

**UNIVERSIDADE CATÓLICA DE MOÇAMBIQUE
FACULDADE DE DIREITO**

ALVES ZACARIAS MATHE

**O NÃO ENGLOBALAMENTO DOS RENDIMENTOS DE
TRABALHO DEPENDENTE EM IRPS: UMA ANÁLISE À LUZ
DO PRINCÍPIO DA IGUALDADE TRIBUTÁRIA**

**NAMPULA
NOVEMBRO DE 2024**

**UNIVERSIDADE CATÓLICA DE MOÇAMBIQUE
FACULDADE DE DIREITO**

ALVES ZACARIAS MATHE

**“O NÃO ENGLOBAMENTO DOS RENDIMENTOS DE
TRABALHO DEPENDENTE EM IRPS: UMA ANÁLISE À LUZ
DO PRINCÍPIO DA IGUALDADE TRIBUTÁRIA”**

Dissertação Apresentada ao Conselho Científico da
Faculdade de Direito na Universidade Católica de
Moçambique como Requisito Parcial para Obtenção
do Grau de Mestre em Direito Fiscal.

Supervisor: _____
Dr. (Olvânio Mutiniua)

**NAMPULA
NOVEMBRO DE 2024**

**UNIVERSIDADE CATÓLICA DE MOÇAMBIQUE
FACULDADE DE DIREITO**

ALVES ZACARIAS MATHE

**O NÃO ENGLOBALAMENTO DOS RENDIMENTOS DE TRABALHO
DEPENDENTE EM IRPS: UMA ANÁLISE À LUZ DO PRINCÍPIO DA
IGUALDADE TRIBUTÁRIA**

APROVADA EM ____ / ____ / ____

AVALIAÇÃO: _____

BANCA DO JÚRI

Dr. Olivânio de Fátima Carlos Mutiniua
(Supervisor)

(Presidente da mesa)

(Oponente)

ESTUDANTE

Alves Zacarias Mathe

DECLARAÇÃO

Eu Alves Zacarias Mathe, estudante n° 702230299, autor da dissertação, submetida à Faculdade de Direito da Universidade Católica de Moçambique, intitulado “O Não Englobamento Dos Rendimentos De Trabalho Dependente Em IRPS: Uma Análise À Luz Do Princípio Da Igualdade Tributária”, orientado por Dr. Olivânio de Fátima Carlos Mutiniua, declaro ser o autor deste trabalho original, que não foi antes submetido a outra instituição para efeitos de obtenção de grau. Declaro ainda que todas as fontes de informação usadas nesta dissertação foram devidamente referidas.

DEDICATÓRIA

Gostaria de dedicar esse trabalho aos meus pais Zacarias Jaime Mathe e Cláudia da Paz Sávio que estiveram sempre presentes no percurso académico.

AGRADECIMENTOS

Sozinhos, pouco podemos fazer; juntos, podemos fazer muito.” E durante este percurso académico, muitas foram as pessoas que tornaram possíveis a realização deste passo. Ainda assim estas breves palavras não são suficientes para exprimir o meu mais sincero agradecimento a cada pessoa que me acompanhou neste percurso.

Dr. **Nelson Johane Vilanculos Laita**, agradeço por confiar em mim e apoiar o meu percurso profissional, e pelo patrocínio prestado neste percurso académico. Sou eternamente grato a si mestre, pois se não fosse o Dr., não teria possibilidades para frequentar o mestrado. Estou eternamente grato e assim estarei em todas as gerações que me sucederem.

Agradeço, ao **Dr. Luther Laita** e à sua esposa **Cláudia Rodrigues**, pois de forma hospitaleira e bastante amável receberam-me de braços abertos para que nesta província pudesse frequentar os módulos do curso e que estenderam a sua mão amiga para apoiar em tudo o que fosse necessário.

Os meus profundos agradecimentos também vão à família Singano, a quem estimo, tio **Hermenegildo Singano** e tia **Cremilda Singano**, que foram bastante generosos, hospitaleiros e contribuíram de forma incondicional prestando apoio em tudo o que fosse necessário para a minha permanência na cidade de Nampula.

Agradeço especialmente ao meu orientador, Dr. **Olvânio de Fátima Carlos Mutiniua**, pela árdua tarefa de supervisionar esta dissertação e pelas sábias lições que proporcionou ao longo deste percurso como regente do módulo de IRPS.

Agradeço aos meus pais por todo o incentivo prestado, e a todos os familiares, que fazem parte de quem sou hoje.

Manifesto deste modo a gratidão a todo o grupo de colaboradores da Faculdade de Direito da Universidade Católica de Moçambique, que possibilitam diariamente o apoio perfeito aos períodos de estudos nas salas de aula e biblioteca.

RESUMO

A presente dissertação tem como tema, a abordagem sobre “O Não Englobamento Dos Rendimentos De Trabalho Dependente Em IRPS: Uma Análise À Luz Do Princípio Da Igualdade Tributária”. Com esta abordagem, procuramos responder ao questionamento *se o não englobamento dos rendimentos de trabalho dependente das outras categorias não viola o princípio da igualdade tributária?* O tema abordado despertou uma inquietação no autor, pois que, em face das reformas havidas em sede do IRPS, há que se discutir se em sede da eficiência tributária almejada com não englobamento dos rendimentos de trabalho dependente não se estará a por em causa o princípio da igualdade. Destarte, constitui objectivo geral do presente estudo, dissertar sobre o não englobamento dos rendimentos de trabalho dependente sob o ponto de vista da igualdade tributária. Quanto a metodologia de pesquisa, a pesquisa delineada, foi uma pesquisa básica quanto a natureza. Aplicou-se a pesquisa qualitativa e pesquisa explicativa quanto aos objectivos. Quanto aos procedimentos técnicos utilizados tem-se como uma pesquisa bibliográfica. Do ponto de vista dos procedimentos técnicos a pesquisa foi de cariz documental. Naquilo que concerne à síntese da discussão do problema colocado o âmbito deste estudo, ficou exposto que de facto ao se optar pelo isolamento dos rendimentos de trabalho dependente das outras categorias no intuito de simplificar a tributação para os trabalhadores por conta de outrem, o sistema pode criar situações injustas, especialmente quando o rendimento de múltiplas fontes não é adequadamente reflectido no imposto final, o que se adensa pelo facto de que não existe uma sincronização entre o sistema financeiro e o sistema fiscal. O tratamento diferenciado gera desafios, como a possibilidade de injustiças relativas entre contribuintes com diferentes perfis de rendimento. Em síntese, o sistema de não englobamento (isolamento), adoptado na reforma ao CIRPS em 2013 apesar de eficiente e simples para a arrecadação, pode ser prejudicial em termos de equidade fiscal, resultando em cargas tributárias desiguais. Nesta senda sugerimos em síntese que para mitigar esse efeito, deve-se criar um mecanismo que permita o englobamento opcional de rendimentos ou que ajuste as alíquotas de tributação das outras categorias para garantir que a capacidade contributiva total do indivíduo seja refletida de maneira mais justa na sua carga tributária.

Palavras-chave: englobamento, rendimento, trabalho dependente, Pessoas Singulares.

ABSTRACT

The present dissertation addresses the topic, "The Non-Inclusion of Dependent Work Income in Personal Income Tax (IRPS): An Analysis in Light of the Principle of Tax Equality." Through this approach, we seek to answer the question of whether the non-inclusion of dependent work income from other categories violates the principle of tax equality. The topic raised concerns for the author because, in light of the reforms in the IRPS, it is necessary to discuss whether, in the pursuit of tax efficiency with the non-inclusion of dependent work income, the principle of equality is being compromised. Therefore, the general objective of this study is to discuss the non-inclusion of dependent work income from the perspective of tax equality. Regarding the research methodology, it is a basic research in nature. Qualitative and explanatory research methods were applied in terms of objectives, and a bibliographic and documentary research approach was used for technical procedures. Concerning the synthesis of the problem's discussion within the scope of this study, it was revealed that by opting to isolate the income from dependent work from other categories in an effort to simplify taxation for employees, the system can create unjust situations, especially when income from multiple sources is not adequately reflected in the final tax. This is exacerbated by the fact that there is no synchronization between the financial and tax systems. This differentiated treatment generates challenges, such as the potential for relative inequalities among taxpayers with different income profiles. In summary, the non-inclusion (isolation) system adopted in the 2013 reform of the IRPS, although efficient and simple for revenue collection, can be harmful in terms of tax equity, resulting in unequal tax burdens. In this regard, we suggest, in summary, that to mitigate this effect, a mechanism should be created that allows for the optional inclusion of income or adjusts the tax rates of other categories to ensure that the individual's total contributory capacity is more fairly reflected in their tax burden.

Keywords: inclusion, income, dependent work, Individuals.

SIGLAS E ABREVIATURAS

Art. Artigo

Cfr. Conforme

CIRPS Código do Imposto sob o Rendimento de Pessoas Singulares

CRM Constituição da República de Moçambique

RCIRPS – Regulamento do Código de Imposto sob o Rendimento de Pessoas Singulares

IRPC – Imposto sob o rendimento de Pessoas Colectivas

IVA – Imposto Sob o Valor acrescentado

Índice

DECLARAÇÃO.....	I
DEDICATÓRIA.....	II
AGRADECIMENTOS.....	III
RESUMO.....	IV
SIGLAS E ABREVIATURAS.....	VI
INTRODUÇÃO.....	1
CAPÍTULO I: METODOLOGIA USADA PARA A ANÁLISE DO NÃO ENGLOBAMENTO DOS RENDIMENTOS DE TRABALHO DEPENDENTE EM IRPS: UMA ANÁLISE À LUZ DO PRINCÍPIO DA IGUALDADE TRIBUTÁRIA.....	5
1.1. Definição de Metodologia.....	5
1.2. Tipos de Pesquisa.....	6
1.2.1. Quanto à Natureza.....	6
1.2.2. Quanto aos Objetivos.....	7
1.2.3. Quanto ao Método de Abordagem.....	9
1.2.4. Quanto aos Procedimentos de Coleta de Dados.....	9
1.3. Técnicas, Instrumentos De Colecta De Dados E Técnicas De Análise De Dados.....	11
1.3.1. Técnicas e instrumentos da Recolha de Dados.....	11
1.3.2. Técnica de apresentação e análise de dados.....	12
1.4. Técnica de discussão de dados.....	13
CAPÍTULO II: REVISÃO DA LITERATURA USADA PARA A ANÁLISE DO NÃO ENGLOBAMENTO DOS RENDIMENTOS DE TRABALHO DEPENDENTE EM IRPS: UMA ANÁLISE À LUZ DO PRINCÍPIO DA IGUALDADE TRIBUTÁRIA.....	14
2.1. O enquadramento dos aspectos gerais do Direito Fiscal.....	14
2.1.1. A dimensão conceptual e principiológica do imposto.....	14
2.1.2. O imposto e outros tributos.....	15

2.1.3.	Relação jurídica tributária	15
2.2.	O sistema fiscal Moçambicano	16
2.2.1.	A Tributação dos rendimentos.....	16
2.3.	Os princípios informadores do Sistema Fiscal Moçambicano: considerações iniciais... 17	
2.3.1.	O princípio da Legalidade tributária.....	18
1.1.	A segurança jurídica no âmbito da relação jurídica tributária	28
2.4.	O Enquadramento do IRPS no sistema tributário Moçambicano	29
2.4.1.	As principais reformas no âmbito do IRPS	29
2.5.	Os Caracteres Genéricos do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares	31
2.5.1.	Incidência objectiva.....	33
2.5.2.	A Primeira categoria: Rendimentos de trabalho dependente.....	36
2.5.3.	Rendimentos da Segunda Categoria	39
2.5.4.	Rendimentos de Terceira Categoria: Rendimento de Capitais	40
2.5.5.	Rendimentos da Quarta Categoria: rendimentos prediais	41
2.5.6.	Rendimentos da Quinta Categoria.....	42
2.6.	Incidência subjectiva.....	43
CAPÍTULO III: APRESENTAÇÃO ANÁLISE E DISCUSSÃO DE DADOS SOBRE O NÃO ENGLOBAMENTO DOS RENDIMENTOS DE TRABALHO DEPENDENTE EM IRPS EM FACE DO PRINCÍPIO DA IGUALDADE TRIBUTÁRIA		44
3.1.	O não englobamento dos rendimentos do trabalho dependente com os das outras categorias	44
3.2.	Progressividade e Justiça Fiscal.....	46
3.3.	O Efeito nas Declarações Fiscais.....	47
3.4.	As Implicações na Equidade Tributária.....	47

3.5. Considerações ao problema colocado: será que o não englobamento dos rendimentos do trabalho dependente com outras categorias de rendimentos no CIRPS não viola o princípio da igualdade?.....	48
3.5.1. Natureza dos Rendimentos e Tratamento Diferenciado	48
3.5.2. Violação ou Não do Princípio da Igualdade?	49
3.5.3. Análise sob o prisma da Progressividade e Capacidade Contributiva.....	49
3.5.4. Existe um tratamento Preferencial aos Assalariados?	50
CONCLUSÃO.....	51
SUGESTÕES	52
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	53
Legislação.....	53
Doutrina	53
Jurisprudência:.....	55
Documentos electrónicos:	55

INTRODUÇÃO

A presente pesquisa que tem como tema “**O NÃO ENGLOBAMENTO DOS RENDIMENTOS DE TRABALHO DEPENDENTE EM IRPS: UMA ANÁLISE À LUZ DO PRINCÍPIO DA IGUALDADE TRIBUTÁRIA**”. Na sistemática jurídica, o tema que nos propomos desenvolver enquadra-se no âmbito do Direito Público, incidindo especificamente no Direito Fiscal.

A elaboração do presente trabalho será feita tendo em atenção o ordenamento jurídico pátrio, uma vez que o centro de estudo se encontra no Código do IRPS aprovado pela Lei n.º 33/2007, de 31 de Dezembro.

Quanto a esta secção, importa frisar que a mesma a pesquisa far-se-á tomando como ponto de partida o momento da entrada em vigor do Regime instaurado pelo Código do IRPS, bem como as alterações legislativas que se sucederam, mormente a Lei n.º 20/2013, de 23 de Setembro (que aprova as alterações ao Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares); e a Lei n.º 19/2017, de 28 de Dezembro (que altera e republica o Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares).

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

Ora, por questões da efectivação do princípio da eficiência tributária visando o emprego de mecanismos seguros e eficazes para a cobrança e colecta dos impostos, visto que, os rendimentos do trabalho dependente, passam a não ser englobados à outros rendimentos, sendo retidos na fonte a título definitivo, ou seja, após a aprovação e entrada em vigor das alterações ao CIRPS, os rendimentos de trabalho dependente, situados na 1ª categoria, deixaram de ser englobados a outros rendimentos de outras categorias, passando para um regime de tributação

autónoma com recurso à retenção na fonte que, não mais é definitiva, por força da Lei n° 19/2017, de 28 de Dezembro.

Contudo, a tributação em sede do IRPS traz consigo alguns problemas susceptíveis de configurar uma desarticulação entre o sistema tributário e o sistema financeiro e assim propiciar situações de injustiça na tributação violando assim o princípio da igualdade tributária e correr-se o risco de não haver uma colecta dos impostos para os cofres do Estado.

Este problema ganha alguma atenção quando estamos perante a questão do mínimo não tributável em sede do IRPS, pois que, preconiza o n. 1 do art. 56 do CIRPS, que *“não é tributado o rendimento colectável anual inferior ou igual a 225.000.00 MT ficando o excedente sujeito a imposto”*.

Com a nova Lei de trabalho, temos a questão do pluri-emprego que consiste em o trabalhador, através de dois ou mais contratos de trabalho, se obrigar a prestar actividade profissional remunerada, a dois ou mais empregadores em função do número de contratos celebrados. A questão do pluri-emprego cria situações próprias para que analisemos onde ocorre o problema.

Suponhamos que um individuo trabalha ou presta serviços em três estabelecimentos, e em cada um dos estabelecimentos auferir um valor de 20.000 Mts que não é tributável por conta do mínimo. Contudo, a soma destes rendimentos, perfaz no fim do dia, um total de 60.000 Mts, e num ano, somadas os rendimentos, teremos a quantia de 720.000.00 Mts o que de certa forma ultrapassa a cifra dos 225.000 Mts considerado o mínimo não tributável. Entretanto com a actual revisão legislativa, os rendimentos derivados do trabalho dependente passam a não ser englobados aos outros, e nesta situação cada empregador deverá reter parte do rendimento na fonte, ao que o A. não será em nenhum momento tributado em sede do IRPS, pois o salário auferido se retido na fonte isoladamente, corresponde ao mínimo não tributável, em sede do IRPS.

Ora, o não englobamento cria a situação em que será tributado o individuo que auferir os mesmos 60.000. Mts em apenas um emprego, pois este, se isolado, não corresponde ao mínimo não tributável.

Diante deste cenário, acresce à problemática, uma dificuldade na concretização dos objectivos do não englobamento daqueles rendimentos, pois que não existe uma sincronização entre o sistema fiscal e o sistema financeiro.

Vale lembrar que nos termos do n. 1 do artigo 127 da Constituição da República de Moçambique 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.

Ante ao exposto, urge questionar: *Será que o não englobamento dos rendimentos de trabalho dependente não viola o princípio da igualdade tributária?*

O tema que se propõe desenvolver, despertou uma inquietação no autor, pois que, em face das reformas havidas em sede do IRPS, há que se discutir se em sede da eficiência tributária almejada com não englobamento dos rendimentos de trabalho dependente não se estará a por em causa o princípio da igualdade.

Outrossim, o presente trabalho traz consigo uma relevância académica porquanto, o estudo constitui um contributo para a sociedade académica em particular, visto que, são escassas – principalmente no meio jurídico – as pesquisas feitas em matéria do Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Singulares, portanto constituirá um acervo para as próximas pesquisas em sede do IRPS.

A presente abordagem tem como objectivo geral, dissertar sobre o não englobamento dos rendimentos de trabalho dependente sob o ponto de vista da igualdade.

Do ponto de vista de objectivos específicos, o presente trabalho visa: A) compreender a dimensão principiológica e conceptual do Imposto; b) debruçar sobre o regime jurídico do IRPS; c) discutir a questão do não englobamento dos rendimentos de trabalho dependente à luz da igualdade tributária;

Quanto a natureza, a presente pesquisa é uma pesquisa básica. Quanto a abordagem do problema, a presente pesquisa é qualitativa.

Com base nesse critério de pesquisa o tipo de pesquisa que melhor se aplica é a pesquisa explicativa que têm como preocupação central identificar os factores que determinam ou

que contribuem para a ocorrência dos fenômenos¹. A presente abordagem enquadra-se nesse tipo de pesquisa visto que ele tende a explicar como ocorre a tributação em sede do IRPS.

Quanto aos procedimentos técnicos, é uma pesquisa bibliográfica e documental.

Quanto ao método de abordagem foi utilizado o método dedutivo. Quanto aos métodos de procedimentos, foi empregue o método hermenêutico.

Com a presente dissertação pretendemos dar um contributo para a compreensão do **o não englobamento dos rendimentos de trabalho dependente em IRPS perfazendo uma análise à luz do princípio da igualdade tributária**. Para isso, estruturámos a nossa reflexão em três capítulos:

Sem querer se afastar das normas pelas quais se rege a elaboração da dissertação, o primeiro capítulo será da metodologia de pesquisa aplicada à abordagem, assim como mandam as regras, onde vai se debruçar sobre os métodos de pesquisas selecionados para o melhor desenvolvimento da presente pesquisa;

O segundo capítulo estará dedicado às considerações gerais, na qual procuramos fazer o marco teórico, que versará sobre a revisão da literatura usada para a análise do não englobamento dos rendimentos de trabalho dependente em IRPS: uma análise à luz do princípio da igualdade tributária;

O terceiro capítulo consistirá, essencialmente, na discussão do não englobamento dos rendimentos de trabalho dependente em IRPS procurando saber se esta modalidade, viola ou não o princípio da igualdade tributária. Portanto tem como propósito debater e procurar as melhores respostas face a questão de partida.

E por último, após as conclusões do nosso estudo, o trabalho será constituído por principais referências bibliográficas como elemento pós textual.

¹ RUIZ, João Álvaro, *Metodologia científica: guia para a eficiência nos estudos*, 4. ed. São Paulo: Atlas, 1996, Pág. 42.

CAPÍTULO I: METODOLOGIA USADA PARA A ANÁLISE DO NÃO ENGLOBAMENTO DOS RENDIMENTOS DE TRABALHO DEPENDENTE EM IRPS: UMA ANÁLISE À LUZ DO PRINCÍPIO DA IGUALDADE TRIBUTÁRIA

Em meio a uma determinada pesquisa, o pesquisador deve antes de mais seleccionar os métodos de pesquisa bem como desenhar a estratégia de desenvolvimento mais adequado para trabalhar e desenvolver o seu problema de pesquisa.

Diante desta exigência incontornável nos trabalhos científicos, pretendemos no presente capítulo, apresentar as opções metodológicas que foram adoptadas para o desenvolvimento da presente dissertação. Entende-se por métodos os procedimentos mais amplos de raciocínio, enquanto técnicas os procedimentos mais restritos que operacionalizam os métodos, mediante emprego de instrumentos adequados.²

Assim sendo, o presente capítulo se propõe na primeira parte discorrer sobre o conceito de metodologia, e na segunda parte discorreremos sobre a análise dos tipos de pesquisa tendo em conta os critérios de selecção dos tipos de pesquisa.

1.1. Definição de Metodologia

Segundo MINAYO, "*a metodologia é o caminho do pensamento e a prática exercida na abordagem da realidade*". Este autor enfatiza a importância de um processo sistemático para a construção do conhecimento científico.³

De acordo com MARCONI e LAKATOS, "*metodologia é o conjunto de métodos e técnicas que proporcionam o delineamento e a execução do trabalho científico*". Esses autores destacam a metodologia como essencial para a estruturação e condução da pesquisa.⁴

ANTÓNIO CARLOS GIL define metodologia como "o conjunto de procedimentos e técnicas usados pelo pesquisador para a colecta e análise dos dados". Ele

² SEVERINO, António Joaquim, *Metodologias do Trabalho Científico*, 21ª Edição, Revista e Ampliada, Cortez Editora, 2000, p. 162.

³ MINAYO, M. C. de S. *O desafio do conhecimento: pesquisa qualitativa em saúde*. 14ª ed., São Paulo: Hucitec, 2010, p. 21.

⁴ LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. *Fundamentos de metodologia científica*. 5ª ed. São Paulo: Atlas, 2003, p. 83.

ressalta a importância da metodologia na garantia da validade e confiabilidade dos resultados de pesquisa.⁵

Conforme IRAÊ BAPTISTE LUNDIN, "metodologia é a ciência que estuda os métodos e as técnicas empregadas na realização de uma pesquisa científica". Esta autora enfatiza o papel da metodologia na orientação e sistematização das atividades de pesquisa.⁶

1.2. Tipos de Pesquisa

1.2.1. Quanto à Natureza

A pesquisa pode ser classificada quanto à sua natureza em duas categorias principais:

1.2.1.1. Pesquisa Básica

Também conhecida como pesquisa fundamental ou pura, tem como principal objectivo expandir o conhecimento científico sem uma aplicação prática imediata. Visa gerar novas teorias e compreender melhor fenômenos naturais ou sociais.

A pesquisa básica procura ampliar as fronteiras do conhecimento, sem se preocupar diretamente com suas possíveis aplicações práticas.⁷

1.2.1.2. Pesquisa Aplicada

Busca resolver problemas práticos e imediatos. Sua finalidade é gerar conhecimentos para aplicação prática, dirigidos à solução de problemas específicos. A pesquisa aplicada objetiva a aplicação prática dos conhecimentos, buscando resolver problemas concretos".⁸

⁵ GIL, António Carlos. *Métodos e técnicas de pesquisa social*. 6ª ed. São Paulo: Atlas, 2008, p.17.

⁶ LUNDIN, Irae Baptiste, *Metodologia da pesquisa: fundamentos e técnicas*. 1ª ed. Rio de Janeiro: Vozes, 2003, p. 30.

⁷ GIL, António Carlos. *Métodos e técnicas de pesquisa social*. 6ª ed. São Paulo: Atlas, 2008, p.26.

⁸ LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. *Fundamentos de metodologia científica*. 5ª ed. São Paulo: Atlas, 2003, p. 19.

Neste trabalho usaremos a pesquisa básica pois que é o tipo de pesquisa que permite explorar os conceitos teóricos subjacentes ao IRPS, desenvolvendo novas teorias ou ampliando as existentes. Isso é crucial para compreender profundamente o funcionamento do sistema tributário e os princípios que o regem. E tal como dissemos, este tipo de pesquisa visa expandir o conhecimento científico sem uma aplicação prática imediata.

No contexto do estudo da nossa temática incidindo sobre o IRPS, isso significa entender melhor as bases legais do imposto, contribuindo para o corpo teórico do Direito Fiscal. Outrossim, escolhemos esta pesquisa pois que a pesquisa básica incentiva uma abordagem crítica e reflexiva, questionando os princípios e práticas atuais do legislador ao nível do Regime jurídico do IRPS, de tal forma que possa levar a insights sobre possíveis melhorias ou reformas no sistema tributário.

1.2.2. Quanto aos Objetivos

Os objectivos da pesquisa determinam sua classificação em:

1.2.2.1. Pesquisa Exploratória

Tem como objetivo proporcionar maior familiaridade com o problema, com vistas a torná-lo mais explícito ou a construir hipóteses. Envolve levantamento bibliográfico, entrevistas com pessoas que tiveram experiências práticas com o problema pesquisado e análise de exemplos que estimulem a compreensão.

A pesquisa exploratória tem como principal objetivo desenvolver, esclarecer e modificar conceitos e ideias, com vistas à formulação de problemas mais precisos ou hipóteses pesquisáveis".⁹

⁹ MINAYO, M. C. de S. *O desafio do conhecimento: pesquisa qualitativa em saúde*. 14ª ed., São Paulo: Hucitec, 2010, p. 28.

1.2.2.2.Descritiva

Visa descrever as características de determinada população ou fenômeno. Envolve a utilização de técnicas padronizadas de coleta de dados, como questionários e observação sistemática.

A pesquisa descritiva observa, registra, analisa e correlaciona fatos ou fenômenos (variáveis) sem manipulá-los.¹⁰

1.2.2.3.Explicativa

Tem como principal objetivo identificar os fatores que determinam ou contribuem para a ocorrência dos fenômenos. Vai além da descrição, buscando entender o "porquê" das coisas. MINAYO explica que "*a pesquisa explicativa procura identificar os fatores que determinam ou que contribuem para a ocorrência dos fenômenos*".¹¹

O presente trabalho concilia a pesquisa explicativa e a exploratória porquanto, a pesquisa exploratória será usada para entender os diferentes aspectos e contextos em que o não englobamento ocorre, bem como as razões históricas e legislativas para sua implementação.

Por seu turno a pesquisa explicativa, será determinante para a identificação de causa e efeitos. Na verdade, como dissemos acima, a pesquisa explicativa busca identificar os fatores que determinam ou contribuem para a ocorrência dos fenômenos, indo além da simples descrição para entender o "porquê" dos eventos.

Assim, a presente pesquisa pretenderá investigar como o não englobamento dos rendimentos de trabalho dependente afecta a arrecadação tributária, a distribuição de renda e o comportamento dos contribuintes.

¹⁰ LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. *Fundamentos de metodologia científica*. 5ª ed. São Paulo: Atlas, 2003, p. 19.

¹¹ MINAYO, M. C. de S. *O desafio do conhecimento: pesquisa qualitativa em saúde*. 14ª ed., São Paulo: Hucitec, 2010, p. 57.

1.2.3. Quanto ao Método de Abordagem

Os métodos de abordagem da pesquisa podem ser divididos em:

1.2.3.1. Pesquisa Quantitativa

Caracteriza-se pelo uso de técnicas estatísticas para análise dos dados. Utiliza-se de questionários estruturados e outras ferramentas padronizadas para a coleta de dados, possibilitando a quantificação de resultados. GIL afirma que "*a pesquisa quantitativa se caracteriza pelo emprego da quantificação tanto nas modalidades de coleta de informações quanto no tratamento delas por meio de técnicas estatísticas*".¹²

1.2.3.2. Qualitativa

Foca na compreensão profunda dos fenômenos, valoriza a subjetividade e a complexidade do contexto. Emprega técnicas como entrevistas em profundidade, grupos focais e análise de conteúdo. MINAYO enfatiza que "*a pesquisa qualitativa trabalha com o universo dos significados, dos motivos, das aspirações, das crenças, dos valores e das atitudes*".¹³

O presente trabalho segue uma abordagem qualitativa. Segundo MINAYO, a pesquisa qualitativa "*trabalha com o universo dos significados, dos motivos, das aspirações, das crenças, dos valores e das atitudes*", o que é essencial para compreender como o princípio da igualdade tributária é percebido.¹⁴

A eleição por este tipo de pesquisa no presente trabalho justifica-se ajuda a identificar as justificativas e as críticas em torno do não englobamento, revelando as implicações teóricas e práticas dessa política tributária.

1.2.4. Quanto aos Procedimentos de Coleta de Dados

Os procedimentos de coleta de dados incluem:

¹² GIL, António Carlos. *Métodos e técnicas de pesquisa social*, 2008, p.42

¹³ MINAYO, M. C. de S. *O desafio do conhecimento: pesquisa qualitativa em saúde*, 2010, p. 22.

¹⁴ MINAYO, M. C. de S. *O desafio do conhecimento: pesquisa qualitativa em saúde*, 2010, p. 22.

1.2.4.1.Pesquisa Documental

Baseia-se na consulta de documentos já existentes, como relatórios, actas, livros e artigos científicos. MARCONI e LAKATOS, explicam que "*a pesquisa documental vale-se de materiais que não receberam ainda um tratamento analítico, ou podem ser reelaborados de acordo com os objetivos da pesquisa*".¹⁵

1.2.4.2.Pesquisa Bibliográfica

Envolve a análise de material já publicado, como livros, artigos de periódicos e teses. Tem como objetivo fundamentar teoricamente o estudo. GIL menciona que "*a pesquisa bibliográfica é desenvolvida a partir de material já elaborado, constituído principalmente de livros e artigos científicos*".¹⁶

Do parafraseado acima cumpre salientar que o presente trabalho é de cariz bibliográfico pois será levado a cabo através da doutrina publicada, concretamente através de leituras nos livros, artigos científicos, teses de doutoramento, dissertações de mestrados. A consulta bibliográfica por escopo o aprofundamento dos conceitos e definições sobre os vários institutos jurídicos conexos ao tema, do presente estudo. Cumpre ainda destacar que é considerada obrigatória e incontornável em quase todos os moldes de trabalhos científicos.

Com base neste tipo de pesquisa, recolhemos informações a partir de textos, livros, artigos e demais materiais de carácter científico, como se pode observar nas referências bibliográfica ao longo do nosso texto e segundo a lista bibliográfica.

Ademais, quanto aos procedimentos de recolha de dados, foi aplicado um estudo de natureza documental, visto ter sido como fontes de dados documentos com conteúdo informacional muito úteis para a pesquisa, assim como foi o uso da legislação pertinente, o que possibilitou a criação de um vínculo entre o discurso teórico e a realidade apresentada nos documentos legislativos.

¹⁵ LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. *Fundamentos de metodologia científica*. 2003, p. 167.

¹⁶ GIL, António Carlos. *Métodos e técnicas de pesquisa social*, 2008, p.50.

Nesse âmbito foi feita análise e interpretação da legislação pertinente, que são documentos normativos atinentes ao quadro jurídico sobre os impostos em Moçambique, a Constituição da República de Moçambique (CRM de 2004) e principalmente do Código Imposto sobre Rendimento de Pessoas Singulares que é a sede legal do nosso estudo, A legislação e a doutrina permitiram também, tomar conhecimento sobre a realidade objectiva em matéria sobre a o englobamento dos rendimentos de trabalho dependente em sede do IRPS.

1.3.Técnicas, Instrumentos De Colecta De Dados E Técnicas De Análise De Dados.

1.3.1. Técnicas e instrumentos da Recolha de Dados

1.3.1.1.A observação

Segundo MARCONI e LAKATOS, a observação é uma técnica que envolve a coleta de dados por meio da observação direta de fenômenos. A observação pode ser classificada como:¹⁷

- Participante O pesquisador integra-se ao grupo estudado, interagindo diretamente com ele.
- Não Participante: O pesquisador observa sem interferir ou interagir com o objeto de estudo.

1.3.1.2.A Entrevista

A entrevista é definida segundo MARCONI E LAKATOS, como uma conversa orientada, com o objetivo de obter informações sobre um tema específico. Pode ser:¹⁸

- Estruturada: é constituída por perguntas padronizadas e definidas antecipadamente.
- Semiestruturada: combina perguntas fechadas e abertas, permitindo flexibilidade na colecta de dados.
- Não estruturada: é baseada em perguntas abertas, permitindo ao entrevistado explorar suas respostas.

¹⁷ LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. *Fundamentos de metodologia científica*. 2003, p. 167.

¹⁸ LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. *Fundamentos de metodologia científica*. 2003, p. 167.

1.3.1.3.O Questionário

O questionário se afigura como um conjunto de perguntas entregues ao respondente, que as responde por escrito. Ele pode ser:

- **Fechado:** quando estruturado com alternativas de respostas previamente estabelecidas.
- **Aberto:** onde o inquirido tem liberdade para escrever suas respostas de forma livre.

1.3.1.4.Análise Documental

A análise documental envolve a análise de documentos escritos, como livros, relatórios, leis, etc., sendo uma técnica importante na colecta de dados históricos e legais.¹⁹

1.3.1.5.Testes

Os testes são instrumentos padronizados que medem aspectos como comportamento, habilidades ou aptidões dos participantes, sendo úteis em pesquisas quantitativas²⁰.

Portanto para efeitos do presente trabalho elegeu-se como técnica de recolha de dados a análise documental, trazendo na discussão do problema, a correlação doutrinal e legal, para posteriormente tirar ilações em relação ao fenómeno em reflexão.

Foi ainda definido como instrumento de recolha de dados, para a presente pesquisa, o levantamento bibliográfico, instrumento este que nos permitiu uma análise profunda das questões a volta do problema.

1.3.2. Técnica de apresentação e análise de dados

Para apresentação e análise de dados foi utilizado o principal critério denominado por categorização que consiste num processo de redução de dados. A definição de categorias nesta dissertação, foi resultado da síntese de aspectos marcadamente importantes para o estudo (a) compreender a dimensão principiológica e conceptual do Imposto; b) debruçar sobre o regime

¹⁹ LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. *Fundamentos de metodologia científica*. 2003, p. 167.

²⁰ LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. *Fundamentos de metodologia científica*. 2003, p. 167.

jurídico do IRPS; c) discutir a questão do não englobamento dos rendimentos de trabalho dependente à luz da igualdade tributária;

De referir ainda que, a categorização permitiu-nos fazer uma análise mais profunda da informação obtida ao longo da recolha dos dados e na análise dos conteúdos. Desta forma, pela natureza das informações recolhidas, foram apresentadas sob forma de descrição, por forma a criar maior simplicidade na leitura e interpretação dos mesmos.

1.4.Técnica de discussão de dados

Em se tratando de uma pesquisa múltipla (quanto à natureza, abordagem, objectivos e procedimentos técnicos), teve como base de discussão dos resultados a análise do conteúdo, que se traduziu na leitura e interpretação dos conteúdos abordados na fase da apresentação e análise dos dados, isto é, a base da discussão assentou nos resultados interpretados das diversas categorias do estudo.

A análise de conteúdo, auxiliado com o método hermenêutico, foi tomada como base neste estudo. Segundo BARDIN a análise de conteúdo representa um conjunto de técnicas de análise das comunicações visando obter dados, através de procedimentos sistemáticos e objectivos de descrição do conteúdo das mensagens, que permitiram inferir conhecimentos relativos às condições de produção ou de recepção dessas mensagens.²¹

²¹ BARDIN, Laurence, *Análise de Conteúdo*, Lisboa, 1979, p. 70.

CAPÍTULO II: REVISÃO DA LITERATURA USADA PARA A ANÁLISE DO NÃO ENGLOBAMENTO DOS RENDIMENTOS DE TRABALHO DEPENDENTE EM IRPS: UMA ANÁLISE À LUZ DO PRINCÍPIO DA IGUALDADE TRIBUTÁRIA

O presente capítulo encerra uma análise sob o ponto de vista do marco teórico, de onde procuramos trazer abordagens teóricas sobre aspectos essenciais do tema ora abordado. Nesta senda pretendemos trazer o enquadramento geral do tema no Direito Fiscal, definindo o imposto, a relação jurídica fiscal, identificando os outros tributos ao lado do imposto. Não menos importante, traremos nesta parte, o conceito de rendimentos para efeitos do IRPS. Posto isto, faremos a abordagem dos princípios norteadores do sistema fiscal moçambicano com principal destaque para o princípio da igualdade tributária. Por fim, nos debruçaremos sobre o regime jurídico do IRPS, reunindo bases doutrinárias e legais para posterior discussão do problema.

2.1.O enquadramento dos aspectos gerais do Direito Fiscal

2.1.1. A dimensão conceptual e principiológica do imposto

Quando iniciamos o estudo de qualquer tema, é essencial dar o enquadramento com vista a, posteriormente, escarpelizar o mesmo.

Conforme refere WATY, o imposto é o núcleo do Direito fiscal composto por normas de direito tributário material.²²

Assim, podemos definir imposto como uma prestação pecuniária, de caráter unilateral e definitivo, estabelecida por Lei, destituída de caráter sancionatório, exigida por entidades que exercem funções ou tarefas públicas a entidades individuais ou coletivas com capacidade contributiva, com vista a angariação de receita para obter financiamento do Estado.²³

Para GOMES define-se o tributo como *prestação patrimonial definitiva definida por lei, em sentido lato a favor de uma entidade que tem a seu cargo o exercício de funções públicas para a satisfação de fins públicos que não constituem sanção de actos ilícitos e não depende de vínculos anteriores.*²⁴

²² WATY, Teodoro Andrade, *Direito Tributário*, W&W Editora, Limitada, Maputo, 2013, p. 250.

²³ SANCHES, J.L. Saldanha, *Manual de Direito Fiscal*, 3.ª ed., Coimbra, Coimbra Editora, 2007, pp 15-18.

²⁴ GOMES, Nuno de Sá, *Manual de Direito Fiscal*, Vol. I, 2ª ed., Rei dos Livros, Lisboa, 2003, p. 59.

Portanto dos conceitos aqui enunciados, podemos inferir que objectivamente, o imposto é uma prestação pecuniária, unilateral definitiva e coactiva. Subjectivamente o imposto é uma prestação exigida a detentores de capacidade contributiva, a favor de entidades que exercem funções públicas.

2.1.2. O imposto e outros tributos

Nesta categoria destacamos os impostos que se podem definir como sendo uma prestação pecuniária, coativa, unilateral, a título definitivo, sem carácter de sanção, devida ao Estado ou outros entes públicos, com vista à realização de fins públicos.²⁵

A taxa é uma espécie tributária, que corresponde a uma prestação patrimonial, legal, a favor de ente público como contraprestação específica e individual de um serviço público ou de remoção de obstáculo jurídico ao comportamento da actividade de particulares.²⁶

A constituição especial pode provir de melhoria ou de causas de despesas acrescidas pelos particulares às entidades publicas e pelos quais há que compensar o sujeito publico. A contribuição especial decorre de uma actividade estadual que ocasional e indirectamente produz uma satisfação individual.²⁷

2.1.3. Relação jurídica tributária

A relação jurídica tributária pode ser definida, tal como decorre directamente da LGT, como vínculo estabelecido entre uma entidade de direito público, titular do direito de exigir o cumprimento de prestações tributárias a outra pessoa, singular ou coletiva, um património ou a uma organização de facto ou de direito, por força de determinação legal.²⁸

A entidade de direito público é o sujeito activo da relação tributária titular do direito de exigir o cumprimento das obrigações tributárias.²⁹ E a entidade obrigada a cumprir a prestação tributária é o sujeito passivo³⁰. Estamos, portanto, perante uma relação de carácter obrigacional, ainda que com características diferentes das relações obrigacionais de Direito Civil.

²⁵ CATARINO, João Ricardo, *Finanças Públicas e Direito Financeiro*. Lisboa: Almedina, 2014.

²⁶ WATY, Teodoro Andrade, *Introdução às Finanças Públicas e Direito Financeiro*. Maputo, W&W Editora, 2011, p. 190.

²⁷ WATY, Teodoro Andrade, *Introdução às Finanças Públicas e Direito Financeiro*. Maputo, W&W Editora, 2011, p. 190.

²⁸ NABAIS, José Casalta, *Direito Fiscal*, 9.ª Ed., Coimbra, Almedina, 2016, p. 261

²⁹ Cfr n. 1 do art. 18 da Lei de Bases do Sistema Tributário, aprovada pela Lei nº 15/2002 de 26 de Junho.

³⁰ Cfr n. 2 do art. 18 da Lei de Bases do Sistema Tributário, aprovada pela Lei nº 15/2002 de 26 de Junho.

Há situações, como é o caso da substituição tributária, em que “a prestação tributária é exigida a pessoa distinta do contribuinte” e “efectivada através dos mecanismos da retenção na fonte do imposto devido”.

2.2.O sistema fiscal Moçambicano

O Sistema fiscal é o sistema de impostos ou dos tributos, ou seja, os impostos vistos como um conjunto dotado duma dada articulação ou estrutura interna.³¹

Sistema Fiscal, é o conjunto de impostos existentes num certo espaço geográfico, reportando-se, sobretudo, ao domínio da legislação fiscal existente naquele.³²

Pelo que, não se confunde com o que podemos designar por sistema tributário que integra o conjunto dos tributos – impostos e taxas. O actual Sistema Fiscal abarca impostos criados em épocas distintas, acompanhando a evolução económica, social e política que se operou em Moçambique.

Os Impostos do Sistema Tributário Nacional classificam-se em directos e indirectos, actuando a diversos níveis, designadamente:

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

2.2.1. A Tributação dos rendimentos

Na tributação directa dos rendimentos na República de Moçambique faz-se através do seguinte sistema de impostos:

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

A tributação indirecta abarca impostos sobre a despesa. Neste sentido, a tributação indirecta, que compreende os impostos sobre a despesa integra:

³¹ NABAIS, José Casalta, *Direito Fiscal*, 2016, p. 33.

³² PEREIRA, Manuel Henrique de Freitas, *Fiscalidade*, 4ª edição, Almedina, Coimbra, 2011, p. 61.

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

Fora das formas de tributação acima descritas, cumpre também salientar que o sistema tributário de Moçambique se completa com outros impostos, nomeadamente:

- a) O Imposto do Selo;
- b) O Imposto sobre Sucessões e Doações;
- c) A Sisa;
- d) O Imposto Especial sobre o Jogo;
- e) O Imposto de Reconstrução Nacional;
- f) O Imposto sobre Veículos;

E porque estamos em face de uma discussão em face do IRPS, trataremos adiante especificamente sobre o IRPS.

2.3. Os princípios informadores do Sistema Fiscal Moçambicano: considerações iniciais.

Certamente que, o direito não se esgota nos diplomas e dispositivos legais que estão em constante evolução e mudança. Outrossim o sistema precisa de algo permanente, que explique e assente a validade e efectividade de todas e cada uma das normas. Desta forma, urge ressaltar que os princípios dão ao sistema normativo, o carácter da unidade, racionalidade, o significado, a tónica, sentido harmónico e a lógica acima de tudo.

Para o Jurisconsulto GOMES CANOTILHO, os princípios “*são fundamento de regras, isto é, são normas que estão na base ou constituem a ratio de regras jurídicas, desempenhando, por isso, uma função normogénica fundamentante*”.³³

A diferença é que as regras exigem, proíbem ou permitem algo de maneira bem delimitada e por seu turno os princípios necessitam uma realização de acordo com as possibilidades de fato e de direito, observando a melhor forma possível.³⁴

³³ CANOTILHO Gomes; MOREIRA Vital. *Constituição Da República Portuguesa Anotada*, I, Coimbra. 2007.

³⁴ CANOTILHO Gomes; MOREIRA Vital. *Constituição Da República Portuguesa Anotada*, I, Coimbra. 2007.

Não exigem, proibem ou permitem alguma coisa em estilo de tudo ou nada, pois consideram as possibilidades fáticas e jurídicas em observância da reserva do possível. A convivência dos princípios é conflitual, a das regras antinómica; os princípios coexistem, as regras antinómicas excluem-se.

Segundo JORGE MIRANDA, os princípios não se põem “*além ou acima do direito (ou do próprio direito positivo); também eles fazem parte do complexo ordenamental. Não se contrapõem às normas, contrapõem-se tão-somente às regras: as normas jurídicas é que se dividem em normas-princípios e em normas regras*”.³⁵

2.3.1. O princípio da Legalidade tributária

Segundo VASQUES, o princípio da legalidade tributária exige que as leis de impostos sejam aprovadas pelo parlamento democraticamente eleito e que essas leis fixem os elementos essenciais dos impostos com a densidade bastante para garantir a segurança dos contribuintes. Vale isto dizer que o princípio da legalidade tributária se analisa em primeiro lugar na exigência formal da reserva da lei parlamentar em matéria fiscal e, em segundo lugar numa exigência material de tipicidade ou determinabilidade das leis de imposto;³⁶

Por sua vez, CASALTA NABAIS refere que o princípio da legalidade fiscal tem na base a ideia de autoimposição, autotributação ou de autoconsentimento dos impostos, segundo a qual os impostos devem ser consentidos pelos próprios contribuintes, uma ideia que remonta à idade média e que tem expressão em numerosos documentos medievais entre os quais é de destacar a célebre *Magna Carta Libertatum* inglesa, em que muito claramente se (re)afirmou aquela ideia que veio a ter uma das suas mais significativas expressões no conhecido princípio da *no taxation without representation*.³⁷

Este princípio encontra consagração constitucional no ordenamento jurídico moçambicano nos termos do n. 2 do artigo 127 CRM, nos termos do qual os “*impostos são criados ou alterados por lei, que determina a incidência, a taxa, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes*”. E neste diapasão, encontra ainda previsão constitucional no artigo

³⁵ CANOTILHO Gomes; MOREIRA Vital. *Constituição Da República Portuguesa Anotada*, I, Coimbra. 2007.

³⁶ VASQUES, Sérgio, *Manual de Direito Fiscal*, Coimbra: Almedina, 2011, pp. 277-278.

³⁷ NABAIS, José Casalta, *Direito Fiscal*, 2016, p. 134.

100º nos termos do qual “os impostos são criados ou alterados por lei, que os fixa segundo critérios de justiça social.”

2.3.1.1.O princípio da Igualdade tributária

Segundo o Prof. BACELAR GOUVEIA, o princípio da igualdade reside numa relação triangular na qual se confrontam realidades em comparação, sob o prisma da disciplina jurídica que se quer estabelecer.³⁸

Acrescenta ainda que, o ponto focal do princípio da igualdade reside na apreciação da diferença e da identidade das situações sob o ponto de vista da disciplina jurídica a que ficam sujeitas, devendo surgir justificadamente apreciação valorativa e não meramente naturalística³⁹.

No entender daquele autor, o princípio da igualdade pretenderá alcançar duas dimensões distintas, a saber:

- Dimensão equalizadora;
- Dimensão diferenciadora⁴⁰

É mister reter a ideia de que não é permitido o tratamento diferenciado de situações iguais, sem um fundamento válido que justifique esse tratamento desigual.

Portanto, à luz dos princípios jurídicos da igualdade e da proibição da discriminação, é proibido o tratamento diferenciado arbitrário e violador da dignidade humana, sendo que, se tal acontecer, estaremos perante uma situação de discriminação.

Partindo do princípio de que se deve considerar os iguais de forma igual, então, uma consequência deste entendimento é, precisamente, que ninguém seja tratado de forma diferente, sem uma justificação ou fundamento razoável.

Portanto, interligado com o princípio da igualdade encontra-se, justamente, o princípio da proibição da discriminação.

³⁸ GOUVEIA, Jorge Bacelar. *Direito Constitucional de Moçambique*. Lisboa: IDiLP, 2015, p.224.

³⁹ GOUVEIA, Jorge Bacelar. *Direito Constitucional de Moçambique*. Lisboa: IDiLP, 2015, p.224.

⁴⁰ GOUVEIA, Jorge Bacelar. *Direito Constitucional de Moçambique*. Lisboa: IDiLP, 2015, p.224.

Pode, assim, diferenciar-se um indivíduo do outro ou igualar-se dois ou mais indivíduos que estão em situações ou condições diferentes, desde que haja uma justificação, que deve ser objectiva e razoável. O que não é permitido é discriminar. De forma sucinta, existe discriminação quando estamos perante uma diferenciação arbitrária, uma diferenciação sem uma justificação aceitável num Estado de Direito Democrático.

Nesta senda, Patrícia Moura refere que o que está em causa no princípio da igualdade é “a igualdade por se tratar de um ser humano e não por ser gordo ou magro, feio ou bonito, negro, branco ou pardo, pobre ou rico. Tratar os homens com igualdade é alocá-los no mesmo nível, ou seja, tratá-los como seres humanos.”⁴¹

De acordo com GOMES CANOTILHO e VITAL MOREIRA, o princípio da igualdade afigura-se como direito subjectivo específico e autónomo e como direito, liberdade e garantia de natureza defensiva, positiva e correctiva.⁴²

Ainda no entender daqueles autores, o princípio da igualdade tem uma natureza defensiva, pois pretende proteger os cidadãos contra um eventual tratamento desigual não fundamentado, por parte das entidades no exercício de poderes públicos.⁴³

Já a natureza positiva se revela no facto de a plena realização do princípio da igualdade implicar, por vezes, a execução de medidas, por parte do Estado, que auxiliem na obtenção da pretendida uniformidade entre todos, que é, no fundo, a efetivação real do princípio da igualdade. Por último, a natureza correctiva significa que, por vezes, é necessário implementar medidas (de acção afirmativa) que visam corrigir desigualdades de facto.⁴⁴

⁴¹ Patrícia Uliano Effting Zoch de Moura, *A Finalidade Do Princípio Da Igualdade: A Nivelção Social: Interpretação Dos Atos de Igualar*. Porto Alegre: Sérgio António Fabris, 2005, p. 23.

⁴² CANOTILHO Gomes; MOREIRA Vital. *Constituição Da República Portuguesa Anotada*, I, Coimbra. 2007, p.337.

⁴³ CANOTILHO Gomes; MOREIRA Vital. *Constituição Da República Portuguesa Anotada*, I, Coimbra. 2007, p.337.

⁴⁴ CANOTILHO Gomes; MOREIRA Vital. *Constituição Da República Portuguesa Anotada*, I, Coimbra. 2007, p.337.

2.3.1.1.1. A igualdade fiscal

A igualdade constitui o mais importante princípio da nossa Constituição Fiscal, se não damos conta disso no artigo 35º, nos aparece no n. 1 do artigo 127º segundo o qual 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”.

E na verdade, como bem ressalta VASQUES, esta disposição estabelece todo um programa de intervenção para o sistema fiscal e subordina os impostos sobre o rendimento, património e consumo a preocupações de justiça material.⁴⁵

Tal como noutros domínios, o princípio da igualdade tributária pode resumir-se na formula segundo a qual se deve tratar de modo igual o que é igual e de modo diferente o que é diferente. Para VASQUES esta fórmula se decompõe em dois elementos essenciais: a igualdade ou diferença das realidades a tratar; a igualdade ou diferença do tratamento que lhes é dispensado.

Nos impostos, este princípio toma como forma o critério da “capacidade contributiva”, ao passo que nas taxas a medida da exigibilidade assenta no “princípio da equivalência”.

Segundo TEIXEIRA RIBEIRO o princípio da igualdade, “*implica assim igual imposto para os que dispõem de igual capacidade contributiva - igualdade horizontal - diferente imposto para os que dispõem de diferente capacidade contributiva na proporção desta diferença – igualdade vertical.*”⁴⁶

Na verdade, assaca-se aqui que a finalidade do imposto é que toda a comunidade contribua para despesas que são usufruídas ou aproveitadas por todos, sendo, por isso, o critério de igualdade mais adequado o da capacidade contributiva, cada um contribui de acordo com a sua

⁴⁵ VASQUES, Sérgio, *Manual de Direito Fiscal*, Coimbra: Almedina, 2011, p. 247.

⁴⁶ RIBEIRO J. J. Teixeira, *Lições de finanças públicas*, 5.ª ed., refundida e actualizada, Coimbra, 1995.

força económica, sendo exigidos impostos sobre todas as realidades económicas, isto é, incidindo sobre o rendimento, o património e o consumo dos particulares.

Outrossim, o princípio da igualdade fiscal estabelece uma relação com a distribuição justa em matéria de tributos, especificamente no que diz da repartição justa da contribuição devida ao Estado, decorrente do dever de pagar tributos.

Em geral, no que toca ao princípio da igualdade se quer aqui dizer que todos dispõem de capacidade contributiva devem suportar o imposto, não sendo admissíveis favores individuais.⁴⁷

Tal como se disse acima, o princípio da igualdade também se traduz na obrigação da imposição de medidas diferenciadoras de modo a obter uma igualdade de oportunidades necessária à igualdade real entre cidadãos.

Portanto, é neste contexto que se justifica a discriminação positiva da família, ou as deduções à colecta em sede de IRPS em função do número de filhos, por exemplo.

Como podemos ver nos termos da alínea a) do n.1 do artigo 59º do CIRPS à colecta do IRPS são efectuadas as seguintes deduções: à situação pessoal e familiar do sujeito passivo.

E mais diz o legislador que à cada colecta devida por contribuintes em território moçambicano e até ao seu montante são deduzidos anualmente: i) 1.800,00 Mts por cada sujeito passivo; ii) 600,00Mt quando exista um dependente; 900,00 Mt quando existam dois dependentes; 1.200,00Mt quando existam três dependentes e 1.800,00Mt quando existam quatro ou mais dependentes desde que não sejam sujeitos passivos deste imposto.⁴⁸

Este princípio centra-se na realização da justiça material, devendo a lei fiscal tratar os cidadãos de um modo igual, igualdade que terá como critério, a capacidade contributiva, proibindo assim tratamentos desiguais quando os mesmos não sejam dotados de razões objectivamente atendíveis.

⁴⁷ PENE, Cláudio, *Apontamentos de Direito Fiscal Moçambicano*, Maputo: Escolar Editores, 2014, p. 35.

⁴⁸ Cfr. al a) e b) do n. 1 do artigo 60 do CIRPS.

O princípio da igualdade de todos os cidadãos perante a lei, é uma conquista da revolução francesa e que se firmou e expandiu, posteriormente, em quase todo o mundo, sendo consagrado nas constituições liberais do Século XIX, e que pode, hoje, dizer-se, princípio inerente à Constituição material dos modernos Estados de Direito.

JORGE MIRANDA analisa o sentido da igualdade, concluindo que a mesma deve assentar no pressuposto de que “*igualdade significa proibição do arbítrio e intenção de racionalidade e, em último termo, intenção de justiça*”.

SOUSA FRANCO apud RIBEIRO entende que:

“no plano dos princípios de qualquer sistema fiscal, a ideia de justiça fiscal deve de alguma forma ter prioridade sobre qualquer outra; até (que mais não fosse) porque ela condiciona a própria eficiência e rendimento do sistema, na medida em que uma distribuição injusta estimulará a fraude e a evasão fiscais e distorcerá comportamentos”.⁴⁹

Da ideia de justiça fiscal, conceito central, resulta, como concepção base que deve presidir a qualquer sistema fiscal moderno, a noção de igualdade entre os cidadãos. Sendo possível vislumbrar no princípio da igualdade, enquanto igualdade fiscal, diversos sentidos ou aceções⁵⁰.

(1) igualdade perante a lei, traduzida na aplicação à lei fiscal do artigo 35.º da Lei Fundamental, o que vale por significar a igualdade de tratamento dos cidadãos pela lei fiscal, e a proibição de qualquer privilégio ou benefício — bem como prejuízo ou privação — em razão dos fundamentos ali invocados;

(2) igualdade de sacrifícios, no sentido de que a igualdade perante o imposto se deve estabelecer mediante a igualdade de sacrifício em termos de se instituir um sistema através do qual seja estabelecida uma igualdade económica de sacrifício fiscal entre contribuintes com diversos níveis de rendimento (ou de riqueza, em geral);

⁴⁹ FRANCO, António Sousa, *Finanças Públicas e Direito Financeiro*, 1990 apud TEIXEIRA RIBEIRO, José Joaquim, *Lições de Finanças Públicas*, 5.ª edição refundida e atualizada, reimpressão, Coimbra, Coimbra Editora, 1997, p. 258.

⁵⁰ Vide Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 806/93, de 30 de Novembro de 1993, proc. n.º 204/91, Plenário, Rel. Cons. António Vitorino, disponível em www.tribunalconstitucional.pt acesso aos 24 de Julho de 2024.

(3) igualdade social, em ordem a que o sacrifício tributário seja tendencialmente igual, em condições nas quais as circunstâncias diferenciadoras entre os contribuintes são muitas e profundas. A personalização do imposto é uma forma de realizar a igualdade social, tratando igualmente os iguais e desigualmente os desiguais, e atribuindo efeito compensatório das desigualdades ao próprio sacrifício fiscal (igualdade compensatória).

O princípio da justiça na repartição dos rendimentos e da riqueza, enquanto finalidade do sistema fiscal, não se acha expressamente definido no texto constitucional mas, há-de dizer-se, por força de um entendimento *omnicomprensivo*, unitário e global do «pensamento e discurso constitucional», não poder deixar ele de fazer apelo ao princípio da igualdade em termos de proibir o legislador fiscal de tratar desigualmente aquilo que é essencialmente igual.⁵¹

A ideia do princípio da igualdade proíbe ainda a atribuição de vantagens ilegítimas, revelando-se imprescindível saber se quem é beneficiado - na medida em que lhe é atribuído um direito - o é por razões justificadas e constitucionalmente relevantes, ou, se por outro lado, nos encontramos perante um privilégio por parte de quem beneficia.⁵²

Concretamente, quanto aos *benefícios fiscais*, e na visão de MACHADO e COSTA entendemos que os mesmos devem ser aferidos por referência ao princípio em presença, na medida em que constituem uma excepção à incidência do imposto respectivo⁵³. Decorre do entendimento de MACHADO e COSTA que:

Do ponto de vista constitucional, a existência de um tratamento diferenciado não é, em si mesma, inadmissível. Ponto é que exista um objectivo constitucional que legitime a desigualdade de tratamento e que a mesma seja adequada, necessária e proporcional em sentido estrito à prossecução desse objectivo. Ou seja, o tratamento diferenciado deve ser justificado e fundamentado a partir da Constituição e no quadro dos seus valores e princípios.⁵⁴

Visto deste modo, uma isenção estará a violar o princípio da igualdade quando as razões que fundamentam a sua atribuição a um contribuinte não tenham cobertura constitucional

⁵¹ MACHADO, Jónatas; COSTA, Paulo Nogueira da, *Curso de Direito Tributário*, Coimbra: Coimbra Editora, 2009, p. 43.

⁵² MACHADO, Jónatas; COSTA, Paulo Nogueira da, *Curso de Direito Tributário*, Coimbra: Coimbra Editora, 2009, p. 43.

⁵³ MACHADO, Jónatas; COSTA, Paulo Nogueira da, *Curso de Direito Tributário*, Coimbra: Coimbra Editora, 2009, p. 44.

⁵⁴ MACHADO, Jónatas; COSTA, Paulo Nogueira da, *Curso de Direito Tributário*, 2009, p. 47.

ou quando as mesmas justifiquem a sua atribuição a outros contribuintes em condições fáctica ou normativamente idênticas.

Vale isto dizer, como refere VASQUES que

“a mera invocação pelo legislador de um qualquer interesse extrafiscal não basta para justificar o agravamento ou desagravamento de um tributo feito em derrogação da igualdade tributária. Existem em jogo taxas, contribuições ou impostos, é necessário que esse interesse extrafiscal revele tal intensidade que torne proporcionada a derrogação da igualdade (...)”.⁵⁵

Quando as medidas extrafiscais resistam a este teste de proporcionalidade, devemos considerá-las legítimas, quando falhem este teste, verifica-se a violação do art. 35.º da Constituição da República de Moçambique.

Levando em consideração a sua natureza, CASALTA NABAIS considera que não se lhes aplica o princípio da igualdade fiscal, por se traduzirem *em instrumentos de diferenciação e de selecção de comportamentos dos contribuintes a fim de os estimular ou incentivar*.⁵⁶

Entendendo que se aplica quanto a estes, o princípio da proporcionalidade ou da proibição do excesso, na medida em que a concessão de determinado benefício fiscal (como instrumento de política económica e social), não constitua um meio excessivo ou desajustado, comparativamente a outros instrumentos disponíveis e dos quais resultem menos prejuízos perante os objectivos que se querem ver prosseguidos.

Segundo KLAUS TIPKE *apud* VASQUES⁵⁷, consideramos “*indispensável que o ganho de bem-estar trazido pelo sacrifício da igualdade tributária seja maior do que o bem-estar que resultaria da sua preservação*”.

2.3.1.2.O princípio da capacidade contributiva

O princípio da capacidade contributiva nos diz que os impostos devem adequar-se à força económica do contribuinte e por isso o seu alcance mais elementar está na exigência de

⁵⁵ VASQUES, Sérgio, *Manual de Direito Fiscal*, Coimbra: Almedina, 2011, p. 251.

⁵⁶ NABAIS, José Casalta, *Direito Fiscal*, 5ª ed, Coimbra, Almedina, 2010, p. 440.

⁵⁷ Tipke, Klaus, *Die Steuerrechts-ordnung*, 2000. *apud* VASQUES, Sérgio, *Manual de Direito Fiscal*, Coimbra: Almedina, 2011, p. 252.

que o imposto incida sobre as manifestações de riqueza e que todas as manifestações de riqueza lhe fiquem sujeitas.⁵⁸

O princípio da capacidade contributiva vai interferir a serviço da igualdade em razão das desigualdades verificadas em termos de capacidades económicas para assumir os deveres tributários, regulando a oneração do contribuinte, através de mecanismos fiscais, para além dos fatores de tributação em si, tais como os que determinam as alíquotas em razão da selectividade ou da essencialidade, mas, também, diretamente na distribuição de benefícios fiscais, nomeadamente com objectivos sociais.⁵⁹

Tendo o imposto como medida o princípio da capacidade contributiva, procura que se tribute o contribuinte consoante a sua força económica (todas as manifestações de riqueza), e apresenta como finalidade uma ideia de solidariedade (interesse geral).

Segundo, CASALTA NABAIS o princípio da capacidade contributiva não encontra um suporte adequado nem na teoria do benefício ou da equivalência, por não estarem em sintonia com o Estado Social, servindo essas teorias apenas de suporte aos tributos bilaterais.⁶⁰

2.3.1.3.O princípio da segurança jurídica

Convém ressaltar que a segurança em sentido amplo, constitui um dos anseios principais do homem, quer no sentido de segurança pessoal, familiar, financeira, estando, obviamente, a segurança jurídica entre essas preocupações.

CANOTILHO nos ensina que a segurança jurídica impõe que as normas sejam dotadas de fiabilidade, clareza, racionalidade e transparência para que o cidadão veja garantida a segurança nas suas disposições pessoais e nos efeitos jurídicos dos seus próprios actos.⁶¹

Nesta senda, o professor, NABAIS, afirma que,

“o princípio da segurança jurídica incide na ideia de Estado de Direito, impõem-se fundamentalmente ao legislador, limitando este em dois sentidos: num primeiro sentido

⁵⁸ VASQUES, Sérgio, *Manual de Direito Fiscal*, 2011, p. 253.

⁵⁹ VASQUES, Sérgio, *Manual de Direito Fiscal*, 2011, p. 253.

⁶⁰ NABAIS, José Casalta, *Direito Fiscal*, 2016, p. 283.

⁶¹ CANOTILHO, J. J. Gomes, *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*, 7.^a edição, Coimbra, Almedina, 2003, p. 257.

faz-se referência a elaboração de normas retroactivas que sejam desfavoráveis ao contribuinte. Na livre alterabilidade das leis fiscais favoráveis. Para além do legislador este princípio aplica-se também aos outros operadores no âmbito do direito fiscal, com particular destaque para a administração tributária”.⁶²

Não obstante, a segurança jurídica não se apresenta como um conceito unívoco. Na verdade, este conceito pode ser concebido em diferentes feixes normativos, tais como:

- (i) na proibição da retroatividade;
- (ii) na inalterabilidade do caso julgado;
- (iii) na estabilidade de casos decididos mediante actos administrativos constitutivos de direitos;
- (iv) na estabilidade do ordenamento jurídico;
- (v) na proteção contra o abuso das forças das autoridades públicas;
- (vi) no princípio da legalidade, numa vertente material.⁶³

Nesta mesma senda considera SANCHES que *a segurança jurídica não é um problema específico do Direito Fiscal, mas também um problema conjunto da ordem jurídica na relação comunicativa que se estabelece com os cidadãos e que permite a estes tomarem as suas decisões com possibilidade de previsão das consequências*.⁶⁴

Uma das facetas da segurança jurídica é como defesa dos cidadãos contra uma eventual actividade arbitrária do Estado, face à necessária adequação da conduta dos agentes do estado à lei, decorrente, por sua vez, do princípio da legalidade, garantindo aos cidadãos a liberdade, a igualdade e a segurança, direitos previstos constitucionalmente.⁶⁵

Deste modo, a segurança jurídica é ínsita ao Estado Democrático de Direito, como forma de dar proteção aos cidadãos “contra a prepotência, o arbítrio e a injustiça (especialmente por parte do próprio Estado)”, eis o motivo preponderante para considerar-se a segurança jurídica como direito fundamental dos cidadãos e, conseqüentemente, dos contribuintes à certeza na tributação, fruto da segurança jurídica e da legalidade tributária.

⁶² NABAIS, José Casalta, *Direito Fiscal*, 5ª ed, Coimbra, Almedina, 2010, p. 148.

⁶³ CANOTILHO, J. J. Gomes, *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*, 7.ª edição, Coimbra, Almedina, 2003, p. 257.

⁶⁴ SANCHES, J.L. Saldanha, *Manual de Direito Fiscal*, 3.ª Ed., Coimbra, Coimbra Editora, 2007, p. 169.

⁶⁵ MARCOS, António, *O Direito dos Contribuintes à Segurança Jurídica*. Porto, Universidade Fernando Pessoa, 1997, p. 110.

O facto de não encontrarmos na Constituição da República de Moçambique a consagração expressa da segurança jurídica, não implica concluir que a mesma esteja afastada do rol de direitos dos cidadãos moçambicanos, uma vez que o princípio da segurança jurídica, como imperativo e subprincípio do Estado de direito, integra tacitamente o art. 3º, que prescreve que “*a República de Moçambique é um Estado de direito, baseado no pluralismo de expressão, na organização política democrática, no respeito e garantia dos direitos e liberdades fundamentais do homem.*”

1.1.A segurança jurídica no âmbito da relação jurídica tributária

Podemos entender a relação jurídica tributária, como a relação fiscal estabelecida entre as partes (sujeitos da relação jurídica tributária) e a Administração Tributária ou puramente entre as partes no âmbito de uma obrigação tributária a que estão adstritas.

Ao falar da temática, diz-nos SANCHES que, “*a segurança jurídica não é um problema específico do Direito Fiscal: é um problema da ordem jurídica no seu conjunto na relação comunicativa que estabelece com os cidadãos e que lhes permite tomarem as suas decisões com possibilidade de previsão das consequências.*”⁶⁶

O princípio da segurança jurídica pressupõe que o contribuinte pode agir com total garantia, ou seja, ser capaz de fazer previsões em seu orçamento com base na legislação tributária e poderá contar com essas previsões. O princípio da segurança jurídica tem como propósito demonstrar ser princípio norteador da atuação dos Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário proporcionando estabelecer credibilidade ao ordenamento jurídico e, dessa forma, preservar os fundamentos basilares e norteadores do Estado Social.⁶⁷

A segurança jurídica em matéria tributária reside na possibilidade de poder depositar-se confiança, ter-se certeza na actuação dos entes públicos, tudo com base na lei, com “efeitos jurídicos duradouros”. É um direito em favor do contribuinte contra o estado, no sentido de que este não haja em desconformidade com a lei, ou fora dos limites estabelecidos na mesma.⁶⁸

⁶⁶ SANCHES, J.L. Saldanha, *Manual de Direito Fiscal*, 3.ª Ed., Coimbra, Coimbra Editora, 2007, p. 169

⁶⁷ Disponível em: <https://www.doc-du-juriste.com/blog/conseils-juridiques/dissertationdroit-fiscal-securite-juridique-contribuables-droit-fiscal-26-02-2019.html> - acesso em 16 de Junho de 2024.

⁶⁸ Disponível em: <https://www.doc-du-juriste.com/blog/conseils-juridiques/dissertationdroit-fiscal-securite-juridique-contribuables-droit-fiscal-26-02-2019.html> - acesso em 16 de Junho de 2024.

2.4.O Enquadramento do IRPS no sistema tributário Moçambicano

2.4.1. As principais reformas no âmbito do IRPS

Cumpre ressaltar que desde a criação do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares pelo Decreto n.º 20/2002, de 30 de Julho até as alterações trazidas pela Lei n.º 20/2013, de 31 de Setembro, a arrecadação de receitas aos cofres do Estado através deste imposto não foi de todo eficaz, o que suscitou ao longo dos tempos, algumas reformas.

Foi aprovada nesta senda, a revisão do CIRPS, através da Lei n.º 20/2013, de 31 de Setembro, que incidiu sobre os principais aspectos:

- O isolamento dos rendimentos do trabalho dependente com os das outras categorias;
- O não englobamento dos rendimentos de contribuintes casados e/ou unidos de facto; • A isenção do subsídio de morte no âmbito do IRPS;
- Estabeleceu-se o valor mínimo não tributável em montante fixo;
- Declarou-se a impossibilidade dos dependentes constarem de mais do que uma declaração de rendimentos;
- Extinguiu-se a faculdade de englobamento dos rendimentos sujeitos a taxas liberatórias;
- O legislador preconizou a não dedutibilidade, para efeitos de determinação do rendimento colectável, dos rendimentos do trabalho dependente;
- Operou-se a extinção dos actos isolados para efeitos de tributação em IRPS;
- Procedeu-se à redução das percentagens das mais-valias, consideradas para efeitos da determinação do rendimento colectável;
- Operou-se a extinção dos abatimentos ao rendimento líquido total;
- A dispensa, para apresentação da declaração de rendimentos, dos sujeitos passivos detentores apenas de rendimentos de trabalho dependente;
- A inclusão de mais rendimentos à tributação pela taxa liberatória de 20%;
- O alargamento dos limites mínimos de cobrança e reembolso;
- Entre outras reformas.

Ainda no âmbito da reforma, em 2017 foi publicada a Lei n.º 19/2017, de 28 de Dezembro tendo esta lei introduzido algumas alterações ao Código do Imposto sobre o

Rendimento de Pessoas Singulares Moçambicano, que foi aprovado pela Lei n.º 33/2007, de 31 de Dezembro.

Esta lei introduz algumas alterações ao Código do Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Singulares Moçambicano, algumas das quais poderão ter algum impacto na forma como são vistos os impostos em Moçambique.⁶⁹

Como sumário podemos dizer que as principais alterações introduzidas pela referida Lei foram as seguintes:

No que se refere às Declarações de Rendimentos, a lei dispensa da apresentação desta declaração os sujeitos passivos que, no ano a que o imposto diz respeito, apenas tenham auferido de rendimentos resultantes de trabalho dependente sujeitos a retenção na fonte.

No que se refere às deduções à colecta, as regras relativas à situação familiar e dupla tributação foram clarificadas. Foram introduzidas clarificações no que se refere à ordem pela qual se devem considerar as referidas deduções e condição para a aplicação da mesma, bem como foi clarificado o facto de que as deduções serão apenas aplicáveis aos sujeitos passivos residentes no território Moçambicano.

No que se refere às retenções na fonte do imposto relativo ao trabalho dependente, a Lei n.º 19/2017, de 28 de Dezembro introduziu uma nova alteração. A referida lei introduziu a obrigação de aplicar retenção na fonte autónoma aos subsídios de férias e outros equiparáveis, bem como às prestações adicionais correspondentes aos 13.º e 14.º meses.

Esta alteração introduziu a colaboração das Autarquias Locais com a Autoridade Tributária na cobrança de alguns impostos.

O Artigo 66-A do Código do Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Singulares Moçambicano, agora introduzido pela Lei n.º 19/2017, de 28 de Dezembro, estabelece a colaboração das Autarquias Locais com a Autoridade Tributária na cobrança do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares incidente sobre os rendimentos derivados de imóveis nelas situados. Esta colaboração deverá no entanto ocorrer em termos ainda a regulamentar.

⁶⁹ Disponível em <https://oneadvice.biz/index.php/mo%C3%A7ambique/346-novidades-no-regime-do-imposto-sobre-o-rendimento-de-pessoas-singulares-irps>, acesso aos 06 de Agosto de 2024.

A lei acima referida estabelece que as referidas Autarquias Locais ganharão 10% do respectivo imposto cobrado, como contrapartida pela referida colaboração e essa receita será considerada como uma receita própria da referida Autarquia Local.⁷⁰

2.5.Os Caracteres Genéricos do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares

O imposto é a figura tributária com maior destaque no âmbito do Direito Tributário e também na vida política e social, dado ser a maior fonte de receita para os cofres do Estado. Deste modo se compreende porque o conjunto de normas jurídicas que regulam o domínio dos impostos tem uma disciplina própria e destacada do Direito Tributário, denominada Direito Fiscal.

O imposto é juridicamente desenhado como uma prestação pecuniária, coativa, não sinalagmática, sem carácter de sanção, exigida por um ente público com vista à satisfação de necessidades financeiras.⁷¹

Contudo, esta definição não basta para espelhar as especificidades do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares. Efectivamente, todos os tributos possuem uma multiplicidade de aspetos particulares ou distintivos que os diferenciam dos demais em termos jurídico-normativos. No caso específico do IRPS podem apontar-se algumas características relevantes.

Em primeiro lugar, o IRPS é um imposto sobre o rendimento, o que significa que a base económica, o alvo de tributação do IRPS é o rendimento em detrimento das outras formas de manifestação de capacidade contributiva.⁷²

O imposto sobre o rendimento incide, grosso modo, sobre o acréscimo patrimonial ou ganho obtido pelo sujeito passivo.

⁷⁰ Art. 66-A aditado pela Lei n.º 19/2017, de 28 de Dezembro

⁷¹ TEIXEIRA RIBEIRO, José Joaquim, *Lições de Finanças Públicas*, 5.ª edição refundida e atualizada, reimpressão, Coimbra, Coimbra Editora, 1997, p. 258.

⁷² TEIXEIRA RIBEIRO, José Joaquim, *Lições de Finanças Públicas*, 1997, p. 258.

Como obriga o princípio da capacidade contributiva, o IRPS deve incidir sobre o rendimento líquido, global e disponível, para que não se tribute também a realidade geradora de rendimentos.⁷³

Em terceiro lugar, no que se refere ao modelo de tributação, por exigência constitucional, o IRPS é um imposto único, o que quer dizer que só existe um imposto que tribute os rendimentos das pessoas singulares, o que revela uma preocupação com o princípio da capacidade contributiva, que obriga a tributação global do rendimento do sujeito passivo.⁷⁴

Outra característica deste imposto é que este recai somente sobre o rendimento das pessoas singulares. Nessa medida, qualquer pessoa humana que perceba algum dos rendimentos que constam das normas de incidência real do imposto será tributada em sede de IRPS.⁷⁵

Ademais, cabe-nos ressaltar que o IRPS é pessoal, tendo em conta que pondera as condições económicas, sociais e familiares dos sujeitos passivos. Esse grau de personalização dos impostos não deixa de ser extremamente importante na concretização dos princípios da consideração fiscal da família e da capacidade contributiva, bem como na concretização da redistribuição justa dos rendimentos e da riqueza.

Nessa medida o prof. CARDOSO DA COSTA, procede com o exame de quatro elementos de personalização que definem o IRPS como um imposto pessoal⁷⁶:

- a) a consideração da globalidade do rendimento do sujeito passivo, pois, de outra forma, seria impossível conhecer a situação económico-financeira do mesmo;
- b) a não sujeição do mínimo de existência a tributação;
- c) a ponderação dos encargos familiares;
- d) e, por último, a aplicação de taxas progressivas à matéria coletável.

⁷³ TEIXEIRA RIBEIRO, José Joaquim, *Lições de Finanças Públicas*, 1997, p. 258.

⁷⁴ NABAIS, José Casalta, *Direito Fiscal*, 2016, p. 283.

⁷⁵ ROCHA, Joaquim Freitas, *Apontamentos de Direito Tributário – A relação jurídica tributária*, Braga, AEDUM, 2009, p. 19.

⁷⁶ COSTA, José Manuel M. Cardoso, *Curso de Direito Fiscal*, 2.ª edição, Coimbra, Almedina, 1972, p. 37.

No entanto, note-se que estes factores de pessoalização apenas são aplicáveis aos sujeitos passivos residentes, já que quanto aos não residentes o IRPS assume a natureza de imposto real, não atendendo a qualquer elemento pessoal do sujeito passivo.

O IRPS também tem a particularidade de ser um imposto periódico ou duradouro.

A obrigação de IRPS tem na sua base uma relação jurídica tributária que tem por pressuposto da tributação um facto tributário duradouro que se verifica periódica e sucessivamente, pelo que tende a renovar-se regularmente em cada período de tributação. Dito de outra forma, o IRPS é um imposto periódico porque as situações ou realidades sociológicas sobre as quais este imposto incide têm natureza estável, prolongando-se sucessivamente no tempo, renovando-se a obrigação de imposto em cada período de tributação.⁷⁷

2.5.1. Incidência objectiva

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

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

2.5.1.1.O conceito de rendimentos para efeitos da tributação em sede do IRPS

O conceito de rendimento para fins fiscais abrange duas concepções principais: o "rendimento-produto" e o "rendimento-acrécimo".

Antigamente, a teoria fiscal adoptava a ideia de "rendimento-produto", com base na teoria da fonte, que se refere aos fluxos de receitas provenientes de fontes produtoras do

⁷⁷ COSTA, José Manuel M. Cardoso, *Curso de Direito Fiscal*, 2.ª edição, Coimbra, Almedina, 1972, p. 39.

sujeito passivo, como remunerações do trabalho, juros, lucros e rendas. Este conceito envolve a ideia de regularidade na obtenção do rendimento e não prejudica a fonte produtora original.⁷⁸

No “**rendimento-produto**”, baseado na teoria da fonte, o rendimento relevante corresponde apenas aos fluxos de receitas que sejam imputáveis a uma fonte produtora de que o sujeito passivo seja titular – v.g. a sua capacidade de trabalho, o seu capital ou os seus imóveis.⁷⁹

O rendimento-produto se reconduz às remunerações do trabalho, juros, lucros ou rendas decorrentes de uma atividade do sujeito passivo orientada para a sua obtenção ou de uma fonte produtora de carácter patrimonial por ele detida.

Uma característica associada ao “rendimento-produto” consiste numa certa regularidade ou repetição na obtenção do rendimento em causa.⁸⁰

Assim, a par da manutenção da fonte produtora do rendimento, pressupõe-se a suscetibilidade da obtenção deste em períodos sucessivos, com uma certa regularidade. Significa isto que, no âmbito da concepção do “rendimento- -produto”, apenas relevam os fluxos de receitas tendencialmente periódicas.

Importa notar que esta característica é apenas tendencial, uma vez que nem todos os rendimentos derivados de fatores de produção são, forçosamente, regulares ou partilham do mesmo tipo de regularidade. Outra característica do “rendimento-produto” refere-se ao facto de a obtenção do rendimento não prejudicar a manutenção do património inicial nem a integridade do mesmo.

Analisando assim, podemos concluir que existe uma proximidade entre a concepção de “rendimento-produto” e o conceito de frutos previsto no artigo 212º do Código Civil, nos termos do qual se considera fruto de uma coisa tudo o que ela produz periodicamente, sem prejuízo da sua substância.

⁷⁸ CARLOS, Américo Brás, *Impostos – Teoria Geral*, 5ª ed., Almedina, Coimbra, 2016, p. 51.

⁷⁹ CARLOS, Américo Brás, *Impostos – Teoria Geral*, 2016, p. 51.

⁸⁰ CARLOS, Américo Brás, *Impostos – Teoria Geral*, 2016, p. 51.

Nesta concepção podemos ver que o rendimento é gerado por um bem ou direito, sem que a sua obtenção faça cessar ou prejudique a continuação da titularidade do bem ou do direito geradores do rendimento.

Se assumirmos que existe com uma similaridade com a noção de frutos, é com máxima certeza que afirmamos que a obtenção do rendimento não prejudica a manutenção da fonte produtora na titularidade do sujeito passivo nem a respetiva capacidade para continuar a produzir rendimentos.

Conforme refere SALDANHA SANCHES,

“encontramo-nos perante formas de relações jurídicas e de direitos de propriedade sobre bens que permitem que, da sua gestão normal e sem alienação, resulte um fluxo periódico de rendimentos que constitui um produto, um resultado normal da existência de direitos de titularidade sobre esses bens”.⁸¹

Por sua vez, segundo a concepção de “**rendimento-acrécimo**”, o rendimento tributável corresponde à soma de todos os incrementos patrimoniais ocorridos ao longo do ano, tanto os derivados dos fatores de produção na titularidade do sujeito passivo (o “rendimento-produto”), como os que são alheios à produção. Importa salientar dois tipos de acréscimos patrimoniais que, não se reconduzindo ao “rendimento-produto” (rendimentos dos fatores de produção), constituem rendimento de acordo com a concepção do “rendimento- -acrécimo”. São eles as aquisições a título gratuito e as mais-valias ou ganhos de capital.⁸²

Por outro lado, o conceito de "rendimento-acrécimo" evoluiu para uma abordagem mais ampla, incluindo não só os fluxos de rendimento, mas também as valorizações do património ao longo do ano. Esta concepção visa medir a capacidade contributiva do sujeito passivo de forma mais abrangente, sem se preocupar tanto com a origem específica do rendimento.

Assim, a nossa Lei de Bases do Sistema Tributário aprovada pela Lei n. 15/2022 adoptou o conceito de "rendimento-acrécimo", afastando-se da ideia inicial de "rendimento-

⁸¹. L. Saldanha Sanches, *Manual de Direito Fiscal*, 3ª ed., Coimbra Editora, Coimbra, 2007, p. 220.

⁸² CARLOS, Américo Brás, *Impostos – Teoria Geral*, 2016, p. 56.

produto" e adoptando uma abordagem mais ampla e justa em relação à tributação do rendimento.⁸³

Enquanto o primeiro conceito se baseava na medição dos resultados da produção e na regularidade da obtenção do rendimento, o segundo conceito está mais focado na capacidade contributiva do sujeito passivo e nas valorizações do património.

Em suma, a evolução do conceito de rendimento reflecte uma mudança na forma como a tributação é aplicada, passando de uma abordagem mais restrita e ligada à teoria da fonte para uma abordagem mais ampla e focada na capacidade contributiva real do contribuinte.

Esta mudança visa tornar o sistema tributário mais justo e equitativo, levando em consideração não apenas os fluxos de rendimento, mas também as valorizações do património ao longo do tempo.

2.5.2. A Primeira categoria: Rendimentos de trabalho dependente

Nesta categoria temos as remunerações atribuídas ao trabalhador ou membro do seu agregado familiar, parente ou afim no âmbito de um contrato de trabalho ou equivalente; contrato de prestação de serviços sob autoridade e direcção do adquirente dos serviços exercício de cargos públicos; membros de órgãos estatutários;

Nesta categoria, temos também as remunerações acessórias, ou seja, os direitos, benefícios ou regalias auferidos pelo trabalhador ou membros do seu agregado devido à prestação do trabalho ou em conexão com esta, não incluídos na remuneração principal, desde que constituam para o respectivo beneficiário uma vantagem económica, nomeadamente:

- Os abonos de família superior aos limites legais estabelecidos; os subsídios de refeição na parte que exceder o salário mínimo; os subsídios de residência ou a utilização de casa de habitação fornecida pela entidade patronal, com excepção das casas próprias localizadas no recinto do empreendimento;
- Os resultantes da utilização pessoal pelo trabalhador ou membro de órgão social, de viatura automóvel que gere encargos para a entidade patronal,

⁸³ Vide artigo 61 da Lei de Bases do Sistema Tributário aprovada pela Lei n.º 15/2002, de 26 de Junho.

quando exista acordo escrito entre o trabalhador ou membro do órgão social e a entidade patronal, sobre a imputação àquele da referida viatura automóvel;

- As importâncias despendidas pela entidade patronal com viagens e estadas, de turismo e similares, não conexas com as funções exercidas pelo trabalhador ao serviço da mesma entidade;
- Os impostos e outros encargos legais devidos pelo trabalhador e que a entidade empregadora tome sobre si.⁸⁴

O que caracteriza as remunerações acessória é o facto de terem normalmente um carácter complementar face à remuneração devida pela prestação do trabalho, ainda que constituam um encargo directo ou indirecto da entidade patronal e façam parte dos benefícios que o trabalhador recebe em virtude dessa prestação.⁸⁵

Para além das situações indicadas no CIRPS, existem outras situações que a lei⁸⁶ considera como sendo rendimentos de trabalho dependente, por exemplo:

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

⁸⁴ Cfr al. a) b) c) d) e) e f) do n. 1 do artigo 3º do CIRPS.

⁸⁵ PENE, Cláudio, *Apontamentos de Direito Fiscal Moçambicano*, 2014, p. 157.

⁸⁶ Cfr artigo 4º do CIRPS.

- Quaisquer indemnizações resultantes da constituição, extinção ou modificação de relação jurídica que origine rendimentos do trabalho dependente, incluindo as que respeitem ao incumprimento das condições contratuais ou sejam devidas pela mudança de local de trabalho;
- As gratificações auferidas pela prestação ou em razão da prestação do trabalho, quando não atribuídas pela respectiva entidade patronal.

Por seu turno, a lei vem excluir certas situações não sendo passíveis de tributação entendendo que não constituem rendimento tributável, não sendo, por isso, englobados na determinação do rendimento colectável⁸⁷:

- As prestações efectuadas pelas entidades patronais para regimes obrigatórios de segurança social e as devidas para regimes complementares de segurança social, que visem assegurar exclusivamente benefícios em caso de reforma, invalidez ou sobrevivência;
- Os benefícios imputáveis à utilização e fruição de realizações de utilidade social e de lazer mantidas pela entidade patronal, desde que observados os critérios estabelecidos nos artigos 31 e 33 do Código do IRPC;
- As prestações relacionadas exclusivamente com acções de formação profissional dos trabalhadores, quer estas sejam ministradas pela entidade patronal, quer por organismos de direito público ou entidade reconhecida como tendo competência nos domínios da formação e reabilitação profissionais pelos Ministérios competentes;
- As indemnizações por despedimento, previstas na lei, recebidas ou colocadas à disposição do trabalhador, emergentes da rescisão do contrato de trabalho, por iniciativa do empregador ou do trabalhador, com justa causa.

Fora à exclusão mencionada no artigo há rendimentos que estão isentos da tributação em IRPS, mormente: as pensões de aposentação ou de reforma, velhice, invalidez ou

⁸⁷ Cfr alíneas a) b) c) e d) do art. 6º do CIRPS.

sobrevivência, devidas no âmbito dos regimes obrigatórios ou regimes complementares de segurança social, as pensões de alimentos, as rendas temporárias ou vitalícias.⁸⁸

2.5.3. Rendimentos da Segunda Categoria

Os rendimentos empresariais e profissionais decorrem do exercício de uma actividade comercial, industrial, agrícola, silvícola, pecuária, artística, desportiva, cultural ou prestação de serviços por conta própria, bem como da propriedade intelectual, industrial ou *know-how* quando aferidos pelo titular originário.⁸⁹

Consideram-se rendimentos empresariais e profissionais⁹⁰:

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

O n 3 do artigo 8 vem apresentar uma extensão dos rendimentos da segunda categoria, estabelecendo que se consideram ainda rendimentos desta categoria⁹¹:

- a) Os rendimentos prediais imputáveis a actividades empresariais e profissionais;
- b) Os rendimentos de capitais imputáveis a actividades empresariais e profissionais;
- c) As mais-valias apuradas no âmbito das actividades empresariais e profissionais, definidas nos termos do Código do IRPC, designadamente as resultantes da transferência para o património particular dos empresários de quaisquer bens afectos ao activo da empresa;
- d) As importâncias auferidas, a título de indemnização, conexas com a actividade exercida, nomeadamente a sua redução, suspensão e cessação, assim como pela mudança do local do respectivo exercício;

⁸⁸ Cfr art. 7º do CIRPS.

⁸⁹ PENE, Cláudio, *Apontamentos de Direito Fiscal Moçambicano*, 2014, p. 157.

⁹⁰ Cfr n. 2 do artigo 8 do CIRPS

⁹¹ Cfr n 3 do artigo 8 do CIRPS.

- e) As importâncias relativas à cessão temporária de exploração de estabelecimento;
- f) Os subsídios ou subvenções no âmbito do exercício de actividade abrangida na alínea a) do n.º 2; g)
- g) Os subsídios ou subvenções no âmbito do exercício de actividade abrangida na alínea b) do n.º 2;
- h) Os provenientes da prática de actos isolados referentes à actividade abrangida na alínea a) do n.º 2;
- i) Os provenientes da prática de actos isolados referentes à actividade abrangida na alínea b) do n.º 2.

Em suma, enquadram-se nesta categoria os rendimentos dos profissionais liberais, dos empresários em nome individual, dos trabalhadores independente e os rendimentos dos actos isolados.

2.5.4. Rendimentos de Terceira Categoria: Rendimento de Capitais

Ficam compreendidos nesta categoria os juros e os lucros; os rendimentos de capitais e os provenientes das mais-valias.⁹²

O conceito de rendimentos de capitais, abarca:

- Os juros e os lucros, incluindo os apurados na liquidação, colocados à disposição dos sócios das sociedades ou do associado num contrato de associação em participação ou de associação à quota, bem como as quantias postas à disposição dos membros das cooperativas a título de remuneração do capital; os rendimentos derivados de títulos de participação, certificados de fundos de investimento, obrigações, e outros análogos ou de operações de reporte;
- Os rendimentos originados pelo diferimento no tempo de uma prestação ou pela mora no pagamento;
- Os rendimentos provenientes de contratos que tenham por objecto a cessão ou utilização temporária de direitos de propriedade intelectual ou industrial ou prestação de informações respeitante a uma experiência adquirida no sector

⁹² Cfr n. 1 do artigo 10 do CIRPS.

industrial, comercial ou científico, quando não auferidos pelo seu autor ou titular originário, ou ainda os derivados de assistência técnica e do uso ou da concessão do uso de equipamento agrícola, industrial, comercial ou científico.⁹³

Para além da noção de rendimentos de capitais acima, o legislador vem ainda considerar como rendimentos de capitais: os frutos e demais vantagens económicas, qualquer que seja a sua natureza ou denominação, sejam pecuniários ou em espécie, procedentes, directa ou indirectamente, de elementos patrimoniais, bens, direitos ou situações jurídicas, de natureza mobiliária, bem como da respectiva modificação, transmissão ou cessação, com excepção dos ganhos e outros rendimentos tributados noutras categorias.⁹⁴

2.5.5. Rendimentos da Quarta Categoria: rendimentos prediais

Os rendimentos prediais são definidos, nos termos do artigo 15.º do CIRPS, como *“as rendas dos prédios rústicos, urbanos e mistos pagas ou colocadas à disposição dos respetivos titulares.”*

Para conseguirmos melhor apreender a noção de rendimentos prediais temos que analisar o conceito de renda e de prédio para efeitos fiscais. A noção fiscal de renda encontra-se delimitada no n.º 2, do referido artigo 15.º e abrange a cedência do uso do prédio ou de parte dele, independente da causa que está na sua origem, a qual, na maioria dos casos é o contrato de arrendamento.

Outras situações que cabem no conceito de renda são: o aluguer de maquinismos e mobiliários instalados no imóvel locado; a diferença, auferida pelo sublocador, entre a renda recebida do subarrendatário e a paga ao senhorio; a cedência do uso, total ou parcial, de bens imóveis, para quaisquer fins especiais, como por exemplo, publicidade; a cedência do uso de partes comuns de prédios em regime de propriedade horizontal e, por último, a constituição, a título oneroso, de direitos reais de gozo temporários, ainda que vitalícios, sobre quaisquer prédios, como, por exemplo, o direito real de habitação periódica.⁹⁵

⁹³ Nos termos das alíneas a) b) c) do n. 2 do artigo 10 CIRPS.

⁹⁴ Vide n. 3 do artigo 10 do CIRPS.

⁹⁵ Cfr alínea b) c) d) e) e f) do artigo 15 do CIRPS.

No que se refere ao conceito de prédio é de notar que a lei considerada prédio rústico uma parte delimitada do solo e as construções nele existentes que não tenham autonomia económica, urbano qualquer edifício incorporado no solo e os terrenos que lhe sirvam de logradouro e misto o que comporte parte rústica e parte urbana.

Naquilo que respeita ao momento da sua tributação, tal como acontece com os rendimentos da primeira categoria⁹⁶, basta que o rendimento predial tenha sido colocado à disposição dos respectivos titulares, não sendo, portanto, imprescindível o seu recebimento efectivo, logo qualquer eventual mora do credor não consubstancia um impedimento de tributação em sede do IRPS.

A determinação do rendimento líquido dos rendimentos prediais é feita com base em quatro deduções específicas constantes do artigo 8.º do Regulamento do CIRPS. Estas dizem respeito às despesas de manutenção e de conservação do imóvel e de condomínio que possam ser documentalmente comprovadas; Juros de empréstimos, pagos a instituições de crédito moçambicanas, devidamente documentadas e resultantes de empréstimos para aquisição ou construção de habitação própria; Encargos de conservação, fruição e outros, suportados obrigatoriamente e comprovados, pelo condómino, no caso de fracção autónoma de prédio em regime de propriedade horizontal; Imposto predial autárquico.⁹⁷

2.5.6. Rendimentos da Quinta Categoria

O CIRPS desenha os rendimentos da quinta categoria como uma categoria de natureza residual, tributando somente os ganhos que não estão abrangidos nas restantes categorias⁹⁸. Situa-se nesta categoria: os ganhos em numerário, efectivamente pagos ou postos à disposição, provenientes de jogos de diversão social, nomeadamente: lotarias, rifas, apostas mútuas, loto, totoloto, bingo, sorteios, concursos e outras modalidades regidas pela Lei n.º 9/94, de 14 de Setembro; e o incrementos patrimoniais, desde que não considerados rendimentos de outras categorias.

De acordo com a redacção do artigo 17.º do CIRPS integram a classe de incrementos patrimoniais, desde que não considerados rendimentos de outra categoria, as

⁹⁶ De trabalho dependente.

⁹⁷ Vide alíneas a) b) c) e d) do n. 1 do artigo 8 do Regulamento do CIRPS.

⁹⁸ Cfr. alínea a) e b) do artigo 16 do CIRPS

indenizações que ressarcam danos não patrimoniais, as quantias auferidas em virtude de obrigações de não concorrência e, ainda, acréscimos patrimoniais não justificados.

Conforme considera CLÁUDIO PENE, a consagração dos incrementos patrimoniais não justificados como rendimentos da 5ª categoria, permite tributar os rendimentos lícitos indevidamente não declarados pelo sujeito passivo e também os rendimentos ilícitos não declarados (sob pena de autoincriminação), reduzindo deste modo a fraude e evasão fiscal.⁹⁹

2.6. Incidência subjectiva

Ao nível de incidência o IRPS tem-se como um imposto tendencial e geograficamente pleno, ao incidir sobre a totalidade dos rendimentos auferidos pelo sujeito passivo, independentemente de auferidos em território nacional ou fora dele. São sujeitos passivos de IRPS as pessoas singulares residentes e as não residentes que no território Moçambique obtenham rendimentos. Relativamente às primeiras, o imposto incide sobre a totalidade dos seus rendimentos (obtidos em Moçambique e no estrangeiro) e, no que respeita aos não residentes a tributação incide unicamente sobre os rendimentos obtidos em território Moçambicano.

De acordo com o exposto, a residência assume um papel fundamental entre o Estado e o sujeito passivo de IRPS, pois este critério é o que está na base da determinação da jurisdição tributária em sede de tributação do rendimento.

Sustentando ainda, o sentido da tributação numa base mundial, pois é tributado a totalidade dos rendimentos obtidos pelo sujeito passivo residente. Vigora assim, o princípio da universalidade da tributação (*worldwide taxation*). Segundo o CIRPS consideram-se “residentes em território moçambicano as pessoas que no ano de obtenção dos rendimentos:¹⁰⁰

- Hajam nele permanecido mais de 180 dias, seguidos ou interpolados;
- Tendo permanecido por menos tempo, aí disponham de habitação em condições que façam supor a intenção de a manter e ocupar como residência permanente;

⁹⁹ PENE, Cláudio, *Apontamentos de Direito Fiscal Moçambicano*, 2014, p. 165.

¹⁰⁰ Vide alíneas a) b) c) e d) do artigo 21 do CIRPS.

- Desempenhem no estrangeiro funções ou comissões de carácter público, ao serviço da República de Moçambique;
- Sejam tripulantes de navios ou aeronaves, desde que aqueles estejam ao serviço de entidades com residência, sede ou direcção efectiva no território moçambicano;

CAPÍTULO III: APRESENTAÇÃO ANÁLISE E DISCUSSÃO DE DADOS SOBRE O NÃO ENGLOBAMENTO DOS RENDIMENTOS DE TRABALHO DEPENDENTE EM IRPS EM FACE DO PRINCÍPIO DA IGUALDADE TRIBUTÁRIA

3.1.O não englobamento dos rendimentos do trabalho dependente com os das outras categorias

É no artigo 26º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (CIRPS) que se estrutura o englobamento. Aqui se define que: “*o rendimento coletável em IRPS é o que resulta do englobamento dos rendimentos das várias categorias auferidas em cada ano, depois de feitas as deduções e os abatimentos previstos*”.

Assim, ao rendimento bruto de cada categoria são efetuadas as deduções específicas previstas no CIRPS. Estas deduções têm como objetivo ajudar o sujeito passivo com os gastos incorridos durante o período para a obtenção dos rendimentos.

No entanto, existem rendimentos que para a sua obtenção não é necessário incorrer em gastos. Para estes rendimentos, o código não prevê qualquer dedução específica.

Após efectuar as deduções específicas, obtém-se o rendimento líquido de cada categoria que, englobado (somado), resulta no rendimento global líquido. No entanto, nem todos os rendimentos são obrigatoriamente englobados para determinação da matéria coletável.

Após a alteração ao CIRPS pela Lei n. 20/2013 de 23 de Setembro, os rendimentos de trabalho dependente passaram a não ser englobados para efeitos de tributação.¹⁰¹

Ora, vozes a favor ao englobamento referem que ao optar por englobamento pode-se compensar ao contribuinte quando este não possui rendimentos de trabalho ou ainda quando possua rendimentos reduzidos, pois a taxa é inferior quando comparada à tributação autónoma. Ao optar pelo englobamento, todos os rendimentos da mesma categoria serão igualmente englobados. Mas a opção pelo englobamento pode ser vantajosa para uns cenários e prejudicial para outros cenários.

Segundo IBRAIMO o aperfeiçoamento dos sistemas de tributação directa dos rendimentos, de modo a realizar de forma mais eficaz a personalização do imposto atingir com maior gravidade e eficácia os rendimentos mais elevados, em particular os de capital.

No âmbito dos rendimentos sujeitos a tributação em IRPS, há um limite mínimo não tributável, significando isso que, se um sujeito passivo auferir durante um certo ano rendimentos inferiores ou iguais a aquele mínimo, estes não serão tributados em sede deste imposto. Daí que, este mínimo releva para efeitos de determinação dos rendimentos sujeitos a tributação, integrando deste modo a base de cálculos para a determinação do rendimento colectável, com excepção dos cálculos dos rendimentos resultantes de trabalho dependente, que estão sujeitos a retenção na fonte com base em métodos próprios e não são englobáveis.

O aumento da eficácia de obtenção de receitas fiscais e a aduaneiras está forçado no cumprimento voluntário e na simplificação dos procedimentos e da legislação.

Cumpr nesta via preconizar que antes da aprovação das alterações ao CIRPS através da Lei n.º 20/2013, de 23 de Setembro, para a determinação do rendimento colectável em sede do IRPS, englobavam-se todos os rendimentos das várias categorias, auferidos ou postos a disposição do sujeito passivo em cada ano.

Sucedo que, após a aprovação das alterações ao CIRPS, os rendimentos de trabalho dependente, que integram a 1ª categoria, deixaram de ser englobados a outros rendimentos de outras categorias, ao que passaram por uma tributação autónoma através do

¹⁰¹ Cfr al. a) do n. 3 do art. 26 do CIRPS.

mecanismo da retenção na fonte que, não mais é definitiva segundo a alteração operada pela Lei nº 19/2017, de 28 de Dezembro.

O legislador fiscal interveio sob a égide do princípio da eficiência, que sustenta a adopção de mecanismos rápidos, seguros e eficazes para a cobrança dos impostos, visto que, tratando-se de rendimentos de trabalho dependente, são pagos, regra geral, por entidades que dispõem de contabilidade organizada, sendo mais fácil haver retenção aqui, do que colocar á disposição do sujeito passivo, para que este possa no âmbito da determinação do rendimento colectável, englobar com os outros rendimentos de outras categorias que eventualmente tenha auferido ou arrecadado. Ainda que não se tenha um regime de contabilidade organizada, a tributação dos rendimentos de trabalho dependente só pode ser efectivada de forma eficaz e abrangente, através da retenção na fonte.

Ao não englobar os rendimentos do trabalho dependente com as demais categorias, o sistema fiscal diferencia entre rendimentos que têm características muito distintas. Por exemplo, os rendimentos empresariais podem estar sujeitos a diferentes deduções e regras, enquanto os rendimentos de capital podem ser tributados com base em taxas liberatórias.

Essa segregação é, portanto, uma forma de respeitar as especificidades de cada tipo de rendimento e aplicar o regime fiscal mais adequado para cada um. No caso dos rendimentos do trabalho dependente, o foco está em garantir que o imposto seja pago à medida que o rendimento é recebido, sem necessidade de ajuste posterior.

3.2. Progressividade e Justiça Fiscal

Verificamos que, embora os rendimentos do trabalho dependente não sejam englobados com outros rendimentos para efeitos de cálculo do imposto global, o sistema fiscal moçambicano preserva a progressividade dentro dessa categoria. Ou seja, a tributação sobre os rendimentos do trabalho dependente é progressiva, com alíquotas que aumentam conforme o rendimento do trabalhador, conforme o descrito no artigo 65-A do CIRPS e a respectiva tabela em anexo.

Isso permite uma distribuição mais justa da carga tributária, evitando que trabalhadores com rendimentos mais baixos sejam excessivamente onerados.

Por outro lado, para as outras categorias de rendimentos, o englobamento pode ser feito, permitindo uma tributação global, mas com alíquotas que refletem a capacidade contributiva do indivíduo de forma mais completa. Este é um dos motivos pelos quais a separação entre categorias é relevante: garantir que cada tipo de rendimento seja tratado conforme suas peculiaridades e com uma lógica fiscal apropriada.

3.3.O Efeito nas Declarações Fiscais

Uma consequência directa do não englobamento é que, para os trabalhadores dependentes que não possuam outras fontes de rendimento, o processo de declaração fiscal é significativamente simplificado, ou mesmo desnecessário, já que a retenção na fonte serve como uma forma de liquidação final. Para aqueles que possuem outros rendimentos, como rendimentos empresariais ou de capital, será necessário declarar esses rendimentos adicionais, porém, os rendimentos do trabalho assalariado não precisam ser englobados para calcular o imposto final.

3.4.As Implicações na Equidade Tributária

Uma das críticas potenciais ao não englobamento dos rendimentos do trabalho dependente é que, em casos onde o contribuinte possui fontes de renda significativas em outras categorias, a não agregação pode resultar em um efeito menos progressivo do sistema tributário como um todo.

Em sistemas que englobam todas as categorias (tal como se estruturava o nosso antes da reforma de 2013) a carga tributária pode aumentar de acordo com o montante total de rendimento, independentemente da sua fonte. Contudo, ao manter o rendimento do trabalho dependente separado, pode-se argumentar que contribuintes de alta renda que também obtêm rendimentos de capital ou empresariais não estão sendo adequadamente tributados em termos da sua capacidade contributiva total.

O não englobamento tem também o efeito prático de aumentar a conformidade fiscal. Para a maioria dos trabalhadores assalariados, o sistema de retenção na fonte elimina a necessidade de complicadas declarações anuais e possíveis ajustes. Isso simplifica o cumprimento das obrigações fiscais, reduzindo o risco de inadimplência ou evasão fiscal.

Cumpra repisar que um dos principais motivos para o isolamento dos rendimentos do trabalho dependente é a simplicidade administrativa. A retenção na fonte facilita a arrecadação e reduz a burocracia tanto para o contribuinte quanto para a autoridade fiscal.

No entanto, em nosso entender essa eficiência administrativa não deve comprometer a justiça fiscal. Quando um sistema simplifica a tributação a ponto de criar desigualdades no tratamento de diferentes tipos de rendimentos, ele pode estar falhando em manter o equilíbrio necessário para cumprir o princípio da igualdade.

3.5.Considerações ao problema colocado: será que o não englobamento dos rendimentos do trabalho dependente com outras categorias de rendimentos no CIRPS não viola o princípio da igualdade?

A questão do não englobamento dos rendimentos do trabalho dependente com outras categorias de rendimentos no Código do IRPS, pode suscitar dúvidas sobre uma possível violação do princípio da igualdade fiscal.

O princípio da igualdade tributária está consagrado em muitos sistemas fiscais, inclusive no moçambicano, e estabelece que todos os contribuintes devem ser tratados de forma equitativa, pagando impostos proporcionais à sua capacidade contributiva. Para analisar se esse tratamento diferenciado dos rendimentos do trabalho dependente viola ou não o princípio da igualdade, é necessário examinar alguns aspectos fundamentais.

3.5.1. Natureza dos Rendimentos e Tratamento Diferenciado

Os rendimentos do trabalho dependente são tratados de maneira distinta em comparação com os rendimentos empresariais, de capitais, prediais, etc. E como bem vimos no segundo capítulo, isso ocorre porque o trabalho dependente, em geral, é uma fonte de renda mais estável e previsível, sendo facilmente tributável via retenção na fonte. Por outro lado, rendimentos empresariais ou de capitais podem ser mais voláteis e sujeitos a condições diferentes, exigindo uma abordagem distinta para tributação.

Essa separação por natureza de rendimentos pode ser justificada por razões práticas, como a simplicidade da tributação e a eficiência na coleta, mas pode levantar a questão de equidade se o tratamento dado a diferentes rendimentos resulta em cargas tributárias desiguais para contribuintes com rendimentos totais semelhantes, mas provenientes de diferentes fontes.

3.5.2. Violação ou Não do Princípio da Igualdade?

O princípio da igualdade fiscal não necessariamente exige que todos os rendimentos sejam tratados da mesma maneira, mas sim que o sistema tributário como um todo seja justo e que contribuintes com a mesma capacidade contributiva sejam tributados de forma equivalente. No entanto, o não englobamento dos rendimentos do trabalho dependente pode criar situações em que dois contribuintes com rendimentos totais similares (um com rendimentos exclusivamente de trabalho dependente e outro com rendimentos mistos de trabalho dependente e capitais) paguem impostos diferentes.

Por exemplo:

Um contribuinte que obtém todos os seus rendimentos do trabalho dependente paga seu imposto de forma definitiva via retenção na fonte, com progressividade baseada apenas nesse tipo de rendimento. Já um contribuinte que tem uma combinação de rendimentos (trabalho dependente e empresariais, por exemplo) pode acabar pagando menos imposto sobre seus rendimentos totais, pois parte deles pode ser tributada de maneira diferente ou beneficiada por deduções que não se aplicam ao trabalho dependente.

Essa diferenciação de tratamento pode ser interpretada como uma violação do princípio da igualdade fiscal, na medida em que não garante que indivíduos com capacidades contributivas semelhantes sejam tributados de maneira proporcional.

3.5.3. Análise sob o prisma da Progressividade e Capacidade Contributiva

Pela análise do regime jurídico do IRPS verificamos que o sistema moçambicano tenta preservar a progressividade dentro da categoria de rendimentos do trabalho dependente, com alíquotas crescentes à medida que a renda aumenta. Contudo, ao não permitir o englobamento de outras categorias de rendimento, o sistema pode acabar “subtributando” contribuintes que possuem rendimentos elevados de fontes diversas. Isso ocorre porque a tributação sobre capitais ou rendimentos empresariais, por exemplo, pode ser mais favorável ou sujeita a regimes específicos que resultem em uma menor carga tributária total.

Assim, mesmo com a progressividade aplicada ao trabalho dependente, a capacidade contributiva total de um contribuinte que recebe rendimentos de várias fontes pode

não ser corretamente reflectida no imposto final que ele paga, violando o princípio da igualdade fiscal.

3.5.4. Existe um tratamento Preferencial aos Assalariados?

Outra forma de analisar essa questão é perguntar se o não englobamento poderia ser visto como um tratamento preferencial aos assalariados. De certa forma, o trabalhador dependente pode ser visto como estando em uma posição menos complexa em termos fiscais, já que o imposto é retido na fonte e a maior parte do seu rendimento está sujeita a regras de tributação padronizadas. Isso garante uma arrecadação mais eficiente, mas, ao mesmo tempo, o trabalhador pode acabar pagando proporcionalmente mais imposto que alguém que diversifica seus rendimentos, especialmente se houver deduções ou regimes especiais que favorecem outras categorias de renda, como é a questão do mínimo não tributável.

Essa situação sugere que o atual sistema poderia ser menos favorável para assalariados de rendas mais altas em comparação com contribuintes que diversificam suas fontes de renda, uma vez que as outras categorias podem ter regimes tributários mais benéficos. Tal diferenciação pode resultar em uma injustiça relativa, onde trabalhadores que não têm a oportunidade ou os meios para diversificar suas rendas acabam pagando mais.

CONCLUSÃO

O presente trabalho procurou fazer uma análise sobre a temática: O Não Englobamento Dos Rendimentos De Trabalho Dependente Em IRPS: Uma Análise À Luz Do Princípio Da Igualdade Tributária”.

Desta feita, foi possível concluir que o não englobamento dos rendimentos do trabalho dependente noutras categorias no Código do IRPS de Moçambique visa simplificar a tributação e garantir que a arrecadação seja eficiente. Embora essa abordagem traga benefícios claros em termos de administração tributária e conformidade, também levanta questões sobre a equidade do sistema para aqueles que possuem múltiplas fontes de renda.

Em geral, a separação das categorias de rendimentos contribui para uma tributação mais direta e previsível para os assalariados, preservando, ao mesmo tempo, a progressividade e a justiça fiscal dentro dessa categoria específica. Embora o não englobamento dos rendimentos do trabalho dependente tenha suas vantagens administrativas e de simplicidade, ele pode, em certas circunstâncias, ser visto como uma violação do princípio da igualdade fiscal. Isso ocorre principalmente quando os rendimentos de diferentes fontes são tributados de maneira que resulta em cargas fiscais desiguais para contribuintes com rendimentos totais semelhantes.

Com esta abordagem, procuramos responder a questão se *o não englobamento dos rendimentos de trabalho dependente das outras categorias não viola o princípio da igualdade tributária?*

Nisto vimos que ao se optar pelo isolamento dos rendimentos de trabalho dependente das outras categorias no intuito de simplificar a tributação para os trabalhadores por conta de outrem, o sistema pode criar situações injustas, especialmente quando o rendimento de múltiplas fontes não é adequadamente reflectido no imposto final, nisto se formos a perceber que não existe uma sincronização entre o sistema financeiro e o sistema fiscal.

O tratamento diferenciado gera desafios, como a possibilidade de injustiças relativas entre contribuintes com diferentes perfis de rendimento. Em síntese, o sistema de não englobamento, adoptado em pela reforma ao CIRPS em 2013 apesar de eficiente e simples para a arrecadação, pode ser prejudicial em termos de equidade fiscal, resultando em cargas tributárias desiguais.

SUGESTÕES

No decorrer da presente dissertação foi realizada uma análise do não englobamento dos rendimentos do trabalho dependente apresentado o ponto de vista sobre a forma como este mecanismo pode ou não consubstanciar na violação ao princípio da igualdade tributária.

Em decorrência das conclusões ora apresentadas, cabe então, apresentar as sugestões face ao problema colocado:

- A primeira sugestão prende-se com a revisão do CIRPS visando a criação de um Mecanismo de Englobamento Opcional, de modo que se possa permitir que os contribuintes optem por englobar todos os seus rendimentos em uma única base tributária. Entendemos que isso ajudaria a garantir que o cálculo do imposto reflecta de forma mais justa a capacidade contributiva total do indivíduo, reduzindo as desigualdades que surgem quando diferentes tipos de rendimentos são tratados separadamente.
- A segunda sugestão é atinente a necessidade de se proceder reformas com vista aos ajustes nas Alíquotas de Outras Categorias de rendimentos. Esta sugestão é mais para abranger as situações daqueles que têm rendimentos de outras categorias além do trabalho dependente, sugere-se ajustar as alíquotas para refletir adequadamente a carga tributária. Isso ajudaria a equilibrar o tratamento fiscal e evitaria disparidades na aplicação das taxas, assegurando que todos os tipos de rendimentos sejam tributados de maneira equitativa.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

Legislação

REPÚBLICA DE MOÇAMBIQUE, Constituição da República (2004) in Boletim da República I série, n° 20 de 24 de dezembro;

REPÚBLICA DE MOÇAMBIQUE. Lei n.º 15/2002, de 26 de Junho, Estabelece os princípios de organização do Sistema Tributário da República de Moçambique, define as garantias e obrigações do contribuinte e da administração tributária, Publicada no BR. n° 26 I Série, de 26 de Junho de 2002.

REPÚBLICA DE MOÇAMBIQUE, Lei n° 33/2007, de 31 de Dezembro, aprova o Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares, in Boletim da República n° 52, I Série, de 31 de Dezembro;

REPÚBLICA DE MOÇAMBIQUE, Lei n° 20/2013, de 23 de Setembro, aprova as alterações ao Código do Imposto sobre os Rendimento das Pessoas Singulares, in Boletim da República n° 76, I Série, de 23 de Setembro;

REPÚBLICA DE MOÇAMBIQUE, Lei n° 19/2017, de 28 de Dezembro, altera e republica o Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares, in Boletim da República n° 202, I Série, de 28 de Dezembro;

REPÚBLICA DE MOÇAMBIQUE, Código Civil de 1966, aprovado pelo Decreto-Lei n. 47344 de 25 de Novembro de 1966. Publicado no Diário do Governo no 274/1966, I SÉRIE de 25 de Novembro de 1966, tornado extensivo a Moçambique pela portaria no 22869 de 04 de Setembro de 1967.

Doutrina

BARDIN, Laurence, *Análise de Conteúdo*, Lisboa, 1979.

CANOTILHO Gomes; MOREIRA Vital, *Constituição Da República Portuguesa Anotada*, I, Coimbra. 2007.

CANOTILHO, J. J. Gomes, *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*, 7.^a edição, Coimbra, Almedina, 2003.

COSTA, José Manuel M. Cardoso, *Curso de Direito Fiscal*, 2.^a edição, Coimbra, Almedina, 1972.

CARLOS, Américo Brás, *Impostos – Teoria Geral*, 5^a ed., Almedina, Coimbra, 2016.

CATARINO, João Ricardo, *Finanças Públicas e Direito Financeiro*. Lisboa: Almedina, 2014.

GOUVEIA, Jorge Bacelar. *Direito Constitucional de Moçambique*. Lisboa: IDilP, 2015.

GIL, António Carlos. *Métodos e técnicas de pesquisa social*. 6^a ed. São Paulo: Atlas, 2008.

GOMES, Nuno de Sá, *Manual de Direito Fiscal*, Vol. I, 2^a ed., Rei dos Livros, Lisboa, 2003.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. *Fundamentos de metodologia científica*. 5^a ed. São Paulo: Atlas, 2003.

LUNDIN, Irae Baptiste, *Metodologia da pesquisa: fundamentos e técnicas*. 1^a ed. Rio de Janeiro: Vozes, 2003.

MACHADO, Jónatas; COSTA, Paulo Nogueira da, *Curso de Direito Tributário*, Coimbra: Coimbra Editora, 2009.

MARCOS, António, *O Direito dos Contribuintes à Segurança Jurídica*. Porto, Universidade Fernando Pessoa, 1997.

MINAYO, M. C. de S. *O desafio do conhecimento: pesquisa qualitativa em saúde*. 14^a ed., São Paulo: Hucitec, 2010.

NABAIS, José Casalta, *Direito Fiscal*, 9.^a Ed., Coimbra, Almedina, 2016.

_____, *Direito Fiscal*, 5^a ed, Coimbra, Almedina, 2010.

RIBEIRO, José Joaquim Teixeira, *Lições de Finanças Públicas*, 5.^a edição refundida e atualizada, reimpressão, Coimbra, Coimbra Editora, 1997.

_____, *Lições de finanças públicas*, 5.^a ed., refundida e actualizada, Coimbra, 1995.

ROCHA, Joaquim Freitas, *Apontamentos de Direito Tributário – A relação jurídica tributária*, Braga, AEDUM, 2009.

RUIZ, João Álvaro, *Metodologia científica: guia para a eficiência nos estudos*, 4. ed. São Paulo: Atlas, 1996.

SANCHES, J.L. Saldanha, *Manual de Direito Fiscal*, 3.^a Ed., Coimbra, Coimbra Editora, 2007.

SEVERINO, António Joaquim, *Metodologias do Trabalho Científico*, 21^a Edição, Revista e Ampliada, Cortez Editora, 2000.

WATY, Teodoro Andrade, *Direito Tributário*, W&W Editora, Limitada, Maputo, 2013.

_____, *Introdução às Finanças Públicas e Direito Financeiro*. Maputo, W&W Editora, 2011.

PATRÍCIA Uliano Effting Zoch de Moura, *A Finalidade Do Princípio Da Igualdade: A Nivelção Social: Interpretação Dos Atos de Igualar*. Porto Alegre: Sérgio António Fabris, 2005.

PENE, Cláudio, *Apontamentos de Direito Fiscal Moçambicano*, Maputo: Escolar Editores, 2014.

PEREIRA, Manuel Henrique de Freitas, *Fiscalidade*, 4ª edição, Almedina, Coimbra, 2011.

VASQUES, Sérgio, *Manual de Direito Fiscal*, Coimbra: Almedina, 2011.

Jurisprudência:

Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 806/93, de 30 de Novembro de 1993, proc. n.º 204/91, Plenário, Rel. Cons. António Vitorino, disponível em www.tribunalconstitucional.pt acesso aos 24 de Julho de 2024.

Documentos electrónicos:

- Disponível em: <https://www.doc-du-juriste.com/blog/conseils-juridiques/dissertationdroit-fiscal-securite-juridique-contribuables-droit-fiscal-26-02-2019.html> - acesso em 16 de Junho de 2024.
- Disponível em: <https://www.doc-du-juriste.com/blog/conseils-juridiques/dissertationdroit-fiscal-securite-juridique-contribuables-droit-fiscal-26-02-2019.html> - acesso em 16 de Junho de 2024.
- Disponível em <https://oneadvice.biz/index.php/mo%C3%A7ambique/346-novidades-no-regime-do-imposto-sobre-o-rendimento-de-pessoas-singulares-irps>, acesso aos 06 de Agosto de 2024.