

Gest-278

UNIVERSIDADE EDUARDO MONDLARE
FACULDADE DE ECONOMIA

TRABALHO DE LICENCIATURA EM GESTÃO

AValiação do papel de controlo fiscal
na melhoria da cobrança dos impostos-
o caso da Direcção Geral de Imposto
DSI

FERNANDO COLAÇO BANDE

336.22
BAN TES



**AVALIAÇÃO DO PAPEL DE CONTROLO FISCAL NA MELHORIA
DA COBRANÇA DOS IMPOSTOS – O CASO DA DIRECCÇÃO
GERAL DE IMPOSTO (DGI)**

Fernando Colaço Bande

Outubro de 2007

**TRABALHO DE LICENCIATURA EM GESTÃO
UNIVERSIDADE EDUARDO MONDLANE
FACULDADE DE ECONOMIA**

Maputo, Moçambique

336.22
BAN TES

U. E. M. - ECONOMIA
R. E. 26848
DATA 18 / 02 / 08
AQUIÇÃO Bande

DECLARAÇÃO

Declaro que este trabalho é da minha autoria e resulta da minha investigação. Esta é a primeira vez que o submeto para obter um grau académico numa instituição de ensino.


Maputo, aos 16 de Outubro de 2007



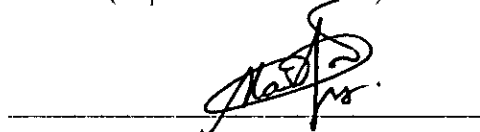
(Fernando Colaço Bande)

Aprovação do Júri

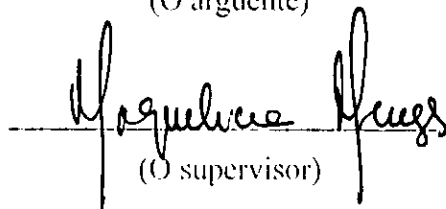
Este trabalho foi aprovado com 15,0 valores (Bom), no dia 16 de Outubro de 2007 por nós, membros do júri examinador da Faculdade de Economia, da Universidade Eduardo Mondlane.



(O presidente do Júri)



(O arguente)



(O supervisor)

DEDICATÓRIA

A minha esposa e as minhas filhas pela paciência dos cinco anos a partilharmos apenas seis horas juntos.

Índice

Agradecimento

Lista de abreviaturas

Sumário

CAPÍTULO I - INTRODUÇÃO.....	1
1.1 Identificação do problema.....	2
1.2 Avaliação de Hipótese	3
1.3 Objectivo Geral e Específico	3
1.4 Justificativa do Tema.....	4
1.5 Metodologia Usada.....	5
1.6 Delimitação do Tema.....	5
1.7 Estrutura do Trabalho	6
CAPITULO II - O PLANEAMENTO E O CONTROLO DE GESTÃO.....	8
2.1 O planeamento	8
2.2 O controlo	9
2.2.1 <i>Sistemas de informação como ferramentas de controlo de gestão</i>	10
2.2.2 <i>Tipo de Controlo</i>	11
2.2.3 <i>Etapas a observar para um controlo eficaz</i>	12
2.3 O Imposto e o Controlo Fiscal.....	12
2.3.1 <i>Controlo fiscal</i>	14
2.3.2 <i>Instrumentos Modernos de Controlo Fiscal</i>	15
CAPITULO III O SISTEMA FISCAL MOÇAMBICANO E O CONTROLO FISCAL	17
3.1 Sistema Fiscal Tributário até a Independência	17
3.2 A primeira reforma fiscal pós-independência (1978-1987).....	18
3.3 A reforma fiscal no contexto do Programa de Reabilitação Económica –PRE (1987-2002).....	21
3.3.1 <i>Calendário Fiscal como um instrumento de controlo fiscal</i>	26
3.4 A reforma fiscal de Junho de 2002	26
3.4.1 <i>Sistema Informático de Cobrança de Receitas (SICR)</i>	28

3.4.2	<i>Importância dos Recursos Humanos no Controlo Fiscal</i>	30
3.5	Reforma Institucional e o Controlo Fiscal	32
3.5.1	<i>Do Departamento de Receita para Direcção Nacional de Auditoria e Controlo (1982-1984)</i>	32
3.5.2	<i>Da Direcção Nacional de Auditoria e Controlo para Direcção Nacional de Impostos e Auditoria (DNIA) – (1990-1997)</i>	32
3.5.3	<i>Da Direcção Nacional de Impostos e Auditoria para Direcção Geral da Administração Tributaria dos Impostos (DGI) - 2004</i>	34
3.5.4	<i>Da Direcção Geral da Administração Tributaria dos Impostos (DGI) para Direcção Geral de Impostos (DGI) — 2006</i>	34
3.6	Metodologia de Planificação das Metas	35
CAPÍTULO IV - ESTÁGIO ACTUAL DO CONTROLO DAS RECEITAS FISCAIS .		37
4.1	O controlo das receitas fiscais.....	39
4.1.1	<i>Impostos directos</i>	39
4.1.2	<i>Impostos indirectos</i>	40
4.1.3	<i>Outros impostos</i>	43
4.2	<i>A organização de controlo externo</i>	46
4.2.1	<i>Critério de selecção dos contribuintes para a fiscalização</i>	48
4.2.2	<i>Controlo dos processos fiscalizados ou auditados e o estágio do fluxo de informação</i>	50
4.2.3	<i>Controlo de Mercadorias em Circulação</i>	51
CAPÍTULO V - CONCLUSÃO E RECOMENDAÇÕES		52
5.1	Conclusão.....	52
5.2	Recomendações.....	53

AGRADECIMENTOS

Realização deste trabalho foi possível graças ao apoio imensurável de algumas pessoas cujo curso foi decisivo. Gostaria no entanto de manifestar os meus agradecimentos, do fundo do coração a estas pessoas.

À professora Dra^a Mequilina Menezes, minha supervisora, pela disponibilidade imediata e paciência ilimitada que teve na orientação deste trabalho, desde o primeiro momento da escolha do tema; por me ter compreendido nesta minha iniciativa à prática de investigação e sobretudo por me ter mostrado que eu seria capaz de levar a cabo um trabalho desta natureza, com o apoio da Direcção Geral de Impostos. As críticas e sugestões feitas ao trabalho contribuíram de forma valiosa no amadurecimento da minha pesquisa.

De forma muito particular, o meu agradecimento vai para o dr. Ermenio Chião, pela entrega indiscutível no acompanhamento da pesquisa e organização do trabalho desde o início até a fase final.

Aos funcionários da Direcção Geral de Impostos, o meu muito obrigado pelo carinho e paciência na disponibilização da informação, de modo particularmente o meu obrigado vai para o dr. Nordel Cadir, pelas correções feitas ao trabalho relativas à matérias de âmbito fiscal.

Aos professores do curso de Gestão, muito obrigado por me terem iluminado o caminho do conhecimento.

Aos colegas do curso, pelo acolhimento, convívio e calor proporcionado e sobretudo pela amizade demonstrada durante os cinco anos, considerados de experiência piloto para o curso de gestão no período pós-laboral.

A todos os amigos, funcionário da Faculdade de Economia, pela ajuda prestada nos momentos que enfrentei grandes dificuldades a nível académico.

À todos aqueles que não mencionei, mas que sempre acreditaram em mim e que de forma directa ou indirecta contribuíram para a realização do presente trabalho.

LISTA DE ABREVIATURAS

DNIA	Direcção Nacional de Impostos e Auditoria
DGI	Direcção Geral de Impostos
DAF	Direcção da Área Fiscal
UGC	Unidade de Grandes Contribuintes
JPEF	Juízo Privativo das Execuções Fiscais
PRE	Programa de Reabilitação Económica
OGE	Orçamento Geral do Estado
PIB	Produto Interno Bruto
IVA	Imposto sobre o Valor Acrescentado
IC	Imposto de Consumo
IRPS	Imposto sobre Rendimento de Pessoas Singular
IRPC	Imposto sobre Rendimento de Pessoas Colectivas
NUIT	Número Único de Identificação Fiscal
VIPS	VAT Informatization Processing System (Sistema Informático de Processamento do IVA)
SCIVA	Serviços Centrais do IVA
SICR	Sistema Interno de Cobrança de Receita
S.P.	Sujeito passivo
M/A	Declaração periódica de pagamento do IVA
M/C	Declaração periódica do IVA para contribuintes do Regime Simplificado
M/10	Declaração anual de rendimento do Imposto sobre Rendimento de Pessoas Singular
M/22	Declaração anual de rendimento do Imposto sobre Rendimento de Pessoas Colectivas
Nº	Número

Sumário

Este é resultado de pesquisa, motivada por inquietação de assistir o crescimento das actividades economicamente tributáveis, mas que escapam do controlo das autoridades tributárias, pela ineficiência da máquina fiscal, por um lado, e pela ausência da cultura de pagamento voluntário de impostos por parte dos sujeitos passivos; daí a necessidade de falar da *"Avaliação do papel de controlo fiscal na melhoria da cobrança de impostos – O caso da Direcção Geral de Impostos (DGI)"*

Para atingir os objectivos do presente tema foram feitas pesquisas bibliográficas, a legislação fiscal, relatórios dos seminários anuais da execução da política fiscal, entrevistas aos funcionários seniores da Direcção Geral de Impostos e das áreas fiscais localizadas na Cidade e Província de Maputo e pesquisas na *Internet* sobre práticas mundiais de controlo fiscal.

Os resultados do estudo indicam que: (i) os instrumentos de controlo actualmente em vigor na Direcção Geral de Impostos, estão muito aquém de controlar a carteira de contribuintes existentes, situando-se nos últimos 2 anos, entre 20 a 35% o nível dos contribuintes que declaram voluntariamente as suas obrigações fiscais nos impostos directos, e entre 27 a 59% nos impostos indirectos, revelando existir uma capacidade contributiva dos impostos directos não capitada pela administração fiscal; (ii) mais difícil se torna o controlo, uma vez que, os sistemas de informação (SICR e NUIT) até então em vigor, possuíam lacunas na identificação dos sujeitos passivos que não cumpriam com as obrigações fiscais, como também não tinham ligações com a base de dados dos restantes sectores da economia. Todavia, a reforma institucional melhorou o nível de controlo com a criação das Unidades de Grandes Contribuintes (iii) há ineficiência na afectação dos recursos humanos, pois as áreas operacionais que contribuem com cerca de 81% das receitas correntes do Estado, apenas possuem 25% dos recursos disponíveis; (iv) o uso do PIB como indicador na planificação das metas fiscais, pode induzir a erros na avaliação do potencial a cobrar, pelo facto de este indicador incorporar sectores não tributáveis; e (v) as actuais medidas adoptadas pela administração fiscal para melhorar os níveis de cobrança de impostos com destaque para os impostos indirectos, não foram

bem sucedidos devidos aos inadequados sistemas de informação, ao não permitir controlar as actividades dos sujeitos passivos.

Como recomendação: (i) para compensar o défice em recursos humanos no controlo fiscal, dado o crescente número de sujeitos passivos, a DGI deverá melhorar os níveis de controlo através do uso (a) de sistemas de controlo primário, (b) de sistema de fiscalização e auditoria e (c) de sistemas de justiça tributária; (ii) A DGI deve reformular a política de gestão dos recursos humanos, devendo potenciar as áreas operacionais de meios matérias e humanos tecnicamente qualificados. (iii) na planificação das metas fiscais, sobretudo, nos impostos indirectos, os sectores responsáveis pela planificação deverão expurgar do PIB os sectores isentos (exemplo educação, saúde, actividade agropecuária) incluindo os mega projectos com benefícios fiscais a taxa zero (exemplo Mozal).

CAPÍTULO I - INTRODUÇÃO

As organizações surgem por meio da combinação de recursos (humanos, materiais, financeiros, etc.), tendo em vista a consecução de diversos objectivos que podem passar necessariamente pela maximização dos lucros e do valor da empresa, ou até, pela satisfação das necessidades públicas. Para a concretização desses objectivos, os gestores devem planear as actividades a realizar para produzir bens ou prestar serviços, e identificar os recursos necessários bem como as fontes para a sua obtenção.

O Estado e outros entes públicos surgem tendo como objectivo promover a justiça, a equidade e o bem-estar social, ou seja, satisfazer as necessidades colectivas, o que só é possível com a produção de bens e prestação de serviços públicos. Deste modo, o Estado deve obter recursos, sendo a colecta de impostos, a sua principal fonte. Depois, há que organizar e combinar os recursos financeiros aos humanos e matérias com vista a produção de bens e prestação de serviços públicos com economicidade.

Mais do que planear e organizar há que controlar a execução das actividades e a aplicação dos recursos. Nos dias de hoje, para um controlo efectivo, recorre-se às tecnologias de informação e aos sistemas de controlo de gestão.

O presente trabalho cujo tema é "*Avaliação do papel de controlo fiscal na melhoria da cobrança dos impostos - O caso da Direcção Geral de Impostos -DGI*", surge da necessidade de apreender até que ponto o sistema de controlo dos impostos implementado pela Autoridade Tributária de Moçambique, através da DGI, é eficiente tanto ao nível da colecta como ao do seu controlo.

O trabalho apresenta conceitos do planeamento e controlo de gestão, sistemas de informação e seu papel como ferramentas de controlo de gestão, bem como o controlo fiscal e seu papel na gestão dos impostos numa retrospectiva histórica do sistema tributário moçambicano desde a independência até o ano de 2006.

Reconhecendo o papel da reforma institucional, adiante identifica-se, caracteriza-se e avalia-se o controlo fiscal no contexto da transformação institucional, desde o tempo da

criação da Direcção Nacional de Serviços de Finanças, e sua transformação em Direcção Geral de Impostos integrada na Autoridade Tributária de Moçambique em 2006, sem perder de vista o papel crucial e indispensável desempenhado pelos recursos humanos nos últimos cinco anos.

Por último, para além da conclusão e recomendações, faz-se uma abordagem de forma muito suscinta do actual quadro do controlo fiscal, avaliando a eficácia das medidas adoptadas, bem como dos sistemas de informação actualmente em vigor.

1.1 Identificação do problema

Na gestão moderna o controlo é uma actividade presente em todas as funções das organizações (Venda, Produção, Aprovisionamento, Recursos Humanos, Marketing e Finanças).

Com a abertura das economias de muitos países ao comércio externo, o mundo dos negócios ganhou uma nova dinâmica e a informação passou a ser também, um recurso de capital importância de tal forma que, as organizações sem sistemas de controlo apropriados podem perigar a sua subsistência e continuidade nos negócios. Para responder eficazmente as transformações da economia moderna, a administração fiscal procedeu profundas reformas ao sistema tributário vigente até então.

Embora as reformas fiscais (com destaque para os impostos internos) tenham representado um avanço no alargamento da base tributaria e na simplificação dos procedimentos de liquidação cobrança e pagamento de impostos, a taxa de crescimento das receitas provenientes dos impostos foi até 2006 inferior aos níveis estimados pelo Fundo Monetário Internacional (FMI).

De acordo com os relatórios do Departamento de Assuntos Fiscais do FMI, o potencial de arrecadação de receita pela administração tributaria moçambicana estima-se em 22% do Produto Interno Bruto (PIB), situando-se actualmente abaixo de 15% do PIB. Em comparação com outros países da região, a colecta de impostos pela administração

tributária, mensurada como percentagem do PIB, é a mais baixa de todos países (África do Sul, Burundi, Malawi, Maurícias, Quénia, Ruanda, Suazilândia, Tanzânia e Uganda. O FMI aponta como um dos factores fundamentais do fraco crescimento da taxa de colecta de imposto, a existência de mecanismos de controlo inadequados.

Assim a questão que se coloca é a seguinte: *qual foi o papel de controlo fiscal no apoio a gestão e colecta de impostos?*

1.2 Avaliação de Hipótese

No trabalho foram colocadas as seguintes hipóteses que serão objecto de avaliação, análise e resposta nos capítulos subsequentes:

- (i) Será que o controlo tem contribuído para o aumento das receitas e redução da fraude evasão fiscal?
- (ii) Que sistemas de controlo interno existiram desde a independência até aos nossos dias? E quais foram os pontos fracos e fortes de cada sistema existente?
- (iii) Que papel desempenharam os recursos humanos?
- (iv) Que metodologias de programação das metas fiscais eram usados?

1.3 Objectivo Geral e Específico

1.3.1 Objectivo Geral:

O objectivo geral do tema consiste em identificar e analisar as diferentes formas de controlo fiscal em Moçambique desde a independência até 2006 e avaliar seu impacto na colecta dos impostos.

1.3.2 Objectivo Específico:

- i) Identificar os instrumentos e métodos de controlo fiscal e avaliar a eficácia; e
- ii) Caracterizar e avaliar os sistemas de informação actualmente existentes na Administração Fiscal para a gestão e controlo dos impostos, no que toca:
 - ✓ a quantidade e qualidade da informação da verdade declarativa dos sujeitos passivos;
 - ✓ as contas correntes dos sujeitos passivos (imposto pagos, em cobrança e devidos);
 - ✓ a verificação e análise da informação fornecida pelos sujeitos passivos; e
 - ✓ à fiabilidade dos sistemas de informação em vigor.

1.4 Justificativa do Tema

A necessidade de falar sobre “ *Avaliação do papel de controlo fiscal na melhoria da cobrança dos impostos – O caso da Direcção Geral de Impostos -DGI*”, prende-se com o facto de: (i) os impostos serem a principal fonte de receita do Estado e justificarem a adopção de formas de controlo eficientes da sua colecta e aplicação na produção de bens públicos ou na prestação de serviços; (ii) se constatar que nos últimos anos, a administração fiscal não tem atingido as metas fixadas nas cobranças de modo a garantir a execução do Orçamento Geral do Estado, o que contrasta com um dos principais objectivos da Reforma Tributária Moçambicana (arrecadar cada vez mais receitas através do aumento da base tributária e simplificação dos processos de liquidação dos impostos); (iii) existir uma capacidade contributiva dos sujeitos passivos não captada pelo sistema fiscal; e (iv) se exigir maior rigor no controlo dos bens tributáveis no mercado interno para compensar as perdas das receitas externas como consequência da eliminação dos direitos aduaneiros.

Com efeito, um sistema de controlo apropriado pode-se aumentar a capacidade de cobrança reduzindo cada vez mais o *deficit* do Orçamento do Estado e a consequente dependência externa.

1.5 Metodologia Usada.

Para a concretização do presente trabalho recorreu-se:

- i) aos manuais e livros que abordam aspectos sobre o planeamento e controlo de gestão e sobre a legislação fiscal;
- ii) aos relatórios dos seminários anuais da execução da política fiscal, e documentos publicados pela Confederação das Associações de Moçambique (CTA) bem como o Plano Económico-Social (PES);
- iii) as entrevistas aos funcionários seniores da Direcção Geral de Impostos e das áreas fiscais localizadas na Cidade e Província de Maputo; e
- iv) as pesquisas na *Internet* sobre praticas mundiais de controlo fiscal.

1.6 Delimitação do Tema

Quando se fala de controlo fiscal, refere-se a um conjunto de medidas, procedimentos e sistemas de informação que permitem a administração tributária acompanhar e controlar as actividades dos contribuintes (carteira dos contribuintes) no cumprimento das suas obrigações fiscais.

O estudo baseou-se nos dados das cidades de Maputo e Matola, no período entre 1975 a 2006, tendo em conta que:

- i) a Unidade de Grandes Contribuintes de Maputo (UGC), as Direcções das Áreas Fiscais de Maputo (1º e 2º Bairros Fiscais) e Matola, contribuírem em conjunto

com cerca de 85% nas receitas correntes e de capital¹ do total cobradas pela Direcção Geral de Impostos e 81% nas receitas correntes e de capital do total cobrado pela Administração fiscal e Aduaneira, ou seja, do total cobrado a nível de todo o país;

ii) mais de metade dos contribuintes (sujeitos passivos) dos principais impostos nomeadamente, Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (IRPC), Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Singulares (IRPS) e Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA), estarem registados na UGC de Maputo e nas áreas fiscais localizadas na Cidade e Província de Maputo;

1.7 Estrutura do Trabalho

Este trabalho está estruturado em cinco capítulos.

O primeiro capítulo trata da introdução relativo ao tema, identificação do problema, objectivo geral e específico, justificativa, metodologia usada e a delimitação do tema.

No segundo capítulo são apresentados os conceitos de duas funções de gestão: (i) o planeamento; e (ii) o controlo, e sua importância na gestão das organizações públicas e privadas. São igualmente apresentados os conceitos de sistemas de informação e seu papel como instrumento ou ferramenta de controlo de gestão.

No terceiro capítulo faz-se a análise do sistema fiscal moçambicano no contexto de controlo dos impostos, seguindo uma perspectiva histórica e caracteriza as diferentes fases da transformação institucional.

¹ Receitas correntes e de capital é a soma algébrica das receitas correntes e receitas de capital. Compõem as receitas correntes a soma de receitas fiscais, receitas não fiscais, receitas consignadas e receitas próprias. São receitas fiscais a soma de impostos sobre o rendimento, impostos sobre bens e serviços e outros impostos.

O quarto capítulo aborda o estágio actual do controlo das receitas fiscais, identificando as medidas adoptadas para cada grupo de impostos, bem como os procedimentos relativo a inspecção externa e os critérios usados para a selecção das empresas sujeitas a fiscalização e auditoria.

O capítulo cinco apresentam-se as conclusões e as recomendações.

Por último é apresentada a bibliografia usada.

CAPITULO II - O PLANEAMENTO E O CONTROLO DE GESTÃO

Muito embora haja literatura sobre conceitos de controlo de gestão no período que antecede o século XX, foi a partir dos trabalhos de Taylor (1906) e Fayol (1916), que os mesmos conceitos se tornaram amplamente conhecidos de tal forma que até hoje influenciam as actividades das empresas. Contudo, não se pode falar do controlo sem antes saber os fins que as organizações se propõe atingir, os meios a mobilizar e a alocar para a prossecução dos mesmos, as actividades a realizar as estratégias a implementar, ou seja, é, antes de mais, necessário planear.

2.1 O planeamento

O termo planeamento vem desde que os povos começaram a pensar nas implicações futuras das presentes escolhas ou curso de acção. Assim, o planeamento foi evoluindo a medida que a sociedade se foi desenvolvendo e ganhou maior expressão com a revolução industrial.

Megginson (1997a:104-5) considera o planeamento como uma função ou técnica dinâmica de administração e define planear como sendo "escolher um curso de acção e decidir adiantadamente o que deve ser feito, em que sequência, quando e como".

Para este autor, o planeamento proporciona a base para a acção efectiva que resulta da capacidade da administração de prever e preparar-se para as mudanças, que poderiam afectar os objectivos da organização tornando-se assim, uma peça indispensável na gestão das organizações.

Megginson (1997b:106) encontra duas razões principais para planear:

- i) conseguir "benefícios protectores" resultantes das reduzidas chances de errar na tomada de decisão; e

ii) conseguir “benefícios positivos” sob forma de maior sucesso em atingir os objectivos organizacionais. O principal propósito de planeamento é providenciar para que os programas e constatações presentes possam ser usados para aumentar as oportunidades de serem atingidos os futuros objectivos e metas do amanhã.

2.2 O controlo

A complexidade das actividades ao longo do tempo começa a exigir das organizações um instrumento prático e eficaz para medir, verificar e gerir a execução dos planos e dos objectivos. É assim que surge o controlo como um processo de acompanhamento e verificação da execução do programa procurando identificar os desvios em relação aos resultados esperados. O controlo funciona como um termómetro regulador da temperatura num determinado espaço. A definição do termo controlo tem sido controversa ao longo do tempo entre diversos estudiosos, como mostram algumas definições:

- a) O Controlo de Gestão é um conjunto de instrumentos que motivam os responsáveis descentralizados a atingirem os objectivos estratégicos da empresa, privilegiando a acção e a tomada de decisão em tempo útil e favorecendo a delegação de autoridade (Jordan, 2003:19);
- b) O Controlo de Gestão permite avaliar o desempenho da empresa, determinar as suas insuficiências de gestão e identifica vias para melhorar a sua performance (Freire, 1997:519);

Freire adverte ainda que o controlo de gestão não deve ser entendido apenas como a fase final de ciclo de planeamento e gestão, o seu maior valor reside precisamente na indução de novo ciclo de planeamento e gestão na organização. De facto, o controlo é um processo contínuo, que condiciona acções correctivas em termos reais garantindo assim a prossecução dos objectivos.

c) Controlo de Gestão é “o conjunto dos processos de recolha e de utilização de informações tendo por fim vigiar e dominar a evolução da organização a todos os níveis” (Dupuy, 1999:19).

Das definições, acima depreende-se que os autores são unânimes em afirmar que o controlo de gestão visa verificar ou avaliar se os objectivos da organização estão sendo executados de acordo com os planos, sejam eles operacionais ou estratégicos.

2.2.1 Sistemas de informação como ferramentas de controlo de gestão

A corrida para o mundo da tecnologia de informação que se assiste desde os finais do século XX, exige das empresas novos âmbitos de controlo tendo como suporte os sistemas de informação sendo estes “um conjunto de componentes inter-relacionados trabalhando junto para colectar, recuperar, processar, armazenar e distribuir informações com a finalidade de facilitar o planeamento, o controlo, a coordenação, a análise e o processo decisório em empresas e outras organizações” (Kenneth, 1999:4).

Os sistemas de informação gerenciais visam fornecer condições para que os resultados reais das operações sejam apurados e comparados com os planificados. Isso é possível através da integração entre padrões, que fornecem os resultados previstos dentro de determinados níveis de actividades e a contabilidade, que fornece os resultados efectivamente alcançados.

O requisito fundamental para a adequação do sistema integrado de informação ao processo de planeamento tem a ver com a qualidade de informação gerada pelo sistema, o qual inclui os seguintes factores:

- i) *Forma*, que diz respeito ao conteúdo da informação, no sentido de ser completa, detalhada no nível necessário e confiável;
- ii) *Idade da informação*, que representa o intervalo entre a data da ocorrência do facto e a da geração da informação, ou seja, sua oportunidade;

- iii) *Frequência ou periodicidade com que a informação é gerada*, de modo que atenda as necessidades da administração; e
- iv) *Relevância da informação*.

2.2.2 Tipo de Controlo

Segundo Megginson (et al, 1997), existem três tipos básicos de controlo, nomeadamente:

- i) *Controlo de informação antecipada*, ou controle pré – acção: procura prever de antemão os problemas ou desvio do padrão em vez de resolvê-los depois de surgirem. Stoner (1985:442) acrescenta que este tipo de controlo garante que os recursos humanos e os materiais necessários sejam postos à disposição antes que a acção se realize. Os orçamentos financeiros são o tipo mais comum de controlo pré-acção;
- ii) *Controlo concorrente*, também chamado de “*controlo de direcção*” em outras abordagens, ocorre enquanto a actividade está sendo executada. É um controlo de eficiência; e
- iii) *Controlo de retroinformação*, também conhecido por *controlo “pós-acção”*, é histórico, pois a actividade medida já ocorreu e é impossível voltar para atrás corrigir o desempenho para levá-lo ao padrão. É o controlo de eficácia.

Para além dos três tipos de controlo, considera-se ainda o controlo de triagem, vulgarmente conhecido por *controlo do “Sim/Não”*, que visa seleccionar os procedimentos a serem seguidos ou condições a observar antes que as operações continuem. É comumente usado nos bancos, onde grandes retiradas por parte dos clientes têm que ser aprovadas por um gestor sénior antes de se efectivarem (Stoner, 1985:443).

As quatro formas de controlo são importantes porque permitem detectar os desvios em relação ao padrão e a sua adopção vai depender das necessidades da gestão empresarial

tendo em conta os custos envolvidos, o tipo de actividade, de entre outros. O controlo de informação “pré-acção” e “durante acção” é suficientemente oportuno para que o gestor faça correcções pontuais e atinja os objectivos da organização.

2.2.3 Etapas a observar para um controlo eficaz

Para um controlo eficaz, os gestores deverão observar as seguintes etapas de controlo:

- i) *Estabelecimento de padrões de desempenho*: é a definição dos padrões como unidade de medida que pode servir como um ponto de referência para a avaliação dos resultados;
- ii) *Mensuração de desempenho*: passa necessariamente por perguntas do tipo (a) com que frequência (hora, dia, semana, mês, ano?) se deve medir o desempenho, (b) que forma (por telefone, inspecção visual, relatório?) terá a mensuração, e quem (estará envolvido?);
- iii) *Medição do desempenho real*: tem a ver com a medição do próprio desempenho e existem 4 maneiras (a) observação; (b) relatórios orais e escritos; (c) métodos automáticos, e (d) inspecção, teste e amostras;
- iv) *Comparação do desempenho com os padrões e analisar as variações*: visa precisamente analisar e determinar o nível e as causas do desvio em relação ao padrão; e
- v) *Correcção do curso da acção*, se necessário, que pode significar mudança do padrão original, da mensuração e da forma de análise dos desvios.

2.3 O Imposto e o Controlo Fiscal

O Estado, ao prosseguir os seus fins tem, naturalmente, necessidades económicas cuja satisfação implica despesas. A satisfação destas necessidades pressupõe a obtenção dos

meios indispensáveis, que para o efeito o Estado deve desenvolver uma actividade financeira² que permite:

- ✓ a obtenção dos meios económicos que assegurem a satisfação das necessidades públicas;
- ✓ o correcto emprego dos meios obtidos; e
- ✓ a coordenação entre os meios e as necessidades públicas a satisfazer.

Os meios económicos obtidos pelo Estado e posteriormente usados para a satisfação da despesa, designam-se de Receitas Públicas. De entre as receitas públicas que permitem ao Estado satisfazer as necessidades públicas, destacam-se aquelas que provêm dos impostos.

A instituição do imposto data da formação das primeiras sociedades humanas. A confederação fenícia, 600 anos antes do Cristo, já exigia das suas colónias um imposto anual equivalente a decima parte do rendimento³. O pagamento de imposto foi numa primeira fase, em trabalho e, *a posteriori*, em géneros e em dinheiro. Na realidade cobrar impostos ou pagá-los não é tarefa fácil, atendendo às suas características e seu meio envolvente.

Imposto é “uma prestação coactiva, pecuniária, definitiva e unilateral, estabelecida por lei, sem carácter de sanção, a favor do Estado, para realização de fins públicos” (Ibraimo, 2002:40).

De acordo com o mesmo autor, encontra-se naquela definição os caracteres fundamentais do imposto:

- i) Prestação coactiva: imposta pelo Estado;
- ii) Prestação pecuniária: avaliável em dinheiro;

² Entende-se por actividade financeira do Estado a acção que este desenvolve no sentido de realizar despesas públicas e de promover a obtenção dos meios indispensáveis à cobertura das referidas despesas (Ibraimo, 2002:14)

³ Código de Fazenda de 1917

- 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.

2.3.1 Controlo fiscal

O sistema contabilístico das empresas fornece a informação necessária para a tomada de decisões de gestão empresarial. O sistema tributário também necessita de instrumentos científicos para garantir a correcta execução das suas actividades. É neste sentido que o controlo fiscal assume um papel fundamental na realização dos resultados.

O controlo fiscal pode-se definir como “o conjunto de procedimentos implementados pelas administrações fiscais no exercício dos seus poderes de autoridade, tendo em vista conhecer e acompanhar as actividades dos agentes económicos e dos outros cidadãos em geral gerador de rendimento, prevenindo eventuais comportamentos ilícitos e reprimindo outros através de medidas correctivas e disciplinares¹” (Canedo, 2003).

Segundo o mesmo autor, o controlo fiscal pode ser caracterizado em dois planos principais: o plano administrativo e plano inspectivo.

O plano administrativo constitui um processo automatizado e massificado, visando acompanhar o comportamento dos contribuintes registados através da verificação do cumprimento das obrigações fiscais e da coerência dos actos declarativos praticados e do cruzamento de informação recolhida a partir de fontes diversificadas.

¹ Fonte: Canedo, João P. Morais. 2003 - Análise de risco no centro do controlo fiscal, Portugal, 2003. [consulta Novembro, 2006] disponível na www.dgei.min-financa.pt.

O plano inspectivo exerce-se predominantemente através da verificação substantiva dos actos praticados pelos contribuintes, confirmando a veracidade declarativa, por via de exames dos respectivos elementos de suporte e de registo, devendo essencialmente direccionar-se a alvos muito bem definidos podendo os riscos de incumprimento serem mais elevados, tendo em consideração a escassez de recursos humanos disponíveis e os custos associados a cada tipo de intervenção.

De acordo do Forget⁵ (1990), as metas de controlo fiscal consubstanciam-se na arrecadação dos impostos previstos nas leis orçamentais. Acrescenta que, a importância do controlo fiscal resulta do facto de contribuir para a redução da evasão e fraude fiscal através do pagamento espontâneo. Tal se torna possível sob dois pontos de vista:

- a) garantir que todos contribuintes sejam registados no sistema fiscal;
- b) fiscalizar tudo o que devia ser declarado e garantir que o que foi declarado, foi efectivamente entregue.

2.3.2 Instrumentos Modernos de Controlo Fiscal

Um controlo fiscal eficaz pressupõe a disponibilização de informações sobre o universo de contribuintes e para o efeito é necessário construir os *perfis de risco* com vista a:

- i) Garantir que o controlo de gestão seja efectivo;
- ii) Estabelecer os objectivos do controlo de gestão;
- iii) Caracterizar e avaliar o risco por sector de actividades; e
- iv) Estabelecer medidas preventivas de controlo.

Assim, o risco fiscal é a expectativa que os contribuintes não cumpram com as suas obrigações fiscais em termos declarativos e de pagamento dos impostos, utilizando

⁵ Dr. Forget, fiscalista Francês, convidado da Administração Fiscal ao X Seminário Nacional sobre a Política Fiscal, Fevereiro de 1990.

práticas de evasão fiscal através da manipulação das disposições legais em vigor ou da omissão de factos tributáveis⁶. Mas o conhecimento do risco pressupõe a análise de risco.

Análise de risco é um processo de base estatística, no qual a informação objectiva conhecida relativamente a cada contribuinte é examinada e comparada com os resultados obtidos nas auditorias e fiscalizações realizadas a este mesmo contribuinte, de forma a permitir identificar os elementos causadores de determinados comportamentos, nomeadamente do incumprimento fiscal (Cenedo, 2003).

O mesmo autor diverte que na análise de risco é preciso ter em conta que o risco tenderá a ser potencialmente maior num contribuinte de grande dimensão, ainda que não apresente indícios de incumprimento fiscal. Contudo, a administração fiscal não deve conduzir sistematicamente esforços nos grandes contribuintes em detrimento dos pequenos contribuintes em obediência ao sistema de análise de risco. É importante na estratégia de controlo fiscal atender o princípio de equidade, devendo o controlo ser exercido em diversos segmentos dos contribuintes.

⁶ Fonte: Cenedo, João P. Morais - *Análise de risco no centro do controlo fiscal [em linha]*. Portugal, 2003. [consulta Novembro, 2006] disponível na www.dgei.min-financa.pt.

CAPITULO III - O SISTEMA FISCAL MOÇAMBICANO E O CONTROLO FISCAL

O sistema tributário moçambicano no período antes e posterior a 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.

3.1 Sistema Fiscal Tributário até a Independência

Até a independência nacional, vigorava um sistema tributário que se adequava aos objectivos do Estado colonial. Para o funcionamento e controlo da máquina administrativa colonial, o sistema estava organizado em postos de cobranças desde as pequenas povoações até às zonas urbanas e era dotado de pessoal apropriado e convenientemente treinado.

Era um sistema fiscal com legislação complexa e pouco divulgada à grande maioria dos contribuintes, e não respeitava o critério de justiça social⁷, na medida em que todos deviam pagar impostos independentemente da sua condição social e financeira.

O sistema tributário contemplava os seguintes impostos⁸:

- i) Contribuição industrial;

⁷ Critério de justiça social, (i) permitia uma tributação diferenciada dos rendimentos de trabalho e o capital e de uma personalização e progressividade do imposto, Ibraimo Ibraimo 2002, pp 99 e (ii) “...visa garantir uma justa repartição dos rendimentos e da riqueza” -- vide artigo 90 da Constituição da República de Moçambique de 2004

⁸ Ibraimo Ibraimo 2002: pps 84 a 89.

- ii) Imposto sobre as explorações;
- iii) Contribuição predial urbana;
- iv) Imposto profissional;
- v) Imposto sobre aplicação de capitais;
- vi) Imposto complementar;
- vii) Imposto sobre sucessões e doações;
- viii) Imposto de selo;
- ix) Imposto de consumo;
- x) Imposto de consumo de cerveja; e
- xi) Imposto de fabricação e consumo de tabaco.

Com a independência nacional, alguns impostos foram revogados através da Lei nº 2/78, de 16 de Fevereiro. Foram igualmente extintos alguns postos de cobranças, sendo que os régulos e sípaios (responsáveis pelas cobranças de impostos e taxas) deixaram de existir e foram substituídos pelos secretários das aldeias comunais e grupos dinamizadores. As cantinas que eram centros de captação e comercialização do excedente agrícola, foram abandonadas e outras mergulharam na falência.

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

De 1975 a 1978, o sistema tributário se mostrava ineficiente, inadequado e debilitado, como resultado do abandono massivo dos portugueses então empregues na administração, sabotagem das empresas pelos proprietários e redução da rede comercial. Tal facto foi agravado pela insuficiência de funcionários moçambicanos qualificados para assegurar o funcionamento da máquina fiscal, em particular e de toda a administração pública, em geral. As poucas empresas privadas que ainda produziam lucros tinham

contabilistas de nível de competência superior aos funcionários tributários, pelo que o controlo fiscal passou a ser quase inexistente, (Ibraimo 2002:90).

Como corolário da situação descrita anteriormente, verificou-se uma queda do volume das receitas fiscais arrecadadas, comprometendo de forma significativa a realização do Orçamento Geral de Estado (OGFE) que deveria assegurar verbas consideráveis para os sectores sociais como saúde e educação e, manter ainda a restante estrutura do aparelho de Estado.

Assim, foi definida uma estratégia para garantir a arrecadação das receitas fiscais a dois níveis, através da aprovação da Resolução nº 5/77, de 1 de Setembro:

1º Nível – Unidade de produção: o controlo fiscal nas empresas de grande dimensão (que deviam possuir escritas organizadas) seria feito através do volume de vendas, uma vez conhecido o destino das vendas de grandes empresas, poderá também apurar-se o valor presumido das vendas das restantes empresas de menor dimensão; e

2º Nível – Rendimento de trabalho: com o objectivo de simplificar a cobrança e garantir um controlo efectivo, deveria-se proceder, sempre que possível, a retenção na fonte, ou seja, o valor do imposto deveria ser descontado mensalmente da remuneração do trabalhador.

Para a materialização desta estratégia, foram aprovados vários instrumentos legais, de entre os quais se destacam os seguintes:

- ✓ A lei nº 2/78, de 16 de Fevereiro, que aprovou o Código de Imposto de Reconstrução Nacional;
- ✓ A lei nº 3/78, de 4 de Março, que aprovou o Código do Imposto de Circulação; e
- ✓ O Decreto nº 4/78, de 4 de Março, que introduziu alterações ao Código dos Impostos sobre o Rendimento.

No referido período existiam os Serviços de Prevenção e Fiscalização Tributária, onde se poderia encontrar a Repartição de Auditoria e Fiscalização Tributária. Competia aquele órgão controlar, fiscalizar e auditar as contas das empresas privadas.

O êxito das reformas introduzidas foi até 1983, onde o rácio fiscal atingiu o pico (16% do PIB). De 1983 a 1986, com o recrudescer da guerra civil em Moçambique, assistiu-se à degradação da economia e a maior parte das unidades económicas foram destruídas ou abandonadas pelos seus proprietários, o que também contribuiu para a redução drástica da matéria colectável.

Neste período, para o controlo dos contribuintes e suas obrigações fiscais usavam-se nos impostos directos, os chamados ficheiros gerais dos contribuintes, que compreendiam todo o processo de documentação fiscal. Cada Repartição de Finanças organizava o ficheiro de todos contribuintes domiciliados na sua área fiscal, no qual deviam obrigatoriamente constar, devidamente discriminados, os seguintes elementos:

- a) nome completo do contribuinte;
- b) domicílio respectivo;
- c) profissão ou ocupação;
- d) designação da entidade patronal; e
- e) total das remunerações ou rendimentos ilíquidos postos à disposição do contribuinte em cada ano e imposto descontado.

Embora houvesse insuficiência de recursos financeiros e humanos qualificados para controlar a cobrança de impostos, a Administração Fiscal tinha intenções claras de maximizar a captação de receitas. Para tal, os *títulos de cobrança*⁹ denominados *Conhecimentos ou Guias*, passaram a ser em parte enviados pelos serviços de correios.

⁹ O artigo 40 do Código de Impostos Sobre o Rendimento prevê que, o pagamento será efectuado mediante títulos de cobrança denominados conhecimentos ou guias.

Com o decorrer do tempo e com o intensificar da guerra, os serviços dos correios deixaram de ser eficientes. Nas cidades e vilas surgiu uma nova realidade que devia ser gerida e controlada pelo fisco - o mercado paralelo. Para este tipo de mercado o controlo era difícil ou quase inexistente.

Notava-se também a ineficiência cada vez mais acentuada do fisco, sobretudo no que toca ao controlo dos contribuintes que se localizavam distantes das Repartições de Finanças. O controlo começou a centrar-se apenas nos contribuintes das zonas circunvizinhas das Repartições, sobretudo nos centros urbanos, dado que as sedes de maior número das empresas se situavam em Maputo.

A redução contínua das receitas fiscais criava graves distorções na estrutura económica e comercial, pois o Estado não podia atender determinados objectivos por insuficiências de recursos financeiros. Para inverter esta situação, tornou-se necessário proceder a alterações ao sistema tributário, o que veio a acontecer em 1987.

Para avaliar o desempenho das actividades de cobrança das receitas (fiscais e não fiscais) a nível central e local eram realizados seminários anuais, nos quais participavam todos os responsáveis das Repartições. Procurava-se fazer um controlo das actividades programadas com os resultados obtidos, analisando os respectivos desvios dos impostos e diversas taxas. Tratava-se, portanto, de um controlo pós-acção que não tinha um enfoque frontal e directo no contribuinte e no imposto.

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

A partir de 1987 inicia-se um período de economia de mercado, modelo que veio a ser consagrado pela Constituição da República de Moçambique em 1990¹⁰. De entre os objectivos económicos desta fase, destaca-se a redução do défice fiscal, o que implicou uma série de mudanças no sistema fiscal.

¹⁰ Parágrafo 1º do Art. II da Constituição da República de Moçambique.

Os primeiros passos da reforma tributária materializaram-se com a revogação da Resolução nº 5/77, pela Lei nº 3/87¹¹, que passou a fixar os novos princípios em que deveria assentar o sistema tributário, com vista a aumentar a elasticidade das receitas em relação ao crescimento do Produto Interno Bruto (PIB) e alargar a base tributária.

A reforma introduzida manteve a estrutura até então existente, que compreendia fundamentalmente nos seguintes impostos:

- i) Imposto sobre o rendimento de trabalho;
- ii) Imposto sobre lucro de empresa;
- iii) Imposto sobre as transacções; e
- iv) Impostos sobre consumo e sobre as importações.

Contudo, estes impostos sofreram alterações no que toca a (i) amplitude e a base de incidência dos impostos indirectos (exemplo, impostos sobre o consumo e importação), directos (exemplo, impostos complementar); e (ii) agravosidade de impostos sobre as transacções e sobre lucro. Assim, o sistema tributário moçambicano era constituído dos seguintes impostos:

- i) Impostos directos:
 - ✓ Contribuição industrial;
 - ✓ Imposto sobre os Rendimentos de Trabalho, secção A;
 - ✓ Imposto sobre os Rendimentos de Trabalho, secção B; e
 - ✓ Imposto complementar.
- ii) Impostos indirectos (ou impostos sobre a despesa)
 - ✓ Imposto de circulação (vigorou até 31 de Maio de 1999);

¹¹Lei nº 3/87, de 19 de Janeiro, estabeleceu as bases gerais da política fiscal em Moçambique, principalmente no que respeita a tributação dos rendimentos.

- ✓ Imposto de consumo;
- ✓ Direitos aduaneiros; e
- ✓ Outros impostos e taxas específicas: são exemplos desta rubrica o imposto de selos, sisa, imposto sucessório.

As alterações introduzidas pela Lei nº 3/98, de 8 de Janeiro, possibilitaram a introdução na tributação indirecta (modernização do sistema tributário), de um novo imposto – o Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA), em substituição do IC.

Refira-se que o IVA substituiu o IC por este se mostrar desactualização, pois o seu carácter cumulativo ou em cascata¹² em que assentava, não permitia determinar com exactidão, em qualquer das fases do circuito económico, o imposto contido no preço dos bens e não só, como também era um imposto monofásico.

Com vista a assegurar o controlo fiscal na tributação indirecta e em particular do IVA, foi adoptado um sistema informático denominado VIPS¹³, que vigorou entre Junho de 1999 a Outubro de 2004, concebido para:

- i) *registos de dados*, que compreendia os mapas de impostos e estudos cadastral, atribuição do NUIT, determinação do código de actividade e outras funcionalidades.

A implementação do sistema de atribuição do NUIT, a partir da introdução do IVA em 1999, foi aperfeiçoado através da simplificação dos procedimentos (melhoramento dos modelos e simplificação e clarificação da legislação) para obtenção de NUIT através do Decreto nº 52/2003, de 2 de Dezembro, o que permitiu em parte, uma rápida e correcta identificação dos contribuintes e um controlo eficaz do cumprimento dos seus deveres tributário, bem como a melhoria da fiscalização das diferentes actividades económicas, através do cruzamento de

¹² O IC procurava incidir sobre o valor bruto de todas transacções efectuadas nos circuitos económicos dos bens, produzindo imposto do imposto e efeito de cascata.

VAT Informatization Processing System (VIPS¹³): era um conjunto de processos que facilitavam a administração dos Serviços Centrais do IVA, a atomizar alguns procedimentos do IVA.

informação e consequentemente mais eficácia no combate a evasão e fraude fiscais.

Entretanto, a actualização do registo em 1999 não obedeceu critérios rigorosos de registo físico. Contudo, foi feito o registo oficioso, ou seja, todos os contribuintes que estavam inscritos ou tinham por obrigação pagar o Imposto de Circulação, foram automaticamente actualizados na base de dados do IVA com impacto directo nos restantes impostos.

Com o decorrer do tempo constatou-se que a atribuição de NUIT por si só não é condição suficiente para um controlo eficaz de actividades dos contribuintes, uma vez que, qualquer pessoa singular ou colectiva com ou sem actividade de rendimento tinha o direito de possuir NUIT.

O "output" do sistema embora permitisse verificar o número total de sujeitos passivos com NUIT, o mesmo não tinha ligação com a base de dados das empresas do sector privado bem como dos projectos e organizações governamentais e não governamentais. Tal facto não permitia cruzar as informações declaradas pelos sujeitos passivos.

Para permitir maior controlo e proceder ao acompanhamento da evolução da actividade económica dos sujeitos passivos, era necessário:

- ✓ que o sistema distinguisse os sujeitos passivos com actividade de geração de rendimento, dos que possuem NUIT apenas por exigência da lei;
- ✓ que a base de dados do sistema NUIT estivesse ligado a base de dados do sector privado e de outros sectores geradores de rendimentos sujeitos a tributação;
- ✓ criar mecanismos de acompanhamento, através de procedimentos de vigilância e de controlo do comportamento dos contribuintes registado no sistema. Mais do que atribuir o NUIT há que conhecer o perfil dos contribuintes que se pretendem registar, identificar e trazer para o sistema

todos contribuintes que exerçam actividades susceptíveis de gerar obrigações de índole fiscal.

ii) *execução de funções informáticas*, que permitiam:

- ✓ lidar com sujeitos passivos faltosos;
- ✓ decidir a que contribuinte visitar;
- ✓ emitir declarações periódicas com irregularidades;
- ✓ gerir débitos e créditos (tinha a ver com transferência automática de dividas para o Juízo e produção de certidão de relaxe);

iv) *conta geral*, que era um balanço da situação do sujeito passivo, onde constavam os débitos, créditos e saldo; e

v) *apoio a decisão*, que incluía análise de risco, a credibilidade do sujeito passivo, análise estatística entre outras funcionalidades.

Para gestão deste imposto, foi paralelamente instituída na estrutura orgânica dos SCIVA, a Divisão de Gestão e Controlo da Cobrança, sector responsável para conceber regras e procedimentos.

Entretanto, nos *impostos directos* para além dos métodos e instrumentos de controlo referidos na primeira e segunda fases (ficheiros gerais de contribuintes, títulos de cobrança e retenção na fonte dos rendimentos de trabalho e seminários), foi criado o calendário fiscal que permitiu a introdução de cobranças antecipadas nas exportações e da contribuição industrial provisória, o que possibilitou maior controlo e arrecadação em tempo útil dos impostos devidos.

3.3.1 Calendário Fiscal como um instrumento de controlo fiscal

Para melhor controlar os impostos, a administração tributária estabelecia anualmente um calendário fiscal, com a indicação das datas limites de apresentação ou pagamento de impostos em determinados períodos do ano. A eficiência deste instrumento passa necessariamente por um esforço específico na divulgação de informação sobre a legislação fiscal através de serviços de atendimento ao contribuinte ou dos meios de comunicação, de modo a que o contribuinte seja plenamente informado do prazo e do conteúdo das suas obrigações declarativas¹⁴. Tal método permite com auxílio de sistemas de informação adequada detectar em tempo útil os faltosos no cumprimento das obrigações fiscais.

3.4 A reforma fiscal de Junho de 2002

As premissas para o processo de modernização do sistema tributário foram lançadas ainda dentro do contexto do PRE, isto é, durante a vigência da Lei nº 3/87, de 19 de Janeiro, actualizada pela Lei nº 3/98, de 8 de Janeiro, que permitiu a introdução do IVA e alteração do Imposto de Consumo para Imposto de Consumo específico e da estrutura tributária.

A reforma tributária veio a ser consolidada com a introdução em 2002, do Impostos sobre Rendimentos de Pessoas Colectivas (IRPC) e do Imposto sobre Rendimentos de Pessoas Singulares (IRPS), consagrados na Lei nº 15/2002¹⁵.

A implementação destes novos meios de tributação fiscal tinha em conjunto os seguintes objectivos: alargar a base tributária; reduzir a carga fiscal no conjunto de tributação

¹⁴ Fonte: Dr. Forget, fiscalista Francês, convidado da Administração Fiscal Moçambicana ao X Seminário Nacional sobre a Execução da Política Fiscal, Fevereiro de 1990.

¹⁵ Lei nº 15/2002, de 26 de Junho, que revogou a Lei nº 3/87-estabelece as bases para a implementação do novo sistema de tributação do rendimento.

directa; aumentar o nível das receitas fiscais; simplificar os procedimentos e ainda a racionalização do sistema de benefícios fiscais (Ibraimo, 200:104)

A Lei nº 15/2002 introduziu profundas alterações na estrutura dos impostos, classificando-se o sistema nacional tributário em impostos directos e impostos indirectos.

Assim, a tributação directa passou a integrar:

- i) Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Colectivas (IRPC) e
- ii) Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Singular (IRPS).

E a indirecta, os seguintes:

- i) Imposto sobre o Valor Acrescentado – IVA em substituição do I.C;
- ii) Imposto de Consumo de Produto Específico – ICE; e
- iii) Direitos Aduaneiros.

A lei nº 15/2002 manteve os restantes impostos instituídos pela lei nº 3/87, de 19 de Janeiro, sendo de destacar os seguintes:

- i) Impostos de Selo (actualizado pelo Decreto nº 06/2004, de 1 de Abril);
- ii) Impostos sobre Sucessões e Doações;
- iii) Sisa (actualizado pelo Decreto nº 46/2004, de Outubro);
- iv) Imposto de Reconstrução Nacional;
- v) Imposto Especial Sobre o Jogo;
- vi) Imposto Sobre Veículos (actualizado pelo Decreto nº 19/2002, de 23 de Julho); e
- vii) Outros impostos.



Os métodos de controlo referidos na terceira fase continuaram válidos até 2002. Com a excepção de títulos de cobranças, para além dos instrumentos em vigor, o controlo nos impostos passou a contar a partir de Outubro de 2004, com mais de um instrumento - o Sistema Interino de Cobrança de Receita (SICR) - concebido essencialmente para controlar a cobrança e o pagamento de todos impostos incluindo taxas diversas. Para assegurar o controlo das actividades das empresas com contabilidade organizada foram por Despacho de 27 de Dezembro de 2004, da Ministra do Plano e Finanças, aprovados os elementos que integram o processo de documentação fiscal, documentos estes que alimentam o sistema.

3.4.1 Sistema Informático de Cobrança de Receitas (SICR)

A implementação do SICR surge no âmbito de fortalecimento da máquina administrativa, estando actualmente a funcionar em 19 Direcções das áreas Fiscais, correspondente a 99% da arrecadação da receita total da DGI.

Trata-se de um sistema informático com várias funcionalidades para controlar a cobrança e o pagamento das receitas fiscais e não fiscais.

Embora represente um avanço tecnológico, o SICR possui lacunas na identificação de sujeitos passivos faltosos em IRPC, IRPS e IVA e de sujeitos passivos com créditos sistemáticos em IVA, em cada período de imposto, o que se justifica por exemplo, pelo facto do sistema assumir como faltosos, ao pagamento de impostos:

- i) os sujeitos passivos transferidos duma área fiscal para outra ou que cessaram actividades;
- ii) os sujeitos passivos com duplicação NUT's; e
- iii) os partidos políticos, igrejas, ONG's, instituições do Estado (exemplo Ministérios), bancos e seguradoras no caso do IVA.

Portanto, os sistemas actuais (NUIT e SICR), oferecem condições precárias ou quase nenhuma condições para se fazer o acompanhamento dos contribuintes ou de objectos (exemplo viatura, aluguer de imóveis ou outros bens), passíveis de tributação, no sentido de se apurar, se os mesmos estão sendo consistentemente tributados. Os contribuintes podem faltar ao pagamento de impostos sem serem detectados, uma vez que não existem a disposição ferramentas de denúncia para o efeito de controlo.

Dos impostos em estudo, o IVA foi o que apresentou maiores problemas em termos de controlo dos sujeitos passivos no cumprimento das suas obrigações fiscais, com destaque na apresentação das declarações periódicas, sendo o modelo A para o regime normal e o modelo C para o regime simplificado. Para melhor elucidar estes factos a seguir se apresenta a tabela 1, onde se resume o balanço dos sujeitos passivos faltosos, em 2005 e 2006.

Tabela 1: Sujeitos passivos faltosos a entrega da declaração M/A e M/C em 2005 e 2006

DAI/UBGC	2005						2006					
	Normal			Simplificado			Normal			Simplificado		
	Nº de s.p. com actividade	Nº de s.p. faltosos da entrega da declaração M/A	Nº de s.p. que apresentaram a declaração M/A	Nº de s.p. com actividade	Nº de s.p. faltosos da entrega da declaração M/C	Nº de s.p. que apresentaram a declaração M/C	Nº de s.p. com actividade	Nº de s.p. faltosos da entrega da declaração M/A	Nº de s.p. que apresentaram a declaração M/A	Nº de s.p. com actividade	Nº de s.p. faltosos da entrega da declaração M/C	Nº de s.p. que apresentaram a declaração M/C
UBGC Maputo	365	0	365	0	0	0	365	0	365	0	0	0
1º Bairro de Maputo	6.263	3.426	2.808	1.588	1.184	401	6.877	3.808	3.069	628	1.280	348
2º Bairro de Maputo	3.778	1.952	1.826	3.994	2.592	1.402	8.137	2.240	5.897	482	3.200	1.282
Matola	1.749	960	789	1.333	1.181	619	1.981	992	989	1.946	144	506
Total	12.156	6.368	5.788	7.415	4.960	2.455	17.360	7.040	10.320	8.056	4.624	2.136
Peso em %	100%	52%	48%	100%	67%	33%	100%	41%	59%	100%	57%	27%

Fonte: DGI

Nota: A informatização dos dados do IVA no SICR iniciou em Novembro de 2004

Dos dados acima apresentados constata-se que em 2005 a DGI apenas controlava 48% e 33% dos sujeitos passivos dos regimes normal e simplificado, respectivamente. Em 2006, este índice melhorou substancialmente, passando dos 48% para 59% no regime normal. No entanto, para o regime simplificado o nível de controlo baixou de 33% para 27%, revelando que nas cidades Maputo e Matola, apenas aqueles sujeitos passivos emitiam regularmente as facturas e documentos equivalentes.

Discutir o controlo fiscal, torna obrigatório falar do capital humano como factor indispensável na execução e controlo da política fiscal.

3.4.2 Importância dos Recursos Humanos no Controlo Fiscal

Os recursos humanos são os recursos que organizam e coordenam os demais recursos e “fazem as coisas acontecerem” numa organização. A materialização da actividade de controlo de cobrança de impostos passa necessariamente pela existência de capital humano suficiente, eficiente, motivado e com capacidade técnica para atender aos desafios do crescimento das actividades económicas em Moçambique.

De 2001 a 2006, observou-se ao nível da administração fiscal um maior apetrechamento em termos de quantidade e qualidade de recursos humanos, como mostra a tabela abaixo:

Tabela 2: Evolução dos recursos humanos da DGI

Ano	Formação					Total de trabalhadores		Total
	Superior	profissional	Médio geral	Básico	Primário	Homens	Mulheres	
2001	36	86	212	272	178	532	252	784
2002	42	81	234	244	188	531	258	789
2003	53	90	223	243	212	535	293	828
2004	52	161	231	254	140	550	299	849
2005	115	169	233	173	250	556	384	940
2006	128	189	226	206	207	567	389	956

Fonte: Relatórios dos seminários sobre a execução da política fiscal de 2001 a 2006

A tabela 2 mostra um crescimento substancial do quadro técnico com nível superior e médio-profissional, tendo passado de 36 e 86 em 2001, para 128 e 186, respectivamente, em 2006. Tal facto contribuiu, de certo modo, para melhoria dos níveis de desempenho de cobrança e de controlo dos impostos a partir de 2005, tendo em 2006 ultrapassado a meta planificada.

Do universo do quadro de pessoal da DGI, cerca de 27% estão afectos às áreas operacionais da cidade e província de Maputo, conforme se apresenta na tabela a seguir:

Tabela 3: Evolução dos recursos humanos das DAF's/UGC da Cidade e Província de Maputo

Ano	Formação					Total de trabalhadores		
	Superior	Médio profissional	Médio geral	Básico	Primário	Homens	Mulheres	Total
2001	3	15	42	98	31	114	75	189
2002	6	15	38	96	37	118	74	192
2003	12	22	34	112	36	123	93	216
2004	11	29	47	102	33	126	102	228
2005	19	32	57	55	79	132	110	242

Fonte: Relatórios dos seminários sobre a execução da política fiscal de 2001 a 2005

Analisando as tabelas 2 e 3 verifica-se uma ineficiência na afectação dos recursos humanos nas áreas operacionais da cidade e província de Maputo, pois as áreas fiscais que mais contribuem na cobrança de receitas para o orçamento do Estado (cerca de 81% da receita total), apenas contam, em média, com 27% do total dos recursos disponíveis, sendo 25% afecto as áreas operacionais (DAF's/UGC/JPEF) e 2% afectos a Direcção de Serviços de Auditoria e Fiscalização. Dos funcionários afectos às áreas operacionais, em média 63% tem formação primária ou básica.

Desta realidade constatou-se que a DGI estava muito aquém de controlar as obrigações dos sujeitos passivos, pois a capacidade operacional e técnicas em áreas fundamentais como DAF's/ UGC's, fiscalização, Serviços de Atendimento ao Contribuinte, Contencioso e Execuções Fiscais se ressentem da falta de pessoal qualificado e em quantidade. A situação crítica era da área de auditoria e fiscalização tributária, que até Dezembro de 2006, contava apenas com 33 auditores a nível central, dos quais apenas 18 exerciam funções de auditores (trabalhando em equipas de duas pessoas), para um universo de 11.041 empresas em IRPC¹⁶.

Mais do que cobrar e controlar, é antes necessário criar uma capacidade institucional, isto é, órgão que se vai encarregar da gestão, cobrança e controlo da política fiscal. No actual quadro da política fiscal, este órgão chama-se Direcção Geral de Impostos.

¹⁶ Fonte: DGI

3.5 Reforma Institucional e o Controlo Fiscal

Logo após a independência integrava no então Ministério das Finanças, para além de outras direcções, a Direcção Nacional de Serviços de Finanças (DNSF), sector responsável pela execução da política financeira do Estado. A DNSF era composta por vários departamentos, de entre eles, o Departamento de Receita, sector encarregue pela execução e controlo da política fiscal.

3.5.1 Do Departamento de Receita para Direcção Nacional de Auditoria e Controlo (1982-1984)

A definição da política fiscal através da Resolução nº 5/77, de Setembro, criou condições para a transformação do Departamento de Receitas em uma direcção nacional. Foi assim que de 1982 a 1984 aquela Departamento passou a designar-se, Direcção Nacional de Auditoria e Controlo (DNAC), designação que prevaleceu até 1990. Em cumprimento ao Decreto Presidencial nº 70/83, de 29 de Dezembro, a partir de 1990, o Ministério das Finanças passou a ter o seu estatuto orgânico onde eram definidas todas direcções nacionais e suas respectivas competências, sendo de destacar as fases que a DNAC possuiu conforme a seguir se desenvolvem.

3.5.2 Da Direcção Nacional de Auditoria e Controlo para Direcção Nacional de Impostos e Auditoria (DNIA) – (1990-1997)

Através do Diploma nº 1/90, de 28 de Dezembro e mais tarde revogado pelo Diploma nº 2/97, de 1 de Janeiro, que aprovou o Estatuto orgânico do Ministério do Plano e Finanças, a DNAC passou a designar-se Direcção Nacional de Impostos e Auditoria (DNIA).

As reformas iniciadas nos impostos indirectos em 1997 que culminaram com a introdução do IVA em 1999, exigiam da DNIA transformações na sua estrutura

organizacional. Foi assim que em 2000 foram criadas os Serviços Centrais do IVA e em 2001 as Repartições Especiais de Finanças.

a) Serviços Centrais do IVA como sub órgão da DNIA - 2000

A Lei nº 3/98, de 8 de Janeiro, exigiu do governo novos desafios na tributação indirecta (reforma do sistema tributário), reforçando o papel institucional da DNIA através da criação da Unidade de Implementação do IVA (UNIVA) e por despacho de 28 de Fevereiro de 2000, da Ministra do Plano e Finanças, foi transformada em Serviços Centrais do IVA (SCIVA), entidade responsável pela implementação, divulgação, gestão e controlo deste imposto.

b) A criação de Repartições Especiais de Finanças - 2001

Ainda no âmbito das mudanças e com o objectivo de facilitar e tornar mais eficaz o controlo do cumprimento das obrigações fiscais, bem como dar um atendimento personalizado e cómodo aos contribuintes com maior volume de negócios, foram por Despacho de 29 de Março de 2001, da Ministra do Plano e Finanças, criadas duas Repartições Especiais de Finanças, em Maputo e Beira numa primeira fase e posteriormente em Nampula.

No processo da criação das Repartições Especiais há que referir a ausência de critérios científicos para a selecção de contribuintes que deveriam efectivamente pertencer àquelas unidades, o que se reflecte no subcumprimento sistemático da programação da receita planificada anualmente.

O incumprimento na realização do programa de cobrança de receita, no caso específico da Repartição Especial de Maputo, actualmente designada de Unidade de Grandes Contribuintes de Maputo, pode estar associado a erros de selecção dos contribuintes. Como consequências, quase que metade das empresas existentes naquela unidade

apresentavam créditos sistemáticos em IVA, prejuízos acumulados em IRPC (alguns influenciados pelos benefícios fiscais) e pagamento de valores insignificantes do IRPS.

De referir que o único critério válido usado para a transferência de contribuintes das Repartições de Finanças para as Repartições Especiais foi o volume de negócio.

3.5.3 Da Direcção Nacional de Impostos e Auditoria para Direcção Geral da Administração Tributária dos Impostos (DGI) - 2004

Com vista a capacitar de recursos próprios e no âmbito dos objectivos estabelecidos na Estratégia Global da Reforma do Sector Público (EGRSP) na reforma tributária, o governo aprovou, através do Decreto nº 05/2004, de 1 de Abril, a criação da Direcção Geral da Administração Tributária dos Impostos (órgão da Administração do Estado que tinha por missão fundamental a execução da política fiscal, a gestão e controlo dos impostos internos e, no geral, de todas as receitas fiscais e não fiscais) e, conseqüentemente, foi extinta a DNIA.

Ainda no mesmo Decreto, foi aprovado o Estatuto Orgânico da DGI sobre o qual as Repartições de Finanças passaram a designar-se Direcções das Áreas Fiscais (DAF's) e as Repartições Especiais, Unidades de Grandes Contribuintes (UGC's).

3.5.4 Da Direcção Geral da Administração Tributária dos Impostos (DGI) para Direcção Geral de Impostos (DGI) — 2006

Através da Lei nº 1/2006, de 22 de Março, foi criada a Autoridade Tributária de Moçambique (ATM) e a Direcção Geral de Impostos, como parte integrante daquela.

Ainda em 2006, através do Decreto nº 29/2006, de 30 de Agosto, o Conselho de Ministro aprovou o Estatuto Orgânico da ATM e revogou o Decreto nº 5/2004, de 1 de Abril.

Nos termos do Estatuto Orgânico da ATM foram definidas como atribuições da Direcção Geral de Impostos, a implementação da política fiscal e legislação tributária e de todas as acções de controlo e fiscalização necessárias à prossecução das suas competências. A DGI para o seu funcionamento conta com 28 áreas fiscais sendo (i) 25 Direcções das Áreas Fiscais e (ii) 3 Unidades dos Grandes Contribuintes.

Para complementar as actividades das áreas fiscais, no que respeita ao contencioso e execuções fiscais, existem dois (2) Juízos Privativos das Execuções Fiscais (JPEF's).

3.6 Metodologia de Planificação das Metas

Falar da planificação das metas fiscais, significa debruçar-se sobre um dos componentes do Orçamento do Estado, que é normalmente constituído por três partes: (i) a receita; (ii) a despesa; e (iii) o financiamento.

De 1987 a 1998, a planificação das receitas a cobrar em cada ano fiscal, era feita pela Direcção Nacional de Orçamento, tomando como indicadores de projecção os seguintes:

- a) *Impostos indirectos*, em que se analisava (i) o comportamento do PIB; (ii) a tendência dos lucros das empresas no período compreendido entre 5 à 10 anos; e (iii) o número de trabalhadores da função pública, do sector privado e os respectivos níveis salariais (salários médios).
- b) *Impostos indirectos*, nos quais socorria-se do cálculo da função consumo da economia moçambicana, recorrendo-se na sua falta, ao comportamento do PIB.

Cabia a DNIA a tarefa de distribuir o plano de cobrança pelas diferentes Repartições de Finanças, de modo a que estas a executassem.

Ao nível macroeconómico a programação da receita em Moçambique inicia em 1997. O "pressuposto base" para o estabelecimento de metas fiscais é o Cenário Fiscal de Médio

Prazo¹⁷ (CFMP), que contém a previsão das diversas receitas, susceptíveis de actualização anual, normalmente, apresentado em cada ano pelo Ministério que tutela a área da planificação económica.

De referir que até o ano de 2000, as receitas do Estado eram apenas constituídas pelas receitas correntes. A partir de 2000, foram adicionadas as receitas de capital como corolário das privatizações e de transferências de dividendos gerados por activos do Estado na economia.

Uma vez elaborado o plano de receitas (parte integrante do Orçamento do Estado), o mesmo é submetido a Assembleia da República (AR) para a aprovação. Após aprovação o mesmo se converte em meta de cumprimento obrigatório pela DGI e DGA. A distribuição das metas pelas DAF's/UGC's/JPEF's segue essencialmente os pressupostos a seguir indicados:

- i) o crescimento das receitas nos últimos 3 a 5 anos;
- ii) a sazonalidade de cobrança de determinadas receitas; e
- iii) o estágio de desenvolvimento das actividades económicas de cada província, combinado com o nível de desenvolvimento económico da área fiscal e a sua contribuição na receita da província em termos de peso relativo.

A metodologia usada para a programação das receitas fiscais através da avaliação do PIB, pode conduzir a erros na cobrança das receitas fiscais, pois pode acontecer que os sectores que mais contribuem para o crescimento do PIB não sejam taxativamente tributáveis como o são os casos de agricultura, saúde, educação, mega projectos, entre outros.

¹⁷ Cenário Fiscal de Médio Prazo é um instrumento de planificação de base e constitui uma das etapas fundamentais do processo de elaboração do Orçamento do Estado e de gestão dos recursos públicos, com o objectivo de introduzir uma visão de médio prazo em termos de afectação estratégica dos recursos e de previsão de receitas.

CAPÍTULO IV - ESTÁGIO ACTUAL DO CONTROLO DAS RECEITAS FISCAIS

As receitas do Estado são constituídas por: (i) receitas fiscais; (ii) outros impostos; (iii) receitas não fiscais e (iv) receita de capital. As receitas fiscais são compostas por dois tipos de impostos: (a) os impostos directos, cujas taxas incidem directamente sobre os rendimento das pessoas e empresas e (b) os impostos indirectos, cujas taxas se aplicam sobre o consumo de bens e serviços na economia.

As receitas fiscais¹⁸ são a fonte mais importante para a realização das despesas públicas na medida em que garantem cerca de 80% das receitas do Estado¹⁹. Destas receitas, os principais impostos que mais contribuem para o orçamento do Estado são: (i) IRPC, IRPS, IVA e Taxa sobre Combustíveis. O controlo rigoroso destes impostos pode ajudar o Estado a incrementar a cobrança de receitas, através da definição de estratégias muito mais claras e sustentáveis.

Para melhor compreender o nível de evasão fiscal e o fraco controlo dos impostos por parte da Administração Fiscal na cobrança de receitas, apresenta-se a seguir a tabela 4, que mostra a evolução da receita do Estado no período compreendido entre 2001 e 2006.

Tabela 4: Cobrança programada vs cobrança realizada pela DGI valores em mil Mt

Ano	Cobrança programada	Cobrança realizada	Desvio	Percentagem de realização %
2001	8.915,50	9.279,60	364,10	104,08%
2002	12.992,00	11.595,00	-1.397,00	89,2%
2003	15.359,41	14.850,00	-509,41	96,68%
2004	17.810,50	16.466,30	-1.344,20	92,45%
2005	22.225,90	21.617,40	-608,50	97,26%
2006	27.016,73	27.536,62	519,89	101,92%

Fonte: Relatórios dos Seminários sobre a execução da política fiscal de 2001 a 2006

Os valores da tabela acima mostram o não cumprimento do plano de cobrança no período de 2002 à 2005, pois os níveis se situaram entre 89,2 a 97,23%. Este

¹⁸ As receitas fiscais são constituídas pelo (i) impostos directos, (ii) impostos indirectos e (iii) outros impostos..

¹⁹ Fonte: Conta geral do Estado de 2004 e 2005

comportamento das cobranças realizadas foi maioritariamente influenciado pela reduzida cobrança do IVA nas operações internas. O incumprimento da cobrança do IVA, deveu-se ao baixo nível de controlo de facturação.

Para melhor compreender a gravidade dos problemas de controlo dos sujeitos passivos inscritos na administração fiscal, com destaque para os principais impostos (IRPC, IRPS e IVA), a seguir se apresenta a tabela 5, na qual se faz a comparação dos NUIIT's atribuídos nos exercícios fiscais de 2005 e 2006, com os sujeitos passivos que efectivamente cumpriram com as suas obrigações fiscais anuais nos impostos directos, ou seja, sujeitos passivos que entregaram nas respectivas áreas fiscais, as declarações modelo 10 em IRPS e modelo 22 em IRPC.

Tabela 5: Sujeitos passivos faltosos a entrega da declaração M/10 e M/22 em 2005 e 2006

DAB/UIGC	2005						2006					
	IRPS			IRPC			IRPS			IRPC		
	Nº de s.p. com actividade	Nº de s.p. Faltosos da entrega da declaração M/10.	Nº de s.p. que apresentaram a declaração M/10	Nº de s.p. com actividade	Nº de s.p. Faltosos da entrega da declaração M/22	Nº de s.p. que apresentaram a declaração M/22	Nº de s.p. com actividade	Nº de s.p. Faltosos da entrega da declaração M/22	Nº de s.p. que apresentaram a declaração M/22	Nº de s.p. com actividade	Nº de s.p. Faltosos da entrega da declaração M/22	Nº de s.p. que apresentaram a declaração M/22
UIGC Maputo	3	0	3	362		362	7	0	7	359	0	359
1º Bairro de Maputo	42.058	31.870	10.188	5.628	3.841	1.787	49.111	40.485	8.626	6.525	4.683	1.842
2º Bairro de Maputo	93.531	77.286	16.245	2.101	1.556	545	112.003	91.607	20.396	2.792	1.873	919
Matola	45.812	36.687	9.125	1.108	738	370	58.677	49.359	9.318	1.302	917	448
Total	181.407	145.843	35.564	9.499	6.135	3.364	219.798	184.451	35.347	11.041	7.473	3.568
Peso em %	100%	80%	20%	100%	65%	35%	100%	84%	16%	100%	68%	32%

Fonte: DGI

Nota: A informatização dos dados em IRPS e IRPC iniciou em Novembro de 2001

Os dados da tabela acima mostram que nos impostos sobre os rendimentos a DGI controlava em 2005, apenas 20% e 35% dos sujeitos passivos do IRPS e IRPC, respectivamente. Entretanto, em 2006, o nível de controlo do IRPS baixou de 20% para 16% e o IRPC de 35% para 32%. Os índices aqui apresentados revelam existir um potencial contribuinte nos impostos indirectos que não é controlado pela administração fiscal.

4.1 O controlo das receitas fiscais

O estagio actual do controlo das receitas fiscais será analisado no contexto dos impostos directos, impostos indirectos, outros impostos bem como a organização do controlo externo.

4.1.1 *Impostos directos*

Para a execução da receita e o respectivo controlo, a DGI desenhou medidas de carácter geral com vista a operacionalizar de forma adequada a cobrança de receita, que se resumem nas seguintes:

- i) identificar o número total de contribuintes, impostos e a capacidade contributiva de cada um deles;
- ii) conhecer o calendário fiscal e respectiva divulgação para conhecimento dos contribuintes;
- iii) solicitar e recolher de outras entidades, informações relevantes para confirmação e cruzamento de dados declarados pelos contribuintes, de modo a prevenir possíveis atitudes de fraude e evasão fiscal;
- iv) fazer o acompanhamento das vendas em sujeitos passivos de grande dimensão através do controlo diário e mensal de facturação;
- v) proceder a liquidação oficiosa;
- vi) controlar os pagamentos dos contribuintes faltosos; e
- vii) programar acções de auditoria e fiscalização a realizar.

A operacionalização das medidas de controlo de carácter geral, passou pela definição de medidas específicas tendo em conta as características particulares de cada imposto ou de

grupo de impostos. Assim, para os impostos directos (IRPC e IRPS e Imposto Especial Sobre Jogo) foram definidas as seguintes medidas:

- i) identificar o número de contribuinte de cada imposto;
- ii) identificar e controlar os maiores contribuintes, das entregas das retenções na fonte, bem como a auditoria às contas para o apuramento da real situação tributária;
- iii) conhecer a residência fiscal dos contribuintes de forma a garantir o controlo da entrega das declarações anuais de rendimento em IRPS, rendimentos pagos a não residentes, sociedades (rendimentos prediais, de capital e mais valia), em IRPC;
- iv) registar e controlar os contratos de arrendamento celebrados entre particulares e empresas em nome individual, bem como a entrega das declarações anuais de rendimentos e declaração de informação contabilística.
- v) identificar e controlar as retenções na fonte, feitas em IPRS por entidades públicas e garantir a efectiva entrega nas respectivas DAF's ou UGC's; e
- vi) realizar acções de auditoria e fiscalização aos contribuintes que apresentam sistematicamente prejuízos ou que cessam actividade.

4.1.2 Impostos indirectos

Nos impostos indirectos, maior atenção foi para o IVA dada a complexidade na mecânica do seu funcionamento e apuramento. Do trabalho de fiscalização realizado pela DGI de 30 de Junho a 10 Outubro de 2005, constatou-se, ao nível da cidade de Maputo, que há problemas de controlo de facturação, com impacto directo no IRPC. Destaque vai para área do comércio e prestação de serviços, onde se transaccionam maiores volumes. Assim, do trabalho realizado concluiu-se que:

- ✓ grande parte das empresas não possuía livros de facturas ou documentos equivalentes nos termos previstos no artigo 31²⁰ do código IVA. Algumas ainda que possuíssem facturas ou documentos equivalentes, a sua emissão nem sempre era feita por cada transmissão de bens ou prestação de serviços, salvo quando lhes fosse exigido pelo comprador, e quando fossem emitidos, estes faziam-no em vendas a dinheiro ou outros documentos apenas para bens e serviços de valores insignificantes;
- ✓ a excepção do ramo de indústria, a maior parte das mercadorias eram abastecidas por fornecedores informais, os vulgos “Mukeristas” Tal facto criou dificuldades na identificação dos produtos comprados no mercado formal ou informal, uma vez que podiam ser da mesma espécie;
- ✓ existência de estabelecimentos comerciais — vulgo “contentores” — sem registo comercial nas finanças, servindo-se de licença precária atribuída pelo Município;
- ✓ grande parte de sujeitos passivos estava inscrita nos regimes especiais de tributação (regime simplificado e de isenção) em IVA, mas com uma renda mensal média por pagar de cerca de 6.000,00Mt, acrescida de despesas com salários, energia, água etc., contra vendas abaixo de 10.000,00Mt por mês. De referir que grosso das empresas localizadas na Feira Popular e arredores do Mercado Central, do Povo, Museu, Chipanine e Xiquelene estavam no Regime de Isenção e na sua maioria sem qualquer inscrição fiscal;
- ✓ há grande preocupação dos sujeitos passivos que praticam comércio a retalho, pelo facto de alguns grossistas estarem a vender sem emissão de facturas e quando aqueles o exigissem, o preço era agravado mais 17%;
- ✓ há falhas de controlo nas fronteiras, pois depara-se com grandes quantidades de mercadorias importadas que entram sem pagar os devidos direitos alfandegários e que tais mercadorias são vendidas a preço relativamente baixo criando um comércio desleal no mercado; e

²⁰ Este artigo estabelece os requisitos fundamentais para que uma factura seja fiscalmente aceite.

- ✓ os sujeitos passivos quando se apercebem da existência de uma brigada de fiscalização, comunicam-se sobre os mecanismos de actuação do fisco, procurando colocar os livros de facturas ou documentos equivalentes sobre o balcão como forma de dar a entender à administração fiscal que emitem aqueles documentos.

Assim, de entre outras medidas específicas visando melhorar o controlo na cobrança do IVA, Administração Fiscal (i) implementou acções de publicidade com vista a introduzir na cultura organizacional das empresas e no consumidor a importância de emitir e exigir facturas ou documentos equivalentes nas transacções comerciais e (ii) organizou acções de sensibilização e fiscalização à facturação denominado "porta a porta" nas cidades de Maputo, Beira e Nampula, nas quais os agentes tributários verificavam o grau de cumprimento das obrigações de facturação por parte dos sujeitos passivos.

Paralelamente a estas acções foram visitados alguns grandes centros comerciais como armazenistas e importadores, procurando sensibilizar as empresas na necessidade de emissão de facturas ou documentos equivalentes.

Foram igualmente, formadas brigadas para trabalhar a nível nacional na fiscalização e auditoria, no que respeita ao:

- i) Controlo da evolução dos créditos sistemáticos e apuramento da veracidade da sua origem e persistência;
- ii) Controlo dos sujeitos passivos faltosos da apresentação das declarações periódicas modelos A, B e C;
- iii) Controlo do reenquadramento dos regimes especiais; e
- iv) Realização de acções de auditoria e fiscalização aos contribuintes que apresentam créditos sistemáticos.

As medidas acima tomadas, não foram bem sucedidas devido aos inadequados sistemas de informação. A experiência de países como Portugal, África do Sul e Tanzânia revelou que o seu sucesso prende-se com a existência de sistemas de informação que permitem

um controlo administrativo eficaz cruzando dados entre diferentes sectores de actividade. Assim, o desafio passa por conceber sistemas de informação de acordo com a realidade moçambicana e reforçar as unidades operacionais (DAF's e UGC's) de capital humano qualificado para responder o avanço do sector privado.

4.1.3 Outros impostos

Na rubrica de outros impostos²¹ incluindo Taxa sobre Combustíveis, também apresentava níveis não satisfatórios nos últimos três anos. Com vista a alterar o actual quadro de cobranças naquelas rubricas, a DGI desenhou medidas estratégicas para aumentar a base tributária e a consequente arrecadação das receitas, através do controlo:

- i) dos contractos de arrendamento e outros celebrados para efeitos de pagamento do imposto de selo;
- ii) de mecanismo de colaboração directa com entidades públicas, bancárias e seguradoras que prestam serviços sujeitos ao imposto;
- iii) dos contratos-promessa de compra e venda de imóveis para efeitos de cobrança de sisa; e
- iv) das heranças e doações para efeito de cobrança de impostos de sucessões e doações.

No grupo que integra receitas não fiscais, o controlo foi realizado através das instituições do Estado que procedem à cobrança, contudo, cabe a DGI garantir a entrega e o controlo da contabilização das cobranças nas respectivas áreas fiscais. Compreendem receitas não fiscais (i) as rendas de casas; (ii) a contribuição para precedência social; (iii) licença de pesca; (iv) e diversas taxas.

²¹ Segundo o classificador económico da receita, integram neste grupo os seguintes impostos: imposto de selo, impostos sobre veiculo, imposto de reconstrução nacional, impostos directos extintos, royalties e imposto de superficie. SISA, licenças de pesca e imposto sobre sucessões e doações.

A eficácia das medidas atrás descritas passa necessariamente pela existência de sistemas de controlo primário, onde deviam ser definidos os contribuintes e as obrigações que lhe são inerentes. Para o efeito era necessário desenhar sistemas combinados e interligados de controlo rotineiro que poderiam identificar para além das medidas acima referidas, funcionalidades que permitissem conhecer²²:

- i) quem não entregou declarações no período N?
- ii) quem tem sistematicamente entregue declarações e pagamentos fora do prazo em determinados períodos?
- iii) quem teve oscilações homólogas significativas, no que se refere:
 - ✓ ao valor das entregas de imposto em termos relativos e absoluto?
 - ✓ ao volume de compras (internas incluindo importações), de vendas (internas incluindo exportações), de investimento?
 - ✓ que sectores de actividade/contribuintes que normalmente não geram situações de credito de impostos, mas que solicitam sistematicamente reembolso do IVA?
- iv) as exportações que suportam os pedidos de reembolso do IVA correspondem às exportações efectuadas pela Direcção Geral das Alfandegas (DGA) e confirmadas pelo Banco de Moçambique? e
- v) quem tem desvios significativos entre os volumes de negócios declarados e a estimativas que resulta da informação das importações/exportações?

Para um controlo efectivo, necessário se torna ainda combinar, para além dos sistemas (NUIT e SICR) já existentes na DGI, os sistemas de informação (por exemplo Trade Information Management system- TERM²³) existentes na DGA, devendo a DGI

²² Relatório elaborado pela C.I. Moçambique (Consultoria e Gestão, S.A.R.L.) do diagnóstico da situação actual e análise funcional do Ministério do Plano e Finanças, Abril de 2004.

²³ TMS é o sistema que faz a administração dos processos aduaneiros a partir do momento da declaração até ao pagamento.

desenvolver instrumentos ou sistemas de controlo adicionais recomendados pelos estudos dos parceiros internacionais, nomeadamente:

- i) Sistema de controlo primário;
- ii) Sistema de Justiça tributária – visa o controlo da dívida do contencioso fiscal e de processos de executivos.
- iii) Sistema de fiscalização e auditoria – tem em vista o conhecimento das informações sobre a situação tributária do contribuinte por sector de actividade que se torna um grande “input” para alimentar o sistema de controlo de fiscalização e auditoria, o que permitiria reduzir antes de partir para o terreno muito trabalho de preparação e ao mesmo tempo ter informações básicas na fase preparatória. Isto será possível através de sistematização e comparação de resultados obtidos nas auditorias e fiscalizações realizadas a este mesmo contribuinte nos períodos anteriores ou cruzando com outras informações, de forma a permitir identificar os elementos causadores de determinados comportamentos.

Actualmente a administração fiscal conta apenas com dois sistemas, nomeadamente:

- ✓ Sistema de NUIT – tem a ver com o registo de dados identificativo do contribuinte (o cadastro dos contribuintes);
- ✓ Sistema Interno de Cobrança de Receitas (SICR) – visa controlar a liquidação, a cobrança e o pagamento de receitas.

Os instrumentos de controlo fiscal podem ser vistos conforme o período em que os mesmos tiveram lugar. A reforma fiscal iniciada em 1999 com a introdução do IVA exigiu a implementação de métodos adicionais para melhor controlar as actividades das áreas operacionais através de:

- i) Teleconferências; e
- ii) Contacto telefónico permanente.

O objectivo comum e geral destes eventos é de analisar o desempenho das Direcções DAF's, UGC's e JPEF's com vista a verificar os nós de estrangulamento e perspectivar as acções dos períodos seguintes tendentes à melhoria das cobranças, para além de constituir uma forma de contacto e acompanhamento dos órgãos locais pelas estruturas centrais. Na verdade corresponde a mensuração do desempenho, pois permite comparar a realização com o planificado, podendo corrigir as tendências negativas.

4.2 A organização de controlo externo

A actividade de fiscalização e auditoria foi praticada até Maio de 2005, sem um instrumento legal que permitisse regular e uniformizar os procedimentos entre o fisco e os contribuintes.

Com vista a dar maior dinamismo as actividades de fiscalização tributária, e tendo em vista o cumprimento do preceituado na Lei nº 15/2002, de 26 de Junho, foi através do Decreto nº 19/2005, de 22 de Junho, aprovado o Regulamento do Procedimento de Fiscalização Tributária, que visa verificar a realidade tributária, do cumprimento das obrigações fiscais e a prevenção das infracções tributárias.

A aprovação deste Decreto constituiu um instrumento importante de controlo quer a nível interno, quer a nível externo, pois prevê actuação objectiva e mais abrangente sobre o sujeito passivo e demais obrigações tributárias concentrando as suas acções nos seguintes aspectos:

- i) confirmação dos elementos declarados pelos sujeitos passivos e demais obrigados tributárias;
- ii) indagação de factos tributários não declarados pelos sujeitos passivos e demais tributários;
- iii) inventariação e avaliação de bens móveis ou imóveis, para fins de controlo de cumprimento das obrigações tributária;

- iv) realização de estudos individuais, sectoriais ou territoriais sobre o comportamento dos sujeitos passivos e demais obrigados tributários e a evolução dos sectores económicos em que se insere a sua actividade;
- v) realização de perícias ou exames técnicas de qualquer natureza tendo em vista a confirmação do cumprimento das obrigações dos sujeitos passivos e demais obrigados tributários, bem como dos deveres legais de informação ou parecer dos quais a fiscalização tributária seja legalmente incumbida;
- vi) sancionamento das infracções tributária e cooperação em termos das convenções internacionais, no âmbito de prevenção e repressão da evasão e fraude fiscais; e
- vii) averiguação ou investigação de quaisquer outras acções de que a administração tributária seja legalmente incumbida.

Assim, de acordo com o mesmo Decreto, existem os seguintes níveis de procedimentos de fiscalização:

- a) Quanto ao lugar da realização, o procedimento classifica-se:
 - i) interno, quando os actos de fiscalização se efectuam exclusivamente nos serviços da administração tributária através da análise formal e de coerência dos documentos, correspondentes a um controlo administrativo.
 - ii) externo, quando os actos de fiscalização se efectuam, total ou parcialmente, em instalações ou dependências dos sujeitos passivos ou demais obrigados tributários, de terceiros com quem mantenham relações económicas ou em qualquer outro local a que, a administração tenha caso.
- b) Quanto ao âmbito, o procedimento de fiscalização pode ser:
 - i) geral ou polivalente, quando tiver por objectivo a situação tributária global ou conjunto dos deveres tributários dos sujeitos passivos ou dos demais obrigados tributários, exemplo: quando a Administração Fiscal procede a auditoria das contas de um determinado sujeito passivo.

- ii) parcial ou univalente, quando abrange apenas algum ou alguns tributos ou algum ou alguns deveres dos sujeitos passivos ou dos demais obrigados tributários. Tal acontece, por exemplo, quando a administração tributária procede ao controlo de facturação.

4.2.1 *Crítério de selecção dos contribuintes para a fiscalização*

O plano nacional de actividade de fiscalização tributária tem a duração de um ano. Cabe a DGI, com a participação dos órgãos locais, definir os critérios e acções a desenvolver, que sirvam de base para a selecção dos sujeitos passivos e dos demais obrigados tributários a inspecionar, fixando os objectivos a atingir por unidade orgânica dos serviços centrais e locais.

Até 2006, o processo de selecção de sujeitos passivos para auditoria e fiscalização tributária tinha como base os seguintes parâmetros²⁴.

- i) empresas com créditos sistemáticos em sede de IVA;
- ii) empresas com prejuízos sistemáticos e reembolsos em de IRPC;
- iii) grandes empresas; e
- iv) denúncias.

Tais parâmetros poderiam ser melhorados ou aperfeiçoados com a análise de risco de informações declaradas pelos contribuintes, como por exemplo: volume de negocio, o valor acrescentado bruto ou produto bancário, produto de leasing ou produto do *factoring*, activo immobilizado líquido, capitais próprios, os lucros, os montantes de pagamento de impostos bem como dos dados obtidos das auditorias e fiscalizações anteriores e de resultados das correcções dos modelos 20, 22 e dos *dossiers* fiscais.

²⁴ Relatório da DGI sobre a execução fiscal da política fiscal e aduaneira de 2006

A par dos dados atrás referidos devia a administração fiscal conjugar aos indicadores objectivos de previsão estatística predominantemente de natureza económico fiscal que em condições normais deveriam ser produzidos pelo Instituto Nacional de Estatística, nomeadamente:

- i) tipo de actividade e sua rendibilidade no sector;
- ii) tamanho/dimensão das empresas;
- iii) nível/escala salariais;
- iv) localização geográfica;
- v) consumo de produtos estratégicos (combustíveis, água, energia eléctrica);
- vi) dados históricos de quantidade de mercadorias importadas e do seu destino.

Para uma eficaz utilização de recursos humanos e selecção precisa de contribuintes a inspeccionar, bem como ter uma previsão de recuperação de impostos, deveria a administração fiscal, quantificar o risco da relação entre a expectativa de encontrar um montante de imposto em falta e o tempo médio que é necessário gastar para o obter uma unidade monetária.

O sucesso das acções de fiscalização tem a ver com a neutralidade do controlo fiscal. A fiscalização não pode ter o seu efeito preventivo e correctivo junto dos contribuintes se aparecer de qualquer modo orientada por factores políticos ou pessoas.

Com a excepção da província e cidade de Maputo onde a DGI anualmente realizava trabalhos regulares de inspecção, nas restantes províncias as auditorias são feitas tendo em conta o número de vezes que essa província recebeu visitas da brigada central em períodos anteriores. Este método pode acarretar muitos custos ao Estado na manutenção de técnicos em regiões onde a probabilidade de recuperar impostos é quase insignificante.

As auditorias e fiscalizações não deveriam ser feitas por escala de província, mais sim, tendo em conta o risco que o Estado tem de perder o imposto em vários sectores de actividade, numa determinada região.

4.2.2 Controlo dos processos fiscalizados ou auditados e o estágio do fluxo de informação

Há dois níveis de auditoria e fiscalização tributária nomeadamente *local*, que era exercido pelas respectivas direcções das áreas fiscais e *central*, exercida pela Direcção dos Serviços de Auditoria e Fiscalização Tributária.

Tanto num como no outro nível, os relatórios são elaborados pelos técnicos que executaram o trabalho e são submetidos a estrutura hierarquicamente superior para a tomada de decisão, tendo em conta as propostas dos respectivos relatórios. A pós a tomada de decisão são devolvidos para o técnico de modo a que este tome conhecimento e notifique através da DAF/UGC ao contribuinte para proceder o pagamento do imposto em falta e da multa se for o caso.

O processo de fiscalização termina com o pagamento de imposto e da multa (nos casos e em que forem detectadas sonegações ou outras transgressões as obrigações fiscais), anulação ou reclamação. Em caso da reclamação, os processos são reapreciados pelos técnicos que executaram o trabalho e novamente submetidos a estrutura hierarquicamente superior para a tomada de decisão.

No caso de o sujeito passivo não concordar com a decisão, o processo é submetido a segunda instância nos Juízos Privativos das Execuções Fiscais. Também, são submetidas ao Juízo para a cobrança coerciva, as dívidas que não são pagas dentro dos prazos fixados pelo tribunal da primeira instância.

Qualquer dívida fiscal termina com o pagamento, anulação, julgado em falha, ou prescrição e seguidamente os processos são arquivados.

4.2.3 Controlo de Mercadorias em Circulação

Com vista ao controlo e cumprimento das obrigações ao Imposto sobre o Valor Acrescentado, tendo em conta a fragilidade dos procedimentos de controlo então em vigor, o governo reconheceu que era importante aprovar um instrumento que permitisse controlar todos os bens em circulação, seja qual for a sua natureza ou espécie, com os respectivos documentos de suporte no acto de transporte. Foi assim que, por Decreto nº 36/2000, de 17 de Outubro, foi aprovado o respectivo Regulamento, definindo as normas de circulação de mercadorias em Moçambique, bem como os documentos que devem acompanhar as mesmas e as penalidades no caso do incumprimento fiscal.

O facto é que desde a sua aprovação em 2000, até Dezembro de 2006, o instrumento não era implementado, como consequência verificava-se a circulação de mercadorias sem qualquer regra em diversas artérias da cidade de Maputo e Matola, sobretudo ao entardecer do dia, onde era comum verificar camiões super carregados de bens.

CAPÍTULO V - CONCLUSÃO E RECOMENDAÇÕES

5.1 Conclusão

O sistema fiscal moçambicano datado do tempo colonial conheceu varias fases que se podem resumir nas seguintes: sistema tributário até 1975, a primeira reforma pós-independência (1978 - 1987), e reforma tributária no contexto do Programa de Reabilitação Económica (1987 - 2002) e a reforma fiscal de Junho de 2002.

As mudanças e reformas de um estagio para o outro tinham sempre como objectivo alargar a base tributária e permitir, por esta via, colectar maiores receitas. Este objectivo foi possível até a data da independência nacional pois a máquina administrativa colonial estava devidamente organizada com pessoal apropriado e convenientemente treinado, o que permitiu um controlo mais efectivo.

Entretanto, logo após a independência nacional, verificou-se a fuga de quadros qualificados ao nível da administração fiscal e o abandono massivo das empresas pelos seus proprietários, o que constituiu o factor fundamental para o fraco controlo fiscal e, consequente redução da colecta das receitas fiscais até 1977.

Medidas adicionais foram adoptadas para incrementar as receitas na reforma de 1978 através da Resolução nº 5/77, de 1 de Setembro (controlo fiscal do volume de vendas das empresas de grande dimensão, a nível da produção e retenção na fonte dos rendimentos do trabalho), mas que apenas tiveram êxitos até 1983. Pode-se dizer que a guerra dos 16 anos contribuiu em demasia para a redução do controlo fiscal, o que se traduziu na queda do rácio fiscal até a reforma de 1987.

A revogação da Resolução nº 5/77, de 1 de Setembro, pela Lei nº 3/87, de 19 de Janeiro, por sua vez alterado pela Lei nº 3/98, de 8 de Janeiro, aliado ao termino da guerra em 1992 e conjugando a reforma de 2002 a nível da tributação directa, permitiu a modernização do sistema tributário moçambicano e melhorou gradualmente os níveis de arrecadação das receitas, como resultado da implementação de mecanismos de controlo (calendário fiscal, retenção na fonte, sistema do Numero Único de Identificação Tributaria, Sistema Interno Cobrança Receita) mais virados para o sujeito passivo.

Contudo, os métodos ora em vigor estavam muito aquém de controlar eficazmente a carteira dos contribuintes e dos impostos, por estes não possuírem dispositivos de cruzamento de informação entre a Direcção Geral de Impostos e os sectores geradores de rendimentos, para efeito de controlo das suas obrigações fiscais.

Da avaliação do quadro pessoal actualmente em exercício, concluiu-se ainda que a Direcção Geral de Impostos está muito longe de controlar as obrigações dos sujeitos passivos pois a capacidade operacional e técnica em áreas fundamentais como Direcções das Áreas Fiscais, Unidades de Grandes Contribuintes, Auditoria, Serviço de Atendimento ao Contribuinte, Contencioso e Execuções Fiscais se ressentem da falta de pessoal qualificado e em quantidade.

Ao nível da inspecção, constatou-se a ausência da técnica de análise de risco, e a selecção de contribuintes sujeitos a fiscalizar apenas limita-se a empresas com (i) créditos sistemáticos em Imposto sobre o Valor Acrescentado, (ii) prejuízos sistemáticos e reembolsos em Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Colectivas, ignorando indicadores objectivos de natureza económica e fiscal como (i) sector de actividade e sua rendibilidade; (ii) a importância económica; (iii) localização geográfica; (iv) dados históricos de mercadorias importadas ou exportadas e o seu respectivo destino; e (v) consumo de produtos estratégicos.

5.2 Recomendações

Para a melhoria do controlo fiscal na cobrança dos impostos pela Direcção Geral Impostos, recomendo:

- i) que a Direcção Geral de Impostos priorize o controlo de informação “pré acção” e “durante a acção” para a segurar o conhecimento de informação em tempo útil, de modo a permitir a tomada de decisões objectivas e proceder as correcções. Para o efeito será necessário reformular a actua legislação;

ii) que para melhorar a eficiência dos actuais sistemas de informação, a Direcção Geral de Impostos em coordenação com a Direcção Geral das Alfândegas, deverá conceber:

- ✓ *sistemas de controlo primário*, que visam controlar os pagamentos e as cobranças, proceder comparações homogéneas de dados, verificar irregularidades no cumprimento das obrigações fiscais, proceder o cruzamento das importações/exportações, e controlar mercadorias em circulação.
- ✓ *sistema de fiscalização e auditoria*, com funcionalidades para extração de rácios e indicadores sectoriais, estudos sectoriais, selecção dos contribuintes a fiscalizar, fiscalização dos armazéns aduaneiros e tratamento dos resultados da fiscalização.
- ✓ *sistema de justiça tributária*, que visa controlar os processos de contencioso e de execuções fiscais.

iii) que a Direcção Geral de Impostos adopte a análise de risco como instrumento para selecção de contribuintes sujeitos a inspeccionar fiscal e deverá prestar maior atenção aos grandes contribuintes, pois o risco tenderá a ser potencialmente maior num contribuinte de grande dimensão, ainda que não apresente indícios de incumprimento fiscal. Para o efeito será necessário ainda proceder ao levantamento das potencialidades reais das contribuições dos sujeitos passivos e, o controlo deverá começar das áreas fiscais no sentido de que, o potencial de arrecadação de receita destas áreas, dependerá do conhecimento real da capacidade dos seus contribuintes;

iv) que dada a exiguidade de recursos humanos, os trabalho de fiscalização e auditorias deverão ser feitas tendo em conta o risco que o Estado tem de perder um determinado impostos e seu impacto na receita total.

v) que na selecção dos sujeitos passivos para as Unidades dos Grandes Contribuintes. Direcção Geral de Imposto deverá usar os métodos científico tais como:

- ✓ *Sector de actividade*, em que as empresas operam;
- ✓ *A importância económica e fiscal*, uma vez que avalia para além do volume de negócio, as actividade dos contribuintes no que concerne: (a) ao valor acrescentado bruto ou produto bancário, produto do leasing ou produto do *factoring*, (b) ao activo immobilizado líquido, (c) ao capital próprio, (d) aos resultados líquidos do exercício, (e) ao imposto sobre rendimento liquidado, (f) a retenções na fonte e o IVA apurado; e
- ✓ *Organização e comportamento fiscal*, que tem a ver com a forma de actuação dos contribuintes perante determinada realidade fiscal, sendo avaliado através de indicadores objectivos (grau de cumprimento voluntário das obrigações fiscais e credibilidade das informações declaradas) e subjectivos (julgamento profissional dos inspectores);

BIBLIOGRAFIA

- CANEDO, João P. Morais. 2003. *Análise de Risco no Centro do Controlo Fiscal*. Portugal, 2003, [consulta Novembro, 2006] <http://www.dgei.min-financa.pt>
- FRANCO, António S. *Manual de Programação Financeira*. Gabinete de Estudos. Ministério de Plano e Finanças, Governo de Moçambique 2002.
- FREIRE, Adriano. 1997. *Estratégia: Sucesso em Portugal*. 1ª Edição. Lisboa/São Paulo, Verbo.
- IBRAIMÓ, Ibraimo. *O Direito e a Fiscalidade: um contributo para o Direito Fiscal Moçambicano*. ART C, 2002.
- INE. *Anuário Estatístico*. CNP-MPF, 1975-2005.
- JORDAN, Hugens; NEVES, João Carvalho; ROBRIGUES, José Azevedo. 2003. *O Controlo de Gestão: Ao serviço de estratégia e dos gestores*. 5ª Edição. Áreas Editores.
- KENNETH, C. Laudon; LAUDON, Jane Price. 1999. *Sistemas de Informação*. Rio de Janeiro: Livros Técnicos e Científicos Editoras S.A.
- LOURENÇO, João Cabrita. 2000. *Auditoria Fiscal*. 2ª Edição, Vislis Editores.
- MEGGINSON, Leon C.; MOSLEY, Donald C.; JR, Paul H. Pietri. 1986. *Administração: Conceitos e Aplicação*. São Paulo: Harbra, Ltda.
- PEREIRA, Alexandre; POUPA Carlos. 2004. *Como Escrever Uma Tese: Monografia ou livro científico usando o Word*. 3ª Edição. Lisboa: Silabo, Lda.
- ROLAND, Gerard, DUPUIY, Yves. 1999. *Controlo de Gestão: Um manual pluridisciplinar que envolve todas as áreas de gestão*. Edições Cetop.
- STONER, James A.F.; FREEMAN, R. Eduard. 1985. *Administração*. 5ª Edição. Rio de Janeiro: Editora Afílda.

WATY, Teodoro Andrade. 1998. *Código de Impostos Sobre o Rendimento e Legislação Complementar*, W&W. Maputo: Editora, Limitada.

WATY, Teodoro Andrade. 2004. *Introdução ao Directo Fiscal*, W&W. Maputo: Editora, Limitada.

Relatórios

C.I. Moçambique (Consultoria e Gestão, S.A.R.L.). 2004. Relatório provisório. Diagnostico da situação actual e análise funcional do Ministério do Plano e Finanças, Maputo, Abril.

Fundo Monetário Internacional: Departamento de Finanças Públicas. 2007. Relatório sobre "Avaliação do sistema tributário pós-reforma, Maputo, Abril.

Forget. 1990. Controlo fiscal. Relatório apresentado no "X Seminário Nacional sobre a Política Fiscal", Maputo, Fevereiro

Legislação:

Código de fazenda de 1917.

Constituição da República Popular de Moçambique de 1975.

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

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.

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

Decreto nº 2/87, de 19 de Janeiro: Determina a antecipação da contribuição provisória, tributação mais-valias extraordinárias e actualização de taxas específicas.

Decreto nº 3/87, de 19 de Janeiro: Aprova o 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.

Constituição da República de Moçambique de 1990.

Lei nº 3/98, de 8 de Janeiro: introduz alterações a Lei 3/87, de 19 de Janeiro.

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

Diploma nº 1/90, de 28 de Dezembro, do Ministro do Plano e Finanças.

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

Diploma nº 1/97, de 1 de Janeiro, do Ministro do Plano e Finanças.

Decreto nº 51/98, de 29 de Setembro, aprova o Código do IVA.

Despacho de 28 de Fevereiro de 2000, da Ministra do Plano e Finanças, cria Serviços Centrais do IVA.

Despacho de 29 de Março de 2001, da Ministra do Plano e Finanças, cria Repartições Especiais de Maputo e Beira.

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

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

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

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.

Decreto nº 52/2003, de 2 de Dezembro, aprova o Numero Único de Identificação Tributária.

Constituição da República de Moçambique de 2004.

Decreto nº 06/2004, de 1 de Abril: actualiza o imposto de selo.

Decreto nº 47/2004, de 27 de Outubro: actualiza o sisa.

Despacho de 27 de Dezembro de 2004, da Ministra do Plano e Finanças, aprovado os elementos que integram o processo de documentação fiscal.

Decreto nº 05/2004, de 1 de Abril: Cria a Direcção Geral da Administração Tributária dos Impostos e aprova o respectivo estatuto orgânico.

Decreto nº 19/2005, de 22 de Junho: Aprova o regulamento do procedimento de fiscalização tributária.

Lei nº 1/2006, de 26 de Março: Cria Autoridade Tributária de Moçambique.

Decreto nº 29/2006, de 30 de Agosto: aprova o estatuto orgânico da Autoridade Tributária de Moçambique.