

UNIVERSIDADE CATÓLICA DE MOÇAMBIQUE
FACULDADE DE DIREITO

SÉRGIO ALFREDO NUNES ALBERTO

**IMPLICAÇÕES JURÍDICAS DO CRIME DE FRAUDE
FISCAL NA EFECTIVAÇÃO DOS DIREITOS
FUNDAMENTAIS DO ESTADO FISCAL
MOÇAMBICANO**

Nampula
2025

UNIVERSIDADE CATÓLICA DE MOÇAMBIQUE
FACULDADE DE DIREITO

SÉRGIO ALFREDO NUNES ALBERTO

**IMPLICAÇÕES JURÍDICAS DO CRIME DE FRAUDE
FISCAL NA EFECTIVAÇÃO DOS DIREITOS
FUNDAMENTAIS DO ESTADO FISCAL
MOÇAMBICANO**

A presente Dissertação é um trabalho de investigação e constitui requisito parcial para a obtenção do grau de Mestre em Direito Fiscal pela Faculdade de Direito da Universidade Católica de Moçambique.

Supervisor: Barbosa Alberto Morais, PhD.

Nampula
2025

DECLARAÇÃO DE AUTENTICIDADE

Eu, Sérgio Alfredo Nunes Alberto, declaro por minha honra que este trabalho de Dissertação para a obtenção de grau de Mestre em Direito Fiscal foi elaborado por mim, de acordo com as pesquisas realizadas e com o apoio de fontes orais e bibliográficas cujas citações estão mencionadas no texto, e que nunca foi apresentado nesta Faculdade e nem em público.

Nampula, Abril de 2025

O Declarante

/Sérgio Alfredo Nunes Alberto/

UNIVERSIDADE CATÓLICA DE MOÇAMBIQUE
FACULDADE DE DIREITO

SÉRGIO ALFREDO NUNES ALBERTO

IMPLICAÇÕES JURÍDICAS DO CRIME DE FRAUDE
FISCAL NA EFECTIVAÇÃO DOS DIREITOS
FUNDAMENTAIS DO ESTADO FISCAL
MOÇAMBICANO

FICHA DE AVALIAÇÃO

Nampula, Abril de 2025

Resultado _____ valores

Membros do júri

O Presidente do júri

O Supervisor

O Examinador

O Examinador

O Estudante

AGRADECIMENTOS

A academia é um desafio e para superá-lo precisamos de ultrapassar várias etapas que ela nos oferece.

Antes de tudo e todos meu primeiro agradecimento vai à Deus pela força e protecção perante esta caminhada académica e de seguida o mesmo é extensivo ao meu supervisor Barbosa Alberto Morais, PhD, pelo contributo prestado em todas fases do trabalho.

Por fim, agradeço ao então Juiz Presidente do Tribunal Fiscal da Província de Nampula Merittissimo Raúl João Mutemue pela concessão da bolsa de estudo e a todos que de forma directa ou indirectamente contribuíram para o sucesso da minha formação.

Meus filhos e minha esposa pelo apoio incondicional.

DEDICATÓRIA

Aos meus pais, *in memoriam*
Meus filhos e minha esposa pela força

EPÍGRAFE

*“Nada é mais certo neste mundo
do que a morte e os impostos”.*

Benjamin Franklin

RESUMO

A presente dissertação tem como tema, implicações jurídicas do crime de fraude fiscal na efectivação dos direitos fundamentais do estado fiscal moçambicano. A figura do Estado existe para satisfazer o bem-comum dos cidadãos, no entanto, para atingir esse objectivo, o Estado cria mecanismos legais que visam alcançar esse desiderato através de arrecadação de impostos. Assim, estas funções são típicas de um Estado de Direito Democrático e Social e nas suas competências e atribuições o Estado cria normas orientadoras para que a sociedade possa se guiar, também adopta outras normas para limitar certos comportamentos que a sociedade adopta e ainda cria várias formas de penalizações e sanções para tais os comportamentos. O crime de fraude fiscal é um problema que afecta a economia das nações, pois, os Estados dependem dos impostos para a consecução do bem-comum da sociedade. Mas, nem sempre o dever de se pagar imposto acontece de forma livre, consciente e justa, pois existem contribuintes que lícita ou ilicitamente procuram meios para diminuir suas responsabilidades fiscais, surge daí a sonegação fiscal que constitui um entrave para a realização dos objectivos sociais e económicos do Estado. De salientar que, quando se fala de crime de natureza fiscal está-se perante um crime ilícito que pode advir de um outro crime conexo, como é o caso de branqueamento de capitais. Diante desse cenário, coloca-se o seguinte problema: até que ponto o crime de fraude fiscal afecta os direitos fundamentais do Estado fiscal moçambicano aquando da satisfação das necessidades da colectividade"? E tem como objectivo geral, analisar as implicações jurídicas do crime de fraude fiscal na efectivação dos direitos fundamentais do Estado fiscal moçambicano. Metodologicamente é uma qualitativa, básica, explicativa e descritiva, método indutivo e quanto aos procedimentos técnicos é do tipo bibliográfica e documental. No campo científico, a pesquisa vai contribuir para o aprimoramento da doutrina penal e tributária, abrindo novas possibilidades de interpretação e aplicação da lei, já na área académica ela promove a evolução do pensamento jurídico, o que é fundamental para a construção de um sistema de justiça mais justo e equilibrado e para actualidade o estudo é pertinente porque mostra-se como um meio de proporcionar a sociedade de forma geral, uma visão sobre as implicações que este tipo de crime traz aquando da efectivação dos objectivos sociais e económicos do Estado. Salientar que, o Estado existe para satisfazer o bem-comum e para realizar essa tarefa necessita de receitas provenientes dos impostos, pois através destes, o Estado financia as suas actividades que tem como finalidade a melhoria económica e social. O crime de fraude fiscal constitui um grande entrave para prossecução das actividades do Estado, porque impede o alcance dos objectivos pelos quais os impostos foram criados, como caso de melhoria de sistema de saúde, educação, infra-estruturas públicas, segurança, vias de acesso e outros. A prática do crime de fraude fiscal é um mal por combater, o Estado deve criar medidas punitivas para desencorajar, como é o caso de adopção de uma acção penal por parte dos tribunais competentes.

Palavras-chave: Imposto; Fraude Fiscal; Crime de Fraude Fiscal e Estado fiscal.

ABSTRACT

This dissertation has as its theme the legal implications of the crime of tax fraud in the enforcement of the fundamental rights of the Mozambican fiscal state. The figure of the State exists to satisfy the common good of citizens; however, to achieve this objective, the State creates legal mechanisms that aim to achieve this desideratum through tax collection. Thus, these functions are typical of a Democratic and Social State of Law and in its powers and attributions the State creates guiding norms so that society can be guided, it also adopts other norms to limit certain behaviors that society adopts and also creates various forms of penalties and sanctions for such behaviors. The crime of tax fraud is a problem that affects the economy of nations, since States depend on taxes to achieve the common good of society. However, the duty to pay taxes does not always occur freely, consciously and fairly, as there are taxpayers who legally or illegally seek ways to reduce their tax liabilities, which leads to tax evasion, which constitutes an obstacle to the achievement of the social and economic objectives of the State. It should be noted that when we speak of a crime of a tax nature, we are dealing with an illicit crime that may arise from another related crime, such as money laundering. In view of this scenario, the following question arises: to what extent does the crime of tax fraud affect the fundamental rights of the Mozambican tax state when satisfying the needs of the community? The general objective of this study is to analyze the legal implications of the crime of tax fraud in the implementation of the fundamental rights of the Mozambican tax state. Methodologically, it is a qualitative, basic, explanatory and descriptive, inductive method, and as for technical procedures, it is of the bibliographic and documentary type. In the scientific field, the research will contribute to the improvement of criminal and tax doctrine, opening up new possibilities for the interpretation and application of the law. In the academic field, it promotes the evolution of legal thought, which is fundamental for the construction of a fairer and more balanced justice system. The study is relevant today because it shows itself as a means of providing society in general with an insight into the implications that this type of crime brings when implementing the social and economic objectives of the state. It should be noted that the State exists to satisfy the common good and to carry out this task it needs revenue from taxes, as through these, the State finances its activities aimed at economic and social improvement. The crime of tax fraud constitutes a major obstacle to the pursuit of the State's activities, because it prevents the achievement of the objectives for which taxes were created, such as improving the health system, education, public infrastructure, security, access roads and others. The practice of the crime of tax fraud is an evil that must be combated, and the State must create punitive measures to discourage it, such as adopting criminal action by the competent courts.

Keywords: Tax; Tax Fraud; Crime of Tax Fraud and Fiscal State.

LISTA DE ABREVIATURAS

AF – Administração Fiscal;

Art. – Artigo;

AT – Autoridade Tributária;

Cfr. – Conforme;

CP – Código Penal;

CRM – Constituição da República de Moçambique;

Ed. – Edição;

ICE – Imposto sobre Consumos Específicos;

IPA – Imposto Predial Autárquico;

IPRA – Imposto Predial Autárquico;

IRPC – Imposto sobre Rendimento de Pessoas Colectivas;

IRPS – Imposto sobre Rendimento de Pessoas Singulares;

IVA – Imposto sobre o Valor Acrescentado;

Nº – Número;

P. – Página.

Índice

DECLARAÇÃO DE AUTENTICIDADE.	ii
FICHA DE AVALIAÇÃO	iii
AGRADECIMENTOS.	iv
DEDICATÓRIA.	v
EPÍGRAFE.	vi
RESUMO	vii
ABSTRACT	viii
LISTA DE ABREVIATURAS	ix
INTRODUÇÃO.	1
CAPÍTULO I: METODOLOGIA.....	7
1.1. Tipo de pesquisa	7
1.2. Técnicas de colecta de dados	9
1.3. Modelos de análise e interpretação de dados	10
1.4. Limitações do trabalho	10
CAPÍTULO II: FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA	11
2.1. Imposto	11
2.1.1. Classificação de impostos do sistema tributário moçambicano.....	15
2.1.2. Relação jurídica fiscal.....	18
2.2. Fraude fiscal.....	25
2.2.1. Tipos de infracções fiscais.....	29
2.3. Crime de fraude fiscal.....	30
2.3.1. Formas de ocorrência de crime de fraude fiscal	37
2.3.2. Medidas de combate do crime de fraude fiscal.....	38
2.4. Estado fiscal	40
2.5. Direitos fundamentais	44
2.5. As gerações dos direitos fundamentais	43
CAPÍTULO III: IMPLICAÇÕES JURÍDICAS DO CRIME DE FRAUDE FISCAL NA EFFECTIVAÇÃO DOS DIREITOS FUNDAMENTAIS DO ESTADO FISCAL MOÇAMBICANO	47
3.1. Análise das implicações jurídicas do crime de fraude fiscal na efectivação dos direitos fundamentais do Estado fiscal moçambicano	47
3.2. As sanções do crime de fraude fiscal aplicáveis no ordenamento jurídico moçambicano	51

3.3. As consequências sociais e económicas do crime de fraude fiscal para o Estado moçambicano	54
3.4. Perceber quais as reais motivações que levam o contribuinte a praticar o crime de fraude fiscal	57
3.5. Identificação de medidas tomadas pelo Estado para o combate do crime de fraude fiscal	59
CONCLUSÕES	62
SUGESTÕES.....	65
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	66

INTRODUÇÃO

O presente trabalho de pesquisa tem como tema, implicações jurídicas do crime de fraude fiscal na efectivação dos direitos fundamentais do estado fiscal moçambicano.

Há muita controvérsia aquando do crime de fraude fiscal, pois constitui um tema complexo devido ao impacto que traz na efectivação dos direitos fundamentais do Estado fiscal, logo, a pertinência do seu estudo. Salientar que, este tipo legal de crime, nasce da relação jurídica fiscal entre o sujeito activo¹, neste caso o Estado revestido com o *ius imperium* e o sujeito passivo², que tem a obrigação de pagar o imposto de forma voluntária e/ou coerciva. Portanto, face a obrigatoriedade de cumprir o dever de pagar os impostos, os sujeitos passivos, de forma lícita ou ilícita, buscam maneiras de enganar o fisco através de redução das suas obrigações fiscais, dando origem ao crime de fraude fiscal, tema deste trabalho.

Segundo o artigo 127 da Constituição da República de Moçambique (CRM), 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 riqueza³.

Actualmente os Estados estão mais preocupados em satisfazer os anseios da população através de acções colectivas, como a garantia de bem-estar económico e social. Portanto, a sua materialização depende do nível satisfatório de arrecadação das receitas fiscais, que delas o Estado prove ps serviços básicos como o caso de saúde; vias de acesso; combate a criminalidade; educação e ainda um sistema financeiro mais sólido.

No entanto, para atingir esse objectivo, o Estado cria mecanismos legais que visam alcançar esse desiderato através de arrecadação de impostos. Assim, estas funções são típicas de um Estado de Direito Democrático e Social e nas suas competências e atribuições o Estado cria normas orientadoras para que a sociedade possa se guiar, também adopta outras

¹ Cfr. art. 8, n° 1, da Lei n° 15/2002, de 26 de Junho, que aprova a Lei de Bases do Sistema Tributário.

² *Idem*, artigo 8, n° 2.

³ REPÚBLICA DE MOÇAMBIQUE, *Constituição da República de Moçambique*, Boletim da República, I SÉRIE, Número 51, de 22 de Dezembro de 2004, Actualizada pela Lei 1/2018, de 12 de Junho.

normas para limitar certos comportamentos que a sociedade adopta e ainda cria várias formas de penalizações e sanções para tais os comportamentos⁴.

Para que se alcance os objectivos dos direitos fundamentais do Estado fiscal é preciso que se encare o crime de fraude fiscal como um mal a sociedade em geral e em particular ao Estado, tal que, é necessário que se combata através de meios preventivos e punitivos e ademais se consciencialize o cidadão do porque o pagamento dos impostos.

Pela sua natureza peculiar, o crime de fraude fiscal considera-se um ilícito que pode provir de um outro crime conexo, como é o caso de branqueamento de capitais⁵.

O crime de fraude fiscal no contexto actual constitui um problema que afecta a economia das nações e Moçambique não é excepção. Quase todos os Estados dependem das receitas fiscais para a efectivação das necessidades da colectividade, mas, para a existência destas receitas o Estado cobra os mesmos e nem sempre de forma livre, consciente e justa, uma vez que há sujeitos passivos que de forma lícita ou ilicitamente buscam recursos e/ou meios para reduzir os devidos impostos, surge daí a sonegação fiscal que é um fenómeno que impede a realização dos direitos fundamentais do Estado fiscal.

A prática deste tipo legal de crime pode acontecer por certas motivações primordiais, como, a falta de confiança que contribuinte tem perante ao Estado, entende-se que os impostos pagos não são utilizados correctamente e não retornam como benefícios para sociedade, para parte dos contribuintes as obrigações tributárias são a matriz de insatisfação, ou seja, consideram que o Estado é um gestor desprovido de eficiência no trato das verbas públicas oriundas dos tributos⁶.

A outra é porque os empresários tendem a otimizar o resultado económico, uma forma que se dá pela redução dos custos, entre eles os tributos⁷. E além disso, a elevada carga tributária elevada e complexa pode ser outra motivação que, se mal planeada, pode

⁴ SILVA, Germano Marques da. *Direito Penal Português I, Introdução e Teoria da Lei Penal*. 3.ª Edição, Verbo, 2010, p. 33.

⁵ Cfr. art. 7, Lei nº 11/2022, de 7 de Julho, que revê a Lei nº 14/2013, de 12 de Agosto, Lei de Prevenção e Combate ao Branqueamento de Capitais e Financiamento do Terrorismo.

⁶ GRZYBOVSKI, D. HAHN, T. G. *Educação fiscal: premissa para melhor percepção da questão tributária*. Revista de Administração Pública. Rio de Janeiro, 2006. Disponível em: <http://www.scielo.br/pdf/rap/v40n5/a05v40n5.pdf>.

⁷ *Idem*.

comprometer a sobrevivência das empresas, daí, o gestor opta pela forma tributária menos onerosa⁸.

E também a motivação deve-se ao facto dos impostos serem considerados como custos da actividade fim da empresa, sendo assim representam redução do resultado económico. Desta forma os empresários racionalmente tendem a otimizar o resultado da organização, uma forma se dá pela redução dos insumos/custos, o que permite concluir que os gestores são estimulados ao não cumprimento da carga tributária para maximização dos lucros da empresa⁹.

É de notar que, o crime de fraude fiscal quando consumado causa distorções nas actividades comerciais desenvolvidas pelos agentes económicos, uma vez que, limita a qualidade dos bens e a prestação de serviços, retrai os investimentos, traz concorrência desleal e criar injustiça fiscal na medida em que há um aumento da carga fiscal suportada pelos sujeitos passivos cumpridores das obrigações fiscais, sendo maiores lesados com esta prática, uma vez que a receita não arrecadada terá que ser compensada por estes sujeitos.

Diante deste cenário a pesquisa pretendeu responder o seguinte problema: até que ponto o crime de fraude fiscal afecta os direitos fundamentais do Estado fiscal moçambicano aquando da satisfação das necessidades da colectividade?

A presente pesquisa levanta as seguintes hipóteses:

- a) O crime de fraude fiscal quando consumado afecta os direitos fundamentais do Estado fiscal moçambicano aquando da satisfação das necessidades da colectividade;
- b) O crime de fraude fiscal não afecta os direitos fundamentais do Estado fiscal moçambicano aquando da satisfação das necessidades da colectividade.

Assim, para responder o problema levantado temos o seguinte objectivo geral: analisar as implicações jurídicas do crime de fraude fiscal na efectivação dos direitos fundamentais do Estado fiscal moçambicano, e quanto aos objectivos específicos temos os seguintes:

⁸ DAIN, S. *A experiência internacional e a especificidade brasileira*. Federalismo no Brasil – reforma tributária e federação. São Paulo: Fundap/Ieso, 1995, p. 20-41.

⁹ VASCONCELOS, M. A. S.; GARCIA, M. E. *Fundamentos da economia*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

- a) Aferir as sanções do crime de fraude fiscal aplicáveis no ordenamento jurídico moçambicano;
- b) Apontar as consequências sociais e económicas do crime de fraude fiscal para o Estado moçambicano;
- c) Perceber quais as reais motivações que levam o contribuinte a praticar o crime de fraude fiscal;
- d) Identificar as medidas tomadas pelo Estado para o combate do crime de fraude fiscal.

A presente pesquisa apresenta um tema referente ao crime de fraude fiscal no ordenamento jurídico moçambicano, onde abordou sobre as implicações jurídicas do crime de fraude fiscal na efectivação dos direitos fundamentais do Estado fiscal e trata-se de um tema enquadrado no Direito Tributário, onde traz alguns conceitos sobre o tema, o seu enquadramento legal e a sua abrangência jurídica.

Conforme se refere, ela tem como base de suporte a legislação fiscal e outros dispositivos legais aplicáveis no ordenamento jurídico moçambicano e de outros doutrinários que falam sobre o tema através do método indutivo, do qual, partir-se-á das observações e constatações particulares para conclusões gerais. Ademais, o trabalho fala sobre os crimes de natureza fiscal e aborda sobre os impostos que é a principal causa para o surgimento deste tipo legal de crime.

O trabalho fez uma análise aprofundada tendo em conta a legislação moçambicana existente e dos demais doutrinários que falam sobre o tema através de identificação e definição de algumas acções de combate aos tais crimes. No entanto, o presente trabalho não alcançou todos os problemas que resultem dos crimes fiscais, mas, fez uma avaliação do impacto que estes trazem para os direitos fundamentais do Estado fiscal moçambicano.

A pesquisa torna-se importante na medida que aborda um tema que agrega várias áreas, como a científica, académica e como traz um grande contributo para a actualidade.

No campo científico, a pesquisa vai contribuir para o aprimoramento da doutrina penal e tributária, abrindo novas possibilidades de interpretação e aplicação da lei, já na área académica ela promove a evolução do pensamento jurídico, o que é fundamental para a construção de um sistema de justiça mais justo e equilibrado e para actualidade o estudo é

pertinente porque mostra-se como um meio de proporcionar a sociedade de forma geral, uma visão sobre as implicações que este tipo de crime traz aquando da efectivação dos objectivos sociais e económicos do Estado.

Outrossim, o estudo é relevante porque o autor do trabalho na sua investigação percebeu que o crime de fraude fiscal é um problema conjuntural e o seu impacto é desastroso uma vez que afecta a economia das nações, pondo em causa as funções do Estado.

Também para realização do presente trabalho foram levados em conta as motivações pessoais, principalmente pela necessidade de conhecer a legislação e a doutrina referente ao tema em estudo e perceber o porque da ocorrência do fenómeno de crime de fraude fiscal, num Estado em que para satisfazer as suas necessidades depende das receitas provenientes dos impostos, onde a sociedade anseia o bem-estar e a igualdade económica e social, tendo em conta o seu desenvolvimento.

O estudo é de grande importância quer no âmbito doutrinal e social, uma vez que é uma base para orientação dos doutrinários e também vai esclarecer a sociedade aquando da importância de combate do crime de fraude fiscal, acredita-se que o mesmo vai contribuir para a literatura que fala sobre o assunto, que se mostra pouco explorada no ordenamento jurídico moçambicano, assim, a discussão sobre o tema importa para a sociedade como um todo, uma vez que traz o entendimento de como o crime de fraude fiscal impacta na efectivação dos direitos fundamentais do Estado fiscal e de que forma a sociedade é afectada por esse fenómeno.

O tema em estudo pode ser uma mais-valia no sentido em que traz um importante contributo para uma maior reflexão e discussão crítica sobre a prática de crime de fraude fiscal por parte dos contribuintes e espera-se que o mesmo venha servir de fonte para pesquisas futuras sobre o tema, pois, acha-se que ainda há muito que se possa explorar devido a dinâmica deste fenómeno.

Contudo, a sua pertinência surge também com intuito de despertar o Estado e a sociedade sobre a importância que a receita arrecadada dos impostos tem para a manutenção de um Estado, como o caso de Moçambique que o seu orçamento depende do exterior devido fraca colecta de receitas internas e aumento da despesa pública.

Relativamente a metodologia, a presente pesquisa apresenta os seguintes critérios: quanto a abordagem, qualitativa; quanto a natureza, pesquisa básica; quanto os objectivos, descritiva e explicativa; quanto ao método, o método indutivo e quanto aos procedimentos técnicos, foi através da pesquisa bibliográfica e documental¹⁰.

Quanto a sua estrutura o trabalho compreende o seguinte: a introdução seguida por três capítulos, sendo primeiro capítulo a metodologia; o segundo capítulo compreende a fundamentação teórica e o terceiro capítulo consta a apresentação, análise e discussão de resultados, as conclusões; sugestões e referências bibliográficas.

¹⁰ TRIVINOS, Augusto Nivaldo Silva. *Introdução à pesquisa em ciências sociais: a pesquisa qualitativa em educação*. 14ª reimpressão, Editora Atlas S.A., São Paulo, 2006, p. 48.

CAPÍTULO I: METODOLOGIA

1.1. Tipo de pesquisa

Uma pesquisa científica apresenta os seguintes critérios: quanto a abordagem, pesquisa quantitativa, qualitativa e quanti-qualitativa; quanto a natureza, tem-se pesquisa básica e aplicada; quanto os objectivos têm a pesquisa descritiva, explicativa, exploratória e exploratória-descritiva; quanto ao método, temos a destacar, o método indutivo, dedutivo, dedutivo-hipotético, dialéctico e sistemático e quanto aos procedimentos técnicos, temos a pesquisa experimental, bibliográfica, documental, de campo, de levantamento, estudo de caso e pesquisa-acção¹¹.

Os critérios usados para o presente trabalho foram, quanto a abordagem, pesquisa qualitativa; quanto a natureza, pesquisa básica; quanto aos objectivos, explicativa e descritiva; quanto ao método, indutivo e quanto aos procedimentos técnicos, foi pesquisa bibliográfica e documental.

O autor do trabalho escolheu uma pesquisa qualitativa, na medida em que não terá em consideração elementos quantificáveis e não apresentará ferramentas estatísticas. A pesquisa qualitativa evita números, lida com interpretações das realidades sociais e muitas vezes trata de situações e não objectos, cujo comportamento não deve ser quantificado e estatisticamente modelado¹².

Quanto a natureza optou por uma pesquisa básica, na medida em que a mesma objectiva gerar conhecimentos científicos novos e úteis para o avanço da ciência, nisso, a pesquisa básica tem como objectivo principal, o avanço do conhecimento científico, sem nenhuma preocupação com a aplicabilidade imediata dos resultados a serem colhidos¹³.

Quanto os objectivos, o presente trabalho foi realizado por meio de pesquisa explicativa e descritiva, uma vez que, da identificação dos factores que determinam o fenómeno em estudo, explica-se o porque dos mesmos de uma forma descrita e detalhada. De salientar que, uma pesquisa explicativa pode ser a continuação de outra descritiva, posto que a

¹¹ TRIVINOS, Augusto Nivaldo Silva. *Introdução à pesquisa em ciências sociais: a pesquisa qualitativa em educação*. 14ª reimpressão, Editora Atlas S.A., São Paulo, 2006, p. 48.

¹² AZEVEDO, Rodrigo Ghinighelli de. *Criminalidade e Justiça Penal na América Latina*. Sociologias, jun. 2005, n.13, p. 212.

¹³ APPOLINÁRIO, Fábio. *Dicionário de Metodologia Científica*. 2. Ed. São Paulo: Atlas, 2011, p. 295.

identificação de factores que determinam um fenómeno exige que este esteja suficientemente descrito e detalhado¹⁴.

Quanto ao método, o autor adoptou o método indutivo, pois, para a elaboração deste trabalho partiu das observações e constatações particulares para as conclusões gerais. O método indutivo é responsável pela generalização, isto é, partimos de algo particular para uma questão mais ampla, mais geral¹⁵.

Finalmente, quanto aos procedimentos técnicos, o autor utilizou a pesquisa bibliográfica e documental. Este tipo de pesquisa é desenvolvido com base em material já elaborado, constituído principalmente de livros e artigos científicos¹⁶.

Para LAKATOS e MARCONI (2001, p. 183), a pesquisa bibliográfica,

“[...] abrange toda bibliografia já tornada pública em relação ao tema estudado, desde publicações avulsas, boletins, jornais, revistas, livros, pesquisas, monografias, teses, materiais cartográficos, etc. [...] e sua finalidade é colocar o pesquisador em contato direto com tudo o que foi escrito, dito ou filmado sobre determinado assunto [...]”¹⁷.

Para LAKATOS & MARCONI¹⁸, referem que a pesquisa bibliográfica é uma selecção de documentação, levantamento e toda bibliografia já publicada sobre um determinado assunto que está sendo pesquisado em materiais como por exemplo livros, revistas, enciclopédias, jornais, boletins, monografias, dissertações, e teses. Esta técnica é utilizada para a recolha de bibliografia de autores que já fizeram menção a mesma temática, servindo deste modo um suporte para a realização do trabalho.

Assim, para a realização do presente trabalho o autor recorreu, principalmente a legislação fiscal moçambicana, manuais de Direito Fiscal, livros de vários doutrinários que abordam o assunto, trabalhos científicos realizados, artigos científicos já publicados.

¹⁴ GIL, António Carlos. *Como elaborar projetos de pesquisa*. 4. Ed. São Paulo: Atlas, 2007, p. 43.

¹⁵ LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. *Fundamentos de metodologia científica*. 8. ed. 5. reimp. São Paulo: Atlas, 2007, p. 86.

¹⁶ GIL, António Carlos. *Como Elaborar Projetos de Pesquisa*. 6ª ed. S. Paulo: Editora Atlas. S. A, 2008, p. 44.

¹⁷ LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. *Fundamentos metodologia científica*. 4.ed. São Paulo: Atlas, 2001, p. 183.

¹⁸ LAKATOS, E.M. & MARCONI, M. de A. *Metodologia científica*: 2ª Edição. Verificada e ampliada. Atlas. São Paulo. 1991. p. 66.

1.2. Técnicas de colecta de dados

Segundo a ideia de KETELE¹⁹, a recolha de dados, é definida como o processo organizado posto em prática para obter informações junto às múltiplas fontes, com o fim de passar de um nível de conhecimento para outro, ou de representação de uma dada situação, no quadro de uma acção deliberada cujos objectivos foram claramente definidos e que dá garantias de validade suficientes.

A colecta de dados compreende o conjunto de operações por meio das quais o modelo de análise é confrontado aos dados colectados. Ao longo dessa etapa, várias informações são, portanto, colectadas²⁰.

De salientar que, durante a coleta de dados, diferentes técnicas podem ser empregadas, sendo mais utilizados: a entrevista, o questionário, a observação e a pesquisa documental²¹. Também, a recolha de informação pode ser através da observação, entrevista, questionário e estudo de documentos²² e ainda pode dar-se por meio de pesquisa bibliográfica, que “[...] abrange toda bibliografia já tornada pública em relação ao tema estudado, desde publicações avulsas, boletins, jornais, revistas, livros, pesquisas, monografias, teses, materiais cartográficos, etc. [...] e sua finalidade é colocar o pesquisador em contato direto com tudo o que foi escrito, dito ou filmado sobre determinado assunto [...]”²³.

Para este trabalho as técnicas de colecta de dados usadas foram, a bibliográfica e a documental, na medida em que, foi possível a sua realização mediante as ideias de diferentes autores que abordam sobre o tema e as doutrinas diversas e ainda consultas de vários documentos onde o autor do trabalho fez um estudo de certos trabalhos já realizados, artigos científicos já publicados e ainda através da legislação moçambicana e demais legislações de âmbito de Direito Fiscal.

A pesquisa documental é muito semelhante à pesquisa bibliográfica, a diferença essencial entre ambas está na natureza das fontes: enquanto a bibliográfica se utiliza fundamentalmente das contribuições de diversos autores, a documental vale-se de materiais

¹⁹ KETELE, Jean-Marie De; ROEGIERS, Xavier. *Metodologia da Recolha de Dados*. 1993, Pág. 17.

²⁰ QUIVY, R; CAMPENHOUDT, L. V. *Manuel de recherche en sociales*. Paris: Dunod, 1995, p. 209.

²¹ LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. *Fundamentos metodologia científica*. 4.ed. São Paulo: Atlas, 2001.

²² KETELE, Jean-Marie De; ROEGIERS, Xavier. *Metodologia da Recolha de Dados*. 1993, Pág. 18.

²³ LAKATOS, E. M.; MARCONI, M. A. *Fundamentos metodologia científica*. 4.ed. São Paulo: Atlas, 2001. p. 183.

que não receberam, ainda, um tratamento analítico, podendo ser reelaboradas de acordo com os objetos da pesquisa²⁴.

1.3. Modelos de análise e interpretação de dados

O modelo de análise e interpretação de dados tem como finalidade, atender os objectivos previamente propostos, comparar e confrontar os dados e provas com a finalidade de confirmar ou rejeitar as hipóteses propostas.

Assim, a análise dos dados define-se como uma das fases mais importantes da pesquisa, pois, a partir dela, é que serão apresentados os resultados e a conclusão da pesquisa, conclusão essa que poderá ser final ou apenas parcial, deixando margem para pesquisas posteriores²⁵.

De salientar que, no processo de análise e interpretação de dados o autor fez a triangulação de dados com a fundamentação teórica o que permitiu a análise e interpretação exhaustiva com o intuito de provar se as hipóteses da pesquisa são confirmadas ou rejeitadas e depois deu-se o resultado final.

1.4. Limitações do trabalho

Dentre os obstáculos encontrados durante a realização do presentes trabalho, destacamos as seguintes:

- a) Existência de poucos trabalhos académicos que abordam sobre o tema no ordenamento jurídico moçambicano;
- b) Pouca informação sobre a existência e efectivação do crime de fraude fiscal por parte das autoridades competentes no nosso ordenamento jurídico, apesar da sua existência, razão pela qual, o presente trabalho baseou-se em trabalhos já realizados, bibliografias de alguns autores e bem como as doutrinas que falam do tema em estudo;
- c) Outra limitação deu-se no processo de interacção com os juízes da jurisdição fiscal e os funcionários da AT devido a natureza da matéria, houve muita reserva no fornecimento dos dados solicitados, uma vez que o assunto é tratado de forma sigilosa;
- d) Por fim, a última limitação prendeu-se no factor tempo, tendo em conta que o autor do trabalho é um funcionário público com deveres e obrigações, pelo que, foi complicado conciliar o tempo de trabalho e da pesquisa.

²⁴ GIL, António Carlos. *Métodos e técnicas de pesquisa social*. 5.ed. São Paulo: Atlas, 1999.

²⁵ MARCONI, M. A; LAKATOS, E. M. *Técnicas de pesquisa: planejamento e execução de pesquisas, amostragens e técnicas de pesquisas, elaboração e interpretação de dados*. 3.ed. São Paulo: Atlas, 1996.

CAPÍTULO II: FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

O presente capítulo aborda a matéria sobre as implicações jurídicas do crime de fraude fiscal na efectivação dos direitos fundamentais do estado fiscal moçambicano e tem como objectivo principal trazer o conceito de pontos chave acerca do crime de fraude fiscal que possibilitou o alcance dos objectivos propostos e permitiu de forma clara e precisa a apresentação, análise e discussão de resultados.

2.1. Imposto

Tendo em conta a natureza do tema do presente estudo, achou-se pertinente falar sobre o imposto que é o cerne de crime de fraude fiscal. Salientar que, todas as situações que pressupõem o não cumprimento das obrigações da relação jurídica-fiscal por parte do sujeito passivo com a finalidade de não pagamento de impostos devidos consideram-se por fraude fiscal.

Nos termos do n° 1, do artigo 127, da Lei n° 1/2018 de 12 de Junho²⁶, 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.

Segundo o n° 1, do artigo 2, da Lei n° 15/2002, de 26 de Junho, a tributação visa a satisfação das necessidades financeiras do Estado e de outras entidades públicas e promove a justiça social, a igualdade de oportunidades e a necessária redistribuição da riqueza e do rendimento²⁷. A tributação respeita os princípios da generalidade, da igualdade, da legalidade, da não retroactividade, da justiça material e da eficiência e simplicidade do sistema tributário²⁸.

O artigo 100, da Lei n° 1/2018 de 12 de Junho²⁹, preconiza que, “os impostos são criados ou alterados por lei, que os fixa segundo critérios de justiça social”.

²⁶ REPÚBLICA DE MOÇAMBIQUE, *Constituição da República de Moçambique*, Boletim da República, I SÉRIE, Número 115, 12 de Junho de 2018, Lei da Revisão Pontual da Constituição da República de Moçambique.

²⁷ REPÚBLICA DE MOÇAMBIQUE, Lei n° 15/2002, de 26 de Junho, in Boletim da República, I Série, n° 26, que aprova a *Lei de Bases do Sistema Tributário*, Moçambique.

²⁸ *Idem*, n° 2, do artigo 2.

²⁹ REPÚBLICA DE MOÇAMBIQUE, *Constituição da República de Moçambique*, Boletim da República, I SÉRIE, Número 115, 12 de Junho de 2018, Lei da Revisão Pontual da Constituição da República de Moçambique.

Também o nº 2, do artigo 127, da CRM, diz que “os impostos são criados ou alterados por lei, que determina a incidência, a taxa, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes”³⁰.

De acordo com o nº 3, do mesmo artigo, “ninguém pode ser obrigado a pagar impostos que não tenham sido criados nos termos da Constituição e cuja liquidação e cobrança não se façam nos termos da lei”³¹.

A existência de um sistema fiscal, só terá um sentido pleno, enquanto este for considerado um instrumento, destinado à prossecução de determinados objectivos sociais. Os impostos só são aceitáveis, se constituírem meios para alcançar objectivos de interesse colectivo, primeiramente o de financiamento das despesas públicas, como corolário desta função financeira, é então atribuída, uma outra função ao sistema fiscal, a de repartir os encargos públicos pelos cidadãos, de acordo com critérios justos, permitindo uma repartição íntegra dos rendimentos e da riqueza, assim como a diminuição das desigualdades sociais³².

Sobre o surgimento do imposto a doutrina apresenta dificuldades na delimitação rigorosa do local e momento histórico do aparecimento do imposto, daí que têm sido apresentadas duas origens distintas, designadamente, a religião e o saque³³.

De acordo com a mesma doutrina, as primeiras manifestações do imposto surgem com a laicização das oferendas, isto é, sacrifícios que os vivos faziam para os mortos/deuses em troca da felicidade/protecção e como retribuição pelas dádivas recebidas. Assim, entres as várias cerimónias rituais destinadas a retribuição destaca-se o sacrifício, isto é, a entrega de animais e entrega de parte da colheita e que em casos extremos podia ser o sacrifício de uma vida humana-liturgia purificadora³⁴.

Quanto a origem do imposto relacionado com o saque, segundo a doutrina supra referida, dá-se quando os conquistadores de uma região apercebem-se que, numa perspectiva económica, era mais vantajoso deixar os vencidos com as terras e instrumentos de

³⁰ REPÚBLICA DE MOÇAMBIQUE, *Constituição da República de Moçambique*, Boletim da República, I SÉRIE, Número 115, 12 de Junho de 2018, Lei da Revisão Pontual da Constituição da República de Moçambique.

³¹ *Idem*, nº 3, do artigo 127.

³² SANTOS, José Albano. *Teoria Fiscal*. 2ª Edição. Lisboa: Instituto Superior de Ciências Sociais e Políticas. 2013. p. 343.

³³ PENE, Cláudio. *Apontamentos de Direito Fiscal Moçambicano*. Escolar Editora, 2ª edição, Maputo, 2021, p. 55.

³⁴ *Idem*, p. 55.

trabalho e impor-lhe em contrapartida o pagamento de tributos periódicos, ao invés do saque desordenado³⁵.

O conceito de tributo, ao longo de sua evolução histórica, teve grandes mudanças em sua teoria geral, apresentando-se diferente em diversas etapas da história. Pode-se afirmar que, mesmo nas comunidades primitivas, o tributo, em sua essência, se apresentava como “[...] uma exigência da autoridade para com seus subordinados, a fim de atender o interesse colectivo”³⁶.

Historicamente, na evolução do conceito de tributo, percebe-se que este passou de uma forma concentrada, partindo da imposição, para uma forma mais aberta, baseado na lei, ou seja, “[...] deixa de ser fruto do poder arbitrário ou discricionário do Estado para se constituir num instrumento jurídico (legal) de receita pública, definido pela lei originária”³⁷.

O imposto pode ser definido como uma prestação coactiva, patrimonial, positiva, definitiva, não sinalagmática, sem carácter de sanção, estabelecida por Lei, a favor duma entidade pública ou com funções públicas, para a satisfação de necessidades públicas e redistribuição de riqueza, independente de qualquer vínculo anterior³⁸.

Para a doutrina, o imposto é uma espécie pertencente ao género tributo, pois abrange diversas prestações, entre as quais o imposto. Os impostos são tributos caracterizados pelo carácter unilateral, ou seja, sem contraprestação individualizada, e também por basearem-se na capacidade contributiva³⁹.

Os impostos são prestações obrigatórias, avaliáveis em dinheiro, exigidos por uma entidade pública, para a prossecução de fins públicos, sem contraprestação individualizada, e cujo facto tributário assenta em manifestações de capacidade contributiva

³⁵ PENE, Cláudio. *Apontamentos de Direito Fiscal Moçambicano*. Escolar Editora, 2ª edição, Maputo, 2021, p. 56.

³⁶ MORAES, Bernardo Ribeiro. *Compêndio de Direito Tributário*. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1996, p. 344-350. Disponível em: https://repositorio.ufc.br/bitstream/riufc/31448/1/2010_tcc_jdaclementino.pdf.

³⁷ *Idem*, p. 351.

³⁸ WATY, Teodoro Andrade. *Direito Tributário*. W&W Editora, Limitada. Maputo, 2013, p. 250.

³⁹ PENE, Cláudio. *Apontamentos de Direito Fiscal Moçambicano*. Escolar Editora, 2ª edição, Maputo, 2021, p. 56-57.

devendo estar previstos na lei, nos termos do nº 2, do artigo 3 da Lei nº 2/2006, de 22 de Março⁴⁰.

O imposto é um pagamento para o Orçamento do Estado, com natureza unilateral e obrigatória, incluindo encargos legais e juros previstos em normas tributárias⁴¹.

Define-se por imposto, a prestação pecuniária, singular ou reiterada, que não apresenta conexão com qualquer contra-prestação retributiva e de que é titular uma entidade pública que utiliza as receitas assim obtidas para a cobertura das suas despesas e que surge quando a lei liga a uma determinada factispécie um dever de prestar, constitui a forma normal de financiamento do Estado contemporâneo⁴².

A maioria da doutrina fiscal define o imposto enquanto meio de financiamento fundamental do Estado como uma prestação pecuniária, unilateral, definitiva, coactiva e sem carácter de sanção, ou seja, o imposto é considerado uma prestação de dar (concretizada em dinheiro), unilateral (não lhe correspondendo assim qualquer contraprestação específica a favor do contribuinte), definitiva (que não dá lugar a qualquer reembolso, restituição ou indemnização), coactiva (uma prestação que tem por fonte a lei, que é estabelecida por lei), exigida (ou devida por) detentores (individuais ou colectivos) de capacidade contributiva a favor de entidades que exercem funções ou tarefas públicas, conquanto que não tenham carácter sancionatório⁴³.

O imposto é uma prestação pecuniária, singular ou reiterada, que não apresenta conexão com qualquer contraprestação retributiva específica, exigida por entidade pública a uma outra entidade (sujeito passivo), utilizada exclusiva ou principalmente para a cobertura de despesas públicas. O imposto tem como conteúdo um dever de prestar que surge pela simples verificação de um facto previsto na lei, dando origem a uma relação jurídica tributária⁴⁴.

⁴⁰ REPÚBLICA DE MOÇAMBIQUE, Lei nº 02/2006, de 22 de Março, in Boletim da República, I Série, nº 12, que aprova o *Lei do Ordenamento Jurídico Tributário*, Moçambique.

⁴¹ Cfr. art. 4, da Lei nº 15/2002, de 26 de Junho.

⁴² SANCHES, José Luís Saldanha. *Manual de Direito Fiscal*. Lisboa, Lex, 1998, p. 13. Disponível em: http://repositorium.sdum.uminho.pt/bitstream/1822/50268/1/Adneiha_HafussiaGina_Dias_Bengala_Marques_de_Lima.pdf.

⁴³ NABAIS, José Casalta. *Direito Fiscal*. 2.ª ed., Coimbra, Almedina, 2003, p. 11.

⁴⁴ SANCHES, José Luís Saldanha. *Manual de Direito Fiscal*. 3ª Edição, Coimbra Editora, 2007, p. 22.

Ainda, imposto é uma prestação pecuniária, coativa e unilateral, sem o carácter de sanção, exigida pelo Estado com vista à realização de fins públicos. Prestação pecuniária: o imposto é uma prestação em dinheiro ou equivalente a dinheiro; coativa: o montante do imposto é estabelecido na lei ou por força da lei; unilateral: ao pagamento do imposto não corresponde qualquer contraprestação por parte do estado; sem o carácter de sanção: o imposto não tem natureza de penalidade, como a multa⁴⁵.

O imposto constituía, assim não só um meio para a satisfação das necessidades financeiras públicas, mas também um instrumento para a repartição dos rendimentos e da riqueza, portanto, este além de poder prosseguir uma finalidade fiscal, podia também prosseguir uma finalidade extrafiscal. Para NABAIS, estas duas finalidades tinham o mesmo peso, situavam-se ao mesmo nível, significando que um imposto que se destinasse unicamente à realização de um fim político-social não perderia a sua qualidade de imposto⁴⁶.

Os tributos são decorrentes do poder soberano do Estado, uma imposição legitimada constitucionalmente que, por sua vez, fundamenta um conjunto de deveres acessórios relacionados com o dever de contribuir e que são, no quadro actual do sistema, vitais para a determinação e fixação do conteúdo da obrigação tributária de cada sujeito passivo. Isto poderia conduzir a identificar o crime de fraude fiscal como um ilícito contrário ao poder soberano do Estado assumido, por conseguinte, a configuração de um crime de desobediência⁴⁷.

2.1.1. Classificação de impostos do sistema tributário moçambicano

O sistema tributário da República de Moçambique integra impostos nacionais e autárquicos. Os impostos do sistema tributário nacional classificam-se em directos e indirectos, actuando a diversos níveis, como, a tributação directa dos rendimentos e da riqueza e a tributação indirecta da despesa, nos termos do artigo 56, da Lei n° 15/2002, de 26 de Junho⁴⁸.

⁴⁵ RIBEIRO, José Joaquim Teixeira. *Lições de Finanças Públicas*. 5ª ed. Coimbra: Coimbra Editora, 1997, p. 258. Disponível em: [https://comum.rcaap.pt/bitstream/10400.26/28937/1/O Crime de Fraude Fiscal.pdf](https://comum.rcaap.pt/bitstream/10400.26/28937/1/O%20Crime%20de%20Fraude%20Fiscal.pdf).

⁴⁶ NABAIS, José Casalta. *O Dever Fundamental de Pagar Impostos - Contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*. 3ª Reimpressão. Coimbra: Almedina. 2012. p. 229 e 230.

⁴⁷ SANTOS, André Teixeira dos. *O Crime de Fraude Fiscal: Um contributo para a configuração do tipo objectivo de ilícito a partir do bem jurídico*. Coimbra Editora, 2009, p. 97.

⁴⁸ REPÚBLICA DE MOÇAMBIQUE, Lei n° 15/2002, de 26 de Junho, in Boletim da República, I Série, n° 26, que aprova a *Lei de Bases do Sistema Tributário*, Moçambique.

A tributação directa faz-se através do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (IRPC) e Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRPS)⁴⁹. E a tributação indirecta compreende os impostos sobre a despesa e integra o Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA); Imposto sobre Consumos Específicos (ICE) e os Direitos Aduaneiros⁵⁰.

Os impostos também classificam-se por impostos estaduais e não estaduais baseado na natureza do titular do direito de exigir impostos, onde o imposto estadual é aquele em que o credor, o titular do direito de exigir (o sujeito activo), o Estado, como o IRPC, IRPS, IVA, Imposto do Selo, Imposto de Veículos e Sisa e não estadual é aquele em que o sujeito activo não é o Estado, isto é, uma entidade diferente do Estado, como o IPRA (Imposto Predial Autárquico), o IPA (Imposto Pessoal Autárquico), o Imposto Autárquico da Sisa e o Imposto Autárquico de Veículos⁵¹.

Baseando-se no âmbito de aplicação territorial do imposto, os impostos são classificados por nacionais os que abrangem a totalidade do território nacional e locais os que têm aplicação territorial circunscrita a uma parte do território nacional, independentemente da natureza do sujeito passivo. No entanto, ao invés desta forma de classificação, o n.º 1, do artigo 56, da Lei n.º 15/2002, de 26 de Junho⁵², classifica os impostos do sistema tributário moçambicano em nacionais e autárquicos. Assim, tendo em conta o âmbito de aplicação territorial, considera-se autárquico o imposto cujo âmbito limita-se ao território da respectiva autarquia⁵³.

Os impostos classificam-se também em reais ou objectivos e pessoais ou subjectivos, os reais são os que visam a tributação de riqueza sem tomar em consideração, pelo menos com maior relevo, as condições pessoais e económicos do contribuinte e os pessoais tomam em consideração predominantemente os aspectos pessoais do contribuinte⁵⁴.

⁴⁹ Cfr. art. 57, REPÚBLICA DE MOÇAMBIQUE, Lei n.º 15/2002, de 26 de Junho, in Boletim da República, I Série, n.º 26, que aprova a **Lei de Bases do Sistema Tributário**, Moçambique.

⁵⁰ Cfr. art. 66, da Lei n.º 15/2002, de 26 de Junho, in Boletim da República, I Série, n.º 26, que aprova a **Lei de Bases do Sistema Tributário**, Moçambique.

⁵¹ PENE, Cláudio. **Apontamentos de Direito Fiscal Moçambicano**. Escolar Editora, 2ª edição, Maputo, 2021, p. 65.

⁵² REPÚBLICA DE MOÇAMBIQUE, Lei n.º 15/2002, de 26 de Junho, in Boletim da República, I Série, n.º 26, que aprova a **Lei de Bases do Sistema Tributário**, Moçambique.

⁵³ PENE, Cláudio. **Apontamentos de Direito Fiscal Moçambicano**. Escolar Editora, 2ª edição, Maputo, 2021, p. 65.

⁵⁴ MARTÍNEZ, Soares. **Direito Fiscal**. 9ª Edição, Livraria Almedina, Coimbra, 1997, p. 52.

Para o caso do nosso sistema fiscal, temos como imposto pessoal o IRPS⁵⁵, em que a tributação varia em função da situação pessoal, familiar e económica do contribuinte, para o caso de imposto real temos o Sisa⁵⁶.

Pode-se classificar-se o imposto por periódico e de obrigação única, os periódicos são os que permitem que se possa estabelecer uma presunção de permanência das faculdades contributivas, e como tal a tributação tende a repetir-se periodicamente, em regra anualmente, é o que acontece com o IRPS e IRPC enquanto, os de obrigação única são caracterizados por uma tributação baseada em situações sem continuidade, ou seja, a tributação não se renova periodicamente, como tal acontece com Sisa, no Imposto de Selo e no Imposto sobre as Sucessões e Doações⁵⁷.

Ainda, tratando-se de classificação relacionada com o elemento teleológico (finalidade) do imposto, este pode-se classificar por impostos fiscais e extrafiscais. De salientar que, os impostos fiscais têm por objectivo ou finalidade principal a obtenção de receitas (finalidade financeira ou fiscal) e os impostos extrafiscais prosseguem predominantemente objectivos de política económica e social, como o exemplo da redistribuição do rendimento, desincentivar ou incentivar certas actividades. Por outras, pode-se dizer que os impostos fiscais são aqueles que são criados com o objectivo principal de arrecadação /obtenção de receitas que constituem um meio para a realização das funções/fins do Estado. E os impostos extrafiscais são criados não com o intuito principal de arrecadação de receitas, mas sim com outros objectivos, como o exemplo do imposto ambiental, criado com objectivo de desincentivar o exercício de uma actividade extremamente poluidora⁵⁸.

A função extrafiscal do Estado, passou a ter um papel primordial porque, passando o Estado a realizar mais tarefas económicas e sociais, inelutavelmente passou a ter mais despesas, o que acarretou a necessidade de ter mais receitas para a sua cobertura, isto é, passaram a existir mais impostos, tornando-se claro que os impostos eram instrumentos apropriados para a prossecução de tarefas de configuração económico-social⁵⁹.

⁵⁵ Cfr. art. 60 e 61 da Lei n° 15/2002, de 26 de Junho, in Boletim da República, I Série, n° 26, que aprova a **Lei de Bases do Sistema Tributário**, Moçambique.

⁵⁶ *Idem*, n° 4, do artigo 70.

⁵⁷ PENE, Cláudio. **Apontamentos de Direito Fiscal Moçambicano**. Escolar Editora, 2ª edição, Maputo, 2021, p. 67.

⁵⁸ *Idem*, p. 68.

⁵⁹ NABAIS, José Casalta. **O Dever Fundamental de Pagar Impostos - Contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo**. 3ª Reimpressão. Coimbra: Almedina. 2012. p. 233 e 234.

A tributação extrafiscal manifesta este carácter instrumental do Direito na seara tributária⁶⁰, ao empregar o tributo com finalidades diversas da mera arrecadação, tais como alocação de recursos em certas atividades, estabilização macroeconómica do país e redistribuição de renda. Estas funções não são novidade: por significar a entrega de parcela do património particular ao Estado, o tributo, desde suas origens, já apresentava repercussões além da meramente arrecadatória, estimulando ou dissuadindo a prática de diversas condutas⁶¹.

A extrafiscalidade traduz-se no conjunto de normas que, embora formalmente o direito fiscal, tem por finalidade principal ou dominante a consecução de determinados resultados económicos ou sociais através da utilização do instrumento fiscal e não a obtenção de receitas para fazer face às despesas públicas⁶².

Ao lado dos impostos que constituem a receita normal e principal do Estado e que se encontram afectos ao financiamento global das suas despesas, encontramos outras receitas tributárias, que têm sido qualificadas como tributos parafiscais ou parafiscalidade⁶³, e que partilham de todas as características normais dos impostos, unilateralidade, coactividade, ausência de qualquer objectivo punitivo, mas que se encontram afectas ao financiamento de certas entidades públicas que comparticipam no preenchimento de objectivos públicos⁶⁴.

Enquanto os impostos comuns integram o sistema fiscal que visa a satisfação das necessidades financeiras do Estado, estas contribuições, que podemos considerar como tributos especiais, por serem tributos com finalidades financeiras específicas, são receitas consignadas à satisfação de fins concretos em oposição aos fins gerais do Estado⁶⁵.

2.1.2. Relação jurídica fiscal

O Direito Fiscal é um ramo do Direito Público com os seus princípios fundamentais definidos em sede constitucional⁶⁶. A sua natureza de Direito Público não impede, contudo, a adopção de técnicas criadas pelo Direito Privado como forma de enquadramento metodológico do seu objecto. Entre essas formas extraídas do Direito Privado

⁶⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 233.

⁶¹ *Idem*, p. 233.

⁶² NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*. Coimbra: Almedina, 2015, p. 629.

⁶³ FRANCO, Sousa. *Finanças Públicas e Direito Financeiro*. Volume II, Coimbra, 1992, p. 73-78.

⁶⁴ SANCHES, José Luís Saldanha. *Manual de Direito Fiscal*. 3ª edição, Coimbra Editora, 2007, p. 58.

⁶⁵ *Idem*, p. 59.

⁶⁶ Cfr. art. 97, da Lei 1/2018, de 12 de Junho, Lei da Revisão Pontual da Constituição da República.

estão a relação jurídica tributária e, evidentemente, a obrigação tributação. E importação é, de resto, comum em outras áreas do Direito Público⁶⁷.

A adopção da técnica da relação jurídica conduz à estruturação das situações jurídicas tributárias de acordo com os moldes já existentes no Direito Privado: sujeito passivo e sujeito activo na relação jurídica, e objecto de imposto. Vai conduzir, igualmente, à criação de um Direito das obrigações de natureza pública. Este inclui matérias como a pretensão tributaria, a obrigação tributaria, com os seus nascimento, vencimento e cumprimento, a prestação fiscal, a prescrição das dívidas e a caducidade do poder de tributar. Nos casos patológicos procede ainda à definição da responsabilidade do sujeito passivo pelo incumprimento e das sanções nos casos de cumprimento tardio, falamos dos juros compensatórios nos casos de retardamento culposos na liquidação da obrigação, dos juros de mora para os atrasos no pagamento de uma dívida fiscal e, numa ordem inversa, dos juros indemnizatórios, a pagar pela Administração fiscal, no caso de cumprimento de uma obrigação tributária que se revelou indevida e que foi paga por falta imputável ao Fisco⁶⁸.

Nas relações fiscais tradicionais, os deveres de actuação atribuídos pela lei fiscal aos sujeitos passivos da relação jurídico-tributária eram meros deveres de prestação pecuniária com algumas subsidiárias obrigações de conduta. Todavia, hoje em dia, estas últimas são obrigações de grande importância na relação jurídica tributária. Começaram a surgir em conexão com as obrigações principais mesmo quando prevalece a actividade pública. Mais, em certos casos, elas constituem as únicas obrigações do sujeito passivo⁶⁹.

A crescente importância desse tipo de deveres, que, embora existam à volta dos deveres de prestação pecuniária e por causa deles, têm vindo a ganhar uma crescente autonomia torna necessário identificar, como vimos, a relação tributária em sentido lato ou compreensivo, o que inclui todo tipo de deveres existentes em torno das prestações pecuniárias e o núcleo tradicional desta. A relação jurídica tributária divide-se nas relações jurídicas que têm como conteúdo uma prestação fiscal no sentido tradicional do termo, são as já referidas prestações pecuniárias e no complexo destes deveres de prestação que podemos

⁶⁷ SANCHES, José Luís Saldanha. *Manual de Direito Fiscal*. 3ª edição, Coimbra Editora, 2007, p. 245.

⁶⁸ *Idem*, p. 245.

⁶⁹ *Ibidem*, p. 247.

designar como relação obrigacional tributária, ou seja, a relação directamente respeitante às obrigações tributárias que se transformarão, após o seu vencimento, em dívidas de imposto⁷⁰.

O nascimento da relação jurídica tributária pode, contudo, ter lugar sobre diversas formas: enquanto, em impostos como o IRPC e o IVA, a obrigação tributária pode constituir-se e extinguir-se sem qualquer intervenção administrativa, no IRPS, depois de cumpridos os deveres de cooperação do sujeito passivo, deve haver um acto tributário, ainda que seja produzido como o típico acto de produção massificada⁷¹.

A principal categoria da obrigação que recai sobre o contribuinte na relação jurídico-tributária é o dever de pagar imposto. O imposto corresponde à categoria principal dos tributos do sistema tributário nacional⁷².

Conceptualizando, a relação jurídica fiscal é a relação entre o sujeito activo e sujeito passivo que tem por objecto um complexo de direitos e deveres subjectivos de natureza fiscal, envolvendo a relação de imposto e as diversas relações jurídicas acessórias⁷³.

O sujeito passivo da relação jurídica fiscal é a entidade com poder tributário para administrar e gerir os impostos, o que a coloca numa posição de supremacia em relação ao sujeito passivo⁷⁴.

Para o sujeito activo da relação jurídica fiscal é a entidade com poder tributário para administrar e gerir os impostos, o que a coloca numa posição de supremacia em relação ao sujeito passivo⁷⁵. De salientar que, a competência do sujeito activo da relação jurídica fiscal concretiza-se nas fases de lançamento, liquidação e cobrança dos tributos.

⁷⁰ SANCHES, José Luís Saldanha. *Manual de Direito Fiscal*. 3ª edição, Coimbra Editora, 2007, p. 248-249.

⁷¹ *Idem*, p. 250.

⁷² TEVETE, Constâncio; THAIMO Veromingos. *Direito Tributário-Teoria Geral*. Escolar Editora, volume I, 2023, p. 97.

⁷³ PENE, Cláudio. *Apontamentos de Direito Fiscal Moçambicano*. Escolar Editora, 2ª edição, Maputo. 2021, p. 75.

⁷⁴ TEVETE, Constâncio; THAIMO Veromingos. *Direito Tributário-Teoria Geral*. Escolar Editora, volume I, 2023, p. 140.

⁷⁵ CAMPOS, Amorim José de, ANJOS, Azevedo Patrícia. *Lições de Direito Fiscal*. Primeira Edição e Autores, Vila Nova de Gaia, 2020, p. 123.

A titularidade da posição activa da relação jurídico-fiscal em sentido amplo, abrange o poder tributário, a competência tributária, a capacidade tributária (activa) e a titularidade da receita fiscal⁷⁶.

Em sentido estreito ou técnico, o poder tributário consubstancia-se no poder conferido constitucionalmente ao legislador para a criação, instituição, estabelecimento dos impostos e a sua disciplina essencial. Desta forma, o poder tributário insere-se na relação constitucional fiscal, e distingue-se das outras titularidades activas aos impostos, isto é, da competência tributária, que se integra na relação obrigacional fiscal, e da titularidade da receita fiscal que se situa fora da relação tributária⁷⁷.

A titularidade da receita dos impostos, relaciona-se com os casos em que, por imposição constitucional ou legal, as receitas proporcionadas por certos impostos estejam subjectivamente consignadas a determinadas entes públicos que não tenham todas ou algumas das outras titularidades fiscais activas⁷⁸.

A capacidade tributária activa traduz a qualidade de sujeito activo da relação de crédito em relação a relação fiscal se consubstancia. Ela consiste na titularidade do crédito do imposto e demais direitos tributários, qualidade que é inerente à personalidade tributária activa ou susceptibilidade de ser sujeito activo da relação jurídica tributária e que cabe aos credores tributários⁷⁹.

Assim, o sujeito activo da obrigação tributária é constituído por um ente público a quem a lei atribui, expressamente, um determinado poder tributário. Portanto, o sujeito activo é o credor, titular do direito de exigir a prestação tributária. Ele não se confunde com a entidade que cria o imposto, nem com a entidade que realiza as operações de lançamento e cobrança do imposto e que tem o poder de exigir ou pretender o seu pagamento⁸⁰.

⁷⁶ TEVETE, Constâncio. *O Recurso Contencioso Fiscal das Decisões Desfavoráveis à Fazenda Nacional*. Escolar Editora, 2023, p. 57.

⁷⁷ NABAIS, José Casalta. *Direito Fiscal*, 8ª Edição, Almedina, Coimbra, 2015, p. 240.

⁷⁸ TEVETE, Constâncio. *O Recurso Contencioso Fiscal das Decisões Desfavoráveis à Fazenda Nacional*. Escolar Editora, 2023, p. 57.

⁷⁹ TEVETE, Constâncio. *O Recurso Contencioso Fiscal das Decisões Desfavoráveis à Fazenda Nacional*. Escolar Editora, 2023, p. 57-58.

⁸⁰ *Idem*, p. 58.

Segundo o artigo 39, da Lei n° 02/2006, de 22 de Março, o objecto da relação jurídica tributária são todos os direitos e deveres do sujeito activo e do sujeito passivo, previstos na legislação tributária, que têm como finalidade última o pagamento da dívida tributária, e inclui reembolsos e juros⁸¹. Os direitos e deveres resultantes da relação jurídica tributária nascem com o preenchimento dos pressupostos da legislação tributária⁸².

Num sentido restrito, a relação jurídica é a relação interprivada que o direito regula através da atribuição a um sujeito de um direito e a imposição ao outro de um dever ou sujeição⁸³. O conceito de relação jurídica fiscal é baseado no conceito de relação jurídica do Direito Privado⁸⁴.

O sujeito activo da obrigação tributária é necessariamente constituído por um ente público a quem a lei atribui, expressamente, um determinado poder tributário. É isso que dispõe que: o sujeito activo da relação tributária é a entidade de direito público, titular de direito de exigir o cumprimento das obrigações tributárias, quer directamente quer através de representante, segundo o plasmado, n° 1, do artigo 8, da Lei n° 15/2002, de 26 de Junho⁸⁵.

Na relação jurídica fiscal, encontram-se direitos e vinculações de natureza fiscal, podendo ser uma prestação pecuniária (suportar o imposto) e/ou prestação acessória (deveres acessórios ou obrigações acessórias). Estes direitos e deveres acessórios surgem primeiro em conexão com a prestação de imposto. Porém, actualmente em certas relações jurídicas fiscais constituem as únicas obrigações do sujeito passivo, sobretudo porque, estas funções de lançamento, liquidação e cobrança de impostos não são matérias da exclusiva competência do sujeito activo⁸⁶.

A relação jurídica fiscal tem para além da obrigação de imposto, diversas outras obrigações ou deveres que, em função do imposto, podem ser de natureza pecuniária ou formal e, estes podem ser de natureza declarativa ou comunicativa, contabilística, etc. tais

⁸¹ REPÚBLICA DE MOÇAMBIQUE, Lei n° 02/2006, de 22 de Março, in Boletim da República, I Série, n° 12, que aprova o **Lei do Ordenamento Jurídico Tributário**, Moçambique.

⁸² *Idem*, artigo 40.

⁸³ PRATA, Ana. **Dicionário Jurídico**, Volume I, 5ª Edição, Almedina, Coimbra, 2009, p. 1271.

⁸⁴ PENE, Cláudio. **Apontamentos de Direito Fiscal Moçambicano**. Escolar Editora, 2ª edição, Maputo. 2021, p. 75.

⁸⁵ REPÚBLICA DE MOÇAMBIQUE, Lei n° 15/2002, de 26 de Junho, in Boletim da República, I Série, n° 26, que aprova a **Lei de Bases do Sistema Tributário**, Moçambique.

⁸⁶ PENE, Cláudio. **Apontamentos de Direito Fiscal Moçambicano**. Escolar Editora, 2ª edição, Maputo. 2021, p. 77.

deveres podem materializar-se na relação entre os particulares e a administração ou entre os próprios particulares⁸⁷.

Os sujeitos passivos das obrigações tributárias e, em especial as empresas (que desenvolvem uma actividade económica tendente ao lucro) têm direito ao planeamento fiscal. Este direito ao planeamento fiscal é uma consequência das falhas da neutralidade do ordenamento jurídico tributário, sendo ainda mais intenso quando um certo facto tributário tem conexão com mais de uma ordem jurídica que pode conduzir quer a uma sobre-tributação, quer a uma sub-tributação (lícita)⁸⁸.

A relação jurídico-tributária é estabelecida entre a Administração Fiscal e o contribuinte, é feita através de uma estreita colaboração deste para com aquela⁸⁹.

Elaboram-se, assim, os delitos fiscais atendendo aos deveres de colaboração dos contribuintes para com a Administração Fiscal, exigindo-se que este leve ao conhecimento da Administração Fiscal todas as informações que lhe sejam devidas. Esta ideia surge no seguimento do entendimento de que “a nova política fiscal exigiu, por um lado, uma intensificação dos deveres de informação por parte do contribuinte ou de terceiros; por outro lado, um alargamento dos poderes de investigação da Administração. E assim o contribuinte passou a estar sujeito a uma multiplicidade de deveres, preparatórios ou acessórios da obrigação fiscal propriamente dita (deveres de ter escrita organizada de possuir registos e documentação comprovativos das declarações, de fornecer esclarecimentos complementares, de se sujeitar a exames e vistorias, assim, também se reconheceu à Administração o direito de exigir informações a terceiros, de proceder a exames, de se socorrer de pareceres de peritos”⁹⁰.

Assim, a relação jurídica tributária encontra-se dividida em duas partes, uma a considerada relação jurídica obrigacional e a outra relação jurídica complexa, onde a primeira é vista como uma relação que consiste num vínculo jurídico, em virtude do qual determinada

⁸⁷ PENE, Cláudio. *Apontamentos de Direito Fiscal Moçambicano*. Escolar Editora, 2ª edição, Maputo. 2021, p. 77.

⁸⁸ SANCHES, José Luís Saldanha. *Manual de Direito Fiscal*. 3ª edição, Coimbra Editora, 2007, p. 157-158.

⁸⁹ SOUSA, Susana Aires de. *Os Crimes Fiscais: Análise Dogmática e Reflexão sobre a Legitimidade do Discurso Criminalizador*. Coimbra: Coimbra Editora. 2009, p. 281.

⁹⁰ GERSÃO, Eliana. *Revisão do sistema jurídico relativo à infracção fiscal, in: Direito Penal Económico e Europeu: Textos Doutrinários*. Volume II, págs. 96 e 97.

pessoa ou entidade fica adstrita para com a outra a realizar determinado comportamento ou prestação⁹¹.

E é complexa, porque, por um lado, a sua estrutura nem sempre se reconduz ao esquema básico e binário; sujeito activo e sujeito passivo, pode ocorrer, por vezes, a convocação de intervenção de terceiros⁹².

Assim sendo, a relação jurídica fiscal desdobra-se em dois lados, onde um lado, na relação jurídica de imposto e de outro lado, em diversas relações jurídicas acessórias, ou seja, na relação fiscal material e em múltiplas relações fiscais formais com os mais diversos conteúdos e diferentes intervenientes, muito deles sem qualquer ligação com a relação jurídica do imposto”⁹³.

A Administração Tributária pretende satisfazer o interesse público, que não se reconduzirá à mera obtenção de receitas, mas também à satisfação das necessidades sociais, entendidas como funções atribuídas constitucionalmente ao Estado e que dependem do financiamento alcançado através dos impostos, e a redistribuição da riqueza. Não devemos compreender o imposto como um mero atributo natural e uma prerrogativa estadual. Necessariamente, o imposto assume uma natureza legal, pois é o legislador que, norteado pelas normas constitucionais, define o procedimento e as regras tributárias⁹⁴.

O sujeito passivo da relação tributária está forçado a cumprir um conjunto de deveres providos de pressupostos próprios e autónomos, efectuados através do procedimento tributário, a partir dos quais tem origem para o ente público, o direito subjectivo às prestações coactivas tributárias⁹⁵.

Podemos verificar que segundo esta concepção, a relação entre a administração e o contribuinte deixa de ser de meros credor e devedor, e passa a entender-se que o

⁹¹ ROCHA, Joaquim Freitas da. *Apontamentos de Direito Tributário, A Relação Jurídica Tributária*. AEDUM, 2009, p. 7.

⁹² *Idem*, p. 7.

⁹³ NABAIS, José Casalta. *Direito Fiscal*, 2.ª ed., Coimbra, Almedina, 2003, p. 244.

⁹⁴ SOUSA, Susana Aires de. *Os Crimes Fiscais: Análise Dogmática e Reflexão sobre a Legitimidade do Discurso Criminalizador*. Coimbra: Coimbra Editora. 2009, p. 268.

⁹⁵ MICHELI, Gian Antonio. *Curso de Derecho Tributario*. pág. 88, MAFFEZONI, Frederico, Profi de una teoria giuridica generale dell'imposta, pág. 62 e ss apud SOUSA, Susana Aires de. *Os Crimes Fiscais*, obra citada, p. 268.

contribuinte é titular de um dever legal, imposto pelo ordenamento jurídico e a administração é titular de uma função pública, encaminhada a proteger o cumprimento do referido dever⁹⁶.

2.2. Fraude fiscal

É indiscutível que as leis tributárias prevêm penas, punições, a aplicar aos violadores de alguns comandos fiscais, ao menos quando esses comandos se situam no plano do Direito Tributário formal. Por entender-se que tais violações não afectam apenas os direitos patrimoniais do Estado e outras entidades públicas, em cujo caso lhes poderia corresponder somente uma reconstituição das esferas patrimoniais afectadas por aquelas violações, mas poem em causa toda a ordem social e ofendem princípios éticos. Quanto a esta ofensa de princípios éticos já se têm suscitado dúvidas. Há quem entenda que a violação de normas fiscais não atingem valores morais. E daí que a consciência social não seja geralmente abalada pelas infracções fiscais, circunstância que dificulta, muitas vezes, a aplicação de sanções tributarias particularmente duras. Mas o problema não pode ser situado em tais termos; ao menos planos dos princípios⁹⁷.

Se o imposto tiver sido estabelecido em conformidade com critérios de justiça e se se destinar à satisfação de necessidades públicas, cujo interesse geral não seja razoavelmente posto em dúvida, é inadmissível entender que a ilicitude, consistindo na ocultação de elementos tributários, não ofendam também normas éticas. Quem por exemplo, falsificar a escrituração comercial com o propósito de fraudar o Fisco, não merecera, por certo, um juízo de ordem moral menos severo do que aquele que proceda a igual falsificação com o intuito de defraudar os credores em geral. As dificuldades que se nos deparam, frequentemente, em tal matéria, resultam de dúvidas também muitas vezes suscitadas quanto à justiça do imposto, ou quanto à utilidade comum do seu destino. Tanto assim que, em sociedades caracterizadas pela moderação e pelo rigor em matéria financeira, sempre as infracções fiscais mereceram uma reprovação moral e social particularmente viva⁹⁸.

Em algumas situações a infracção fiscal afecta apenas o património do sujeito activo da relação do imposto, como acontece quando aquela infracção se traduz na falta de cumprimento pontual. Em tais casos, a infracção e a correspondente sanção, visando apenas

⁹⁶ ROYO, Fernando Pérez. *El pago de la deuda tributaria*. págs. 274 e 275 *apud* SOUSA, Susana Aires de. *Os Crimes Fiscais*. obra citada., pág. 269.

⁹⁷ MARTÍNEZ, Soares. *Direito Fiscal*. 9ª Edição, Livraria Almedina, Coimbra, 1997, p. 334.

⁹⁸ *Idem*, p. 335.

reconstituir o património afectado, terão natureza civil, ou serão do tipo civil. Em outras situações, a infracção fiscal perturba a regularidade do exercício das actividades do Fisco, como, por exemplo, quando contribuinte presta declarações fora do prazo legal. Esta infracção e a correspondente sanção terão natureza administrativa. Ainda, a infracção fiscal, consistindo na falsidade de declarações, na ocultação ou na destruição de elementos indispensáveis ao conhecimento das situações tributárias, não se limita a afectar o património do Estado ou a regularidade da acção fiscal; afronta da ordem jurídica, a ordem social; e por meios que as leis penais geralmente punem com sanções mais ou menos graves, seja qual for a natureza do ofendido. Em tais casos, as infracções e as sanções respectivas, não obstante serem tributárias, não deixar de ter carácter penal⁹⁹.

A infracção fiscal será apenas ao facto ilícito declarado punível, entendendo-se que os juros de mora não têm natureza punitiva, as infracções fiscais foram consideradas pelo legislador no sentido restrito, de factos ilícitos que determinam a imposição de um mal, de uma pena, ao infractor. Consequentemente, as infracções às normas disciplinadoras da relação jurídica de imposto não têm aqui papel a desempenhar. Porque as leis fiscais só prevêm penas, como reacção às infracções situadas no plano das relações tributárias formais (falta ou falsidade de declarações, ocultação de elementos reveladores das situações tributárias, etc.)¹⁰⁰.

Apontam-se como excepções as penas previstas por falta de entrega da prestação dos impostos descontados ou recebidos nos casos de autoliquidação, ou retenção na fonte. Mas é duvidoso que, em rigor, se trate de excepções ao princípio enunciado; porquanto, em tais casos, a infracção não respeita apenas à falta de cumprimento mas também a deveres de lançamento, liquidação e cobrança de impostos cometidos aos contribuintes deveres esses inseridos em relações tributárias de natureza formal¹⁰¹.

A fraude fiscal surge, muitas vezes, como forma sintética de fazer referência aos ilícitos penais fiscais, sendo os sentimentos sociais relativamente e ela não poucas vezes dúbios. Se há aqueles que estão conscientes que cada crime fiscal contribui para, a final, pôr em causa as funções sociais do Estado, a redistribuição de riqueza, quem tem mais deve contribuir mais, e constituir factor de distorção da concorrência comercial, não faltam aqueles que se põem em causa o modelo de Estado que temos e se mostram indiferentes a campanhas

⁹⁹ MARTÍNEZ, Soares. *Direito Fiscal*. 9ª Edição, Livraria Almedina, Coimbra, 1997, p. 341.

¹⁰⁰ *Idem*, p. 342.

¹⁰¹ *Ibidem*, p. 342.

de luta contra a evasão fiscal, como o pedir factura, não acreditando que os impostos com isso vão baixar, mas somente aumentar a intervenção dispendiosa do Estado¹⁰².

Logo, é perceptível que, a fraude fiscal constitui um ilícito fiscal que o contribuinte de forma consciente e premeditada tenta por meios ilegais declarar abaixo do que lhe é devido, violando assim as normas emanadas pela AT, pois, parte-se de pressuposto que o contribuinte conhece as suas obrigações fiscais como também tem pleno domínio de quanto deve pela sua actividade comercial.

A infracção fiscal tem, por norma, lugar quando o contribuinte foge da sua obrigação de prestar tributos, sendo certo que esta fuga se molda a todos “os comportamentos voluntários praticados pelos contribuintes com vista a evitar o pagamento de um imposto ou pelo menos a alcançar uma situação jurídico-fiscal mais favorável”¹⁰³.

Segundo o artigo 199 da Lei n° 2/2006, de 22 de Março, a fraude fiscal acontece quando há ocultação ou alteração de factos ou valores que devam constar dos livros de contabilidade ou escrituração, ou das declarações apresentadas ou prestadas a fim de que a AT especificamente fiscalize, determine, avalie ou controle a matéria colectável; dá-se ainda na ocultação de factos ou valores que devam ser revelados à administração tributária como também na celebração de negócio simulado, quer quanto ao valor, quer quanto à natureza, quer por interposição, omissão ou substituição de pessoas¹⁰⁴.

A tentativa e a frustração são puníveis nos termos do Código Penal (CP)¹⁰⁵. A cumplicidade e o encobrimento são puníveis nos termos do CP¹⁰⁶ e no caso de reincidência nos comportamentos previstos da presente lei ou mesmo a acumulação de infracções, a pena de multa acresce a pena de prisão até 2 anos¹⁰⁷.

A fraude fiscal pode se definir como a violação directa da lei fiscal, permitindo ao contribuinte escapar, total ou parcialmente, à liquidação ou ao pagamento do imposto ou

¹⁰² SANTOS, André Teixeira dos. *O Crime de Fraude Fiscal: Um contributo para a configuração do tipo objectivo de ilícito a partir do bem jurídico*. Coimbra Editora, 2009, p. 15.

¹⁰³ VAZ ANTUNES, F. *A evasão fiscal o crime de fraude fiscal no sistema legal português*. in Estudos de Direito Fiscal, Teses seleccionadas do I Curso de Pós-Graduação em Direito Fiscal. CIJE- Centro de investigação Jurídico-Económica, Almedina. 2005. Disponível em: https://recipp.ipp.pt/bitstream/10400.22/19436/1/DM_CarinaRocha_MSOL_2021.pdf.

¹⁰⁴ REPÚBLICA DE MOÇAMBIQUE, Lei n° 02/2006, de 22 de Março, in Boletim da República, I Série, n° 12, que aprova o *Lei do Ordenamento Jurídico Tributário*, Moçambique.

¹⁰⁵ *Idem*, n° 3.

¹⁰⁶ *Ibidem*, n° 4.

¹⁰⁷ *Ibidem*, n° 5.

ao controlo fiscal, ou não entregar uma prestação tributária cobrada a terceiros ou ainda obter indevidamente benefícios fiscais, reembolsos ou qualquer outra vantagem patrimonial¹⁰⁸.

Ainda, a fraude fiscal trata-se de um crime que, quanto à sua consumação, provoca uma injustiça não só política, como também social, económica mental e cultural, sendo certo que a definição de fraude não é fácil, visto que existe uma linha pequena entre a fraude (no campo do ilícito) e a elisão fiscal (no campo do meramente abusivo, mas, ainda assim, lícito)¹⁰⁹.

Como comportamento ilícito em violação de qualquer das normas que atribuem deveres declarativos ao sujeito passivo, temos, ao lado da fraude fiscal, a fraude à lei em matéria fiscal. Na fraude fiscal assiste-se à violação directa de um dever de cooperação (a empresa tem rendimentos e não os declara), o que redundará num resultado não desejando pelo ordenamento jurídico-tributário, por ser contrário a uma distribuição justa dos encargos tributários (aquela empresa vai pagar menos imposto do que o devido), há uma violação de uma norma preceptiva ou proibitiva¹¹⁰.

No comportamento de fraude à lei em matéria fiscal, o que há é uma situação de inconformidade entre o resultado concreto de aplicação da lei que não encontra, na conduta destinada a reduzir indevidamente o imposto a pagar, nada que seja contrário à lei e o resultado pretendido pela norma, cujo sentido era o da tributação dos contratos ou operações que tivessem um certo resultado de se furtar habilidosamente à incidência da lei fiscal. O acto elisivo (outro nome para o acto praticado em fraude à lei fiscal) não constitui uma violação de qualquer dever de cooperação¹¹¹.

A fraude fiscal pode ser cometida por omissão, por o agente não apresentar a declaração fiscal. Uma vez que o tipo de ilícito prevê além da não declaração de factos ou valores que devam ser revelados à AT a ocultação destes últimos, é necessário que se verifique algo mais do que a mera omissão da declaração de início de actividade, na não inscrição da empresa no registo comercial. Uma vez que a fraude fiscal não é um delito de

¹⁰⁸ PEREIRA, Manuel. *Fiscalidade*. Almedina, Lisboa, 2009, pp. 247-247. Disponível em: https://recipp.ipp.pt/bitstream/10400.22/3105/1/DM_RuiPinto_2013.pdf.

¹⁰⁹ MELO BANDEIRA, G.; ANJOS AZEVEDO, P. *Branqueamento de Capitais, Fraude Fiscal e Corrupção Internacional*. In Revista Brasileira de Estudos Jurídicos. Brasil, 2016, p. 14. Disponível em: https://recipp.ipp.pt/bitstream/10400.22/19436/1/DM_CarinaRocha_MSOL_2021.pdf.

¹¹⁰ SANCHES, José Luís Saldanha. *Manual de Direito Fiscal*. 3ª edição, Coimbra Editora, 2007, p. 154.

¹¹¹ *Idem*, p. 154.

resultado, quando praticada por omissão constitui um crime de omissão pura. O crime de fraude fiscal é um crime específico: a especial proximidade do bem jurídico protegido resultante das obrigações fiscais, juntamente com o papel que o agente desempenha na relação jurídico-tributária, coloca somente em círculo de sujeitos em posição de cometer a conduta típica, de violar um dever jurídico extra-penal tipificado que seja idóneo a provocar o resultado típico. Por outras palavras, só um círculo limitado de sujeitos se encontra em posição de poder fazer com que a execução do crime prossiga até ao fim ou de o fazer fracassar impedindo a sua consumação¹¹².

Nota-se que no presente conceito de infracção tributária deixa claro que só se puniria a negligência, deixando-se de fora o elemento dolo, o que claramente em termos práticos não é defensável, visto que no ordenamento jurídico moçambicano os crimes fiscais na sua generalidade são punidos a título doloso¹¹³. Ademais, a este respeito, o Professor SANCHES¹¹⁴, ensina que, os crimes fiscais implicam comportamentos com um grau de mais elevado de censurabilidade e cometidos de forma dolosa.

As infracções tributárias devem ser vistas de forma mista, isto é, visando por um lado, a protecção do património fiscal do Estado e do outro os valores de verdade e lealdade fiscal. Deste modo, a ilicitude das infracções tributárias, na medida em que se polariza na violação dos deveres de colaboração dos contribuintes para com a administração tributária, centra-se na violação do dever fundamental de suportar financeiramente a comunidade estadual, do qual aqueles deveres são mero instrumento, meros deveres instrumentais¹¹⁵.

2.2.1. Tipos de infracções fiscais

A definição legal das infracções fiscais tanto poderá respeita a uma acção como a uma omissão. E, assim, se distinguirão as infracções fiscais comitivas das infracções fiscais omissivas, sendo, aliás, estas ultimas muito frequentes no Direito Tributário. Será comitiva a infracção fiscal que consistia na falsidade das declarações prestadas, na destruição de documentos que devam ser conservados, etc. Será omissiva a infracção fiscal que consistia na falta de declarações, na omissão de lançamentos contabilísticos e noutras atitudes

¹¹² SANTOS, André Teixeira dos. *O Crime de Fraude Fiscal: Um contributo para a configuração do tipo objectivo de ilícito a partir do bem jurídico*. Coimbra Editora, 2009, p. 272.

¹¹³ Cfr. art. 199-2003, todos da 02/2006, de 22 de Março, (*Lei do Ordenamento Jurídico Tributário*).

¹¹⁴ SANCHES, José Luís Saldanha. *Manual de Direito Fiscal*. 3ª edição, Coimbra Editora, 2007, p. 495.

¹¹⁵ DIAS, Augusto Silva. *Crimes e contra-ordenações fiscais*. Livraria Almedina, Coimbra, 2020, pp. 446 e ss.

omissivas. Algumas infracções fiscais serão de difícil enquadramento nessa classificação. É o caso do delito de contrabando, que tanto poderá considerar-se do ponto de vista comitivo da introdução de uma mercadoria num espaço fiscal como do ponto de vista omissivo de falta de declaração às autoridades aduaneiras¹¹⁶.

Assim, a infracção fiscal, sendo uma acção humana que se pode atribuir à vontade do agente, violadora de uma ou mais normas penais fiscais, isto é, o sujeito passivo da relação jurídica fiscal, esta pode compreender numa acção também como numa omissão, conforme se possa concretizar num desrespeito de uma norma ou lei ordenadora de uma determinada conduta, ou de uma norma de carácter proibitiva, ou seja serão crimes comissivos os que forem cometidos por meio de uma acção e crimes omissivos, os que forem levados a cabo através de omissão¹¹⁷.

Do ponto de vista da doutrinal, considera-se crime uma acção (ou omissão) típica, ilícita e culposa. De uma forma sucinta, “o crime é constituído por uma acção ou conduta material (*nullum crime sineactione*), que preencha um tipo descrito na lei (*nullumcrimen sine lege*), que tenha sido praticado culposamente (*nullumcrimen sine culpa*) e que seja lesivo de algum interesse juridicamente protegido (*nullumcrimen sine injuria*)”.¹¹⁸

2.3. Crime de fraude fiscal

Os crimes fiscais implicam comportamentos com um grau mais elevado de censurabilidade e cometidos de forma dolosa. O mais importante é o de fraude fiscal, que existe quando se verificam as condutas ilegítimas e tenham como objectivo a não liquidação, entrega ou pagamento da prestação tributária ou a indevida de benefícios fiscais, reembolsos ou outras vantagens patrimoniais susceptíveis de causarem diminuição das receitas tributárias¹¹⁹.

Como podemos ver, o crime de fraude fiscal traz uma enorme preocupação para o Estado e também para a sociedade, na medida em que traz consigo suas consequências nefastas para o País tanto ao nível social bem como económico uma vez que o Estado fica

¹¹⁶ MARTÍNEZ, Soares. *Direito Fiscal*. 9ª Edição, Livraria Almedina, Coimbra, 1997, p. 348.

¹¹⁷ *Idem*, p. 348.

¹¹⁸ SANTOS, M. e Henriques, M. *Noções de Direito Penal*. 4ª Edição, Rei dos Livros. Lisboa, 2011, p. 59. Disponível em: https://recipp.ipp.pt/bitstream/10400.22/1130/1/DM_JoseCarneiro_2012.pdf.

¹¹⁹ POMBO, Nuno. *A Fraude Fiscal - A Norma Incriminadora, A Simulação e Outras Reflexões*. Coimbra, 2007.

privado de realizar as suas actividades colectivas e a sociedade depara-se com a falta de serviços necessários como caso de saúde, educação e segurança.

O crime de fraude fiscal tem subjacente uma relação jurídico-tributária entre o sujeito passivo e o Estado fiscal em que a obrigação principal consiste na prestação tributária e existem obrigações e deveres de colaboração, como o direito de informar, destinados a apurar e a tornar efectiva aquela. Por outro lado, alguns desses deveres de colaboração constituem condutas típicas assumindo um papel determinante para a sobrevivência de todo o sistema fiscal¹²⁰.

A teoria que defende o crime fiscal como ofensa aos deveres de colaboração, verdade e transparência, tem sido objecto de críticas no entendimento de alguns autores, esta concepção confunde o bem jurídico tutelado, que é o património fiscal do Estado, com o suporte normativo que assegura a protecção do bem jurídico¹²¹.

Isto é, confunde-se o meio através do qual se ofende o interesse protegido, com o próprio interesse tutelado, uma vez que a obrigação de declarar com verdade só adquire relevância jurídica, quando seja meio de atacar um bem jurídico¹²². Ao identificar como bem jurídico os deveres de colaboração do contribuinte, esta teoria terá uma dificuldade acrescida, visto que a existência e o número desses deveres varia consoante o modelo fiscal que vigora em cada país.¹²³ Além de que, esta concepção ou necessitará ser demasiado ampla se fizer coincidir o bem jurídico com a pluralidade de deveres de colaboração do contribuinte, ou demasiado restrita se identificar o objecto de tutela apenas com o dever de declarar com verdade os factos fiscais.¹²⁴ Refira-se que, actualmente, os deveres de colaboração e lealdade com a Administração Fiscal ainda não atingiram de per si o nível da dignidade penal da colectividade, nem plasmaram um interesse de natureza constitucional.¹²⁵ Por fim, uma teoria

¹²⁰ SANTOS, André Teixeira dos. *O Crime de Fraude Fiscal: Um contributo para a configuração do tipo objectivo de ilícito a partir do bem jurídico*. Coimbra Editora, 2009, p. 92.

¹²¹ SOUSA, Susana Aires de. *Os Crimes Fiscais: Análise Dogmática e Reflexão sobre a Legitimidade do Discurso Criminalizador*. Coimbra: Coimbra Editora. 2009, p. 283.

¹²² *Idem*, p. 283.

¹²³ DIAS, Augusto Silva. *Os crimes de fraude fiscal e abuso de confiança fiscal. Alguns aspectos dogmáticos e políticocriminais*, in: *Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 394, p. 49.

¹²⁴ SOUSA, Susana Aires de. *Os Crimes Fiscais: Análise Dogmática e Reflexão sobre a Legitimidade do Discurso Criminalizador*. Coimbra: Coimbra Editora. 2009, p. 284.

¹²⁵ SANTOS, André Teixeira dos. *O Crime de Fraude Fiscal: Um Contributo Para a Configuração do Tipo Objectivo de Ilícito a Partir do Bem Jurídico*. Coimbra: Coimbra Editora. 2009, p. 110.

assim compreendida acaba por configurar os delitos tributários como delitos de desobediência.¹²⁶

Segundo artigo 43, da Lei 15/2002, de 26 de Junho, constituem crime fiscal, qualificado igualmente como infracções tributárias materiais, os actos que visem a não liquidação ou pagamento do tributo¹²⁷.

Aos crimes fiscais são aplicáveis a pena de prisão e multa¹²⁸.

Será aplicável a pena de prisão maior de 2 a 8 anos, nas seguintes infracções tributárias cometidas com dolo, concretamente, a simulação em prejuízo do Estado; viciação, falsificação, ocultação, destruição, descaminho ou inutilização da contabilidade, bem como de quaisquer livros, registos e documentos exigidos pela legislação fiscal; recusa da exibição da contabilidade, ou quaisquer elementos exigidos pela legislação fiscal, ou de documentos com eles relacionados e falta de desconto, ou a não entrega, total ou parcial, do imposto, nos casos em que esteja prescrita a respectiva retenção na fonte¹²⁹.

Tratando-se de infracção qualificada como fiscal, a norma por ela violada há-de ser de natureza tributária também, para depois concluir que a infracção fiscal é, pois, toda e qualquer violação, toda e qualquer inobservância, de uma norma tributária¹³⁰.

Abordando o conceito de crime, GONÇALVES acentua que o crime tem como elementos o facto humano, o nexó objectivo entre a conduta e o resultado ou evento (em termos de casualidade), o nexó subjectivo entre o agente e o facto (dolo e negligência ou mera culpa) e a tipicidade¹³¹.

O crime fiscal de fraude, define-se como um crime de “resultado cortado”, pois a obtenção de vantagem patrimonial ilegítima não é elemento do tipo, é suficiente que as

¹²⁶ SOUSA, Susana Aires de. *Os Crimes Fiscais: Análise Dogmática e Reflexão sobre a Legitimidade do Discurso Criminalizador*. Coimbra: Coimbra Editora. 2009, p. 284.

¹²⁷ REPÚBLICA DE MOÇAMBIQUE, Lei n° 15/2002, de 26 de Junho, in Boletim da República, I Série, n° 26, que aprova a *Lei de Bases do Sistema Tributário*, Moçambique.

¹²⁸ Cfr. n° 1, do artigo 45, da Lei 15/2002, de 26 de Junho.

¹²⁹ Cfr. n° 3, do artigo 45, da Lei 15/2002, de 26 de Junho.

¹³⁰ TEVETE, Constâncio; THAIMO Veromingos. *Direito Tributário-Teoria Geral*. Escolar Editora, volume I, 2023, p. 342.

¹³¹ GONÇALVES, Maia. *Código Penal Português – na Doutrina e na Jurisprudência*. 2ª Edição, Livraria Almedina, Coimbra, 1972, pp. 1 a 7.

condutas visem ou sejam pré-ordenadas à obtenção de tal vantagem, apenas releva para efeitos de graduação de pena¹³².

Como sabemos, o ser humano presa pela escolha que mais o satisfaz, naturalmente e perante uma situação fiscal, tenderá ao mesmo caminho, pois, quanto mais minimizar as suas obrigações fiscais, melhor para o seu património, pois o contribuinte está mais preocupado em ganhar mais e pagar menos.

O crime de fraude fiscal trata-se de um crime comum. Pois, segundo a autora “não parece que a conduta ilegítima tipificada tenha que ser cometida por quem tenha a qualidade de contribuinte ou sujeito passivo do imposto, antes nos parecem poder ser cometido por qualquer pessoa”¹³³.

O crime comum é considerado como aquele que qualquer indivíduo pode praticar, pois é comum neste tipo de crime usar a expressão “quem”¹³⁴. O crime de fraude fiscal é um crime específico que “só um círculo limitado de sujeitos se encontram em posição de poder fazer com que a execução do crime prossiga até ao fim ou de o fazer fracassar impedindo a sua consumação”¹³⁵.

Ainda o crime de fraude fiscal deve ser qualificado na vertente de ação ou omissão. Pois, quando realizado através de uma conduta por omissão, a fraude fiscal é um crime específico porque só pode ser o autor aquele que é atingido por uma obrigação ou dever especial de declaração. Já quanto a conduta se realiza por ação, o tipo pode ser preenchido por qualquer pessoa, o que faz com que a fraude fiscal seja um crime comum¹³⁶.

De notar que, o crime de fraude fiscal tem como principal objecto o bem jurídico protegido por este tipo de infracção, a tal protecção irá se basear no âmbito das

¹³² DIAS, Jorge de Figueiredo, ANDRADE, Manuel Costa. *O Crime de Fraude Fiscal no novo Direito Penal Tributário Português (Considerações sobre a Factualidade Típica e o Concurso de Infracções)*. In *Direito Penal Económico e Europeu: Textos Doutrinários - Problemas Especiais*. Coimbra: Coimbra Editora. 1999, pp. 411. ISBN 9723208385. Vol. II. Disponível em: [https://comum.rcaap.pt/bitstream/10400.26/28937/1/O Crime de Fraude Fiscal.pdf](https://comum.rcaap.pt/bitstream/10400.26/28937/1/O%20Crime%20de%20Fraude%20Fiscal.pdf).

¹³³ SILVA, Isabel Marques da. *Regime Geral das Infracções Tributárias*. In *Cadernos do Instituto Económico Financeiro e Fiscal* nº 5. 3ª Edição. Coimbra: Almedina. 2010, p. 205. ISBN 9789724042626. Disponível em: [https://comum.rcaap.pt/bitstream/10400.26/28937/1/O Crime de Fraude Fiscal.pdf](https://comum.rcaap.pt/bitstream/10400.26/28937/1/O%20Crime%20de%20Fraude%20Fiscal.pdf).

¹³⁴ MONTEIRO, Fernando Conde. *Direito Penal I*. Elsa Uminho, Braga, 2015, p.107.

¹³⁵ SANTOS, André Teixeira dos. *O Crime de Fraude Fiscal: Um Contributo Para a Configuração do Tipo Objectivo de Ilícito a Partir do Bem Jurídico*. Coimbra: Coimbra Editora. 2009, p. 272. ISBN 978972321694. Disponível em: [https://comum.rcaap.pt/bitstream/10400.26/28937/1/O Crime de Fraude Fiscal.pdf](https://comum.rcaap.pt/bitstream/10400.26/28937/1/O%20Crime%20de%20Fraude%20Fiscal.pdf).

¹³⁶ SOUSA, Susana Aires de. *Os Crimes Fiscais. Análise Dogmática e Reflexão sobre a Legitimidade do Discurso Criminalizador*. Coimbra Editora, 2009, p. 139. Disponível em: [https://comum.rcaap.pt/bitstream/10400.26/28937/1/O Crime de Fraude Fiscal.pdf](https://comum.rcaap.pt/bitstream/10400.26/28937/1/O%20Crime%20de%20Fraude%20Fiscal.pdf).

infracções fiscais, como tal, pretende-se acautelar o bem público que constitui a relação jurídica entre Estado e o contribuinte. Como se pode concluir acima, há um dever mútuo de âmbito fiscal como forma de garantir a segurança do bem público.

Devido a natureza e as consequências, o crime de fraude fiscal deve ser considerado um crime de grande ameaça para o Estado, tal que, os seus actos devem ser punidos, uma vez que colocam em causa o bem jurídico. O objecto alvo de protecção no crime de fraude fiscal, é o sistema fiscal concretizado na contribuição, que possui uma dimensão económica, que excede a sua finalidade como recurso estatal patrimonial, que consiste no conceito de Fazenda Pública dinâmica assente no financiamento dos fins, do Estado e na redistribuição da riqueza.

As violações da lei fiscal, sendo ilícitos fiscais, são infracções à lei fiscal, em sentido técnico-jurídico, entre nós, só serão infracções fiscais os factos típicos, ilícitos e culposos, sancionados penalmente, quer se trate de ilícito penal administrativo (contra-ordenações fiscais), quer se trate de ilícito fiscal criminal (crimes fiscais). De igual modo, e para aquele autor, a expressão sanção fiscal não é sinónimo de punição fiscal, pois esta é a sanção que caracteriza as infracções fiscais, que são apenas uma espécie, do género, ilícito fiscal¹³⁷.

Os defensores das teses administrativistas concordam que as infracções fiscais atacam interesses do Estado, ao contrário dos crimes comuns que afectam interesses particulares. A caracterização das infracções fiscais, como tendo natureza administrativa, determinaria a aplicação de sanções, sem as exigências que o Direito Penal tem por indispensáveis quanto às condições de culpabilidade e meios de defesa¹³⁸.

Para GERSÃO, “a criminalização das mais graves infracções fiscais nada choca o sentimento de justiça dos cidadãos que possuem uma recta consciência dos seus deveres sociais (...) e, além disso constitui um elemento valioso para a formação generalizada dessa consciência”¹³⁹.

¹³⁷ GOMES, Nuno de Sá. *Evasão Fiscal, Infracção Fiscal e Processo Penal Fiscal*. 2ª Edição. Lisboa: Rei dos Livros. 2000. p. 18 e ss.

¹³⁸ *Idem*, p. 100.

¹³⁹ SOUSA, Susana Aires de. *Os Crimes Fiscais: Análise Dogmática e Reflexão sobre a Legitimidade do Discurso Criminalizador*. Coimbra: Coimbra Editora. 2009, p. 245.

A maioria da doutrina contempla os crimes fiscais “como delitos pluri ofensivos cujo bem jurídico se prende imediatamente com a actividade financeira do Estado e mediadamente com a ordem económica e a própria colectividade”¹⁴⁰.

Considera-se que, a lesão patrimonial instigada pelo delito fiscal, prejudica a boa intervenção pública na economia, impossibilitando a obtenção de vários fins de carácter económico e social, que o Estado pretende prosseguir com a recolha dos tributos. Neste seguimento, o delito fiscal é entendido como um puro delito económico, em sentido amplo, traduzindo-se no género de infracção, que quando afecta um bem jurídico patrimonial individual, lesa ou põe em perigo, num segundo instante, a regulação jurídica da produção, distribuição e consumo dos bens e serviços, em sentido estrito. Em síntese, o delito económico consiste numa infracção que lesa ou põe em perigo, a ordem económica entendida como regulação jurídica do intervencionismo estatal na economia de um País¹⁴¹.

O fim comum, a todos os crimes fiscais, é garantir o perfeito funcionamento do sistema fiscal, enquanto um todo, consistindo este na visão do autor, um bem jurídico genérico a todas as incriminações fiscais¹⁴². Contudo, o autor reconhece, que existe a necessidade de se identificar um bem jurídico específico, para cada incriminação. Coincidindo esses bens, com a lesão ou colocação em perigo de cada um dos variados impostos, previstos na lei¹⁴³.

O objecto alvo de protecção no crime de fraude fiscal, é o sistema fiscal concretizado na contribuição, que possui uma dimensão económica, que excede a sua finalidade como recurso estatal patrimonial, que consiste no conceito de Fazenda Pública dinâmica assente na financiamento dos fins, do Estado e na redistribuição da riqueza¹⁴⁴.

O fundamento e critério do pagamento de impostos, reside no princípio da capacidade contributiva, ou seja a capacidade de pagar mais ou menos impostos, depende do maior ou menor rendimento, ou da maior ou menor riqueza do contribuinte, só assim é que se cumpre o princípio da igualdade e da justiça fiscal. É hoje plenamente aceite o carácter

¹⁴⁰ SOUSA, Susana Aires de. *Os Crimes Fiscais: Análise Dogmática e Reflexão sobre a Legitimidade do Discurso Criminalizador*. Coimbra: Coimbra Editora. 2009, p. 273.

¹⁴¹ *Idem*, p. 274.

¹⁴² DELOGU, Tullio. *L'Ogetto Giuridico dei Reati Fiscali*, pág. 428 apud SOUSA, Susana Aires de. *Os Crimes Fiscais*, obra citada., pág. 276.

¹⁴³ *Idem*, p. 276.

¹⁴⁴ SANTOS, André Teixeira dos. *O Crime de Fraude Fiscal: Um Contributo Para a Configuração do Tipo Objectivo de Ilícito a Partir do Bem Jurídico*. Coimbra: Coimbra Editora. 2009, p. 124.

público, da relação jurídica tributária, já que o imposto surge *ex legis* e não *ex voluntate*. Actualmente, a corrente doutrinária maioritária é a que entende que o crime fiscal lesa ou põe em perigo, a obtenção das receitas necessárias à prossecução das funções a que o Estado está obrigado. Não é o património individual que é lesado, mas sim o erário público, entendido este, numa concepção ampla que coincide, com o conjunto de bens patrimoniais necessários à realização dos fins públicos¹⁴⁵.

Para apuramento de crime de fraude fiscal, é pertinente saber em que medida são admissíveis os argumentos da sua existência, tendo em conta às garantias de defesa do arguido, neste caso o contribuinte, a determinação da matéria tributável por métodos indirectos¹⁴⁶, admitidos na legislação fiscal, para apuramento da existência de um crime de fraude fiscal.

Particular interesse denota a questão de saber até que ponto constitui fraude fiscal a fuga ao Fisco cuja base de incidência consiste em rendimentos ilícitos, como os provenientes da prostituição e do tráfico de droga, que tanto em sede de IRS como de IRC são tributáveis, dado que o sujeito para não incorrer no crime fiscal acaba por denunciar o seu crime de lenocínio ou de tráfico de estupefacientes, bem como se, e em que moldes, se deve responsabilizar penalmente um indivíduo que pratica um crime de fraude fiscal relativamente a um imposto ilegítimo¹⁴⁷.

Para os fundadores desta teoria, o bem jurídico tutelado pelos delitos fiscais consiste no cumprimento das várias funções sociais imputadas ao imposto, designadamente o desenvolvimento da vida comunitária, a realização das actividades executadas pelo Estado com vista ao interesse colectivo e a repartição justa dos impostos de acordo com a capacidade contributiva de cada cidadão¹⁴⁸.

Dos autores, defensores desta teoria assume relevância a proposta de SALDITT, pois esta norma penal protege não os dinheiros públicos, mas sim uma repartição

¹⁴⁵ SOUSA, Susana Aires de. *Os Crimes Fiscais. Análise Dogmática e Reflexão sobre a Legitimidade do Discurso Criminalizador*. Coimbra Editora, 2009, p. 278 e 279.

¹⁴⁶ O devedor do imposto procede à sua repercussão junto daquele que o deve suportar.

¹⁴⁷ SANTOS, André Teixeira dos. *O Crime de Fraude Fiscal: Um contributo para a configuração do tipo objectivo de ilícito a partir do bem jurídico*. Coimbra Editora, 2009, p. 20.

¹⁴⁸ HOFF, Alexander. *Das Handlungsunrecht der Steuerhinterziehung*, pág. 8 apud SOUSA, Susana Aires de. *Os Crimes Fiscais*. obra citada, p. 284.

igualitária e justa de impostos, também a fraude fiscal será penalmente punível porque através desta incriminação coloca-se em causa a ideia de justa repartição de tributação¹⁴⁹.

2.3.1. Formas de ocorrência do crime de fraude fiscal

Quanto as formas de ocorrência, o crime de fraude fiscal ocorre quando há ocultação ou alteração de factos ou valores que devam constar dos livros de contabilidade ou escrituração, ou das declarações apresentadas ou prestadas a fim de que a administração tributária especificamente fiscalize, determine, avalie ou controle a matéria colectável; dá-se ainda na ocultação de factos ou valores que devam ser revelados à administração tributária como também na celebração de negócio simulado, quer quanto ao valor, quer quanto à natureza, quer por interposição, omissão ou substituição de pessoas¹⁵⁰.

Quanto à ocultação de factos ou valores não declarados e que devam ser revelados à administração tributária, o legislador deixa claro que se refere a apenas a ocultação de factos ou valores, todavia nem todas as ocultações ou valores assumem relevo criminal, nem mesmo aqueles que devam ser revelados à AF, só interessando para efeitos de punição as ocultações que se revelem motivadas pela não liquidação, entrega ou pagamento do imposto ou obtenção indevida de benefícios fiscais, reembolsos ou outras vantagens patrimoniais susceptíveis de causar a diminuição das receitas tributárias¹⁵¹.

Também o crime de fraude fiscal pode ocorrer por meio de emissão de falsas facturas por parte do sujeito passivo, indicando um conjunto de documentos escritos, relativos a mercadorias ou serviços e respectivos preços, que são utilizados com o objectivo de enganar o Estado-Fisco e que se podem sistematizar do ponto de vista das relações, entre o utilizador e o emitente, em três modalidades: a) as que são atribuídas pelo emitente ou utilizador a empresas inexistentes; b) as atribuídas pelo emitente ou utilizador a empresas existentes, mas que têm desconhecimento deste facto e c) as emitidas por um terceiro, em combinação com o utilizador e que este o faz, gratuitamente ou mediante o pagamento de uma determinada quantia, em que aquele as incorpora na sua contabilidade fiscal, sendo que dentro desta se

¹⁴⁹ SOUSA, Susana Aires de. Os Crimes Fiscais: Análise Dogmática e Reflexão sobre a Legitimidade do Discurso Criminalizador. Coimbra: Coimbra Editora. 2009, p. 284.

¹⁵⁰ Cfr. artigo 199 da Lei n° 22006, de 22 de Março, que aprova Lei Geral Tributária de Moçambique.

¹⁵¹ POMBO, Nuno. *A Fraude Fiscal: A Norma Incriminadora, a Simulação e outras Reflexões*. Coimbra: Almedina. 2007, p. 97.

destaca a espécie muito difundida das facturas relativas a transacções inexistentes entre duas empresas, de que o emitente e o utilizador é sócio gerente¹⁵².

Através das facturas falsas obtêm-se deduções indevidas à matéria colectável do IRPC ou do IRPS, de modo idêntico nos impostos indirectos conseguem-se obter deduções à prestação tributaria devida, ou reembolsos indevidos¹⁵³. Com o recurso a este meio fraudulento, têm existido comportamentos muito compensadores, sólidos na simulação de gastos fiscalmente dedutíveis, que respeitam o formalismo exigido através da documentação desses gastos, com recurso a este género de facturas que conseguem muitas das vezes iludir a administração tributária, sendo esta uma possibilidade muito compensadora e com um modo de execução não muito complexo, acabou por se tornar um fenómeno que se generalizou por todo o país e abrangeu os mais diversos ramos de actividade empresarial¹⁵⁴.

As facturas falsas estão no crime de fraude fiscal, pois, a sua consumação traz inverdades nas obrigações fiscais do contribuinte. Entretanto, à fraude fiscal, é um fenómeno que existe e acontece quando se quer enganar o Fisco, apesar de não existir uma exigência de produção de um resultado, aquando da sua efectivação, mas deveria ter relevância na consumação da medida da pena, considerando este um crime punível¹⁵⁵.

Por último a concepção de fraude como crime de aptidão, sendo que aqui a fraude fiscal é concebida como a conduta que seja apta a diminuir as receitas fiscais, no âmbito das facturas falsas esta tem relevantes implicações. Em relação à falsificação de documentos, esta definição de fraude fiscal, traduz à semelhança da tese do perigo concreto, uma relação de consumpção em relação aquele tipo de criminalidade¹⁵⁶.

2.3.2. Medidas de combate do crime de fraude fiscal

O reforço do combate à fraude fiscal impõe-se como prioridade essencial devido a vários factores, nomeadamente: à necessidade de uma maior equidade fiscal; à

¹⁵² GOMES, Nuno de Sá. *Evasão Fiscal, Infracção Fiscal e Processo Penal Fiscal*. 2ª Edição. Lisboa: Rei dos Livros. 2000, p. 239.

¹⁵³ COSTA, Miguel João de Almeida. *A Fraude Fiscal como Crime de Aptidão. Facturas Falsas e Concurso de Infracções*. In *Miscelâneas*, n.º 6, Instituto de Direito das Empresas e do Trabalho. Coimbra: Almedina. 2010, p. 221.

¹⁵⁴ *Idem*, p. 221.

¹⁵⁵ COSTA, Miguel João de Almeida. *A Fraude Fiscal como Crime de Aptidão. Facturas Falsas e Concurso de Infracções*. In *Miscelâneas*, n.º 6, Instituto de Direito das Empresas e do Trabalho. Coimbra: Almedina. 2010, pp. 221-222.

¹⁵⁶ COSTA, Miguel João de Almeida. *A Fraude Fiscal como Crime de Aptidão. Facturas Falsas e Concurso de Infracções*. In *Miscelâneas*, n.º 6, Instituto de Direito das Empresas e do Trabalho. Coimbra: Almedina. 2010, p. 243.

necessidade de um aumento da receita fiscal global e simultaneamente de uma redução da carga fiscal, uma vez que se todos os contribuintes pagarem os impostos devidos, conseguiremos que cada um pague uma parcela menor destes¹⁵⁷.

Outra medida para que se possa combater a fraude é o incentivo e efectivo investimento numa verdadeira educação fiscal, a qual é fundamental para o combate à fraude e evasão fiscais, não apenas para aqueles que voluntariamente incumprem os seus deveres, mas também aqueles que não os conhecem. O Estado deverá promover o ensino das suas funções, integrando e realçando o papel da tributação para o bem comum¹⁵⁸.

Em primeiro lugar, é preciso que haja um esforço no sentido da simplificação das leis fiscais, uma vez que, apesar de uma grande maioria dos contribuintes incorrer na prática de fraude fiscal propositadamente, essa não será uma realidade absoluta, existindo quem incorra naquela prática por falta de conhecimento das leis fiscais, assim como devido à sua complexidade e constante mutação. É também importante que o Estado explique aos contribuintes onde e como é que os seus impostos são gastos, a importância destes para a sustentabilidade do país e as implicações que a falta de pagamento destes pode acarretar para a sociedade¹⁵⁹.

Ainda, a medida passa pela educação fiscal comece logo na infância e que nos vá acompanhando ao longo da escolaridade, permitindo que as crianças aprofundem conhecimentos sobre o tema, desde a tenra idade. Assim, acredita-se que é importante ensinar às crianças o valor do dinheiro, como também o porquê deve pagar impostos, explicando-lhes de uma forma simples, que vai sendo aprofundada conforme a escolaridade. Deve se salientar a importância e necessidade destes tributos, tão necessários para que se possam construir escolas, hospitais, jardins. De modo a que as crianças percebam e cresçam incentivando os seus familiares a pagar impostos, e para que quando eles próprios atinjam a idade adulta, possam contribuir para esta realidade, de modo a que flagelos como a evasão fiscal e a fraude fiscal sejam no futuro meras insignificâncias¹⁶⁰.

¹⁵⁷ <https://comum.rcaap.pt/bitstream/10400.26/28937/1/O%20Crime%20de%20Fraude%20Fiscal.pdf>, p. 134, acessado no dia 22 de Agosto de 2024.

¹⁵⁸ *Idem*, p. 138.

¹⁵⁹ <https://comum.rcaap.pt/bitstream/10400.26/28937/1/O%20Crime%20de%20Fraude%20Fiscal.pdf>, p. 134, acessado no dia 22 de Agosto de 2024, p. 138.

¹⁶⁰ *Idem*, p. 138-139.

De modo a desencorajar este fenómeno, acredita-se que a disposição legal devia ser alterada, atento o facto de ser no processo penal que se reúnem os meios de prova adequados, suficientes e imprescindíveis, para condenar os agentes de práticas ilícitas criminais, devendo, sim, suspender-se o processo contencioso tributário, em caso de crimes tributários, do trânsito das sentenças de condenação dos Tribunais Judiciais¹⁶¹.

A detecção, investigação e prossecução de responsabilidade criminal relativas a situações de fraude, são muito complexas. Estas não decorrem do mero cruzamento declarativo, nem as investigações se concluem com o simples temor da constituição de arguidos, a estes factores acresce a circunstância de a investigação da fraude dificilmente ser célere e apenas após largos meses ou anos, se poder verificar os resultados da mesma. Um dos obstáculos é a ousadia dos suspeitos de fraude, que muitas vezes inseridos em redes de associação criminosa, não permitem que estes ilícitos se concluam com a simples ameaça da prossecução penal¹⁶².

Também, seria uma das medidas, a aplicação da pena de prisão efectiva, em detrimento da pena de multa, para que o agente tenha uma menor tendência para a prática deste crime e para que a comunidade restabeleça a sua confiança na norma, pois, muitos dos agentes que praticam este crime detêm um grande poderio económico, sendo que muitas vezes apesar de lhes ser aplicada uma pena de multa eles continuem a praticar o crime¹⁶³.

2.4. Estado fiscal

A criação de um sistema fiscal com uma base mais ampla, de modo a permitir uma distribuição mais justa dos encargos tributários entre as várias categorias de contribuintes, encontra, apesar da sua vocação para a consensualidade, algumas críticas¹⁶⁴.

Uma posição com influência no pensamento económico e jurídico considera a limitação dos poderes do Estado como o problema central do constitucionalismo fiscal e tem algumas objecções em relação a este objectivo. De acordo com estas posições, em vez de se considerar, como objectivo primordial, o aperfeiçoamento do sistema fiscal, defende-se que a

¹⁶¹ <https://comum.rcaap.pt/bitstream/10400.26/28937/1/O%20Crime%20de%20Fraude%20Fiscal.pdf>, acessado no dia 22 de Agosto de 2024, p. 140.

¹⁶² *Idem*, p. 141.

¹⁶³ *Ibidem*, p. 143.

¹⁶⁴ SANCHES, José Luís Saldanha. *Manual de Direito Fiscal*. 3ª edição, Coimbra Editora, 2007, p. 183.

Constituição fiscal deve antes servir como um limite, tão rígido quanto o possível, às mudanças do sistema no seu conjunto¹⁶⁵.

Actualmente o Estado é, na generalidade dos países contemporâneos um estado fiscal, o que consequentemente o traduz num “estado financeiro - um estado cujas necessidades materiais são cobertas através de meios de pagamento, ou seja, de dinheiro que ele obtém, administra e aplica”. Entretanto, há tarefas do estado que “embora satisfaçam necessidades individuais (...) não podem, no todo ou em parte ser financiadas senão por impostos”¹⁶⁶.

O imposto tem-se revelado como um meio fundamental para a realização das diversas actividades do Estado face à necessidade da colectividade, dessa necessidade levou a que os Estados se transformassem num Estado fiscal¹⁶⁷, cuja principal forma de financiamento está no imposto.

O imposto serve como instrumento em diversos aspectos do Estado social, seja para a defesa de direitos, seja para o financiamento de direitos fundamentais do Estado fiscal ou ainda como elemento de incentivo para a promoção desses direitos. Portanto, é nessa vertente que o Estado fiscal é reconhecido como, sendo o financiador dessas liberdades e direitos sociais, dado que, o mesmo fornece aos cidadãos as prestações necessárias ao bem-estar social¹⁶⁸.

Assim, fica evidente que é o Estado fiscal, fundamentado no seu dever de pagar impostos, que garante a propriedade e outros direitos fundamentais, bem como permite o financiamento da comunidade, como forma de permitir o melhor bem-estar da sociedade dentro do modelo de Estado Social Democrático de Direito¹⁶⁹.

O princípio do Estado fiscal acontece aquando da modificação social e económica que acontece com a chegada do iluminismo e a declínio da estrutura dos Estados monárquicos do período feudal, no qual a tributação era casual, surpresa e dirigida a apenas

¹⁶⁵ SANCHES, José Luís Saldanha. *Manual de Direito Fiscal*. 3ª edição, Coimbra Editora, 2007, p. 183.

¹⁶⁶ NABAIS, José Casalta. *O Dever Fundamental de Pagar Imposto*. Colecção Teses, Coimbra, Almedina, 1998, p. 191.

¹⁶⁷ SOUSA, Susana Aires de. *Os Crimes Fiscais. Análise Dogmática e Reflexão sobre a Legitimidade do Discurso Criminalizador*. Coimbra Editora, 2009, p. 18.

¹⁶⁸ *Idem*.

¹⁶⁹ *Ibidem*.

determinado grupo de pessoas, com a finalidade de prover a fazenda do rei, chegando assumir forma de confisco¹⁷⁰.

Nesta ordem de ideia, o Estado fiscal pode se definir como um ente com poder de receber, quer por meio de delegação do povo, mediante seus representantes ou de uma forma directa, o poder de tributar, resultante de uma norma que lhe confere esse direito¹⁷¹.

Portanto, a finalidade mais do imposto é realmente o auge da formação do Estado Social, no qual as obrigações do Estado e direitos sociais são custeadas pelo povo, que necessitam desenvolver um sistema tributário como forma de sustentar o Estado do social e bem-estar da colectividade¹⁷².

Falar de Estado fiscal é falar de impostos. Segundo o artigo 127 da CRM, 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 riqueza¹⁷³.

O Estado fiscal, entende-se como um Estado de Direito, que passa a viver fundamentalmente da riqueza derivada do património ou do trabalho dos cidadãos, captada através de tributos exigidos por lei e classificados pela capacidade contributiva. Surge no Ocidente, o Estado de Direito fundado no exercício do poder de tributar, que conhece diferentes formas de positivação¹⁷⁴.

Os modelos de Estados vigentes, em sua esmagadora maioria, se assentam no Estado fiscal, e há neles, a propriedade privada do cidadão, como o elemento que permite ao Estado se sustentar através de parcela da propriedade dos seus concidadãos¹⁷⁵.

¹⁷⁰ SOUSA, Susana Aires de. *Os Crimes Fiscais. Análise Dogmática e Reflexão sobre a Legitimidade do Discurso Criminalizador*. Coimbra Editora, 2009.

¹⁷¹ *Idem*.

¹⁷² *Ibidem*.

¹⁷³ REPÚBLICA DE MOÇAMBIQUE, *Constituição da República de Moçambique*, Boletim da República, I SÉRIE, Número 51, de 22 de Dezembro de 2004, Actualizada pela Lei 1/2018, de 12 de Junho.

¹⁷⁴ TORRES, Ricardo Lobo. *A Ideia de Liberdade no Estado Patrimonial e no Estado Fiscal*. Rio de Janeiro: Renovar, 1991, p. 97, HABERMAS, Jürgen. *Strukturalismus und Öffentlichkeit*. Darmstadt: Luchterhand, 1980, p. 31: “*O Estado Moderno (Der moderne Staat)* é essencialmente Estado Fiscal (*Steuerstaat*)”.

¹⁷⁵ NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos*. 1. ed. Coimbra: Livraria Almedina, 1998. p. 221.

Ao nível do Estado fiscal, “ (...) as necessidades financeiras, são essencialmente cobertas por impostos, facilmente se compreende que este tipo de Estado tem sido a regra do Estado moderno.¹⁷⁶”.

Segundo SCHUMPETER, (...) não se deve identificar o Estado fiscal como Estado liberal, uma vez que aquele, no entendimento que dele temos, conheceu duas modalidades ou dois tipos ao longo da sua evolução. Nisso, a ideia de Estado fiscal parte do pressuposto, frequentemente considerado ultrapassado ou superado com a instauração do Estado social, de que há uma separação essencial e irredutível entre o Estado e sociedade, o que se verifica é uma separação que imponha que o Estado se preocupe fundamentalmente com a economia, sendo assim esta, no essencial, não estadual¹⁷⁷.

A estadualidade fiscal significa assim uma separação fundamental entre Estado e economia e a consequente sustentação financeira daquele através da sua participação nas receitas da economia produtiva pela via do imposto. Só esta separação permite que o Estado e a economia actuem segundo critérios próprios ou autónomos¹⁷⁸. Assim, segundo o mesmo autor, O Estado fiscal insere-se na ideia de limites, sugerindo sobretudo a questão de limite máximo do Estado fiscal, dada a sua dimensão dominadora que este tem vindo a assumir.

A função extrafiscal do Estado, passou a ter um papel primordial porque, passando o Estado a realizar mais tarefas económicas e sociais, inelutavelmente passou a ter mais despesas, o que acarretou a necessidade de ter mais receitas para a sua cobertura, isto é, passaram a existir mais impostos, tornando-se claro que os impostos eram instrumentos apropriados para a prossecução de tarefas de configuração económico-social¹⁷⁹.

2.5. Direitos fundamentais

Os direitos fundamentais são reputados imprescindíveis à pessoa humana, primordiais para garantir a todos uma vida digna, livre e igualitária. Ainda que o Estado reconheça este direito formalmente, a busca para a sua concretização e incorporação no dia-a-dia é constante.

¹⁷⁶ NABAIS, Jose Casalta. *O dever fundamental de pagar Impostos o contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*. Almedina, 2012, p.192.

¹⁷⁷ SCHUMPETER, J. A. *Capitalismo, Socialismos e Democracia*. Fundo Cultura, Rio de Janeiro, 1961, p.121.

¹⁷⁸ NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos-contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*. Almedina, 2012, p.196.

¹⁷⁹ *Idem*, p. 233 e 234.

Direito dos homens são direitos válidos para todos os povos e em todos os tempos (dimensão jusnaturalista-universalista); direitos fundamentais são os direitos do homem, jurídico-institucionalmente garantidos e limitados espacio-temporalmente. Os direitos do homem arrancariam da própria natureza e daí o seu caráter inviolável, intemporal e universal; os direitos fundamentais seriam os direitos objectivamente vigentes numa ordem jurídica concreta¹⁸⁰.

Assim, para Arion Sayão Romita, direitos fundamentais são um conjunto de elementos que asseguram a cada homem garantias essenciais, além de assegurar também o respeito pelo Estado e de terceiros a tais garantias e da possibilidade de o homem reivindicar do Estado a efetivação dessas garantias em caso de ofensa¹⁸¹.

2.5.1. As gerações dos direitos fundamentais

Dentre as classificações híbridas, analisando os direitos fundamentais conforme sua evolução histórica, a primeira geração seria a respeito dos direitos negativos, nascidos dos administradores do Estado para que este fique impedido de apoderar-se dos direitos fundamentais civis e políticos. Já a segunda geração, refere-se aos direitos positivos, sociais, nascidos da vontade do povo pela intervenção Estatal com objetivo de assegurar melhores condições de vida. Na terceira geração, refere-se aos direitos difusos, coletivos e individuais homogêneos, que necessitam da actuação do estado para salvaguardar os administrados em situações em grupos determináveis de pessoas. Ainda sobre as gerações, a quarta trataria dos direitos relativos à bioética, democracia e ecologia e por fim a quinta geração tratando a paz como categoria de direito fundamental¹⁸².

1) Primeira geração

Os direitos humanos da 1ª dimensão são aqueles que surgiram na legislação dos povos e relatam a passagem de um Estado autoritário para um Estado de Direito, nesse sentido, o respeito às liberdades individuais são apenas uma perspectiva da ausência estatal¹⁸³.

Estes direitos também conhecidos por direitos de liberdade tem por titular o indivíduo, são oponíveis ao Estado, traduzem-se como faculdade ou atributos da pessoa e

¹⁸⁰ CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito constitucional e teoria da Constituição*. 2. ed. Coimbra: Almedina, 1998, p. 359.

¹⁸¹ ROMITA, Arion Sayão. *Direitos fundamentais nas relações de trabalho*. 3. ed. São Paulo: Ltr, 2009.

¹⁸² <https://www.oabsantos.org.br/docs/arquivos-academicos-danilo-caldeira.pdf>, p. 13.

¹⁸³ *Idem*, p. 14.

ostentam uma subjectividade que é seu traço mais característico; enfim, são direitos de resistência ou de oposição perante o Estado¹⁸⁴.

2) Segunda geração

Os direitos de segunda dimensão são direitos sociais, como a saúde, educação, trabalho e assistência aos desamparados. Diferentemente dos direitos de primeira dimensão, o Estado tem o dever de agir, estabelecendo políticas públicas que concretizem os direitos previstos constitucionalmente¹⁸⁵.

3) Terceira geração

Os direitos de terceira geração são evidenciados pela profunda mutação da sociedade na comunidade internacional (sociedade de massa, crescente desenvolvimento tecnológico e científico), reconhecendo-se intensas alterações nas relações económico-sociais¹⁸⁶.

LENZA em sua obra nos ensina, os direitos da 3ª dimensão são direitos transindividuais, isto é, direitos que vão além dos interesses do indivíduo; pois são concernentes à proteção do gênero humano com altíssimo teor de humanismo e universalidade¹⁸⁷.

4) Quarta geração

Nessa dimensão, os direitos derivariam dos avanços na área da engenharia genética, biodireito e biotecnologia, ao colocarem em risco a própria existência humana em decorrência da manipulação do património genético¹⁸⁸.

O doutrinador BONAVIDES afirma que os direitos de quarta geração seriam aqueles decorrentes da democracia, informação e pluralismo, assim, a globalização política na esfera da normatividade jurídica introduz os direitos da quarta dimensão, que, aliás, correspondem à derradeira fase de institucionalização do Estado social¹⁸⁹.

¹⁸⁴ BONAVIDES, Paulo. *Curso de direito constitucional*. 18. ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 563-564.

¹⁸⁵ <https://www.oabsantos.org.br/docs/arquivos-academicos-danilo-caldeira.pdf>, p. 16.

¹⁸⁶ *Idem*, p. 17.

¹⁸⁷ LENZA. Pedro. *Direito Constitucional esquematizado*. - 19 ed. rev. Atual. E ampl. - São Paulo: Saraiva, 2015, p. 1144.

¹⁸⁸ <https://www.oabsantos.org.br/docs/arquivos-academicos-danilo-caldeira.pdf>, p. 18.

¹⁸⁹ BONAVIDES, Paulo. *Curso de direito constitucional*. 18. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

5) Quinta geração

Alguns doutrinadores entendem que os direitos de quinta dimensão são aqueles submetidos ao estímulo da sociedade tecnológica e da informação, do ciberespaço, da internet e da realidade virtual em geral¹⁹⁰. A quinta geração engloba o dever de cuidado, respeito e amor a todas as formas existentes de vida. Podemos compreender que os direitos de quinta dimensão são os direitos de dever, cuidado e respeitos relacionados às outras formas de vida, além da humana.

¹⁹⁰ <https://www.oabsantos.org.br/docs/arquivos-academicos-danilo-caldeira.pdf>, p. 20.

CAPÍTULO III: IMPLICAÇÕES JURÍDICAS DO CRIME DE FRAUDE FISCAL NA EFECTIVAÇÃO DOS DIREITOS FUNDAMENTAIS DO ESTADO FISCAL MOÇAMBICANO

3.1. Análise das implicações jurídicas do crime de fraude fiscal na efectivação dos direitos fundamentais do Estado fiscal moçambicano

No nosso ordenamento jurídico, a relação jurídica fiscal entre o sujeito activo e o sujeito passivo, está em constante evolução ao longo do tempo, mas esta relação não se mostra fácil devido a certos dilemas, como o caso de crimes fiscais, mais concretamente, o crime de fraude fiscal o tema do presente trabalho.

O imposto tem revelado como um meio fundamental para a realização das diversas atribuições inerentes ao Estado e face à necessidade do Estado recorrer, veemente aos impostos para se financiar; essa necessidade de financiar os Estados sociais levou a que os Estados se transformassem num Estado fiscal¹⁹¹, tendo como finalidade a implementação de políticas de combate as condutas ilícitas praticadas pelos contribuintes, daí a necessidade de adopção de um sistema punitivo para assegurar o cumprimento das normas perante a efectivação dos direitos fundamentais do Estado fiscal.

O Estado fiscal entende-se como um Estado de Direito, que passa a viver fundamentalmente da riqueza derivada do património ou do trabalho dos cidadãos, captada através de tributos exigidos por lei e classificados pela capacidade contributiva. Surge no Ocidente, o Estado de Direito fundado no exercício do poder de tributar, que conhece diferentes formas de positivação¹⁹².

Ao nível do Estado fiscal, “ (...) as necessidades financeiras, são essencialmente cobertas por impostos, facilmente se compreende que este tipo de Estado tem sido a regra do Estado moderno.¹⁹³”. Contudo, devido as circunstâncias económicas e sociais modernas consubstancia necessariamente um Estado financeiro, onde as necessidades materiais são compensadas pelos meios de pagamento obtidos que ele administra e aplica.

¹⁹¹ SUSANA, Aires de Sousa. *Os Crimes Fiscais. Análise Dogmática e Reflexão sobre a Legitimidade do Discurso Criminalizador*. Coimbra Editora, 2009, p. 18.

¹⁹² TORRES, Ricardo Lobo. *A Ideia de Liberdade no Estado Patrimonial e no Estado Fiscal*. Rio de Janeiro: Renovar, 1991, p. 97, HABERMAS, Jurgen. *Strukturalismus und Öffentlichkeit*. Darmstadt: Luchterhand, 1980, p. 31: “O Estado Moderno (Der moderne Staat) é essencialmente Estado Fiscal (Steuerstaat)”.

¹⁹³ NABAIS, Jose Casalta. *O dever fundamental de pagar Impostos o contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*. Almedina, 2012, p.192.

O sistema fiscal tem como duplo objectivo, a satisfação das necessidades financeiras do Estado e outras entidades públicas e uma repartição justa dos rendimentos e da riqueza. Assim, a satisfação das necessidades financeiras do Estado não é única directriz que condiciona o conteúdo dos tributos. Do mesmo modo, os tributos não são o único meio que Estado tem à sua disposição para satisfação das suas necessidades, podendo recorrer às taxas, à prestação de serviços, embora sejam aqueles que lhe conferem maiores receitas, pelo que fugir ao seu pagamento, de forma que a AF fique com a impressão de que o contribuinte nada deve, isso concorre para pôr em perigo a própria sobrevivência do Estado, tanto mais quanto maior for a dependência dos tributos para a satisfação das suas necessidades¹⁹⁴.

Estado de Direito Social assume um compromisso com a comunidade de assegurar determinadas prestações sociais, necessitando para tal de arrecadar receitas, em que a cobrança de impostos assume um papel privilegiado, mas também tem como incumbências prioritárias no âmbito económico e social a promoção da justiça social, e operar as necessárias correcções das desigualdades na distribuição da riqueza e do rendimento, através da política fiscal¹⁹⁵.

Os comportamentos que são objecto de reprovação jurídico-penal pelo crime de fraude fiscal têm em comum visarem a não liquidação, entrega ou pagamento da prestação tributária ou a obtenção indevida de benefícios fiscais, reembolsos ou outras vantagens patrimoniais susceptíveis de causarem diminuição das receitas tributárias. Deste modo, o tipo de ilícito põe em paralelo, não distinguindo em matéria de pena, as vantagens patrimoniais ilegítimas obtidas mediante o cálculo do montante do imposto inferior ao efectivamente devido, o recebimento indevido de uma quantia pecuniária resultante da aplicação das normas fiscais e a não tributação, total ou parcial, de determinado rendimento que à partida seria tributado¹⁹⁶.

A imposição de tributos reside em se destinarem ao financiamento das funções atribuídas constitucionalmente ao Estado para que este as possa desenvolver e que são necessárias tanto à subsistência da vida em comunidade, como a fornecer ao indivíduo as condições essenciais para que possa desenvolver a sua personalidade, para que possa viver com mínimo de dignidade humana. As prestações sociais, entendidas num sentido amplo de

¹⁹⁴ SANTOS, André Teixeira dos. *O Crime de Fraude Fiscal: Um contributo para a configuração do tipo objectivo de ilícito a partir do bem jurídico*. Coimbra Editora, 2009, p. 90.

¹⁹⁵ *Idem*, p. 89-90.

¹⁹⁶ *Ibidem*, p. 131.

forma a abranger não só aquelas próprias de um Estado Social, como também as de preservação da sociedade, são o fundamento da criação e cobrança de tributos, ou, noutra perspectiva, o fundamento do dever geral de contribuir. Este aspecto deverá, pois, estar reflectido no bem jurídico protegido no crime de fraude fiscal sob pena de nos alhearmos da realidade¹⁹⁷.

As exigências de satisfação das necessidades económicas de carácter público e de obtenção de meios indispensáveis à respectiva cobertura impõem ao Estado, e às outras entidades públicas, uma actividade económica com características próprias, a actividade financeira. As particularidades específicas desta actividade resultam fundamentalmente da circunstância de as necessidades públicas não implicarem uma procura prévia individual e, consequentemente, ao contrário do que acontece com as necessidades privadas, a cobertura do seu custo não se situar no plano das livres opções individuais¹⁹⁸.

As necessidades públicas, como tais definidas segundo critérios políticos mutáveis, em conformidade com os fins e funções que ao Estado e às outras entidades públicas se atribuam, não são satisfeitas em obediência às pressões dos mercados, na base de um equilíbrio entre o custo e a utilidade económica dos bens e serviços. Considerados os benefícios das necessidades definidas como publicas toda a comunidade política terá de contribuir para a respectiva cobertura de custos, nos termos estabelecidos e impostos pelos órgãos representativos dessa mesma comunidade¹⁹⁹.

Como refere NUNO SÁ GOMES se a violação das leis fiscais as infringe, dará sempre origem a uma ilicitude fiscal, assumindo esta, natureza diferenciada, sendo também sancionada mediante sanções fiscais de variada índole, designadamente, quer por sanções reconstitutivas (como a anulação dos actos ou negócios ilegais; execução fiscal), quer por sanções preventivas (como o vencimento total de dívidas fiscais pagas em prestações por incumprimento de uma delas), quer por sanções compensatórias (como por exemplo os juros fiscais compensatórios a favor da Fazenda Nacional), quer por sanções compulsórias (como

¹⁹⁷ SANTOS, André Teixeira dos. *O Crime de Fraude Fiscal: Um contributo para a configuração do tipo objectivo de ilícito a partir do bem jurídico*. Coimbra Editora, 2009, 103-104.

¹⁹⁸ MARTÍNEZ, Soares. *Direito Fiscal*. 9ª Edição, Livraria Almedina, Coimbra, 1997, p. 3.

¹⁹⁹ *Idem*, 1997, p. 3.

os juros de mora que são simultaneamente compensatórios e compulsórios), quer por sanções punitivas (coimas, multas, prisão)²⁰⁰.

Em sentido amplo, todos os ilícitos fiscais, qualquer que seja a natureza da sanção fiscal aplicável, são infracções à lei fiscal, embora na doutrina fiscal, e na própria lei, a expressão infracção fiscal apenas é reservada para os factos ilícitos e culposos que são sancionados com sanções penais. De acordo com o nº 1, do artigo 2, do Decreto nº 46/2002, de 26 de Dezembro, que dispunha que “constitui infracção tributária o acto, acção ou omissão do contribuinte, substituto, responsável ou representante tributário, contrário às leis tributárias²⁰¹.”

Assim, se todas as violações da lei fiscal, sendo ilícitos fiscais, são infracções à lei fiscal, em sentido técnico-jurídico, entre nós, só serão infracções fiscais os factos típicos, ilícitos e culposos, sancionados penalmente, quer se trate de ilícito penal administrativo (contra-ordenações fiscais), quer se trate de ilícito fiscal criminal (crimes fiscais). De igual modo, e para aquele autor, a expressão sanção fiscal não é sinónimo de punição fiscal, pois esta é a sanção que caracteriza as infracções fiscais, que são apenas uma espécie, do género, ilícito fiscal²⁰².

Existem, porém, casos em que nem a letra da lei fiscal, nem o seu espírito, previram certo facto ou situação, pelo que, como decorrência própria do princípio da legalidade, aqueles não poderão ser tributados. Na perspectiva dos contribuintes, podemos concluir que estes poderão adoptar esses comportamentos sem que se submetam ao imposto respectivo, daí decorrendo uma economia fiscal, ou uma poupança fiscal que ocorre “*extra legem*”²⁰³, isto é, relativamente a factos ou situações não previstos pela lei fiscal (elisão fiscal). Neste contexto, será importante não esquecer que ilícito fiscal não se confunde com infracção fiscal²⁰⁴.

²⁰⁰ GOMES, Nuno de Sá. *Evasão Fiscal, Infracção Fiscal e Processo Penal Fiscal*. 2ª Edição. Lisboa: Rei dos Livros. 2000.

²⁰¹ Decreto nº 46/2002, de 26 de Dezembro, que aprova o *Regime Geral das Infracções Tributárias*.

²⁰² GOMES, Nuno de Sá. *Evasão Fiscal, Infracção Fiscal e Processo Penal Fiscal*. 2ª Edição. Lisboa: Rei dos Livros. 2000. p. 20 e ss.

²⁰³ MARTINS, J. A. *O Planeamento Fiscal Abusivo: da Prática à Teoria, Enquadramento e Tendências*, Seminário, 2014, p. 12.

²⁰⁴ <https://comum.rcaap.pt/bitstream/10400.26/28937/1/O%20Crime%20de%20Fraude%20Fiscal.pdf>, acessado no dia 22 de Agosto de 2024.

É inegável que, do ponto de vista económico existem variadíssimas manifestações de riqueza que não são tributadas, podendo-se falar nesse caso em lacunas de tributação, contudo, juridicamente não há lacunas de regulamentação fiscal que devam ser integradas analogicamente pelo intérprete. Quando se verifique um abuso na utilização destes procedimentos *extra legem* estamos na presença de verdadeiros actos ou negócios antijurídicos²⁰⁵, que ainda assim são lícitos.

O contribuinte usufrui do conhecimento profundo das leis fiscais para aplicar as soluções que lhe são mais favoráveis. Estes comportamentos são *intra legem*, não evasivos, que visam diminuir o imposto a pagar, mas dentro do normativo legal existente²⁰⁶. Ao efectuar o planeamento fiscal é indiferente, se contribuinte o faz de boa ou má-fé. A verdade é que ele tem o dever de agir desta forma, para garantir a sua racionalidade económica, boa gestão comercial, financeira e fiscal. A poupança fiscal é consequentemente um direito do contribuinte, que assenta no princípio constitucional da liberdade de iniciativa económica²⁰⁷.

Ao praticar-se o crime de fraude fiscal está a infringir-se, os princípios fundamentais da igualdade, da legalidade, da justa repartição do rendimento e da riqueza, da concorrência leal, da solidariedade social e da solidariedade fiscal. A apresentação de rendimentos fictícios ou a subtracção ao seu pagamento, impede a existência de verdadeira justiça fiscal e não permite o investimento público em sectores nucleares para a sociedade, como a educação, a saúde e a assistência social²⁰⁸.

3.2. As sanções do crime de fraude fiscal aplicáveis no ordenamento jurídico moçambicano

É indiscutível que as leis tributárias prevêm penas, punições, a aplicar aos violadores de alguns comandos fiscais, ao menos quando esses comandos se situam no plano do Direito Tributário formal. Por entender-se que tais violações não afectam apenas os direitos patrimoniais do Estado e outras entidades públicas, em cujo caso lhes poderia

²⁰⁵ São antijurídicos porque não são ilícitos e não lhes é aplicada qualquer sanção. Não são, todavia, completamente regulares, porque a lei tributária permite que, para efeitos de tributação, a administração corrija a matéria colectável deles resultantes.

²⁰⁶ SOUSA, Susana Aires de. *Os Crimes Fiscais: Análise Dogmática e Reflexão sobre a Legitimidade do Discurso Criminalizador*. Coimbra: Coimbra Editora. 2009, p. 251.

²⁰⁷ <https://comum.rcaap.pt/bitstream/10400.26/28937/1/O%20Crime%20de%20Fraude%20Fiscal.pdf>, acessado no dia 22 de Agosto de 2024.

²⁰⁸ *Idem*.

corresponder somente uma reconstituição das esferas patrimoniais afectadas por aquelas violações, mas poem em causa toda a ordem social e ofendem princípios éticos.

De salientar que, os crimes de fraude fiscais afectam apenas o património do sujeito activo da relação do imposto, isto é, o Estado, como acontece quando aquela infracção se traduz na falta de cumprimento pontual. Em tais casos, a infracção e a correspondente sanção, visando apenas reconstituir o património afectado, terão natureza civil, ou serão do tipo civil. Em outras situações, a infracção fiscal perturba a regularidade do exercício das actividades do Fisco, como, por exemplo, quando contribuinte presta declarações fora do prazo legal. Esta infracção e a correspondente sanção terão natureza administrativa. Ainda, a infracção fiscal, consistindo na falsidade de declarações, na ocultação ou na destruição de elementos indispensáveis ao conhecimento das situações tributárias, não se limita a afectar o património do Estado ou a regularidade da acção fiscal; afronta da ordem jurídica, a ordem social; e por meios que as leis penais geralmente punem com sanções mais ou menos graves, seja qual for a natureza do ofendido. Em tais casos, as infracções e as sanções respectivas, não obstante serem tributárias, não deixar de ter carácter penal²⁰⁹.

Ainda, no concernente as sanções aplicáveis no nosso ordenamento jurídico, temos o plasmado no artigo 45, da Lei n° 15/2002, de 26 de Junho, que prevê a pena de multa; coimas ou outras sanções acessórias definidas em leis tributárias; pena de prisão maior de 2 a 8 anos, nas seguintes infracções tributárias cometidas com dolo, em situações de simulação em prejuízo do Estado; viciação, falsificação, ocultação, destruição, descaminho ou inutilização da contabilidade, bem como de quaisquer livros, registos e documentos exigidos pela legislação fiscal; recusa da exibição da contabilidade, ou de quaisquer elementos exigidos pela legislação fiscal, ou de documentos com eles relacionados e falta de desconto, ou a não entrega, total ou parcial, do imposto, nos casos em que esteja prescrita a respectiva retenção na fonte²¹⁰.

No entanto, os crimes fiscais acima, se cometidos por negligência, não será aplicada pena superior a 2 anos de prisão²¹¹.

²⁰⁹ MARTÍNEZ, Soares. *Direito Fiscal*. 9ª Edição, Livraria Almedina, Coimbra, 1997, p. 341.

²¹⁰ REPÚBLICA DE MOÇAMBIQUE, Lei n° 15/2002, de 26 de Junho, in Boletim da República, I Série, n° 26, que aprova a *Lei de Bases do Sistema Tributário*, Moçambique.

²¹¹ *Idem*, art. 45, n° 4.

Ainda, a lei prevê como penalizações acessórias, como a suspensão dos benefícios fiscais concedidos, a inibição de os obter, a interdição temporária ou definitiva do exercício da actividade e a publicidade da sentença condenatória²¹².

Também, na mesma vertente, o artigo 193, da Lei nº 2/2006, de 22 de Março²¹³, as penas principais aplicáveis aos agentes dos crimes tributários são a prisão, prisão maior e ou multa, de acordo com o tipo legal de crime, de modo a que a sanção satisfaça as necessidades de punição e de punição e de prevenção geral e especial do crime. A pena de prisão pode ser suspensa e substituída pela pena de multa nos termos da legislação criminal.

Ainda, aquando das sanções do crime de fraude fiscal, são aplicados as seguintes penas acessórias, como a interdição temporária do exercício de certas actividades ou profissões; demissão ou expulsão, conforme a gravidade da infracção, se os agentes forem funcionários, militares ou equiparados; suspensão da actividade ou cessação da célula e da respectiva licença, tratando-se de importador, exportador, transitório, despachante oficial ou dos seus empregados; suspensão ou expulsão de inscritos marítimos; privação do direito a receber subsídios ou subvenções concedidos por entidades ou serviços públicos; suspensão de benefícios concedidos pela administração tributaria e de franquias ou benefícios aduaneiros, ou inibição de os obter; privação temporária do direito de participar em feiras, mercados e concursos de obras públicas, de fornecimento de bens ou serviços e de concessões, promovidos por entidades ou serviços públicos; encerramento de estabelecimento ou de depósito; cessação de licenças ou concessões e suspensão de autorização; publicação da sentença condenatória a expensas do agente da infracção e dissolução da pessoa colectiva²¹⁴.

Entretanto, o regime das infracções tributarias aplica-se subsidiariamente o Código Penal e o Código de Processo Penal em matéria de execução das multas, a legislação processual criminal e tributaria²¹⁵.

Quem também cometer crimes fiscal será punido com pena de multa de 30.000.000,00MT²¹⁶ até 500.000.000,00MT, nos casos de não liquidação, entrega ou

²¹² Cfr. REPÚBLICA DE MOÇAMBIQUE, Lei nº 15/2002, de 26 de Junho, in Boletim da República, I Série, nº 26, que aprova a *Lei de Bases do Sistema Tributário*, Moçambique, art. 45, nº 5.

²¹³ REPÚBLICA DE MOÇAMBIQUE, Lei nº 02/2006, de 22 de Março, in Boletim da República, I Série, nº 12, que aprova o *Lei do Ordenamento Jurídico Tributário*, Moçambique.

²¹⁴ Cfr. art. 194, da Lei nº 02/2006, de 22 de Março.

²¹⁵ *Idem*, art. 192.

²¹⁶ O valor apresentado por antiga numeração, portanto, para actual nota divide-se por 1.000.

pagamento da prestação tributaria ou a obtenção indevida de benefícios fiscais, reembolsos ou outras vantagens patrimoniais susceptíveis de causarem diminuição das receitas tributarias²¹⁷ e ainda serão puníveis com pena de prisão maior de 2 a 8 anos e com pena de multa de 100.000.000,00MT a 3.500.000.000,00MT²¹⁸.

Salientar que, as penas fiscais têm os fins de quaisquer outras penas, a repreensão e a prevenção²¹⁹, visando impor um mal ao infractor da norma por um lado, e evitar, pela intimidação, futuras infracções, por outro.

3.3. As consequências sociais e económicas do crime de fraude fiscal para o Estado moçambicano

A legitimidade do Estado para cobrar tributos reside na satisfação das necessidades financeiras do Estado, ligadas à persecução das suas tarefas fundamentais, tais como a saúde, a educação, a justiça, a segurança e as comunicações. A obrigação tributária surge do facto de se conviver em sociedade, e é a contrapartida dessa convivência, embora nenhum indivíduo possa reivindicar que a sua contribuição seja gasta em determinada prestação social²²⁰.

Os comportamentos dos crimes fiscais dificultam a construção do Estado Social de Direito, impedem a diminuição do défice e da dívida pública e não favorecem o equilíbrio da balança comercial. Ao invés disso, aumentam a denominada economia paralela, desregulam o mercado da livre concorrência e fomentam o branqueamento de capitais, sendo por isso um fenómeno contra o qual tem surgido cada vez mais medidas que visam prevenir e combater a fraude fiscal²²¹.

O indivíduo que pratica fraude fiscal não só deixa de cumprir o seu dever de cidadão, como ganha uma vantagem ilegítima em relação aos outros e limita a intervenção do Estado Social de Direito, além de provocar um efeito avalanche ao gerar a sensação de existência de um clima de impunidade, de ineficiência das autoridades e de injustiça de serem sempre os mesmos que pagam, e os mesmos que fogem, o que contribui para ameaçar os

²¹⁷ Cfr. art. 199, da Lei n° 02/2006, de 22 de Março.

²¹⁸ *Idem*, art. 200.

²¹⁹ MARTÍNEZ, Soares. *Direito Fiscal*. Almedina, Coimbra, 2000, p. 369.

²²⁰ SANTOS, André Teixeira dos. *O Crime de Fraude Fiscal: Um contributo para a configuração do tipo objectivo de ilícito a partir do bem jurídico*. Coimbra Editora, 2009, p. 91.

²²¹ <https://comum.rcaap.pt/bitstream/10400.26/28937/1/O%20Crime%20de%20Fraude%20Fiscal.pdf>, p. 13. Acessado no dia 22 de Agosto de 2024.

alicerces da sociedade, da justiça social, e para que haja a preocupação de lutar contra ela, patente nos discursos das instâncias governativas, judiciais, policiais, e de todos os quadrantes políticos²²².

Tendo os impostos a função de permitir ao Estado cumprir os deveres sociais ou de fomento económico que lhe competem não é moralmente indiferente quando os cidadãos recebam os benefícios do Estado sem pagar, ou quando actuem fraudulentamente para não pagar a correspondente contraprestação²²³.

A imposição dos tributos está legitimada pelo fim de fazer face aos gastos públicos, para que o Estado possa realizar as prestações sociais e financiar as instituições necessárias à convivência em sociedade. As funções atribuídas constitucionalmente ao Estado carecem de ser financiadas, pelo que os tributos, enquanto fonte principal de receitas, têm um papel fundamental na sua subsistência, na possibilidade de dar seguimento e continuidade às actividades incumbidas ao Estado²²⁴.

Assim, a falta de efectivação desta imposição leva com que o Estado não consiga suprir as necessidades da colectividade, devido a falta de recursos financeiros, como consequência, o Estado priva-se de fornecer serviços, como a educação e segurança população e fica sem meios para fazer face aos projectos de investimentos, como a construção de hospitais, estradas, pontes e escolas. Assim, o crime de fraude fiscal constitui um grande mal uma vez que impacta o desenvolvimento dos Estados modernos, devido o seu facto de afectar com a conjuntura tributária.

Sob ponto de vista social e económico, o imposto se tem mostrado como uma fonte principal na prossecução das actividades do Estado, que visam a satisfação das necessidades públicas, que constitui uma característica inerente ao Estado de Direito Democrático, mas não obstante a esse facto, o crime de fraude fiscal põe em risco a soberania e fere os princípios sociais do Estado. Na verdade, a prática do crime de fraude fiscal contribui negativamente no funcionamento normal do Estado, pois, é quase impossível desenvolver a economia e o bem-estar social de uma nação quando o factor gerador de riqueza está em causa.

²²² SANTOS, André Teixeira dos. *O Crime de Fraude Fiscal: Um contributo para a configuração do tipo objectivo de ilícito a partir do bem jurídico*. Coimbra Editora, 2009, p. 20-21.

²²³ <https://comum.rcaap.pt/bitstream/10400.26/28937/1/O%20Crime%20de%20Fraude%20Fiscal.pdf>, p. 13. Acessado no dia 22 de Agosto de 2024.

²²⁴ *Idem*, p. 96.

No mundo actual, o crime de fraude fiscal é um assunto que tem criado vários debates devido aos desafios que traz para aos diferentes sistemas tributários e o seu impacto na vida económica e social dos Estados. Este crime provoca a perda significativa dos impostos fiscais, que é a base das receitas públicas no nosso ordenamento jurídico, assim, a prática desses ilícitos fiscais constitui um grande entrave para o cumprimento das actividades económicas e sociais do Estado. Os crimes fiscais afectam a economia no seu todo, uma vez que a sonegação, diminuição ou mesmo a fuga de pagamento dos impostos desfalca tesouro público.

Para CASTELO, “[...] a sonegação pode ocasionar o empobrecimento do Estado e em consequência, a perda da qualidade dos serviços prestados à população”.²²⁵

Portanto, o crime de fraude fiscal não só afecta o Estado, mas também prejudica aos contribuintes honestos que cumprem com os seus deveres fiscais, pois, devido a prática fraudulenta pode ocasionar uma concorrência desleal por parte das empresas, porque ao sonegar os impostos, que a prior são pertencentes ao Estado, as empresas têm mais receitas, o que lhes permitirá a redução dos preços das suas mercadorias em detrimento daquele que cumpre com a sua obrigação tributária, devido a essa situação, o contribuinte cumpridor das obrigações fiscais, sempre verá o seu património em desvantagem comparativamente ao contribuinte que não às cumpre²²⁶.

O crime de fraude fiscal, também trás consequências prejudiciais para a função social do Estado, pois a sua existência faz com que o Estado não cumpra com as suas necessidades colectivas, como é sábio, o tesouro público é proveniente dos tributos, pela importância que os mesmos têm na manutenção de realização das actividades do Estado. No entanto, a fraca capacidade de arrecadação de impostos aliado ao crime de fraude fiscal assume-se como um factor condicionante para a falta de efectivação dos programas sociais e económicos do Estado devido a diminuição dos recursos financeiros que o Estado precisa para efectivação dos seus planos, como prover serviços públicos de qualidade, construção de infra-estruturas e que consequentemente provoca a redução do nível de vida dos cidadãos²²⁷.

²²⁵ CASTELO, Celina Maria Montenegro. *Educação Tributária*. Fortaleza: SEDUC, 1998, p. 50. Disponível em: <http://www.pergamum.univale.br/pergamum/tcc/Educacaofiscal.pdf>.

²²⁶ *Idem*, p. 50.

²²⁷ *Ibidem*, p. 50.

3.4. Perceber quais as reais motivações que levam o contribuinte a praticar o crime de fraude fiscal

O dever de pagar impostos ou o dever do cidadão em contribuir para a formação do património público, revela-se imprescindível para a concretização da directiva constitucionalmente imposta de repartição justa dos rendimentos e da riqueza, a qual, sendo uma das finalidades do sistema fiscal, possui ainda o objectivo de corrigir as desigualdades sociais²²⁸.

O crime de fraude fiscal acontece porque há uma luta desenfreada pela preservação do património pessoal, as empresas e pessoas estão mais preocupadas com o seu património e de forma consciente e premeditada não cumprem com as suas obrigações fiscais, factor pelo qual preferem cometer crime fiscal, que muitas vezes contribui negativamente o funcionamento económico e social do País.

Assim, a prática deste tipo legal de crime pode acontecer por certas motivações primordiais, como, a falta de confiança que contribuinte tem perante ao Estado, entende-se que os impostos pagos não são utilizados correctamente e não retornam como benefícios para sociedade, para parte dos contribuintes as obrigações tributárias são a matriz de insatisfação, ou seja, consideram que o Estado é um gestor desprovido de eficiência no trato das verbas públicas oriundas dos tributos.

A outra é porque os empresários tendem a otimizar o resultado económico, uma forma que se dá pela redução dos custos, entre eles os tributos²²⁹. E além disso, a elevada carga tributária elevada e complexa pode ser outra motivação que, se mal planeada, pode comprometer a sobrevivência das empresas, daí, o gestor opta pela forma tributária menos onerosa.

E também a motivação deve-se ao facto dos impostos serem considerados como custos da actividade fim da empresa, sendo assim representam redução do resultado económico. Desta forma os empresários racionalmente tendem a otimizar o resultado da organização, uma forma se dá pela redução dos insumos/custos, o que permite concluir que os

²²⁸ SOUSA, Susana Aires de. *Os Crimes Fiscais: Análise Dogmática e Reflexão sobre a Legitimidade do Discurso Criminalizador*. Coimbra: Coimbra Editora. 2009, p. 251.

²²⁹ *Idem*.

gestores são estimulados ao não cumprimento da carga tributária para maximização dos lucros da empresa.

A ideia de justiça em uma sociedade democrática está vinculada a uma distribuição igualitária de riquezas. Por consequência, o termo “redistribuição” está aliado à idealização de justiça distributiva, que diz respeito à maneira como a sociedade prevê as suas escolhas públicas sobre a ocorrência da escassez e da distribuição de recursos. Por esta razão, o problema da redistribuição está estritamente relacionado à falha da justiça distributiva: “uma sociedade mais desigual na distribuição de recursos indica a existência de uma sociedade mais longe do ideal de sociedade justa”²³⁰.

Logo, a prática deste tipo legal de crime pode acontecer por dois factores principais, o primeiro por falta de confiança que contribuinte tem perante ao sujeito activo, isto é, o Estado, na medida que não mais acredita no sentido da efectiva e utilização da aplicação dos valores oriundos dos impostos e o segundo porque o contribuinte ignora as suas obrigações tributárias de forma consciente e julga-se astuto o bastante para defraudar a fiscalização tributária do que se devia recolher aos cofres públicos de forma natural e espontânea.

Também os contribuintes sentem que os impostos não tem tido o fim pelos quais foram criados e não tem havido clareza e transparência quanto efectivação das despesas inerentes aos impostos, pois, a falta de serviços públicos de qualidade, como escolas, hospitais, saúde, segurança, estradas, pontes, bem como os desvios financeiros do erário público proveniente dos impostos, praticados por gestores públicos e por vezes nos casos que a sonegação ou crime de fraude fiscal é praticada por um ente público que fica impune das consequências, isso cria a falta de confiança daqueles que cumprem com os seus deveres fiscais, na medida que entendem que o Estado não cumpre o seu dever de fiscalizador, antes é prevaricador dos ilícitos fiscais.

²³⁰CALIENDO, Paulo. *Direito tributário e análise econômica do direito: uma visão crítica*. Rio de Janeiro, Elsevier, 2009, p. 133. Disponível em: <https://www.google.com/search?q=A+Empresa+e+a+fun%C3%87%C3%83O+Social+dos+Tributos%0D%0AEduarda+Cristina+de+Souza+Gon%C3%A7alves>.

3.5. Identificação de medidas tomadas pelo Estado para o combate do crime de fraude fiscal

O reforço do combate à fraude fiscal impõe-se medidas como prioridade essencial devido a vários factores, nomeadamente: à necessidade de uma maior equidade fiscal; à necessidade de um aumento da receita fiscal global e simultaneamente de uma redução da carga fiscal, uma vez que se todos os contribuintes pagarem os impostos devidos, conseguiremos que cada um pague uma parcela menor destes²³¹.

Uma das medidas para que se possa combater a fraude é o incentivo e efectivo investimento numa verdadeira educação fiscal, a qual é fundamental para o combate à fraude fiscal, não apenas para aqueles que voluntariamente incumprem os seus deveres, mas também aqueles que não os conhecem. O Estado deverá promover o ensino das suas funções, integrando e realçando o papel da tributação para o bem comum²³².

Assim, é preciso que haja um esforço no sentido da simplificação das leis fiscais, uma vez que, apesar de uma grande maioria dos contribuintes incorrer na prática de fraude fiscal propositadamente, essa não será uma realidade absoluta, existindo quem incorra naquela prática por falta de conhecimento das leis fiscais, assim como devido à sua complexidade e constante mutação. É também importante que o Estado explique aos contribuintes onde e como é que os seus impostos são gastos, a importância destes para a sustentabilidade do país e as implicações que a falta de pagamento destes pode acarretar para a sociedade²³³.

Ainda, a medida passa pela educação fiscal comece logo na infância e que nos vá acompanhando ao longo da escolaridade, permitindo que as crianças aprofundem conhecimentos sobre o tema, desde a tenra idade. Assim, acredita-se que é importante ensinar às crianças o valor do dinheiro, como também o porquê deve pagar impostos, explicando-lhes de uma forma simples, que vai sendo aprofundada conforme a escolaridade. Deve se salientar a importância e necessidade destes tributos, tão necessários para que se possam construir escolas, hospitais, jardins. De modo a que as crianças percebam e cresçam incentivando os seus familiares a pagar impostos, e para que quando eles próprios atinjam a idade adulta,

²³¹ <https://comum.rcaap.pt/bitstream/10400.26/28937/1/O%20Crime%20de%20Fraude%20Fiscal.pdf>, p. 134. Acessado no dia 22 de Agosto de 2024.

²³² <https://comum.rcaap.pt/bitstream/10400.26/28937/1/O%20Crime%20de%20Fraude%20Fiscal.pdf>, p. 134, acessado no dia 22 de Agosto de 2024.

²³³ *Idem*, p. 138.

possam contribuir para esta realidade, de modo a que flagelos como a evasão fiscal e a fraude fiscal sejam no futuro meras insignificâncias²³⁴.

De modo a desencorajar este fenómeno, acredita-se que a disposição legal devia ser alterada, atento o facto de ser no processo penal que se reúnem os meios de prova adequados, suficientes e imprescindíveis, para condenar os agentes de práticas ilícitas criminais, devendo, sim, suspender-se o processo contencioso tributário, em caso de crimes tributários, do trânsito das sentenças de condenação dos Tribunais Judiciais²³⁵.

A detecção, investigação e prossecução de responsabilidade criminal relativas a situações de fraude, são muito complexas. Estas não decorrem do mero cruzamento declarativo, nem as investigações se concluem com o simples temor da constituição de arguidos, a estes factores acresce a circunstância de a investigação da fraude dificilmente ser célere e apenas após largos meses ou anos, se poder verificar os resultados da mesma. Um dos obstáculos é a ousadia dos suspeitos de fraude, que muitas vezes inseridos em redes de associação criminosa, não permitem que estes ilícitos se concluam com a simples ameaça da prossecução penal²³⁶.

Também, seria uma das medidas, a aplicação da pena de prisão efectiva, em detrimento da pena de multa, para que o agente tenha uma menor tendência para a prática deste crime e para que a comunidade restabeleça a sua confiança na norma, pois, muitos dos agentes que praticam este crime detêm um grande poderio económico, sendo que muitas vezes apesar de lhes ser aplicada uma pena de multa eles continuem a praticar o crime²³⁷.

Como forma de combate ao crime de fraude fiscal, o Estado precisa também tomar certas medidas, como ser actuante no seu papel de fiscalizador, porque não basta criar tem de monitorar o seu cumprimento, para além do aspecto educativo também, deve adoptar um aspecto punitivo, que deverá impedir e desencorajar os comportamentos que resultam nos crimes fiscais. Como defende CARVALHO:

“A fuga fiscal é hoje encarada como uma atuação intolerável, neste sentido, surge a necessidade de a sociedade adotar-se de um direito fiscal punitivo que evite a fraude a evasão fiscal. Assim, considera o autor que, a manutenção do Estado social de

²³⁴ <https://comum.rcaap.pt/bitstream/10400.26/28937/1/O%20Crime%20de%20Fraude%20Fiscal.pdf>, acessado no dia 22 de Agosto de 2024, p. 138-139.

²³⁵ *Ibidem*, p. 140.

²³⁶ <https://comum.rcaap.pt/bitstream/10400.26/28937/1/O%20Crime%20de%20Fraude%20Fiscal.pdf>, acessado no dia 22 de Agosto de 2024, p. 141.

²³⁷ *Idem*, p. 143, acessado no dia 22 de Agosto de 2024.

direito assenta fundamentalmente no montante proveniente dos imposto, pelo que, importa ao Estado, nessa vertente, proteger a sua cobrança de forma que os princípios da igualdade, da proporcionalidade e da equidade fiscal sejam respeitados²³⁸.

No mesmo diapasão, o Estado deve estar munido de medidas e políticas de natureza preventiva, adoptando meios de comunicação a sua disposição, como debates, divulgações, educação fiscal, etc. Acredita-se que, com essas medidas podem ajudar na consciencialização dos contribuintes, no sentido de que os impostos trazem benefícios para o Estado e a sociedade. O sucesso para o combate ao crime de fraude fiscal é a prevenção, pois, evita situações que possam lesar a coisa pública, porque nada adianta a aplicação dos meios para o seu combate, se ele já aconteceu, então antes prevenir para não acontecer²³⁹.

O Estado, deve antes, adoptar uma medida primária e abrangente que passa por consciencializar a sociedade, em particular os contribuintes, das consequências que os crimes de fraude fiscais podem trazer para a sociedade e o Estado que não poderá prover a melhoria de qualidade das necessidades públicas atendendo ao anseio do desenvolvimento económico e social, acima de tudo, o Estado deve fiscalizar as suas actividades tributárias, promovendo debates e educação fiscal. Porém, não basta estabelecer uma política fiscal correcta, através de legislação adequada, é necessário que as medidas contempladas na legislação sejam correctamente cumpridas de forma equitativa²⁴⁰.

²³⁸CARVALHO, José Maria da Fonseca. *Sanções Acessórias no Âmbito do Regime Geral das Infrações Tributárias, in III Congresso de Direito Fiscal*. Coordenado por Glória Teixeira, Editora Vida Económica, 2013, p. 218. Disponível em: http://repositorium.sdum.uminho.pt/bitstream/1822/50268/1/Adneiha_HafussiaGina_Dias_Bengala_Marques_de_Lima.pdf.

²³⁹ Disponível em: http://repositorium.sdum.uminho.pt/bitstream/1822/50268/1/Adneiha_HafussiaGina_Dias_Bengala_Marques_de_Lima.pdf.

²⁴⁰ *Idem*, p. 78.

CONCLUSÕES

Concluindo, a presente dissertação da qual analisamos as implicações jurídicas do crime de fraude fiscal na efectivação dos direitos fundamentais do Estado fiscal moçambicano, confirma-se a validação da primeira hipótese da qual o crime de fraude fiscal quando consumado afecta os direitos fundamentais do Estado fiscal moçambicano aquando da satisfação das necessidades da colectividade. De igual modo, foram alcançados os objectivos específicos, na medida em que acerca das sanções do crime de fraude fiscal aplicáveis no ordenamento jurídico moçambicano, verificamos que:

- ✓ As leis tributárias prevêem penas, punições, a aplicar aos violadores de alguns comandos fiscais, ao menos quando esses comandos se situam no plano do Direito Tributário formal;
- ✓ Os crimes de fraude fiscais se traduzem na falta de cumprimento pontual e nos tais casos, o crime e a correspondente sanção, visando reconstituir o património do Estado afectado terão natureza civil ou do tipo civil;
- ✓ Ainda, a infracção tributária e a correspondente sanção dependendo da sua gravidade pode ser natureza administrativa;
- ✓ Os crimes de fraude fiscal prevêem a pena de multa; coimas ou outras sanções acessórias definidas em leis tributárias; pena de prisão maior de 2 a 8 anos;
- ✓ Penalizações acessórias, como a suspensão dos benefícios fiscais concedidos, a inibição de os obter, a interdição temporária ou definitiva do exercício da actividade e a publicidade da sentença condenatória;
- ✓ Também, o crime de fraude fiscal prevê sanções, aplicáveis através de penas acessórias, segundo o artigo 194, da lei nº 02/2006, de 22 de Março, que aprova a Lei do Ordenamento Jurídico Tributário;
- ✓ Por fim, o cometimento do crime fiscal será punido com pena de multa de 30.000.000,00MT até 500.000.000,00MT e ainda serão puníveis com pena de prisão maior de 2 a 8 anos e com pena de multa de 100.000.000,00MT a 3.500.000.000,00MT, nos termos dos artigos 199 e 200 da mesma lei.

Na análise das consequências sociais e económicas do crime de fraude fiscal para o Estado moçambicano, conclui-se o seguinte:

- ✓ Os comportamentos dos crimes fiscais dificultam a construção do Estado Social de Direito, impedem a diminuição do défice e da dívida pública e não favorecem o equilíbrio da balança comercial;

- ✓ O indivíduo que pratica fraude fiscal não só deixa de cumprir o seu dever de cidadão, como ganha uma vantagem ilegítima em relação aos outros e limita a intervenção do Estado Social de Direito;
- ✓ A falta de cumprimento das obrigações fiscais leva com que o Estado não consiga suprir as necessidades da colectividade, pois, o crime de fraude fiscal constitui um grande mal uma vez que impacta o desenvolvimento dos Estados modernos, devido o seu facto de afectar com conjuntura tributária;
- ✓ A prática do crime de fraude fiscal contribui negativamente no funcionamento normal do Estado, pois, é quase impossível desenvolver a economia e o bem-estar social de uma nação quando o factor gerador de riqueza está em causa;
- ✓ Este crime provoca a perda significativa dos impostos fiscais, que é a base das receitas públicas no nosso ordenamento jurídico, assim, a prática desses ilícitos fiscais constitui um grande entrave para o cumprimento das actividades económicas e sociais do Estado, como prover serviços públicos de qualidade, construção de infra-estruturas e que consequentemente provoca a redução do nível de vida dos cidadãos.

Quanto as reais motivações que levam o contribuinte a praticar o crime de fraude fiscal, feito o estudo pode-se concluir que:

- ✓ O crime de fraude fiscal acontece porque há uma luta desenfreada pela preservação do património pessoal, as empresas e pessoas estão mais preocupadas com o seu património;
- ✓ A prática deste tipo legal de crime pode acontecer por falta de confiança que contribuinte tem perante ao Estado, entende-se que os impostos pagos não são utilizados correctamente e não retornam como benefícios para sociedade;
- ✓ Os empresários tendem a otimizar o resultado económico, uma forma que se dá pela redução dos custos, entre eles os tributos²⁴¹. E além disso, a elevada carga tributária elevada e complexa pode ser outra motivação que, se mal planeada, pode comprometer a sobrevivência das empresas, daí, o gestor opta pela forma tributária menos onerosa;
- ✓ Os empresários consideram os impostos como custos da actividade fim da empresa, sendo assim representam redução do resultado económico, daí, os empresários tendem a otimizar o resultado da organização, o que permite concluir que os gestores são

²⁴¹ Disponível em: http://repositorium.sdum.uminho.pt/bitstream/1822/50268/1/Adneiha_HafussiaGina_Dias_Bengala_Marques_de_Lima.pdf.

estimulados ao não cumprimento da carga tributária para maximização dos lucros da empresa;

- ✓ Os contribuintes sentem que os impostos não têm tido o fim pelos quais foram criados e não tem havido clareza e transparência quanto a efectivação das despesas inerentes aos impostos, pois, a falta de serviços públicos de qualidade, como escolas, hospitais, saúde, segurança, estradas e pontes.

Finalmente, sobre a identificação de medidas tomadas pelo Estado para o combate do crime de fraude fiscal, temos o seguinte:

- ✓ Necessidade de uma maior equidade fiscal; à necessidade de um aumento da receita fiscal global e simultaneamente de uma redução da carga fiscal;
- ✓ O incentivo e efectivo investimento numa verdadeira educação fiscal, a qual é fundamental para o combate à fraude fiscal;
- ✓ Esforço no sentido da simplificação das leis fiscais, apesar da maioria dos contribuintes incorrer na prática de fraude fiscal propositadamente, essa não será uma realidade absoluta, existindo quem incorra naquela prática por falta de conhecimento das leis fiscais;
- ✓ Explicar aos contribuintes e a sociedade em geral aonde e como é que os impostos são gastos;
- ✓ A alteração da legislação, atento o facto de ser no processo penal que se reúnem os meios de prova adequados, suficientes e imprescindíveis, para condenar os agentes de práticas ilícitas criminais, devendo, sim, suspender-se o processo contencioso tributário, em caso de crimes tributários, do trânsito das sentenças de condenação dos Tribunais Judiciais;
- ✓ A aplicação da pena de prisão efectiva, em detrimento da pena de multa;
- ✓ O Estado precisa também tomar certas medidas, como ser actuante no seu papel de fiscalizador, porque não basta criar tem de monitorar o seu cumprimento, para além do aspecto educativo também, deve adoptar um aspecto punitivo;
- ✓ O Estado deve estar munido de medidas e políticas de natureza preventiva, adoptando meios de comunicação a sua disposição, como debates, divulgações, educação fiscal;
- ✓ As medidas contempladas na legislação devem ser correctamente cumpridas de forma equitativa.

SUGESTÕES

Assim, para combater o crime de fraude fiscal na efectivação dos direitos do Estado fiscal moçambicano, propomos as seguintes sugestões:

- ✓ A Administração Fiscal dever ser actuante no papel de fiscalização e monitorização, para além do aspecto educativo também, deve adoptar um aspecto punitivo;
- ✓ A Administração Fiscal deve estabelecer mecanismos de controlo ou prevenção mais eficazes que possibilitam o entendimento das razões que proporcionam a ocorrência do crime de fraude;
- ✓ Por vezes a infracção pode iniciar do funcionário da Administração Fiscal, nesses casos deve-se tomar uma medida administrativa e se a mesma for grave, que atenta contra os direitos fundamentais do Estado fiscal deve-se aplicar um processo criminal;
- ✓ Julga-se que a legislação fiscal moçambicana tem penas brandas, que acaba por espelhar a baixa censurabilidade social com a prática deste tipo crimes, pelo que as mesmas deviam ser revistas mediante o impacto de cada crime, porque está em causa a soberania do Estado;
- ✓ A alteração da legislação, atento o facto de ser no processo penal que se reúnem os meios de prova adequados, suficientes e imprescindíveis, para condenar os agentes de práticas ilícitas criminais, devendo, sim, suspender-se o processo contencioso tributário, em caso de crimes tributários, do trânsito das sentenças de condenação dos Tribunais Judiciais;
- ✓ A aplicação da pena de prisão efectiva, em detrimento da pena de multa;
- ✓ O Estado deve criar um gabinete técnico composto por Magistrados e funcionário da Administração Tributária especializados em crimes fiscais;
- ✓ O crime de fraude fiscal pode ocorrer de um outro crime conexo, como é o caso de branqueamento de capitais, daí a necessidade de desencorajar os que os comete com penas efectivas como uma medida de desencorajar a sua prática.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

a) Legislação

REPÚBLICA DE MOÇAMBIQUE, Lei nº 15/2002, de 26 de Junho, in Boletim da República, I Série, nº 26, que aprova a Lei de Bases do Sistema Tributário, Moçambique.

REPÚBLICA DE MOÇAMBIQUE, Constituição da República de Moçambique, Boletim da República, I SÉRIE, Número 51, de 22 de Dezembro de 2004, Actualizada pela Lei 1/2018, de 12 de Junho.

REPÚBLICA DE MOÇAMBIQUE, Lei nº 11/2022, de 7 de Julho, Boletim da República, I SÉRIE, Número 130, de 7 de Julho de 2022, que revê a Lei nº 14/2013, de 12 de Agosto, Lei de Prevenção e Combate ao Branqueamento de Capitais e Financiamento do Terrorismo.

REPÚBLICA DE MOÇAMBIQUE, Constituição da República de Moçambique, Boletim da República, I SÉRIE, Número 115, 12 de Junho de 2018, Lei da Revisão Pontual da Constituição da República de Moçambique.

REPÚBLICA DE MOÇAMBIQUE, Lei nº 02/2006, de 22 de Março, in Boletim da República, I Série, nº 12, que aprova o Lei do Ordenamento Jurídico Tributário, Moçambique.

Decreto nº 46/2002, de 26 de Dezembro, que aprova o *Regime Geral das Infracções Tributárias*.

b) Doutrina

APPOLINÁRIO, Fábio. *Dicionario de Metodologia Cientifica*. 2. Ed. São Paulo: Atlas, 2011.

AZEVEDO, Rodrigo Ghinrighelli de. *Criminalidade e Justiça Penal na América Latina*. Sociologias, jun. 2005, n.13.

BONAVIDES, Paulo. *Curso de direito constitucional*. 18. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

CAMPOS, Amorim José de, ANJOS, Azevedo Patrícia. *Lições de Direito Fiscal*. Primeira Edição e Autores, Vila Nova de Gaia, 2020.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito constitucional e teoria da Constituição*. 2. ed. Coimbra: Almedina, 1998.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

COSTA, Miguel João de Almeida. *A Fraude Fiscal como Crime de Aptidão. Facturas Falsas e Concurso de Infracções*. In *Miscelâneas*, n.º 6, Instituto de Direito das Empresas e do Trabalho. Coimbra: Almedina. 2010.

DAIN, S. *A experiência internacional e a especificidade brasileira*. Federalismo no Brasil – reforma tributária e federação. São Paulo: Fundap/Ieso, 1995.

DELOGU, Tullio. *L'Ogetto Giuridico dei Reati Fiscali*, pág. apud SOUSA, Susana Aires de. *Os Crimes Fiscais*, obra citada.

DIAS, Augusto Silva. *Os crimes de fraude fiscal e abuso de confiança fiscal. Alguns aspectos dogmáticos e políticocriminais*, in: *Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 394.

DIAS, Augusto Silva. *Crimes e contra-ordenações fiscais*. Livraria Almedina, Coimbra, 2020.

FRANCO, Sousa. *Finanças Públicas e Direito Financeiro*. Volume II, Coimbra, 1992.

GERSÃO, Eliana. *Revisão do sistema jurídico relativo à infracção fiscal, in: Direito Penal Económico e Europeu: Textos Doutrinários*. Volume II.

GIL, António Carlos. *Métodos e técnicas de pesquisa social*. 5.ed. São Paulo: Atlas, 1999.

_____. *Como elaborar projetos de pesquisa*. 4. Ed. São Paulo: Atlas, 2007.. *Como Elaborar Projetos de Pesquisa*. 6ª ed. S. Paulo: Editora Atlas. S. A, 2008.

GOMES, Nuno de Sá. *Evasão Fiscal, Infracção Fiscal e Processo Penal Fiscal*. 2ª Edição. Lisboa: Rei dos Livros. 2000.

GONÇALVES, Maia. *Código Penal Português – na Doutrina e na Jurisprudência*. 2ª Edição, Livraria Almedina, Coimbra, 1972.

HOFF, Alexander, *Das Handlungsunrecht der Steuerhinterziehung*, pág. 8 apud SOUSA, Susana Aires de. *Os Crimes Fiscais*, obra citada.

KETELE, Jean-Marie De; ROEGIERS, Xavier, **Metodologia da Recolha de Dados**, 1993.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. **Metodologia científica**: 2ª Edição. Verificada e ampliada. Atlas. São Paulo. 1991.

_____. **Fundamentos metodologia científica**. 4.ed. São Paulo: Atlas, 2001.

_____. **Fundamentos de metodologia científica**. 8. ed. 5. reimp. São Paulo: Atlas, 2007.

LENZA, Pedro. **Direito Constitucional esquematizado**. - 19 ed. rev. Atual. E ampl. – São Paulo: Saraiva, 2015, p. 1144.

MARCONI, M. A; LAKATOS, E. M. **Técnicas de pesquisa: planejamento e execução de pesquisas, amostragens e técnicas de pesquisas, elaboração e interpretação de dados**. 3.ed. São Paulo: Atlas, 1996.

MARTÍNEZ, Soares. **Direito Fiscal**. 9ª Edição, Livraria Almedina, Coimbra, 1997.

_____. **Direito Fiscal**. Almedina, Coimbra, 2000.

MARTINS, J. A. **O Planeamento Fiscal Abusivo: da Prática à Teoria, Enquadramento e Tendências**, Seminário, 2014.

MICHELI, Gian Antonio. **Curso de Derecho Tributario**. MAFFEZONI, Frederico, Profi de una teoria giuridica generale dell'imposta, *apud* SOUSA, Susana Aires de. **Os Crimes Fiscais**, obra citada.

MONTEIRO, Fernando Conde, **Direito Penal I**, Elsa Uminho, Braga, 2015.

NABAIS, José Casalta. **O Dever Fundamental de Pagar Imposto**. Colecção Teses, Coimbra, Almedina, 1998.

_____. **Direito Fiscal**, 2.^a ed., Coimbra, Almedina, 2003.

_____. **O dever fundamental de pagar Impostos o contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo**. Almedina, 2012.

_____. **Direito Fiscal**, 8ª Edição, Almedina, Coimbra, 2015.

_____. *O Dever Fundamental de Pagar Impostos - Contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*. 3ª Reimpressão. Coimbra: Almedina. 2012.

PENE, Cláudio. *Apontamentos de Direito Fiscal Moçambicano*. Escolar Editora, 2ª edição, Maputo, 2021.

POMBO, Nuno. *A Fraude Fiscal - A Norma Incriminadora, A Simulação e Outras Reflexões*. Coimbra, 2007.

PRATA, Ana. *Dicionário Jurídico*, Volume I, 5ª Edição, Almedina, Coimbra, 2009.

QUIVY, R; CAMPENHOUDT, L. V. *Manuel de recherche en sociales*. Paris: Dunod, 1995.

ROCHA, Joaquim Freita da. *Apontamentos de Direito Tributário, A Relação Jurídica Tributária*. AEDUM, 2009.

ROMITA, Arion Sayão. *Direitos fundamentais nas relações de trabalho*. 3. ed. São Paulo: Ltr, 2009.

ROYO, Fernando Pérez. *El pago de la deuda tributaria*. *apud* SOUSA, Susana Aires de. *Os Crimes Fiscais*. obra citada.

SANCHES, José Luís Saldanha, *Manual de Direito Fiscal*, 3ª edição, Coimbra Editora, 2007.

SANTOS, André Teixeira dos. *O Crime de Fraude Fiscal: Um contributo para a configuração do tipo objectivo de ilícito a partir do bem jurídico*. Coimbra Editora, 2009.

SANTOS, José Albano. *Teoria Fiscal*. 2ª Edição. Lisboa: Instituto Superior de Ciências Sociais e Políticas. 2013.

SCHUMPETER, J. A. *Capitalismo, Socialismos e Democracia*. Fundo Cultura, Rio de Janeiro, 1961.

SILVA, Germano Marques da. *Direito Penal Português I, Introdução e Teoria da Lei Penal*. 3.ª Edição, Verbo, 2010.

SOUSA, Susana Aires de. *Os Crimes Fiscais: Análise Dogmática e Reflexão sobre a Legitimidade do Discurso Criminalizador*. Coimbra: Coimbra Editora. 2009.

SUSANA, Aires de Sousa, *Os Crimes Fiscais. Análise Dogmática e Reflexão sobre a Legitimidade do Discurso Criminalizador*. Coimbra Editora, 2009.

TEVETE, Constâncio; THAIMO Veromíngos. *Direito Tributário-Teoria Geral*. Escolar Editora, volume I, 2023.

TEVETE, Constâncio. *O Recurso Contencioso Fiscal das Decisões Desfavoráveis à Fazenda Nacional*. Escolar Editora, 2023.

TORRES, Ricardo Lobo. *A Ideia de Liberdade no Estado Patrimonial e no Estado Fiscal*. Rio de Janeiro: Renovar, 1991, HABERMAS, Jürgen. Strukturwandel der Öffentlichkeit. Darmstadt: Luchterhand, 1980: “*O Estado Moderno (Der moderne Staat)* é essencialmente Estado Fiscal (*Steuerstaat*)”.

TRIVINOS, Augusto Nivaldo Silva, *Introdução à pesquisa em ciências sociais: a pesquisa qualitativa em educação*, 14ª reimpressão, Editora Atlas S.A., São Paulo, 2006.

VASCONCELOS, M. A. S.; GARCIA, M. E. *Fundamentos da economia*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

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

c) Artigos electrónicos

CALIENDO, Paulo. *Direito tributário e análise econômica do direito: uma visão crítica*. Rio de Janeiro, Elsevier, 2009. Disponível em: <https://www.google.com/search?q=A+Empresa+e+a+fun%C3%87%C3%83O+Social+dos+Tributos%0D%0AEduarda+Cristina+de+Souza+Gon%C3%A7alves>.

CARVALHO, José Maria da Fonseca, *Sanções Acessórias no Âmbito do Regime Geral das Infrações Tributárias*, in *III Congresso de Direito Fiscal*, Coordenado por Glória Teixeira, Editora Vida Económica, 2013. Disponível em: [http://repositorium.sdum.uminho.pt/bitstream/1822/50268/1/Adneiha HafussiaGina Dias Bengala Marques de Lima.pdf](http://repositorium.sdum.uminho.pt/bitstream/1822/50268/1/Adneiha%20HafussiaGina%20Dias%20Bengala%20Marques%20de%20Lima.pdf).

CASTELO, Celina Maria Montenegro. *Educação Tributária*. Fortaleza: SEDUC, 1998. Disponível em: <http://www.pergamum.univale.br/pergamum/tcc/Educacaoofiscal.pdf>.

DIAS, Jorge de Figueiredo, ANDRADE, Manuel Costa. **O Crime de Fraude Fiscal no novo Direito Penal Tributário Português (Considerações sobre a Factualidade Típica e o Concurso de Infracções)**. In **Direito Penal Económico e Europeu: Textos Doutrinários - Problemas Especiais**. Coimbra: Coimbra Editora. 1999. ISBN 9723208385. Vol. II. Disponível em: [https://comum.rcaap.pt/bitstream/10400.26/28937/1/O Crime de Fraude Fiscal.pdf](https://comum.rcaap.pt/bitstream/10400.26/28937/1/O%20Crime%20de%20Fraude%20Fiscal.pdf).

GRZYBOVSKI, D. HAHN, T. G. **Educação fiscal: premissa para melhor percepção da questão tributária**. Revista de Administração Pública. Rio de Janeiro, 2006. Disponível em: <http://www.scielo.br/pdf/rap/v40n5/a05v40n5.pdf>.

MELO BANDEIRA, G.; ANJOS AZEVEDO, P. **Branqueamento de Capitais, Fraude Fiscal e Corrupção Internacional**, in Revista Brasileira de Estudos Jurídicos. Brasil, 2016. Disponível em: https://recipp.ipp.pt/bitstream/10400.22/19436/1/DM_CarinaRocha_MSOL_2021.pdf.

MORAES, Bernardo Ribeiro. **Compêndio de Direito Tributário**. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1996. Disponível em: https://repositorio.ufc.br/bitstream/riufc/31448/1/2010_tcc_jdaclementino.pdf.

PEREIRA, Manuel. **Fiscalidade**. Almedina, Lisboa, 2009. Disponível em: https://recipp.ipp.pt/bitstream/10400.22/3105/1/DM_RuiPinto_2013.pdf.

RIBEIRO, José Joaquim Teixeira. **Lições de Finanças Públicas**, 5ª ed. Coimbra: Coimbra Editora, 1997. Disponível em: [https://comum.rcaap.pt/bitstream/10400.26/28937/1/O Crime de Fraude Fiscal.pdf](https://comum.rcaap.pt/bitstream/10400.26/28937/1/O%20Crime%20de%20Fraude%20Fiscal.pdf).

SANCHES, José Luís Saldanha, **Manual de Direito Fiscal**, Lisboa, Lex, 1998. Disponível em: [http://repositorium.sdum.uminho.pt/bitstream/1822/50268/1/Adneiha HafussiaGina Dias Bengala Marques de Lima.pdf](http://repositorium.sdum.uminho.pt/bitstream/1822/50268/1/Adneiha%20HafussiaGina%20Dias%20Bengala%20Marques%20de%20Lima.pdf).

SANTOS, André Teixeira dos. **O Crime de Fraude Fiscal: Um Contributo Para a Configuração do Tipo Objectivo de Ilícito a Partir do Bem Jurídico**. Coimbra: Coimbra Editora. 2009. ISBN 978972321694. Disponível em: [https://comum.rcaap.pt/bitstream/10400.26/28937/1/O Crime de Fraude Fiscal.pdf](https://comum.rcaap.pt/bitstream/10400.26/28937/1/O%20Crime%20de%20Fraude%20Fiscal.pdf).

SANTOS, M. e Henriques, M. *Noções de Direito Penal*. 4ª Edição, Rei dos Livros. Lisboa, 2011. Disponível em:

https://recipp.ipp.pt/bitstream/10400.22/1130/1/DM_JoseCarneiro_2012.pdf.

SILVA, Isabel Marques da, *Regime Geral das Infracções Tributárias. In Cadernos do Instituto Económico Financeiro e Fiscal* nº 5. 3ª Edição. Coimbra: Almedina. 2010. ISBN 9789724042626. Disponível em: <https://comum.rcaap.pt/bitstream/10400.26/28937/1/O Crime de Fraude Fiscal.pdf>.

SOUSA, Susana Aires de, *Os Crimes Fiscais. Análise Dogmática e Reflexão sobre a Legitimidade do Discurso Criminalizador*, Coimbra Editora, 2009. Disponível em: <https://comum.rcaap.pt/bitstream/10400.26/28937/1/O Crime de Fraude Fiscal.pdf>.

VAZ ANTUNES, F. *A evasão fiscal o crime de fraude fiscal no sistema legal português*. in Estudos de Direito Fiscal, Teses seleccionadas do I Curso de Pós-Graduação em Direito Fiscal. CIJE- Centro de investigação Jurídico-Económica, Almedina. 2005. Disponível em: https://recipp.ipp.pt/bitstream/10400.22/19436/1/DM_CarinaRocha_MSOL_2021.pdf.

<https://www.oabsantos.org.br/docs/arquivos-academicos-danilo-caldeira.pdf>, p. 13.

<https://comum.rcaap.pt/bitstream/10400.26/28937/1/O%20Crime%20de%20Fraude%20Fiscal.pdf>, acessado no dia 22 de Agosto de 2024.