



UNIVERSIDADE POLITÉCNICA
A POLITÉCNICA

INSTITUTO SUPERIOR DE ALTOS ESTUDOS E NEGÓCIOS – ISAEN

PROGRAMA DE MESTRADO EM AUDITORIA

**ANÁLISE DA PROBLEMÁTICA DA APLICAÇÃO DO REGIME DE TRANSPARÊNCIA
FISCAL EM MOÇAMBIQUE – CASO DAS SOCIEDADES DE PROFISSIONAIS**

ANASTÁCIO HEITOR MUBAI

Maputo

2022

ANASTÁCIO HEITOR MUBAI

**ANÁLISE DA PROBLEMÁTICA DA APLICAÇÃO DO REGIME DE TRANSPARÊNCIA
FISCAL, EM MOÇAMBIQUE – CASO DAS SOCIEDADES DE PROFISSIONAIS**

Dissertação apresentada no
Programa de Mestrado em
Auditoria da Universidade
Politécnica, como requisito parcial
para obtenção do título de Mestre.

Orientadora: dr^a. Neusa Paruque Paulo

Maputo

2022

DECLARAÇÃO DE HONRA

Declaro por minha honra que este trabalho é da minha autoria e resulta da minha investigação. Esta é a primeira vez que submeto este trabalho de dissertação para obter um grau académico de mestrado numa instituição educacional.

Maputo, Agosto de 2022

O autor

Anastácio Heitor Mubai

APROVAÇÃO DO JÚRI

Este trabalho foi aprovado com _____ valores no dia ____ de _____ de 2022 por nós membros de júri, examinadores da Escola Superior de Altos Estudos e Negócios da Universidade Politécnica.

(O presidente do Júri)

(O Arguente)

(A supervisora)

DEDICATÓRIA

À minha mãe Maria Brezane e minha esposa Amélia
Fernanda Mubai;

Aos meus filhos Diego e Tiago;

À Presidente da AT, Amélia Muendane;

Aos meus colegas da Direcção da Área Fiscal da Matola.

AGRADECIMENTOS

A elaboração deste trabalho contou com a colaboração directa e indirecta de diversas pessoas e entidades, às quais endereço o meu profundo reconhecimento, destacando a Deus, que com a sua graça permitiu-me chegar a este estágio.

De forma muito especial quero agradecer:

- À dra Neusa Paruque Paulo, minha supervisora, vai o meu muito obrigado por ter aceite de forma abnegada, apesar das inúmeras ocupações profissionais, pelo acompanhamento incansável no apoio para que este trabalho fosse possível e por ajudar a peneirar a minha paixão e euforia pelo tema de pesquisa, para que fosse possível traduzir em trabalho relevante;
- À Autoridade Tributária, Ordem dos Contabilistas e Auditores de Moçambique e Ordem dos Advogados de Moçambique, pela partilha de informação relevante, o que viabilizou a relevância do trabalho de pesquisa;
- Ao Bastonário da OCAM, Professor Doutor Mário Siteo, que permitiu que este mestrado se tornasse possível, no âmbito do curso de preparação à Admissão ao Colégio dos Auditores da OCAM;
- Aos colegas Onídio Homo, Gildo Cossa e Félix Mahumane, pelo incentivo e críticas inestimáveis, cada um a seu tempo e modo;
- À minha amada esposa Amélia Fernanda Mubai e aos meus filhos pelo sacrifício e compreensão nos momentos em que lhes fui ausente.

Por último, mas de forma alguma menos importante, um apreço para todos aqueles que directa ou indirectamente deram apoio durante a minha formação em especial:

- Aos professores do Mestrado em Auditoria, sediado na escola Superior de Altos Estudos e Negócios (ESAEN) da Universidade Politécnica pelos ensinamentos transmitidos durante o mestrado;
- Aos meus colegas pela ajuda que proporcionaram e troca de ideias e experiências; e
- Aos funcionários e corpo administrativo, destacando o Félix Aníbal, Amina e Josefa do ESAEN.

A todos, endereço e reitero o meu apreço e a minha gratidão pelo apoio prestado.

PARECER DA SUPERVISORA

Tutora: dra Neusa Paruque Paulo

O trabalho que aqui se apresenta constitui o culminar de uma etapa de estudos: o Mestrado em Auditoria.

Estamos diante de uma abordagem considerada teórica apresentando aspectos relacionados com o Regime de Transparência Fiscal em Moçambique.

A presente pesquisa se desenvolve no plano crítico do quadro legal actualmente vigente estabelecendo linhas orientadoras e criativas procurando analisar o que é que condiciona a eficácia da transparência fiscal em Moçambique.

Ciente das dificuldades encontradas no decorrer da pesquisa sendo que uma das mais evidentes é a escassez do material bibliográfico, ousamos referir que a presente proposta de dissertação pode ser considerada bastante aceitável pois apesar da mesma não constituir nenhuma novidade científica, a nível internacional, sem dúvida que apresenta pontos e aspectos bastante pertinentes e que de certa forma poderá contribuir para o enriquecimento do saber das gerações futuras.

O trabalho foi desenvolvido com profundidade, entusiasmo pautando pela concentração e busca do profissionalismo e mestria pelo que consideramos que o mesmo está em condições de ser apresentado publicamente.

Eis o nosso Parecer!

Maputo, 01 de Agosto de 2022

A tutora

(Neusa Paruque Paulo)

GLOSSÁRIO

AT – Autoridade Tributária;

BAÚ – Balcão de Atendimento Único;

CAE – Classificação das Actividades Económicas Moçambicanas por Ramos de Actividade;

CC – Código Civil;

CCom – Código Comercial;

CDT – Convenção de Dupla Tributação;

CEE – Comunidade Económica Europeia;

CFC - Controlled Foreign Companies;

CIRC – Código do Imposto sobre o Rendimento das pessoas Colectivas (Portugal);

CIRPC – Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas;

CIRPS – Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares;

CIRS – Código do Imposto sobre o Rendimento das pessoas Singulares (Portugal);

CISPC – Código do Imposto Simplificado para Pequenos Contribuintes;

CREL - Conservatória de Registo de Entidades Legais;

EOAM – Estatuto da Ordem dos Advogados de Moçambique;

IRC - Imposto sobre o Rendimento das pessoas Colectivas (Portugal);

IRPC – Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas;

IRPS - Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares;

IRS - Imposto sobre o Rendimento das pessoas Singulares (Portugal);

ISPC – Imposto Simplificado para Pequenos Contribuintes;

IVA – Imposto sobre o Valor Acrescentado;

L.O.J.T - Lei do Ordenamento Jurídico Tributário moçambicano;

NUIT – Numero Único de Identificação Tributária;

OAM – Ordem dos Advogados de Moçambique;

OCAM – Ordem dos Contabilistas e Auditores de Moçambique;

RASCAC - Regulamento de Admissão de Sociedades de Contabilistas e de Auditores
Certificados;

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

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

RCISPC – Regulamento do Código do Imposto Simplificado para Pequenos Contribuintes;
RJSLEAE - Regime Jurídico Simplificado do Licenciamento para o Exercício de Actividades
Económicas.

ÍNDICE DE TABELAS

Tabela 1 - Dados estatísticos sobre profissionais e sociedades de profissionais inscritos na AT, OAM e OCAM	53
---	----

ÍNDICE

DECLARAÇÃO DE HONRA.....	i
APROVAÇÃO DO JÚRI	ii
DEDICATÓRIA	iii
AGRADECIMENTOS	iv
PARECER DA SUPERVISORA	v
GLOSSÁRIO	vi
ÍNDICE DE TABELAS.....	viii
RESUMO.....	xii
ABSTRACT.....	xiii
CAPITULO I – INTRODUÇÃO	1
1.1 O processo de investigação	2
1.2 As delimitações do trabalho.....	2
1.3 O problema a ser investigado	3
1.3.1 Formulação do Problema a ser Investigado	3
1.4 Pergunta a investigar e as hipóteses a considerar.....	4
1.4.1 Formulação da Pergunta a investigar.....	4
1.4.2 As Hipóteses H_0 e H_1	4
1.4.3 Perguntas investigativas.....	5
1.5 Os objectivos da investigação	5
1.5.1 O objectivo geral.....	5
1.5.2 Os objectivos específicos.....	5
1.6 A importância do tema proposto para investigação	6
1.7 Capítulos propostos e seus conteúdos (Organização do Trabalho).....	6

CAPÍTULO II – REVISÃO DA LITERATURA.....	8
2.1 Personalidade Jurídica e desconsideração da personalidade jurídica	8
2.2 A personalidade e capacidade tributária	13
2.3 Enquadramento dos impostos de tributação directa, no Sistema Tributário moçambicano	14
2.4 Origem do regime de transparência fiscal em Moçambique	19
2.5 Objectivos da transparência fiscal	20
2.5.1 <i>Neutralidade fiscal</i>	20
2.5.2 <i>Combate à evasão fiscal</i>	21
2.5.3 <i>Eliminação da dupla tributação económica</i>	23
2.6 Entidades sujeitas ao regime de transparência fiscal	25
2.7 Tipos de transparência fiscal.....	28
2.7.1 <i>O regime de transparência fiscal</i>	28
2.7.2 <i>A transparência fiscal internacional</i>	30
2.8 A operacionalização do Regime de transparência fiscal em Moçambique.....	31
2.9 Obrigações fiscais das sociedades de profissionais em Moçambique	34
CAPITULO III – ESTUDO DE CASO	39
3.1 Pressupostos e instrumentos legais existentes em cada Ordem, para orientar as sociedades de profissionais	39
3.1.1 <i>Sociedades de Advogados inscritas na OAM</i>	39
3.1.2 <i>Sociedades de Contabilistas inscritas na OCAM</i>	41
3.2 Estudo comparado das sociedades de profissionais em Moçambique e Portugal	42
3.3 Registo Comercial e licenciamento de Entidades legais e de sociedades de profissionais	46
3.4 Condições de cadastro/inscrição fiscal na AT para sociedades de profissionais.....	50
CAPÍTULO IV – METODOLOGIA DE INVESTIGAÇÃO.....	55
Tipos de pesquisa.....	55

a) Quanto a abordagem do problema.....	55
b) Quanto ao objectivo da pesquisa	55
c) Quanto aos procedimentos.....	56
CAPÍTULO V – CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES.....	57
5.1 CONCLUSÕES	57
5.2RECOMENDAÇÕES	60
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	62
ANEXOS	67
Modelo 01/C - Declaração de registo ou alterações de dados de NUIT de Pessoa Colectiva ou Equiparada	68
Modelo de Reserva de Nome	69
Modelos de Registo de Entidades Legais	70
Modelo 22 - Declaração de Rendimentos de pessoas colectivas	71
Modelo M/10 - Declaração de rendimento de pessoas singulares	72
Anexo M/10V - Verbete de englobamento.....	73
Anexo A do IRPS - Declaração de rendimentos de segunda categoria	74
Modelo 02 (M/02) – Declaração de registo ou alterações de dados de início de actividades ..	75

RESUMO

O regime de transparência fiscal, consagrado no artigo 6º do Código de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (CIRPC), aprovado pela Lei n.º 34/2007, de 31 de Dezembro, visando objectivos como o da neutralidade fiscal, o combate à dupla tributação de rendimentos e a evasão fiscal, encontra problemas para a sua plena aplicação, em Moçambique, no contexto da pluralidade de impostos de tributação directa, pela forma de organização das associações profissionais e, igualmente, pela forma de organização dos profissionais, no exercício das suas actividades. Neste âmbito, urge identificar que mecanismos existem para salvaguardar os objectivos da transparência fiscal e contribuir para a reflexão e condução da harmonização/normalização da actuação da Autoridade Tributária (AT) e dos sujeitos passivos, relativamente à transparência fiscal. Neste sentido, foi realizada, numa fase inicial, a revisão da literatura sobre as tendências actuais e o que está sendo feito, em Moçambique, relativamente às sociedades de transparência fiscal. Numa segunda fase, verificou-se, por dedução, se as entidades transparentes, como, por exemplo, as Sociedades de Advogados e as Sociedades de Contabilistas e Auditores de Moçambique, têm sido adequadamente enquadradas nos regimes de tributação retro indicados, em sede dos vários impostos.

Palavras chave: Transparência, Fiscal, Imposto, Sociedade de profissionais, Tributação.

ABSTRACT

The tax transparency regime, enshrined in article 6 of the Corporate Income Tax Code (CIRPC), approved by Law 34/2007 of 31 December, aiming at objectives such as fiscal neutrality, combating double taxation of income and tax evasion, finds problems for its full application in Mozambique, in the context of the plurality of direct taxation taxes, by the form of organization of professional associations and, organization of professionals in the exercise of their activities. In this context, it is urgent to identify what mechanisms exist to safeguard the objectives of tax transparency and contribute to the reflection and conduct of the harmonization/standardization of the performance of the Tax Authority (AT) and taxable persons, regarding tax transparency. In this sense, a literature review on current trends and what is being done in Mozambique regarding tax transparency companies was carried out at an early stage. In a second phase, it was verified, by deduction, whether transparent entities, such as Law Firms and Accounting Companies and Auditors of Mozambique, have been adequately framed in the indicated retro taxation regimes, in the various taxes.

Keywords: Transparency, Taxation, Tax, company of professionals, income allocation system.

CAPITULO I – INTRODUÇÃO

A preocupação do legislador para tributação de forma idêntica de rendimentos idênticos, independentemente da forma organizativa que cada um aparenta ter, o esforço de evitar a criação de sociedades com o intuito de contornar a progressividade do imposto sobre o rendimento das pessoas singulares, o combate a evasão fiscal ou do esforço de evitar que o mesmo rendimento seja tributado em sede da sociedade e na esfera dos respectivos sócios, como nos casos das sociedades transparentes, todo esse esforço do legislador moçambicano, pode ficar comprometido com a pluralidade de impostos de tributação directa existentes em Moçambique.

Quanto às sociedades de profissionais sujeitas ao regime de transparência fiscal, parte das designadas sociedades transparentes, a sua estrutura é vista a nível fiscal como uma mera união de esforços para o exercício de uma actividade profissional, ao contrário das demais sociedades não transparentes que visam maximizar o valor da empresa. Desta forma, a multiplicação de sociedades em que esses profissionais liberais participam, com recurso à camuflagem do exercício da actividade profissional por via de sociedade, por se revelar mais vantajosa no contexto de tributação, a forma de organização e actuação das associações e das sociedades de profissionais, incluindo dos respectivos profissionais, no exercício das suas actividades, se a Autoridade Tributária (AT) continuar a não estabelecer mecanismos de harmonização, de efectivação da obrigação de inscrição, enquadramento e tributação, nos termos do artigo 6 do CIRPC, que estatui o regime de transparência fiscal, comprometerá o desiderato do legislador, que está assente nos objectivos da transparência fiscal.

O presente trabalho visa identificar e analisar os mecanismos existentes para salvaguardar os objectivos da transparência fiscal no contexto da pluralidade de impostos de tributação directa, em Moçambique, e servir como contributo para a reflexão e condução da harmonização/normalização da actuação da AT e dos sujeitos passivos, relativamente ao regime de transparência fiscal previsto no CIRPC.

1.1 O processo de investigação

Com o cenário actual de existência de uma multiplicidade de impostos de tributação directa do rendimento e da riqueza em Moçambique, onde há impostos incidindo, apenas, sobre pessoas colectivas, outros sobre pessoas singulares, havendo, igualmente, casos de tributação, tanto de pessoas colectivas como singulares, em sede do mesmo imposto, aliado à forma de organização das sociedades de profissionais e das actividades dos profissionais liberais, traz a tona a necessidade de se analisar o regime jurídico-fiscal da transparência fiscal, as condicionantes e as implicações contabilístico-fiscais, decorrentes da aplicação deste regime. Para o efeito, o processo de investigação compreendeu os seguintes passos:

- Identificação do Tópico;
- Definição do problema a ser investigado;
- Definição da pergunta a investigar e as hipóteses a considerar;
- Identificação do paradigma de investigação e determinação da metodologia de investigação;
- Definição dos objectivos gerais e específicos a atingir com o trabalho;
- Determinação das limitações e delimitações da investigação;
- Colecta de dados e informação;
- Análise e interpretação de resultados;
- Redacção do relatório de investigação.

1.2 As delimitações do trabalho

Este trabalho foi conduzido fazendo uma abordagem bibliográfica do que existe de relevo, a nível internacional e nacional, através de uma análise histórico-contextual do que constitui maior referencial e do que existe, internamente, desde a introdução do regime de transparência fiscal, que constou no primeiro Código de IRPC, em Moçambique, que entrou em vigor em 2003, até ao presente momento.

1.3 O problema a ser investigado

Segundo Ruas (2017:67), citando Gil (2010), define um problema como sendo uma questão que dá margem à hesitação ou perplexidade, por ser difícil de explicar ou resolver. Adicionalmente, citando Lakatos & Marconi (2009), defende que o problema, antes de ser considerado apropriado, deve ser analisado sob aspecto da sua valorização, nomeadamente: viabilidade, relevância, novidade, exequibilidade e oportunidade.

1.3.1 Formulação do Problema a ser Investigado

A transparência fiscal é um instrumento de procura da verdade e da responsabilidade, por meio do qual se retira o véu da personalidade jurídica às entidades por ele abrangidas, visualizando-se, apenas, a figura dos respectivos sócios ou membros (LOPES, 2018:29).

Este regime, previsto no artigo 6 do CIRPC, foi introduzido pelo Decreto n.º 21/2002, de 30 de Julho, que aprovou e introduziu o Código do IRPC, mantendo-se até à actualidade, no novo Código, no artigo 6, o mesmo texto, assente em três objectivos nomeadamente: a neutralidade fiscal, eliminação da dupla tributação de rendimentos e o combate à fraude e evasão fiscal. Prevendo-se que estejam sujeitas a este regime, as sociedades de simples administração de bens, as sociedades civis não constituídas sob forma comercial e as sociedades de profissionais. Para o presente trabalho, as sociedades de profissionais constituem o objecto de estudo.

Em função do anteriormente referido, importa avaliar a aplicação do regime de transparência fiscal, em Moçambique, no que tange a eficácia dos objectivos preconizados, tendo por base o quadro legal e a forma como está sendo implementado pela AT.

1.4 Pergunta a investigar e as hipóteses a considerar

Quando observados os mecanismos de tributação das pessoas colectivas, percebe-se que não está consagrado um regime unitário, existindo alguma margem de liberdade de opção, por parte dessas pessoas colectivas, de forma que nem todas estas são tributadas em sede do IRPC.

O regime de transparência fiscal pretende tributar, de forma diferenciada, o rendimento obtido por um conjunto restrito de pessoas colectivas, em sede do IRPS ou IRPC, consoante os sócios sejam pessoas singulares ou colectivas, afastando-as do que seria esperado, em condições normais, para estas pessoas colectivas e, tratando-as como pessoas singulares e não como sociedades. O desafio actual, em Moçambique, assenta em tornar eficazes os objectivos da transparência fiscal, num contexto de pluralidade de impostos de tributação directa e considerando a forma como os profissionais que, nos termos do regime de transparência fiscal são abrangidos, efectivamente se organizam para o exercício das suas actividades.

1.4.1 Formulação da Pergunta a investigar

Com vista a dar uma resposta ao problema investigado foi colocada a questão nos seguintes termos:

O que é que condiciona a eficácia da transparência fiscal em Moçambique?

1.4.2 As Hipóteses H_0 e H_1

Segundo Ruas (2017:81) citando Silvestre & Araújo (2012), define hipótese como uma afirmação ou uma preposição que visa colocar uma teoria à prova e, desta forma, serve para suportar empiricamente (ou não) uma teoria. Uma hipótese é uma possível resposta a ser dada à pergunta a investigar, e que essa resposta pode assumir uma forma de relação nula ou de relação alternativa. É nesta perspectiva que se estabelecem as seguintes hipóteses:

H₍₀₎: Não existem mecanismos para garantir a eficácia do regime da transparência fiscal em Moçambique.

H₍₁₎: Existem mecanismos para garantir a eficácia do regime da transparência fiscal em Moçambique.

1.4.3 Perguntas investigativas

De modo a facilitar a compreensão do problema, e a testagem das hipóteses colocadas, e sustentar a pergunta de partida, formularam-se as seguintes perguntas investigativas:

- Qual é o papel da transparência fiscal?
- Como se caracteriza a transparência fiscal?
- Qual é o objectivo da transparência fiscal?
- Os objectivos da transparência fiscal em Moçambique estão sendo alcançados?
- Existem entidades e sociedades transparentes em Moçambique?
- Quais são as obrigações fiscais das entidades e sociedades transparentes?
- A transparência fiscal em Moçambique é um regime obrigatório?
- A introdução do ISPC em Moçambique afecta os objectivos e o papel da transparência fiscal?

1.5 Os objectivos da investigação

1.5.1 O objectivo geral

- Analisar, considerando o quadro legal, os problemas existentes na aplicação da transparência fiscal, em Moçambique, e propor um conjunto de soluções.

1.5.2 Os objectivos específicos

- Caracterizar o regime da transparência fiscal;
- Descrever os objectivos da transparência fiscal e avaliar se os mesmos estão sendo atingidos, em Moçambique;

- Identificar:
 - ✓ As obrigações fiscais das entidades e sociedades transparentes, em Moçambique;
 - ✓ As sociedades de profissionais abrangidas pelo regime de transparência fiscal, em Moçambique;
- Perscrutar a obrigatoriedade do regime de transparência fiscal, no contexto da pluralidade de impostos de tributação directa, em Moçambique, e como afecta os objectivos e o papel da transparência fiscal;
- Avaliar o impacto do Regime de transparência fiscal, nas sociedades de profissionais;

1.6 A importância do tema proposto para investigação

Antes de mais, importa referir que estamos diante de uma novidade científica, no contexto moçambicano. A nível académico, este estudo vai permitir compreender a aplicação da transparência fiscal, em Moçambique, os seus objectivos, assim como conhecer as entidades transparentes abrangidas por este regime, a tributação em sede do IRPS dos sócios das sociedades transparentes, o regime jurídico, isenção ou não incidência, em sede do IRPC, bem como o enquadramento das sociedades de profissionais regulado pelas ordens profissionais.

Serviu, igualmente, como contributo para reflexão e condução da harmonização/normalização da actuação da AT e dos sujeitos passivos, relativamente à transparência fiscal, no contexto da pluralidade de impostos de tributação directa.

1.7 Capítulos propostos e seus conteúdos (Organização do Trabalho)

Propõe-se nesta pesquisa, 5 capítulos, nomeadamente:

CAPÍTULO 1 – INTRODUÇÃO: Abordará a metodologia de investigação que conduziu a pesquisa, a formulação do problema a ser investigado, a pergunta a investigar, as hipóteses e as perguntas investigativas de suporte à pergunta a ser investigada. Far-se-á

também uma breve descrição da composição dos capítulos constituintes do presente trabalho.

CAPÍTULO 2 – REVISÃO BIBLIOGRÁFICA: Apresentará o marco conceptual, traduzido na definição de conceitos básicos, relacionados com a temática em análise, bem como o marco referencial. Adicionalmente, serão expostas um conjunto de teorias que servirão de fundamentação e suporte explicativo, para a pesquisa, deixando em evidência a análise crítica e o posicionamento do autor da pesquisa.

CAPÍTULO 3 – ESTUDO DE CASO: neste capítulo realizar-se-á uma breve referência ao estudo de caso e conforme se pode depreender esta parte é a mais essencial da pesquisa, por isso, inclui a apresentação dos resultados com a indicação dos elementos mais importantes que demonstram o que a pesquisa realmente apurou; a análise crítica dos dados estatísticos existentes sobre as sociedades de profissionais inscritas como tal comercial e fiscalmente e as que deviam merecer tal tratamento.

CAPÍTULO 4 – METODOLOGIA DE INVESTIGAÇÃO: neste capítulo aborda-se a abordagem metodológica usada para realizar o trabalho de investigação.

CAPÍTULO 5 – CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES: Contém os principais resultados e conclusões que se chegaram com a pesquisa e também a resposta das hipóteses formuladas.

CAPÍTULO II – REVISÃO DA LITERATURA

2.1 Personalidade Jurídica e desconsideração da personalidade jurídica

A personalidade jurídica de uma determinada pessoa seja ela singular ou colectiva, é definida como a susceptibilidade de ela ser um sujeito de relações jurídicas. O que nos remete para a ideia de que, a partir da altura em que adquire personalidade jurídica, a pessoa torna-se titular de direitos e deveres.

Conforme dispõe o artigo 66.º do Código Civil em vigor em Moçambique, aprovado pelo Decreto-lei 47 344 de 25 de Novembro de 1966, a pessoa singular adquire personalidade jurídica no momento do nascimento completo e com vida.

Tratando-se de pessoas colectivas, que se presume que tenham em vista a prossecução de determinados objectivos, agindo para tal, através dos seus representantes (sócios), o artigo 86.º do CCom preconiza que aquelas adquirem personalidade jurídica, a partir da data do respectivo acto constitutivo, sendo que este acto equipara-se ao nascimento completo e com vida das sociedades comerciais.

A tributação das sociedades nem sempre foi alvo de consensos, mas sim de calorosos debates, com duas correntes: uma a defender a pertinência do imposto sobre as sociedades, reconhecendo às sociedades a personalidade jurídica e a outra a defender que quem deve ser tributado são as pessoas singulares, por detrás dessas sociedades, devendo-se para tal, transferir os rendimentos obtidos pela sociedade para a esfera individual dos sócios, para efeitos de tributação, sob fundamento de não reconhecerem que as sociedades tenham personalidade jurídica.

Os defensores de que as pessoas colectivas não têm ou não lhes deve ser reconhecida personalidade jurídica, entendiam que, pese embora as sociedades comerciais e algumas sociedades civis, por exemplo, gozem de personalidade jurídica, tal personalidade não deveria ser levada em conta, em matéria fiscal, atendendo que, feita uma análise económica, as verdadeiras produtoras de riqueza são as pessoas físicas que integram tais sociedades. A seguir,

enumeram-se algumas razões para que se defenda que a personalidade jurídica não deva ser levada em consideração, para efeitos de tributação ou noutros casos identificados.

Cordeiro (2000:46), descrevendo algumas doutrinas tradicionais sobre a personalidade jurídica colectiva, de ficção e descaracterização da personalidade jurídica destaca alguns autores que, ao longo de vários anos contribuíram com as suas visões a esse respeito como KELLER (1861), BESELER (1843), JHERING (1877), VON ROTH (1880) e BRINZ (1873).

- KELLER (1861), resumidamente, qualifica as pessoas colectivas como "*peçoas artificiais*", sustentado na ideia de que todos os direitos se reportam ao Homem, mesma visão partilhada por VON ROTH (1880) afirmando que "*a pessoa jurídica é um sujeito de direito apenas pensado (fictício), cuja capacidade jurídica é obtida artificialmente e cujo conceito, nas relações patrimoniais, é tratado como se fosse uma pessoa física.*".
- BESELER (1843), definiu "*pessoa, em sentido jurídico, caracterizando, em geral, tudo o que é sujeito de direitos*".
- JHERING (1877), defendia que *a personalidade jurídica colectiva é um meio jurídico ao serviço do Direito*, afirmando que na sociedade ocorrem certos interesses, indeterminados ou gerais, cuja defesa exige uma particular colocação de modo a poderem comportar a acção judicial, daí as pessoas colectivas posicionarem-se nos seus interesses, como forma de torna-los operacionais, face à acção judicial.
- BRINZ (1873) rebate esses argumentos, quando afirma que "*o Direito não vive – não pode viver – de expedientes linguísticos, por isso, se a pessoa colectiva mais não fosse do que um expediente, destinado a permitir a acção judicial, em relação a escopos colectivos, ou indeterminados – ou quaisquer outros – poderia ser dispensada, como complicação suplementar inútil.*"

Embora KELLER, JHERING e VON ROTH, conforme supracitado, defendam a visão de pessoas colectivas, enquanto sociedades, como entidades superficiais, produto de ficção e, para isso, a atribuição ou o reconhecimento destas como detentoras de personalidade jurídica e como pessoas autónomas não tem sentido senão, na linguagem de JHERING este reconhecimento visa comportar a acção judicial.

Preferimos olhar para uma pessoa colectiva como uma entidade para a qual se vão imputar normas jurídicas, que não coincidam com pessoas singulares, um instrumento que serve para a protecção de certos interesses (dos associados), fundamental para que esta possa proteger-se e assumir responsabilidades no âmbito da sua actuação. Não pode ser apenas uma realidade ficcionada, é fundamental para afirmação e materialização dos seus propósitos, no âmbito do exercício da empresa comercial, até porque o próprio Direito tem normas que procedem à triagem do propósito destas entidades, antes de validar a sua criação bem como no decorrer das actividades destas, imputando responsabilidades aos seus representantes, em caso de actuação abusiva, em prejuízo de terceiros.

Desta forma, simpatizamos com a visão de BRINZ e BESELER, olhando para as pessoas colectivas devidamente constituídas, a par das pessoas singulares, como sujeitos detentores de personalidade jurídica e, portanto susceptíveis de direitos e deveres. Vemos nas pessoas colectivas uma forma de mobilização, organização e investimento de meios, que garantem a autonomia patrimonial, visando maximizar o valor das respectivas organizações, com impactos nos seus associados pelo que o reconhecimento da personalidade jurídica destas é de todo justificado. O reconhecimento da personalidade jurídica das pessoas colectivas permite que a sociedade se torne numa entidade jurídica à parte dos seus sócios.

A autonomia patrimonial, segundo LOPES (2018:92), no conceito mais corrente, é definida como o comportamento de certa massa de bens quanto a responsabilidade pelas dívidas assumidas na sua administração ou exploração.

Importa lembrar que não está imposto por Lei, quer na Constituição da República de Moçambique, quer na legislação comercial, a necessidade de forma da pessoa colectiva para o exercício da actividade económica ou social, o que demonstra que vigora, entre nós, o princípio da liberdade de configuração jurídica que, segundo LOPES (2018:32), *assenta no reconhecimento da liberdade aos indivíduos, enquanto agentes económicos e sociais*, para organização ou estruturação, na forma jurídica mais adequada à prossecução dos seus interesses. A decisão de constituição de pessoas colectivas é, em último ratio, algo que só aos indivíduos diz respeito.

Cordeiro (2000:103) chama atenção para o facto de a existência de pessoas colectivas permitir limitar a responsabilidade patrimonial e isentar os administradores e agentes das consequências dos actos imputáveis do ente colectivo, principalmente no que tange às sociedades por quotas, pela sua responsabilidade limitada.

Um dos problemas mais gritantes é o da *unipessoalidade* das sociedades unipessoais, quando todas as quotas de capital estão reunidas numa única titularidade, levantando-se o problema de distinguir os direitos dela e os do sócio único. Em Moçambique, esse novo formato de sociedade (as unipessoais de responsabilidade limitada) aparece com a reforma do Código Comercial, aprovado pelo Decreto – Lei nº 2/2005, de 27 de Dezembro, portanto, com pouco mais de 12 anos de existência.

De facto, não são poucos os casos em que tenha havido abuso da personalidade jurídica das pessoas colectivas e violação da sua autonomia, usando-a para propósitos distintos dos preconizados na legislação, comercial, laboral ou fiscal, pelos seus membros.

Este facto, levou a que movimentos sustentassem doutrinas visando superar as limitações da personalidade jurídica, expondo os seus associados, pessoas singulares e, imputando aos associados, responsabilidades que outrora só seriam imputáveis às sociedades. Este movimento designou-se de desconsideração/levantamento da personalidade jurídica.

Desconsiderar significa derrogar o respeito pelo princípio de separação entre a pessoa colectiva e os seus membros, os que por detrás dela actuam (associados). Trata-se de uma operação pela qual a personalidade jurídica de um ente colectivo é afastada/levantada, para que a responsabilidade da actuação das sociedades de que resulte prejuízo a terceiros, recaia sobre os seus associados.

As bases da doutrina do levantamento da personalidade jurídica foram lançadas, na prática, ao longo do século passado pelo *Reichsricht* (foi o Supremo Tribunal de Justiça Criminal e Civil da Alemanha, de 1879 a 1945), sem qualquer apoio doutrinário, produzindo jurisprudência que serviu de base para a obra de SERICK – *Rechtsform und Realität juristischer Personen* (Forma jurídica e realidade das pessoas colectivas), publicada em 1955 e reeditado e traduzido em 1980, cuja influência foi muito grande tendo-se tornado referência obrigatória, a nível da Europa, em matéria de levantamento da personalidade colectiva.

A desconsideração da personalidade jurídica não acarreta a nulidade dos actos societários, que apenas são declarados ineficazes, mas a personalidade implica uma clara independência jurídica dos entes colectivos. LOPES (2018:102) defende que só perante exigências ponderosas será possível em termos éticos, económicos e sociais, proceder ao levantamento da personalidade jurídica. A invocação da doutrina só poderá ocorrer quando a ordem jurídica não fornece uma solução específica para o problema em causa e seja a própria, por imperativos de justiça, a reclamar essa invocação, ou por exigência do sistema. É por essa razão que se defende, na doutrina, que a desconsideração da personalidade colectiva tem natureza subsidiária e é uma cláusula de reserva.

A desconsideração da personalidade jurídica pode ocorrer a nível do Direito Comercial, Direito Laboral e Direito Fiscal, neste último, motivada pelo planeamento fiscal ilegítimo, destacando-se, como sua manifestação, o regime de transparência fiscal, que se desdobra no regime das *Controlled Foreign Company (CFC)* ou transparência fiscal internacional, previsto no artigo 51º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas, e no regime de transparência fiscal, estatuído no artigo 6º, este último, destaque do presente estudo, que se traduz na imputação da matéria colectável da sociedade, aos sócios ou membros, desconsiderando-se, assim, as pessoas jurídicas destas duas últimas.

A desconsideração da personalidade jurídica, no Direito Comercial, prevista no artigo 87 do CCom, funda-se na acção culposa ou dolosa dos sócios das sociedades, com vista à responsabilização destes, nos casos em que a sociedade é usada como instrumento de fraude e abuso de poder económico.

A desconsideração da personalidade jurídica no Direito Fiscal é motivada pelo planeamento fiscal ilegítimo, manifesto na transparência fiscal e na transparência fiscal internacional, nos termos dos artigos 6 e 51 do CIRPC, respectivamente.

2.2 A personalidade e capacidade tributária

Importa logo referir que, embora estas figuras (personalidade e capacidade tributária) se reportem tanto ao sujeito activo como aos sujeitos passivos da relação jurídica fiscal, o enfoque será dado aos sujeitos passivos da relação tributária.

De acordo com artigos 15 e 16 da Lei 2/2006, de 22 de Março, que aprova a Lei do Ordenamento Jurídico Tributário moçambicano, adiante designado por L.O.J.T., a *personalidade tributária* consiste na susceptibilidade de ser sujeito de relações jurídico-tributária. É inerente à personalidade tributária, a *capacidade tributária* (de gozo), ou seja, a qualidade de ser titular de direitos e deveres tributários correspondentes. Existe a *capacidade tributária de exercício* (ou de agir), como a medida dos direitos e deveres que cada sujeito pode exercer ou cumprir por si.

Segundo MOTA PINTO (2012:316-318), a capacidade de exercício das pessoas colectivas manifesta-se pelas pessoas físicas que integram os seus órgãos e agem no interesse da mesma pelo que, agindo, os órgãos da sociedade é a própria pessoa colectiva que age.

Assim, serão, em princípio, sujeitos passivos das relações jurídicas tributárias os detentores de personalidade jurídica, salvo se a lei fiscal disser o contrário, como acontece em diversas situações em que se considera sujeitos tributários entidades desprovidas de personalidade jurídica ou, ao invés, não considera sujeitos tributários como entidades detentoras de personalidade jurídica (NABAIS, 2019:254).

O exemplo de casos em que se considera sujeitos tributários entidades desprovidas de personalidade jurídica, constam as heranças jacentes, as pessoas colectivas em relação às quais seja declarada a invalidade, as associações e sociedades civis sem personalidade jurídica e as sociedades comerciais ou civis sob forma comercial, anteriormente ao registo definitivo, previstas no número 2 do artigo 2 do CIRPC.

Relativamente às entidades detentoras de personalidade jurídica, que o legislador não considera sujeitos tributários, temos destacadas as entidades sujeitas à *transparência fiscal*, conforme dispõe o artigo 6 e 13 do CIRPC, em que, em vez de serem tributadas as sociedades em IRPC,

são tributados os sócios em IRPS ou IRPC, consoante sejam pessoas singulares ou colectivas, relativamente ao rendimento obtido e apurado pela sociedade.

2.3 Enquadramento dos impostos de tributação directa, no Sistema Tributário moçambicano

O Sistema Tributário moçambicano integra impostos nacionais e autárquicos, nos termos previstos no artigo 56 da Lei de Bases do Sistema Tributário moçambicano, aprovado pela Lei 15/2002, de 26 de Junho, sendo que os autárquicos estão definidos em legislação própria das finanças autárquicas e, nos impostos nacionais destacam-se dois grupos: os de tributação directa do rendimento e da riqueza e os de tributação indirecta da despesa.

A distinção entre os impostos de tributação directa e os de tributação indirecta é muito generalizada, na acepção de Pereira (2007:47), que considera que, os contornos são muito questionados e nem sempre se apresentam com precisão, pelo que o autor defende que tal distinção assenta essencialmente na forma como se revela a manifestação da capacidade contributiva atingida pelo imposto: os directos incidem sobre manifestações imediatas da capacidade contributiva (obtenção de um rendimento, posse de um património) e os indirectos os que incidem sobre manifestações mediatas dessa capacidade (utilização da riqueza ou do rendimento).

No que concerne aos impostos de tributação directa, destacam-se o Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (IRPC), o Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRPS), e o Imposto Simplificado para Pequenos Contribuintes (ISPC).

O IRPC e o IRPS tributam o rendimento obtido, ainda que proveniente de actos ilícitos (artigo 1 dos Códigos do IRPC (CIRPC) e do Código de IRPS (CIRPS), aprovados pela Lei 34/2007 e Lei 33/2007, ambas de 31 de Dezembro), num determinado período de tributação. Diferem, essencialmente, pela incidência subjectiva, sendo o IRPC incidente sobre pessoas colectivas, ainda que irregularmente constituídas (casos das pessoas colectivas em relação às quais seja declarada a invalidade, as associações e sociedades civis sem personalidade jurídica e as sociedades comerciais ou civis sob forma comercial, anteriormente ao registo definitivo),

tributando o lucro, quando as pessoas colectivas exercem a título principal, uma actividade comercial, industrial ou agrícola, visando a obtenção do lucro e tratando-se de pessoas colectivas, que não exercem uma actividade visando o lucro, tributa-as pelo rendimento global (artigo 2 e 4 do CIRPC). O IRPS incide sobre o rendimento das pessoas singulares.

Relativamente ao âmbito da obrigação, tanto o IRPC como o IRPS tem uma base semelhante. Assim, enquanto as entidades residentes estão sujeitas a uma obrigação pessoal, pelo que pagam o imposto pela totalidade dos seus rendimentos obtidos, quer sejam obtidos em território moçambicano, quer sejam obtidos no estrangeiro, obedecendo ao princípio de renda mundial (*world wide income principle*), as entidades não residentes estão sujeitas a uma obrigação real, pelo que sujeitam-se a imposto, apenas, relativamente aos rendimentos obtidos em território moçambicano, guiando-se pelo princípio da fonte (*source principle*), NABAIS (2019:525).

A determinação da matéria colectável obedece em princípio ao método de autoliquidação, efectuada pelo próprio contribuinte e o da liquidação administrativa, efectuada pela Administração Tributária. Esta determinação da matéria colectável assenta no apuramento da base tributável, com base na contabilidade, constituída pelo resultado líquido contabilístico e sujeito a considerações fiscais positivas ou negativas (variações patrimoniais e custos/proveitos que não são aceites para efeitos fiscais), de natureza extra contabilística, nomeadamente aquelas que não assentam nos princípios de contabilidade geralmente aceites, de expediente meramente fiscal ou que a fiscalidade os adopta.

A modalidade de determinação da matéria colectável sujeita a imposto obedece a três regimes, designadamente o (i) regime de contabilidade organizada; (ii) regime simplificado de determinação do lucro tributável e o (iii) regime de escrituração simplificada.

Uma vez determinada a matéria colectável sujeita e não isenta do imposto, aplica-se a taxa do imposto, sendo de 32% a taxa máxima nominalmente prevista para todos os regimes, nos termos do artigo 61 do CIRPC ou 54 do CIRPS, conforme tratar-se de pessoas colectivas ou singulares, respectivamente, depois de deduzido os prejuízos de exercícios anteriores ou benefícios fiscais, havendo-os.

Encontramos ainda um que é comumente designado como quarto regime, designado por regime de transparência fiscal, previsto no artigo 6 do CIRPC, que se sujeita às regras de apuramento da matéria colectável, nos termos do CIRPC e, conforme o regime de contabilidade organizada, o que nos leva a não considerar, a par dos outros como um regime de apuramento da matéria colectável, porque não tem regras próprias que o difiram dos outros regimes.

O designado regime de transparência fiscal assenta neste âmbito, no enquadramento do rendimento obtido de um conjunto de pessoas colectivas como não sujeito a tributação em IRPC e, portanto, não sujeita as regras de liquidação do imposto previsto no CIRPC. O comando normativo existente no artigo 6 do CIRPC é o da transferência para a esfera individual dos sócios destas sociedades da respectiva porção da matéria colectável.

O CIRPS, no seu artigo 1, organiza os rendimentos em cinco categorias, conforme a sua natureza, emprestando formas próprias a essas categorias, para o apuramento do rendimento colectável, destacando:

- Rendimentos de primeira categoria - os constituídos por rendimentos de trabalho dependente e pensões, auferidos em razão de trabalho por conta de outrem; Rendimentos de segunda categoria - os empresariais (obtidos por empresários em nome individual) e os profissionais (os obtidos por profissionais independentes);
- Rendimentos de terceira categoria - os de capitais (obtidos pela aplicação de instrumentos de capital) e os das mais-valias (obtidos pela alienação de instrumentos de capital);
- Rendimentos de quarta categoria - os obtidos pelo arrendamento de imóveis;
- Rendimentos de quinta categoria - todos não compreendidos nas categorias anteriores.

Os rendimentos de segunda categoria, onde se enquadram os rendimentos profissionais, no âmbito da transparência fiscal, obedecem à modalidade de determinação do rendimento colectável, sujeita a imposto com base em três regimes: o regime de contabilidade organizada

(aproveitando as regras do CIRPC, para a contabilidade organizada), o regime simplificado de determinação da matéria colectável e o regime de escrituração simplificada.

O ISPC é um imposto directo e aplica-se às pessoas singulares ou colectivas que exercem, no território nacional, actividades agrícolas, industriais ou comerciais, de pequena dimensão, incluindo a prestação de serviços, nos termos do número 1 do artigo 2 do Código de ISPC (CISPC), aprovado pela Lei nº 5/2009, de 12 de Janeiro.

Para efeitos deste imposto, consideram-se actividades de pequena dimensão as actividades agrícolas, industriais ou comerciais, tais como a comercialização agrícola, o comércio ambulante, o comércio geral por grosso, a retalho e misto, e o comércio rural, incluindo em bancas, barracas, quiosques, cantinas, lojas e tendas, bem como a indústria transformadora e a prestação de serviços, cujo volume de negócios anual seja igual ou inferior a 2.500.000,00Mt (Dois milhões e quinhentos mil Meticais). Ficam, ainda, abrangidos pela incidência do ISPC os exportadores e os importadores e, a tributação dos sujeitos passivos no ISPC é de carácter optativo.

Para a definição dos sujeitos passivos do ISPC, aplicam-se as definições legais constantes do CISPC e do respectivo Regulamento e o exercício das actividades aí referidas é comprovado mediante a apresentação de documentos previstos no Regulamento do Licenciamento da Actividade Comercial (aprovado pelo Decreto 34/2013, de 2 de Agosto), nos termos do número 3 do artigo 3 do CISPC.

O ISPC incide sobre o volume de negócios realizado durante o ano fiscal, pelos sujeitos passivos, desde que, em relação ao ano anterior, o volume de negócios seja igual ou inferior a 2.500.000,00Mt; *e não sejam obrigados, para efeitos dos Impostos sobre o Rendimento, a possuir contabilidade organizada*. No caso dos sujeitos passivos que iniciem a sua actividade, o volume de negócios a tomar em consideração é estabelecido de acordo com a previsão efectuada pelo sujeito passivo na declaração de início de actividade e confirmada pela Administração Tributária.

Para os sujeitos passivos que, optem pela tributação em ISPC, sobre as transmissões de bens e prestações de serviços que realizem não há lugar ao Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) e, sobre os rendimentos obtidos, não incide Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares

ou Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas, previstos na Lei n.º 15/2002, de 26 de Junho.

Os sujeitos passivos do ISPC que auferirem outros rendimentos, para além de rendimentos classificados como da Segunda Categoria em sede do IRPS, *são tributados em ISPC apenas relativamente aos rendimentos desta categoria*, devendo os restantes rendimentos serem declarados para efeitos de tributação em IRPS, conforme disposto no número 2 do artigo 5 do CISPC.

A taxa do ISPC sobre o rendimento obtido (volume de negócios) é de 3%, sendo que no primeiro ano de actividade a incidência é de 1,5%, resultante da redução da taxa em 50%, ou ainda a opção pela taxa anual de 75.000Mt, nos termos do artigo 8 do CISPC, pagos trimestralmente (artigo 10 do CISPC), sendo que o ISPC não é incluído no preço de venda dos bens ou serviços, nos termos do número 3 do artigo 5 do Regulamento do Código de ISPC, adiante designado por RCISPC, aprovado pelo Decreto 14/2009, de 14 de Abril.

Considerando a taxa do imposto de 32%, a máxima nominalmente prevista para todos os regimes, em sede do IRPC e IRPS, nos termos do artigo 61 do CIRPC ou 54 do CIRPS, conforme tratar-se de pessoas colectivas ou singulares, respectivamente, depois de deduzido os prejuízos de exercícios anteriores ou benefícios fiscais, havendo-os, bem como as deduções do mínimo não tributável e relativas a situação pessoal e familiar, em sede do IRPS, se comparada a taxa máxima de ISPC de 3%, prevista no artigo 8 do CISPC, há claramente uma apetência para as sociedades de profissionais ou os profissionais independentes potencialmente sócios das sociedades de profissionais inscreverem-se em sede do ISPC.

Doutra forma, se as sociedades de profissionais forem inscritas fiscalmente num regime geral de tributação, em sede do IRPC, podem beneficiar-se da disciplina da eliminação da dupla tributação económica de lucros distribuídos, indevidamente, prevista no artigo 40 do CIRPC.

Há correntes doutrinárias que defendem que as sociedades são meras figuras jurídicas fictícias e, que na realidade, deveria ser apenas sobre os sócios que devia recair a tributação, quer de forma directa ou indirecta, o que é refutada por outros que defendem que as sociedades são entidades distintas dos sócios que a constituem, com personalidade jurídica e, por isso suportam o imposto

sobre os lucros. Desta discussão, segundo LOPES (2018:44), resulta que o artigo 6 do CIRPC veio não só dar voz aos opositores da tributação da sociedade como também estatuir um regime, em nada harmonioso ou unânime mas, eivado de controvérsia e divergências.

2.4 Origem do regime de transparência fiscal em Moçambique

O regime de transparência fiscal – foi introduzido nos primeiros Códigos do IRPC e do IRPS, através dos Decretos nº 21/2002 e 20/2002, ambos de 30 de Julho, cuja porta foi o artigo 6 do CIRPC, que surgiu como complemento da reforma tributária iniciada na década 90, prevista na Lei de Bases do Sistema Tributário (adiante designado por Lei de Bases), aprovado pela Lei 15/2002, de 26 de Junho.

A introdução da transparência fiscal nos Códigos de Impostos sobre o Rendimento em Moçambique, está ligada ao facto de a inspiração para a concepção destes Códigos ter sido baseada nos Códigos de impostos sobre o rendimento de Portugal, no espírito e na letra, por imitação e por força do Direito comparado.

Este regime, caracteriza-se pela imputação aos sócios da parte do lucro que lhes corresponder, independentemente da sua distribuição, visando objectivos de neutralidade, combate à evasão fiscal e eliminação da denominada dupla tributação económica dos lucros distribuídos aos sócios, designando-se as sociedades sujeitas a ele como sociedades de transparência fiscal ou, entidades transparentes.

Magno (2017:84) destaca que, para Portugal, a transparência fiscal surgiu da Reforma fiscal dos anos 80 do século XX, incontornável por força da integração de Portugal na Comunidade Económica Europeia - CEE, portanto, as soluções adoptadas nessa reforma foram influenciadas pelo quadro fiscal existente na Europa, por imitação e por força do Direito comparado, introduzido através do parágrafo 3.º do ponto 2 do preâmbulo do Decreto-lei 442-B/88, de 30 de Novembro, com as adaptações dos condicionalismos impostos pelas condições económico-financeiras daquele período.

Este regime foi concebido num contexto em que as taxas dos impostos da tributação pessoal eram muito elevadas do que as do imposto sobre as sociedades e, por isso, existiam vantagens fiscais na interposição fiscal de uma sociedade, entre o sujeito passivo-pessoa singular e o imposto. Primeiramente, segundo SANCHES (2007:297), este regime esteve animado de uma intencionalidade anti abusiva e, na segunda fase, após o nivelamento das taxas dos impostos, as preocupações do legislador, passaram a ser as da restrição das sociedades de profissionais que nele podiam caber.

2.5 Objectivos da transparência fiscal

2.5.1 Neutralidade fiscal

Este princípio tem subjacente a ideia de que rendimentos idênticos devem originar uma tributação idêntica, independentemente da forma organizativa que cada um aparenta ter. Este objectivo tem grande impacto, nas sociedades de profissionais, devido ao carácter bastante pessoal da actividade desenvolvida pelo sócio, que assume grande importância na prossecução do objecto social, diferentemente do que acontece com as sociedades de capitais.

A neutralidade fiscal está ligada a duas liberdades, nomeadamente a de gestão fiscal e o da configuração jurídica. A *liberdade de gestão fiscal*, segundo LOPES (2018:83), reflecte-se no direito de escolher a via menos onerosa e mais adequada à sua organização e ao seu funcionamento, com o objectivo de reduzir o imposto a pagar (*tax planing*), complementando-a com a *liberdade da configuração jurídica*, que assenta na escolha da forma e organização empresarial que se mostre mais adequada à prossecução dos interesses da sociedade.

DUARTE FILHO (2011:54) refere que a liberdade de gestão fiscal e o da configuração jurídica, em essência, por aplicação da transparência fiscal, não é respeitada. *Essa diferença de tratamento tributário entre as formas de constituição empresarial leva a um dualismo na forma de tributação das sociedades. A ausência de uma neutralidade na tributação por força da forma jurídico-societária causa, neste sistema duplo, problemas de ordem sistémico-principiológica.*

LOPES (2018:86), embora defenda a neutralidade fiscal como estando ligada a liberdade de gestão fiscal e o da configuração jurídica, refere que, *a transparência fiscal resulta da estatuição de regimes anti abusivos*, cujo intuito reside na inibição de manipulações negociais, quando estas tenham como único e principal objectivo ultrapassar normas que visam uma distribuição equitativa e, economicamente eficientes dos encargos tributários.

Neutralidade fiscal implica a adopção de uma política fiscal que afasta o fenómeno da tributação, como meio de interferir nas decisões dos agentes económicos, ou pelo menos exercer o mínimo de influência possível, já que a tributação, ainda que não planeada para surtir efeitos extrafiscais, sempre acaba por direccionar as actividades dos empresários.

2.5.2 Combate à evasão fiscal

Prende-se com a preocupação do legislador em criar normas anti abuso, para evitar a criação de sociedades apenas com o intuito de afastar, dos seus sócios, a tributação sobre o rendimento, transferindo-a, dessa forma, para o rendimento da sociedade, por se revelar mais vantajosa. Desta posição comunga Colaço (2019) e, nestes casos, o fim é o de iludir apenas determinada tributação, nomeadamente contornar a progressividade do imposto sobre o rendimento das pessoas singulares, por meio de uma sociedade que retém os lucros, não os distribuindo entre os sócios ou aligeirando a sua distribuição.

A diminuição de impostos a pagar pode ser feita através da evasão fiscal (*tax avoidance*), que alguns apelidam de *elisão fiscal*, quando se traduz na prática de actos ou negócios lícitos, mas que a lei fiscal qualifica como não estando em conformidade com a substância da realidade económica que lhes está subjacente ou como sendo anómalos, anormais ou ainda abusivos.

Aqui detecta-se, diferentemente do que sucede na gestão fiscal (que sempre recorre a práticas lícitas, queridas ou admitidas pelo legislador, como formas legítimas de diminuição desses impostos, tais como benefícios fiscais e exclusões tributárias), a intenção do legislador abranger tais actos ou situações pela tributação e de acordo com os padrões ditos normais para a realização de tais operações. A evasão fiscal difere da fraude fiscal, pois na fraude afronta-se directamente a

lei, actuam *contra legem*, viola-se directamente a lei por acção ou omissão. PEREIRA (2007:401-402)

Existem diferentes formas de praticar a elisão fiscal, mas existem dois tipos de elisão, no que se refere à lei: as decorrentes da própria lei e as decorrentes de brechas e lacunas da própria lei. No primeiro, são as decisões que já estão previstas em lei em troca da redução dos tributos. É o caso dos incentivos fiscais, em que a lei, por si só, garante o benefício, como os Incentivos à Inovação Tecnológica. Já no segundo, é uma questão de interpretação, ou seja, uma variável na decisão sobre as alternativas dispostas (<https://www.contabilizei.com.br/contabilidade-online/elisao-fiscal-pagar-menos-sonegar-impostos/>).

A evasão fiscal consiste, neste caso, na omissão de comportamentos que a lei prevê como obrigatórios ou na adopção de condutas contrárias às legalmente previstas. Dessa interposição de sociedade, há autores que defendem como sendo elisão fiscal, por não se encontrar presente a ilicitude dos meios empregados para a obtenção do benefício, não se estabelecendo um pressuposto de fraude fiscal, fundamentando ainda na liberdade de gestão fiscal.

LOPES (2018:94) sustenta que se estatuiu o regime de transparência fiscal, como forma de luta contra os casos em que, as sociedades foram usadas para fins contrários aos princípios jurídicos, nomeadamente, a diminuição, ou até fuga tributária. A transparência, ao levantar-se o véu societário (desconsideração da personalidade jurídica), pretende chegar à pessoa do sócio, tornando ineficaz a criação dessa sociedade, já que, para efeitos tributários, será como se ela não existisse. Esse afastamento da personalidade jurídica é momentâneo e alicerçado nas situações de violação não aparente das normas jurídicas, como derrogação de normas de contabilidade, de separação de patrimónios ou alienações que suscitam dúvidas, quanto aos propósitos.

Existem várias modalidades de economia fiscal, que têm grande importância, sublinhe-se, para a gestão das empresas e para o gestor, constituindo até uma obrigação deste na tomada de decisões que, segundo PEREIRA (2007:402-403), sendo lícitas, conduzem à minimização dos impostos a pagar e à consequente maximização da rendibilidade, após impostos, tais como a designada

gestão fiscal. A gestão fiscal caracteriza-se como uma postura activa do contribuinte, que procura inserir a variável fiscal, nas suas decisões, e, assim, normalmente, minimizar a factura fiscal que sobre ele recai.

Cabe, à Administração Tributária, investigar as denúncias, assegurar as fiscalizações, combater a evasão e as fraudes fiscais, actividades essenciais na busca da verdadeira situação tributária dos sujeitos passivos, sancionar comportamentos inapropriados, por parte dos sujeitos passivos, promover as correspondentes modificações, na liquidação a estes efectuados, cobrando ou anulando as diferenças apuradas. Desse papel, foram, não só a evasão fiscal por interposição de uma pessoa colectiva como também a distribuição de lucros e a constituição de reservas, as razões que levaram ao estabelecimento do regime de transparência fiscal, como abusivo, nos termos do artigo 6 do CIRPC.

2.5.3 Eliminação da dupla tributação económica

O regime de transparência fiscal impede que o rendimento das sociedades seja tributado, em sede de IRPC, imputando-o, antes, aos sócios que as compõem e tributando na respectiva esfera individual, garantindo que a tributação desse rendimento ocorra uma só vez. Esta imputação, aos sócios, do lucro da sociedade conduz à prevenção da evasão fiscal, mediante a não distribuição de lucros ou à constituição de reservas, o que torna a desconsideração da personalidade jurídica destas sociedades uma medida anti abuso.

MORAIS (2016), citado por LOPES (2018:110), defende, neste caso, a tributação dos sócios e não da sociedade, pois, o lucro obtido pela sociedade de profissionais *será a remuneração do êxito da dedicação dos sócios que nela investiram o seu trabalho e não o seu capital*, pelo que o valor que a sociedade possui não resulta, fundamentalmente, do capital que nela foi investido, mas sim das pessoas, dos seus sócios, o que se verifica, com mais intensidade, nas sociedades de profissionais que, não raras vezes, os sócios nelas exercem a sua actividade profissional.

A dupla tributação pode ser definida como a situação de concurso de normas em que o mesmo facto tributário se integra na hipótese de incidência de duas normas tributárias diferentes, o que

implica não só a existência da identidade do facto tributário, mas também a pluralidade de normas tributárias, conforme definido por NABAIS (2019:227).

Segundo LOPES (2018:107), o combate à dupla tributação, como objectivo da transparência fiscal, refere-se a *dupla tributação jurídica*, onde o mesmo facto tributário cai sob a previsão de duas normas diferentes de incidência fiscal (IRPC e IRPS, no nosso caso de estudo), nas quais a identidade é total, verificando-se que o facto tributário é idêntico, quanto ao sujeito, ao objecto, ao período tributário e ao imposto.

Na *dupla tributação económica*, para o autor, não há identidade do sujeito, existindo, assim, uma diversidade de sujeitos (pessoa colectiva – sociedade e pessoa singular – sócio). É o que acontece na típica situação da tributação dos lucros distribuídos, na qual determinado rendimento é tributado em sede de IRPC, como rendimento da sociedade e, em sede de IRPS, como rendimento do sócio.

Há várias formas de eliminação da dupla tributação económica, que estão previstas no CIRPC, nomeadamente a do artigo 6, por via da transparência fiscal, que é uma forma de supressão, no caso em que estão previstas sociedades nas quais o elemento pessoal é dominante, tal como as sociedades de profissionais.

Há ainda duas formas de eliminação da dupla tributação económica de lucros distribuídos, a primeira, prevista no artigo 40 do CIRPC, que consiste na dedução dos rendimentos incluídos na base tributável, correspondentes a lucros distribuídos por entidades com sede ou direcção efectiva no mesmo território, sujeitas e não isentas de IRPC ou sujeitas ao Imposto Especial sobre o Jogo, nas quais o sujeito passivo detenha directamente uma participação no capital não inferior a 20%, sob determinadas condições.

A segunda forma de eliminação da dupla tributação, prevista no artigo 64 do CIRPC, consiste num crédito de imposto de 60% do IRPC, na dedução dos rendimentos incluídos na base tributável, correspondentes a lucros distribuídos por entidades com sede ou direcção efectiva no mesmo território, sujeitas e não isentas de IRPC ou sujeitas ao Imposto Especial sobre o Jogo,

nas quais o sujeito passivo detenha directamente uma participação no capital inferior a 20%, sob determinadas condições ali previstas.

2.6 Entidades sujeitas ao regime de transparência fiscal

Não obstante a qualidade do sujeito passivo não importar, para a incidência ou não, em sede do IRPC, a determinadas sociedades, é aplicado um regime de transparência fiscal, que está previsto no artigo 6 do CIRPC e traduz-se na desconsideração da personalidade jurídica de certas sociedades residentes e estabelece que *«é imputada aos sócios, integrando-se, nos termos da legislação que for aplicável, no seu rendimento tributável, para efeitos de IRPS ou IRPC, consoante o caso, a matéria colectável, determinada nos termos deste Código, das sociedades a seguir indicadas, com sede ou direcção efectiva em território moçambicano, ainda que não tenha havido distribuição de lucros:*

- a) Sociedades civis não constituídas sob forma comercial;*
- b) Sociedades de profissionais;*
- c) Sociedades de simples administração de bens, cuja maioria do capital social pertença, directa ou indirectamente, durante mais de 180 dias do exercício social, a um grupo familiar ou cujo capital social pertença, em qualquer dia do exercício social, a um número de sócios não superior a cinco e nenhum deles seja pessoa colectiva de direito público.»*

Sociedades civis não constituídas sob forma comercial, a alínea a) do n.º 3 do artigo 6 do CIRPC considera as *«[...] sociedades de pessoas que não visam a prática de actos de comércio e que estão subordinadas à lei civil.»*. Estas não são reguladas pelo Código Comercial mas, pelo disposto no artigo 980 e seguintes do Código Civil, onde se define o contrato de sociedade como *“aquele em que duas ou mais pessoas se obrigam a contribuir com bens ou serviços para o exercício em comum de certa actividade económica, que não seja de mera fruição, a fim de repartirem os lucros resultantes dessa actividade.”*

Sociedades de simples administração de bens, por seu lado, vêm definidas na alínea c) do n.º 3 do artigo 6.º do CIRPC como *«[...] a sociedade que limita a sua actividade à administração de bens ou valores mantidos, como reserva ou para fruição, ou à compra de prédios para*

habitação dos seus sócios, bem como aquelas que, conjuntamente, exerçam outras actividades e cujos proveitos relativos a esses bens, valores ou prédios atinjam, na média dos últimos três anos, mais de 50% da média, durante o mesmo período, da totalidade dos seus proveitos;»

Nesta norma, segundo SANCHES (2007:296) identifica-se com clareza, uma *forma de evitar o abuso da forma societária*, destacando que a actividade principal das sociedades de simples administração de bens *significa uma renúncia a uma verdadeira actividade comercial*.

Sociedades de profissionais, objecto do presente estudo, a alínea b) do nº 3 do artigo 6, do CIRPC, explicita que se trata de *«sociedade de profissionais, a constituída para o exercício de uma actividade profissional constante da lista da Classificação das Actividades Económicas Moçambicanas por Ramos de Actividade (CAE), em que todos os sócios sejam profissionais dessa actividade e desde que estes, se considerados individualmente, fiquem abrangidos pela categoria dos rendimentos do trabalho independente, para efeitos do IRPS»*.

O conceito adoptado a nível fiscal e, adoptado em sede dos impostos sobre o rendimento, para rendimentos do trabalho independente, encontramos no nº 5 do artigo 65 do CIRPS, segundo o qual, são os *«correspondentes a pagamentos que tenham lugar em remuneração de trabalho técnico ou científico, exercido em regime livre, incluindo o serviço de consultorias, estudos, pareceres e outros trabalhos ou actividades da mesma natureza, sempre que, no seu desempenho, predomine carácter científico, técnico ou artístico da respectiva profissão.»*

Por se mostrar necessário a existência de autonomia, o conceito de profissões liberais não inclui o trabalho subordinado e, sendo um trabalho intelectual, justifica que muitas destas profissões estejam sujeitas a regulamentação própria, com foco para a dignificação da mesma. As sociedades ditas de pessoas não se encontram previstas no ordenamento jurídico moçambicano, como tipo legal de sociedade, distinguindo-as a doutrina em contraposição às sociedades de capital e, *as sociedades de pessoas* são descritas por Couto Gonçalves, citado por LOPES (2018:52), como as que tem objecto exclusivo de prestação de uma determinada actividade profissional liberal, exercida em comum por todos os sócios, devidamente habilitados a exercê-la, com vista a obtenção e repartição de lucros resultantes dessa actividade.

SANCHES (2007:292), destaca que *as sociedades de capital são caracterizadas pela existência de meios financeiros postos em comum, pelos sócios ou mesmo por um empresário, em nome individual, como condição para o exercício de uma certa actividade*, ao contrário das sociedades de profissionais, que se caracterizam por se constituir como uma associação entre pessoas que formam uma sociedade para pôr, em conjunto, as suas aptidões profissionais (aqui o capital tem uma expressão secundária).

A forma de tributação das sociedades de capital difere da forma que o legislador, em sede de impostos sobre o rendimento, aplica para a tributação das sociedades de profissionais, em que, *o véu da personalidade jurídica das entidades abrangidas pelo regime de transparência fiscal é retirado* e, portanto, *a sociedade deve ser desconsiderada como sujeito autónomo*, justificado no facto de a figura dos sócios ser predominante (LOPES 2018:43). Neste regime, a desconsideração da sociedade como sujeito autónomo, não tem carácter sancionatório, trata-se de um regime de enquadramento total e obrigatório por se considerar que a entidade sujeita a ele não tem opção de escolha.

É um processo de abstracção relativamente à sua personalidade e da sua capacidade tributária, atingindo-se aqueles que a constituem (sócios), através da imputação a eles da matéria colectável das respectivas entidades e responsabilizando-os directamente pelo pagamento do imposto devido.

DUARTE FILHO (2011:54) não comunga da justificação desta forma de tributação, assente na predominância da figura do sócio, como se refere LOPES ou SANCHES, com foco nos meios financeiros postos em comum como condição do exercício da actividade. Defende que a tributação diversa das sociedades de capital e daquelas de pessoa (referindo-se às profissionais), *resulta no esfacelamento do Principio da Igualdade*: um sócio de uma sociedade de capital e outro de uma sociedade de pessoas, ambos com semelhantes capacidades contributivas, podem e são tratados de forma diferente para fins tributários, atendendo às alíquotas, isto, causadas pelas Teorias ou princípios de separação e da Transparência.

O rendimento obtido por um sócio de uma sociedade de pessoas não pode ser qualificado como partilha de lucro, mas sim, como uma retribuição por serviços prestados, pois, apenas o sócio vai ser tributado, corroborando com o previsto no nº 2 do artigo 24 do CIRPS, que prevê que "*as respectivas importâncias integrar-se-ão como rendimento colectável, na Segunda Categoria.*"

Nos termos da lei, não releva a forma jurídica adoptada pelas sociedades de profissionais (se o capital estiver dividido em acções ao portador, no caso de uma sociedade anónima, seria inviável a transparência) e nem que o seu funcionamento viole os princípios deontológicos que a regulam ou ainda que tal sociedade não tenha sido constituída para o exercício de uma actividade profissional, a determinação da sujeição a transparência fiscal assenta no preenchimento dos requisitos estabelecidos no artigo 6 do CIRPC.

De igual forma, os rendimentos resultantes da imputação de lucros obtidos de entidades situadas em países com regime fiscal privilegiado, claramente mais favorável, no âmbito da transparência fiscal internacional, deverão integrar-se como rendimentos de segunda categoria, sendo devidos por pessoas singulares, nos casos em que a participação estiver afectada a uma actividade empresarial e profissional e na terceira categoria, nos demais casos.

2.7 Tipos de transparência fiscal

A desconsideração da personalidade jurídica no Direito fiscal, movido pelo planeamento fiscal ilegítimo, manifesta-se pelo regime de transparência fiscal, por um lado, estabelecido nos termos do artigo 6 do CIRPC, o comumente designado regime de transparência fiscal, relativo a sociedades residentes, foco do presente trabalho e, por outro lado, o da transparência fiscal internacional, prevista no artigo 51 do CIRPC, também designado de regime das *controlled foreign company*, de sociedades não residentes ou ainda sociedades residentes em países com regime fiscal privilegiado.

2.7.1 O regime de transparência fiscal

Admitindo que, para certas pessoas colectivas, não há obrigatoriedade de pagamento do imposto relativo aos lucros (IRPC) que possam gerar, considerando que será directamente imputado, liquidado e cobrado aos respectivos sócios dessas pessoas colectivas, tal imposto sobre lucros, na forma de dividendos ou de rendimentos profissionais, entende-se que tal solução visa penalizar ou não favorecer certas sociedades eventualmente constituídas com o fim de evitar a tributação dos sócios.

Teixeira (2012: 84-85), citado por Rita (2015), refere que o regime de transparência fiscal, regulado no art.º 6.º CIRC, foi criado para solucionar alguns problemas que se levantavam quanto a tributação de determinados tipos de sociedades, uma vez que, o regime geral demonstrava-se desadequado ou ineficiente, atendendo ao facto de não estabelecer uma clara separação entre o ente colectivo (sociedade) e os respectivos sócios ou membros.

Se comparados dois profissionais distintos, que sejam de áreas distintas, por exemplo, na acepção de Ferreira (2000:22), *há desigualdades de tributação promovidas por este regime*, pois, a título de exemplo, a tributação de um profissional com uma actividade modesta é mais pesada do que a de uma sociedade de capital, ferindo-se assim o princípio de universalidade e igualdade prevista no artigo 35 da CRM, segundo o qual, todos os cidadãos são iguais perante a lei, gozam dos mesmos direitos e estão sujeitos aos mesmos deveres.

Diante de sociedade de profissionais, faz mais sentido personalizar o imposto, tributando apenas os rendimentos obtidos pelos sócios, através da utilização da forma societária, o que compreende-se igualmente para o regime de tributação das sociedades de mera administração de bens (sociedades interpostas) pois, segundo SANCHES (2007:293), *a transparência fiscal permite anular as possíveis vantagens de interposição que não têm qualquer razão empresarial legítima, evitar a dupla tributação indevida e o uso da sociedade enquanto forma jurídica para reduzir o imposto a pagar*.

A transparência fiscal é um regime de enquadramento obrigatório, para sociedades de profissionais, sociedades de simples administração de bens e sociedades civis não constituídas sob forma comercial, que reúnam determinados requisitos, sendo a matéria colectável apurada

imputada aos respectivos sócios em sede de IRPS ou IRPC, conforme sejam pessoas singulares ou colectivas, respectivamente, como rendimentos de segunda categoria, não havendo tributação em sede de IRPC, à excepção de eventuais tributações autónomas. A tributação na transparência fiscal é completamente independente da deliberação de distribuir lucros.

Este regime preconiza uma tributação neutral, quer o sócio deste tipo de sociedades exerça a sua actividade a título individual, quer exerça a actividade através destas sociedades. Portanto, a neutralidade cumpre-se em relação a sujeitos passivos que sejam do mesmo grupo profissional, ignorando a forma jurídica adoptada.

Objectivamente, como diz SANCHES (2007:294), o regime de transparência fiscal ficou claramente marcado pela sua intenção originária de evitar o recurso a formas societárias apenas com a intenção de reduzir a carga fiscal.

2.7.2 A transparência fiscal internacional

A transparência fiscal internacional é, segundo LOPES (2018:39), uma medida anti abusiva que consiste na imputação aos sócios residentes em território nacional dos lucros obtidos, na proporção da respectiva participação no capital social e independentemente da sua distribuição. O objectivo da transparência fiscal internacional é combater a evasão fiscal, dificultando a deslocalização de lucros do Estado de residência para espaços jurisdicionais com taxas de tributação mais diminutas, tributando-se, os rendimentos que, de outra forma não seriam tributados.

O artigo 51 do CIRPC - Imputação de lucros de sociedades residentes em países com regime fiscal privilegiado, contém regras que, segundo NABAIS (2019:558), verificadas certas situações, se concretizam na ampliação do valor dos rendimentos recebidos de entidades residentes, em países com regimes fiscais privilegiados ou mais favoráveis, configurando-se tais regimes como verdadeiros paraísos fiscais ou meros regimes fiscais preferenciais.

Consagrando um regime de transparência fiscal internacional, para as designadas *Controlled Foreign Companies* (CFC), o nº 1 do artigo 51 do CIRPC determina que *são imputados, aos*

sócios residentes em território moçambicano, na proporção de sua participação social e independentemente da sua distribuição, os lucros obtidos por sociedades residentes fora desse território (moçambicano) e aí submetidos a um regime claramente mais favorável, desde que o sócio detenha, directa ou indirectamente, uma participação social de, pelo menos, 25%, ou, no caso de a sociedade não residente ser detida, directa ou indirectamente, em mais de 50%, por sócios residentes, uma participação social de, pelo menos, 10%.

Neste caso, a participação maior ou igual a 25% do sócio residente é que determina a aplicação desta disciplina ou, se sócios residentes tiverem a maioria qualificada de participação, vai ser aplicada esta disciplina a quem ali tiver isoladamente o mínimo de 10%.

Para o efeito, considera-se, nos termos do CIRPC, que uma sociedade está submetida a um regime claramente mais favorável, se, no território de residência da mesma, não for tributada em imposto sobre o rendimento ou se a taxa efectiva de tributação for igual ou inferior a 60% da taxa do IRPC, em vigor, em Moçambique ($32\% \times 60\% = 19,2\%$ de taxa máxima de tributação nesse território).

O CFC, inicialmente, é segundo LOPES (2018:40-41) *aplicado aos rendimentos passivos, a fim de evitar a retenção de lucros, nos Estados com regimes fiscais privilegiados, onde as subsidiárias estão domiciliadas, desconsiderando-se a personalidade jurídica das sociedades cuja constituição tenha sido inspirada, predominantemente, por razões de ordem fiscal.*

Nos exercícios seguintes, em que haja uma efectiva distribuição de lucros já imputados, anteriormente, são estes deduzidos à base tributável, havendo lugar a crédito de imposto por *dupla tributação* internacional

2.8 A operacionalização do Regime de transparência fiscal em Moçambique

A liberdade de associação é um direito constitucionalmente consagrado em Moçambique conforme disposto no art. 52 da CRM, conjugado com a Lei 8/91 de 18 de Julho que regula o Direito a Livre Associação nos termos da qual se considera a livre associação como uma garantia básica de realização pessoal dos indivíduos na vida em sociedade.

Em Moçambique, não há uma *lei-quadro*, visando regular a criação, organização e funcionamento das Associações Públicas Profissionais (doravante APP), que se designam como “Ordens” ou “Câmaras” profissionais e não existe igualmente um *Regime jurídico* da constituição e funcionamento das sociedades de profissionais, que tenham por objecto principal o exercício em comum de actividades profissionais organizadas numa única associação pública profissional.

As Associações são criadas e regidas no âmbito da Lei Civil (art.167 a 184 do Código Civil, aprovado pelo Decreto Lei 47344, de 25 de Novembro) e regulado pela Lei 8/91, de 18 de Julho, anteriormente referida.

Olhando para as profissões independentes, ditas liberais, em Moçambique, a advocacia e as actividades das sociedades de contabilidade e auditoria são as únicas que, quando exercida em sociedade, estão imperativamente sujeitas a uma tipologia fechada, na sua forma de constituição e organização, e que, por consequência, está obrigatoriamente sujeita ao regime de transparência fiscal.

Os demais profissionais liberais, sejam eles médicos, arquitectos, engenheiros, quando decidem exercer a profissão, na forma societária, podem escolher, com mais ou menos restrições, a forma de o fazerem, em sociedade civil pura, ou adoptando a forma comercial, dispondo de liberdade de opção pelo regime de tributação, em parte.

As sociedades de profissionais são, nos termos do artigo 6 do CIRPC, definidas como *aquelas constituídas para o exercício de uma actividade profissional*, constante da lista da CAE, em que todos os sócios são profissionais dessa actividade *que, no seu desempenho, predomine carácter científico, técnico ou artístico da respectiva profissão*.

O Instituto Nacional de Estatística – INE (2008:211) publicou o CAE Revisão 2 (abreviadamente designado CAE - Rev.2), que descreve, na *secção M – Actividades de consultoria, científicas, técnicas e similares* e, que requerem um grau elevado de conhecimentos e de formação, especializados.

Para a sociedade de advogados constam actividades descritas, com código de grupo 691 – Actividades jurídicas e para as sociedades de contabilistas, as actividades estão descritas com código de grupo 692 – Actividades contabilidade e auditoria; consultoria fiscal.

O Classificador de Actividades Económicas é um instrumento de normalização estatística, usado para classificação de empresas e estabelecimentos, para elaboração de estudos, estatística e não só para publicação de textos oficiais. O CAE-Rev.2 feito com base na Classificação Internacional Tipo de Todos os Ramos de Actividade Económica das Nações Unidas, abreviadamente designado por CITA-Rev.4, publicado em 2007. O CAE é utilizado para padronizar os códigos da actividade económica e enquadramento fiscal utilizado pelos diversos órgãos administrativos tributários, determinando-se através dele quais serão as actividades económicas exercidas pela empresa e o respectivo enquadramento fiscal.

Desta forma, não obstante a inexistência de uma *lei-quadro*, visando regular a criação, organização e funcionamento das APP, se, observado o CAE relativamente às actividades consideradas como trabalho independente, nos termos do CIRPS, temos identificadas bases para a promoção e aplicação do regime de transparência fiscal, considerando alcançáveis as necessárias alterações aos estatutos das Ordens ou a introdução de um regime jurídico próprio que, conformem como sociedades de profissionais, para conformação ao regime de transparência fiscal.

Considerando o acima exposto, ainda encontramos um desafio para transpor, em sede da inscrição e operacionalização destas sociedades junto á Autoridade Tributária, quando as consideradas sociedades de profissionais ou os profissionais independentes, definidas no âmbito do CAE, apresentam-se optando por inscrever-se em sede do ISPC, por razões de praticabilidade e poupança fiscal, sendo tributadas a taxa de 3%, contra taxa máxima de 32% em sede do IRPC e do IRPS.

2.9 Obrigações fiscais das sociedades de profissionais em Moçambique

A sociedade transparente tem as suas obrigações, no campo do IRPC, uma vez que, por possuir a estrutura organizativa que caracteriza as sociedades, é através dos métodos previstos no CIRPC que se pode calcular a matéria colectável. Assim, a sociedade é sujeito passivo do IRPC, quanto aos deveres de cooperação mas não o é quanto à obrigação contributiva. Este cenário assemelha-se aos empresários em nome individual, auferindo rendimentos de segunda categoria, que tenham contabilidade organizada, cujas regras de apuramento do rendimento colectável remete-se ao CIRPC, conforme disposto no artigo 34 do CIRPS, não obstante serem tributados em IRPS.

Os sócios ou membros das entidades abrangidas pela transparência fiscal estão enquadrados no regime de contabilidade organizada, por exclusão de enquadramento, no regime simplificado, (previsto para entidades com volume de negócios inferior a 2.500.000,00MT), conforme se pode interpretar do previsto na alínea b) do nº 8 do artigo 33 do CIRPS. Desta forma, não se pode conceber que as próprias sociedades transparentes fossem enquadradas fora da contabilidade organizada, por razões óbvias, mesmo que a previsão inicial do volume de negócios fosse inferior aos 2.500.000,00MT, sujeitando-se a todas as obrigações e aspectos ligados à contabilidade organizada, com a exclusão da obrigação principal que é a de pagamento do IRPC.

No tocante à liquidação do Imposto, prevê o legislador que da reforma da liquidação nas sociedades transparentes, as *correções fiscais que determinam a alteração dos montantes imputados aos respectivos sócios ou membros*, deverão os serviços da Administração Tributária *promover as correspondentes modificações na liquidação efectuada àqueles, cobrando-se ou anulando-se em consequência as diferenças apuradas*, conforme previsto no artigo 23 do RCIRPC, aprovado pelo Decreto 9/2008, de 16 de Abril.

Deste articulado resulta que a própria Administração Tributária deverá promover, a correlativa alteração dos montantes liquidados, procedendo a cobrança ou anulação em consequência de tais diferenças apuradas, o que pressupõe a alteração do documento que serviu de base para imputação aos sócios (declaração de rendimentos da sociedade transparente – M/22) e em sede das declarações de rendimento individuais dos sócios – M/10 – Anexo B, na segunda categoria pelos respectivos sócios, em sede do CIRPS ou M/22, consoante o caso, não limitando as correções em sede da sociedade.

Nessa esfera, entende-se que tendo as sociedades o dever de cooperação previstos em sede do IRPC, são estas que serão alvo de notificação quer para esclarecimentos quer seja para correções da respectiva matéria colectável (e por consequência na esfera individual dos sócios), conforme se pode interpretar do artigo 19 conjugado com o artigo 23, ambos do Regulamento do CIRPC (RCIRPC), aprovado pelo Decreto 9/2018, de 16 de Abril.

Ainda dos procedimentos e formas de liquidação prevista no nº 4 do artigo 21 do RCIRPC, determina-se que as deduções relativas a dupla tributação económica de lucros distribuídos, a correspondente a dupla tributação internacional, a relativa a benefícios fiscais e ao pagamento especial por conta, para as sociedades sujeitas à transparência fiscal, são imputadas aos respectivos sócios, conforme a participação individual e deduzido ao montante apurado com base na matéria colectável que tenha tido em consideração a respectiva imputação.

Neste caso, o crédito de imposto apurado em sede de participações noutras sociedades, quer sejam residentes ou não residentes, os benefícios fiscais dedutíveis à colecta, são dedutíveis na esfera individual dos sócios, em sede da declaração de rendimentos M/10 ou M/22. Ressalve-se, quanto ao crédito de pagamento especial por conta, como se reveste de adiantamento por conta, não sendo exigível à sociedade, o seria aos sócios, devedores do imposto, mas não é, pela simples razão de não estar previsto em sede do IRPS, pelo que, não se mostra possível a constituição de crédito relativo ao pagamento especial por conta, nestas sociedades.

Nos casos de resultados da partilha de lucros, determina o nº1 do artigo 19 do RCIRPS, que *é englobado para efeitos de tributação dos sócios, no exercício em que for posto à disposição*, cuidando-se para que não sejam duplamente tributados, tendo em conta que no final de cada período de tributação a matéria colectável é imputada aos sócios para efeitos de tributação em sede do IRPS, independentemente de ter havido a distribuição de lucros.

O que estabelece o legislador neste caso, no nº 4 do artigo 19 do RCIRPS, que, *ao valor que lhes for atribuído em virtude da partilha, é ainda abatida a parte do resultado de liquidação que, para efeitos de tributação, lhes tenha sido já imputada, assim como a parte que lhes*

corresponder nos lucros retidos na sociedade nos exercícios em que esta tenha estado sujeita àquele regime.

Tal como os lucros que foram levados a reservas ou a resultados transitados, no cumprimento de imposição legal, de alguma disposição contratual ou por simples deliberação dos sócios, deverão ser abatidos aos valores partilhados e só serão englobados, os respectivos valores líquidos.

No que diz respeito aos prejuízos fiscais, estabelece o CIRPC, no n.º 6 do artigo 41, que *os prejuízos fiscais respeitantes a sociedades mencionadas no n.º 1 do artigo 6 (sociedades de transparência fiscal), serão deduzidos, unicamente, dos lucros tributáveis das mesmas sociedades.* Essa disposição remete a que, nos casos em que uma sociedade de profissionais apurasse um resultado contabilístico positivo, mas após as regularizações efectuadas no Quadro 08 da Declaração de rendimentos para pessoas colectivas - modelo 22, se verificasse que a mesma apresentava um prejuízo fiscal, não seria, então, efectuada qualquer imputação, aos respectivos sócios, e o referido prejuízo fiscal somente poderia ser deduzido, nos exercícios seguintes, aos lucros tributáveis que essa sociedade viesse a apresentar, conforme sustenta Colaço (2019).

Relativamente à sujeição ou não ao IRPC, as pessoas colectivas sujeitas ao regime de transparência fiscal não são tributadas em imposto sobre o lucro (IRPC), portanto, em sede do modelo 22, estes não preenchem o quadro 12 relativo à liquidação ou cálculo do IRPC, pois tal preenchimento da declaração de rendimentos termina no quadro 09 dedicado ao apuramento da Matéria colectável, após dedução de prejuízos e benefícios fiscais, havendo-os.

Essa matéria colectável é repartida pelos sócios, em função das percentagens de sua participação na sociedade, para que liquidem os impostos nas suas declarações individuais de rendimento – M/10 ou M/22, conforme previsto no artigo 6 do CIRPC e, tal rendimento está isento do IRPC, nos termos do n.º 2 do artigo 13 do CIRPC.

O legislador prevê, igualmente, não somente a isenção/não tributação a imposto sobre o lucro, mas também reforça que estes os rendimentos das sociedades de profissionais, derivados da actividade profissional, não estão sujeitos a retenção na fonte, em sede do IRPC, pelo mecanismo

de retenção na fonte, nos termos previstos no artigo 14 do CIRPC, por exclusão, todo o rendimento abrangido pela transparência fiscal, pretendendo-se, seguramente, que não se onere a quem não pertençam tais rendimentos.

A dispensa de retenção na fonte, prevista na alínea f) do artigo 68 do CIRPC, relativamente a rendimentos prediais, não se estende às pessoas colectivas sujeitas ao regime de transparência fiscal, sendo claro que se tais entidades obtiverem rendimentos não profissionais ficarão sujeitos a IRPC retenção na fonte.

Desta forma, o disposto no artigo 14 conjugado com o n.º 2 do artigo 13, ambos do CIRPC (que prevê a não sujeição a retenção na fonte de IRPC) cobrirá apenas rendimentos associados à natureza da referida entidade (rendimentos profissionais para sociedades de profissionais), pelo que, a dispensa de retenção na fonte não engloba toda a natureza de rendimentos, salvo os rendimentos derivados das actividades profissionais, que caracterizam o móbil de enquadramento, no âmbito do artigo 6 do CIRPC.

Das obrigações de pagamento, importa referir que as sociedades de profissionais bem como as demais enquadradas nos termos do artigo 6 do CIRPC não se encontram obrigadas a pagamentos por conta e especial por conta, em sede do IRPC, previstas nos artigos 70 e 71 do CIRPC, por estas não serem titulares de rendimento ou volume de negócio, sendo pertença dos sócios ou membros, servindo a sociedade apenas como mera associação entre pessoas, para por em conjunto as suas aptidões profissionais. A obrigação de pagamento por conta está prevista para os sócios, na esfera individual, nos termos do artigo 66 do CIRPS e artigo 29 do RCIRPS.

Relativamente às tributações autónomas, previstas no n.º 4 do artigo 61 do CIRPC, as sociedades transparentes não estão isentas, considerando não haver nenhuma isenção explícita a este respeito, o que parece razoável, considerando a natureza da tributação autónoma. Sobre a tributação autónoma, LOPES (2018:134-135) disserta o seguinte:

As tributações autónomas, foram criadas para combater o abuso na mobilização de determinadas despesas para a esfera patrimonial da sociedade que, devido à facilidade com que podem ser transpostas para a esfera pessoal dos sócios, poderiam configurar rendimentos sobre os quais não incidia qualquer imposto.

O combate à evasão fiscal efetiva-se quando se dissuade as sociedades de apresentá-las com muita regularidade e em grande montante, em virtude da sua realização implicar um encargo adicional para quem nelas incorre, independentemente de a entidade aferir lucro ou prejuízo fiscal. O seu pagamento será devido independentemente da existência ou não de matéria colectável, pelo que tais despesas serão objecto de tributação de forma autónoma. Devem ser consideradas *imposto sobre certos tipos de despesa*, não sendo correto, em termos técnicos, considerarem-se *imposto sobre o rendimento*.

Quanto às despesas *não documentadas*, abrangidas também pelas tributações autónomas, apesar de registadas na contabilidade, não existe documentação que permita conhecer o seu fundamento ou respectivos beneficiários. A finalidade é proceder-se à penalização das entidades que levam a cabo este tipo de pagamentos a outras entidades que, muito provavelmente, não declaram esses rendimentos.

CAPITULO III – ESTUDO DE CASO

Para uma melhor compreensão do contexto de aplicação do regime de transparência fiscal em Moçambique, importa analisar o quadro legal existente, o que já foi feito pelas Ordens profissionais, com destaque para a Ordem dos Contabilistas e Auditores de Moçambique (OCAM) bem como pela Ordem dos Advogados de Moçambique (OAM), os comandos por elas aprovados estas, um comparativo com Portugal e as condições pré-existentes naquele país, bem como o papel que as demais instituições podem e desempenham desde a criação das sociedades, inscrição e cadastro até desaguar na tributação em sede da Autoridade Tributária de Moçambique (AT) quadro legal existente.

3.1 Pressupostos e instrumentos legais existentes em cada Ordem, para orientar as sociedades de profissionais

3.1.1 Sociedades de Advogados inscritas na OAM

As sociedades de profissionais em Moçambique, as constituídas por advogados e de que resulte o exercício de advocacia, regem-se por normas próprias da profissão, materializado no Estatuto da Ordem dos Advogados (Lei nº 29/2009, de 29 Setembro) mais adiante designada por EOAM, o Regime jurídico aplicável às Sociedades de Advogados a operar em território da República de Moçambique (Lei nº 5/2014, de 5 de Fevereiro) e instrumentos regulamentadores que lhe são próprios, diferindo-se das demais profissões liberais que não tem um regime jurídico próprio, não se limitando a um tipo societário e nem colocando restrições ao ingresso na sociedade de outras entidades que não sejam parte das respectivas Ordens. Prevê-se algumas limitações específicas ao exercício da actividade de advocacia em sociedade, que propiciam a implementação do regime de transparência fiscal, entre as quais:

- *A limitação de integração do advogado a mais de uma sociedade de advogados, nos termos do nº3 do artigo 151 do supramencionado Estatuto;*
- *O exercício de advocacia de forma diversa da prevista no referido Estatuto é considerado ilegal e punível, nos termos da lei, conforme previsto nº 1 do artigo 153 do supramencionado Estatuto;*
- *É proibido o funcionamento de escritório ou gabinete, constituído sob qualquer forma, que preste a terceiros serviços que compreendam a prática de actos integrados nos actos*

próprios da advocacia, exceptuando-se os escritórios ou gabinetes compostos exclusivamente por advogados ou as sociedades de advogados e os gabinetes de consulta jurídica, que prestem serviço gratuito, organizados pela Ordem dos Advogados, pelas instituições de defesa dos direitos humanos e pelas instituições de ensino superior do Direito para prática dos estudantes, vide disposições dos artigos 52, 54 e 57 do supramencionado Estatuto;

- *Os herdeiros não adquirem a qualidade de sócio, amortizando-se a sua participação no prazo máximo de sessenta dias (60), caso não sejam advogados devidamente inscritos, nos termos da Lei nº 5/2014, de 5 de Fevereiro, condição que mantém imutável a condição de sociedade de profissional nos termos do CIRPC, mesmo nos casos de exoneração e exclusão de sócios;*
- *As remunerações de qualquer natureza como contraprestação da actividade profissional exercida pelos advogados vinculados a sociedade, quer detenham, para além dessa, a qualidade de sócio ou associado constituem receitas da sociedade, nos termos do artigo 28 da Lei nº 5/2014, de 5 de Fevereiro;*
- *A sociedade pode atribuir mensalmente aos sócios uma importância fixa por conta de dividendos a distribuir numa base anual*, nos termos do nº1 do artigo 29 da Lei nº 5/2014, de 5 de Fevereiro.
- *A sociedade pode atribuir mensalmente aos sócios uma importância fixa por conta de dividendos a distribuir numa base anual*, nos termos do nº1 do artigo 29 da Lei nº 5/2014, de 5 de Fevereiro, acrescente-se que *estas sociedades são todas residentes e serão tributados pela universalidade dos rendimentos*, incluindo os obtidos fora do território nacional, não havendo espaço para a tributação pelo principio de territorialidade;
- *A responsabilidade pelas dívidas sociais, sendo exclusivo da sociedade*, nos termos dos artigos 30 e 31 da Lei nº 5/2014, de 5 de Fevereiro, não obstante o direito de regresso, dos actos praticados pelos sócios, administradores, associados e estagiários ou mandatários da sociedade,
- *Não é permitida à sociedade de advogados associarem-se para a prática de actos próprios de advocacia, sendo por lei tais actos atribuídos aos advogados*, nos termos do nº2 do artigo 41 da Lei nº 5/2014, de 5 de Fevereiro.

3.1.2 Sociedades de Contabilistas inscritas na OCAM

As sociedades de profissionais, as constituídas por Contabilistas e Auditores e de que resulte o exercício de contabilidade e auditoria, regem-se por normas próprias da profissão, materializado no Estatuto da Ordem dos Contabilistas e Auditores (Lei nº 8/2012 de 08 de Fevereiro) mais adiante designada por EOCAM e pela Resolução n.º11/GB/2017, que aprova o Regulamento de Admissão de Sociedades de Contabilistas e de Auditores Certificados, adiante designado por RASCAC. Prevê-se algumas limitações específicas ao exercício da actividade de contabilista e auditor em sociedade, que propiciam a implementação do regime de transparência fiscal, entre as quais:

- A inscrição na OCAM de Sociedades de Contabilistas Certificados e de Auditores Certificados implica a verificação dos seguintes pressupostos, nos termos do n.1 do artigo 49 do EOCAM: *Controlo da sociedade por sócios que possuam a categoria profissional de Contabilistas certificados os Auditores Certificados; Detenção de maioria qualificada do capital pelos membros referidos na alínea anterior, por membros associados;*
- As sociedades de Contabilistas e Auditores Certificados, estão sujeitas ao regime de inscrição obrigatória na OCAM, através de depósito de uma cópia integral dos respectivos estatutos e é condição necessária para exercer a função de Contabilista Certificado e Auditor Certificado, nos termos dos números 3 e 4 do RASCAC;
- Os membros colectivos da OCAM adoptam os tipos societários previstos no Código Comercial e demais legislações aplicáveis em Moçambique. Relativamente às sociedades internacionais, será permitido a manutenção da denominação internacional, devendo para o efeito apresentar a declaração de permissão da utilização da designação internacional, emitida pela entidade competente, nos termos dos números 6 e 7 do RASCAC.
- Os sócios das Sociedades de Contabilistas e Auditores Certificados devem ser membros da OCAM com a inscrição em vigor e em exercício pleno das funções de Contabilista ou Auditor e, estes só podem ser sócios de uma única sociedade de Contabilidade e Auditoria, nos termos do artigo 8 do RASCAC.

- A firma das Sociedades de Contabilistas e Auditores Certificados deve conter, para além do nome de cada um dos sócios ou pelo menos de um deles acrescido da expressão "& Associado" ou "& Associados", o qualificativo Sociedade de Contabilistas Certificados ou, abreviadamente "SCC", Sociedade de Auditor Certificado ou "SAC", seguido do tipo jurídico, se aplicável, exceptuando as sociedades internacionais, que é permitido a manutenção da designação internacional, nos termos do artigo 12 do RASCAC.

3.2 Estudo comparado das sociedades de profissionais em Moçambique e Portugal

Tanto em Moçambique bem como em Portugal, o regime de transparência fiscal está previsto no artigo 6 dos respectivos Códigos de Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas e, abrange: (i) *Sociedades civis não constituídas sob forma comercial*; (ii) *Sociedades de profissionais*; (iii) *Sociedades de simples administração de bens*, cuja maioria do capital social pertença, directa ou indirectamente, durante mais de 180 dias (183 dias no CIRC de Portugal) do exercício social, a um grupo familiar ou cujo capital social pertença, em qualquer dia do exercício social, a um número de sócios não superior a cinco e nenhum deles seja pessoa colectiva de direito público.

A diferença para Portugal é que estão igualmente integrados nesta forma de imputação dos resultados, os designados agrupamentos complementares de empresas e os agrupamentos europeus de interesse económico, ressalvando que o que é imputável aos sócios não é a matéria colectável mas o lucro ou o prejuízo apurado nessas entidades.

Relativamente as sociedades de profissionais, a constituída para o exercício de uma actividade profissional, em Moçambique está indexada a lista da CAE, em que todos os sócios sejam profissionais dessa actividade e desde que estes, se considerados individualmente, ficassem abrangidos pela categoria dos rendimentos do trabalho independente para efeitos do IRPS.

Em Portugal, o conceito de sociedades profissionais é o mesmo que o adoptado em Moçambique, mas não limita o escrutínio a sócios que sejam profissionais da mesma actividade, determina também que são havidas como sociedades de profissionais, as sociedades cujos rendimentos

provenham, em mais de 75%, do exercício conjunto ou isolado de actividades profissionais especificamente previstas na lista a que se refere o artigo 151.º do Código do IRS, desde que, cumulativamente, durante mais de 183 dias do período de tributação, o número de sócios não seja superior a cinco, nenhum deles seja pessoa colectiva de direito público e, pelo menos, 75% do capital social seja detido por profissionais que exercem as referidas actividades, total ou parcialmente, através da sociedade.

Em Moçambique bem como em Portugal, as sociedades de profissionais ora sujeitas ao regime de transparência fiscal, não são um tipo societário previsto tanto no Código Comercial ou no Código Civil. Estas devem adoptar um dos tipos societários previstos no Código Comercial e no Código das Sociedades Comerciais de Portugal, respectivamente, pois, só merece o nome de sociedade comercial a que tenha por objecto a prática de actividades comerciais e adopte o tipo de sociedade em nome colectivo, de sociedade por quotas, de sociedade anónima ou de sociedade em comandita simples ou em comandita por acções. Estas sociedades visam a união de esforços para o exercício de uma actividade profissional e não a de uma actividade comercial.

Em Portugal, há uma lei-quadro, aprovado pela Lei 10/2013, de 10 de Janeiro, visando regular a criação, organização e funcionamento das Associações Públicas Profissionais (doravante APP), entidades pública de estrutura associativa representativa de uma profissão que deve ser sujeita ao controlo do acesso e exercício, à elaboração de normas técnicas e deontológicas específicas e a um regime disciplinar autónomo por imperativo de tutela do interesse público prosseguido, que se designam como “Ordens” (quando correspondem a profissões cujo exercício depende da obtenção prévia do grau académico de licenciado ou superior) ou “Câmaras” profissionais, nos demais casos. É sobre esta lei-quadro que se devem basear os regimes jurídicos das sociedades de profissionais.

Em Moçambique não tem uma lei-quadro que regule as APP e nem existe igualmente um Regime jurídico da constituição e funcionamento das sociedades de profissionais, do que resulta que, para as profissões independentes, ditas liberais, a advocacia e a contabilidade e auditoria são as únicas actividades que, quando exercidas em sociedade, estarão imperativamente sujeitas a

uma tipologia fechada na sua forma de organização e, por consequência, obrigatoriamente sujeitas ao regime de transparência fiscal.

Os demais profissionais liberais (sejam eles contabilistas, auditores, médicos, economistas, engenheiros), quando decidem exercer a profissão em forma societária, podem escolher sem nenhuma restrição, ou com menos restrições, a forma de o fazerem, em sociedade civil pura, ou adoptando a forma comercial, dispondo de liberdade de opção pelo regime de tributação, em parte. A inexistência de uma lei-quadro para as APP em Moçambique, condiciona a formação, triagem, operacionalização e harmonização das sociedades de profissionais, quer pelas organizações profissionais, quer pelo Estado, com grande impacto na esfera da tributação.

Em Portugal, as sociedades de profissionais constituídas pelos Advogados estão sujeitas ao Estatuto da Ordem dos Advogados, aprovado pela Lei 145/2015, de 9 de Setembro, estatuto devidamente adaptado em função da Lei-quadro das APP, cujo regime jurídico está previsto nos artigos 213 e seguintes, sendo mandatório a adopção de um dos regimes de responsabilidade por dívidas sociais como Sociedade de responsabilidade ilimitada ou Sociedade de responsabilidade limitada e, determina que a elas é aplicável o regime fiscal previsto para as sociedades sob forma comercial. O projecto de pacto social destas sociedades está sujeito a aprovação pelo conselho geral da Ordem.

Em Moçambique, as sociedades de profissionais constituídas pelos Advogados está sujeito ao Estatuto da Ordem dos Advogados de Moçambique (EOAM), aprovado pela Lei nº 29/2009 de 29 Setembro, e o respectivo Regime jurídico aplicável às Sociedades de Advogados a operar em território da República de Moçambique, aprovado pela Lei nº 5/2014 de 5 de Fevereiro, sendo mandatório a adopção do regime de responsabilidade limitada, nos termos do artigo 9 do referido Regime da Sociedade de Advogados.

O projecto de pacto social das sociedades de advogados, quer em Moçambique, quer em Portugal, está sujeito a aprovação pela Ordem, nos termos dos Estatutos da Ordem, o que garante a conformidade de criação daquelas sociedades de profissionais, mantendo-se genuínas, admitindo-se o formato de sociedades unipessoais.

As sociedades de contabilistas profissionais certificados em Portugal, aprovado pela Lei n.º 139/2015, de 7 de Setembro, estatuto devidamente adaptado em função da Lei-quadro das APP, determina, nos termos dos artigos 115 e seguintes, que estas devem exercer em exclusivo as actividades de planificação, organização e coordenação da execução da contabilidade das entidades públicas ou privadas, que devam possuir contabilidade organizada, exercer as actividades de consultoria nas áreas de contabilidade e fiscalidade, revestem-se de natureza de sociedades civis mas, devem adoptar um tipo societário previsto no Código das Sociedades Comerciais e, o respectivo capital social e os direitos de voto deve ser detido em, pelo menos 51%, por contabilistas certificados.

Em Moçambique, as sociedades de contabilistas certificados e Auditores Certificados, prevista do Estatuto da OCAM, aprovado pela Lei n.º 8/2012, de 8 de Fevereiro, determina, nos termos dos artigos 49 e seguintes, que estas devem exercer em exclusivo as actividades de planificação, organização e coordenação da execução da contabilidade e auditoria das entidades públicas ou privadas, o controlo e a maioria qualificada do capital social destas sociedades devem ser detidos por membros que possuam a categoria de contabilista ou auditor certificado, embora admita como membros colectivos (artigo 1), sociedades que se encontrem a exercer a profissão de contabilista ou auditor, de uma forma multidisciplinar, não exclusivo.

O regime jurídico daquelas sociedades de contabilistas e auditores certificados está previsto no Regulamento de Admissão de Sociedades de Contabilistas e de Auditores Certificados, aprovado pela Resolução n.11/GB/2017 da OCAM, adiante designado por RASCAC. Este Regulamento determina que os sócios das Sociedades de Contabilistas e Auditores Certificados devem ser membros da OCAM com a inscrição em vigor e em exercício pleno das funções de Contabilista ou Auditor e, adoptam os tipos societários previstos no Código Comercial e demais legislações aplicáveis em Moçambique.

Nos termos definidos pelo legislador do CIRPC, mostra-se difícil a identificação de sociedades de profissionais que sujeitem-se ao regime de transparência fiscal, decorrente da forma como as

sociedades, tradicionalmente são constituídas em Moçambique e, da liberdade que se observa na constituição dessas sociedades mesmo quando integradas nas respectivas Ordens profissionais.

3.3 Registo Comercial e licenciamento de Entidades legais e de sociedades de profissionais

Segundo o artigo 9º do CCom tem capacidade para exercer a actividade empresarial toda pessoa singular, residente ou não, pessoa colectiva, com sede estatutária no País ou não, ou tiver capacidade civil, sem prejuízo do disposto em disposições especiais. E, nos termos dos artigos 66 e 67 do CC as pessoas singulares adquirem a personalidade e capacidade jurídica com o nascimento completo e com vida e nos termos do artigo 86 do CCom, as sociedades comerciais adquirem personalidade jurídica a partir da data do respectivo acto constitutivo. Desta feita, as empresas individuais não possuem personalidade jurídica como tal, sendo considerada personalidade jurídica da pessoa singular adstrita.

O artigo 16 do CCom apresenta as principais obrigações especiais do empresário comercial, nomeadamente: adoptar uma firma, escriturar em ordem uniforme as operações ligadas ao exercício da sua empresa, fazer inscrever na entidade competente os actos sujeitos ao registo comercial e prestar contas. Tendo em conta os objectivos da pesquisa, são discutidas a primeira e a terceira obrigações dos empresários comerciais, relacionadas com o registo comercial.

O primeiro acto jurídico para a constituição das sociedades consiste na reserva do nome comercial junto da Conservatória de Registo de Entidades Legais, doravante designada de CREL, para salvaguarda que a designação social a adoptar está disponível ou não gera conflito com outras denominações já existentes. Ademais, nos termos dos artigos 18 e seguintes do CCom, o empresário comercial deve adoptar uma firma, observando os princípios da novidade e verdade, a qual terá direito à exclusividade da mesma após o seu registo. O CCom exige que a cada forma de constituição do empresário comercial, individual ou colectiva, seja aditada uma expressão que alude àquela forma.

Sendo assim, tomando em consideração que a maior parte das sociedades de profissionais são geralmente por quotas, nos termos dos artigos 32 e 33 do CCom, estas devem conter as

expressões “Limitada” ou, abreviadamente, “Lda” ou a expressão “Sociedade Unipessoal Limitada” ou “Sociedade Unipessoal Lda” para o caso das sociedades por quotas unipessoais.

Após a reserva de nome, ainda na CREL ou nos postos dos BAÚ é feito o Registo Definitivo que culmina com a emissão da respectiva Certidão Comercial e do Certificado de Registo Definitivo. Os requisitos necessários para tratar os documentos anteriormente mencionados são: Cópia dos documentos de identificação dos sócios, Contrato de Sociedade no formato físico devidamente autenticado e formato electrónico, cópia dos NUIT da sociedade, reserva de nome original e o valor da matrícula comercial, válido para os dois documentos, que varia em função do capital social.

Seguidamente a este acto jurídico, deve-se obter o Número Único de Identificação Tributária (NUIT) junto das finanças, através do preenchimento da declaração de registo ou alterações de dados de NUIT de Pessoa Colectiva ou equiparada (Modelo 01/C). Ao Modelo de atribuição de NUIT deve-se juntar a cópia dos seguintes documentos: Certidão Comercial, NUIT e documentos de identificação dos sócios. Se eventualmente a sociedade já tiver publicado o seu pacto social no Boletim da República poderá também anexar o correspondente documento a estes.

De seguida e após a atribuição do NUIT, segue-se o processo de obtenção do alvará ou licença para o exercício da actividade comercial, ao qual pode ser obtido junto dos ministérios, delegações/direcções/Governos provinciais ou mesmo nos BAÚ, dependendo da segregação/autonomia de cada órgão que superintende a área e bem assim do tipo de actividade, conforme se pode depreender do previsto no artigo 4 do Decreto nº 39/2017, de 28 de Julho, que aprova o Regime Jurídico Simplificado do Licenciamento para o Exercício de Actividades Económicas e artigo 4 do Decreto nº 34/2013, de 2 de Agosto, que Aprova o Regulamento do Licenciamento da Actividade Comercial

O BAÚ é uma unidade de prestação de serviços estabelecida pelo Decreto nº 14/2007, de 30 de Maio, cujo objectivo é ser um balcão único para racionalizar os procedimentos para o

licenciamento das actividades económicas e outros serviços relacionados, que sejam imperiosamente tratados nos departamentos sectoriais relevantes.

Nos termos do nº 1 do artigo 5 do Decreto nº 34/2013, de 2 de Agosto conjugado os números 1 e 2 do artigo 12 do Decreto nº 39/2017, de 28 de Julho, para o registo do alvará ou licença simplificada, deve-se ter a cópia dos seguintes documentos: Declaração do NUIT da sociedade e do Representante e a respectiva procuração, devidamente nomeado no contrato ou em acta constitutiva, Certidão Comercial, documentos de identificação dos sócios, formulário próprio devidamente preenchido (onde deve se colocar o nome do representante, os CAE's das actividades a exercer, número de trabalhadores, endereço da empresa, etc). Geralmente, os processos de alvará e licença simplificada duram no máximo entre 08 a 10 dias e 1 dia, conforme o previsto nos artigos 9 do Decreto nº 34/2013, de 2 de Agosto, e artigo 14 do Decreto nº 39/2017, de 28 de Julho, respectivamente. Relativamente aos prazos, para os alvarás o prazo do término do processo depende se a actividade comercial exige ou não a vistoria, sendo mais prolongado nos casos em que haja necessidade de vistoria.

Nos termos referidos no nº 18 do Decreto nº 39/2017, de 28 de Julho e artigo 20 do Decreto nº 34/2013, de 2 de Agosto, o licenciamento simplificado custa 50% do salário da função pública e o custo de alvará é um salário mínimo da função pública em vigor, sem prejuízo de outras taxas ou emolumentos aplicáveis ao cada tipo de actividade, respectivamente.

As actividades de prestação de serviços jurídicos e de contabilidade e auditoria estão constantes da Secção M da CAE com os códigos 69100 e 69200, respectivamente. O seu licenciamento destas actividades encontra-se previsto nos dois instrumentos legais anteriormente referidos.

Nos termos das subalíneas *i*) e *ii*) da alínea b) do artigo 9 do Decreto nº 39/2017, de 28 de Julho anteriormente mencionadas estão sujeitas *apenas* a mera comunicação prévia para o seu exercício, portanto, estando do licenciamento simplificado.

Para a atribuição da certidão de mera comunicação prévia, o nº 3 do artigo 8 do RJSLEAE obriga que para as actividades cujo exercício é autorizado por Ordens Profissionais ou por outra entidade, com a comunicação deve ser junta a cópia do documento emitido pelas mesmas.

Neste sentido, depreende-se do retro exposto que, em bom rigor o licenciamento destas actividades é feito pelas respectivas Ordens, devendo apenas se fazer uma comunicação ao BAÚ da sua actividade comercial. Porém, acontece que, o licenciamento destas actividades é, geralmente, feito pelo BAÚ através da emissão do alvará sem observar estritamente a existência ou não do documento das respectivas ordens.

Existem um desfasamento entre os dispositivos legais, por que, de um lado, o RJSLEAE dá às respectivas ordens legitimidade para o licenciamento das actividades dos serviços jurídicos e de contabilidade e auditoria, e, por outro lado, é o BAÚ que atribui alvarás para àquelas actividades para sujeitos passivos, alguns dos quais, sem competências para o exercício de actividade, fazendo com que haja tantas empresas a operar nessas áreas sem o conhecimento das próprias Ordens.

Sucedo que, sendo um caso particular dentro das sociedades por quotas, ao qual não se consubstancia efectivamente nouro tipo societário muito menos numa ramificação deste, é expectável que o seu licenciamento tanto na CREL assim como no ministério que superintende a área, actualmente Ministério da Indústria e Comércio, ainda na fase preparatória, de execução e finalização deste processo houvesse efectivamente alguma segregação ou tratamento especial e nos correspondentes documentos fosse evidenciado claramente o facto de ser uma sociedade de profissionais, contudo, o registo legal destas sociedades é feito de igual modo como nas restantes sociedades comerciais, especificamente nas por quotas.

A nível do Registo das Entidades Legais, o modelo de requerimento para o Registo Inicial e Averbamento no Registo de uma Entidade Legal prevê no quadro 08 – Tipo de entidade legal, destaca que devem ser marcados os itens relevantes dos seguintes tipos: Sociedade em Nome Colectivo, Sociedade em Comandita, Sociedade de Capitais e Industria, Sociedade por Quotas, Sociedade Anónima, Fundação, associação, Consórcio, Filial ou representante de uma entidade legal estrangeira. Igualmente, devem ser anexos os documentos de constituição e Estatutos da sociedade, nos quadros 09 e 10 do supra mencionado requerimento. Não tem destaque neste registo as sociedades unipessoais, o que pode ser explicado por ser uma derivação das

Sociedades por Quotas ali prevista e nem se prevê as sociedades de profissionais, eventualmente por não ser um tipo previsto nos termos do CCom.

3.4 Condições de cadastro/inscrição fiscal na AT para sociedades de profissionais

Os modelos de declarações de cadastro e impostos usados na AT para IRPS e IRPC são aprovados pelo Ministro que superintende a Área de Finanças, nos termos artigo 2 dos Decretos 8/2008 e do Decreto 9/2008, ambos de 16 de Abril, que aprovam os Regulamentos do CIRPS e do CIRPC, respectivamente. Neste âmbito, foram aprovados os referidos modelos e declarações pelos seguintes dispositivos:

- a) O Despacho de 31 de Agosto de 2020, de Sua Exia o Ministro da Economia e Finanças, aprova e publica a actualização dos modelos de declarações de IRPS e IRPC;
- b) O Despacho de 19 de Abril de 2019, de Sua Exia o Ministro da Economia e Finanças, aprova e publica os novos modelos de declaração do IVA e do ISPC;
- c) O Despacho de 20 de Marco de 2013, de Sua Exia o Ministro da Economia e Finanças, aprova os modelos de registo e alteração de dados das pessoas singulares e colectiva bem como do inicio e de cessação de actividade.

O contacto com a Autoridade Tributária inicia através do preenchimento do M01/C – Modelo de Declaração de Registo ou alterações de dados do NUIT das pessoas colectivas ou equiparadas, onde se destacam os quadros 03 do M01/C – Nome/Designação social que devera ser preenchido de acordo com o nome descrito no alvará, acto de constituição da sociedade lavrados em escritura pública (cartórios, serviços notário) ou que conste no Boletim da República ou um documento legal entregue pela entidade competente para o licenciamento da actividade. No quadro 04 do M01/C – Nome comercial, preenche o nome comercial na qual a entidade é conhecida, caso exista.

No quadro 06 do M01/C – destaca-se que se for entidade empresarial, assinalar *apenas uma quadrícula*, consoante o enquadramento da entidade, destacando-se opções como Sociedades Anónimas, Sociedades Por Quotas de Responsabilidade Limitada, Sociedades de Simple Administração de Bens, Heranças Jacentes, Sociedade Civil não constituída Sob Forma Comercial, Sociedade Unipessoal, Sociedade de Profissionais, entre outras. No quadro 07 do

M01/C – dá-se destaque para entidades não empresariais como Sindicatos, Autarquias, Associação não lucrativa, entre outras.

Após a atribuição do NUIT, por solicitado por via do M01/C, o sujeito passivo comunica através do M/02 – Declaração registo ou alterações de dados de início de actividade através do M/02, onde se destaca o quadro 03 do M/02 – Nome/Designação social que devera ser preenchido de acordo com o nome descrito no alvará, acto de constituição da sociedade lavrados em escritura pública (cartórios, serviços notário) ou que conste no Boletim da República ou um documento legal entregue pela entidade competente para o licenciamento da actividade. No quadro 04 do M/02 – Nome comercial, preenche o nome comercial na qual a entidade é conhecida, caso exista. No quadro 08 do M/02 – os tipos de actividade a exercer, por ordem de prioridades, entendendo-se como principal aquela que proporciona maior receita esperada (aquando da inscrição) ou realizada (aquando da alteração) e, maior numero de trabalhadores. Nome de outras actividades a exercer (actividade secundaria a que provem de bens e serviços para terceiros e que seja diferente da principal e actividades auxiliares as que provem de bens não duráveis ou serviços como apoio as actividades da organização), CAE (preenchido pela AT).

No quadro 09 do M/02 – sujeição em ISPC, para sujeitos passivos com volume de negócio descrito for inferior a 2.500.000,00Mt mas superior a 36 salários mínimos do salário mínimo mais elevado a 31 de Dezembro do ano anterior, podendo optar e pagar de uma vez, para todo ano 75.000MT ou optar pelo regime de isenção se o volume de negócios for igual ou inferior a 36 salários mínimos do salário mínimo mais elevado a 31 de Dezembro do ano anterior.

No quadro 10 do M/02 – opções de tributação, para onde deve indicar o regime de escrituração (contabilístico) se de contabilidade organizada, se regime simplificado de escrituração (sem contabilidade organizada), em sede de impostos sobre o rendimento.

No quadro 11 do M/02 – taxa aplicável a tributação, destinado a sujeitos passivos que são beneficiados de isenção ou redução da taxa, destacando o dispositivo legal, bem como o período de tributação. Este quadro prevê uma quadrícula para destacar a transparência fiscal, para os casos em que no quadro 06 do M01/C de solicitação de NUIT tiver indicado Sociedade de

Profissionais, Sociedade Civil não constituído Sob a Forma Comercial ou Sociedade de Simples Administração de Bens.

Importa referir que a porta de contacto e enquadramento fiscal de cada pessoa colectiva ou equiparada é por via dos modelos solicitação de NUIT e de início de actividade acima mencionados, dos quais os demais modelos e declarações dependem.

Considerando o tema em estudo, importa debruçar-se sobre as declarações fiscais relacionadas a impostos sobre o rendimento.

O M/10 IRPS – Declaração de Rendimentos das Pessoas Singulares, determinada nos termos do artigo 52 do CIRPS, e que dele faz parte integrante o M/10V – verbete de englobamento da declaração de rendimento das pessoas singulares, para quem auferir rendimentos para além da primeira categoria. O M/10 Anexo A IRPS – Declaração de rendimentos de 2ª Categoria, prevê no quadro 09 – imputação de rendimentos - transparência fiscal/herança indivisa, nos termos do artigo 6 do CIRPS, destacando o NUIT da sociedade profissional em que foi apurado a matéria colectável (transportado do campo 298 do quadro 11 da Declaração de Rendimento – M/22 de IRPC), designação da sociedade e o referido rendimento imputado ao sócio.

O mecanismo de não tributação em sede do IRPC, para o regime de transparência fiscal, para cumprir o comando do número 2 do artigo 13 do CIRPC, a designada de isenção, é activada na quadrícula do quadro 07 – regimes de tributação de rendimentos do M/22 de IRPC, que impede o uso do quadro 12 relativo a cálculo do imposto. Nos casos em que a sociedade tenha participações sociais noutras sociedades de transparência fiscal, a fracção da matéria colectável a que lhe pertence é absorvida fiscalmente por via do campo 208 do quadro 08 do M/22.

Ao destacar no quadro 06 do M01/C o tipo de entidade empresarial a ser seleccionado, em apenas uma quadrícula dentre várias possíveis, empresta alguma margem de liberdade ao sujeito passivo ou seu representante de escolher o critério para o efeito, sem que o mesmo obedeça a uma ordem de escalonamento. A título de exemplo, uma sociedade de profissionais pode ser ali enquadrada como sendo:

- a) Sociedade de profissionais;
- b) Sociedade Unipessoal;

- c) Sociedade por Quotas de Responsabilidade Limitada;
- d) Sociedade Anónima, eventualmente.

Este leque de opções liga-se ao facto de não estar prevista a Sociedade de Profissionais como um tipo societário à luz do CCom podendo esta revestir-se de qualquer daqueles tipos. Ademais, em consequência da introdução de dados no quadro 07 do M/02 – dados relativos a actividade esperada, no tocante ao volume estimado de negócios e número de trabalhadores vai determinar o preenchimento do quadro 09 do M/02 – sujeição em ISPC, isto é, se destacar um volume de negócio modesto para uma Sociedade por Quotas de Responsabilidade Limitada, Sociedade Unipessoal (abaixo de 2.500.000MT), resulta num enquadramento em sede do ISPC, para uma tributação a uma taxa de 3%, sem sujeição a tributação ou enquadramento em sede de imposto sobre o rendimento, impactando na disfuncionalidade da Transparência Fiscal e dos seus objectivos.

3.5 Dados estatísticos sobre profissionais e sociedades de profissionais inscritos na AT, OAM e OCAM

Compilando os dados fornecidos pela AT, OCAM e OAM, temos a seguinte situação de sociedades de profissionais e de profissionais individuais inscritas junto a cada uma das instituições, em 2021:

Tabela 1 - Dados estatísticos sobre profissionais e sociedades de profissionais inscritos na AT, OAM e OCAM

Descrição	SINGULARES		COLECTIVOS	
	Inscritos	Activos	Inscritos	Activos
OCAM Contabilistas	4637	2690	211	141
OCAM Auditores	100	60	26	20
OAM	2314	1693	-	175
AT – Contabilistas e Auditores	-	-	-	-
AT – Advogados	-	5	-	2
AT - Transparência Fiscal Internacional	-	-	-	-

Fonte: Autor (2022)

A informação solicitada a OCAM foi por carta datada de 16 de Março de 2021 e respondida por correio electrónico em 16 de Março de 2021 e actualizada também por correio electrónico a 05 de Agosto de 2022. A informação da OAM foi solicitada a 16 de Março de 2021 e respondida por carta em 09/04/2021. Relativamente aos dados solicitados a AT foi feita por carta datada de 16 de Março de 2021 e respondida por correio electrónico a 23 de Setembro de 2021.

Para as sociedades de profissionais constituídas pelos Advogados é mandatário a adopção do regime de responsabilidade limitada, nos termos do Regime jurídico aplicável às Sociedades de Advogados a operar em território da República de Moçambique.

O projecto de pacto social das sociedades de advogados bem como das sociedades de contabilistas e auditores, está sujeito ao regime de inscrição obrigatória e da aprovação pela Ordem, nos termos dos seus Regulamentos de Admissão de Sociedades, o que pode garantir a conformidade de criação daquelas sociedades de profissionais, mantendo-se genuínas, admitindo-se o formato de sociedades unipessoais.

A firma das Sociedades de Contabilistas e Auditores Certificados deve conter, para além do nome de cada um dos sócios ou pelo menos de um deles acrescido da expressão "& Associado" ou "& Associados", o qualificativo Sociedade de Contabilistas Certificados ou, abreviadamente "SCC", Sociedade de Auditor Certificado ou "SAC", seguido do tipo jurídico, se aplicável, exceptuando as sociedades internacionais, que é permitido a manutenção da designação internacional.

Considerando estas previsões, a nível de cada Ordem, entendemos que o papel de supervisão das mesmas não está sendo exercido na sua plenitude, a ponto de cumprir integralmente com o estabelecido nos seus Regulamentos de Sociedades, ressaltando o papel quase ausente da AT relativo a harmonização de procedimentos de inscrição, cadastro e tributação dessas sociedades, quando devesse ser a guardiã dos objectivos da transparência fiscal, o que resulta no fosso entre as sociedades profissionais existentes sob tutela da OAM e OCAM e as que efectivamente estejam a ser tributadas sob controlo da AT, sem esquecer-se aquelas que, estando em outras Ordens não foram aqui chamadas neste trabalho.

CAPÍTULO IV – METODOLOGIA DE INVESTIGAÇÃO

Tipos de pesquisa

a) Quanto a abordagem do problema

A metodologia de investigação seguida neste trabalho foi, de acordo com Ruas (2017:96), no âmbito do paradigma positivista ou quantitativo, que trata da colecta, da análise e do processamento de dados e informação quantificável, obtida fundamentalmente da condução de estudos cruzados, correlacionais, experimentais e quase-experimentais.

b) Quanto ao objectivo da pesquisa

De acordo com Prodanov & De Freitas (2013:53), o objectivo da pesquisa é explicativo, porque procura explicar os porquês das coisas e suas causas, por meio de registos, da análise, da classificação e da interpretação dos fenómenos observados. Neste caso, os dados foram recolhidos sem nenhuma manipulação.

Gil (2008) citado por Prodanov e De Freitas (2013) define os documentos de primeira mão ou fontes primárias como os que não receberam qualquer tratamento analítico, como: documentos oficiais, reportagens de jornal, cartas, contratos, diários, filmes, fotografias, gravações entre outros.

As fontes secundárias são as que, de alguma forma, já foram analisadas, tais como: relatórios de pesquisa, relatórios de empresas, tabelas estatísticas, entre outros. A fase de colecta de dados envolveu a identificação de sociedades de profissionais existentes na OAM e OCAM, e a comparação os dados obtidos junto da AT relativamente às sociedades de profissionais inscritas no regime de transparência fiscal.

c) Quanto aos procedimentos

Quanto aos procedimentos a pesquisa é bibliográfica, documental e estudo de caso. Segundo Prodanov e De Freitas (2013) a pesquisa é bibliográfica quando elaborada a partir de material já publicado, com o objectivo de colocar o pesquisador em contacto directo com todo material já escrito sobre o assunto da pesquisa. Para este trabalho foram usados livros e artigos científicos que tratam do tema em alusão, legislação diversa, dados recolhidos junto das entidades visadas e internet.

Gil (2008) diz que a pesquisa documental vale-se de materiais que não receberam ainda um tratamento analítico ou que ainda podem ser reelaborados de acordo com os objectivos da pesquisa.

CAPÍTULO V – CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES

5.1 CONCLUSÕES

O regime de transferência fiscal caracteriza-se pela imputação aos sócios da parte do lucro que lhes corresponder, independentemente da sua distribuição, visando objectivos de neutralidade, combate à evasão fiscal e eliminação da denominada dupla tributação económica dos lucros distribuídos aos sócios, designando-se as sociedades sujeitas a ele como sociedades de transparência fiscal ou, entidades transparentes.

Este regime assenta no enquadramento do rendimento obtido de uma pessoa colectiva como não estando sujeito a tributação em IRPC e, portanto, não sujeito às regras de liquidação do imposto previsto no CIRPC. O comando normativo existente no artigo 6 do CIRPC é o da transferência para a esfera individual dos sócios destas sociedades da respectiva porção da matéria colectável, como consequência da desconsideração da personalidade jurídica daquela sociedade, para efeitos fiscais.

A neutralidade fiscal como objectivo de transparência fiscal pressupõe que rendimentos idênticos devem originar uma tributação idêntica, independentemente da forma organizativa que cada um aparenta ter. Observa-se na prática que sociedades de profissionais e aquelas que reúnem os requisitos para que sejam assim consideradas, algumas estão inscritas na AT como sujeitas à tributação em sede do ISPC, outras estão enquadradas como sociedades comuns e a serem tributadas no regime geral em sede do IRPC e, pouquíssimos casos notáveis é que identificam-se como sociedades de profissionais, estão inscritas fiscalmente como tal e os seus rendimentos são tributados em sede do IRPS na esfera individual dos seus sócios. Portanto, este objectivo não está sendo atingido.

No contexto internacional, o combate a evasão fiscal como objectivo de transparência fiscal visa evitar a criação de sociedades com o intuito de contornar a progressividade do imposto sobre o rendimento das pessoas singulares, considerando que a tributação das pessoas singulares é de longe muito mais alta em relação a das pessoas colectivas. No contexto moçambicano, a taxa

nominal do IRPC é fixa, de 32% e as taxas do IRPS são progressivas, variando com o nível de rendimento, de 10% a 32%, sobre o rendimento colectável remanescente, após deduções relativas ao mínimo não tributável, portanto, almofadada. Para o caso de combate a evasão fiscal, é nosso entendimento de que para efeitos de arrecadação de receita é marginal, salvo quando combinado com o objectivo anterior.

A eliminação da dupla tributação económica como objectivo da transparência fiscal visa impedir que o rendimento das sociedades seja tributado, em sede de IRPC, imputando-o aos sócios que as compõem e tributando na respectiva esfera individual, garantindo que a tributação desse rendimento ocorra uma só vez. Se considerarmos que as entidades qualificáveis como sociedades de profissionais tem sido enquadradas no regime geral ou sujeitas ao IRPC, a eliminação da dupla tributação não se efectiva, sendo duplamente tributados nos casos em que estão no regime geral a 32% em IRPC e, dependendo do nível de rendimento obtido pelo sócio, a título de dividendo, novamente tributado até 32% em sede do IRPS, terceira categoria de rendimentos, ressalvando a dedução de eventual retenção na fonte de IRPS feita pela sociedade aquando da colocação à disposição do dividendo. Em sede do ISPC, a apropriação dos resultados tem escapado à tributação.

As sociedades de profissionais em Moçambique são aquelas que tenham sido constituídas para o exercício de uma actividade profissional constante da lista do CAE, em que todos os sócios sejam profissionais dessa actividade e desde que estes, se considerados individualmente, fiquem abrangidos pela categoria dos rendimentos do trabalho independente, para efeitos do IRPS (especialidades cujos rendimentos tenham lugar em remuneração de trabalho técnico ou científico, exercido em regime livre, incluindo o serviço de consultorias, estudos, pareceres e outros trabalhos ou actividades da mesma natureza, sempre que, no seu desempenho, predomine carácter científico, técnico ou artístico da respectiva profissão). Destacam-se advogados, contabilistas, auditores, engenheiros, arquitectos, médicos, entre outros.

A sociedade de profissionais tem as suas obrigações, no campo do IRPC, uma vez que, por possuir a estrutura organizativa que caracteriza as sociedades, é através dos métodos previstos no CIRPC que se pode calcular a matéria colectável. Assim, a sociedade é sujeito passivo do IRPC,

quanto aos deveres de cooperação mas não o é quanto à obrigação contributiva por estas não serem titulares de rendimento ou volume de negócio, sendo pertença dos sócios ou membros, servindo a sociedade apenas como mera associação entre pessoas, para pôr em conjunto as suas aptidões profissionais.

A inscrição, enquadramento e tributação em regime de transparência fiscal é obrigatória para as sociedades de profissionais, sociedades de simples administração de bens e sociedades civis sob a forma comercial, nos termos do artigo 6 do CIRPC. Essa obrigatoriedade não se efectiva por conta das lacunas e deficiências no processo de licenciamento, inapropriada inscrição e enquadramento fiscal bem como da falta de acompanhamento por parte das Ordens profissionais, considerando as disposições dos respectivos regulamentos das sociedades profissionais.

No contexto da pluralidade dos impostos de tributação directa, a saber, IRPC, IRPS e ISPC, a presença deste último tem sido usado como justificativa para inscrição quase que arbitrária de sociedades neste regime de tributação e de profissionais actuando de forma independente. O nº 8 do artigo 33 do CIRPS, ao estabelecer que ficam excluídos os sócios e membros das entidades abrangidas pela transparência fiscal da aplicação do regime simplificado, remete para essas entidades a sujeição a contabilidade organizada. Desta forma, não percebemos haver enquadramento legal para inscrição, cadastro e tributação destas sociedades de profissionais em sede de ISPC, mesmo no contexto de pluralidade dos impostos de tributação directa em Moçambique.

As sociedades de profissionais bem como as demais enquadradas nos termos do artigo 6 do CIRPC, no âmbito da transparência fiscal, não se encontram obrigadas a pagamentos por conta e especial por conta, em sede do IRPC, previstos nos artigos 70 e 71 do CIRPC, bem como ao IRPC devido a final e retenções na fonte relativas a rendimentos da actividade desses profissionais por via da sociedade, por estas não serem titulares de rendimento ou volume de negócio, sendo pertença dos sócios ou membros, servindo a sociedade apenas como mera associação entre pessoas, para pôr em conjunto as suas aptidões profissionais ficando apenas expostos os seus sócios da tributação dos seus lucros mesmo que não haja deliberação da sua assembleia para a sua distribuição ou colocação a disposição.

A falta de um quadro legal apropriado em Moçambique, que rege o funcionamento das Associações Públicas Profissionais (Ordem e Câmaras) condiciona a implementação das sociedades de profissionais e, por consequência, limita a aplicação plena da transparência fiscal, nos moldes previstos no artigo 6 do CIRPC, reduzindo a que estas sejam arbitrariamente criadas e caiam fora da rede do legislador. Não obstante, considerando os vários aspectos avaliados somos de opinião de que existem mecanismos de garantir a eficácia da transparência fiscal em Moçambique não obstante não estarem a ser observados para a sua garantia e o alcance dos objectivos da transparência fiscal.

5.2 RECOMENDAÇÕES

A falta de um quadro legal apropriado em Moçambique, que rege o funcionamento das Associações Públicas Profissionais (Ordem e Câmaras) condiciona a implementação das sociedades de profissionais e, por consequência, limita a aplicação plena da transparência fiscal, nos moldes previstos no artigo 6 do CIRPC, reduzindo a que estas sejam arbitrariamente criadas e caiam fora da rede do legislador. Desta forma, recomendamos a aprovação um quadro legal para reger o funcionamento das Associações Públicas Profissionais (Ordem e Câmaras), sobre o qual devem conformar-se os Estatutos destas;

Em 2009, entrou em vigor o ISPC, um imposto de tributação directa, a semelhança do IRPC e IRPS, devido tanto por pessoas singulares ou colectivas, a uma taxa liberatória de 3%, contra os 32% de taxa máxima nominal tanto do IRPS como do IRPC, sem distinção da natureza das actividades desenvolvidas, tornou-se num drenador tanto das empresas como dos profissionais potencialmente abrangidos pelo regime de transparência fiscal. Neste sentido, recomenda-se a reforma do CISPC, peneirando-se a natureza e âmbito de aplicação, bem como, destacando-se claramente as entidades e negócios excluídos da sua aplicação, com destaque para a correcta aplicação da transparência fiscal, pois, afecta o primeiro objectivo desta que é o do combate a evasão fiscal;

Nos termos estatuídos para o regime de transparência fiscal em Moçambique, nada se diz sobre o momento de verificação dos pressupostos subjacentes para a aplicação da transparência fiscal, presumindo-se portanto como estáticos, como dado adquirido no momento da constituição, contudo, as sociedades estão sujeitas a mutações ao longo do seu tempo de vida. Ademais, um profissional pode, no cenário actual, integrar na sua estrutura societária não profissionais da área, que por conta disso, desvirtuem a natureza de sociedade profissional. Neste sentido, recomenda-se a reforma deste aspecto no artigo 6 do CIRPC, para que haja dinamismo na avaliação dos critérios de elegibilidade, que podem ser verificados ao longo do mesmo exercício económico, com foco para a natureza da actividade;

Para adequada distinção das sociedades de profissionais, considerando a reforma ainda inacabada e em curso do novo CCom, propõe-se a previsão legal das sociedades de profissionais como um tipo societário, que deverá ser adoptado pela lei das Associações Públicas Profissionais a aprovar e, adequação nos Estatutos e Regulamentos das Ordens e Câmaras.

Para garantir a eficácia da transparência fiscal entendemos que os mecanismos devem ser ajustados por todas as partes, começando pelas Ordens, garantindo que a aprovação dos Estatutos das sociedades de profissionais sejam implementados na íntegra, atribuição das licenças para essas sociedades, com impacto no retorno da inscrição a nível comercial e fiscal. A nível do registo comercial, impõe-se um ajustamento a nível de modelos e inscrição, se ainda aplicável, para as sociedades de profissionais. A nível da AT, um ajustamento dos modelos de inscrição considerando mais relevante o factor sociedade de profissionais no M/01C em detrimento da inscrição como sociedade unipessoal, sociedade por quota de responsabilidade limitada ou sociedade anónima, bem como da urgente harmonização de procedimentos para tratamento das sociedades transparentes.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

I. ESTUDOS

1. Cordeiro, A. Menezes. O Levantamento da Personalidade Colectiva no Direito Civil e Comercial. Coimbra: Almedina, 2000;
2. Duarte Filho, P.C. Teixeira. A Bitributação Económica do Lucro Empresarial. Porto Alegre: Sérgio António Fabris Editora, 2011;
3. Ferreira, R. Fernandes. Gestão, Contabilidade e Fiscalidade. Vol I. Lisboa: Notícias Editorial, 2000;
4. Gil, A. Carlos (2008). Métodos e Técnicas de Pesquisa Social. São Paulo: Editora Atlas, 2008;
5. Lopes, M.A. Monteiro. A Transparência Fiscal. Porto: Vida Económica, 2018;
6. Nabais, J. Casalta. Direito Fiscal. 11ª Ed. Coimbra: Almedina, 2019;
7. Pereira, M.H. de Freitas. Fiscalidade. 2ª Edição. Coimbra: Almedina, 2007;
8. Pinto, C.A. Da Mota. Teoria Geral do Direito Civil. 4ª Ed. Coimbra Editora, 2012;
9. Prodanov, C. e De Freitas, E. (2013). Metodologia do Trabalho Científico: Métodos e Técnicas de Pesquisa do Trabalho Académico. 2ª Edição. Novo Hamburgo: Editora Feevale, 2013
10. Ruas, J. Manual de Metodologias de Investigação. Maputo: Escolar editora, 2017;
- Sanches, J.L. Saldanha. Manual de Direito Fiscal. 3ª Ed. Lisboa: Coimbra Editora, 2007;
12. Ordem dos Contabilistas e Auditores de Moçambique (2017) *Regulamento de Admissão de Sociedades de Contabilistas e Auditores Certificados*. Maputo: OCAM.

II. LEGISLAÇÃO

Constituição da República de Moçambique (2004), Maputo: Moçambique Imprensa Nacional

República de Moçambique (2007) *Boletim da República*. Lei nr.34/2007 de 31 de Dezembro. Série I nr. 52. Maputo

República de Moçambique (2007) *Boletim da República*. Lei nr.33/2007 de 31 de Dezembro. Série I nr. 52. Maputo

República de Moçambique (2007) *Boletim da República*. Lei nr.32/2007 de 31 de Dezembro. Série I nr. 52. Maputo

República de Moçambique (2008) *Boletim da República*. Decreto nr. 9/2008 de 16 de Abril. Série I nr. 16. Maputo

República de Moçambique (2008) *Boletim da República*. Decreto nr. 8/2008 de 16 de Abril. Série I nr. 16. Maputo

República de Moçambique (2009) *Boletim da República*. Lei nr.05/2009 de 12 de Janeiro. Série I nr. 1. Maputo

República de Moçambique (2009) *Boletim da República*. Decreto nr. 14/2009 de 14 de Abril. Série I nr. 14. Maputo

República de Moçambique (2002) *Boletim da República*. Decreto nr. 21/2002 de 30 de Julho. Série I nr. 30. Maputo

República de Moçambique (2002) *Boletim da República*. Decreto nr. 20/2002 de 30 de Julho. Série I nr. 30. Maputo

República de Moçambique (2004) *Boletim da República*. Lei nr.05/2009 de 22 de Dezembro. Série I nr. 51. Maputo

República de Moçambique (1991) *Boletim da República*. Lei nr.08/1991 de 18 de Julho. Série I nr. 29. Maputo

República de Moçambique (2002) *Boletim da República*. Lei nr. 15/2002 de 26 de Junho. Série I nr. 26, Maputo.

República de Moçambique (2009) *Boletim da República*. Lei nr. 28/2009 de 29 de Setembro. Série I nr. 38, Maputo.

República de Moçambique (2014) *Boletim da República*. Lei nr. 05/2014 de 05 de Fevereiro. Série I nr. 11, Maputo.

República de Moçambique (2005) *Boletim da República*. Decreto-Lei nr. 02/2005 de 27 de Dezembro. Série I nr. 51, Maputo.

República de Moçambique (2005) *Boletim da República*. Decreto-Lei nr. 02/2005 de 27 de Dezembro. Série I nr. 51, Maputo.

República de Moçambique (1966) *Diário do Governo*. Decreto-Lei nr. 47 344 de 25 de Novembro. Série I nr. 274, Lisboa.

Instituto Nacional de Estatística (2008) *Classificação de Actividades Económicas de Moçambique (CAE-Rev.2)*. Maputo: INE.

República de Moçambique (2012) *Boletim da República*. Lei nr. 08/2012 de 8 de Fevereiro. Série I nr. 6, Maputo.

República de Moçambique (2017) *Boletim da República*. Decreto nr. 39/2017 de 28 de Julho. Série I nr. 118, Maputo.

República de Moçambique (2013) *Boletim da República*. Decreto nr. 34/2013 de 2 de Agosto. Série I nr. 62, Maputo.

República de Moçambique (2007) *Boletim da República*. Decreto nr. 14/2007 de 30 de Maio. Série I nr. 22, Maputo.

República de Moçambique (2020) *Boletim da República*. Despacho de 31 de Agosto. Série I nr. 167, Maputo.

República de Moçambique (2019) *Boletim da República*. Despacho de 15 de Abril. Série I nr. 72, Maputo.

República de Moçambique (2013) *Boletim da República*. Despacho de 20 de Março. Série I nr. 23, Maputo.

República de Portugal (2013) *Diário da República*. Lei nr. 145/2015 de 9 de Setembro. Série I nr. 176, Lisboa.

República de Portugal (2013) *Diário da República*. Lei nr. 139/2015 de 7 de Setembro. Série I nr. 174, Lisboa.

República de Portugal (2013) *Diário da República*. Lei nr. 2/2013 de 10 de Janeiro. Série I nr. 7, Lisboa.

III. INTERNET

Coriel, J.V. & Santos, P. (2014) *Novo Regime de Transparência Fiscal de Sociedades de Profissionais* (Online). Disponível no site: <https://www.valadascoriel.com/regime-transparencia-fiscal-sociedades-profissionais/> (acedido em 7 de Abril de 2019: cópia da Impressão em poder do investigador)

Silva, A. Isabel. (2016) *O Regime da Transparência Fiscal* (Online). Disponível no site: <http://www.oroc.pt/fotos/editor2/Revista/75/Fiscalidade.pdf>, (acedido no dia 7 de Abril de 2019).

Colaço, J. (2019) *As sociedades profissionais* (Online). Disponível no site: <http://www.iatoc.org/detalhe.aspx?param=6xaQnimFh6ShIR4NKdOwDLXITbEvr/5Ilqgjx3vXT>

[zaqI1FEbJA4mNvRZjDPpnZ4rnR91oIEbod7eI+rT4sqfKFAuQzhRnIEWS0eZxGaBxOLTQi1QCA9ENBwmmBrdVEVnNs9pJ8gl+M=](http://www.almedina.net/fartigo.php?id=53), acessado no dia 09 de Junho de 2019

Domingues, P.Tarso. (2017) *Regime jurídico da constituição e funcionamento das sociedades de profissionais que estejam sujeitas a associações públicas profissionais* (Online). Edições Almedina, SA. Disponível no site: <http://bdjur.almedina.net/fartigo.php?id=53>, acessado no dia 08 de Junho de 2019.

Magno, M.H.R.P. Gomes (2017) *Transparência Fiscal, um estudo centrado no sujeito passivo* (Online). Disponível no site: https://repositorio.ul.pt/bitstream/10451/31646/1/ulfd134152_tese.pdf , acessado no dia 11 de Agosto de 2022

Disponível no site <https://www.contabilizei.com.br/contabilidade-online/elisao-fiscal-pagar-menos-sonegar-impostos/>, acessado a 16 de Agosto de 2022.

ANEXOS

**Modelo 01/C - Declaração de registo ou alterações de dados de NUIT de
Pessoa Colectiva ou Equiparada**

Modelo de Reserva de Nome

Modelos de Registro de Entidades Legais

Modelo 22 - Declaração de Rendimentos de pessoas colectivas

Modelo M/10 - Declaração de rendimento de pessoas singulares

Anexo M/10V - Verbete de englobamento

Anexo A do IRPS - Declaração de rendimentos de segunda categoria

Modelo 02 (M/02) - Declaração de registo ou alterações de dados de início de actividades