



**UNIVERSIDADE EDUARDO MONDLANE**

**FACULDADE DE DIREITO**

**Trabalho de Fim de Curso**

**IMPACTO DA EVASÃO TRIBUTÁRIA NA RECEITA FISCAL MOÇAMBICANA**

**Autora:**

Ornília Amélia Inácio Bambo

**Supervisor:**

Mestre Alcides Nobela

Maputo, Fevereiro de 2024



**UNIVERSIDADE EDUARDO MONDLANE**

**FACULDADE DE DIREITO**

**Trabalho de Fim de Curso**

**IMPACTO DA EVASÃO TRIBUTÁRIA NA RECEITA FISCAL MOÇAMBICANA**

Trabalho de Fim de Curso a ser entregue na Faculdade de Direito da Universidade Eduardo Mondlane como requisito parcial para a obtenção do grau de Licenciatura em Direito

**Autora:**

Ornília Amélia Inácio Bambo

**Supervisor:**

Mestre Alcides Nobela

Maputo, Fevereiro de 2024

# FOLHA DE APROVAÇÃO

Ornília Amélia Inácio Bambo

## **Impacto da Evasão Tributária na Receita Fiscal Moçambicana**

Trabalho de Fim de Curso a ser entregue na Faculdade de Direito da Universidade Eduardo Mondlane como requisito parcial para a obtenção do grau de Licenciatura em Direito

Data de Aprovação: \_\_\_\_/\_\_\_\_/2024

Mesa de Júri:

---

Presidente

---

Supervisor

---

Oponente

Maputo, Fevereiro de 2024

## DECLARAÇÃO DE HONRA

Eu, Ornília Amélia Inácio Bambo, declaro por minha honra, que o presente Trabalho de Fim de Curso é da minha autoria, elaborado em conformidade com o Regulamento para obtenção do grau de Licenciatura em Direito vigente na Faculdade de Direito da Universidade Eduardo Mondlane, sendo que nunca foi apresentado, na sua essência, para obtenção de outro qualquer grau académico, e que constitui resultado da minha pesquisa pessoal, estando, devidamente indicadas, no texto e na bibliografia as fontes utilizadas.

A autora

---

(Ornília Amélia Inácio Bambo)

Maputo, Fevereiro de 2024

## **AGRADECIMENTOS**

Em primeiro lugar ao Cristo, misericordioso e maravilhoso, pelo dom da vida, pelo entendimento e sabedoria que me concedeu ao longo minha jornada académica.

Endereço também, meu profundo agradecimento aos meus progenitores pela educação, pelo suporte, pelo encorajamento e por todo apoio incondicional que me foi disponibilizado durante toda minha vida e, em particular, ao meu percurso académico.

Um agradecimento especial é endereçado a um magnânimo profissional que tornou-se minha inspiração, meu mentor e hoje meu supervisor – Alcides Nobela. Agradeço pelos conselhos, abertura e oportunidade que me tem dado para crescer profissionalmente, e também pelo contributo imensurável que deu para tornar viável e possível a concretização deste trabalho.

Não deixo de manifestar o meu reconhecimento à Universidade Eduardo Mondlane e, em particular, à Faculdade de Direito por terem sido sempre acolhedoras.

E a todos que, de maneira directa ou indirecta, contribuíram para a realização desse momento.

## DEDICATÓRIA

*Aos meus pais, Inácio Bambo e Olga Cande;  
Ao meu irmão, Dercídio Bambo.*

## **EPIGRAFE**

*Três coisas são certas na vida: a morte, os impostos e o esforço incansável da humanidade para fugir de ambos (Klepper & Nagin, 1989).*

## RESUMO

A ordem social e económica vê-se num enorme desafio devido à prática recorrente da evasão fiscal bem como em relação aos efeitos devastadores que este acto ilícito acarreta. Ademais, apresenta-se como um desrespeito à toda sociedade que contribui devidamente com seus impostos em prol de um país mais justo.

Essa necessidade de “sobrevivência”, ainda que não seja o motivo crucial da sonegação fiscal, muitas vezes leva aos contribuintes a adoptar práticas ilícitas com finalidade de fugir ao fisco.

É neste contexto que este estudo visa demonstrar o impacto que a evasão tributária tem a nível de receitas fiscais em Moçambique. Para o efeito foram utilizados elementos qualitativos e quantitativos.

Como conclusão a pesquisa constatou que Moçambique tem perdido grandes investimentos em suas várias políticas pelo não cumprimento das obrigações fiscais resultando assim na redução de receitas fiscais que consequentemente gera uma grande instabilidade económica bem como *Defcits* Orçamentais.

**Palavras-chave:** Evasão Fiscal, Receitas Fiscais, Corrupção, Combate à Evasão.



## **ABSTRACT**

The social and economic order is facing a huge challenge due to the recurrent practice of tax evasion, as well as the devastating effects of this illegal act. Furthermore, it is disrespectful to society as a whole, which duly contributes its taxes in favour of a fairer country.

This need for "survival", although not the crucial reason for tax evasion, often leads taxpayers to adopt illicit practices in order to evade the tax authorities.

It is in this context that this study aims to demonstrate the impact that tax evasion has on tax revenue in Mozambique. For this purpose, qualitative and quantitative elements were used.

In conclusion, the research found that Mozambique has lost major investments in its various policies due to non-compliance with tax obligations, resulting in a reduction in tax revenue which consequently generates major economic instability as well as budget deficits.

**Key-Words:** Tax Evasion, Tax Revenues, Corruption, Combat tax Evasion.

## **LISTA DE TABELAS**

**Tabela 1:** Perdas fiscais em Países de África

**Tabela 2:** Lucros e perdas fiscais dos países de África devido ao abuso fiscal corporativo global

## **LISTA DE ESQUEMAS**

**Esquema 1:** Actividade Financeira do Estado

**Esquema 2:** Relação entre Evasão tributária e a Corrupção

## LISTA DE ABREVIATURAS

ACIS	Associação de Comércio, Indústria e Serviços
al.(s)	Alínea (s)
Apud	Citado por
Art.(s)	Artigo (s)
AT	Autoridade Tributária de Moçambique
BR	Boletim da República
CC	Código Civil
Cfr.	Confira, Conforme
CRM	Constituição da República de Moçambique
DAF	Direcção da Área Fiscal
FMI	Fundo Monetário Internacional
ed.	Edição
Ibidem	Mesma Obra (Artigo)
IRPC	Imposto sobre Rendimento de Pessoas Colectivas
IRPS	Imposto sobre Rendimento de Pessoas Singulares
IVA	Imposto sobre Valor Acrescentado
LGT	Lei Geral Tributária
n.º(s)	Número (s)
Ob.Cit.	Obra Citada
OGE	Orçamento Geral do Estado
p.(pp.)	Página (s)
PIB	Produto Interno Bruto
ss.	Seguintes
Vide	Veja

## Índice

DECLARAÇÃO DE HONRA .....	i
AGRADECIMENTOS .....	ii
DEDICATÓRIA .....	iii
EPÍGRAFE .....	iv
RESUMO.....	v
ABSTRACT.....	vi
LISTA DE TABELAS.....	vii
LISTA DE ESQUEMAS .....	viii
LISTA DE ABREVIATURAS .....	ix
1. CAPÍTULO I: INTRODUÇÃO.....	1
1.1 Apresentação do tema .....	1
1.2 Problematização.....	1
1.3 Justificativa.....	2
1.4 Relevância .....	2
1.5 Hipóteses .....	2
1.6 Objectivos.....	3
1.6.1 Geral .....	3
1.6.2 Específicos .....	3
1.7 Metodologia.....	3
1.8 Estrutura do trabalho .....	3
2. CAPÍTULO II: QUADRO TEÓRICO CONCEPTUAL .....	4
2.1 Actividade financeira do Estado .....	4
2.1.1 Tributo .....	5
2.1.2 Obrigações Fiscais.....	11
2.1.3 Receita pública .....	12
2.1.4 Despesas públicas.....	14
2.2 Evasão Tributária .....	15
2.2.1 Elisão fiscal.....	16
3. CAPITULO III: IMPACTO DA EVASÃO TRIBUTÁRIA NA RECEITA FISCAL MOÇAMBICANA .....	17

3.1	Regime Jurídico .....	17
3.2	Principais Causas da Evasão Tributária .....	17
3.3	Principais Formas de Manifestação da Evasão Tributária em Moçambique .....	21
3.3.1	Facturação adulterada .....	21
3.3.2	Contrabando e Descaminho Aduaneiro .....	22
3.4	Impacto da Evasão Fiscal na Receita Fiscal .....	22
3.5.	Combate à Evasão fiscal.....	29
4.	CONCLUSÃO E RECOMENDAÇÕES .....	33
4.1.1	CONCLUSÕES.....	33
4.2	RECOMENDAÇÕES .....	35
	REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS .....	37



# 1. CAPÍTULO I: INTRODUÇÃO

## 1.1 Apresentação do tema

O presente Trabalho de Fim de Curso, também designado Monografia Científica, tem como tema: “*Impacto da Evasão Tributária na Receita Fiscal Moçambicana* ” e é realizado como requisito parcial para a obtenção do grau de Licenciatura em Direito pela Faculdade de Direito da Universidade Eduardo Mondlane.

A pesquisa visa analisar as implicações da evasão tributária na receita fiscal moçambicana recorrendo aos métodos qualitativos e quantitativos.

## 1.2 Problematização

Em Moçambique o imposto é o principal meio de arrecadação pública<sup>1</sup>. A receita pública arrecadada pelos vários tributos cobrados aos contribuintes é aplicada nas mais diversas áreas responsáveis pelo sustento das despesas do país, a fim de fornecer, à colectividade, uma qualidade de vida. Todavia, se o contribuinte que está adstrito, para com o Estado, à realização da obrigação de pagar os tributos não o faz, o Estado não disporá de verbas suficientes para oferecer serviços públicos de qualidade necessários para sociedade.

Para Moreira (2014), “devem ser consideradas três categorias principais de comportamentos fiscais: Gestão fiscal *intra legem* (o planeamento legal), *extra legem* (elisão fiscal ou planeamento fiscal abusivo) ou *contra legem* (evasão fiscal) ”.

A presente pesquisa incidirá sobre a terceira categoria – *contra legem*: Evasão Fiscal. É neste contexto que se levanta a seguinte pergunta de partida:

*Que impacto tem a evasão tributária na receita fiscal moçambicana?*

---

<sup>1</sup> WATY, Teodoro Andrade, *Direito Tributário*, W&W Editora, Maputo, 2013, p. 22



### **1.3 Justificativa**

O presente trabalho debruça-se sobre um tema de significativa importância dentro do ramo do Direito Fiscal e do Direito Aduaneiro. Foi escolhido por se tratar de um assunto actual e de grande interesse pessoal. A evasão tributária reduz a extensão da intervenção do Governo na economia, isto é, deixa o governo com dificuldades financeiras, pois não se consegue angariar fundos suficientes<sup>2</sup>, podendo ainda dificultar a implementação de políticas económicas e fundos insuficientes para o fornecimento de produtos e serviços essenciais para o cidadão.

Portanto, para além de se mostrar deveras interessante e actual, é também um assunto de grande importância na medida em que afecta a eficiência da economia Moçambicana sobretudo pela perda da qualidade de serviços públicos decorrente da prática da evasão fiscal.

### **1.4 Relevância**

Possui relevância na medida em que o seu estudo contribuirá por um lado, para o enriquecimento da literatura visto que existem poucos trabalhos sobre o tema e, por outro, para a disseminação e compreensão sobre os principais factores que influenciam a evasão fiscal. Revela-se interessante aos académicos e, de forma geral, à sociedade que acha-se preocupada com o efectivo desenvolvimento e melhoria dos serviços públicos oferecido pelo Estado, conhecer os efeitos decorrentes do não cumprimento das obrigações tributárias por parte daqueles que sonham os impostos. Acredita-se que o presente trabalho poderá trazer resultados úteis às organizações e à sociedade, num cômputo geral, suscitando reflexões que possam ser úteis para a reformulação de percepções, além de contribuir para o desenvolvimento de acções de conscientização.

### **1.5 Hipóteses**

H0: A Evasão Tributária não tem nenhum impacto na Receita Fiscal Moçambicana.

---

<sup>2</sup> SLEMROD, Joel, *Cheating Ourselves: The economics of tax evasion*, Journal of Economic perspective, vol.21 No.1, 2007, pp. 25-48. Apud CUCO, Custódio, *A gestão dos impostos como momento central da distribuição justa da riqueza: o caso da Autoridade Tributária de Moçambique*, REVES - Revista Relações Sociais, Vol. 05 N. 02, 2022, in <https://periodicos.ufv.br/reves> p. 6

H1: A Evasão Tributária está associada a elevada carga fiscal.

## **1.6 Objectivos**

### **1.6.1 Geral**

Demonstrar o impacto que a prática da evasão tributária tem na receita fiscal moçambicana.

### **1.6.2 Específicos**

- Identificar a consequência social e económica da prática da evasão tributária;
- Descrever as motivações e indicar as principais práticas de evasão tributária;
- Demonstrar de que forma é combatida e qual tratamento é dado aos que praticam a evasão fiscal.

## **1.7 Metodologia**

O trabalho assenta na perspectiva teórica, prática e explicativa que resulta da recolha de dados de diversas fontes. Será feita através de uma combinação de métodos qualitativos e quantitativos. Assim, a realização deste trabalho seguirá a lógica de uma pesquisa exploratória e de colecta de dados, no sentido de aprofundar o objecto do estudo em apreço. Para o efeito pretende-se a utilização dos seguintes métodos de procedimento:

- Investigação bibliográfica (através de manuais);
- Investigação documental (através de análise de algumas disposições da legislação e outros documentos);
- Investigação electrónica (através de visita aos sítios de internet).
- Recolha de dados.

## **1.8 Estrutura do trabalho**

O trabalho está estruturado em 4 partes. A primeira é relativa *Introdução* no Capítulo I. A segunda que compreende o Capítulo II relativo ao *Quadro Teórico Conceptual*. A terceira parte dedicada ao Capítulo III, debruça-se sobre a *O Impacto da Evasão Tributária na receita fiscal Moçambicana*. A quarta e última parte, assenta-se nas análises anteriores para enfim dar desfecho

ao problema que estimulou a pesquisa, está, pois, destinada a apresentação das *conclusões e recomendações*.

## **2. CAPÍTULO II: QUADRO TEÓRICO CONCEPTUAL**

### **2.1 Actividade financeira do Estado**

A manutenção do Estado está condicionada a realização de várias actividades, de entre elas destaca-se a actividade financeira do Estado.

A actividade financeira do Estado pode ser entendida como conjunto de operações do Estado de busca de recursos, tanto realizando receitas como as despesas públicas necessárias para realizar as funções e serviços que atendam às necessidades da comunidade<sup>3</sup>. Em sua actividade financeira, o Estado busca captar recursos materiais para manter sua estrutura, disponibilizando ao cidadão-contribuinte os serviços que lhe compete, como autêntico provedor das necessidades colectivas.

Entende-se desde logo que uma das principais preocupações do Estado é a arrecadação da receita por forma a ser capaz de fazer face às necessidades públicas ou colectivas, surgindo assim a ideia de que a actividade financeira do Estado se concretiza, por um lado, na arrecadação de receitas e, por outro, na realização de despesas públicas.

A actividade financeira do Estado tem como escopo a estabilidade, ganhar rendas e efectuar as despesas para o Estado cumprir as suas outras actividades como também a cobertura das despesas para atender às necessidades públicas<sup>4</sup>.

A actividade financeira do Estado é, em parte, regulada, mediante regime próprio, pelo Direito Financeiro<sup>5</sup>.

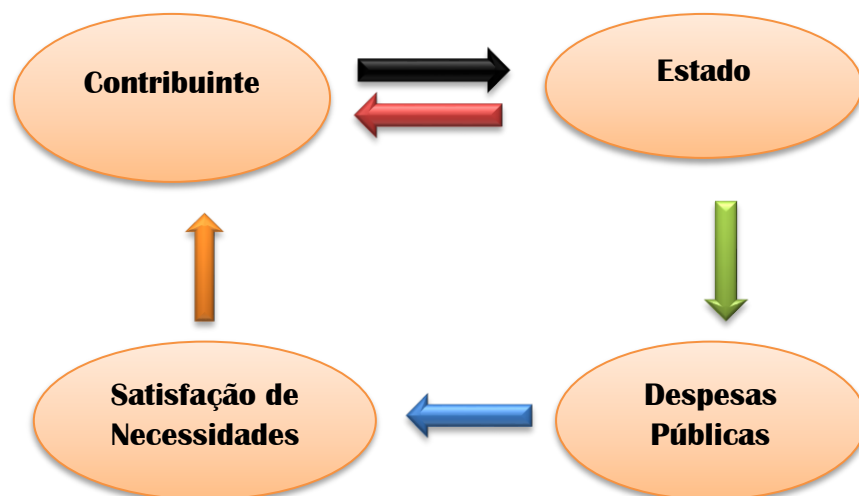
---

<sup>3</sup> WATY, Teodoro Andrade, *Direito Financeiro e Finanças Públicas*, W&W Editora, Maputo, 2011, p.23

<sup>4</sup> Ibidem

<sup>5</sup> O Direito Financeiro, atendendo aos critérios de distinção entre o Direito Público e o Direito Privado, é um ramo do Direito Público. Pode ser entendido como conjunto de normas jurídicas que regulam a actividade económica do Estado ou outro ente público com vista à afectação de bens para a satisfação das necessidades sociais.

### Esquema 1: Actividade Financeira do Estado



Fonte: Elaboração própria<sup>6</sup>

#### 2.1.1 Tributo

Nos tempos remotos o tributo era encarado como uma prestação pecuniária ou em bens, arrecadada pelo Estado ou pelo monarca, com vistas a atender aos gastos públicos e às despesas da coroa. O tributo resulta de uma exigência do Estado, que, nos primórdios da história fiscal, decorria da vontade do soberano, então identificada com a lei, e hoje se funda na lei, como expressão da vontade colectiva<sup>7</sup>.

---

<sup>6</sup> O **Esquema 1** traduz a definição clássica da actividade financeira do Estado, nos termos da qual o contribuinte enquanto credor deve pagar os impostos ao Estado, cabendo a este último colectar tais impostos. Feita a colecta, ao Estado compete a realização de despesas públicas com vista a prossecução das necessidades públicas.

<sup>7</sup> AMARO, Luciano, *Direito Tributário Brasileiro*, 23ª Ed., Saraiva Educação, São Paulo, 2019, p. 47

O tributo pode ser concebido como uma prestação pecuniária não sancionatória de um acto ilícito, instituída em lei e devida ao Estado ou entidades não estatais, mas com funções públicas, de fins de interesse público<sup>8</sup>.

Para a doutrina, o tributo é uma palavra polissémica, isto é, admite mais de uma acepção quando utilizada nos textos do direito positivo, nas lições da doutrina e nas manifestações da jurisprudência. Tais seja<sup>9</sup>:

- a) “... *Como quantia em dinheiro;*”
- b) “... *Como prestação correspondente ao dever jurídico do sujeito passivo;*”
- c) “... *Como direito subjectivo de quem é titular o sujeito passivo;*”
- d) “... *Como sinónimo de relação jurídica tributária;*”
- e) “... *Como norma jurídica;*”
- f) “... *Como norma, facto e relação jurídica.*”

Segundo Nuno de Sá, tributo é a prestação patrimonial definitiva estabelecida por lei, em sentido lato, a favor de uma entidade que tem a seu cargo o exercício de funções públicas, para a satisfação de fins públicos, que não constituam sanção de actos ilícitos e não dependam de vínculos anteriores. O tributo é um dever, estabelecido por lei, de alguém dar ao Estado certa quantia em dinheiro. A principal função dos tributos é a de preencher os cofres públicos com a finalidade de executar a função pública, devendo esta pautar-se pelo interesse público ressaltando um dos pilares da Administração Pública, qual seja: a supremacia do interesse público.

Há muito que a doutrina reconhece um conceito de tributo mais abrangente do que o do imposto<sup>10</sup>. Foi, inclusive, essa posição adoptada pela LGT, ao designar tributos para definição do seu âmbito de aplicação. Tais correspondem aos impostos, as taxas, as contribuições especiais e as demais

---

<sup>8</sup> AMARO, Luciano, *ob. Cit.*, apud ALEXANDRE, Ricardo, *Direito Tributário Esquematizado*, 4ª Ed., Método Editora, São Paulo, 2010, p. 42

<sup>9</sup> CARVALHO, Paulo de Barros, *Curso de Direito Tributário*, 30ª Ed., Saraiva Educação, São Paulo, 2019, p. 60

<sup>10</sup> XAVIER, Alberto, *Direito Tributário Internacional do Brasil*, 7ª Ed., Forense Editora, Rio de Janeiro, 2010, p. 42

contribuições financeiras estabelecidas por lei a favor de entidades públicas, desde que a gestão da mesma seja da competência da administração tributária.

De salientar que a tributação representa a fonte primária através da qual o Estado colecta os recursos para o financiamento das despesas públicas, visando alcançar o bem-estar social<sup>11</sup>. Assim, tributos são receitas criadas por lei e cobradas pelo Estado ou outras entidades públicas para a satisfação de necessidades públicas e sem função sancionatória.

### **2.1.1.1 Tipos de tributo**

Os tipos de tributos acham-se consagrados no n.º 1 do art. 3 da LOJT.

#### **2.1.1.1.1 Imposto**

O imposto é a forma normal de financiamento do Estado contemporâneo<sup>12</sup>, que tem por objectivo gerar recursos orientados primordialmente para o financiamento da prestação de serviços que visem a satisfação das necessidades públicas.

A finalidade fiscal ou financeira do Imposto é a obtenção de meios destinados à satisfação das necessidades financeiras do estado e outras entidades públicas, conforme dispõe o n.º 1 do art. 127 da CRM.

O imposto é uma prestação coactiva, patrimonial, positiva, definitiva, não sinalagmática, sem carácter de sanção, a favor de uma entidade pública ou com funções públicas, para a satisfação de necessidades públicas e redistribuição de riqueza, independentemente de qualquer vínculo anterior, conforme estabelece o n.º 1 do art. 4 da Lei de Bases do Sistema Tributário, conjugado com o n.º 2 do art. 3 da Lei do Ordenamento Jurídico Tributário.

O imposto pode ser definido sob três perspectivas, tais sejam:

---

<sup>11</sup> MICONTA, Domingos, *Desafios Do Sistema Tributário Para O Equilíbrio Das Finanças Públicas*, Autoridade Tributária, Setembro de 2018, slide 4/15

<sup>12</sup> WATY, Teodoro Andrade, *Introdução ao Direito Fiscal*, 3ª Ed., W&W Editora, Maputo, 2014, p. 148

### a) Objectiva

- ✓ **Prestação patrimonial:** o imposto é uma prestação, maioritariamente, pecuniária. Todavia, a legislação tributária permite que, em determinadas circunstâncias, possa haver lugar a extinção da dívida do imposto por via de entrega de género/espécie, podendo, então, a prestação ser realizada em dinheiro ou género/espécie, nos termos do art. 45 da LOJT, que remete-nos ao art. 837 do CC que admite a extinção da obrigação por dação em cumprimento<sup>13</sup>. Assim, pode definir-se o imposto como uma prestação patrimonial sempre avaliável em dinheiro, independentemente da forma que revista<sup>14</sup>.
- ✓ **Unilateral ou não sinalagmática:** a prestação do imposto não confere ao contribuinte o direito de exigir qualquer contraprestação específica, directa e imediata.
- ✓ **Definitiva:** o contribuinte não tem direito a restituição, reembolso ou indemnização do imposto devido. Entretanto é importante realçar que a definitividade do imposto não é prejudicada pelo reembolso do imposto pago em excesso ou do imposto que veio a ser anulado<sup>15</sup> pois entendemos que o imposto pago a mais ou anulado não é imposto devido.
- ✓ **Estabelecida pela Lei:** reza o art. 100 da CRM que os impostos são criados e alterados por lei que os fixa segundo critérios de justiça social. A criação e a extinção, bem como todos os elementos do imposto são definidos por lei. Depreende-se do art. 40 da LOJT, que a obrigação do imposto não resulta da vontade do contribuinte, antes de um facto que a lei atribui natureza contributiva da obrigação de pagar imposto.

### b) Subjectiva

- ✓ **Exigida a quem tenha capacidade contributiva:** entende-se, a partir do n.º 2 do art. 3 LOJT, que devem contribuir para cobertura das despesas todos os que têm património ou rendimento e na medida desses ou da sua utilização<sup>16</sup>. A capacidade contributiva decorre do princípio da justiça social.

---

<sup>13</sup> PENE, Cláudio, *Apontamentos de Direito Fiscal Moçambicano*, Escolar Editora, Maputo, Moçambique, 2014, p. 59

<sup>14</sup> CARLOS, Américo Brás, *Impostos: Teoria Geral*, 3ª Ed., Actualizada, Almedina, Lisboa, 2010, p. 43.

<sup>15</sup> CARLOS, Américo Brás, *ob. Cit.*, p. 43

<sup>16</sup> PENE, Cláudio, *ob. Cit.*, p. 60

- ✓ **Não somente exigido a favor de entidades que exerçam funções públicas:** os impostos podem também ser exigidos a favor de entes que não sendo públicos exerçam funções públicas, por exemplo, empresas concessionárias de obras públicas, na medida em que a lei lhe confira qualidade de titulares activos de relações jurídicas fiscais<sup>17</sup>.

### c) Teleológica

- ✓ **Prosecução de fins públicos (finalidade fiscal ou financeira):** o imposto visa a obtenção de receitas para a prossecução dos interesses da colectividade ou realização das funções das entidades que exercem fins públicos (desde que tais funções não tenham carácter sancionatório). Os impostos têm, a par da finalidade fiscal ou financeira, a finalidade extrafiscal designadamente: realização dos objectivos de política económica e social mediante a redistribuição da riqueza, estabilização macroeconómica e influência na afectação dos recursos.
- ✓ **Que não constitui sanção de um acto ilícito:** o dever de pagar imposto surge com a ocorrência de uma hipótese prevista na lei. Portanto se alguém obtém disponibilidade económica ou jurídica de rendimentos passa a ser devedor de impostos. A cobrança de imposto ocorre porque o facto gerador (obtenção de rendimentos) acontece e deve ser interpretado abstraindo-se da validade jurídica dos actos praticados<sup>18/19</sup>.

#### 2.1.1.1.2 Taxas

Reza o n.º 3 do art. 3 da LOJT que as taxas são prestações avaliáveis em dinheiro, exigidas por uma entidade pública, como contrapartida individualizada pela utilização de um bem de domínio público, ou de um serviço público, ou pela remoção de um limite jurídico à actividade dos particulares, desde que previstas na lei.

---

<sup>17</sup> ibdem

<sup>18</sup> ALEXANDRE, Ricardo, *ob. Cit.*, p. 46

<sup>19</sup> A validade jurídica dos actos praticados não deve ser colocada em causa, pese embora alguns tenham o entendimento de que quando o Estado tributa rendimentos provenientes de actos ilícitos está se associando ao crime e, assim, obtendo para si recursos de uma actividade que ele mesmo proíbe. Independentemente da situação irregular, ilegal ou criminosa do acto praticado, se o facto gerador ocorreu então o imposto é devido. Isso pode, inclusive, ser justificado pelo princípio da “*pecunia non olet*” que significa dinheiro não cheira.



A taxa é uma prestação tributária que pressupõe ou dá origem a uma contraprestação específica resultante de uma relação concreta (que pode ser ou não de benefício) entre o contribuinte e um bem ou serviço público. Isto é trata-se de uma receita pública ligadas a relações, normalmente de utilidade, entre quem é obrigada a pagá-la e um serviço ou um bem público<sup>20</sup>.

É, pois, um tributo bilateral, ou seja, carrega consigo a lógica do sinalagma que corresponde a uma contraprestação específica. A taxa pressupõe financeiramente certos tipos de utilização de um serviço ou de um bem público, isto é, sem que se defina que tipo de utilização, demarcado por uma relação concreta, não há taxa mas imposto<sup>21</sup>. Importa acentuar contudo que tal relação não consiste necessariamente na percepção em concreto de um benefício, nem sequer presumido: basta uma relação concreta com o funcionamento do serviço, por exemplo, nas custas judiciais o contribuinte será em princípio, a parte que decaiu.<sup>22</sup>

As taxas assentam na prestação concreta de um serviço público, registos e notariado (emolumentos), justiça (taxa de justiça), educação (propinas) ou remoções de um obstáculo jurídico ou comportamento de particulares (licença)<sup>23</sup>. A taxa é regida pelo princípio da proporcionalidade.

### **2.1.1.1.3 Contribuições especiais**

São impostos especiais devidos pelos maiores encargos ou despesas que a actividade económica privada dos particulares provoca na actividade dos entes públicos. Têm como fundamentos, ou um benefício individualizado reflexamente resultante da actuação de um sujeito público, ou a necessidade de compensar um sujeito público pelo uso anormal dos bens ou serviços públicos por parte de certos sujeitos, os quais oneram mais gravemente as finanças do Estado ou deterioram bens públicos<sup>24</sup>.

---

<sup>20</sup> FRANCO, António L., *Finanças Públicas e Direito Financeiro*, 4ª Ed., II Vol., Almedina, Coimbra, 2010, pp. 64-65

<sup>21</sup> Por exemplo, será uma relação com serviços judiciais que dará origem ao pagamento de taxas.

<sup>22</sup> FRANCO, António L., *Ob. Cit.*, p. 66

<sup>23</sup> WATY, Teodoro Andrade, *Introdução ao Direito Fiscal*, 3ª Ed., W&W Editora, Maputo, 2007, p. 155

<sup>24</sup> FRANCO, António L., *Ob. Cit.*, p. 61

Não é contribuição especial qualquer *imposto consignado*: pois muitos impostos consignados podem está-lo a diversos fins que nada tenham a ver com a sua cobrança, por exemplo consignação dos rendimentos das alfândegas ao pagamento de certas dívidas do Estado. De salientar que as contribuições especiais podem se achar consignadas ou não. Nem tão-pouco um *imposto especial* que, pago por categorias especiais de contribuintes, se destine a fins com eles de algum modo relacionados: como a contribuição para o Fundo de Desemprego, paga pelos que recebem rendimentos de trabalho, e afecta a este serviço financeiro da Administração Central. Tão pouco é contribuição especial uma figura como a *quotização para a previdência*: pois ela está consignada a criação das próprias utilidades gerais que a justificam e não têm como fundamento situações individuais<sup>25</sup>.

### 2.1.2 Obrigações Fiscais

As obrigações fiscais resultam da relação jurídica fiscal. A relação jurídica, em sentido restrito, pode ser entendida como a relação *inter-privada* que o direito regula através da atribuição a um sujeito de um direito e imposição ao outro de um dever ou sujeição. Assim, por relação jurídica fiscal entender-se-á o vínculo jurídico entre o sujeito activo e o sujeito passivo que tem por objecto um complexo de direitos e deveres subjectivos de natureza fiscal.

Reza o art. 397 CC que “obrigação é o vínculo jurídico, por virtude do qual uma pessoa fica adstrita para com a outra à realização de uma prestação”. Essas pessoas são, pois, denominadas sujeitos da obrigação, sendo a que impõe o sujeito activo e a que tem o dever de dar ou fazer, cumprindo a obrigação, o sujeito passivo.

A obrigação designa a relação entre devedor e credor, onde o devedor tem o dever de prestar o objecto da obrigação e, por seu turno, o credor tem o direito de exigir o objecto da obrigação.

Obrigação fiscal é a obrigação de pagar ao estado ou outro ente público, ou com funções públicas, uma quantia em dinheiro. É, pois, uma relação jurídica que tem por objecto a prestação<sup>26</sup> prevista na Lei Tributária a cargo de um particular a favor do Estado, traduzida em pagar tributo ou abster-

---

<sup>25</sup> *Ibidem* pp. 62-63

<sup>26</sup> Para o Prof. Castro Mendes, a prestação é uma conduta especificamente devida por certa pessoa a outra ou outras pessoas.

se de praticar determinados actos, conforme se trate de uma prestação positiva ou uma prestação negativa, respectivamente. Isto é, a obrigação tributária pode ser principal, quando corresponda a uma obrigação de dar cujo objecto é o pagamento do tributo, ou da penalidade pecuniária e, acessória que corresponde a obrigações de fazer (emitir uma nota fiscal), de não fazer (não receber mercadoria sem a documentação legalmente exigida), de tolerar (admitir a fiscalização de livros e documentos)<sup>27</sup>.

O ideal seria que todos cidadãos e instituições cumprissem com suas obrigações fiscais. A doutrina<sup>28</sup> elenca fundamentalmente 4 premissas básicas do cumprimento das obrigações fiscais, tais sejam i) registo fiscal; ii) submissão atempada das declarações fiscais; iii) reporte correctamente as obrigações fiscais; e, pagar prontamente os impostos.

### 2.1.3 Receita pública

Sem receita não há Estado<sup>29</sup>. Receita pública é um dos meios pelo qual o Estado faz o financiamento às necessidades colectivas, isto é, a receita pública permite ao Estado agir visando o bem – estar colectivo.

Todo e qualquer dinheiro que ingressa nos cofres públicos, a qualquer título, será denominada “entrada” ou “ingresso”. Por outro lado, nem todo ingresso (ou receita) será uma receita pública<sup>30</sup>. Há uma grande diferença entre o ingresso e a receita pública. A primeira caracteriza-se pela noção de provisoriedade, isto é, ingresso de bens e valores nos cofres do Estado com previsão de saída, podendo, todavia transformar-se em receita pública se houver inadimplemento contratual<sup>31</sup>. Já a segunda caracteriza-se pela definitividade, ou seja, ingresso de bens e valores aos cofres públicos sem condição preestabelecida de saída. O imposto é uma verdadeira receita pública, pois é um

---

<sup>27</sup> WATY, Teodoro Andrade, *Ob. Cit*, 2013 p. 189

<sup>28</sup> MACUÁCUA, Ângelo António, *Administração Tributária – Ênfase nos Conceitos Teóricos e Boas Práticas*, 1ª Ed., Imprensa Universitária, Maputo, Moçambique, 2015, p. 68

<sup>29</sup> CATARINO, João Ricardo. *Finanças Públicas e Direito financeiro*. Almedina. Coimbra. 2012, p. 397

<sup>30</sup> SABBAG, Eduardo, *Manual de Direito Tributário*, 1ª Ed., Saraiva Editora, São Paulo, 2009, p. 4

<sup>31</sup> Como é o caso da caução ou fiança que são garantias de adimplemento da obrigação principal.

meio definitivo de financiamento das despesas públicas que corresponde às importâncias que o Estado preleva sem dar especificamente nada em troca aos que o pagam<sup>32</sup>.

A receita pública é a entrada que, integrando-se no património público sem quaisquer reservas, condições ou correspondência no passivo, vem acrescer o valor vulto, como elemento novo e positivo<sup>33</sup>. Pode, ainda, ser entendida como um recurso patrimonial definitivo obtido, num período financeiro, pelo Estado, ou outros entes públicos ou com funções públicas, para cobrir necessidades públicas<sup>34</sup>.

As receitas públicas podem apresentar a seguinte tipologia:

- a) **Receitas Patrimoniais** podem ser definidas como aqueles recursos provindos do uso oneroso dos direitos e obrigações com conteúdo económico e bens do Estado susceptíveis de avaliação pecuniária<sup>35</sup>. Resulta da posse de património pelo Estado, podendo tanto resultar da prática de gestão, de mera administração ou de actos praticados sobre ele ou da efectivação ou exercícios de direitos patrimoniais.<sup>36</sup>
- b) **Receitas Tributárias** são aquelas que mais expressão tem no conjunto das receitas do Estado e compreendem o Imposto, a Taxa e as Contribuições Especiais<sup>37</sup>. Nos modernos sistemas de economia de mercado, as mais significativas receitas públicas – do ponto de vista quantitativo e qualitativo – são as receitas tributárias, que encontram seu fundamento na existência de um dever genérico de cobertura de encargos públicos, que recai potencialmente sobre a totalidade dos membros de uma comunidade. As receitas tributárias representam uma forma de organizar a participação de cidadãos na cobertura de necessidades públicas<sup>38</sup>.

---

<sup>32</sup> WATY, Teodoro Andrade, *Direito Tributário*, ob. cit., p. 22

<sup>33</sup> BALEEIRO, Aliomar, *Direito Tributário Brasileiro*, Actualização de Misabel Abreu Machado Derzi, 11ª Ed., Forense, Rio de Janeiro, 2007, p. 126

<sup>34</sup> WATY, Teodoro Andrade, *Direito Financeiro...*, ob. cit., p. 251

<sup>35</sup> *Ibidem*, p. 257

<sup>36</sup> CATARINO, João Ricardo, *Ob. Cit.*, p. 399

<sup>37</sup> *Ibidem*, p. 258

<sup>38</sup> FRANCO, António L., *Ob. Cit.*, p. 58

- c) **Receitas Creditícias** resultam da constatação de empréstimos, isto é, são as que resultam do recurso ao crédito<sup>39</sup>.

#### 2.1.4 Despesas públicas

A actuação da Administração Pública, através da sua actividade financeira, visa o atendimento das necessidades colectivas, transformadas pelo poder político em necessidades públicas. As necessidades colectivas são várias sendo necessário escolher as que serão satisfeitas. Para a escolha da necessidade pública a ser satisfeita usa-se o critério da “máxima vantagem social”, ou seja, satisfar-se-á a necessidade que mais trará benefícios a colectividade.

As despesas públicas destinam-se à manutenção dos serviços públicos, inclusive os destinados a atender as obras de conservação e adaptação de bens imóveis.

Para WATY (2011), despesa pública é o conjunto dos dispêndios do Estado ou de outra pessoa de direito público para o funcionamento dos serviços públicos. Em outras palavras é a aplicação do dinheiro arrecadado pela autoridade pública para a execução de serviços dos quais o Estado tomou para si, na busca de meios para satisfazer as necessidades da população.

A Despesa pública consiste no gasto ou emprego de dinheiro ou outros recursos pelos entes públicos na aquisição de bens ou serviços para a satisfação das necessidades públicas<sup>40</sup>. Para BALEEIRO (2007) despesa pública é a aplicação de recurso do Estado (normalmente em dinheiro) para custear os serviços de ordem pública ou para investir no próprio Direito Económico.

Da despesa pública podem-se extrair três elementos fundamentais<sup>41</sup>, tais seja:

- a) **Tipo de operação:** a despesa é uma afectação de recursos, tipicamente em dinheiro, a um determinado fim;
- b) **Sujeito da operação:** só será pública a despesa que tiver como sujeito o Estado ou outro ente público ou com funções públicas;
- c) **Finalidade:** prossecução do interesse público.

---

<sup>39</sup> WATY, Teodoro Andrade, *Direito Financeiro...*, ob. cit., p. 261

<sup>40</sup> CATARINO, João Ricardo, *Ob. Cit.*, pp. 381 e ss.

<sup>41</sup> FRANCO, António L., *Ob. Cit.*, p. 299

Assim, as necessidades públicas são o objecto das despesas públicas e para sua realização o Estado deve ter recursos, ou seja, arrecadar o máximo de receitas.

## 2.2 Evasão Tributária

A evasão tributária é o abuso de formas jurídicas, isto é, a adopção de uma forma jurídica anormal, atípica e inadequada para a prossecução do resultado económico mais vantajoso ao contribuinte<sup>42</sup>. Constitui, pois, uma prática ilegal que é objecto de prevenção e repreensão, com ocorrência das sanções jurídicas adequadas, normalmente pela imposição de penas e infracções fiscais<sup>43</sup>. Segundo Bacelar Gouveia evasão fiscal é o fenómeno jurídico-fiscal que representa a promoção, com a especial intenção de aliviar a tributação, de situações não tributadas pelo Direito Fiscal e que contrariam o respectivo plano<sup>44</sup>.

Assim, a evasão fiscal caracteriza-se pelas seguintes práticas<sup>45</sup>:

- **Sonegação** – que consiste na ocultação da matéria colectável ou base tributável, o que leva ao pagamento de um tributo menor em relação ao devido.
- **Fraude** – é o conjunto de práticas tendentes a reduzir irregularmente o montante do imposto a pagar, tais como adulteração ou falsificação de documentos, contabilização viciada, declaração errónea, ocultação de factos tributários.
- **Simulação** – que consiste em simular o que não existe (por exemplo a dedução de créditos incobráveis relativo à dívidas fictícias). O contribuinte procura criar uma forma aparentemente correcta de algo que não é correcto.

---

<sup>42</sup> FALCÃO, A. A., *Factor Gerador da Obrigação Tributária*, 6ª Ed., Rio de Janeiro, Forense, 2002, p. 119

<sup>43</sup> FRANCO, António L., *Ob. Cit.*, p. 171

<sup>44</sup> GOUVEIA, Jorge Bacelar. “*A Evasão Fiscal na Interpretação e Integração da Lei Fiscal*”, *Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 373, p.13

<sup>45</sup> MACUÁCUA, Ângelo António, *ob. Cit.*, p. 77

### 2.2.1 Elisão fiscal

O contribuinte tem direito de se fazer valer de actos que minimizem os custos fiscais, aproveitando assim as normas fiscais que permitem ou sugerem tal poupança fiscal, como é o caso do planeamento fiscal, não podendo com isso violar a letra ou o espírito da lei fiscal.

A elisão fiscal é uma forma lícita de o contribuinte reduzir a carga fiscal aproveitando-se das lacunas e imperfeições da lei tributária<sup>46</sup>. A evasão lícita ou simplesmente Elisão Fiscal ocorre quando os contribuintes utilizam expedientes que se afastam da previsão legal das normas tributárias, sendo exemplo disso a realização de negócios jurídicos que escapam às normas de incidência fiscal ou através de procedimentos contabilísticos, admissíveis e lícitos, que lhes são mais favoráveis. Portanto, o contribuinte limita-se a usar as possibilidades de fuga que lhe são deixadas em aberto pela lei ou pela deficiente conexão entre sistemas fiscais diversos<sup>47</sup>. Tem, portanto, como propósito reduzir as obrigações fiscais<sup>48/49</sup>.

A elisão fiscal pode apresentar duas modalidades:

- a) **Elisão induzida pela Lei** – ocorre quando o legislador de forma consciente, usando razões extrafiscais<sup>50</sup> permite ou induz a prática de certas modalidades de negócio com regime de tributação mais favoráveis ou exclui-os do circuito de incidência. As próprias leis tributárias contêm normas denominadas de desagravamento (normas negativas de tributação), tais sejam exclusões tributárias, taxa reduzida do imposto sobre rendimento

---

<sup>46</sup> *Ibidem*

<sup>47</sup> FRANCO, António L., *Ob. Cit.*, p. 171

<sup>48</sup> A este propósito chama-se a figura do planeamento fiscal nos termos do qual o contribuinte tem o direito de gerir os seus negócios no sentido de minimizar os custos fiscais da sua actividade, podendo fazê-lo utilizando, para o efeito as normas mais apropriadas e adequadas à sua real situação fiscal, mas sempre dentro do quadro jurídico existente. O contribuinte usufrui do conhecimento profundo das leis fiscais para aplicar as soluções que lhe são mais favoráveis. Estes comportamentos são “*intra legem*”, não evasivos, que visam diminuir o imposto a pagar, mas dentro do normativo legal existente.

<sup>49</sup> Segundo MACUACUA (2015) o planeamento fiscal não é, em si mesmo, um acto ilícito – trata-se de um acto de poupança e de gestão fiscal em que o contribuinte procura aproveitar o conhecimento das leis para concretizar as soluções que lhe são mais favoráveis, portanto tem em vista a obtenção de uma vantagem fiscal.

<sup>50</sup> As razões extrafiscais decorrem das finalidades do imposto que para além de grande importância no financiamento das despesas públicas são também importantes na prossecução de fins como redistribuição da riqueza, estabilização macroeconómica e influência na afectação de recursos.

incidente sobre actividade agro-pecuária, deduções específicas, abatimentos à matéria colectável, isenções fiscais, benefícios fiscais, entre outras, as quais são provas vivas de que a poupança fiscal é inclusive sugerida pelo legislador. O regime fiscal favorável decorre dos incentivos fiscais que visam promover o desenvolvimento económico.

- b) Elisão decorrente das lacunas da Lei** – consiste na exploração das malhas e fissuras do sistema tributário, por onde determinados factos tributários, moldados engenhosamente pelo contribuinte e seus assessores fiscais, escapam a tributação sem ferir a letra da legislação tributária<sup>51</sup>.

### **3. CAPITULO III: IMPACTO DA EVASÃO TRIBUTÁRIA NA RECEITA FISCAL MOÇAMBICANA**

#### **3.1 Regime Jurídico**

Evasão Tributária é uma infracção tributária que, nos termos do art. 41 da Lei n.º 15/2002, de 26 de Junho em simultâneo com o art. 2 do Decreto n.º 46/2002, de 26 de Dezembro, consiste num acto, acção ou omissão, do contribuinte, substituto, responsável ou representante tributário, contrário às leis tributárias. Podendo as infracções tributárias serem classificadas em crimes ou contra ordenações.

#### **3.2 Principais Causas da Evasão Tributária**

Das análises feitas acerca da teoria da tributação bem como dos problemas inerentes a evasão fiscal, far-se-á necessário discorrer sobre a “justificativa” comumente utilizadas pelos contribuintes para o incumprimento das suas obrigações fiscais.

Segundo SOARES (2010) “Para que a fraude ocorra, terão de existir alguns elementos básicos que proporcionem a sua ocorrência, tais como pessoas capazes de perpetuar, bem para adquirir

---

<sup>51</sup> MACUÁCUA, Ângelo António, *ob. Cit.*, p. 78



fraudulentamente, intenção, motivo e oportunidade”. A evasão fiscal pode acontecer como uma circunstância isolada de um conjunto de actividades que são legais ou pode ocorrer na economia informal, quando toda actividade tem lugar de uma forma informal, isto é, a empresa não só está a praticar evasão fiscal, como também não está registada como uma entidade legal.

As principais motivações para o não cumprimento das obrigações tributárias e, assim o cometimento da evasão tributária podem ser:

**a) *Elevada carga fiscal.***

A carga fiscal pode ser definida como a proporção dos impostos que é pago por uma pessoa ou empresa, num certo período de tempo<sup>52</sup>. Numa perspectiva macroeconómica, pode ser concebida como a relação entre o que o Governo arrecada em impostos e o valor da riqueza que é produzida no país – PIB. Para os economistas, a carga fiscal pode ser tida como um indicador capaz de avaliar até que ponto o Estado tem tido sucesso na materialização da arrecadação de receitas para a realização das despesas, a fim de satisfazer as necessidades colectivas. Em sentido estrito, a carga fiscal é a relação entre as receitas fiscais incluídas no OGE<sup>53</sup>.

A elevada carga fiscal tem afectado negativamente o desenvolvimento económico do país na medida em que contribui para a redução do pagamento dos impostos, motiva a adopção da elisão fiscal abusiva fazendo assim com que o Estado enfrente dificuldades para a realização da sua actividade financeira.

Para alguns autores, o aumento da tributação em várias áreas, tais como, do património, do consumo, do rendimento, entre outras, vai gerar um enorme apelo à tentação da prática da fraude e da evasão do imposto.

**b) *Relação custo – benefício***

Os contribuintes avaliam o custo e o benefício de cumprirem com as obrigações fiscais. Em termos práticos, os contribuintes tentam minimizar os custos do cumprimento das obrigações tributárias

---

<sup>52</sup> MACUÁCUA, Ângelo António, *ob. Cit.*, p. 48.

<sup>53</sup> FRANCO, António L., *Ob. Cit.*, p. 171.

através da prática da evasão fiscal a fim de obter os benefícios que destas práticas resultam – poupança fiscal.

Claramente que os benefícios são os impostos não pagos que geram uma poupança, ao passo que os custos são constituídos pelo risco de serem severamente penalizados pela prática da evasão fiscal. Portanto os contribuintes só poderão cumprir com suas obrigações fiscais quando o custo da evasão for maior que o benefício da evasão do contrário não cumprirão as obrigações fiscais se os benefícios forem maiores que os custos.

### *c) Alterações da legislação, regulamentos e formulários*

É certo que uma das características do Direito é o seu carácter dinâmico traduzido na ideia de que este deve acompanhar a evolução social. Todavia, essas alterações ocorrem sem uma adequada informação, sobretudo relativamente aos formulários o que pode encorajar o cometimento de erros na preparação das declarações fiscais, por exemplo. Portanto os contribuintes dizem simplesmente desconhecer a existência de determinadas disposições legais, regulamentos<sup>54</sup> e formulários por falta de prévia informação. Com isso é possível depreender que nem sempre o incumprimento das obrigações fiscais resulta do comportamento fraudulento do contribuinte, muitas são as vezes que tal ocorre por erro ou fraqueza, por um lado, do próprio contribuinte em assimilar as novas modalidades introduzidas com as alterações e, por outro, da AT em desenhar e implementar processos de administração fiscal eficazes e eficientes.

Assim, a falta de estabilidade legislativa e a complexidade do sistema fiscal em que estão inseridos os contribuintes são determinantes para que o contribuinte afira a contingência da fuga ao fisco. A este propósito diz o Morais que quanto mais frequentemente a lei fiscal é alterada, mais rapidamente o sistema fiscal degenera em caos.

---

<sup>54</sup> O art. 6 CC estabelece que a ignorância (...) da lei não justifica a falta do seu cumprimento nem isenta as pessoas das sanções nelas estabelecidas, entretanto é imperioso que os destinatários desses dispositivos legais tenham conhecimento para o correcto cumprimento do que lá estiver estabelecido. É da competência da administração tributária promover a educação fiscal sempre que tiverem lugar alterações legislativas, de regulamentos bem como de formulários pois vezes sem conta há em que o importador não cumpre com suas obrigações fiscais por falta de informação.

#### **d) *Baixa qualidade de bens e serviços***

Pese embora o imposto seja uma prestação coactiva ao erário público e sem carácter sinalagmático, os contribuintes esperam uma certa provisão de bens e serviços públicos como contrapartida ao pagamento do imposto. Em sua obra *Taxes rates, tax administration and income tax evasion in Switzerland*, Pommerehne & Hannemann conseguiram demonstrar que os contribuintes que percebem que o Estado está a fazer uma boa utilização dos seus impostos, ou seja, que atribuem mais valor ao que recebem em troca pelo esforço contributivo, são menos propensos à evasão fiscal. Com efeito, é natural que quanto mais visível seja o efeito positivo em termos de bem-estar socio-económico do esforço dos contribuintes, menor seja a sua motivação para o não cumprimento das regras fiscais. A pergunta que se coloca é: Quais despesas são realizadas com a arrecadação desses impostos? Portanto os contribuintes pretendem receber como contrapartida bens e serviços de alta qualidade, do contrário acham-se injustiçados pelo pagamento elevado de impostos.

Assim se o Governo falha na provisão de bens e serviços os contribuintes não estarão dispostos a pagar os impostos, aumentando assim os níveis de evasão fiscal.

#### **e) *Elevado índice de corrupção***

Associada à motivação retro mencionada, se por um lado os contribuintes reclamam de baixa qualidade de bens e serviço proporcionados pelo Estado para satisfação de suas necessidades, por outro, indagam-se sobre o destino a que se dá aos imposto ora arrecadados. Se o contribuinte não estiver certo de que o dinheiro do seu imposto vai ser criteriosamente usado para financiar bens e serviços públicos acreditará que este será usado para alimentar esquemas de corrupção, o que vai aumentar tendencialmente a sua predisposição para se furtar ao pagamento do imposto. Assim, o Estado deve buscar reforçar a confiança dos cidadãos na aplicação das receitas fiscais, reforçar a regulação, fiscalização e criminalização nos aspectos considerados oportunos.

Sobre esta causa podemos trazer o exemplo das acções protagonizadas pela rede de funcionários do Porto de Maputo. O aspecto mais directo que tem a ver com as alfândegas e com o sector privado é a cobrança e o pagamento de suborno em troca de algumas vantagens no processo de desalfandegamento. Estas podem ser em forma de redução de taxas, não passagem pela inspecção ou ambas ou mesmo pagamento de valores para um processo mais rápido. De acordo com as fontes

entrevistadas, as cobranças de suborno chegam a atingir cinco por cento do valor da mercadoria importada. Isto confirma a conclusão do estudo que compara a corrupção praticada no Porto de Maputo e a praticada em Durban<sup>55</sup>.

As práticas corruptas no Porto de Maputo beneficiam particularmente os funcionários das alfândegas. Partindo do princípio de que “todo o funcionário das alfândegas em Maputo cobra suborno de cerca de aproximadamente 50 embarques que desalfandega num mês, desse modo o seu salário chega a multiplicar-se 600% de vezes só em corrupção”<sup>56</sup>.

### **3.3 Principais Formas de Manifestação da Evasão Tributária em Moçambique<sup>57</sup>**

#### **3.3.1 Facturação adulterada**

A facturação comercial adulterada refere-se à declaração falsa e intencional do valor, quantidade ou composição dos produtos na documentação aduaneira e facturas, geralmente com a finalidade de fugir aos impostos ou branquear capitais.

##### **a) Subfacturação**

No que diz respeito às importações e exportações, os comerciantes muitas vezes subvalorizam os bens importados ou exportados numa transacção, a fim de fugir ao IVA e às taxas aplicáveis, o que pode ser significativo, dependendo do regime fiscal e pautal e a mercadoria em causa. Quando os importadores ou exportadores sobrevalorizam as suas importações ou exportações, muitas vezes fazem-no, de forma a legitimar o envio de verbas adicionais para fora do país sob o pretexto de pagamentos comerciais legais.

##### **b) Sobrefacturação**

---

<sup>55</sup> SEQUEIRA, Sandra, SIMEON Djankov, *An Empirical Study of Corruption in Ports*. MPRA Paper 21791. 2013. [http://mpr.a.ub.uni-muenchen.de/21791/1/MPRA\\_paper\\_21791](http://mpr.a.ub.uni-muenchen.de/21791/1/MPRA_paper_21791)

<sup>56</sup> *Ibidem*.

<sup>57</sup> Para efeitos da presente pesquisa, limitar-se-á a falar das figuras acima mencionadas, não querendo com isso afirmar que estas são as únicas formas da manifestação da evasão tributária em Moçambique.

A sobrevalorização das importações pretende esconder a movimentação de capitais para fora do país. Isto poderia ser uma solução ao controlo dos capitais, e uma empresa poderia deduzir esse valor adicional do relatório anual de resultados que apresenta ao governo, reduzindo assim o montante em impostos que deve ao Estado. A subfacturação das importações reflecte o grau de perdas em termos de direitos aduaneiros através da subavaliação e da não-declaração dos bens importados.

### **3.3.2 Contrabando e Descaminho Aduaneiro**

Contrabando é toda acção ou omissão fraudulenta que tenha por fim fazer entrar no território moçambicano ou dele fazer sair quaisquer bens, mercadorias ou veículos, sem passar pelas Alfândegas.

Descaminho de direitos é toda acção ou omissão fraudulenta que tem por fim retirar das alfândegas ou fazer passar através delas quaisquer mercadoria sem serem submetidas ao competente despacho ou mediante despacho com falsas indicações, de modo quer a obter a entrada ou saída de mercadorias de importação ou exportação proibida, quer a evitar o pagamento total ou parcial dos direitos e demais imposições aduaneiras estabelecidas sobre a importação ou exportação<sup>58</sup>.

### **3.4 Impacto da Evasão Fiscal na Receita Fiscal**

A evasão tributária para além de criar prejuízos ao património público gera graves impactos na produção, distribuição e consumo de bens e serviços. Com a redução da capacidade de arrecadação tributária o desenvolvimento do país se encontra agravado e maximiza os índices de pobreza.

Em 2021, a *State of Tax Justice*<sup>59</sup> divulgou um relatório que avalia o desempenho dos sistemas tributários no mundo, tendo demonstrado que Moçambique é um dos países da África que mais sofre com perdas fiscais, estimado em cerca de \$333.5 Milhões de Dólares (21,4 Mil Milhões de Meticais) por ano. Este valor em três anos corresponderia a Mil Milhões de Dólares em perdas

---

<sup>58</sup> Cfr. arts. 204 e 206, ambos da Lei n.º 2/2006, de 22 de Março – *Lei do Ordenamento Jurídico Tributário* – Publicada no Boletim da República, 1ª Série, BR n.º 12, 22 de Março de 2006.

<sup>59</sup> [https://taxjustice.net/uploads/2021/11/State\\_of\\_Justice\\_Report\\_2021\\_ENGLISH.pdf](https://taxjustice.net/uploads/2021/11/State_of_Justice_Report_2021_ENGLISH.pdf) pag. 23

para o cofre do Estado Moçambicano, cerca de \$300 Milhões de Dólares acima do plano que o país precisou mobilizar para responder à COVID-19 nos sectores de protecção social, saúde, obras públicas e habitação, sector empresarial e de educação.<sup>60</sup>

**Tabela 1:** Perdas fiscais em Países de África

País	Prejuízo fiscal anual total (USD milhões)	Perda fiscal anual total (% do PIB)	Dos quais: Abuso fiscal corporativo (USD milhões)	Dos quais: Riqueza <i>offshore</i> (USD milhões)
Madagáscar	76.7	0.6%	65.2	11.5
Malawi	60.2	0.8%	56.1	4.1
Moçambique	333.5	2.2%	308.2	25.3
Namíbia	51.5	0.4%	47.4	4.2
Nigéria	2,017.6	0.4%	1,767.6	250.0
Ruanda	105.7	1.2%	103.2	2.5
Tanzânia	212.8	0.4%	192.6	20.2
Zâmbia	635.3	2.6%	602.3	32.9

Fonte: *The State of Tax Justice 2021*

<sup>60</sup> Centro para Democracia e desenvolvimento, *Policy Update*, Janeiro de 2023, pag. 2

A **Tabela 1**<sup>61</sup> demonstra que Moçambique apresenta prejuízos anuais significativos quando comparado com outros países de África. É um dos países que apresenta maiores perdas devido a ineficiência fiscal relativamente aos abusos fiscais pelas multinacionais, mostrando-se mais uma vez ineficiente dada a perdas fiscais a nível do PIB com 2.2%.

**Tabela 2:** Lucros e perdas fiscais dos países de África devido ao abuso fiscal corporativo global

País	Lucros transferidos para dentro (USD milhões)	Lucros transferidos para fora (USD milhões)	Perda fiscal anual: abuso fiscal corporativo (USD milhões)	Perda fiscal anual: abuso fiscal corporativo (% PIB)
Madagáscar	-	326	65.2	0.5%
Malawi	-	187	56.1	0.7%
Moçambique	-	963	308.2	2.0%
Namíbia	-	148	47.4	0.4%
Nigéria	-	5,892	1,767.6	0.4%
Ruanda	-	344	103.2	1.2%
Tanzânia	-	642	192.6	0.4%

<sup>61</sup> [https://taxjustice.net/uploads/2021/11/State\\_of\\_Justice\\_Report\\_2021\\_ENGLISH.pdf](https://taxjustice.net/uploads/2021/11/State_of_Justice_Report_2021_ENGLISH.pdf) pag. 23

Zâmbia	-	1,721	602.3	2.5%
--------	---	-------	-------	------

Fonte: *The State of Tax Justice 2021*

Relativamente a **Tabela 2**<sup>62</sup>, pode se notar que à semelhança dos outros países, Moçambique não ganha nenhum lucro como corolário dos abusos perpetrados pelas multinacionais, muito pelo contrário, é um dos países que mais perde a nível de África anualmente.

Em 2021 a AT perdeu cerca de 36.3 Milhões de Meticais<sup>63</sup> devido ao contrabando de mercadorias. A nível nacional, Moçambique chega a perder anualmente 61.4 Mil Milhões de Meticais<sup>64</sup> cerca de 12.6% do PIB dado ao contrabando de diversos produtos. Para o favorecimento destas práticas, a AT acredita haver envolvimento da rede de funcionários de algumas instituições, pelo que tem vindo a desenvolver actividades com vista a minimizar tais actos.

No ano de 2022, 575 casos de contrabando e descaminho aduaneiro foram instaurados, todavia até então apenas 11 tinham sido julgados, isto é, ainda havia 98% de casos por julgar, o que demonstra claramente a falta de celeridade para estes tipos de crime. Só no primeiro semestre, a AT, através das alfândegas, apreendeu diversas mercadorias avaliadas em 208 Milhões de Meticais sendo o imposto avaliado em 52 Milhões de Meticais. Foi, pois, uma tentativa de fuga ao fisco, sendo que se a AT não tivesse apreendido a mercadoria o cofre do Estado ver-se-ia lesado em 52 Milhões de Meticais. Vale destacar que comparativamente ao ano de 2021, as apreensões feitas, sobretudo na zona Sul, durante o primeiro semestre representam um aumento de 15%.

O contrabando e o descaminho aduaneiro não são os principais crimes fiscais e aduaneiros que lesam o país. A este propósito, um estudo feito pela *Global Financial Integrity*<sup>65</sup> demonstrou que no horizonte temporal de 2002-2010 a facturação comercial adulterada correspondia a principal forma de evasão tributária em Moçambique. Indicou o estudo que durante esse período, foram movimentados a partir de Moçambique cerca de \$5,3 Mil Milhões de Dólares, dos quais \$2,33 Mil

<sup>62</sup> [https://taxjustice.net/uploads/2021/11/State\\_of\\_Justice\\_Report\\_2021\\_ENGLISH.pdf](https://taxjustice.net/uploads/2021/11/State_of_Justice_Report_2021_ENGLISH.pdf) pp 35 e 36

<sup>63</sup> <https://www.rm.co.mz/autoridade-tributaria-perde-mais-de-36-milhoes-de-meticais-por-contrabando/>

<sup>64</sup> <https://opais.co.mz/estado-perde-61-4-mil-milhoes-devido-ao-contrabando/>

<sup>65</sup> <https://gfintegrity.org/report/report-trade-misinvoicing-in-ghana-kenya-mozambique-tanzania-and-uganda/>



Milhões de Dólares correspondiam à saída de facturamento comercial e \$2,93 Mil Milhões de Dólares à entrada de facturamento, o que em termos percentuais equivale dizer 8,98% do PIB médio anual.

Ainda em 2022, constatou-se que o país poderia estar a perder 250 Milhões de dólares anuais<sup>66</sup> devido a subfacturação da exportação de produtos mineiros. Segundo Ministro da Economia e Finanças, na exportação de grafite, por exemplo, uma empresa declara metade do preço que outra entidade similar declara na exportação do mesmo produto. Portanto, a subfacturação, ainda que pouco divulgada em relatórios, constitui uma das grandes formas de evasão tributária em Moçambique.

Em Março de 2023, o estado perdeu mais de 43 Milhões de Meticais em produtos avícolas<sup>67</sup> contrabandeados. No mesmo ano, em de Abril, as Alfândegas apreenderam 1750 caixas de tabaco avaliadas em 12 Milhões de Meticais<sup>68</sup>, cenário que inclusive se repetiu no mês de Julho em que as Alfândegas apreenderam dois contentores contendo tabaco. A apreensão deveu-se a sonegação fiscal, isto é, deveriam ter sido declarados 7 Mil Milhões de Meticais, porém foram apenas declarados 400 Mil Meticais<sup>69</sup>. Constata-se que se esta apreensão não tivesse tido lugar, o estado teria sido lesado em 26.6 Milhões de Meticais.

Ora, o Estado para satisfazer as necessidades colectivas precisa arrecadar seus impostos sem que sejam notórios actos de tentativa de minimização dos encargos tributários. É, pois, perceptível que a prática da evasão tributária acarreta consigo demasiados impactos negativos para o país, inclusive são esses impactos que desincentivam os contribuintes honestos.

O não pagamento dos impostos ou tentativa de reduzir os reais valores pode culminar em práticas ilícitas, culposas e fiscalmente condenáveis. Se por um lado assumimos que sem receita não há

---

<sup>66</sup> <https://www.diarioeconomico.co.mz/2023/08/04/oilgas/extrativas/subfacturacao-de-produtos-mineiros-lesa-o-pais-em-250-milhoes-de-dolares-por-ano/>

<sup>67</sup> <https://aimnews.org/2023/12/01/contrabando-de-produtos-avicolas-lesa-estado-mocambicano-mais-de-600-mil-usd/>

<sup>68</sup> <https://aimnews.org/2023/04/19/autoridades-apreendem-mercadoria-avaliada-em-12-milhoes-de-meticais-no-porto-de-maputo/>

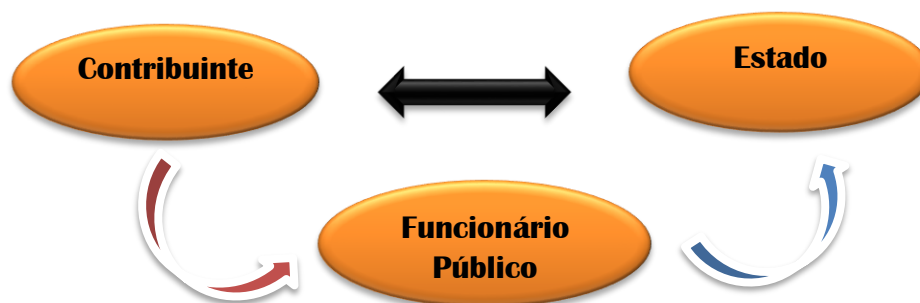
<sup>69</sup> <https://aimnews.org/2023/07/03/fuga-ao-fisco-at-apreende-mercadoria-orcada-em-sete-mil-milhoes-de-meticais/>

Estado, por outro, então concluímos que o não cumprimento das obrigações tributárias inviabiliza a boa e correcta manutenção do país, gerando *Deficits* Orçamentais.

Acredita-se que os evasores não agem sozinhos, existe uma rede de funcionários que torna mais fácil estas práticas, actuando então como cúmplices<sup>70</sup>. A cumplicidade dos funcionários tem lugar sempre que estes colaboram para a materialização de ilícitos descritos na LGT bem como noutras legislações fiscais. De salientar que os funcionários aqui referenciados podem ser desde o despachante aduaneiro até a um político pertencente a elite governativa.

Se os contribuintes que estão adstritos para com o Estado a realização do pagamento dos impostos, não o fizerem total ou parcialmente com vista a minimizar seus encargos fiscais lesando assim o Estado, os funcionários públicos automaticamente ganharão com isso. Nota-se nitidamente que aquando destas práticas evasivas, entre o Contribuinte e o Estado está o funcionário de instituições. Ou seja, quando o contribuinte evade ao Estado, não cumprindo total ou parcialmente com suas obrigações, significa dizer, por um lado, que se não cumpre totalmente com suas obrigações, uma parte dos valores que deveria ingressar nos cofres do Estado, ingressa ilicitamente na esfera patrimonial do funcionário. E, por outro, se o não cumprimento for parcial, isto é, declarou-se menos do que se deveria, significa dizer que uma parte reduzida foi para o cofre do Estado e outra para o *cofre* do funcionário. De todas formas o funcionário sempre<sup>71</sup> sai a ganhar com estas práticas evasivas. Estes ganhos podem também ter a nomenclatura de Corrupção.

## Esquema 2: Relação entre Evasão tributária e a Corrupção



<sup>70</sup> Entende-se por cúmplice aquele que dolosamente e por qualquer forma, prestar auxílio material ou moral à prática por outrem de um facto doloso. Vide n.º 1 do art. 25 da Lei n.º 24/2019, de 24 de Dezembro (Lei de Revisão do Código Penal) – Publicada no Boletim da República, 1ª Série, BR n.º 248, 24 de Dezembro de 2019.

<sup>71</sup> Que for solicitado, pois vezes sem conta há em que estas práticas ocorrem sem intervenção dos funcionários públicos.

**Fonte:** Elaboração própria<sup>72</sup>.

A corrupção é um problema mundial e hoje com dimensões transculturais. Sousa enumera algumas expressões idiomáticas que denominam este tipo de comportamentos, como o caso das “luvas” em Portugal, “propina” no Brasil, “kickback” no Reino Unido, “gasosa” em Angola, “way” em Moçambique, entre muitas outras expressões, mostrando que o termo tem-se enraizado no domínio cultural das nações. Dadas as proporções que tomou e as mutações que foi sofrendo ao longo do tempo, dificilmente se conseguirá chegar a uma definição unânime de corrupção, sendo que na literatura se encontram inúmeras definições que variam na sua composição.

Corrupção pode ser entendida como os desvios em relação às regras formais que regem as decisões de alocação de funcionários públicos em resposta a ofertas a eles de ganho financeiro ou apoio político<sup>73</sup>. Esta definição sofreu críticas por alguns autores como foi o caso do Mushtaq Khan. Para este autor uma definição de corrupção deverá ser encarada de um ponto de vista positivo e normativo. No primeiro caso, a corrupção é vista como um acto em si, ou seja, como uma prática corrupta, consistindo assim num comportamento desviante das regras. No segundo, é a consequência do que é realizado, ou seja, é o efeito da corrupção.

A corrupção afectará negativamente, de uma forma ou de outra, a implementação de políticas de redução da pobreza do governo.

---

<sup>72</sup> Com base no **esquema 2** o contribuinte que deveria ter uma relação directa com o Estado durante o processo de arrecadação de receitas por parte deste último, acaba tendo uma relação indirecta pela interposição do funcionário público. Dando, assim, lugar a corrupção pois a receita devida ao Estado eventualmente não será declarada ou simplesmente será parcialmente declarada. Entre o contribuinte e o funcionário público há uma relação de cumplicidade e, do funcionário para o Estado há uma prática ilícita, culposa e fiscalmente condenável. Contudo vale salientar que o funcionário age como cúmplice e não autor, portanto o crime é praticado pelo contribuinte enquanto autor e pelo funcionário enquanto cúmplice.

<sup>73</sup> NYE JR, Joseph Samuel, *Corruption and Political Development: A Cost-benefit Analysis*. American Political Science Review, 1967, p. 417

A corrupção envolve um desvio a certos padrões de comportamento, todavia para efeitos do presente trabalho, a definição de corrupção que será utilizada é a mesma que Luís de Sousa descreveu como “*o abuso de funções por parte de eleitos, funcionários públicos ou agentes privados, mediante promessa ou aceitação de vantagem patrimonial ou não patrimonial indevida, para si ou para terceiros, para prática de qualquer acto ou omissão contrários aos deveres, princípios e expectativas que regem o exercício do cargo que ocupam, com o objectivo de transferir rendimentos e bens de natureza decisória, pública ou privada, para um determinado indivíduo ou grupos de indivíduos ligados por quaisquer laços de interesse comum*”<sup>74</sup>.

A corrupção provoca mais desigualdade económica e desencoraja a luta contra a pobreza, retardando, desse modo, o crescimento económico ou, no caso de crescimento, distribuindo os efeitos deste de forma desigual<sup>75</sup>. Um estudo do Banco Mundial estima que em todo o mundo, cerca de USD 18 bilhões podem ser perdidos anualmente devido à prática da corrupção na área de construção de estradas e produção de electricidade<sup>76</sup>.

Um outro estudo conclui que até 20% das despesas públicas podem ser perdidos anualmente devido à ineficiência causada pela corrupção e até mesmo pelos efeitos mais devastadores a longo prazo para o capital humano: a partir das perdas na Educação (através do absentismo entre os professores) e na Saúde, por meio de desvio de medicamentos e através de serviço de má qualidade<sup>77</sup>.

### 3.5. Combate à Evasão fiscal

---

<sup>74</sup> SOUSA, Luís, *Corrupção*, Fundação Francisco Manuel dos Santos editora, Março de 2016, Portugal, p. 17

<sup>75</sup> Centro de Integridade Pública, Chr. Michelsen Institute, U4 – Anti–Corruption Resource Centre, *Os Custos da Corrupção para a Economia de Moçambique. Por quê é que é importante combater a corrupção num clima de fragilidade fiscal*, CIP-Moçambique, Maputo, 2016, p. 48

<sup>76</sup> KENNY, Charles, *Measuring and Reducing the Impact of Corruption in Infrastructure*. World Bank, Washington, DC, Policy Research Working Papers, 2006 apud Centro de Integridade Pública, Chr. Michelsen Institute, U4 – Anti–Corruption Resource Centre, *Os Custos da Corrupção para a Economia de Moçambique. Por quê é que é importante combater a corrupção num clima de fragilidade fiscal*, CIP-Moçambique, Maputo, 2016, p. 50.

<sup>77</sup>World Bank. *Africa Development Indicators 2010. Silent and Lethal, How Quiet Corruption Undermines Africa’s Development*. World Bank, 2010, in <https://openknowledge.worldbank.org/handle/10986/2431>

No ordenamento jurídico tributário a evasão fiscal é combatida e reprimida e para o efeito, as autoridades administrativas, sempre que haja lugar, procedem com a investigação, actuação e abertura de processos para o apuramento e punição daqueles que utilizam meios ilícitos para lesar o Estado.

Ficou provado que a evasão fiscal conduz a uma diminuição de receitas fiscais de tal forma que constitui um obstáculo a evolução do país. O seu combate revela-se uma obrigação do Estado, por uma questão de justiça mas também de sobrevivência.

A evasão fiscal cria obstáculos à redistribuição da carga tributária<sup>78</sup>, afectando deste modo o custo do aumento dos impostos. Consequentemente fará com que o Governo enfrente dificuldades em financiar seu próprio orçamento, o levará a um défice fiscal, obrigando, assim, o país a se endividar junto de outros países e/ou instituições financeiras, tais como o FMI, que, por seu turno, colocará mais pressão sobre as economias frágeis<sup>79</sup>.

No âmbito das suas atribuições, a AT deve elaborar estudos e apoiar na concepção das políticas tributárias e aduaneiras<sup>80</sup> como garante do cumprimento do dever de informação e cooperação com os sujeitos passivos<sup>81</sup>. Foi, inclusive, nessa senda que até 2014 haviam sido formados 68.084 agentes em todas províncias do país, e neste momento o país conta com mais de 100.000 agentes formados. No período de 2016- 2021 foram realizadas diversas palestras para diversos grupos alvos com o escopo de consciencializar sobre a educação fiscal.

---

<sup>78</sup> YAMAMURA, Eiji, *Trust in government and its effect on preferences for income Redistribution and perceived tax tax burden*, Economics of Governance, vol. 15 No.1, 2014, pp. 71-100.

<sup>79</sup> GHOSH, Atish, *Intertemporal Tax-Smoothing and Government budget surplus: Canada and the United States*, *Journal of Money, Credit and Banking*, vol. 27 n.4, 1995, pp.1033-1045. *Apud* CUCO, Custódio, *A gestão dos impostos como momento central da distribuição justa da riqueza: o caso da Autoridade Tributária de Moçambique*, REVES - Revista Relações Sociais, Vol. 05 N. 02, 2022, in <https://periodicos.ufv.br/reves> p. 6

<sup>80</sup> Cfr. al. d), n.º 3 do art. 4 da Lei n.º 1/2006, de 22 de Março (que cria a *Autoridade Tributária de Moçambique*) – Publicada no Boletim da República, 1ª Série, BR n.º 12, 22 de Março de 2006.

<sup>81</sup> Cfr. art. 77 da Lei n.º 2/2006, de 22 de Março – *Lei do Ordenamento Jurídico Tributário* – Publicada no Boletim da República, 1ª Série, BR n.º 12, 22 de Março de 2006.

Com a implementação do sistema *E-Tributação*<sup>82</sup> a AT, passará a ter um controlo mais adequado sobre as obrigações fiscais acometidas aos sujeitos passivos de impostos. Para além disso pretende-se beneficiar das vantagens que este oferece, nomeadamente: **i)** possibilidade *de Pagamento via Banco*; **ii)** possibilidade *de Submissão de declarações Via internet*; **iii)** a possibilidade *de Comunicação com a Central de Atendimento (CallCenter)*; **iv)** a possibilidade *de Acesso ao Portal do Contribuinte*; **v)** a possibilidade *de declarar e efectuar pagamentos em qualquer DAF*; **vi)** a *redução das distâncias para cumprimento das obrigações fiscais*, entre outros<sup>83</sup>.

A educação fiscal é um meio fundamental pois só ela poderá levar a uma mudança colectiva de mentalidade quanto ao bem comum.

A verdade é que o cometimento da evasão fiscal poderá dever-se, por um lado, à falta de conhecimento das lei fiscais<sup>84</sup> e, por outro, à falta de vontade no seu cumprimento. É preciso, por via da educação fiscal, que todos tenhamos consciência de que a evasão fiscal prejudica a todos dado que se todos pagarmos os impostos, todos pagaremos menos. É, ainda, necessário consciencializar a população para o correcto cumprimento dos seus deveres fiscais. Assim, o Estado não pode sucessivamente revestir-se de leis, metodologias e ferramentas para a acção de combate à evasão fiscal e não promover o ensino das funções do Estado integrando e realçando o papel da tributação como um bem comum.

O combate à evasão fiscal não se esgota no plano do rendimento do imposto: tem importantes consequências no plano da justiça e pelo efeito psicológico provocado nos contribuintes pelo impacto da carga fiscal, já que o conhecimento de situações generalizadas de evasão agrava o sentimento de injustiça detectável em certas camadas de contribuintes e multiplica os casos de evasão fiscal<sup>85</sup>.

---

<sup>82</sup> O “*e-Tributação*” é uma expressão adoptada pela AT para designar todo tipo de tributação fiscal que é feito através de plataformas ou meios electrónicos com objectivos de facilitar o cumprimento das obrigações tributárias; melhorar o ambiente de negócios em Moçambique e; alargar a base tributária.

<sup>83</sup> NEWS LEXTER – (...) “*O Preço da Sonegação de Impostos Junto das Autoridades Fiscais*” (...) – Sal & Caldeira, Advogados, Lda, n.º 77, Mensal, Maio de 2014, p. 6.

<sup>84</sup> É certo que o desconhecimento da lei não aproveita a ninguém, conforme dispõe o art.6º CC

<sup>85</sup> FRANCO, António L., *Ob. Cit.*, pp. 171-172

O seu combate impõe-se como prioridade essencial à necessidade de uma maior equidade fiscal, à necessidade de um aumento da receita fiscal global e simultaneamente de uma redução da carga fiscal, uma vez que se todos os contribuintes pagarem os impostos devidos consequentemente cada um pagará uma parcela menor destes.

Para tal, acredita-se que alguns esforços assentes em três linhas mestras de intervenção prioritária podem contribuir para o efeito, sendo eles o Reforço do Combate à Fraude e Evasão Fiscal e Aduaneira e à Economia Paralela; intensificar a cooperação nacional e internacional; e garantir a protecção e segurança da fronteira externa<sup>86</sup>.

---

<sup>86</sup> Nuno Gonçalves 2014

## **4. CONCLUSÃO E RECOMENDAÇÕES**

### **4.1.1 CONCLUSÕES**

A presente monografia científica tem como foco central demonstrar o impacto da evasão fiscal na receita fiscal moçambicana.

Na sua actuação o Estado desenvolve actividades conducentes à sua manutenção, merecendo maior destaque a actividade financeira. Através desta o Estado busca a arrecadação de receitas para a realização de despesas a fim de prosseguir o fim público, portanto caberá ao Estado promover aos seus uma melhor qualidade de vida.

Não obstante existirem actividades que têm sido levado a cabo no sentido de reprimir práticas evasivas abusivas ou mesmo ilícitas, tais repetem-se em larga escala. A evasão fiscal, num sentido juridicamente desvalioso, atinge globalmente níveis altíssimos, em termos financeiros e populacionais, os quais são extremamente preocupantes, atentos aos efeitos perniciosos a que dão origem.

A evasão tributária em Moçambique tem vindo a adquirir maior representatividade no total da economia nacional atingindo perto de 2.5% do PIB, só em 2022. A AT tem vindo a implementar medidas eficazes no combate à evasão fiscal, suportadas na legalidade, todavia este é um combate a ser travado por todo cidadão e não somente pela AT, em representação do Estado.

É fortemente consensual na literatura que aumentos da carga fiscal propiciam maior evasão fiscal. A principal ideia subjacente a esta teoria é a de que o aumento da carga fiscal, ao desmoralizar com efeito mais pronunciado os contribuintes, torna-os mais propensos a comportamentos de evasão.

Note-se que os moçambicanos pagam os impostos em dose dupla, senão vejamos, contribuem com altos e numerosos impostos para obter do Estado: segurança pública e eficiente, transporte público de qualidade, serviço de saúde e de educação satisfatórios, mas se vêem obrigados, por exemplo, a pagar plano de saúde, escola particular para seus filhos e segurança privada. Tal facto ocorre porque os que deveriam pagar devidamente seus impostos não o fazem, fragilizando assim o



sistema financeiro do Estado moçambicano, não o possibilitando a cobrir com todas as despesas públicas necessárias para a satisfação das nossas necessidades.

Além da redução de receita fiscal, a evasão impõe perdas de competitividade aos importadores que assumem integralmente os encargos fiscais e, o que é mais importante, reduz o grau de protecção conferida pela estrutura tarifária à produção doméstica.

Uma maior aposta na prevenção e combate deste infracção fiscal, com mais e melhores recursos, irá contribuir para uma maior eficácia e diminuição da evasão fiscal, com o conseqüente aumento da receita fiscal.

## 4.2 RECOMENDAÇÕES

- *Existência de uma Educação Fiscal robusta:* a Educação Fiscal é um instrumento que, além de procurar melhorar a arrecadação de tributos nas diferentes esferas do poder, também prepara as novas gerações para a importante missão de administrar ou entender como é ou deve ser a administração pública. Um maior nível de literacia fiscal por parte dos contribuintes conduz a menor propensão à evasão fiscal. Com efeito, é expectável que contribuintes informados e com competências para aceder e analisar o normativo fiscal, ao serem capazes de melhor entenderem as suas obrigações fiscais e os benefícios associados a diferentes comportamentos socioeconómicos, tendem a ser mais cumpridores. Ora, a implementação de programas de educação fiscal nos mais diversos sistemas de ensino nacional pode melhorar o cumprimento voluntário das obrigações fiscais pela actual e futura geração. É preciso consciencializar a comunidade académica e não só, que o pagamento do imposto é um dever cívico que beneficia todos membros da sociedade. Contudo, sugere-se a promoção da educação para a cidadania fiscal, através da sensibilização das crianças, jovens e adultos da importância da educação fiscal.
- *Simplificação legislativa:* esta variável, segundo Clotfelter (1983) e Richardson (2006), é passível de fazer baixar os níveis de evasão fiscal pois reduz o número de indivíduos que pratica evasão por dificuldade de interpretação da lei fiscal. Assim, quanto mais fácil for para o contribuinte cumprir a lei, menor é o nível expectável de evasão fiscal. A simplicidade fiscal tem-se vindo a degradar ao longo dos anos, uma vez que a complexidade na entrega dos impostos se tem tornado mais elevada. O impacto expectável da simplicidade fiscal na evasão fiscal é, assim, negativo.
- *Penas mais severas:* Conforme Allingham & Sandmo (1972) e Alm et al. (1992) quanto maior a taxa de penalização, ou seja, a coima associada ao comportamento ilícito, menor é o incentivo à evasão fiscal. O montante da penalidade fiscal funciona assim, como um instrumento dissuasivo do comportamento evasivo, para além da sua contribuição para os cofres estatais. Com efeito, para um mesmo nível de risco, a existência de uma taxa de penalização mais elevada fará com que o esforço pós evasão do contribuinte seja superior, aumentando o seu custo de oportunidade. Assim é expectável um sinal negativo relativo ao impacto da taxa de penalização na evasão fiscal. Acreditamos que o quadro legal vigente

apresenta uma reduzida moldura penal, que acaba por espelhar a baixa censurabilidade social com a prática deste tipo de condutas, pelo que sugerimos a revisão das mesmas.

## REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

### 1. DOCTRINA

- ALEXANDRE, Ricardo. *Direito Tributário Esquematizado*. 4ª Ed. Método Editora. São Paulo. 2010.
- AMARO, Luciano, *Direito Tributário Brasileiro*. 23ª Ed. Saraiva Educação. São Paulo. 2019.
- CARLOS, Américo Brás, *Impostos: Teoria Geral*, 3ª Ed., Actualizada, Almedina, Lisboa, 2010
- CARVALHO, Paulo de Barros, *Curso de Direito Tributário*, 30ª Ed., Saraiva Educação, São Paulo, 2019
- CATARINO, João Ricardo. *Finanças Públicas e Direito financeiro*. Almedina. Coimbra. 2012
- FRANCO, António L., *Finanças Públicas e Direito Financeiro*, 4ª Ed., I Vol., Almedina, Coimbra, 2010
- FRANCO, António L., *Finanças Públicas e Direito Financeiro*, 4ª Ed., II Vol., Almedina, Coimbra, 2010
- GOUVEIA, Jorge Bacelar, *A Evasão Fiscal na Interpretação e Integração da Lei Fiscal*, Ciência e Técnica Fiscal, nº 373 (Janeiro-Março 1994). Lisboa: Centro de Estudos Fiscais – Direcção Geral dos Impostos. 1994.
- MACUÁCUA, Ângelo António, *Administração Tributária – Ênfase nos Conceitos Teóricos e Boas Práticas*, 1ª Ed., Imprensa Universitária, Maputo, Moçambique, 2015
- NUNES, Rizzatto, *Manual da Monografia Jurídica*, 12ª Ed., Saraiva Educação, São Paulo, 2018
- PENE, Cláudio, *Apontamentos de Direito Fiscal Moçambicano*, Escolar Editora, Maputo, Moçambique, 2014
- SABBAG, Eduardo, *Manual de Direito Tributário*, 1ª Ed., Saraiva Editora, São Paulo, 2009
- SOUSA, L. d. , *Corrupção*, Ensaios da Fundação: Fundação Francisco Manuel dos Santos, 2011

- WATY, Teodoro Andrade, *Direito Financeiro e Finanças Públicas*, W&W Editora, Maputo, 2011.
- WATY, Teodoro Andrade, *Direito Tributário*, W&W Editora, Maputo, 2013.
- WATY, Teodoro Andrade, *Introdução ao Direito Fiscal*, 3ª Ed., W&W Editora, Maputo, 2007
- XAVIER, Alberto, *Direito Tributário Internacional do Brasil*, 7ª Ed., Forense Editora, Rio do Janeiro, 2010
- Khan, Mushtaq (2004). Corruption, Governance and Economic Development. In Sundaram, Jomo, and Ben Fine (Eds.) 2004. The New Development Economics. New Delhi: Tulika Press and London: Zed Press

## 2. LEGISLAÇÃO

- *Constituição da República de Moçambique* – 2004 – Publicada no Boletim da República, 1ª Série, BR n.º 51, de 22 de Dezembro de 2004 – actualizada pela Lei n.º 1/2018 de 12 de Junho, publicada no Boletim da República, 1ª Série, BR n.º 115, 12 de Junho de 2018.
- Lei n.º 1/2006, de 22 de Março – que cria a *Autoridade Tributária de Moçambique* – Publicada no Boletim da República, 1ª Série, BR n.º 12, 22 de Março de 2006.
- Lei n.º 2/2006, de 22 de Março – *Lei do Ordenamento Jurídico Tributário* – Publicada no Boletim da República, 1ª Série, BR n.º 12, 22 de Março de 2006.
- Lei n.º 15/2002, de 26 de Junho – *Lei de Bases do Sistema Tributário Moçambicano* – Publicada no Boletim da República, 1ª Série, BR n.º 26, 26 de Junho de 2002.
- Lei n.º 24/2019, de 24 de Dezembro (Lei de Revisão do Código Penal) – Publicada no Boletim da República, 1ª Série, BR n.º 248, 24 de Dezembro de 2019
- Decreto – Lei n.º 3/2006, de 23 de Agosto (que estabelece o regime para constituição, alteração e dissolução das pessoas colectivas e altera os artigos 168, 185, 1143, 1232 e 1239 do *Código Civil*) – Publicado no Boletim da República 1ª Série, BR n.º 34, 23 de Agosto de 2006.
- Decreto n.º 19/2005, de 22 de Junho – *Regulamento Do Procedimento De Fiscalização Tributária* – publicada no Boletim da República, 1ª Série, BR n.º 25, 22 de Junho de 2005.

- Decreto n.º 26/2021, de 03 de Maio – *Regulamento do Sistema de Administração Financeira do Estado* – publicada no Boletim da República, 1ª Série, BR n.º 83, 03 de Maio de 2021.
- Decreto n.º 46/2002, de 26 de Dezembro – *Regime Geral de Infracções Tributárias* – publicada no Boletim da República, 1ª Série, BR n.º 52, 5.º Suplemento, 26 de Dezembro de 2002.

### 3. SÍTIOS DA INTERNET

- <http://www.at.gov.mz/por/legislacao/legislacao-fiscal>. Acesso em 01/04/2022
- <http://portaldocontribuinte.minfin.gov.ao/impostos-e-taxas/imposto-sobre-valor-acrescentado>. Acesso em 26/04/2022.
- <http://www.at.gov.mz/por/perguntas-frequentes2/iva>. Acesso em 26/04/2022.
- <http://www.dw.com/pt-002/mo%C3%A7ambique-perde-mais-de-dez-por-cento-da-receita-do-pa%C3%ADs-por-causa-de-fraude-comercial/a-17632408>. Acesso em 26/04/2022
- [https://www.portaldogoverno.gov.mz/por/Imprensa/Noticias/Pauta-Aduaneira-não-há-reducoes-de-impostos-na-importacao-de-veiculos](https://www.portaldogoverno.gov.mz/por/Imprensa/Noticias/Pauta-Aduaneira-n%C3%A3o-h%C3%A1-reducoes-de-impostos-na-importacao-de-veiculos). Acesso em 19/06/2022
- <https://www.cfp.pt/pt/glossário/receita-fiscal>. Acesso em 18/08/2022
- <https://revista.negocios.co.mz/amp/subfacturacao-de-produtos-mineiros-lesa-o-pais-em-250-milhoes-de-dolares-por-ano/>. Acesso em 05/01/2024
- [https://taxjustice.net/uploads/2021/11/State\\_of\\_Justice\\_Report\\_2021\\_ENGLISH.pdf/](https://taxjustice.net/uploads/2021/11/State_of_Justice_Report_2021_ENGLISH.pdf/) Acesso em 05/01/2024
- <https://www.rm.co.mz/autoridade-tributaria-perde-mais-de-36-milhoes-de-meticais-por-contrabando/> Acesso em 09/01/2024
- <https://opais.co.mz/estado-perde-61-4-mil-milhoes-devido-ao-contrabando/> Acesso em 09/01/2024
- <https://aimnews.org/2023/04/19/autoridades-apreendem-mercadoria-avaliada-em-12-milhoes-de-meticais-no-porto-de-maputo/> Acesso em 10/01/2024
- <https://aimnews.org/2023/07/03/fuga-ao-fisco-at-apreende-mercadoria-ocada-em-sete-mil-milhoes-de-meticais/> Acesso em 10/01/2024

- <https://aimnews.org/2023/12/01/contrabando-de-produtos-avicolas-lesa-estado-mocambicano-mais-de-600-mil-usd/> Acesso em 10/01/2024
- <https://gfintegrity.org/report/report-trade-misinvoicing-in-ghana-kenya-mozambique-tanzania-and-uganda/> Acesso em 11/01/2024
- <https://www.diarioeconomico.co.mz/2023/08/04/oilgas/extrativas/subfaturacao-de-produtos-mineiros-lesa-o-pais-em-250-milhoes-de-dolares-por-ano/> Acesso em 12/01/2024

#### 4. REVISTAS

- CUCO, Custódio – *A gestão dos impostos como momento central da distribuição justa da riqueza: o caso da Autoridade Tributária de Moçambique* – REVES - Revista Relações Sociais, Vol. 05 N. 02, 2022, in <https://periodicos.ufv.br/reves>
- NEWS LEXTTER – (...) **“O Preço da Sonegação de Impostos Junto das Autoridades Fiscais”** (...) – Sal & Caldeira, Advogados, Lda, n.º 77, Mensal, Maio de 2014.
- PIMENTA, Carlos – *Breves Apontamentos sobre a Redução da Fuga ao Fisco Conhecer e Agir* – crítica 10, Lisboa, 2016.
- Centro de Integridade Pública, Chr. Michelsen Institute, U4 – Anti-Corruption Resource Centre, *Os Custos da Corrupção para a Economia de Moçambique. Porquê é que é importante combater a corrupção num clima de fragilidade fiscal*, CIP-Moçambique, Maputo, 2016.

#### 5. OUTRAS FONTES

- FILHO, Júlio de Mesquita – *Manual de Importação da UNESP* – Universidade Estadual Paulista, 2003.
- GHOSH, Atish, *Intertemporal Tax-Smoothing and Government budget surplus: Canada and the United States*, Journal of Money, Credit and Banking, vol. 27 n.4, 1995
- MICONTA, Domingos, *Desafios Do Sistema Tributário Para O Equilíbrio Das Finanças Públicas*, Autoridade Tributária, Setembro de 2018
- NYE JR, Joseph Samuel, *Corruption and Political Development: A Cost-benefit Analysis*. American Political Science Review, 1967,

- SLEMROD, Joel, *Cheating Ourselves: The economics of tax evasion*, Journal of Economic perspectives, vol.21 No.1, 2007.
- YAMAMURA, Eiji, *Trust in government and its effect on preferences for income Redistribution and perceived tax tax burden*, Economics of Governance, vol. 15 No.1, 2014.
- MOREIRA, Isabel Machado, *A Evasão Fiscal e a Tax Morale - Análise Empírica*, Dissertação de Mestrado em Criminologia, Faculdade de Direito da Universidade do Porto, 2014.
- SOUSA, Luís de, **Corrupção**, Fundação Francisco Manuel dos Santos editora, Março de 2016, Portugal
- PRATA, Ana, Dicionário Jurídico, Vol. I, 5.<sup>a</sup> ed, Almedina, Coimbra, 2009.