



UNIVERSIDADE POLITÉCNICA
A POLITÉCNICA

INSTITUTO SUPERIOR DE ALTOS ESTUDOS E NEGÓCIOS – ISAEN

PROGRAMA DE MESTRADO EM DIREITO FISCAL

**A TRIBUTAÇÃO DOS NÃO RESIDENTES EM SEDE DO
IRPC EM MOÇAMBIQUE**

EDGAR MABUTANA

Maputo

2022

EDGAR MABUTANA

**A TRIBUTAÇÃO DOS NÃO RESIDENTES EM SEDE DO
IRPC EM MOÇAMBIQUE**

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

Orientador: Prof. Doutor Almeida Machava

Maputo

2022

**A TRIBUTAÇÃO DOS NÃO RESIDENTES EM SEDE DO
IRPC EM MOÇAMBIQUE**

Edgar João de Paulo Mabutana

Dissertação de Mestrado em Direito Fiscal

Dedicatória

À minha amada esposa, aos meus estimados filhos e aos meus queridos pais.

Agradecimentos

À Deus, em primeiro lugar, que me deu saúde e sabedoria.

Aos meus pais Paulo Mabutana e Ester Chalufu, pelo amor, educação, compreensão e carinho.

A minha amada esposa Glória Mabutana, pelo incentivo, apoio e compreensão nos momentos mais difíceis da vida no geral e da elaboração desta dissertação em particular.

Aos meus filhos Stimen, Sócrates, Edgar Jr e Nathan, pelo orgulho e felicidade que me proporcionam todos os dias.

Aos meus amigos, pelo total apoio e atenção desde a minha adolescência até os dias de hoje.

A todos docentes da ESAEN – Escola Superior de Altos Estudos e Negócios - Mozambique Business School, pelo contributo que deram para minha formação em especial ao Prof. Doutor Almeida Machava, tutor desta Dissertação, pela paciência, ensinamento, ao longo da elaboração do presente trabalho para que este se tornasse realidade.

Ao meu colega de serviço e de faculdade, Cristiano Maússe que deu me forças para continuar este projecto quando eu já tinha desistido.

Aos meus amigos da equipa de futebol Remadores FC Marcos Siteo, Saíde Ali, Hélder Chilengue, Henário Siteo, Ronaldo Inguane e Daniel Machavae por todo apoio que me concederam e pela amizade verdadeira que têm provido.

Para todos os meus amigos e familiares cujos nomes não foram mencionados neste espaço, peço encarecidamente imensas desculpas de antemão.

“Nada é mais certo neste mundo do que a morte e o pagamento dos impostos”

Benjamim Franklim (1776)

Lista de Abreviaturas

AMOJOC	Associação Moçambicana dos Jovens Contabilistas
AT	Autoridade Tributária de Moçambique
CND	Custos não dedutíveis.
CIR	Código de Imposto sobre o Rendimento.
CIRPC	Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas.
CIRPS	Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares.
CRM	Constituição da República de Moçambique.
DGI	Direcção Geral de Impostos.
DP	Declaração Periódica.
IRPC	Imposto Sobre o Rendimento de Pessoas Colectivas.
IRPS	Imposto Sobre o Rendimento de Pessoas Singulares.
IC	Imposto de Circulação.
ICE	Imposto sobre Consumo Específico.
IVA	Imposto Sobre o Valor Acrescentado.
JUE	Janela Única Electrónica.
LDA	Limitada.
MT	Meticais.
M/22	Declaração Anual de Rendimentos para Pessoas Colectivas.
OCDE	Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico
OGE	Orçamento Geral do Estado.
PCGA	Princípios Contabilísticos Geralmente Aceites.
PGC	Plano Geral de Contabilidade.
PIB	Produto Interno Bruto.
PRE	Programa de Reabilitação Económica.
RPM	República Popular de Moçambique.
SISTAFE	Sistema de Administração Financeira do Estado.

Sumário

O Estudo tem o propósito de analisar a evolução do sistema fiscal moçambicano, identificar quem é considerado contribuinte Não Residente no território moçambicano, como e em que circunstâncias deve ser tributado, bem como apurar os pagamentos do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (IRPC) dos referidos Sujeitos Passivos, aferindo igualmente o seu peso na contribuição da receita total cobrada pela Administração Fiscal. Para tal, usou-se a pesquisa descritiva, que tem por objectivo caracterizar certos fenómenos descritos e chegou-se a conclusão de que a contibuição dos referidos sujeitos passivos na nossa receita fiscal é significativa. Nesse âmbito, são analisadas, obras de vários autores, legislação sobre o tema em análise, e brochuras, que são a base sobre a qual o trabalho se assenta. Procura-se identificar quem são os sujeitos passivos considerados Não residentes no território nacional e qual é a base de incidência do IRPC sobre a qual recai a tributação do imposto. Procura-se igualmente quantificar qual foi a sua contribuição ao longo dos últimos cinco anos dos sujeitos passivos Não residentes e posteriormente compara-se o montante do IRPC pago pelos Não Residentes, com o montante cobrado pelo IRPC dos Residentes para aferir o grau de participação dos valores cobrados pelos Não Residentes na cobrança do IRPC, bem como, o peso dos mesmos na Receita Total, arrecadada pela Administração Fiscal.

Palavras-chave: tributação, sistema fiscal, não residentes, IRPC, Moçambique.

Índice	Página
INTRODUÇÃO	1
a) Delimitação da pesquisa	1
b) Identificação do Problema de Pesquisa	1
c) Objectivos	2
Objectivo Geral	2
Objectivos Específicos	2
d) Hipóteses.....	3
e) Metodologia.....	3
f) Estrutura do Trabalho	5
CAPITULO I: CONSIDERAÇÕES GERAIS SOBRE A TRIBUTAÇÃO DE RENDIMENTOS EM MOÇAMBIQUE	6
1.1 SISTEMA TRIBUTÁRIO MOÇAMBICANO	6
1.1.1 Imposto	6
1.1.2 Tipos De Impostos:	7
i. Impostos Directos	8
ii. Impostos Indirectos.....	9
1.1.3 Classificação dos Impostos	11
De acordo com a aplicação territorial	11
De acordo com afectação da receita.....	11
De acordo com o objecto da matéria colectável	12
1.1.4 Imposto <i>Versus</i> Fiscalidade	12
1.1.5 Sujeitos da relação jurídica tributária	13
1.2 EVOLUÇÃO DO SISTEMA FISCAL MOÇAMBICANO.....	14
1.2.1 Sistema Tributário até a Independência	14
1.2.2 A primeira reforma fiscal pós-independência (1978-1987).....	15
1.2.2.1 Fundamentos da Reforma.....	16
1.2.2.2 Objectivos da Reforma	16
1.2.3 A reforma fiscal no contexto do Programa de Reabilitação Económica – PRE (1987-2002).....	18
1.2.4 A reforma fiscal de Junho de 2002	21
CAPITULO ii: TRIBUTAÇÃO DE NÃO RESIDENTES EM SEDE DO IRPC	23
2.1 IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO DAS PESSOAS COLECTIVAS.....	23
2.1.1 Aspectos essenciais de tributação do Código do IRPC:.....	25

2.1.2	Métodos de determinação da matéria colectável (filtro fiscal).....	26
2.1.3	Obrigações contabilísticas das empresas	31
2.2	ORIGEM E CONCEITOS DE RESIDÊNCIA E ESTABELECIMENTO ESTÁVEL EM SEDE DO IRPC.....	33
2.2.1	RESIDÊNCIA.....	33
2.2.2	ESTABELECIMENTO ESTÁVEL.....	35
2.3	TRIBUTAÇÃO DOS NÃO RESIDENTES À LUZ DA LEGISLAÇÃO MOÇAMBICANA.....	38
2.3.1	Domicílio fiscal (Artigo 36, Lei nº 2/2006 de 22 de Março).....	39
2.3.1.1	Critérios de determinação do domicílio fiscal (Artigo 36, Lei nº 2/2006 de 22 de Março).....	40
2.3.2	Estabelecimento estável (Artigo 3, Lei nº 34/2007 de 31 de Dezembro).....	41
2.3.3	Extensão de obrigação do imposto (artigo 5, Lei nº 34/2007 de 31 de Dezembro).....	43
2.3.4	Responsabilidades de gestores de bens ou direitos de não residentes (artigo 34 da Lei nº 2/2006).....	46
2.3.5	Representação de entidades não residentes (artigo 9, Lei nº 34/2007 de 31 de Dezembro).....	46
2.3.6	Retenção na fonte (Artigo 12 da Lei 15/2002, de 26 de Junho)	47
2.3.7	Retenções na fonte (artigo 67, Lei nº 34/2007, de 31 de Dezembro)	47
2.3.8	Taxas de retenção na fonte.....	49
2.3.9	Retenção na fonte em caso de existência de Convenção entre os Estados para evitar a dupla tributação e a evasão fiscal.....	51
2.4	ANÁLISE QUANTITATIVA DA TRIBUTAÇÃO DOS NÃO RESIDENTES EM MOÇAMBIQUE E SUA CONTRIBUIÇÃO NO ORÇAMENTO DO ESTADO	53
	CONCLUSÕES	58
	LIMITAÇÕES DO TRABALHO.....	60
	FUTURAS PESQUISAS	61
	REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	61

INTRODUÇÃO

A questão da não residência define-se, até certo ponto, pela extrapolação do conceito de residência. Questão esta que é extremamente importante no campo do Direito fiscal, tanto no que se refere à tributação dos rendimentos, como no que se refere às obrigações fiscais relacionadas com o património.

No presente trabalho analisa-se a relevância (peso) na receita fiscal da tributação aplicável aos sujeitos passivos do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas Não residentes no Estado moçambicano, no quinquénio 2016-2020.

Neste contexto, a análise apresentar-se-á de forma a permitir a identificação dos princípios e características estruturais do actual sistema fiscal moçambicano de modo a sintetizar os aspectos distintivos da tributação aplicável aos rendimentos obtidos pelos sujeitos passivos residentes em território moçambicano, dos não residentes, em função das imposições do código sobre o rendimento das pessoas colectivas (CIRPC).

a) Delimitação da pesquisa

Por um lado pretende-se debruçar sobre a evolução do sistema tributário moçambicano e por outro analisar a contribuição no IRPC e na receita fiscal no geral, dos sujeitos passivos Não Residentes no território moçambicano no quinquénio 2016-2020.

b) Identificação do Problema de Pesquisa

Segundo Gil (1999:49), problema de pesquisa é qualquer questão não resolvida e que é objecto de discussão, em qualquer domínio do conhecimento.

Com as recentes descobertas de vários recursos naturais no nosso país e consequentes concessões de áreas de pesquisa e exploração dos mesmos, tem se verificado que muitas das empresas concessionárias, por falta de capacidade tecnológica a nível interno, tem optado por importar serviços de várias empresas estrangeiras, não residentes, para levar a cabo uma série de serviços que culminam com a extracção e exploração dos referidos recursos.

Paralelamente a esse facto, temos estado a verificar a alienação onerosa entre entidades não residentes, de partes representativas de capital social ou de outros interesses participativos, assim como direitos, envolvendo activos situados no território moçambicano, que segundo o nosso código Fiscal, estão sujeitas a Tributação em sede do IRPC.

Nestes termos, pretende-se saber com o presente trabalho, até que ponto os referidos sujeitos passivos Não Residentes no território moçambicano contribuem no pagamento dos impostos internos do nosso país e conseqüentemente no financiamento do nosso Orçamento de Estado.

c) Objectivos

Segundo Silva e Menezes (2001:31), os objectivos informam quais os resultados que se pretende alcançar ou qual a contribuição que a pesquisa irá efectivamente proporcionar. Afirmam igualmente que o objectivo geral será a síntese do que se pretende alcançar, e os objectivos específicos explicitarão os detalhes e serão um desdobramento do objectivo geral.

Objectivo Geral

O objectivo geral do presente trabalho, consiste em compreender até que ponto a tributação dos Não Residentes em sede do IRPC contribui no financiamento do nosso Orçamento do Estado.

Objectivos Específicos

Como desdobramento do objectivo geral, a seguir se apresentam os seguintes objectivos específicos:

- Dar uma visão sobre o estágio actual do sistema tributário moçambicano;
- Mostrar a sua evolução ao longo do tempo;
- Debruçar sobre a reforma fiscal em Moçambique no pós independência;
- Mostrar as relações existentes entre a Fiscalidade, Contabilidade e Imposto;

- Indentificar quem é considerado Não Residente e como deve ser tributado à luz da Legislação moçambicana;
- Efectuar um tratamento quantitativo da receita de IRPC cobrada aos Não Residentes no quinquénio 2016-2020 a fim de aferir qual é sua participação na receita global do IRPC e na receita total arrecadada pela Administração Fiscal.

d) Hipóteses

Silva e Menezes (2001:82) afirmam que as hipóteses são suposições colocadas como respostas plausíveis e provisórias para o problema de pesquisa. Acrescentam que “as hipóteses são provisórias porque poderão ser confirmadas ou refutadas com o desenvolvimento da pesquisa, pelo que um mesmo problema poderá ter muitas hipóteses que são soluções possíveis para a sua resolução e são de natureza criativa e requer experiência na área”.

No presente trabalho são colocadas as seguintes hipóteses que vão ser objectos da análise e resposta.

H1: A tributação dos Não Residentes em Moçambique em sede do IRPC contribui de forma significativa na receita do IRPC e na receita total.

H2: A tributação dos Não Residentes em Moçambique em sede do IRPC não contribui de forma significativa na receita do IRPC e na receita total.

e) Metodologia

Edna e Menezes (2001:20) definem a “metodologia científica como um conjunto de etapas ordenadamente dispostas que deve transpor na investigação de um fenómeno (inclui, por exemplo, a escolha do tema, o planeamento da investigação, entre outras) ”.

Sob o ponto de vista dos **objectivos** foi usada uma metodologia de carácter **exploratória**. É exploratória porque “tem como objectivo proporcionar maior familiaridade com o problema, com vista a torná-lo mais explícito ou a construir hipóteses” (Gil, 1989:63). Esta pesquisa

foi desenvolvida através de pesquisa bibliográfica, pesquisa documental, entrevista e análise dos dados recolhidos.

Quanto a sua **natureza**, a pesquisa é **Aplicada**, que segundo Edna e Menezes (2000:22) “gera conhecimento para aplicação prática, dirigidos a solução de problemas específicos, envolvendo verdades e interesses locais”.

No que tange a **abordagem** do problema, a pesquisa é **Qualitativa**, que Edna e Menezes (2000:20) consideram que “existe uma relação dinâmica entre o mundo real e o sujeito, procurando descrever as características de um fenómeno”. Através da pesquisa qualitativa, é possível conhecer a opinião dos entrevistados sobre os objectivos gerais e específicos descritos.

Em relação aos **procedimentos técnicos**, podemos considerar uma **pesquisa de campo**, pois se caracteriza pelas investigações realizadas através da coleta de dados junto às instituições, somando à pesquisa bibliográfica e/ou documental.

No que diz respeito as **fontes de informação**, fez-se uma **pesquisa bibliográfica e documental** através da consulta de algumas referências bibliográficas seleccionadas e uma pesquisa documental de documentos oficiais do Governo como leis, decretos, regulamentos e diplomas ministeriais. Além disso, fez-se uma pesquisa electrónica na Internet que constituí um excelente acervo de qualquer conteúdo como forma de enriquecimento do trabalho e possíveis confrontações.

Relativamente a **recolha de dados** do presente trabalho, o autor recorreu a técnica de **entrevistas informais** e não estruturadas aos técnicos da Autoridade Tributária de Moçambique, aos técnicos da AMOJOC (Associação Moçambicana dos Jovens Contabilistas), aos inscritos na OCAM (Ordem dos Contabilistas e Auditores de Moçambique), assim como a alguns consultores independentes.

A razão da escolha deste tipo de metodologia de recolha de informação é devido a facilidade que lhe é inerente, a ausência de procedimentos burocráticos e a economia de tempo e de recursos financeiros.

Para o **processamento dos dados** recorreu-se ao uso da folha de cálculo do **Excel 6.0**. Este pacote informático permite fazer-se os cálculos, as tabelas, e gráficos com muita facilidade.

f) Estrutura do Trabalho

Este trabalho é desenvolvido em dois capítulos:

O primeiro capítulo aborda aspectos ligados ao Sistema Tributário moçambicano e sua evolução ao longo do tempo, descreve algumas formas de tributação de rendimentos, caracteriza os regimes jurídicos de tributação nacional, assim como identifica os aspectos relevantes da tributação no código do IRPC.

No segundo capítulo é apresentada o regime jurídico da tributação dos Não Residentes, em especial os pressupostos legais, conceitos de Residência e a formas e taxas de tributação a Luz da Legislação moçambicana, bem como o impacto da tributação dos não residentes na receita fiscal e do IRPC em particular. Por fim se apresentam as conclusões do trabalho.

CAPITULO I: CONSIDERAÇÕES GERAIS SOBRE A TRIBUTAÇÃO DE RENDIMENTOS EM MOÇAMBIQUE

Este capítulo aborda aspectos ligados ao Sistema Tributário moçambicano, sua evolução histórica ao longo do tempo, assim como aspectos relevantes de tributação em sede do Código do IRPC.

1.1 SISTEMA TRIBUTÁRIO MOÇAMBICANO

1.1.1 Imposto

O imposto é pela sua característica uma prestação difícil de aceitar pelos sujeitos passivos embora o nível de aceitação dependa muito do desenvolvimento económico e social das organizações e da motivação do sistema fiscal.

Apesar disso vai se generalizando a compreensão de que o pagamento dos impostos é um dever que abrange a todos os sujeitos quer singulares quer colectivos, contudo, esta obrigação, tem dado origem a um fenómeno que se traduz num conflito de interesses entre o contribuinte e a Administração Fiscal, caracterizado pela criação e desenvolvimento de mecanismos de fuga ao fisco e evasão fiscal por parte dos sujeitos passivos e combate aos mesmos mecanismos, por parte da Administração Fiscal.

Imposto é uma prestação coactiva, pecuniária definitiva e unilateral estabelecida por lei, sem carácter de sanção a favor do Estado para a realização de fins públicos, ou seja, Prestação coactiva que o estado impõe aos cidadãos que se encontram em determinadas condições previstas na lei fiscal, sem necessidade de qualquer contraprestação, directa imediata, por parte do Estado (Ibraimo, 2002:40).

Segundo Waty (2002:18) Imposto é um meio definitivo de financiamento da despesa pública que corresponde a importância que o Estado revela sem dar especificamente nada em troca aos que pagam, é também considerado a receita de maior importância, devido ao constante e progressivo aumento da despesa pública no Estado moderno.

Imposto é definido como uma prestação pecuniária, coactiva e unilateral, sem carácter de sanção, exigida pelo Estado com vista à realização de fins públicos (Lourenço, 2000:31).

O mesmo autor fundamenta a sua definição nos seguintes aspectos:

- i) Prestação coactiva: imposta pelo Estado;
- ii) Prestação pecuniária: avaliável em dinheiro;
- iii) Prestação definitiva: sem direito a restituição, reembolso, retribuição ou indemnização;
- iv) Prestação unilateral: sem contraprestação específica, individual, imediata e directa;
- v) Prestação estabelecida por Lei: de acordo com o princípio de legalidade;
- vi) Prestação sem carácter de sanção: sem fins sancionatórios;
- vii) Prestação a favor do Estado: em sentido muito amplo, equivalente aqui a qualquer entidade que exerça funções públicas; e
- viii) Prestação para a realização de fins públicos.

Ibraimo, Waty e Lourenço definem o imposto, como sendo uma parcela que os agentes económicos cobram aos consumidores finais a favor do Estado, para realização de fins públicos, e o autor do presente trabalho concorda com a definição, uma vez que o imposto é uma prestação de carácter obrigatória.

1.1.2 Tipos De Impostos:

A base jurídica para a criação dos diversos impostos que abaixo descrevem e que vigoram em Moçambique, assenta-se essencialmente nas Leis nº 15/2006 de 26 de Junho – Lei de Bases do Sistema Tributário e nº 2/2006 de 22 de Março – Lei do Ordenamento Jurídico tributário.

Segundo a Lei nº 15/2006 de 26 de Junho, na sua introdução, o sistema tributário da República de Moçambique assenta-se em critérios de justiça social e o regime jurídico-fiscal segue os princípios da legalidade tributária, de equidade, de eficiência e da simplicidade do sistema tributário.

Ainda nos termos introdutórios da Lei de Bases do Sistema Tributário, este deve criar as bases para a implementação do sistema de tributação de rendimentos obedecendo a

princípios e da progressividade, em complemento da reforma dos impostos indirectos, definir também os princípios da organização do sistema, as garantias e obrigações dos contribuintes, da Administração Tributária bem como dos elementos essenciais do imposto.

Paralelamente, a Lei nº 2/2006 de 22 de Março deve estabelecer de forma sistematizada os princípios que regem a fiscalidade, definir com maior rigor as garantias dos contribuintes e enunciar com maior precisão os poderes da Administração Fiscal os princípios e normas gerais do ordenamento jurídico moçambicano, a todos os tributos nacionais e autárquicos

È com base nesses pressupostos que foram aprovados os impostos abaixo indicados, que se subdividem em directos e indirectos:

Tabela 1: Impostos Directos e Indirectos

Imposto Directos	Impostos Indirectos
Imposto Sobre o Rendimento de Pessoas Singulares (Lei nº 33/2007 de 31 de Dezembro)	Imposto Sobre a Despesa:
Imposto Sobre o Rendimento de Pessoas Colectivas (Lei nº 34/2007 de 31 de Dezembro)	<ul style="list-style-type: none"> • Imposto Sobre o Valor Acrescentado (Lei nº 32/2007 de 31 de Dezembro)
Imposto Simplificado para os Pequenos Contribuintes (Lei nº 5/2009 de 12 de Janeiro)	<ul style="list-style-type: none"> • Imposto Sobre o Consumo Específico (Lei nº 17/2017 de 28 de Dezembro)
Imposto Especial Sobre o Jogo (Lei nº 1/2010 de 10 de Fevereiro)	<ul style="list-style-type: none"> • Direitos Aduaneiros (Lei nº 30/2002 de 2 de Dezembro)
	Imposto de Selo (Decreto nº 6/2004 de 1 de Abril)
	Imposto Sobre Sucessões e Doações (Lei nº 28/2007 de 4 de Dezembro)
	SISA (Decreto nº 46/2004 de 27 de Outubro)
	Imposto de Reconstrução Nacional (Decreto nº 4/87 de 30 de Janeiro)
	Imposto Sobre Veículos (Decreto nº 19/2002 de 23 de Julho)

i. Impostos Directos

São aqueles que incidem sobre o rendimento e riqueza e desdobram-se em:

- a) *Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRPS)* - é um imposto directo que incide sobre o valor global anual dos rendimentos, mesmo quando provenientes de actos ilícitos, nos termos do artigo 1 do CIRPS aprovado pelo decreto. N.º 8/2008 de 16 de Abril.
- b) *Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (IRPC)* - é um imposto directo que incide sobre os rendimentos obtidos, mesmo quando provenientes de actos ilícitos, no período de tributação, pelos respectivos sujeitos passivos, nos termos do artigo 1 do CIRPC aprovado pelo decreto. N.º 9/2008 de 16 de Abril.
- c) *Imposto Simplificado para Pequenos Contribuintes (ISPC)* - é um imposto directo e aplica-se as 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 artigo 2 do CISPC aprovado pelo decreto. N.º 5/2009 de 12 de Janeiro.
- d) *Imposto Especial Sobre o Jogo* - incide sobre ganhos em numerário efectivamente pagos à disposição, provenientes de jogos de diversão social (artigo 15º CIRPS).

ii. Impostos Indirectos

São aqueles que incidem sobre a despesa e desdobram-se em:

- a) *Imposto Sobre o Valor Acrescentado (IVA)* - é um imposto indirecto que incide sobre as transmissões de bens e prestação de serviços efectuadas no território nacional realizados a título oneroso e sobre as importações de bens, por um sujeito passivo agindo nessa qualidade (Dec. nº 7/2008 de 16 de Abril).
- b) *Imposto Sobre Consumos Específicos (ICE)* - incide sobre determinados bens, produzidos ou importados, e ocorre no momento em que o produto fabricado sai da unidade de produções normais de comercialização e se realiza a importação de acordo com as normas aduaneiras.

- c) *Direito Aduaneiro* - é o imposto que incide sobre exportação ou importação de bens, e que abarca um conjunto de normas e princípios que regulamentam juridicamente a política aduaneira, fazendo considerar alguma particularidade técnica e mecanismo jurídico de intervenção no comércio internacional.
- d) *Imposto de Selo* - recai sobre todos os documentos, livros, papéis e actos ou em leis especiais. Este imposto é arrecadado por meio de estampilhas, selo de venda, selo de tinta de óleo e selo especial (Ibraimo, 2002:141).
- e) *Imposto Sobre Sucessões e Doações* - é aquele imposto que ocorre sempre que se verifica transmissão a título gratuito de bens móveis ou imóveis. E incidem sobre actos que importam transmissão por título gratuito de propriedade móvel ou somente de qualquer espécie ou natureza, compreendendo dívidas, título de dívida pública, acções e obrigações de Bancos Companhias ou sociedades anónimas, juros vencidos e não recebidos até à data da morte do testado, e bem assim os direitos e acções, quando se verifica a transmissão (Ibraimo, 2002:142).
- f) *SISA* - incide sobre o acto de transmissão da propriedade de bens imóveis (que se concretiza com a transferência da titularidade dos bens de um para outro sujeito passivo) a título oneroso (a favor de quem, se dá a mudança na titularidade dos bens). Estando ainda sujeita a SISA a fusão de sociedades comerciais, de sociedades civis sob forma comercial. Nas sociedades comerciais a SISA abrange a todos os imóveis que integram o capital da sociedade nova e que vieram das sociedades dissolvidas enquanto nas civis compreende apenas os imóveis das sociedades dissolvidas que passaram para o património da sociedade (Ibraimo, 2002:142).
- g) *Imposto de Reconstrução Nacional* - considera-se uma contribuição mínima de cada cidadão para os gastos públicos (Ibraimo, 2002:144).

- h) *Imposto Sobre Veículos* - incide sobre o uso e fruição de veículos matriculados ou registados no País ou não estão registados ou matriculados e que tenham no País uma permanência igual ou superior a seis meses (Ibraimo, 2002: 147).

O Estado e as autarquias locais tem privilégio para garantia dos créditos por impostos indirectos e directos mas que não compreende a Sisa ou imposto sobre as sucessões e doações, nem outros impostos que gozam de privilégio especial (Pardal, 1968:66).

O mesmo autor argumenta que os impostos indirectos são geralmente de prestação única e incidem sobre actos ou factos isolados, sem qualquer carácter de continuidade enquanto que os impostos directos são impostos periódicos, isto é, atingem factos, situações ou actividade que se prolongam no tempo e por isso, a obrigação se renova automaticamente todos os anos.

1.1.3 Classificação dos Impostos

Segundo Ibraimo (2002:32), os impostos classifica-se em:

De acordo com a aplicação territorial

- a) Impostos de âmbito nacional, aplicáveis em todo o território nacional
 - Imposto Sobre o Rendimento de Pessoas Colectivas;
 - Imposto Sobre o Rendimento de Pessoas Singulares;
 - Imposto Simplificado para os Pequenos Contribuintes;
 - Imposto Sobre o Valor Acrescentado;
 - Imposto de Consumo Específico.

- b) Impostos locais, aplicáveis apenas a uma parcela do território

De acordo com afectação da receita

- a) Imposto de nível Central (IRPC);
- b) Imposto de nível local ou municipal (contribuição Predial Autárquica).

De acordo com o objecto da matéria colectável

- a) Imposto sobre o Rendimento
 - Imposto Sobre o Rendimento de Pessoas Colectivas;
 - Imposto Sobre o Rendimento de Pessoas Singulares;
 - Imposto Simplificado para os Pequenos Contribuintes;

- b) Impostos sobre o consumo ou despesa
 - Imposto Sobre o Valor Acrescentado;
 - Imposto de Consumo de produtos específicos.

- c) Imposto sobre o capital (património)
 - Imposto de Consumo Específico.

1.1.4 Imposto *Versus* Fiscalidade

De acordo com Lourenço (2000:61), Fiscalidade visa aspectos práticos do imposto nas relações com os contribuintes em todas as suas fases e ainda no cumprimento das obrigações declarativas, relacionadas com uma área muito importante da vida das empresas na parte que respeita contabilidade.

A Fiscalidade tem influência nos resultados das empresas, sendo este sinónimo de Tributação e que se considera conjunto de normas que regulam e disciplinam as relações que se estabelecem entre o Estado e outros entes públicos por um lado, e os cidadãos por outro, por via de imposto.

Fiscalidade considera-se tributação em natureza, imposto Directo *Per cápita*, para pessoas ou famílias, ou seja, conjunto de normas que regulam o imposto nas suas várias fases a saber (Ibraimo, 2002:67):

- Incidência - que é feita através de actos ou situações sujeitos a imposto das pessoas sobre as quais recai o dever de o prestar.

- Lançamento - que consiste na identificação do sujeito passivo do imposto.
- Liquidação - que consiste no cálculo da colecta do imposto aplicando-se à matéria colectável a taxa do imposto.
- Cobrança - considera-se operação administrativa que visa a entrada do imposto nos cofres do Estado.

Fiscalidade directa refere-se essencialmente a alguns aspectos dos impostos sobre as sociedades e do imposto sobre os capitais.

Fiscalidade indirecta consiste essencialmente na harmonização da legislação em matéria de IVA e dos impostos especiais de consumo. Esta harmonização inclui a aplicação de um imposto geral não cumulativo sobre o consumo, cobrado em todas as fases da produção e da distribuição de bens e serviços e implica uma igualdade de tratamento fiscal de todas as transacções internas e das importações.

1.1.5 Sujeitos da relação jurídica tributária

Martinez (1997:206) argumenta que a relação jurídica tributária comporta dois tipos de Sujeitos, nomeadamente: Activo e o Passivo.

Sujeito Activo da relação Jurídico Tributária é aquele sujeito dotado de personalidade jurídica que a lei fiscal atribui à prestação do Imposto, como exemplo o Estado, as Autarquias e os Institutos Públicos que assumem o papel de credores, em matéria de Impostos. Pode se concluir que a posição activa cabe ao Estado. Sendo o Estado, sujeito activo por excelência é o mais importante, tanto pelo número, bem como pelo valor das relações fiscais em que intervém.

Sujeito Passivo é a pessoa singular ou colectiva que a lei fiscal obriga a efectuar a prestação do Imposto ou outros deveres acessórios. Podendo se dizer que é, no fundo, o devedor efectivo do imposto. Pode ainda se dizer, a título de exemplo aos sujeitos passivos sujeitos do IRPS, que é todo indivíduo, toda pessoa física, residente ou não residente em Moçambique mas que aufera rendimentos. Em relação aos não residentes estes serão tributados pelos rendimentos referidos.

1.2 EVOLUÇÃO DO SISTEMA FISCAL MOÇAMBICANO

Segundo Ibraimo Ibraimo (2002:95), o sistema tributário moçambicano no período antes e depois da reforma fiscal, pode ser dividido em quatro grandes períodos a saber:

- i) Sistema fiscal tributário até a data independência;
- ii) A primeira reforma fiscal pós-independência (1978-1987);
- iii) A reforma fiscal no contexto do Programa de Reabilitação Económica (PRE) – (1987-2002); e
- iv) A Reforma Fiscal de Junho de 2002.

1.2.1 Sistema Tributário até a Independência

Até a data da independência nacional vigorava um sistema tributário que se adequava aos objectivos do então Estado e estava dimensionado para as necessidades orçamentais do mesmo. Para tal, havia sido organizado um sistema de administração também adequado e dotado de pessoal apropriado, convenientemente treinado.

Era um sistema fiscal com legislação complexa e de modo inacessível á grande maioria dos contribuintes. Ele não assentava em princípios de justiça fiscal e social, e permitia uma tributação pesada sobre os rendimentos de trabalho. Para ilustrar, basta comparar a carga fiscal cumulativa sobre os mesmos com a que é devida nos rendimentos do capital ou de natureza comercial ou industrial. Apesar da maior volume de receitas provir de impostos incidentes sobre os rendimentos das empresas privadas, as taxas acumuladas dos impostos sobre os rendimentos do trabalho eram consideravelmente elevadas (Ibraimo, 2002:96).

Apesar da complexidade da legislação fiscal o sector Tributário do Estado era dotado de funcionários qualificados com longos anos de experiência, que assegurava a eficiência do funcionamento da Máquina. Era sem dúvida, um dos sectores da administração pública que funcionavam com certa eficiência.

Uma particularidade de destaque era a existência de muitos impostos parcelares na tributação sobre os rendimentos do trabalho, quase todo com mecanismos de cobranças vulgarmente chamados de anestesia fiscal, que é a forma muito usada para fazer com que o cidadão não se perceba da multiplicidade de taxas a que seu salário está sujeito (chegava a ser de sete o número de taxas a que o trabalhador poderia sujeitar-se).

Nos impostos indirectos, lugar de destaque ocupava o imposto de consumo e os direitos aduaneiros onde se verificaram algumas taxas proteccionistas para importação de produtos aparentemente supérfluos e taxas mais pesadas para outros que se podem considerar essenciais no consumo da população mais que beneficiam de taxas aduaneiras preferenciais quando importadas de certos países.

Outro aspecto importante deste sistema era o conjunto de pequenas taxas e impostos de nível local ou regional cujas características e fim a que as receitas se destinavam – despesas das instituições locais e autónomas – estavam em perfeitas consonância com a forma de organização administrativa e eram dotados de processos orçamentais que permitiam estipular as cobranças.

1.2.2 A primeira reforma fiscal pós-independência (1978-1987)

Segundo Ibraímo Ibraímo (2002:97), as unidades económicas cujos lucros dependiam êxito da contribuição industrial, foram alvo de abandono pelos seu proprietários e algumas sofreram sabotagens.

Estes factos, aliados á debilidade então verificada na administração devido ao abandono do país de funcionários originaram a quebra de matéria colectável e consequente ineficácia da contribuição industrial. As poucas empresas privadas que ainda produziam lucros tinham contabilistas do nível de competência superior aos funcionários dos impostos pelo que o controlo do físico passou a ser quase inexistente.

Entretanto logo depois da independência foi decidido que o Orçamento Geral de Estado (O.G.E) deveria assegurar verbas substancialmente maiores nos sectores sociais, em

particular na saúde e na educação (Nos sectores sociais averba de 900 mil contos foi elevado para 2,6 milhões de contos).

Punha-se então a questão de saber, como assegurar a realização de receitas para fazer face a esta situação: logicamente que era necessário proceder a uma reforma fiscal o que veio a ser concretizado e Fevereiro de 1978, assente nos princípios de política fiscal definidos na Resolução n° 5/77, de 1 de Setembro, da Assembleia Popular.

1.2.2.1 Fundamentos da Reforma

Diversos factores levaram a que logo depois da independência nacional, houvesse necessidades de introduzir alterações, algumas das quais radicais, aos princípios da política fiscal existente.

Com efeito a constituição da República Popular de Moçambique - RPM de então dá destaque particular a este assunto ao definir no seu artigo 13 que o “rendimento e a propriedade privada” estão sujeitos a impostos progressivos, fixados segundo o critério da justiça social. E, no artigo 44 alínea d), atribuía a competência de definição das bases da política de impostos a mais alto órgão do poder de Estado – a Assembleia Popular.

Foi assim, que a resolução 5/77 da Assembleia Popular de então definiu os princípios fundamentais a observar no sistema tributário, fixando taxas progressivas e outras medidas que visam realizar objectivos de justiça social.

Esta resolução permitiu fazer com que os impostos adoptados se enquadrassem na política orçamental do país, assentes em objectivos mais gerais da política económica então preconizada e fazendo desta forma com que os impostos estivessem ao serviço de um “Estado preocupado com a solução dos problemas sociais mais gerais de todo o povo e defesa da soberania da nação Moçambicana”.

1.2.2.2 Objectivos da Reforma

Ibraimo Ibraimo (2002:93), refere que a reforma teve os seguintes objectivos:

- Simplificar o processo de captação do rendimento das empresas através da retenção antecipada deste processo de circulação de mercadorias e de facturação de serviços;
- Manter a Contribuição Industrial e o Imposto complementar a penas como impostos correctivos;
- Fundir as diversas formas de tributação de rendimento do trabalho num imposto apenas, estabelecendo-se taxas progressivas neste imposto de acordo com as normas constitucionais (Foram fundidos seguintes impostos: Imposto Profissional, Imposto complementar, Imposto Geral Mínimo, Imposto do Selo Fiscal, Selo de Defesa Nacional, Adicional e o Imposto Geral Mínimo);
- Agravar as taxas dos impostos sobre o lucro das empresas;
- Simplificar a legislação fiscal em vigor.

A reforma foi materializada através de diversos decretos então publicados, designadamente:

- O Decreto 2/78 que aprovou o Código do Imposto de Reconstrução Nacional;
- O Decreto 3/78 que aprovou o Código do Imposto de Circulação;
- O Decreto 4/78 que introduziu alterações ao Código dos Impostos sobre o Rendimento;

O êxito da reforma de 1978 estava assente nos impostos directos e constituiu uma realidade até 1983. Basta verificar que a relação receitas fiscais /PIB, subiu de 9% em 1976 para 16% em 1983.

Depois, a partir deste ano, assistiu-se a degradação da economia e, conseqüentemente, á ineficácia do sistema fiscal. O sistema fiscal apresentava-se ineficaz não porque os serviços de administração não correspondessem, mais porque era concebido para funcionar normalmente, numa situação de paz em que o Mercado oficial de mercadorias fosse controlado pelo Estado.

Se os princípios de política fiscal estabelecidos na Resolução 5/77 deram origem a um direito fiscal que serviu de instrumento decisivo no processo da realização de uma melhor redistribuição da riqueza, tal só aconteceu até 1983 porque, a partir desta altura o sistema tributário mostrava-se desajustado da realidade sócio – económico e não exercia de facto, a sua função enunciada na Resolução 5/77.

Para além do volume exagerado de despesas públicas, as receitas fiscais estavam inadaptadas as disposições que se verificavam na economia e o Estado começou a arrecadar uma percentagem cada vez menor do produto interno bruto.

O sistema não permitia a captação dos excedentes gerados pelos agentes económicos e tal situação fazia com que do lado da procura aumentasse cada vez mais o dinheiro disponível e, de lado da oferta, por sua vez, os preços “Oficiais” não faziam corresponder o valor da oferta. Dai que passou a existir “Candongá”, nome pelo qual era vulgarmente conhecido o mercado paralelo, em proporções deveras elevadas.

Impunha-se deste modo a alteração do sistema tributário e a moralização do Direito Fiscal, enquanto instrumento importante no conjunto das normas que integravam o Direito Financeiro.

Em fins de 1986 conclui-se o reconhecimento do importante papel que os impostos tinham e a conseqüente necessidade de se reavaliar o sistema tributário em vigor ao mesmo tempo que se reflectia sobre o conjunto de medidas para a reactivação das leis universais da economia designadamente no domínio dos preços, câmbios, salários, créditos e outros.

1.2.3 A reforma fiscal no contexto do Programa de Reabilitação Económica – PRE (1987-2002)

Em princípios de 1987 foi lançado um programa de reabilitação Económica (**PRE**), destinado a corrigir os desequilíbrios da economia nacional. Este programa tinha igualmente em conta acções tendentes a minimizar os efeitos da Guerra, condição fundamental para êxito das medidas na rena económica.

O programa no domínio da reabilitação da económica consistia numa serie de acções nas áreas de formação de preços, de taxas de câmbios, de política fiscal e outras estruturas e administrativas visando a melhorar a eficiência dos agentes económicas, aumentar o abastecimento e a produção e ajudar a restabelecer o equilíbrio financeiro. De entre estas acções figuravam as alterações á alterações á legislação fiscal.

A reforma fiscal introduzida, implicou a revogação da Resolução 5/77 pela Lei 3/87 que passou a fixar os novos princípios em que deveria se assentar o sistema tributário com vista a aumentar a elasticidade das receitas em relação ao crescimento do produto interno Bruto (PIB) e a alargar a base tributária.

As alterações que introduziram mantiveram, de certa forma a estrutura então existente, que assentava fundamentalmente nos seguintes impostos:

- Imposto sobre o rendimento de trabalho;
- Imposto sobre o lucro das empresas;
- Imposto sobre as transacções; e,
- Imposto sobre consumo e sobre as importações.

Em 1980 mostrou-se necessário completar esta reforma adaptando-se algumas medidas adicionais das quais importa realçar o Decreto 20/88 no domínio aduaneiro.

De uma maneira geral, com esta grande reforma de 1987, o sistema tributário da República Popular de Moçambique passou a integrar:

- a) Impostos directos; e
- b) Impostos indirectos (ou Impostos sobre a despesa).

A lei tinha como objectivos essenciais:

- Realização de receitas com vista a custear actividade corrente do Estado e a financiar as suas instituições;

- Realização de justiça social através de uma tributação diferenciada dos rendimentos de trabalho e de capital e de uma personalização e progressividade do imposto;
- Oneração de consumo através da tributação diferenciada de imposto de consumo; e
- A canalização de excedentes para orçamento do Estado que permitia o financiamento de investimento directo do Estado.

Com efeito, pretendia-se com este complexo de medidas fiscais introduzidas no PRE, contribuir para o desagravamento do déficite do orçamento corrente e inverter a tendência do crescimento das receitas cobradas em relação ao PIB.

Para a realização dos seus objectivos, o sistema tributário definido na Lei 3/87 integrava impostos directos e impostos indirectos, actuando a diversos níveis, designadamente na tributação:

- Directa dos rendimentos e da riqueza;
- Indirecta da despesa.

A tributação directa dos rendimentos era feita através do seguinte sistema de imposto:

- Contribuição industrial, incidente sobre os lucros da actividade comercial e industrial;
- Imposto sobre o Rendimento do Trabalho – Secção A, Incidente sobre as remunerações do trabalho;
- Imposto sobre o Rendimento do Trabalho – Secção B, Incidente sobre o valor da produção das cooperativas de produção e das explorações individuais agrícolas, silvícolas ou pecuárias de pequena ou média dimensão;
- Imposto complementar, incidente sobre o rendimento global de pessoas singulares e sobre os rendimentos de capital;
- Contribuição Predial, incidente sobre os rendimentos prediais.

A tributação indirecta que integrava impostos sobre as despesa era feita através do seguinte sistema de impostos:

- Imposto sobre valor acrescentado, que incide sobre o valor de transmissões de bens e prestações de serviços realizados no país;
- Imposto sobre consumos específicos que tributa de forma selectiva, o consumo de determinados bens;
- Impostos especial sobre combustível que incide sobre qualquer combustível comercializado no território nacional;
- Outros impostos e taxas específicas, estabelecidas por Lei.

Integrava ainda este sistema de imposto o IRN, como contribuição mínima de cada cidadão para os gastos públicos.

A luz da Lei 3/27, era atribuída a competência ao conselho de Ministros para aprovar os Códigos de impostos, sendo que definidos todos mecanismos processuais de incidência, lançamento, liquidação e cobrança devendo, nestes Códigos, serem respeitados, os princípios definidos na Lei em particular os elementos essenciais de cada imposto.

1.2.4 A reforma fiscal de Junho de 2002

Em 26 de Junho de 2002, a Assembleia da República aprovou a Lei 15/2002, em substituição da Lei 3/87 que, até então fixava as bases de sistema tributário a vigorar em Moçambique. Importa recordar que os termos da alínea j) do nº.2 do artigo 135 da Constituição, compete assembleia da República a definição da Política fiscal do País.

Esta Reforma fiscal, que havia sido iniciada com a introdução do IVA e alteração do imposto de consumo de produtos específicos, visou a prosseguir os seguintes objectivos:

- Alargamento da base tributária;
- Redução da carga fiscal no conjunto da tributação directa;
- Aumento no nível de receitas fiscais;

- Simplificação de procedimentos;
- Modernização de sistemas de impostos;
- Racionalização de sistemas de benefícios fiscais.

Neste sentido, a Lei 15/2002 veio, de forma específica, estabelecer:

- As bases para implementação de novo sistema de tributação do rendimento, obedecendo princípios de unidade progressividade;
- Os princípios de organização do sistema tributário no País;
- As garantias e obrigações de contribuinte e da administração tributária;
- Os procedimentos básicos de liquidação e cobrança de impostos;
- O regime geral de infracções tributárias.

Esta Lei 15/2002, para além de introduzir profundas alterações na estrutura dos impostos, veio repor alguns princípios técnico-fiscais universalmente usados e que em 1978 a 1987, haviam sido preteridos em benefício de uma melhor eficiência na execução face á realidade de então, quer quanto ao nível dos recursos humanos, quer quanto à capacidade técnica dos contribuintes.

O sistema tributário de Moçambique pós-reforma de 2002, integra impostos nacionais e autárquicos. Os impostos autárquicos são os que vêm definidos em lei própria das Finanças autárquicas.

De acordo com a nova Lei de bases, os impostos do sistema tributário nacional, classificam – se em impostos directos e impostos indirectos, actuando a dois níveis:

- a) A tributação directa dos rendimentos e da riqueza; e
- b) A tributação indirecta.

Importa referir que a lei n.º 15/2002 manteve os restantes impostos instituídos pela lei n.º 3/87, de 19 de Janeiro, sendo de destacar os seguintes:

- i) Impostos de Selo (actualizado pelo Decreto n.º 06/2004, de 1 de Abril);
- ii) Impostos sobre Sucessões e Doações;
- iii) Sisa (actualizado pelo Decreto n.º 46/2004, de Outubro);
- iv) Imposto de Reconstrução Nacional;
- v) Imposto Especial Sobre o Jogo;
- vi) Imposto Sobre Veículos (actualizado pelo Decreto n.º 19/2002, de 23 de Julho); e
- vii) Outros impostos.

CAPITULO II: TRIBUTAÇÃO DE NÃO RESIDENTES EM SEDE DO IRPC

Este capítulo mostra o estágio actual do Código do IRPC, elenca factos sobre a evolução histórica, da contextualização teórica e legal da Tributação dos Não Residentes em geral e em Moçambique em sede do IRPC.

2.1 IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO DAS PESSOAS COLECTIVAS

A busca por receitas fiscais para preencher os cofres do estado para realizar despesas públicas leva o mesmo, por via da Fiscalidade a estabelecer normas que conduzem a diferentes critérios de definição dos proveitos e custos. Por essa razão alguns custos considerados para efeitos de apuramento de resultado contabilístico não são considerados como dedutíveis para efeitos de apuramento do resultado fiscal. O conjunto dessas normas estabelecidas pelo Estado que conduzem a diferentes critérios de definição de custos e proveitos entre o fisco e a contabilidade é geralmente designado por **filtro fiscal** (Maria Melo, 2008:49).

O imposto a pagar é calculado a partir do lucro tributário (fiscal), que normalmente não coincide com o lucro contabilístico devido aos diferentes critérios utilizado pela contabilidade e pela fiscalidade.

Os critérios de definição de custos e proveitos pela fiscalidade têm como finalidade evitar a fuga dos impostos e diminuir as diferenças sociais na distribuição da riqueza, criando formas de tributação nas áreas onde se detecta que as empresas sobrecarregam as suas contas de custos através de remunerações em espécie.

Por experiências anteriores, o fisco pôde constatar que a maior parte das empresas coloca despesas a mais, de restaurantes, de combustíveis em compra carros como complementos salariais sem, no entanto, pagarem mais IRPS, e pagando menos IRPC, daí a necessidade do Estado criar os chamados filtros fiscais como forma de evitar a fuga ao fisco.

O actual código do IRPC visa essencialmente estabelecer um “*filtro fiscal*” de custos, com vista ao apuramento da matéria colectável, isto é, utiliza mecanismos legais estipulados por Lei (Fiscalidade) para expurgar do Lucro Contabilístico alguns custos reais e contabilisticamente aceites com vista a um maior apuramento da matéria colectável (Fiscal).

Líquido desses custos que aos “*olhos*” do Fisco não são aceites por poderem ser evitáveis ou minimizados, criam-se na generalidade, resultados Fiscais sempre superiores aos Resultados Contabilísticos, alargando-se deste modo a base de tributação e a receita fiscal.

2.1.1 Aspectos essenciais de tributação do Código do IRPC:

A apresentação de contas anuais em Moçambique é feita segundo o PGC em vigor, e respeitando também os filtros fiscais que são impostos pelo código do IRPC e as normas internacionais de relato financeiro (NIRF's).

O Código do IRPC em vigor, foi aprovado pela Lei número 34/2007 de 31 de Dezembro e desde lá até cá, tem sofrido algumas alterações.

Esta Lei, no seu artigo 3, revoga o anterior código do IRPC aprovado pelo Decreto número 21/2002, de 30 de Julho, suas alterações, e toda legislação complementar que contrarie a presente lei.

Entrou em vigor em 1 de Janeiro de 2008, sendo aplicável aos rendimentos do exercício de 2008 e seguintes.

Natureza do Imposto: O artigo 1 do código em análise estabelece que o IRPC é um imposto directo que incide sobre os rendimentos obtidos, mesmo quando provenientes dos actos ilícitos, no período de tributação, pelos respectivos sujeitos passivos, nos termos do respectivo código.

Sujeitos passivos: O número 1 do artigo 2 do Código do IRPC estabelece entre outros que o imposto incide sobre (incidência subjectiva) as sociedades comerciais ou civis sob forma comercial, as cooperativas, as empresas públicas e as demais pessoas colectivas de direito público ou privado com sede ou direcção efectiva em território moçambicano.

Incidência objectiva: O número 1 do artigo 4, estabelece que o IRPC incide entre outros sobre o lucro das sociedades comerciais ou civis sob forma comercial, as cooperativas, as empresas públicas e as demais pessoas colectivas de direito público ou privado que exerçam a título principal, uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola.

Período de tributação: Nos termos do número 1 do artigo 7 do CIRPC, o imposto é devido por cada exercício económico, que coincide com o ano civil.

Isenções: O número 1 do artigo 9 do código em referência isenta deste imposto o seguintes instituições:

- a) O Estado;
- b) As autarquias locais e as associações ou federações de municípios, quando exerçam actividades cujo objecto não vise a obtenção de lucro;
- c) As instituições de segurança social legalmente reconhecidas e bem assim as instituições de previdência social.

2.1.2 Métodos de determinação da matéria colectável (filtro fiscal)

O imposto é determinado pelo método declarativo (auto declaração), em que como regra, é efectuada com base na declaração respectiva, pelo contribuinte, sujeita a controlo pela Administração Tributária.

A seguir se indicam quais são os custos e em que medida eles são fiscalmente aceites a luz do Código do IRPC, uma vez que, conforme já foi referido, nem todos os custos existentes e contabilisticamente aceites pelas NIRF's são aceites fiscalmente. Cabe a cada Estado regular e aprovar o seu código sobre a tributação de rendimentos, onde estabelece as “balizas” dos custos aceites (geralmente os indispensáveis) e os não aceites (os que podem ser evitados ou minimizados).

Importa lembrar que o imposto em referência incide sobre o Resultado do exercício, e este é calculado pela diferença entre os custos e os proveitos, pelo que quanto menor forem os custos, maior será o resultado do Exercício e conseqüentemente o imposto a pagar.

Portanto, todas as outras despesas que ocorrerem e que não estejam previstas no Código e que abaixo se indicam, não são considerados para efeitos fiscais, isto é, para efeitos de apuramento da matéria colectável.

Custos ou Perdas:

Nos termos do artigo 22 do CIRPC, consideram-se custos ou perdas os que comprovadamente forem indispensáveis para a realização dos proveitos ou ganhos sujeitos a imposto ou para manutenção da fonte produtora, nomeadamente os seguintes:

- a) Os encargos relativos à produção ou aquisição de quaisquer bens ou serviços, tais como os respeitantes às matérias utilizadas, mão-de-obra, energia e outros gastos gerais de fabricação, conservação e reparação;
- b) Encargos de distribuição e venda, abrangendo os transportes, publicidade e colocação de mercadorias;
- c) Encargos de natureza financeira, tais como juros de capitais alheios aplicados na exploração, descontos, ágios, transferências, diferenças de câmbio, gastos com operações de crédito, cobranças de dívidas e emissão de acções, obrigações e outros títulos, e prémios de reembolso;
- d) Encargos de natureza administrativa, tais como remunerações, ajudas de custo, pensões ou complementos de reforma, material de consumo corrente, transportes e comunicações, rendas, contencioso, seguros, incluindo os de vida, e operações de ramo “vida”, contribuições para perda de poupança-reforma, contribuições para fundo de pensões e para quaisquer regimes complementares da segurança social;
- e) Encargos com análises, racionalização, investigação e consulta;
- f) Encargos fiscais e parafiscais a que estiver sujeitos o contribuinte;
- g) Reintegrações e amortizações;
- h) Provisões;
- i) Menos-valias realizadas;

- j) Indemnizações resultantes de eventos cujo risco não seja segurável.

Custos não dedutíveis

Nos termos do artigo 23 do CIRPC, não como custos ou perdas do exercício:

- a) As despesas ilícitas, designadamente as que decorram de comportamentos que fundamentalmente indiciem a violação da legislação moçambicana, em especial a penal, mesmo que ocorridos fora do alcance territorial da sua aplicação;
- b) As rendas de locação financeira, em relação ao locatário na parte destinada a amortização financeira;
- c) Os prémios de seguros de doenças e acidentes pessoais, bem como as importâncias dispendidas como seguros e operações do ramo “ vida”, contribuições para fundo de pensões e para quaisquer regimes complementares de segurança social excepto os abrangidos pelo disposto nos termos dos artigos 31 a 33 do mesmo código e sejam considerados rendimentos de trabalho dependente nos termos do código do IRPS.

Reintegrações e amortizações não aceites como custos

Não são aceites como custos, nos termos do artigo 27 do CIRPC:

- a) As reintegrações e amortizações de elementos do activo não sujeitos a depreciação;
- b) As reintegrações de imóveis na parte correspondente ao valor dos terrenos ou naquela que não esteja sujeito a depreciação;
- c) As reintegrações e amortizações que excedam os limites previstos na lei;
- d) As reintegrações e amortizações praticadas para além do período máximo de vida útil;

- e) As reintegrações de viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, na parte que corresponde ao valor de aquisição ou de reavaliação excedente a 800.000,00MT, bem como dos barcos de recreio, helicópteros e aviões de turismo e todos os encargos com estes relacionados, desde que tais bens não estejam afectos a empresas exploradoras de serviço público de transportes ou não se destinem a ser alugados no exercício da actividade normal da empresa sua proprietária;

As reintegrações dos bens em que se tenha concretizado o reinvestimento do valor de realização, efectuado nos termos do artigo 39, na parte correspondente a dedução que lhes for imputada nos termos do número 6 do mesmo artigo.

Provisões para créditos de cobrança duvidosa

Para efeitos de constituição de provisão para cobertura de cobranças duvidosas aplica-se, segundo o artigo 29 do CIRPC, a taxa de 1,5%, com limite acumulado de 6%, sobre o valor dos créditos resultantes da actividade normal da empresa existentes no fim do exercício.

Créditos incobráveis

Nos termos do artigo 30 do CIRPC, os créditos incobráveis só são de se considerar directamente como custos ou perdas do exercício na medida em que tal resulte do processo de execução, falência ou insolvência.

Donativos no âmbito do mecenato

São considerados custos ou perdas do exercício os donativos, em dinheiro ou em espécie, concedidos pelos contribuintes até ao limite de 5% da matéria colectável do ano anterior, se as entidades beneficiárias forem:

- a) Forem associações constituídas nos termos da lei 8/91, de 18 de Julho, e sua regulamentação e as demais associações ou entidades públicas ou privadas, que sem objectivos de proselitismo confessional ou partidário, desenvolvem sem fins lucrativos, acções no âmbito da lei número 4/94, de 13 de Setembro;

- b) Forem pessoas jurídicas privadas, singulares ou colectivas, que levem a cabo ou apoiem, sem fins lucrativos para os membros ou proprietários, acções no âmbito da lei número 4/94, de 13 de Setembro.

Encargos não dedutíveis para efeitos fiscais

Nos termos do artigo 36 do CIRPC, não são dedutíveis para efeitos de determinação de lucro tributável os seguintes encargos, mesmo quando contabilizados como custos ou perdas do exercício:

- a) O IRPC e quaisquer outros impostos que directa ou indirectamente incidam sobre os lucros;
- b) Os impostos e quaisquer outros encargos que incidam sobre terceiros que a empresa não esteja legalmente autorizada a suportar;
- c) As multas e demais encargos pela prática de infracções, de qualquer natureza, que não tenham origem contratual, incluindo os juros compensatórios;
- d) As indemnizações pela verificação de eventos cujo risco seja segurável;
- e) 50% das despesas com ajudas de custo e de compensação pela deslocação em viatura própria do trabalhador, ao serviço da entidade patronal, não facturadas a clientes, escrituradas a qualquer título, excepto na parte que em que haja lugar a tributação em sede IRPS, na esfera do respectivo beneficiário;
- f) 80% das despesas de representação (encargos suportados com recepções, refeições, viagens, passeios e espectáculos oferecidos no país e no estrangeiro a clientes ou a fornecedores ou ainda a quaisquer outras pessoas ou entidades), escrituradas a qualquer título;
- g) Os encargos não devidamente documentados e as despesas de carácter confidencial ou ilícito. Além de não serem dedutíveis para efeitos de apuramento do lucro tributável, estes encargos devem ser tributados autonomamente, a taxa de 35%, nos termos do número 4 do artigo 61 do Código do IRPC;

- h) As importâncias devidas pelo aluguer sem condutor de viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, na parte que corresponde ao valor das reintegrações dessas viaturas que não sejam aceites como custo, nos termos a regulamentar;
- i) As despesas com combustíveis na parte em que o sujeito passivo não faça provam de que as mesmas respeitam a bens pertencentes ao seu activo ou por ele utilizadas em regime de locação e de que não são ultrapassados os consumos normais, relacionados com o objecto social da empresa.
- j) Tratando-se de sociedades de profissionais sujeitas ao regime de transparência fiscal, é ainda aplicável aos encargos relacionados com a utilização de viaturas ligeiras de passageiros ou mistas a limitação constante no Código do IRPS, que consiste em deduzir os mesmos em apenas 50%.
- k) 50% dos encargos relacionados com viaturas ligeiras de passageiros, designadamente, rendas ou alugueres, reparações e combustíveis, excepto tratando-se de viaturas afectas a exploração de serviço público de transportes ou destinadas a ser alugadas no exercício da actividade normal do respectivo sujeito passivo e sem prejuízo das reintegrações e amortizações não aceites como custo fiscal.

2.1.3 Obrigações contabilísticas das empresas

A seguir se apresentam outras obrigações fiscais que as empresas sujeitas ao código do IRPC são obrigadas a seguir, pese embora não afectem directamente a tributação dos rendimentos:

Segundo o plasmado no artigo 75 do CIRPC, sociedades comerciais ou civis sob forma comercial, as cooperativas, as empresas públicas e as demais entidades que exerçam, a título principal, uma actividade comercial, industrial ou agrícola, com sede ou direcção efectiva em território moçambicano, bem como as entidades que, embora não tendo sede nem direcção efectiva neste território, aí possuam estabelecimento estável, são obrigadas a dispor de contabilidade organizada, nos termos da lei comercial e fiscal. Para o efeito, deverão:

- Estar organizado de acordo com o PGC e outras disposições legais em vigor para o respectivo sector de actividade;
- Reflectir todas as operações realizadas pelo sujeito passivo;
- Ser organizado de modo que os resultados das operações e variações patrimoniais sujeitas ao regime geral do IRPC, possam claramente distinguir-se dos das restantes.

As sociedades e entidades cujo volume de negócios anuais, seja igual ou inferior a 2.500.000,00MT, podem optar pelo regime simplificado de escrituração, excepto quando se trate de empresas públicas, sociedades anónimas, em comandita ou por acções.

Na execução da contabilidade deve observar-se em especial o seguinte:

- Todos os lançamentos devem estar apoiados em documentos justificativos, datados e susceptível de serem apresentados sempre que necessário;
- As operações devem ser registadas cronologicamente, sem emendas ou rasuras, devendo quaisquer erros ser objectos de regularização contabilística, logo que descobertos

Não são permitidos atrasos na execução da contabilidade superiores a 90 dias, contados do último dia do mês a que as operações respeitam.

Os livros de contabilidade, registos auxiliares e os respectivos documentos de suporte devem ser conservados em boa ordem durante o prazo de 10 anos.

Quando a contabilidade for estabelecida por meios informáticos, a obrigação referida no parágrafo anterior é extensiva a documentação relativa a análise, programação e execução dos tratamentos informáticos.

Os documentos de suporte dos livros e registos contabilísticos, que não sejam documentos autênticos ou autenticados podem, decorridos três exercícios após aquele a que se reportam e obtida autorização prévia da Administração Tributária ser substituídos, para efeitos fiscais, por microfímes que constituam sua reprodução fiel e obedecem as condições que forem estabelecidas.

2.2 ORIGEM E CONCEITOS DE RESIDÊNCIA E ESTABELECIMENTO ESTÁVEL EM SEDE DO IRPC

2.2.1 RESIDÊNCIA

Num momento em que as migrações voltaram à ordem do dia e o fluxo migratório é uma constante, sente-se a necessidade de se adaptar a residência à liberdade de circulação. Para existir um facto tributário, para além da verificação de uma situação de facto, são necessárias, ainda, outras dimensões, como a dimensão temporal, quantitativa e espacial.

Ora, tal como afirma João Sérgio Ribeiro (2015:98), é precisamente na dimensão espacial que “o conceito de residência assume a natureza de elemento de conexão por excelência”, expressando, por isso, a “mais íntima ligação económica entre uma pessoa e um Estado”.

Assim, uma vez que a condição de residente supõe, por regra, a presença física, real ou presumida no território de um determinado Estado. O Código do IRPC procurou acompanhar as mais recentes evoluções no que se refere à residência fiscal ao considerar residentes em território da República de Moçambique as pessoas que, no ano a que respeitem os rendimentos, entre outros, hajam nele permanecido mais de 180 dias, seguidos ou interpolados e que tendo permanecido por menos tempo, aí disponham de habitação em condições que façam supor a intenção de a manter e ocupar como residência permanente.

De acordo com o princípio da residência, o critério decisivo na atribuição da competência a um Estado para tributar é mesmo a residência, ficando, assim, os rendimentos sujeitos ao imposto do Estado em que resida o seu titular, conforme afirma Sérgio Vasques (2013:98), “O princípio da residência ampara-se na ideia de que o estado em que uma pessoa singular ou colectiva reside é aquele com o qual são mais intensos os vínculos de solidariedade que fundamentam o dever de pagar impostos”.

No que respeita à extensão do poder tributário do Estado da residência, o princípio da residência estabelece que deverá ser tributado todo o rendimento independentemente do local onde é originado, ou seja, passa pela adopção de um sistema de tributação universal ou

ilimitada. Apesar da reconhecida legitimidade da tributação pelo Estado da residência, este em relação a diversos tipos de rendimentos não detém um direito exclusivo de tributação devendo, por isso, em algumas situações, ser conjugado com o poder cumulativo de tributar atribuído ao Estado da fonte.

De acordo com Alberto Xavier (2014:283), compete à legislação interna dos Estados definir as circunstâncias em que alguém pode ser considerado residente no seu território, por isso, ocorre separar as legislações que acolhem uma concepção subjetivista, das que optaram por uma concepção objectivista da residência.

Alberto Xavier (2014:283) afirma ainda que para a concepção subjectivista de residência, além da presença física ou permanência num determinado território, a esta deve estar associada a intenção de o sujeito se tornar residente desse Estado. Podendo a intenção ser aferida tendo por base aspectos da sua vida familiar e pessoal, ou seja, o facto de possuir residência, de se encontrarem em instituições de ensino ou desportivas ou de fazerem parte da vida social desse território, podem ser indicativos da intenção de permanência nesse Estado e determinantes da residência.

Por sua vez, Rui Morais (2004:373) defende que para a concepção objectivista de residência basta a presença física ou permanência no território de um Estado da pessoa singular, durante um determinado período mínimo de tempo estabelecido, não relevando, assim, a vontade do sujeito em permanecer no Estado em questão. Os padrões tradicionais da sociedade têm vindo a ser alterados ao longo dos tempos. As pessoas, ao contrário do que sucedia no passado, já não estão fixas ou “fidelizadas” a um espaço territorial, transpõem fronteiras por diversos motivos, sejam eles económicos ou profissionais.

Assim, o conceito de residência está a transformar-se, limitando a possibilidade de um Estado apurar, para fins fiscais, as situações tributárias dos seus residentes que ocorram fora do seu país. De acordo com Rui Morais (2004:374), actualmente, os contribuintes facilmente podem “sedear” em paraísos fiscais determinadas fontes de rendimento, sendo, por isso, aconselhável que o primado da tributação coubesse ao país de origem dos rendimentos, ao país da fonte.

Não sendo esta a tendência geralmente adoptada, a regra, na prática internacional, é a partilha do direito à tributação entre os Estados da fonte e da residência, verificando-se, portanto, de uma tributação cumulativa, cabendo ao Estado da residência na eliminação da dupla tributação internacional. No entanto, a tendência actual vai no sentido de alterar tais regras de cumulação, atribuindo-se, cada vez mais, ao país da residência o direito exclusivo à tributação. Rui Morais (2004:374) explica que “à medida que os países se desenvolvem, ganha maior importância o aspecto internacional das economias, parte significativa daquilo que os Estados entendem ser a sua «base de tributação» desloca-se para o estrangeiro”.

A tendência é que os países mais desenvolvidos perspectivem os seus interesses fiscais na óptica da residência, tentando, assim influenciar os seus parceiros com menos recursos económicos.

2.2.2 ESTABELECIMENTO ESTÁVEL

De acordo com Rui Morais (2004:103), o conceito de estabelecimento estável tem demonstrado uma notável resistência ao longo dos tempos, e consiste num princípio de direito internacional tributário há cerca de 100 anos. Atribui-se que a primeira versão do conceito de estabelecimento estável tenha tido origem no final dos anos 1800, quando as nações europeias procederam à negociação de tratados bilaterais para regulamentarem o tratamento fiscal das actividades económicas transfronteiriças. Encontra-se já uma referência ao conceito no Código Industrial da Prússia de 1845.

Segundo Arvid Skaar (1991:78-80), a versão moderna e que hoje aparece como regra, surgiu após a I Guerra Mundial, quando as nações começaram a se preocupar com o facto de a dupla tributação internacional estar a inibir o comércio internacional e o investimento. Citando ainda o mesmo autor, uma das situações que mais contribuiu para a criação do conceito de estabelecimento estável foi uma divergência que opôs as administrações fiscais do Canadá e dos Estados Unidos. Naquela altura as autoridades tributárias do Canadá tentaram tributar as vendas por correspondência que provinham dos Estados Unidos, apesar de a empresa não ter qualquer instalação no Canadá, local onde apenas publicitava os seus bens. Os norte-americanos entendiam que tinham o direito exclusivo de tributar aqueles

rendimentos e isto começou a gerar um problema de dupla tributação que despoletou a atenção da Liga das Nações.

Devido a esta crescente preocupação, a Liga das Nações, encarregou um grupo de especialistas fiscais para desenvolver um mecanismo que pudesse evitar a dupla tributação. A Liga chegou a um consenso e desenvolveu o conceito de estabelecimento estável, que ficou consagrado no modelo fiscal de convenção de 1927 e, posteriormente foi adoptado em 1963 no modelo de convenção fiscal da Organização do Comércio e Desenvolvimento Económico (OCDE) e ao longo das suas várias revisões em 1977 e 1992 (<https://bibliotecadigital.ipb.pt/bitstream>).

Conseguia-se assim que através da aplicação do conceito de estabelecimento estável, um Estado em que uma empresa não residente realizasse a sua actividade concordasse em não tributar os rendimentos dessa empresa no seu território desde que ela ali não mantivesse um estabelecimento estável. Por outro lado, garantia-se que o Estado da residência/ sede da empresa se comprometia a conceder um crédito fiscal no montante dos impostos pagos ao Estado onde os rendimentos eram obtidos, ou alternativamente, isentar de impostos os rendimentos obtidos pelo estabelecimento estável. Com estes comportamentos evitava-se a dupla tributação internacional e, conseqüentemente, incentivava-se o comércio internacional e o investimento (<https://bibliotecadigital.ipb.pt/bitstream>).

Desde que passou a constar da convenção modelo da OCDE, o conceito de estabelecimento estável passou também a figurar nas várias convenções bilaterais sobre dupla tributação entre os Estados, geralmente enquanto instalação fixa de negócio através da qual uma empresa desenvolve a sua actividade. Sendo certo, que em todos os tratados passamos a encontrar exemplos de estabelecimento estável. Na sua essência, o conceito histórico de estabelecimento estável implica uma presença física da empresa no Estado onde têm origem os rendimentos, que se mantém por um período significativo e cuja actividade configura os aspectos essenciais de uma transacção transfronteiriça (<https://bibliotecadigital.ipb.pt/bitstream>).

O conceito justificava-se por uma questão de eficiência na medida em que surgia como um guia, quer para as empresas quer para as autoridades fiscais. As empresas passavam a saber que se não possuíssem estabelecimento estável os rendimentos obtidos em país estrangeiro continuavam a ser tributados pelo país da residência e nesse sentido não precisavam de se registar como contribuinte no país estrangeiro nem apresentar declaração fiscal. Já as autoridades fiscais garantiam com o estabelecimento estável que conseguiam tributar uma série de rendimentos que anteriormente escapavam ao seu domínio. Por outro lado, o princípio do estabelecimento estável também se justificava à luz de princípios de equidade (<https://bibliotecadigital.ipb.pt/bitstream>).

Na verdade, historicamente, a maioria das empresas multinacionais não tinha intenções de abrir uma loja ou filial a menos que quisesse desenvolver a sua actividade de forma significativa. Quando começou a desenvolver-se, o comércio internacional consistia sobretudo na venda além-fronteiras de bens manufacturados o que implicava uma presença física nos Estados estrangeiros para assegurar algumas actividades. Isso levou a que os Estados tributassem estes rendimentos obtidos por empresas não residentes quando eles eram significativos e recorrentes, o que era muito complicado de determinar e ficava à discricionariedade do Estado de origem do rendimento. O estabelecimento estável veio permitir que esta tributação dos rendimentos pelo país de origem adquirisse algum equilíbrio em relação à tributação efectuada pelo país da residência promovendo o comércio entre Estados e o bem-estar internacional. Porém, muitos autores atribuem o sucesso do conceito, ao longo da história, à sua característica de flexibilidade que foi permitindo uma grande adaptação à evolução das práticas comerciais (<https://bibliotecadigital.ipb.pt/bitstream>).

Arvid Skaar (1991:91) procurou traçar a evolução do conceito de estabelecimento estável desde o início até o final dos anos 80, através da análise de casos julgados a nível internacional. Da sua análise concluiu que o princípio sofreu uma diluição significativa durante o último meio século para ter em conta emergentes práticas comerciais, tendo assim sido alvo de uma evolução ao longo deste período, a qual prevê que continue a acontecer. O autor verificou que o aumento do comércio global, o aumento do sector dos serviços, o aumento da mobilidade dos capitais e de outros factores de produção têm contribuído para o

desenvolvimento de uma percepção da necessidade de modificar o requisito tradicional da instalação fixa de negócio.

2.3 TRIBUTAÇÃO DOS NÃO RESIDENTES À LUZ DA LEGISLAÇÃO MOÇAMBICANA

O IRPC tem como **natureza** todos os rendimentos obtidos, mesmo quando provenientes dos actos ilícitos, no período de tributação, pelos respectivos sujeitos passivos, nos termos do respectivo código (artigo 1, Lei nº 34/2007 de 31 de Dezembro).

Este imposto tem como **sujeitos passivos (incidência subjectiva)**, as sociedades comerciais ou civis sob forma comercial, as cooperativas, as empresas públicas e as demais pessoas colectivas de direito público ou privado com sede ou direcção efectiva em território moçambicano.

Incide objectivamente entre outros sobre o lucro das sociedades comerciais ou civis sob forma comercial, as cooperativas, as empresas públicas e as demais pessoas colectivas de direito público ou privado que exerçam a título principal, uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola.

Segundo o artigo 9 da Lei 15/2002 de 26 de Junho (Lei de Bases do Sistema Tributário), a **Residência de pessoas fiscais** é estabelecida nos seguintes termos:

Ser residente em território da República de Moçambique no ano a que respeitem os rendimentos, isto é:

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

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

O nº 2 do mesmo artigo dispõe que é obrigatório a comunicação da residência do sujeito passivo a administração tributária.

O artigo 10 do mesmo Diploma Legal em apreço esclarece quais são as **entidades jurídicas consideradas residentes**, e as mesmas são referenciadas nos seguintes termos:

São considerados residentes as entidades jurídicas com sede ou direcção efectiva em território da República de Moçambique, estando estas também obrigadas ao cumprimento das obrigações de comunicação de residência, bem como da respectiva mudança.

No seu nº 3 esclarece que entende-se por direcção efectiva o lugar em que normalmente se praticam os actos da sua gestão global.

2.3.1 Domicílio fiscal (Artigo 36, Lei nº 2/2006 de 22 de Março)

O artigo 35 da Lei 2/2006 de 22 de Março, (Lei do Ordenamento Jurídico Tributário), estabelece a obrigatoriedade dos referidos sujeitos passivos estabelecerem **Domicílio Fiscal** no país.

No seu nº 1 alude que os sujeitos passivos residentes e seus representantes legais ou voluntários, e os representantes dos sujeitos passivos não residentes, estão obrigados a fixar um domicílio fiscal em Moçambique.

Estabelece ainda no seu artigo 2 que a indicação do domicílio fiscal exigidas as pessoas indicadas no número anterior terá de ser fornecida a administração tributária, aos substitutos tributários e a outras entidades mencionadas na lei, e da demais legislação tributária.

Mais adiante, no seu n° 3 a Lei refere que tratando-se de não residentes que não tenham nomeado representante, os actos do procedimento tributário são praticados na Direcção do 1° Bairro fiscal da Cidade de Maputo.

O domicílio fiscal do sujeito passivo pode ser relevante, nos termos da legislação aplicável, para efeitos (n° 4 do artigo 35 da Lei 2/2006 de 22 de Março):

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

2.3.1.1 Critérios de determinação do domicílio fiscal (Artigo 36, Lei n° 2/2006 de 22 de Março)

A legislação moçambicana estabelece, no artigo supra, 3 critérios de determinação do domicílio fiscal, a saber:

- a) Para as pessoas singulares, o da sua residência habitual em território moçambicano;
- b) Para as pessoas coletivas, o da sua sede estatutária em território moçambicano ou da direcção efectiva em que estiver centralizada a contabilidade, se esta for diferente da sede;
- c) Para os estabelecimentos estáveis de não residentes situados em território moçambicano, o local de centralização da gestão administrativa direcção de negócios.

Esclarece ainda que para efeitos do disposto na alínea a) do número anterior, se a pessoa singular tiver várias residências e não seja possível identificar uma como residência habitual, considera-se domiciliada no lugar da residência em que se verificar a sua permanência habitual ou naquele onde tenha o seu centro de interesses vitais.

O nº 4 do mesmo artigo refere ainda que os não residentes que auferam rendimentos sujeitos a tributação em território nacional e não possuam estabelecimento estável, são considerados domiciliados na residência do seu representante de acordo com o previsto na legislação tributária.

2.3.2 Estabelecimento estável (Artigo 3, Lei nº 34/2007 de 31 de Dezembro)

No que diz respeito ao **Estabelecimento estável**, o nº 3 do Código do IRPC, aprovado pela Lei 34/2007 de 31 de Dezembro estabelece as condições em que se considera um Estabelecimento Estável em Moçambique e que abaixo se apresentam:

Se por um lado considera-se estabelecimento estável qualquer instalação fixa através da qual seja exercida, total ou parcialmente, uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, incluindo a prestação de serviço.

Por outro lado, também inclui-se segundo o dispositivo legal em apreço, na noção de estabelecimento estável referida no número anterior, os seguintes casos:

- a) Um local de direcção, sucursal, escritório, fábrica, oficina, mina, poço de petróleo ou gás, pedreira ou qualquer outro local de extração de recursos naturais situados em território moçambicano;
- b) Um local ou um estaleiro de construção, de instalação ou de montagem, quando a sua duração ou a duração da obra ou da actividade exceder seis meses.

No caso de subempreitadas refere no seu nº 3 que considera-se o subempreiteiro possui um estabelecimento estável no estaleiro se aí exercer a sua actividade pelo mesmo período na alínea b) do número anterior.

A Lei refere ainda no n.º 4 do artigo em referência que as actividades de coordenação, fiscalização e supervisão em conexão com os estabelecimentos indicados na alínea b) do n.º 2 e no número anterior, bem como as instalações, plataformas ou barcos de perfuração utilizados para a prospecção ou exploração de recursos naturais constituem também estabelecimento estável nas condições aí referidas.

No que diz respeito ao prazo referido na alínea b) do n.º 2 e no n.º 3, no caso dos estaleiros de construção, de instalações ou de montagem, segundo o número 5 do mesmo artigo, o prazo aplica-se a cada estaleiro individualmente, a partir da data do início de actividade, incluindo os trabalhadores preparatórios, não sendo relevantes as interrupções temporárias, o facto de a empreitada ter sido encomenda da por diversas pessoas ou as subempreitadas.

Considera-se também que existe estabelecimento estável conforme estabelece o n.º 6 do artigo em abordagem quando uma pessoa não seja um agente independente nos termos do n.º 7 mas actue em território moçambicano por conta de uma empresa e tenha, e habitualmente acerca, poderes de intermediação e de conclusão de contratos que vinculem a empresa, no âmbito das actividades desta.

Não se considera que uma empresa tenha um estabelecimento estável no território moçambicano pelo simples facto de aí exercer a sua actividade por intermedio de um corretor, de um comissionista ou de qualquer outro agente independente, desde que essas pessoas actuem no âmbito normal da sua actividade, suportando risco empresarial da mesma (n.º7, artigo 3, Lei n.º 34/2007 de 31 de Dezembro).

Há que realçar que nos termos do n.º 8 ainda do artigo em alusão, o conceito o conceito de estabelecimento estável não compreende as actividades de carácter preparatório ou auxiliar, a seguir simplificadas:

- a) As instalações usadas unicamente para armazenar, expor ou entregar mercadorias pertencentes à empresa;

- b) Um depósito de mercadorias pertencentes à empresa mantido unicamente para as armazenar, expor ou entregar;
- c) Um depósito de mercadorias pertencentes à empresa mantido unicamente para serem transformados por outra empresa;
- d) Uma instalação fixa, mantida unicamente para comprar mercadorias ou reunir informações da empresa;
- e) Uma instalação fixa, mantida unicamente para exercer, para empresa, qualquer outra actividade de carácter preparatório ou auxiliar;
- f) Uma instalação fixa, mantida unicamente para o exercício de qualquer combinação das actividades referidas nas alíneas a) a e), desde que actividade de conjunto da instalação fixa resultante desta combinação seja de carácter preparatório ou auxiliar.

Por fim o nº 9 do mesmo artigo estabelece que para efeitos da imputação prevista no artigo 6, considera-se que os sócios ou membros das entidades nelas referidas que não tenham sede nem direcção efectiva em território moçambicano obtém esses rendimentos através de um estabelecimento estável nele situado.

Portanto, depreende-se facilmente que todo aquele sujeito passivo que não se enquadra no presente contexto de residência fiscal em Moçambique, **é considerado para efeitos de tributação como, um Não Residente**, conforme alude o nº 7 do artigo 6 do Código do IVA, "os Sujeitos não tenham no território nacional Sede, Estabelecimento Estável ou Domicílio a partir da qual um serviço seja prestado, é considerado um Não Residente, sobre os quais estão sujeitos ao pagamento de Impostos em relação aos rendimentos nele obtidos".

2.3.3 Extensão de obrigação do imposto (artigo 5, Lei nº 34/2007 de 31 de Dezembro)

A obrigatoriedade de pagamento de impostos (essencialmente do IRPC) sobre os rendimentos dos Não Residentes nasce do **artigo 5 do Código do IRPC**, aprovado pela Lei 34/2007, de 31 de Dezembro, nos seguintes termos:

O nº 1 estabelece que as pessoas coletivas e outras entidades com sede ou direcção efectiva em território moçambicano ficam sujeitas ao IRPC sobre a totalidade dos seus rendimentos, incluindo os obtidos fora desse território.

No entanto, o nº 2 do mesmo artigo alude que as pessoas coletivas e outras entidades que não tenham sede nem direcção efectiva em território moçambicano ficam sujeitas a IRPC apenas quanto aos rendimentos nele obtidos.

Contudo, através do seu nº 3, o artigo em alusão esclarece que para efeitos do disposto no número anterior, consideram-se obtidos em território moçambicano os rendimentos imputáveis a estabelecimento estável aí situado e, bem assim, os que, não se encontrando nessas condições, a seguir se indicam:

- a) Rendimentos relativos a imóveis situados no território moçambicano, incluindo ganhos resultantes da sua transmissão onerosa;
- b) Ganhos resultantes da transmissão onerosa de partes representativas do capital de entidades com sede ou direcção efectiva em território moçambicano ou de outros valores mobiliários emitidos por entidades que aí tenham sede ou direcção efectiva ou ainda partes de capital ou outros valores mobiliários quando, não se verificando essas condições, o pagamento dos respectivos rendimentos seja imputável a estabelecimento estável situado no mesmo território;
- c) Rendimentos a seguir mencionados cujo devedor tenha residência, sede ou direcção efectiva no território moçambicano ou cujo pagamento seja imputável a um estabelecimento estável nele situado:
 - i) Rendimentos provenientes da propriedade intelectual ou industrial, bem como da prestação de informações respeitantes a uma experiência adquirida no sector industrial, comercial ou científico;

- ii) Rendimentos derivados do uso ou da concessão do uso de equipamento agrícola, industrial, comercial ou científico;
- iii) Outros rendimentos de aplicação de capitais;
- iv) Remunerações auferidas na qualidade de membro de órgãos estatutários de pessoas coletivas e outras entidades;
- v) Prémios de jogos de diversão social, nomeadamente: lotarias, rifas e apostas mútuas, bem como as importâncias ou prémios atribuídos em quaisquer sorteios e outros jogos previstos na Lei n.º 9/94, de 14 de Setembro;
- vi) Rendimentos provenientes da intermediação na celebração de quaisquer contratos;
- vii) Rendimentos derivados de outras prestações de serviços realizados ou utilizados em território moçambicano.

É importante ressaltar que de acordo com o n.º 4 do artigo em análise, se consideram obtidos em território moçambicano os rendimentos enumerados na alínea c) do número anterior quando os mesmos constituam encargo do estabelecimento estável situado fora desse território relativo a actividade exercida por seu intermédio.

O n.º 5 seguinte, inclui ainda nos rendimentos obtidos no território moçambicano, os que, independentemente do local onde a alienação ocorra, os ganhos resultantes da transmissão, directa ou indirecta, onerosa ou gratuita, entre entidades não residentes, de partes representativas do capital social ou outros interesses participativos e direitos, envolvendo activos situados no território moçambicano. (redacção introduzida pela Lei n.º 19/2013, de 23 de Setembro).

Para efeitos do disposto no presente código o território moçambicano abrange toda superfície terrestre, a zona marítima e o espaço aéreo delimitados pelas fronteiras, compreendendo as zonas onde, em conformidade com a legislação moçambicana e o direito internacional, a República de Moçambique tem direitos soberanos relativamente a prospecção, pesquisa e exploração dos recursos naturais do leito do mar, do seu subsolo e das águas sobrejacentes. (n.º 6 do artigo 5, da redacção introduzida pela Lei n.º 19/2013, de 23 de Setembro).

2.3.4 Responsabilidades de gestores de bens ou direitos de não residentes (artigo 34 da Lei n° 2/2006)

Conforme se verifica no parágrafo seguinte, o artigo 34 da Lei n° 2/2006 de 22 de Março (Lei do Ordenamento Jurídico Tributário), estabelece responsabilidades aos Gestores dos Bens e Direitos dos Não Residentes de fazer cumprir com a Lei no que tange ao pagamento dos impostos devidos.

O n° 1 do referido artigo estabelece que os gestores de bens ou direitos de não residentes sem estabelecimento estável em território moçambicano, que não sejam representantes tributários, são solidariamente responsáveis, em relação a estes e entre si, por todos os tributos de não residente relativo ao exercício do seu cargo.

Para os referidos efeitos esclarece o n° 2 do mesmo artigo que são considerados gestores de bens ou direitos todas as pessoas singulares ou coletivas, agindo por interesse e por conta dessa entidade, assumam ou sejam incumbidas, por qualquer meio, da direção de negócio de entidade não residente em território moçambicano.

Verificando-se as circunstâncias previstas no presente artigo, deve o representante tributário do não residente obter a identificação do gestor de bens ou direitos e apresentá-la a Administração Tributária, sempre que lhe seja solicitado (n° 3 do artigo 34 da Lei n° 2/2006 de 22 de Março).

Não existindo os referidos Gestores, para efeitos de Tributação, as referidas entidades, são obrigadas pelo artigo 43 do Regulamento do Código do IRPC aprovado pelo Decreto n° 9/2008, de 16 de Abril a criarem os seus representantes, conforme alude o dispositivo legal retro mencionado.

2.3.5 Representação de entidades não residentes (artigo 9, Lei n° 34/2007 de 31 de Dezembro)

As entidades que, não tendo sede nem direcção efectiva em território moçambicano, não possuam estabelecimento estável aí situado mas nele obtenham rendimentos, assim como os sócios ou membros referidos no n.º 9 do artigo 3 do Código IRPC, são obrigadas a designar uma pessoa singular ou colectiva com residência, sede ou directa efectiva naquele território para as representar perante a Administração tributária quanto às suas obrigações referentes ao IRPC, conforme estatui o n.º 1 do artigo 9 da Lei nº 34/2007 de 31 de Dezembro.

Nos termos do n.º 2 do artigo em apreço, a designação a que se refere o número anterior é feita na declaração mencionada no artigo 36 deste regulamento, devendo dela constar expressamente a sua aceitação pelo representante.

Reza o n.º 3 do mesmo artigo que a falta de cumprimento do disposto no n.º 1, e independentemente da penalidade que ao caso couber, não há lugar as notificações previstas neste regulamento, sem prejuízo de os sujeitos passivo poderem tomar conhecimento das matérias a que as mesmas respeitam junto dos serviços referidos no artigo 63 no Código do IRPC, que para o efeito serão os competentes.

A tributação deste tipo de rendimento é através de Retenção na Fonte, o qual apresenta o seguinte enquadramento legal:

2.3.6 Retenção na fonte (Artigo 12 da Lei 15/2002, de 26 de Junho)

Nos termos da Lei, constituem retenções na fonte as deduções de valores pecuniários efectuadas aos rendimentos pagos ou postos a disposição do titular pelo substituto tributário, que devem ser entregues por este aos cofres do Estado, nos prazos determinados por lei.

2.3.7 Retenções na fonte (artigo 67, Lei nº 34/2007, de 31 de Dezembro)

O artigo 67 do Código do IRPC, aprovado pela Lei 34/2007 de 31 de Dezembro, que abaixo se indica, apresenta todos os rendimentos que devem ser objectos de Retenções na fonte, nomeadamente:

1 – O IRPC é objecto de retenção na fonte relativamente aos seguintes rendimento obtidos em território moçambicano:

- a) Rendimentos provenientes da propriedade intelectual ou industrial e bem assim da prestação de informações respeitantes a uma experienciam adquirida no sector industrial, comercial ou científico;
- b) Rendimentos derivados do uso ou da concessão do uso de equipamento agrícola, industrial, comercial ou científico.
- c) Rendimentos de aplicação de capitais na abrangidos nas alíneas anteriores e rendimentos prediais, tal como são definidos para efeitos de IRPS, quando o seu devedor seja sujeito passivo do IRPC ou quando os mesmos constituam encargo relativo a actividade comercial, industrial ou agrícola do sujeito passivo do IRPS que devam possuir contabilidade;
- d) Remuneração auferida na qualidade do membro do órgão estatutário de pessoas coletivas e outras entidades;
- e) Prémios de jogo, lotarias, rifas e apostas mútuas, bem como importância ou premio atribuídos m quaisquer sorteios ou concursos, definidos na lei dos jogos de Diversão Social, Lei n.º 9/94, de 14 de Setembro;
- f) Rendimentos referidos na alínea d) do n.º 3 do artigo 5º do Código do IRPC obtidos por entidades não residentes em território moçambicano, quando o devedor dos mesmos seja sujeito passivo de IRPC ou quando os mesmos constituam encargo relativo a actividades comercias, agrícola ou comercial de sujeitos passivos do IRPS que devam possuir contabilidade organizada;

g) Rendimentos provenientes de intermediação na celebração de quaisquer contratos e rendimentos de outras prestações de serviços realizados ou utilizados em território moçambicano.

2 – Para efeitos do disposto no número anterior, consideram-se obtidos em território moçambicano os rendimentos mencionados no n.º 3 do artigo 5, exceptuados os referidos no n.º 4 do mesmo artigo.

3 – As retenções na fonte têm a natureza do imposto por conta, com excepção dos casos em que o titular dos rendimentos, não prediais, seja uma entidade não residente e não tenha estabelecimento estável em território moçambicano, ou que, tendo-o, esses rendimentos não lhe sejam imputáveis, caso em que a retenção na fonte tem carácter definitivo.

4 - As retenções na fonte de rendimentos referidos no presente artigo sujeitos IRPC são efectuadas taxas previstas no artigo 62 do mesmo Código.

5 – A obrigação de efectuar a retenção na fonte do IRPC ocorre na data de pagamento do rendimento, do seu vencimento, ainda que presumido, da colocação da disposição, da sua liquidação ou do apuramento do respectivo quantitativo, consoante os casos, devendo as importâncias retidas serem pagas nos termos ou prazos estabelecidos no código do imposto sobre o rendimento das pessoas singulares ou em legislação complementar. (redação introduzida pela Lei n.º 4/2021, de 23 de Janeiro).

6 – A retenção na fonte a que se refere a alínea f) do n.º 1 tem lugar sempre que o titular dos rendimentos aí mencionados não faça prova junto da entidade devedora dos mesmos, antes da sua colocação a disposição, de que não é controlado directa ou indirectamente pelos profissionais de espetáculos ou desportistas.

2.3.8 Taxas de retenção na fonte

As taxas de retenção na fonte aplicadas são as que constam do artigo 62 do Código do IRPC, aprovado pela Lei 34/2007, de 31 de Dezembro e que a seguir se elanam:

- 20% para rendimentos sujeitos a retenção na fonte nos termos do artigo 67 do código do IRPC;
- 20% à título de taxa liberatória para os rendimentos de entidades que não tenham sede nem direcção efectiva em território moçambicano e não possuam estabelecimento estável em Moçambique, ao qual os mesmos sejam imputáveis, são tributados por uma. (redacção introduzida pela Lei n.º 4/2012, de 23 de Janeiro).
- 20% de taxa liberatória para rendimentos de entidades com sede e direcção efectiva em território moçambicano, proveniente de:
 - a) Juros sobre bilhetes de tesouro e de títulos de dívida contados em bolsa;
 - b) Juros das permutas de liquidez entre bancos, com ou sem garantia. (redacção introduzida pela Lei n.º 19/2013, de 23 de Setembro).
- 10% de taxa liberatória à entidades que não tenham sede nem direcção efectiva em território moçambicano e não possuam estabelecimento estável em Moçambique, para rendimentos derivados de:
 - a) Prestação de serviços de telecomunicações e transportes internacionais, bem como os de montagem e instalação de equipamentos conexos a esses serviços e ainda os relativos a manutenção e frente de aeronaves;
 - b) Prestação de serviços de construção e reabilitação de infraestruturas de produção, transporte e de distribuição de energia eléctrica nas zonas rurais, no âmbito de projectos públicos de electrificação rural;
 - c) Afretamento de embarcações marítimas para realização de actividade pesqueira e de cabotagem,

- d) Títulos contados na bolsa de valores de Moçambique, excepto na alínea a) no n.º 3 do presente artigo. (Redacção introduzida pela Lei n.º 4/2012, de 23 de Janeiro).

De realçar que o artigo 48 do Regulamento do Código do IRPC é peremptório e esclarecedor ao aludir que **não se podem realizar transferências para o estrangeiro de rendimentos** sujeitos a IRPC obtidos em território moçambicano **por entidades não residentes** sem que se mostre pago ou assegurado o imposto que for devido.

2.3.9 Retenção na fonte em caso de existência de Convenção entre os Estados para evitar a dupla tributação e a evasão fiscal

Havendo convenção entre os Estados, a tributação dos rendimentos deve ser efectuada de acordo com a mesma, utilizando as taxas nela existentes e não as constantes no Código do IRPC. Á luz das Convenções existentes entre a República de Moçambique e os outros Estados (que mais adiante se indicam), as prestações serviços efectuadas em Moçambique pelos Não Residentes concorrem para a formação do lucro das empresas e aludem que, os lucros de uma empresa de um Estado Contratante só podem ser tributados nesse Estado, a não ser que a empresa exerça a sua actividade no outro Estado Contratante por meio de estabelecimento estável aí situado. Se a empresa exercer a sua actividade deste modo, os seus lucros podem ser tributados no outro Estado, mas unicamente na medida em que forem imputáveis a esse estabelecimento estável.

A decisão de se assinar esse tipo de Acordo é geralmente política, cabe aos Governos dos Estados analisarem a viabilidade e aplicabilidade dos mesmos tendo em conta a defesa dos seus interesses, visto que as taxas de imposto aplicadas nestes casos são sempre inferiores as taxas gerais.

Normalmente, quando um país, apresenta grandes investimentos num outro país, solicita ao Governo local, um Acordo para Evitar a Dupla Tributação e a Evasão Fiscal por forma a beneficiar-se de taxas reduzidas no momento de tributação dos lucros, dividendos, juros *Royalties*, etc.

De realçar que o Código do IRPC tributa de forma separada os lucros das sociedades, conforme alude a alínea a), do nº 1 do artigo 4 do Código do IRPC e distribuição dos mesmos pelos sócios (dividendos), nos termos da alínea d), do nº 1 do mesmo dispositivo legal, originando até certo ponto uma dupla tributação sobre o mesmo rendimento. Contudo, o Legislador moçambicano, baseando-se no pressuposto de que a incidência subjectiva é diferente, isto é, o imposto recai sobre entidades diferentes (Sociedade e Sócios), logo, ambos devem ser tributados.

As assinaturas dessas Convenções têm criado alguns debates na esfera política económica, pois alguns analistas defendem que o Estado ao assinar estes Acordos com os outros Países está a criar condições para baixar a receita fiscal visto que as taxas de tributação serão sempre menores. Defendem ainda que, se realmente existir interesse por parte dos Investidores estrangeiros no país, eles virão investir independentemente das assinaturas das Convenções ou não, pois o país é bastante rico em recursos e oportunidades de negócios.

Por outro lado existem os defensores da ideia de que é preciso atrair e incentivar os Investidores, de várias formas, e que uma delas é mesmo pela redução das taxas de tributação. Estes, advogam ainda que, mesmo reduzindo o ganho na receita fiscal de forma directa, pela redução das taxas de tributação, é preciso se olhar na outra perspectiva, nos ganhos que o país pode obter com a mão-de-obra nacional e estrangeira dos empregos que serão gerados nesses investimentos que quando tributados em sede do IRPC, eventualmente possam cobrir a eventual redução da taxa de tributação do IRPC.

Diante desses e de outros pontos de vista, cabe ao Governo de cada Estado, analisar e decidir sobre a questão, caso a caso, país a país.

A República de Moçambique assinou até o momento Convenção para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Imposto Sobre o Rendimento com os Países a seguir indicados:

- África do Sul (Resolução nº 35/2008, de 30 de Dezembro);
- Botswana (Resolução nº 24/11, de 10 de Junho);

- Emiratos Árabes Unidos (Resolução nº 10/2004, de 14 de Abril);
- Índia (Resolução nº 23/2011, de 10 de Junho);
- Itália (Resolução nº 27/99, de 8 de Setembro);
- Macau (Resolução nº 33/2008, de 16 de Outubro);
- Maurícias (Resolução nº 54/98, de 12 de Novembro);
- Portugal (Resolução nº 9/91, de 20 de Dezembro); e
- Vietname (Resolução nº 22/2011, de 9 de Junho).

Tabela 2: Taxas (%) de retenção na fonte aplicáveis aos países com Conveção

PAÍS	DIVIDENDOS	JUROS	ROYALTIES	REMUNERAÇÕES POR TRABALHO TÉCNICO
PORTUGAL	10	10	10	-
MAURÍCIAS	8, 10 e 15	8	5	-
ITÁLIA	15	10	10	-
EAU	0	0	5	-
RSA	8 e 15	8	5	-
MACAU	10	10	10	10
BOTSWANA	0 e 12	10	10	-
ÍNDIA	7.5	10	10	-
VIETNAME	10	10	10	10

2.4 ANÁLISE QUANTITATIVA DA TRIBUTAÇÃO DOS NÃO RESIDENTES EM MOÇAMBIQUE E SUA CONTRIBUIÇÃO NO ORÇAMENTO DO ESTADO

A Constituição da República de Moçambique (CRM) dispõe, na alínea e) do n.º 1 do artigo 203, que compete ao Governo preparar as propostas do Plano Económico e Social e do Orçamento do Estado e executá-los após a aprovação pela Assembleia da República.

O n.º 3 do artigo 130 da CRM estabelece que a proposta de Lei do Orçamento do Estado é elaborada pelo Governo e submetida à Assembleia da República, devendo conter informação sobre as previsões de receitas, os limites das despesas, o financiamento do défice e todos os elementos que fundamentam a política orçamental.

Por seu turno, o n.º 1 do artigo 21 da Lei n.º 9/2002, de 12 de Fevereiro, que cria o Sistema de Administração Financeira do Estado (SISTAFE), estatui que a elaboração do Orçamento do Estado é anual e da competência do Governo.

É em observância aos enunciados da Constituição da República e aos ditames da Lei do SISTAFE que se elabora o Orçamento do Estado, que tem como objectivo a implementação do Plano Económico e Social.

Para fazer face a realização do referido Plano, o Governo recorre a receitas públicas.

Nos termos do n.º 1 do artigo 14 da Lei n.º 9/2002, de 12 de Fevereiro, que cria o Sistema de Administração Financeira do Estado (SISTAFE), receita pública é definida como sendo todos os recursos monetários ou em espécie, seja qual for a sua fonte ou natureza, postos à disposição do Estado, com excepção daqueles em que este seja mero depositário temporário.

O n.º 2 do artigo 14 da mesma lei preceitua que a receita só pode ser estabelecida, inscrita no Orçamento ou cobrada, em virtude de lei e, ainda que estabelecida por lei, a mesma só pode ser cobrada se estiver prevista no Orçamento do Estado aprovado.

Como é do conhecimento geral, o Orçamento do Estado Moçambicano tem sido deficitário nos últimos anos, isto é, as despesas têm superado as receitas internas (provenientes da cobrança interna de Impostos e Taxas) e por via desse facto, o mesmo têm sido coberto por donativos (provenientes dos parceiros, geralmente internacionais).

Nos últimos anos, com a eclosão do caso conhecido por “dívidas ocultas”, o país tem sido financiado essencialmente pelas receitas internas cobradas pela Autoridade Tributária de Moçambique, devido a alegada perda de confiança por parte dos doadores internacionais e cancelamento das ajudas externas, no que tange a financiamento directo ao Orçamento do Estado.

È nesse contexto que a AT é chamada e evitar cada vez mais esforços no sentido de reduzir cada vez mais o défice orçamental através da cobrança interna de impostos.

Para tal, segundo o relatório de actividades da AT referente ao exercício de 2021, a AT tem estado a desenvolver várias medidas de forma a tornar mais eficaz, eficiente e moderna, a arrecadação de receitas que dentre elas se destacam as seguintes:

- a) Alargamento da base tributária para a melhoria da eficiência e eficácia na cobrança de receitas;
- b) Aprimoramento da arrecadação das receitas internas, com destaque para melhoria do controlo do trânsito aduaneiro, consolidação da modernização dos sistemas de cobrança de receitas e manutenção do centro e dados;
- c) Melhoria da Janela Única Electrónica (JUE), Sistema E-tributação e Máquinas Fiscais;
- d) Reforma legislativa para acomodar os desafios da era digital;
- e) Reforço da administração fiscal nas várias outras vertentes, assim como o controlo do combate à fuga ao fisco.

No âmbito dos factos acima descritos e tendo em conta o objectivo do presente trabalho, a seguir se apresenta a análise quantitativa dos dados recolhidos junto a Autoridade Tributária de Moçambique, no que tange contribuição dos não residentes e seu peso tanto na receita total cobrada pela AT, assim como na receita do IRPC.

Para começar analisa-se a evolução da receita total cobrada pela Autoridade Tributária de Moçambique no quinquénio 2016-2020:

Tabela 3: Receita cobrada pela AT no quinquénio 2016-2020

Receita Cobrada pela AT no quinquénio 2016-2020					
					Unidade: 10 ³ MT
Anos	2016	2017	2018	2019	2020
Receita Cobrada	177.040.500,45	202.433.882,98	222.665.175,97	234.464.575,54	250.151.781,72
Cresc. Nominal	18.531.407,82	25.393.382,53	20.231.292,99	11.799.399,57	15.687.206,18
Cresc. Percentual	12%	14%	10%	5%	7%
Cresc. Medio	10%				
Fonte: AT					

No quadro acima, pode-se constatar que a cobrança da receita fiscal no seu todo tem sido crescente, e antes da pandemia que assola o mundo, o crescimento era de dois dígitos, tendo baixado para um dígito com o início da pandemia da covid 19, que trouxe consigo a restrição da actividade económica e consequentemente a redução na cobrança dos impostos.

Contudo, em 5 anos passou-se de uma receita de 177 mil milhões para uma receita de cerca de 250 mil milhões, o que é de salutar.

Em termos de média aritmética pode-se verificar que a cobrança teve um crescimento médio anual de 10%.

De seguida apresenta-se a contribuição (peso) dos vários tipos de imposto nesta receita total arrecadada pela Administração Fiscal:

Tabela 4: Receita cobrada pela AT discriminado por impostos

Receita Cobrada pela AT no quinquénio 2016-2020						
						Unidade: 10 ³ MT
Anos	2016	2017	2018	2019	2020	Total
Receita Cobrada	177.040.500,45	202.433.882,98	222.665.175,97	234.464.575,54	250.151.781,72	1.086.755.916,66
IRPS	26.858.306,86	29.668.232,59	33.150.828,93	37.327.169,58	40.922.524,17	167.927.062,13
Peso na Receita	15%	15%	15%	16%	16%	15%
IRPC	36.682.450,97	46.069.194,57	57.020.246,38	52.482.869,98	58.213.958,75	250.468.720,65
Peso na Receita	21%	23%	26%	22%	23%	23%
IVA	59.104.367,80	58.460.697,66	65.096.352,63	73.791.043,59	72.420.279,75	328.872.741,43
Peso na Receita	33%	29%	29%	31%	29%	30%
Direitos Aduaneiros	20.708.415,72	23.571.207,72	26.749.918,26	28.421.505,99	27.698.720,29	127.149.767,98
Peso na Receita	12%	12%	12%	12%	11%	12%
Outros Impostos	33.686.959,10	44.664.550,44	40.647.829,77	42.441.986,40	50.896.298,76	212.337.624,47
Peso na Receita	19%	22%	18%	18%	20%	20%
						Fonte: AT

Conforme se pode verificar na tabela acima, o imposto em análise neste estudo (IRPC) contribui de forma significativa com uma média de cerca de 23% da receita total. De realçar que de acordo com a mesma fonte, nos anos de 2017 e 2020, registramos mais-valias do IRPC provenientes da Anadarko nos montantes de 20.859.600.000,00Mt e 54.141.892.150,00Mt, respectivamente que até o término de 2020 ainda não haviam sido recebidas, pelo que não constam nas cobranças acima indicadas, pese embora ela tenha ocorrido. Se tivessem sido recebidas, o peso do IRPC na receita total passaria para 30% (com acréscimo de cerca de 75 mil milhões de meticais), tornando-se a par do IVA, o imposto com maior peso na receita fiscal.

É dentro do IRPC onde constam os pagamentos dos Não Residentes, que é objecto de estudo no presente trabalho.

Na tabela abaixo, demonstra-se a contribuição em termos pecuniários dos Não Residentes tanto na receita total, assim como na receita do IRPC a fim de se verificar a sua relevância (peso percentual):

Tabela 5: Receita cobrada pela AT discriminando a contribuição dos Não Residentes

Contribuição dos não residentes em sede do IRPC						
Unidade: 10 ³ MT						
Anos	2016	2017	2018	2019	2020	Total
Receita Total Cobrada	177 040 500,45	202 433 882,98	222 665 175,97	234 464 575,54	250 151 781,72	1 086 755 916,66
Receita Total IRPC	36 682 450,97	46 069 194,57	57 020 246,38	52 482 869,98	58 213 958,75	250 468 720,65
Receita Não Residentes	7 616 264,50	8 560 797,60	11 193 264,35	10 479 373,42	11 073 389,57	48 923 089,44
Peso n/ Resid. No IRPC	21%	19%	20%	20%	19%	20%
Peso n/ Resid. Na Receita Total	4%	4%	5%	4%	4%	5%
Fonte: AT						

Apreciando-se a tabela acima, chega-se ao ponto fulcral do presente trabalho, donde pode-se responder às questões que foram avançadas nas Hipóteses de Estudo. Nestes termos, verifica-se que em média os sujeitos passivos Não Residentes em Moçambique, contribuem com cerca de **20%** na receita total do IRPC e cerca de **5%** da receita total que é colectada anualmente pela Administração Fiscal, representada pela Autoridade Tributária de Moçambique.

No que diz respeito ao IRPC, verifica-se que **20%** da receita provém da Tributação de Não Residentes, uma percentagem **bastante significativa**. Em relação a Receita Total Cobrada, este grupo de contribuintes contribui com cerca de **5%** anualmente, percentagem importante e considerada em termos **Estatísticos**, também **significativa**.

De realçar que em termos estatísticos, considera-se um resultado como **significativo** (vulgo **significância estatística**), quando a probabilidade de ocorrência do fenómeno é igual ou superior a 5% ou quando a margem de erro ultrapassa os 5%, portando, segundo a Estatística no estudo duma população, toda probabilidade de ocorrência de um fenómeno com taxa igual ou superior a 5%, considera-se significativo.

CONCLUSÕES

O presente estudo analisou entre outras a contribuição fiscal no quinquénio 2016-2020, dos sujeitos passivos Não residentes na receita total da Autoridade Tributária no geral e na receita do IRPC em particular, tendo se constatado o seguinte:

- O Não Residente é o Sujeito Passivo que tenha permanecido no País por um período inferior a 180 dias seguidos ou inercalados e não tenha sede, nem direcção efectiva, nem estabelecimento estável no território moçambicano;
- A tributação dos Não Residentes em sede do IRPC em Moçambique, nasce essencialmente do artigo 5 do Código do IRPC, aprovado pela Lei 34/2007, de 31 de Dezembro;
- A tributação dos Não Residentes é feita, geralmente a taxa de 20% sobre o rendimento, conforme o artigo 62 do Código do IRPC, aprovado pela Lei 34/2007, de 31 de Dezembro, a menos que exista um acordo entre os países para evitar a dupla tributação e evasão fiscal, onde se recorre-rá as taxas vigentes no acordo;
- Esta tributação recai essencialmente sobre serviços prestados em Moçambique por Não Residentes, assim como pela transmissão onerosa ou gratuita por Não Residentes de partes representativas de capital ou de interesses participativos e direitos, envolvendo activos situados no território Moçambicano;
- Em termos numéricos, o Presente trabalho ajuda aos Gestores da Administração Fiscal moçambicana a perceberem para efeitos ulteriores que 5% da Receita Cobrada pela Instituição provém da Sujeitos Passivos não residentes no território mocambicano.
- Ajuda também para efeitos de definições de estratégias de acção e estabelecimento de planos operacionais a perceber de forma resumida a contribuição de cada imposto na receita total bem como a sua evolução ao longo do quinquénio 2016-2020.

Tendo em conta os objectivos específicos do presente trabalho, pode-se concluir ainda que o presente estudo foi capaz de:

- Dar uma visão sobre o sistema tributário moçambicano e sua evolução ao longo do tempo, mostrando as características do Sistema tributário nas 4 fases do mesmo a saber:

- (1) Período até a data independência;
- (2) A primeira reforma fiscal pós-independência (1978-1987);
- (3) A reforma fiscal no contexto do Programa de Reabilitação Económica (PRE) – (1987-2002); e
- (4) A reforma fiscal de 2002.

- Mostrar que a **Fiscalidade** traduz-se num conjunto de normas (*filtros fiscais*) que devem ser seguidas pela **Contabilidade** das empresas para se apurar o **Imposto** a pagar (Relação: *Fiscalidade, Contabilidade, Imposto*).
- Apresentar a evolução histórica referente a tributação dos não residentes e do conceito do estabelecimento estável.
- Através dos cálculos acima apresentados, foi possível constatar que os Não Residentes, contribuíram no quinquénio 2016-2020 em média com 20% da receita cobrada em sede do IRPC e 5% da receita total cobrada pela Administração Fiscal, pelo que recorrendo aos indicadores Estatísticos de avaliação (Significância Estatística), pode-se validar a Hipótese 1 do presente trabalho, que abaixo se indica:

H1: A tributação dos não residentes em Moçambique em sede do IRPC, contribui de forma significativa na receita do IRPC e na receita total.

LIMITAÇÕES DO TRABALHO

O presente trabalho teve como principal limitação o difícil acesso e formalidades para obtenção dos Relatórios Anuais onde constam os dados para realização do presente trabalho.

Sugere-se que os mesmos fossem públicos e estivessem disponíveis na internet (no *site* da AT ou do Ministério de Economia e Finanças).

FUTURAS PESQUISAS

Estudos concretos poderão ser igualmente efectuados nas áreas da Tributação dos Não Residentes, aprofundando-se a análise das vantagens, desvantagens e melhorias deste tipo de tributação, visto que ao longo do desenvolvimento do presente trabalho, constatou-se que este assunto encontra-se em Moçambique numa fase embrionária e pouco analisada cientificamente, pelo que carece ainda de investigações mais detalhadas e aprofundadas.

Sugere-se portanto, que sejam feitos estudos posteriores na análise da tributação dos Não Residentes, prestando uma maior atenção para os países em que temos Acordos para Evitar a Dupla Tributação e a Evasão Fiscal, com enfoque especial para a República das Maurícias, visto por muitos estudiosos como um paraíso Fiscal.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- **MANUAIS**

Gil, António Carlos (1999). Como elaborar projectos de pesquisa social. São Paulo: Atlas.

- Gitman, Lawrence J. (2002). *Princípios de Administração Financeira (2ª Edição)*. Essencial.
- Guimarães, Joaquim da Cunha (2001). *Temas de Contabilidade, Fiscalidade e Auditoria*. Viseu: Vislil Editores.
- Ibraimo, Ibraimo (2002). *O Direito e Fiscalidade: um contributo para o Direito Fiscal Moçambicano (1ª Edição)*. Maputo: ARTC.
- Kotler, Philip (1998). *Administração de Marketing: Planeamento Implementação e Controlo (5ª edição)*. São Paulo: Atlas.
- Lopes, José. (2014). *O Conceito de Estabelecimento Estável e a Dupla Tributação Internacional*
- Lourenço, J. C. (2000). *A Auditoria Fiscal: A Gestão e o Planeamento Fiscal (1ª Edição)*. Vislis Editores.
- Lourenço, J. C. (2000). *A Auditoria Fiscal: A Gestão e o Planeamento Fiscal (2ª Edição)*. Vislis Editores.
- Martinez, Soares (1997). *Direito Fiscal. (9ª Edição)*. Coimbra: Livraria Almedina.
- Melo, Maria (2008). *Fiscalidade: Impostos Diferidos (2ª Edição)*. Almeida.
- Morais, Rui Duarte. (2004). *Manual Sobre o IRS, 3.ª Edição*, Almedina, Coimbra.
- Nabais, José Casalta (SA). *Direito Fiscal (2ª Edição)*. Almeida.
- Nogueira, Daniela. *Dissertação do Mestrado em Direito Fiscal (2015)*. Porto
- Pardal, F. R. (2000). *Questões de processo fiscal: cadernos de ciência e técnica Fiscal*. Lisboa.
- Ribeiro, João. (2015). *Direito Fiscal, 2.ª Edição*, Almedina, Coimbra.

Silva, Edna Lúcia & Menezes, Estera Muszkat (2001). Metodologia de Pesquisa e Elaboração de Dissertação, 3ª Edição. Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis.

Waty, Teodoro Andrade (2002). Introdução ao Direito Fiscal. W&W: Editora Limitada.

Vasques, Sérgio (2013). Manual de Direito Fiscal, 2.ª Reimpressão, Almedina, Coimbra.

Weston, J. Fred & Brigham, Eugene (2000). Fundamentos da Administração Financeira. (10ª Edição): Markon Books.

Xavier, Alberto (2014). Manual de Direito Fiscal.

Zanluca, Júlio César. Planejamento Tributário (2007). Portal Tributário Editora e Maph

• **LEGISLAÇÃO**

Decreto nº 4/78, de 4 de Março: introduz alterações ao código dos impostos sobre o Rendimento.

Decreto nº 3/87, de 19 de Janeiro: Aprova o código dos impostos sobre o rendimento.

Decreto nº 4/87, de 19 de Janeiro: Aprova o código do imposto de reconstrução nacional.

Decreto nº 51/98, de 29 de Setembro: Aprova o código do IVA:

Decreto nº 52/98, de 29 de Setembro: Aprova o código do imposto sobre consumo específico.

Decreto nº 77/98, de 29 de Dezembro: Aprova o Regulamento da Cobrança, do Pagamento e do Reembolso do IVA.

Decreto nº 19/2002, de 30 de Junho, aprova o Código do IRPS.

Decreto nº 19/2002, de 23 de Julho actualiza o imposto sobre veículo.

Decreto nº 21/2002, de 30 de Junho, aprova o Código do IRPC.

Decreto nº 32/2007, de 31 de Dezembro introduz alterações ao código do IVA.

Decreto nº 33/2007, de 31 de Dezembro introduz alterações ao código do IRPS.

Decreto nº 34/2007, de 31 de Dezembro introduz alterações ao código do IRPC.

Decreto nº 7/2008, de 16 de Abril, aprova o Regulamento do Código do IVA.

Decreto nº 8/2008, de 16 de Abril, aprova o Regulamento do Código do IRPS.

Decreto nº 9/2008, de 16 de Abril, aprova o Regulamento do Código do IRPC.

Lei nº 2/78 de 16 de Fevereiro: aprova o código de Imposto de reconstrução Nacional.

Lei nº 3/78, de 4 de Março: aprova o Código do imposto de Circulação.

Lei nº 3/87, de 19 de Janeiro: fixa as bases da política fiscal e atribui competência ao Conselho de Ministros para aprovar os códigos dos impostos.

Lei nº 15/2002, de 26 de Junho, estabelece os princípios de organização do Sistema Tributário da República de Moçambique, define as regras e garantias e obrigações do contribuinte e da administração tributária, e revoga a Lei nº 3/87, de 19 de Janeiro e a Lei nº 8/88, de 21 de Dezembro.

Resolução nº 5/77, de 1 de Setembro: adopta princípios gerais da nova política fiscal.

- **SITES**

<https://bibliotecadigital.ipb.pt/bitstream>

www.portaltributario.com.br/downloads