⁶, o regime especial de IVA agrupa os sujeitos passivos, que embora abrangidos pelas normas de incidência do imposto, prosseguem actividades de pequena dimensão e para os quais o IVA se mostra de difícil aplicação, sendo previsíveis dificuldades por partes destes no cumprimento das suas obrigações fiscais. Por esse facto, foi criado um regime específico e muito simplificado relativamente às obrigações que lhe são inerentes.

FUMO e MAGANE⁹⁷ especificam os seguintes requisitos para o enquadramento nos regimes especiais do IVA:

- Ter atingido, no ano civil anterior, um volume de negócios igual ou inferior a 2500.000 de meticais;
- Não possuir contabilidade organizada nem ser a isso obrigado, para efeitos dos impostos sobre rendimentos; e
- Não efectuar exportações, importações ou actividades conexas com estas operações.

Estes requisitos são cumulativos com os seguintes:

- a) Para enquadramento no regime de isenção, o volume de negócios tomado em consideração é o que serviu de base para fixação do rendimento, para efeitos dos impostos sobre o rendimento.

3.1.2. Objectivos de estatuição do ISPC no Sistema Tributário Moçambicano

O objectivo central que levou o Estado Moçambicano a estatuir o Imposto Simplificado para Pequenos Contribuintes (ISPC) foi de reduzir os custos de cumprimento das obrigações, bem como o alargamento da base tributária, conforme se pode ler:

“Havendo necessidade de introduzir no sistema tributário um imposto simplificado para pequenos contribuintes, com o objectivo de reduzir os custos de cumprimento das obrigações tributárias e os encargos de fiscalização e controlo através da simplificação dos procedimentos, propiciando, assim, o alargamento da base tributária, a Assembleia da República, ao abrigo do disposto no n.º 2 do artigo 127, conjugado com a alínea o) do n.º 2 do artigo 179, ambos da Constituição, determina: ARTIGO 1 (Imposto Simplificado para Pequenos Contribuintes) É criado o Imposto Simplificado para Pequenos Contribuintes, abreviadamente designado ISPC, fazendo parte integrante do sistema tributário nacional”⁹⁸.

⁹⁶ FUMO, Graça e MAGANE, Idalina, *Código do IVA Comentado, Moçambique, Maputo, Ernest & Young*, 2002, p.136.

⁹⁷ FUMO, Graça e MAGANE, Idalina, *Código do IVA Comentado, Moçambique, Maputo, Ernest & Young*, 2002, p.136.

⁹⁸ Artigo 1 do Código do ISPC.

Imposto Simplificado para Pequenos Contribuintes (ISPC) foi introduzido no Sistema Tributário Moçambicano pela Lei nº 5/2009, de 12 de Janeiro e posteriormente regulamentado pelo Decreto nº 14/2009, de 14 de Abril⁹⁹.

O ISPC é definido como sendo um imposto directo que se aplica às pessoas singulares ou colectivas que exercem no território nacional, actividades agrícolas, industriais ou comerciais, de pequena dimensão, incluindo a prestação de serviços. Para efeitos deste imposto, consideram-se actividades de pequena dimensão, aquele cujo volume de negócios não excede os 2.500.000,00MT (dois milhões e quinhentos mil meticaís) por ano.

Ficam isentos de pagamento deste imposto, os sujeitos passivos com um volume de negócios equivalentes a 36 salários mínimos de salário mínimo mais elevado até 31 de Dezembro do ano anterior ao que respeita o negócio.

A taxa anual do ISPC é de 75.000,00 MT, podendo ser paga em quatro prestações trimestrais de 18.750,00 MT cada. Pode alternativamente ser aplicada a taxa de 3% sobre o volume de negócio trimestral, para os sujeitos passivos que não pretendam aderir à taxa específica.¹⁰⁰

Este imposto assenta num regime de tributação logicamente simplificado que visa essencialmente estimular as micro e pequenas empresas a cumprirem com as suas obrigações fiscais e atrair os operadores do sector informal para a tributação, aumentando, assim, a base tributária e, em paralelo, diminuindo a taxa de imposto aplicável ao contribuinte.

A introdução deste imposto no sistema fiscal moçambicano tem ainda como objectivo de reduzir os custos e procedimentos no cumprimento das obrigações tributárias por parte dos pequenos contribuintes; diminuir os custos de fiscalização e controlo dos pequenos contribuintes por parte da administração tributária; promover a importância do pagamento do imposto aos Sujeitos Passivos que operam no sector informal; reduzir a evasão fiscal; aumentar as receitas fiscais.

⁹⁹ Introduzido no Sistema Tributário de Moçambique através do artigo 70 da Lei n.º 21/2022 de 28 de Dezembro que altera a Lei n.º 15/2002, de 26 de Junho, que estabelece os Princípios de Organização do Sistema Tributário da República de Moçambique, ao abrigo do disposto no número 2, do artigo 127 e a alínea o), do número 2 do artigo 178.

¹⁰⁰ Sal & Caldeira, Advogados Lda, *A implementação do Imposto Simplificado para Pequenos Contribuintes, em Moçambique*, Maputo, Fevereiro 2011, N.º 39, Mensal, p.5.

3.1.3. Características específicas do ISPC

Este imposto apresenta algumas características específicas, nomeadamente¹⁰¹:

- f) É um imposto opcional, na medida em que o sujeito passivo pode escolher entre ser tributado ao abrigo do regime simplificado do ISPC ou do regime normal (IVA, IRPS e IRPC), desde que preencha os requisitos para o efeito;
- g) O sujeito passivo que opte pelo ISPC está isento do IVA, IRPC e o IRPS, no último caso apenas relativamente aos rendimentos da segunda categoria;
- h) A base de tributação deste imposto é o volume de negócios;
- i) Aplicação de uma taxa específica ou, alternativamente, percentagem sobre o volume de negócios;
- j) O pagamento deste imposto pode ser efectuado numa única prestação, ou em prestações trimestrais. De salientar que, o Código do IRPC estabelece que não são aceites como custos fiscais as despesas que não sejam devidamente documentadas ou suportadas por documento emitido por um operador não registado para efeitos fiscais, ficando tais despesas sujeitas a uma taxa autónoma de 35%.

Segundo o Presidente da Autoridade Tributária de Moçambique, Rosário FERNANDES, o ISPC que foi lançado em Março de 2009, tem como objectivo abranger cerca de dois milhões de moçambicanos que desenvolvem todo o tipo de actividade rentável, que antes não estavam abrangidos pelo sistema tributário¹⁰².

Deste modo, com a introdução do imposto simplificado em Moçambique, pretende-se, acima de tudo, aliciar para dentro do Sistema Tributário os comerciantes e operadores do sector informal da economia e, por outro, pretende ter um impacto positivo nas contas e operações do sector privado formal. Esta filosofia do fisco, de encorajar o comerciante e operador do sector informal a registar-se, tem como objectivo aumentar a receita fiscal e o número de contribuintes, sem com isso aumentar os custos administrativos para o controle e fiscalização por parte da AT.

Deste modo, as grandes empresas deverão incentivar os pequenos operadores económicos a registarem-se para que não sejam sujeitos a uma tributação autónoma e que os custos suportados neles sejam aceites como tal pelo Fisco.

¹⁰¹ Sal & Caldeira, Advogados Lda, *A implementação do Imposto Simplificado para Pequenos Contribuintes, em Moçambique*, Maputo, Fevereiro 2011, N.º 39, Mensal, p.5.

¹⁰² In Jornal o País - de 14 de Janeiro de 2010.

O artigo 1 do RCISPC¹⁰³ ao determinar a natureza e âmbito deixa transparecer o espírito de legislador na estatuição deste imposto, como se pode ler:

“1. O Imposto Simplificado para Pequenos Contribuintes é um imposto directo e aplica-se às pessoas singulares ou colectivas que exercem, no território nacional, actividades agrícolas, industriais ou comerciais, de pequena dimensão, incluindo a prestação de serviços.

2. Para efeitos deste imposto, consideram-se actividades de pequena dimensão as definidas nos artigos seguintes, cujo volume de negócios anual seja igual ou inferior a 2.500.000,00MT.

3. A tributação dos sujeitos passivos no Imposto Simplificado para Pequenos Contribuintes é de carácter optativo”.

Aqui conclui-se que o Imposto Simplificado para Pequenos Contribuintes (ISPC) foi estatuído com objectivo central de, não só minorar os custos administrativos na sua cobrança, absorver os sujeitos passivos pequena escala que exercem actividades agrícolas, industriais ou comerciais, de pequena dimensão, incluindo a prestação de serviços.

Alias, a nossa conclusão (acima exposta) é vincada igualmente no artigo 3 da lei do ISPC quando traça a incidência subjectiva, nos seguintes termos:

“O ISPC é devido pelas pessoas singulares ou colectivas que desenvolvam actividades agrícolas, industriais ou comerciais, tais como a comercialização agrícola, o comercio ambulante, o comercio geral por grosso, a retalho e misto e o comercio rural incluindo em bancas, barracas, quiosques, cantinas, lojas e tendas, bem como a industria transformadora e a prestação de serviços”.

O artigo 4 do RCISPC determina a incidência real deste impostos em dois números, nomeadamente:

1. O ISPC incide sobre o volume de negócios realizado durante o ano fiscal, pelos sujeitos passivos referidos no artigo anterior, desde que: a) em relação ao ano anterior, o referido volume de negócios seja igual ou inferior a 2.500.000,00MT; b) não sejam obrigados, para efeitos dos Impostos sobre o Rendimento, a possuir contabilidade organizada.

2. No caso dos sujeitos passivos que iniciem a sua actividade, o volume de negócios a tomar em consideração é estabelecido de acordo com a previsão efectuada pelo sujeito passivo na declaração de início de actividade e confirmada pela Administração Tributária.

Já no seu artigo 5, trata de exclusão de aplicação do IVA, IRPS e IRPC, sublinhando que “1. Para os sujeitos passivos que, nos termos dos artigos 3 e 4, optem pela

¹⁰³ Decreto nº 14/2009, de 14 de Abril

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 Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares ou Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas”¹⁰⁴¹⁰⁵.

É de notar que o artigo 5 do ISPC excluiu-se IVA, IRPS e IRPC, pelo que para os pequenos contribuintes sujeitos a este imposto devem-se dedicar a ele sem se sujeitar ao IVA, podendo transitar para o IVA normal assim de atingirem o volume de negócios acima de 2.500.000,00MT.

3.2. RAZOABILIDADE DA CO-VIGÊNCIA DOS REGIMES DA TRIBUTAÇÃO SIMPLIFICADOS E DE ISENÇÃO EM MOÇAMBIQUE

PRATA¹⁰⁶ define vigência da lei, como sendo a entrada em vigor de uma lei depois de publicação, “A Lei, depois de publicada no jornal oficial, entra em vigor, decorrido o prazo que ela própria se fixar ou, na falta de fixação, decorrido o tempo que for determinado em legislação especial”. Para complementar, o Código Civil determina no seu nº 1 do artigo 7 que, “Quando não se destine a ter vigência temporária, a lei só deixa de vigorar se for revogada por outra lei”.

Desde a entrada em vigor da Lei n.º 6/2003, de 18 de Abril, as regras da *Vacatio Legis* em Moçambique são: No 15.º dia após a sua publicação no Boletim da República de Moçambique, nos termos seguintes¹⁰⁷:

1. “As leis aprovadas pela Assembleia da República e todos os demais diplomas legais, entram em vigor quinze dias após a sua publicação em Boletim da República, salvo se neles se fixar outra data.
2. Para os efeitos estabelecidos no número anterior, o prazo de quinze dias conta-se a partir da data da efectiva publicação das leis e demais diplomas, sendo também esta a que neles deve constar”.

O Código do IVA foi aprovado pela Lei nº 32/2007, de 31 de Dezembro, que determina no seu artigo 4 que entra em vigor no dia 1 de Janeiro de 2008, “A presente Lei entra em vigor em 1 de Janeiro de 2008”, por um lado. Por outro lado, o seu regulamento, foi

¹⁰⁴ Aqui, referem-se, IVA, IRPS e IRPC previstos na Lei n.º 15/2002, de 26 de Junho

¹⁰⁵ Explica-se que os sujeitos passivos do ISPC que auferiram outros rendimentos, para além de rendimentos classificados como da Segunda Categoria em sede do IRPS, são tributados em ISPC apenas relativamente aos rendimentos desta categoria, devendo os restantes rendimentos serem declarados para efeitos de tributação em IRPS.

¹⁰⁶ PRATA, Ana, *Dicionário Jurídico*, 5ª edição, Almedina, 2013, p.1540.

¹⁰⁷ Lei n.º 6/2003, de 18 de Abril, que estabelece o período da *Vacatio Legis* em Moçambique.

aprovado pelo Decreto nº 7/2008, de 16 de Abril, que dita a sua publicação, recordando que foi aprovado pelo Conselho de Ministros, aos 26 de Fevereiro de 2008. Estes dois instrumentos preveem os regimes da tributação simplificados e especiais, nos termos que a seguir se pode ler que igualmente entraram em vigor nos termos aqui descritos.

O Código do IVA prevê, nos artigos 35 e seguintes¹⁰⁸, regimes especiais de tributação, nomeadamente: i) de isenção que beneficiam sujeitos passivos que, não possuindo nem sendo obrigados a possuir contabilidade organizada, para efeitos de tributação sobre o rendimento, nem praticando operações de importação, exportação ou actividades conexas, tenham atingido, no ano civil anterior, um volume de negócios igual ou inferior a 750 000 MT²², e ii) tributação simplificada que beneficia os contribuintes com volume anual de negócios superior a 750 000,00 MT e inferior a 2 500 000,00 MT que não possuindo, nem sendo obrigados a possuir, contabilidade regularmente organizada para efeitos de tributação sobre o rendimento, não efectuem operações de importação, exportação ou actividades conexas.

Já o ISPC foi aprovado no dia 26 de Dezembro de 2008 pela Lei nº 5/2009, de 12 de Janeiro, que determina no seu artigo 14 que entra em vigor no dia 1 de Janeiro de 2009, “A presente Lei entra em vigor em 1 de Janeiro de 2009”. O seu regulamento, foi aprovado pelo Decreto nº 14/2009, de 14 de Abril, que dita a sua publicação, recordando que foi aprovado pelo Conselho de Ministros, aos 24 de Março de 2009, sendo que entrou em vigor no dia 14 de Abril de 2009, portanto, data da sua publicação. Estes instrumentos prevê a tributação simplificada, nos termos que a seguir se pode ler.

Concluindo, pode-se afirmar que os regimes especiais do IVA (simplificados e de isenção) e do ISPC entraram em co-vigência a partir do dia 14 de Abril de 2009.

Recorde-se que os dois impostos (IVA e ISPC) enquadram-se nos Impostos Indirectos e Directos, respectivamente e o seu enquadramento é optativo, nos termos dos artigos 56 e 66 da Lei de Bases do Sistema Tributário¹⁰⁹ cujas bases de incidência são volumes de negócios que variam até 2.500.000,00MT. Como se não bastasse, estes dois impostos têm o

¹⁰⁸ REPÚBLICA DE MOÇAMBIQUE, *Lei Nº 32/2007, De 31 De Dezembro Que Aprova Do Código Do IVA*, Maputo, Imprensa Nacional De Moçambique.

²² Para os sujeitos passivos que satisfaçam cumulativamente: ter tido no ano anterior um volume de negócios até 750 000 MT, que não possuam contabilidade organizada, e que não efectuem importação/exportação nem actividades conexas com estas operações, seguem este regime simplificado

¹⁰⁹ Aprovado pela Lei nº15/2002, de 26 de Junho.

mesmo grupo alvo, micro empresas¹¹⁰ que se encontram no mesmo ordenamento territorial e co-vigoram no mesmo sistema tributário, facto que torna este sistema complexo sobretudo para os sujeitos passivos de dimensão micro e emergentes.

A ideia de co-vigência dos regimes de tributação implica não só a complexidade¹¹¹ do sistema tributário, como também aquilo que os doutrinários apelidam de *Ratio Legis*. PRATA¹¹² define *Ratio Legis* como sendo “A razão de ser da lei”, quer dizer, na interpretação de uma norma legal, há que apurar qual a sua finalidade, o objectivo cuja prossecução teve em vista aquando da sua publicação e qual aquele que visa nas circunstâncias concretas em que vai ser aplicada.

O princípio da razoabilidade impõe a coerência do sistema. A falta de coerência, de racionalidade de qualquer lei, acto administrativo ou decisão jurisdicional gera vício de legalidade, visto que o Direito é feito por seres e para seres racionais, para ser aplicado em um determinado espaço e em uma determinada época. Conclui Weida Zancaner que "princípio da razoabilidade compreende, além da análise da coerência dos atos jurídicos, a verificação de se esses atos foram ou não editados com reverência a todos os princípios e normas componentes do sistema jurídico a que pertencem, isto é, se esses atos obedecem ao esquema de prioridades adotado pelo próprio sistema¹¹³."

No ordenamento jurídico tributário moçambicano vigoram regimes especiais distintas, que incluem o Imposto Simplificado para Pequenos Contribuintes (ISPC). Este foi introduzido no Sistema Tributário Moçambicano pela Lei nº 5/2009, de 12 de Janeiro¹¹⁴ e posteriormente regulamenta do pelo Decreto nº 14/2009, de 14 de Abril¹¹⁵. O objectivo da introdução deste imposto, é de reduzir os custos de cumprimento das obrigações tributárias e

¹¹⁰ O artigo 5 do código comercial, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 1/2022, de 25 de Maio, prevê que o volume de negócios de micro empresa seja igual ou inferior a 3.000.000,00Mt.

¹¹¹ O nº 2 do artigo 2 da Lei nº 15/2002, de 26 de Junho, determina que “A tributação respeita os princípios da generalidade, da igualdade, da legalidade, da não retroactividade, da justiça material **e da eficiência e simplicidade** do sistema tributário”.

¹¹² PRATA, Ana, *Dicionário Jurídico*, 5ª edição, Almedina, 2013, p.1218.

¹¹³ ZANCANER, Weida. Razoabilidade e moralidade: princípios concretizadores do perfil constitucional do Estado Social e Democrático de Direito. In: MELLO, Celso Antônio Bandeira de (Org.), *Estudos em homenagem a Geraldo Ataliba: Direito Administrativo e Constitucional*, São Paulo, Malheiros, 1997. v. 2. in <https://www.tjdft.jus.br/institucional/imprensa/campanhas-e-produtos/artigos-discursos-e-entrevistas/artigos/2011/proporcionalidade-e-razoabilidade-criterios-de-inteleccao-e-aplicacao-do-direito-juiza-oriana-piske>, capturado em 16.07.2024

¹¹⁴ REPÚBLICA DE MOÇAMBIQUE, *Lei Nº 5/2009, de 14 de Janeiro*, que Cria o ISPC;

¹¹⁵ REPÚBLICA DE MOÇAMBIQUE, *Lei Nº 14/2009, de 14 de Abril*, Que Aprova O Regulamento Do ISPC;

os encargos de fiscalização e controlo através da simplificação dos procedimentos, bem como o alargamento da base tributária.

O ISPC é definido como sendo um imposto directo que se aplica às pessoas singulares ou colectivas que exercem no território nacional, actividades agrícolas, industriais ou comerciais, de pequena dimensão, incluindo a prestação de serviços. Para efeitos deste imposto, consideram-se actividades de pequena dimensão, aquele cujo volume de negócios não excede os 2.500.000,00MT (dois milhões e quinhentos mil meticais) por ano. Ficando isentos de pagamento deste imposto, os sujeitos passivos com um volume de negócios equivalentes a 36 salários mínimos de salário mínimo mais elevado até 31 de Dezembro do ano anterior ao que respeita o negócio.

A título exemplificativo, para a determinação da sujeição e isenção do ISPC, tomando como base o salário mínimo¹¹⁶ mais alto em 2024, que foi fixado em 9.497,50 MT (salário do sector financeiro), ao multiplicarmos por 36, teremos o volume de negócios equivalente a 341.910,00MT, o que significa que, os agentes económicos com esse volume anual de negócios, ficam isentos de pagamento do ISPC se iniciarem a actividade no ano de 2025, ficando sujeitos ao imposto os sujeitos passivos que tiverem volumes anuais de negócios superiores a este montante e iguais ou inferiores a 2.500.000,00MT.

A taxa anual do ISPC é de 75.000,00 MT, podendo ser paga em quatro prestações trimestrais de 18.750,00 MT cada. Pode alternativamente ser aplicada a taxa de 3% sobre o volume de negócio trimestral, para os sujeitos passivos que não pretendam aderir à taxa específica.

É aprovada a Lei 21/2022, de 28 de Dezembro, a qual introduz os artigos 68, 69 e 70 da Lei n.º 15/2002, de 26 de Junho, que estabelece os Princípios de Organização do Sistema Tributário da República de Moçambique. A alteração da Lei tem como objectivo integrar no Sistema Tributário Moçambicano a referência ao Imposto Simplificado para Pequenos Contribuintes, a eliminação da taxa de combustíveis, que passa a integrar o Imposto sobre Consumos Específicos, que estava omissa, bem como suprir as normas cujas competências passam a ser exclusivas da Assembleia da República, nos termos da Constituição da República.

¹¹⁶ O Diploma Ministerial n.º 30/2024, de 22 de Maio, que produz efeitos desde 01 de Abril de 2024, reajustou o salário mínimo para 9.497,50 MT (nove mil, quatrocentos e noventa e sete meticais e cinquenta centavos)

CONSIDERAÇÕES FINAIS

A dissertação, ora em conclusão, cujo tema é *Razoabilidade da co-vigência dos regimes especiais do IVA e o imposto simplificado para pequenos contribuintes*, tenha em vista analisar a razoabilidade de co-vigência dos regimes especiais do IVA e com o ISPC no ordenamento jurídico tributário moçambicano, tendo partido da seguinte questão de pesquisa: *qual é a razoabilidade de co-vigência dos regimes especiais do IVA e com o de ISPC no ordenamento jurídico tributário moçambicano?*

Para efeitos de apresentação das conclusões que igualmente obedece não somente o objectivo geral, como também a pergunta de partida previamente apresentados na parte introdutória desta dissertação.

a) Conclusão

No concernente aos objectivos de estatuição dos regimes especiais do IVA e do ISPC no sistema tributário moçambicano, conclui-se que de um modo geral, a Constituição da República¹¹⁷ determina a instauração do sistema fiscal moçambicano com objectivo de 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. Para o efeito, a lei mãe (CRM¹¹⁸) estatui impostos e dita determina que “os impostos são criados ou alterados por lei, que os fixa segundo critérios de justiça social”¹¹⁹. Como forma de tornar a contribuição fiscal justa, o sistema fiscal estatui regimes fiscais¹²⁰, com destaque para os regimes simplificados, objecto da dissertação ora em conclusão.

Neste contexto, discute-se a seguir os objectivos de estatuição dos regimes especiais do IVA e do ISPC no Sistema Tributário Moçambicano. No que toca concretamente a estes regimes fiscais, iniciando com o objectivo de estatuição do regime especial do IVA, a que concluir que o objectivo tinham em vista a minimizar a elisão fiscal, assim como a informalização económica que atrelavam com a vigência do Imposto de Circulação, à luz do então Decreto nº1/87, de 30 de Janeiro e cujas taxas foram redefinidos pelo Decreto nº 19/88, de 28 de Dezembro, 10% para produtores, retalhistas e prestadores de serviços, para 5% para

¹¹⁷ N° 1 do artigo 127.

¹¹⁸ Artigo 10.

¹¹⁹ O destaque é nosso.

¹²⁰ Vide artigo 95 e seguinte da *Lei n.º 2/2006, de 22 de Março que estabelece os princípios e normas gerais do ordenamento jurídico tributário moçambicano e aplicáveis a todos os tributos nacionais e autárquicos*.

grossista e empresas estatais, e, 10% para situação em que o mesmo sujeito passivo acumulava o comércio grossista e à retalho. Portanto, a introdução dos regimes simplificados do IVA, através do actual CIVA, tinham em vista a formalização do comércio, a prevenção da elisão e planeamento fiscais assim como fortalecer a justiça tributária através de minorar os custos de cumprimentos das obrigações, que, como veremos a seguir, tais objectivos são sinónimos com os da estatuição do ISPC.

Sobre os objectivos de estatuição do ISPC no Sistema Tributário Moçambicano, o estudo concluiu que com este imposto, o Estado visa reduzir os custos de cumprimento das obrigações, bem como o alargamento da base tributária através de inclusão do mercado informal ao sistema tributário. Este imposto assenta num regime de tributação logicamente simplificado que visa essencialmente estimular as micro e pequenas empresas a cumprirem com as suas obrigações fiscais e atrair os operadores do sector informal para a tributação, aumentando, assim, a base tributária e, em paralelo, diminuindo a taxa de imposto aplicável ao contribuinte.

A introdução deste imposto no sistema fiscal moçambicano tem ainda como objectivo de reduzir os custos e procedimentos no cumprimento das obrigações tributárias por parte dos pequenos contribuintes; diminuir os custos de fiscalização e controlo dos pequenos contribuintes por parte da administração tributária; promover a importância do pagamento do imposto aos Sujeitos Passivos que operam no sector informal; reduzir a evasão fiscal; aumentar as receitas fiscais, de tudo, aliciar para dentro do Sistema Tributário os comerciantes e operadores do sector informal da economia e, por outro, pretende ter um impacto positivo nas contas e operações do sector privado formal. Esta filosofia do fisco, de encorajar o comerciante e operador do sector informal a registar-se, tem como objectivo aumentar a receita fiscal e o número de contribuintes, sem com isso aumentar os custos administrativos para o controle e fiscalização por parte da AT.

Deste modo, as grandes empresas deverão incentivar os pequenos operadores económicos a registarem-se para que não sejam sujeitos a uma tributação autónoma e que os custos suportados neles sejam aceites como tal pelo Fisco.

Aqui conclui-se que o Imposto Simplificado para Pequenos Contribuintes (ISPC) foi estatuído com objectivo central de, não só minorar os custos administrativos na sua

cobrança, absorver os sujeitos passivos pequena escala que exercem actividades agrícolas, industriais ou comerciais, de pequena dimensão, incluindo a prestação de serviços.

A ilação que tira dos objectivos de estatuição dos regimes simplificados do IVA e do ISPC são os idênticos ou mesmos objectivos, facto que entendemos irrazoável a sua vigência no mesmo ordenamento jurídico pois torna o sistema tributário moçambicano complexo e redundante, factos que propiciam a ocorrência de planeamento fiscal.

Assim, de um modo geral, quanto à razoabilidade da co-vigência dos regimes da tributação simplificados e de isenção em Moçambique, tomando em consideração que PRATA¹²¹ define vigência da lei, como sendo a entrada em vigor de uma lei depois de publicação, “A Lei, depois de publicada no jornal oficial, entra em vigor, decorrido o prazo que ela própria se fixar ou, na falta de fixação, decorrido o tempo que for determinado em legislação especial”, conclui-se que quer os regimes simplificados do IVA, quer o do ISPC vigoram ao mesmo termos, nos seguintes termos:

1. O Código do IVA foi aprovado pela Lei nº 32/2007, de 31 de Dezembro, que determina no seu artigo 4 que entra em vigor no dia 1 de Janeiro de 2008. O seu regulamento, foi aprovado pelo Decreto nº 7/2008, de 16 de Abril, que dita a sua publicação, recordando que foi aprovado pelo Conselho de Ministros, aos 26 de Fevereiro de 2008. Estes dois instrumentos preveem os regimes da tributação simplificados e especiais, que igualmente entraram em vigor nos termos aqui descritos.
2. O Código do ISPC foi aprovado no dia 26 de Dezembro de 2008 pela Lei nº 5/2009, de 12 de Janeiro, que determina no seu artigo 14 que entra em vigor no dia 1 de Janeiro de 2009. O seu regulamento, foi aprovado pelo Decreto nº 14/2009, de 14 de Abril, que dita a sua publicação, recordando que foi aprovado pelo Conselho de Ministros, aos 24 de Março de 2009, sendo que entrou em vigor no dia 14 de Abril de 2009, portanto, data da sua publicação. Estes instrumentos prevê a tributação simplificada.

Portanto, ainda no quadro de co-vigência dos regimes da tributação simplificados e de isenção em Moçambique há que reafirmar que os regimes especiais do IVA (simplificados e de isenção) e do ISPC entraram em co-vigência a partir do dia 14 de Abril de

¹²¹ PRATA, Ana, *Dicionário Jurídico*, 5ª edição, Almedina, 2013, p.1540.

2009. Outrossim, estes dois impostos (IVA e ISPC) enquadram-se nos Impostos Indirectos e Directos, respectivamente e o seu enquadramento é optativo, nos termos dos artigos 56 e 66 da Lei de Bases do Sistema Tributário¹²² cujas bases de incidência são volumes de negócios que variam até 2.500.000,00MT. Como se não bastasse, estes dois impostos têm o mesmo grupo alvo, micro empresas¹²³ que se encontram no mesmo ordenamento territorial e co-vigoram no mesmo sistema tributário, facto que torna este sistema complexo sobretudo para os sujeitos passivos de dimensão micro e emergentes. A ideia de co-vigência dos regimes de tributação implica não só a complexidade¹²⁴ do sistema tributário, como também aquilo que os doutrinários apelidam de *Ratio Legis*. PRATA¹²⁵ define *Ratio Legis* como sendo “A razão de ser da lei”, quer dizer, na interpretação de uma norma legal, há que apurar qual a sua finalidade, o objectivo cuja prossecução teve em vista aquando da sua publicação e qual aquele que visa nas circunstâncias concretas em que vai ser aplicada.

O princípio da razoabilidade impõe a coerência do sistema. A falta de coerência, de racionalidade de qualquer lei, acto administrativo ou decisão jurisdicional gera vício de legalidade, visto que o Direito é feito por seres e para seres racionais, para ser aplicado em um determinado espaço e em uma determinada época. Conclui Weida Zancaner que "princípio da razoabilidade compreende, além da análise da coerência dos actos jurídicos, a verificação de se esses actos foram ou não editados com reverência a todos os princípios e normas componentes do sistema jurídico a que pertencem, isto é, se esses actos obedecem ao esquema de prioridades adoptado pelo próprio sistema¹²⁶.

Tomando em consideração que co-vigência dos regimes da tributação simplificados e de isenção em Moçambique (IVA e do ISPC) propicia não só contribuir, de algum modo, para a complexibilidade do Sistema Fiscal Moçambicano, mas também facilita a elisão ou planeamento tributário, daí que sugerimos as seguintes propostas.

¹²² Aprovado pela *Lei nº15/2002, de 26 de Junho*.

¹²³ O artigo 5 do código comercial, aprovado pelo *Decreto-Lei n.º 1/2022, de 25 de Maio*, prevê que o volume de negócios de micro empresa seja igual ou inferior a 3.000.000,00Mt.

¹²⁴ O nº 2 do artigo 2 da Lei nº 15/2002, de 26 de Junho, determina que “A tributação respeita os princípios da generalidade, da igualdade, da legalidade, da não retroactividade, da justiça material e da eficiência e simplicidade do sistema tributário”.

¹²⁵ PRATA, Ana, *Dicionário Jurídico*, 5ª edição, Almedina, 2013, p.1218.

¹²⁶ ZANCANER, Weida. Razoabilidade e moralidade: princípios concretizadores do perfil constitucional do Estado Social e Democrático de Direito. In: MELLO, Celso Antônio Bandeira de (Org.), *Estudos em homenagem a Geraldo Ataliba: Direito Administrativo e Constitucional*, São Paulo, Malheiros, 1997. v. 2. in <https://www.tjdft.jus.br/institucional/imprensa/campanhas-e-produtos/artigos-discursos-e-entrevistas/artigos/2011/proporcionalidade-e-razoabilidade-criterios-de-inteleccao-e-aplicacao-do-direito-juizaria-oriana-piske>, capturado em 16.07.2024

b) Sugestões

A principal sujeição, face às ilações tiradas, é de introduzir **reforma nos Códigos do IVA e do ISPC**, no sentido de:

i. Eliminação do regime isenção do IVA

Eliminar o regime de isenção do IVA, por se constatar que, com base no critério de enquadramento (volume anual de negócios inferior ou igual a 750.000 MT), esses contribuintes com essa capacidade de negócios, enquadram-se no ISPC.

A eliminação faz sentido pelo facto que o ISPC prever o enquadramento de todos os sujeitos passivos de pequena dimensão e que, no nosso entender, entram pela primeira vez no sistema tributário moçambicano. Em contrapartida, não é razoável que tendo um regime (ISPC) próprio para pequenos contribuintes, haja vigência do regime de isenção no IVA, regime já previsto do ISPC que é naturalmente para os “iniciantes” de negócio.

ii. Transição dos sujeitos passivos enquadrados no regime de isenção do IVA para o Imposto Simplificado para Pequenos Contribuintes (ISPC)

Partindo da realidade que se observa no código do IVA em vigor, em que os parâmetros de enquadramento (volume de negócios anual) para os sujeitos passivos do regime de isenção do IVA coincidem¹²⁷ com os critérios aplicáveis aos contribuintes do ISPC, denota-se por esse facto, a necessidade de se efectuar a transição desses sujeitos passivos para o Imposto Simplificado ao Pequeno Contribuinte (ISPC). Portanto, ao migrar-se esse grupo de sujeitos passivos para o ISPC, concorreria para a efectivação de uma política tributária de alargamento da base tributável, geradora de receitas e de justiça tributária.

Este raciocínio corrobora com a proposta de eliminação do regime de isenção do IVA anteriormente sugerida, pelo facto de que, realmente, deve existir a parta de entrada dos “iniciantes” de negócio, mas que ainda não tenham conseguido atingir o mínimo tributável, portanto, o volume anual de negócios inferior ou igual a 750.000 MT. Para acomodar a estes, na eventualidade de eliminação do regime de isenção do IVA, é preciso assegurar a sua transição de regime de isenção do IVA para o Imposto Simplificado para Pequenos Contribuintes (ISPC).

¹²⁷ Vide o artigo 35 e da Lei do IVA e artigo 5 do Regulamento do ISPC.

iii. Alteração de Códigos do ISPC e IVA, reestruturando-se os parâmetros de enquadramento de regimes de imposto, passando a escalonar-se nos termos da tabela 1

Nesta proposta, para além da eliminação do regime de isenção do IVA e a transferência de sujeitos passivos deste regime para o ISPC, anteriormente referenciada, sugere-se também alterações dos Códigos do IVA e ISPC, no que concerne aos parâmetros de enquadramento, reformulando-se nos seguintes termos:

- a) A isenção em ISPC que no actual contexto, enquadram-se neste regime, sujeitos passivos com um volume anual de negócios equivalente a 36 salários mínimos do salário mínimo mais elevado em 31 de Dezembro do ano anterior ao que respeitam os negócios¹²⁸ (montante que varia anualmente, sempre com tendência crescente) passe a enquadrar-se neste regime, os sujeitos passivos com volume anual de negócios inferior ou igual à 225.000MT (como limite fixo). A lógica desta proposta, prende-se ao facto de 225.000MT ser o mínimo não tributável em sede do IRPS, fixado à luz da Lei nº 19/2017, de 28 de Dezembro;¹²⁹
- b) Sejam sujeitos ao pagamento do ISPC, pessoas cujos volumes anuais de negócios são superiores à 225.000MT e menores ou iguais à 1.500.000MT, como forma de alargar a base tributária;¹³⁰

Tabela 1: Proposta de reestruturação de parâmetros de enquadramento nos regimes simplificados

Regime de Imposto (enquadramento)	Parâmetro de enquadramento/Volume anual de negócios	Obrigação de pagamento	Obrigações em IRPS/IRPC ou IVA
ISPC	Inferior ou igual à 225.000MT	Isenção	Isenção em IVA, IRPC e IRPS
	Superior à 225.000MT e menor ou igual à 1.500.000MT	Sujeição	Isenção em IVA, IRPC e IRPS (2ª categoria)
IVA Simplificado -	Superior à 1.500.000MT e menor ou igual à 2.500.000MT	Sujeição	Sujeição
IVA - Normal	Superior à 2.500.000MT	Sujeição	Sujeição

¹²⁸ REPÚBLICA DE MOÇAMBIQUE, *Lei Nº 5/2009, de 12 de Janeiro que aprova do código do ISPC*,

Maputo, Imprensa Nacional De Moçambique

¹²⁹ Artigo 56 da Lei nº 17/2017, de 28 de Dezembro, que altera e republica o Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares, aprovado pela Lei nº 33/2007, de 31 de Dezembro, com alterações introduzidas pela Lei nº 20/2013, de 23 de Setembro;

¹³⁰ Mais detalhes *vide* a tabela 1.

Outro aspecto que também se propõe no âmbito das alterações do Código do ISPC, é desagravamento da taxa única de pagamento de 75.000,00MT anual para 45.000,00MT anual. Este desagravamento corresponde a 3% de 1.5000,00MT (limite máximo para o enquadramento em ISPC), em substituição de 75.000,00MT anual, correspondentes a 3% de 2.500.000,00MT¹³¹.

Deste modo, com a efectivação das reformas ora em sugestão, o proponente considera que, o Sistema Tributário Moçambicano seria razoável, coerente, justo (equitativo) e simples, evitando-se assim, a elisão fiscal, desigualdade no cumprimento das obrigações tributárias, fruição de benefícios ou vantagens tributárias indevidas, como acontece actualmente com os sujeitos passivos que optam pelo regime de isenção em IVA, mesmo com volumes de negócios aplicáveis ao ISPC, ou dos que optam pelo ISPC, enquanto podiam enquadrar-se nos regimes normal ou simplificado do IVA. Porém, a implementação destas medidas, poderia por outro lado, alargar a base tributária e consequente ampliação da capacidade do Estado em arrecadar receitas para fazer faces às despesas públicas.

¹³¹ Taxa actualmente em vigor.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

i. Legislação

REPÚBLICA DE MOCAMBIQUE, *Constituição da República de Moçambique*, (2004), in Boletim da República, I Série, nº51 de 22 de Dezembro;

_____, *Lei nº 15/2002, de 26 de Junho, que aprova a Lei de Bases do Sistema Tributário*, in Boletim da República, I Série, nº 20 de 26 de Junho.

_____, *Lei nº 32/2007, de 31 de Dezembro, que aprova o Código do IVA*, in Boletim da República, I Série, nº16 de 31 de Dezembro.

_____, *Lei nº 6/2003, de 18 de Abril, que estabelece o período da Vacatio Legis em Moçambique*, in Boletim da República, I Série, nº 28 de 18 de Abril.

_____, *Lei nº 2/2006, de 22 de Março (Lei do Ordenamento Jurídico Tributário)*, in Boletim da República, I Série, nº 12 de 22 de Março.

_____, *Lei nº 5/2009, de 12 de Janeiro que aprova do Código do ISPC*, in Boletim da República, I Série, nº 1 de 12 de Janeiro.

_____, *Decreto-Lei n.º 1/2022, de 25 de Maio*, in Boletim da República, I Série, nº 99 de 25 de Maio.

_____, *Lei n.º 2/2006 de 22 de Março, que estabelece os princípios e normas gerais do ordenamento jurídico tributário moçambicano e aplicáveis a todos os tributos nacionais e autárquicos*, in Boletim da República, I Série, nº 12 de 22 de Março.

_____, *Lei n.º 21/2022 de 28 de Dezembro que altera a Lei n.º 15/2002, de 26 de Junho, que estabelece os Princípios de Organização do Sistema Tributário da República de Moçambique, ao abrigo do disposto no número 2, do artigo 127 e a alínea o), do número 2 do artigo 178*, in Boletim da República, I Série, nº 250 de 28 de Dezembro.

_____, *Lei nº 17/2017, de 28 de Dezembro, que altera e republica o Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares, aprovado pela Lei nº*

33/2007, de 31 de Dezembro, com alterações introduzidas pela Lei nº 20/2013, de 23 de Setembro, ao abrigo do artigo 56, in Boletim da República, I Série, nº 202 de 28 de Dezembro.

_____, *Código Civil, aprovado pelo Decreto-Lei nº 47344, de 25 de Novembro*, in Boletim da República.

ii. Doutrina

ALEXY, Robert, *Teoria dos direitos fundamentais*, São Paulo, Malheiros, 2008, disponível em: www.univali.br/direitoepolitica - ISSN 1980-7791 1563, acessado no dia 20.3.2024.

BARROSO, Luís Roberto, *Interpretação e aplicação da Constituição: fundamentos de uma dogmática constitucional transformadora*, 5^a edição, São Paulo, Saraiva.

BATISTA, BATISTA, Roberto Carlos, *Antinomias jurídicas e critérios de resolução: Revista de Doutrina e Jurisprudência - Tribunal de Justiça do Distrito Federal e dos Territórios*, nº 58, set.-dez, 1998.

BEUREN, Ilse Maria, *Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática*, São Paulo, Atlas, 2003.

CADERNOS DE CIÊNCIA E TÉCNICA FISCAL, *Simplificação do Sistema Fiscal Português*, 2005.

COSTA, Alexandre Araújo, *O controle de razoabilidade no direito comparado*, Brasília, Thesaurus, 2008.

DICIONÁRIO DA LÍNGUA PORTUGUESA, Lisboa, Livraria Escolar, 2002.

DIEHL, Astor António e TATIM, Denise Carvalho, *pesquisa em ciências sociais aplicadas (métodos e técnicas)*, São Paulo, Prentice Hall, 2004.

DINIZ, Maria Helena, *Conflito de normas*, 4ed., São Paulo, Saraiva, 2001.

FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio, *Teoria da norma jurídica*, 4^a edição, Rio de Janeiro, Forense, 2006.

FONSECA, J. J. S. *Metodologia da pesquisa científica*. Fortaleza: UEC, 2002.

FOSSATI, Gustavo Schneider, *Razoabilidade no direito tributário: o conteúdo autônomo do critério como limite imanente à intervenção estatal nos direitos fundamentais do contribuinte*, Porto Alegre, 2008.

GIL, António Carlos, *Métodos e Técnicas de Pesquisa Social*, 6ª edição, São Paulo, Editora Atlas, 2008.

LAKATOS, Eva Maria, *Fundamentos de metodologia científica*, São Paulo, Atlas, 2007.

LORINI, Lorini Giuseppe, *Incoerenza senza opposizione. Rivista Internazionale di Filosofia del Diritto*, Roma: Giuffrè Editore, n. 3. v. 72. jul.-set., 1995.

MACHADO, Hugo de Brito, *Introdução ao estudo do direito*, São Paulo, Atlas, 2004.

_____, *Âmbito de eficácia e âmbito de competência das leis: limites das leis e conflitos de leis*, Coimbra, Almedina, 1998.

MELLO, Celso António Bandeira de, *Curso de direito administrativo*, 20ª edição, São Paulo, Malheiros editores, 2005.

MUENDANE, Amelia, *Chamada Nacional sobre Tributação e Desenvolvimento: Desafios e Oportunidades para Moçambique* (palestra) in Lançamento da Chamada Nacional sobre Tributação e Desenvolvimento: Desafios e Oportunidades para Moçambique, Maputo, 8 de Março de 2024.

OLIVEIRA, A. M., *IVA - Um Imposto Neutro*, Porto, Poto, 2011.

PALMA, C. C., *Introdução ao Imposto Sobre o Valor Acrescentado*, 2.ª Ed., Coimbra: Almedina, 2005.

PRATA, Ana, *Dicionário Jurídico*, 5ª Ed., Coimbra, Almedina, 2008.

RICHARDSON, Roberto Jarry, *Pesquisa social: métodos e técnicas*, 3ª edição, São Paulo: Atlas, 1999.

RIVERA, José Rodríguez de. *Antinomias*. Disponível em: [http://sunwc.cepade.es/~jriviera/bases_teor/episteme/glosar_episteme/antinomia.htm](http://sunwc.cepade.es/~jriviera/bases_teor/episteme/glosar_epistem/antinomia.htm)>. Acessado no dia 17 Fev. 2024.

RUIZ, João Álvaro, *Metodologia científica*, 6ª edição, São Paulo, Editoras Atlas S.A, 2009.

SAL & CALDEIRA, ADVOGADOS LDA, *A implementação do Imposto Simplificado para Pequenos Contribuintes, em Moçambique*, Maputo, Fevereiro 2011, N.º 39, Mensal.

SARMENTO, M. G., *As Isenções no Terceiro Sector em Matéria de IVA*, Lisboa, Altas, 2014.

SILVA, Edna Lúcia & MINESES, Estera Muszkat, *Metodologia da Pesquisa e Elaboração de Dissertação*, 3ª edição revista e actualizada, Florianópolis, 2001.

SLERCA, Eduardo, *Os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade*, Rio de Janeiro, Lumen Juris, 2002.

SOICO, *Jornal o País* - de 14 de Janeiro de 2010.

VERGARA, Sylvia Constant, *Projetos e relatórios de pesquisa em administração*, 3ª edição, São Paulo, Atlas, 2000.