

O Quadro Legal



Para Impostos em
Moçambique

No. 4 IRPC

Edição III
Dezembro
2011



USAID
DO POVO AMERICANO

SPEED
Por Melhor Ambiente
De Negócios

Deloitte.

ÍNDICE

1	NOTA PRÉVIA.....	7
2	ORGANIZAÇÃO DO MANUAL E SUA ACTUALIZAÇÃO.....	9
3	GLOSSÁRIO.....	10
4	CALENDÁRIO DE OBRIGAÇÕES E MODELOS UTILIZADOS.....	16
5	INCIDÊNCIA	19
5.1	Quem são os sujeitos passivos?	19
5.2	Incidência real ou objectiva	20
5.2.1	Qual é a base do imposto?	20
5.2.2	O que é um estabelecimento estável?	21
5.3	Extensão da obrigação do imposto	22
5.3.1	Quais são os rendimentos considerados obtidos em Moçambique?	22
5.4	Período de tributação	23
5.4.1	Período de tributação não coincidente com o ano civil	23
5.4.2	Período de tributação inferior ao ano civil	23
5.4.3	Período de tributação superior ao ano civil	23
5.5	Facto gerador	24
6	ISENÇÕES E OUTROS BENEFÍCIOS FISCAIS.....	25
6.1	Isenções estabelecidas no Código do IRPC	25
6.1.1	Isenções Pessoais	25
6.1.2	Isenções Reais	26
6.2	Isenções e outros benefícios fiscais estabelecidos no CBF.....	26
7	REGIME DE TRANSPARÊNCIA FISCAL.....	30
7.1	Em que consiste este regime?	30
7.2	Quais as sociedades abrangidas por este regime?	30
7.2.1	Sociedades civis não constituídas sob forma comercial	31
7.2.2	Sociedades de profissionais	31
7.2.3	Sociedades de simples administração de bens	31
8	DETERMINAÇÃO DA MATÉRIA COLECTÁVEL.....	32
8.1	Métodos e regras de determinação da matéria colectável	32
8.1.1	Quais são os métodos de determinação da matéria colectável?	32
8.1.2	Quais são as regras de determinação da matéria colectável?.....	33

8.2	Determinação da matéria colectável de sujeitos passivos residentes que exercem a título principal uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola	33
8.2.1	Quais os critérios para imputar os proveitos e custos ao exercício?	35
8.2.2	Quais os critérios para imputar os proveitos e custos a actividades plurianuais?	37
8.2.2.1	Explorações silvícolas plurianuais	37
8.2.2.2	Obras plurianuais	37
8.2.3	O que se consideram proveitos ou ganhos?	41
8.2.4	O que se consideram variações patrimoniais positivas?	42
8.2.5	O que se consideram custos ou perdas?	42
8.2.5.1	Rendas de locação financeira	43
8.2.5.2	Realizações de utilidade social, seguros e contribuições para fundos de pensões	44
8.2.5.3	Amortizações e reintegrações	45
8.2.5.4	Provisões e Perdas por Imparidade	49
8.2.5.5	Créditos incobráveis	51
8.2.5.6	Donativos	51
8.2.5.7	Outros encargos não dedutíveis para efeitos fiscais	51
8.2.6	Outros encargos dedutíveis para efeitos fiscais	55
8.2.7	O que se consideram variações patrimoniais negativas?	55
8.2.8	Qual é o tratamento fiscal das relocações financeiras?	56
8.2.9	Quais são os critérios de valorimetria das existências?	56
8.2.10	Qual é o regime aplicável às mais e menos valias?	58
8.2.10.1	Conceito de mais e menos valias realizadas	58
8.2.10.2	Apuramento das mais e menos valias	58
8.2.10.3	Reinvestimento dos valores de realização	59
8.2.11	Como eliminar a dupla tributação económica de lucros distribuídos?	61
8.2.12	Qual é o tratamento dos prejuízos fiscais?	62
8.2.13	Transmissibilidade dos prejuízos fiscais em caso de fusão ou cisão de sociedades	63
8.3	Determinação da matéria colectável de sujeitos passivos residentes que não exercem a título principal uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola	63
8.4	Determinação da matéria colectável de sujeitos passivos não residentes com estabelecimento estável	64
8.5	Determinação da matéria colectável de sujeitos passivos não residentes sem estabelecimento estável	65
9	DETERMINAÇÃO DO LUCRO TRIBUTÁVEL POR MÉTODOS INDIRECTOS	66
9.1	Regime simplificado de determinação do lucro tributável	66
9.1.1	Quais são os sujeitos passivos abrangidos por este regime?	66
9.1.2	Como se apura o lucro tributável?	66
9.1.3	Quando é que cessa a aplicação deste regime?	67

9.2	Métodos indirectos de correcção	67
9.2.1	Quando é que se aplicam?.....	67
9.2.2	No que consiste a aplicação dos métodos indirectos?.....	68
10	OUTRAS CORRECÇÕES FISCAIS PARA EFEITOS DE DETERMINAÇÃO DA MATÉRIA COLECTÁVEL	69
10.1	Preços de transferência.....	69
10.2	Pagamentos a entidades residentes em países com regime fiscal privilegiado	70
10.3	Imputação de lucros de sociedades residentes em países com regime fiscal privilegiado	70
10.4	Subcapitalização	71
11	TRANSFORMAÇÃO DE SOCIEDADES	72
11.1	Fusões e Cisões	72
11.1.1	Quais são as condições e regras aplicáveis às fusões e cisões de sociedades residentes?.....	72
11.1.2	Os sócios das sociedades fundidas ou cindidas beneficiam também de regime especial?	73
11.1.3	Como proceder se os intervenientes forem pessoas colectivas que não sejam sociedades?	74
11.2	Entradas de activos nas fusões e cisões	74
11.2.1	O que se entende por entradas de activos?.....	74
11.2.2	Qual o regime fiscal aplicável às entradas de activos?	74
11.2.3	Como proceder se os intervenientes forem pessoas colectivas que não sejam sociedades?	74
11.3	Permuta de acções nas Fusões e Cisões.....	75
12	TAXAS	77
12.1	Taxas Gerais	77
12.2	Taxas de Retenção na Fonte.....	77
12.3	Perguntas frequentes	80
13	LIQUIDAÇÃO	81
13.1	O que é e a quem compete a liquidação do imposto?	81
13.2	Qual é a base para a liquidação do imposto?.....	81
13.3	O que é a colecta e quais são as deduções à colecta?	82
13.4	Quais são os prazos para a liquidação?.....	84
13.5	Em que situações pode ocorrer a exigência de liquidação adicional?.....	84
13.6	Em que situações pode ocorrer a liquidação correctiva no regime de transparência fiscal?.....	85
13.7	Em que circunstâncias a Administração Tributária procede à anulação oficiosa do IRPC liquidado?	85

14	OBRIGAÇÕES DO SUJEITO PASSIVO	86
14.1	Obrigações de Pagamento	86
14.1.1	Em que consiste a retenção na fonte?	87
14.1.1.1	Retenções na fonte com natureza de imposto por conta	87
14.1.1.2	Retenções na fonte com natureza de imposto definitivo	87
14.1.1.3	Quais são os prazos de entrega do IRPC retido na fonte?	88
14.1.2	O que é e quem é obrigado ao pagamento por conta (PC)?	88
14.1.2.1	Como é calculado o PC?	88
14.1.2.2	Como suspender ou limitar o PC?	88
14.1.2.3	Quando devem ser efectuados os pagamento por conta?	89
14.1.3	O que é e quem é obrigado ao pagamento especial por conta (PEC).....	89
14.1.3.1	Como é calculado o PEC?	89
14.1.3.2	Quando deve ser efectuado o PEC?	91
14.1.4	Como deve ser efectuado o pagamento final do IRPC liquidado?.....	91
14.1.5	Como se processa o pagamento do IRPC liquidado pelos Serviços	92
14.1.6	Quais o limite mínimo para efectuar o pagamento ou ser reembolsado pelos serviços?	92
14.1.7	Quais os meios de pagamento autorizados para o IRPC?	92
14.1.8	Onde se paga o IRPC?.....	92
14.1.9	Regra a observar nos pagamentos de rendimentos a entidades não residentes	93
14.1.10	Privilégios Creditórios	93
14.2	Quando se aplicam juros compensatórios, indemnizatórios ou de mora?	93
14.2.1	Juros compensatórios.....	93
14.2.2	Juros indemnizatórios	95
14.2.3	Juros de mora	95
14.3	Obrigações Declarativas	95
14.3.1	Quais são os procedimentos relativos à apresentação de declarações?	96
14.3.2	Qual é a finalidade da declaração de inscrição?	97
14.3.3	Qual é a finalidade da declaração de alterações?	97
14.3.4	Qual é a finalidade da declaração de cessação?.....	97
14.3.4.1	Qual a finalidade da declaração periódica de rendimentos	97
14.3.4.2	Qual a finalidade da declaração anual de informação contabilística e fiscal?	98
14.3.5	Quando deve ser apresentada a declaração de substituição?	99
14.3.6	Quando se deve proceder a nomeação de um representante fiscal?.....	99
14.3.7	Arquivo da documentação fiscal	99
14.4	Obrigações contabilísticas.....	101
14.4.1	O regime de contabilidade organizada	101
14.4.1.1	Em que consiste a contabilidade organizada?	101
14.4.1.2	Em que consiste o PGC-NIRF e o PGC –PE?	104

14.4.1.3	Perguntas frequentes	106
14.4.1.4	Os livros obrigatórios e a sua legalização	112
14.4.1.5	Preceitos de execução	113
14.4.1.6	Pessoa responsável pela contabilidade.....	114
14.4.2	Quais as obrigações no regime simplificado de escrituração?	114
14.4.2.1	Regime simplificado de escrituração de entidades que exerçam actividade comercial a título principal.....	114
14.4.2.2	Regime simplificado de escrituração de entidades que não exerçam actividade comercial a título principal	115
14.4.3	Onde deve estar centralizada a contabilidade ou a escrituração?.....	116
15	FISCALIZAÇÃO E GARANTIAS DO SUJEITO PASSIVO	117
16	REGIME GERAL DAS INFRACÇÕES TRIBUTÁRIAS.....	118
17	PAGAMENTO DE DÍVIDAS TRIBUTÁRIAS A PRESTAÇÕES.....	122
18	COMPENSAÇÃO DAS DÍVIDAS TRIBUTÁRIAS.....	123
19	LISTA DA LEGISLAÇÃO APLICÁVEL AO IRPC.....	124
20	BIBLIOGRAFIA	127

1 NOTA PRÉVIA

O presente manual surge no quadro de acções que vêm sendo desenvolvidas pela Associação Comercial e Industrial de Sofala (ACIS) em colaboração com o GTZ/APSP e com o apoio do Governo Provincial de Sofala, visando a elaboração de uma série de publicações destinadas a proporcionar informação e suporte legal às empresas associadas.

É neste contexto que foi elaborado o presente manual sobre o IRPC – Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas, sendo preocupação da ACIS responder às necessidades das suas associadas, pequenas, médias e grandes empresas que, na gestão do dia a dia, são confrontadas com dúvidas quanto a aspectos práticos do funcionamento do imposto.

O manual pretende ser uma ferramenta útil e prática à disposição de empresários e gestores contribuindo para que estes possam, optando pela melhor solução de enquadramento face à sua actividade e dimensão dentre aquelas que a lei lhes oferece, gerir os seus negócios conhecendo os seus direitos e garantias e observando com rigor os preceitos, regras e prazos do imposto.

Procurando corresponder a estes objectivos, obtiveram-se da ACIS alguns casos estudo, partilharam-se informações e opiniões com auditores e estabeleceram-se canais de relacionamento com entidades ligadas à Autoridade Tributária, na busca de informações, de perguntas frequentes dos contribuintes e de clarificações que foram valiosas.

Porque o conjunto das matérias abordadas é de natureza especialmente complexa e dada a relativa brevidade desta publicação, a respectiva utilização não deve ser entendida em caso algum como dispensando a consulta dos textos legais relevantes e/ou a obtenção de parecer profissional nos casos concretos que o motivem, tendo em conta a crescente complexidade das relações económicas subjacentes a qualquer sistema tributário.

O presente manual é uma versão actualizada – **Versão IRPC 03** – contendo as alterações decorrentes da introdução de nova legislação com impacto no IRPC **em relação a Versão IRPC 01**, como requerido e aprovado pelo *Management Committee* da ACIS.

As referidas alterações decorrem da seguinte legislação:

- Decreto nº 70/2009, de 22 de Dezembro que aprova o Sistema de Contabilidade para o sector Empresarial, abreviadamente designado por SCE, baseado nas Normas Internacionais de Relato Financeiro, e introduz ajustamentos no Plano Geral de Contabilidade em vigor, aprovado pelo Decreto nº 36/2006, de 25 de Julho.
- Decreto nº 56/2009, de 7 de Outubro que aprova o Regulamento do Código dos Benefícios Fiscais, aprovado pela Lei nº 4/2009, de 12 de Janeiro.
- Diploma Ministerial nº 202/2010, de 24 de Novembro que aprova o Regulamento do Regime Fiscal e Aduaneiro das Zonas Económicas Especiais e das Zonas Francas Industriais e revoga o Diploma Ministerial nº 14/2002, de 30 de Janeiro.
- Decreto nº 51/2011, de 10 de Outubro que cria a Zona Franca Industrial de Minheuene, localizada no Posto Administrativo de Muano, Distrito de Nacala, província de Nampula.
- Decreto nº 50/2011, de 10 de Outubro que cria a Zona Franca Industrial de Locone, localizada no Posto Administrativo de Muano, Distrito de Nacala, província de Nampula.
- Despacho de 9 de Março de 2011 que visa regulamentar o processamento e utilização dos livros obrigatórios de escrituração mercantil através de meios informáticos.

- Resolução 35/2008, de 30 de Dezembro que aprova a Convenção entre o Governo da República de Moçambique e a República da África do Sul para evitar a dupla tributação e prevenir a evasão fiscal em matéria de impostos sobre o rendimento.
- Resolução 22/2011, de 9 de Junho que aprova a Convenção entre o Governo da República de Moçambique e o Governo da República Socialista do Vietname para evitar a dupla tributação e prevenir a evasão fiscal em matéria de impostos sobre o rendimento.
- Resolução 23/2011, de 10 de Junho que aprova a Convenção entre o Governo da República de Moçambique e o Governo da República da Índia para evitar a dupla tributação e prevenir a evasão fiscal em matéria de impostos sobre o rendimento.
- Resolução 24/2011, de 10 de Junho que aprova a Convenção entre o Governo da República de Moçambique e o Governo da República de Botswana para evitar a dupla tributação e prevenir a evasão fiscal em matéria de impostos sobre o rendimento
- Lei nº 8/2011, de 11 de Janeiro que aprova o Regime Excepcional de Regularização de Dívidas Tributárias.
- Decreto nº 2/2011, de 16 de Março que aprova o Regulamento da Lei sob o Regime Excepcional de Regularização de Dívidas Tributárias.
- Decreto nº 45/2010, de 2 de Novembro que aprova o Regulamento do Pagamento em Prestações de Dívidas Tributárias.
- Decreto nº 46/2010, de 2 de Novembro que aprova o regulamento de Compensação das Dívidas Tributárias

Nossos agradecimentos são devidos não só à USAID que patrocinou a atualização desta edição, mas para GIZ - Cooperação Técnica Alemã para o seu apoio no desenvolvimento do sub-série do Quadro Legal para Impostos.

2 ORGANIZAÇÃO DO MANUAL E SUA ACTUALIZAÇÃO

O manual está estruturado por capítulos subdivididos em secções, preparado para ser compilado segundo um sistema de encadernação em folhas substituíveis por forma a permitir a sua actualização sempre que se mostre necessário ou por via de alterações à legislação que regula o IRPC ou por disposições emanadas da Autoridade Tributária.

Dependendo do nível e da extensão das alterações a introduzir poderá haver necessidade de substituir ou introduzir folhas em qualquer dos capítulos ou secções. Neste processo deverá ter-se os seguintes cuidados:

- A introdução de qualquer alteração à actual versão do manual identificada como “IRPC 03” será requerida e aprovada pelo *Management Committee* da ACIS, que deverá indicar o responsável por essa introdução;
- Após aprovação da *Management Committee* da ACIS procede-se à actualização da versão electrónica do manual publicada no *web site* da ACIS e emite-se uma circular, por email, dirigida a todos os membros informando das alterações efectuadas;
- Cada actualização será datada e identificada com o número da nova versão, o qual deverá ser sequencial;
- O manual actualizado estará disponível para *download* no *web site* da ACIS e todos os membros receberão uma cópia por email;
- O original do manual, bem como as versões alteradas, serão mantidos em suporte electrónico e em papel, no arquivo permanente da ACIS.

O texto do manual está apresentado em duas versões com igual teor, nas línguas inglesa e portuguesa, estando a legislação de suporte disponível, apenas, na língua portuguesa.

Na elaboração do manual procurou-se abarcar os aspectos essenciais do funcionamento do imposto recorrendo a representações gráficas e exemplos práticos para facilitar o seu entendimento. Embora bastante abrangente, o manual não inclui todos os detalhes legais do IRPC e não deve ser tomado como um instrumento legal.

O aprofundamento da informação poderá realizar-se recorrendo ao glossário e ou à legislação de suporte geralmente indicada ao longo do texto em cada secção ou assunto.



A existência de cópias impressas é da responsabilidade dos respectivos utilizadores. Estes deverão assegurar que possuem sempre a última versão do documento. As alterações ao documento original são da responsabilidade exclusiva da ACIS.

3 GLOSSÁRIO

Acrónimos:

ACIS – Associação Comercial e Industrial de Sofala

APSP – Ambiente Propício para o Sector Privado

AT – Autoridade Tributária

CBF – Código dos Benefícios Fiscais

CIRPC – Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas

CIRPS – Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares

Dc – Decreto

DGI – Direcção Geral de Impostos, unidade orgânica da ATM.

DM – Diploma Ministerial

GTZ – *Deutsche Gesellschaft für Technische Zusammenarbeit* – Empresa alemã federal para a cooperação internacional no desenvolvimento sustentável com operações espalhadas a nível mundial. A GTZ GmbH apoia o Governo Alemão na prossecução dos seus objectivos inerentes à política de desenvolvimento.

IRPC – Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas

IRPS – Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares

IVA – Imposto sobre o Valor Acrescentado

MF – Ministro das Finanças

NUIT – Número Único de Identificação Tributária

PGC – Plano Geral de Contabilidade

PGC-PE - Plano Geral de Contabilidade que se aplica às Pequenas empresas

PGC-NIRF - Plano Geral de Contabilidade baseado nas Normas Internacionais de Relato Financeiro que se aplica às empresas de Grande e Média dimensão

RIRPS – Regulamento do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares

RIRPC – Regulamento do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas

RIVA – Regulamento do Imposto sobre o Valor Acrescentado

RR – Regulamento do Reembolso do IRPS e IRPC

UGC – Unidade de Grandes Contribuintes

Definições:

Actividades comerciais e industriais – consideram-se actividades comerciais e industriais as seguintes:

- compra e venda;
- fabricação;
- pesca;
- explorações mineiras e outras indústrias extractivas;
- transportes;
- construção civil;
- urbanísticas e exploração de loteamentos;
- actividades hoteleiras e similares, restauração e bebidas, bem como venda ou exploração do direito real de habitação periódica;
- agências de viagens e de turismo;
- artesanato;
- as actividades agrícolas e pecuárias não conexas com a exploração da terra ou em que esta tenha carácter manifestamente acessório;
- as actividades agrícolas, silvícolas e pecuárias integradas noutras de natureza comercial ou industrial.
- **Actividades agrícolas, silvícolas ou pecuárias** – consideram-se actividades agrícolas, silvícolas ou pecuárias as seguintes:
 - as comerciais ou industriais, meramente acessórias ou complementares daquelas, que utilizem, de forma exclusiva, os produtos das próprias explorações agrícolas, silvícolas ou pecuárias;
 - caça e exploração de pastos naturais, água e outros produtos espontâneos, explorados directamente ou por terceiros;
 - explorações de marinhas de sal, algas e outras;
 - explorações apícolas;
 - investigação e obtenção de novas variedades animais e vegetais, dependentes daquelas actividades.

Actividade económica – engloba actividades de produção, comércio, ou prestação de serviços, incluindo as actividades extractivas, agrícolas, silvícolas, pecuárias e de pesca.

Associação em participação¹ – contrato pelo qual uma pessoa (associado) se associa a uma actividade económica exercida por outra (associante), ficando a primeira a quinhonar nos lucros ou nos lucros e perdas que dessa actividade resultam para a segunda.

Associação à quota¹ – contrato celebrado entre um sócio de uma sociedade (associante) e uma outra pessoa (associado) pelo qual o primeiro se obriga a prestar ao segundo uma parte convencionada ou a totalidade dos frutos futuros da quota de que é titular na sociedade, em contrapartida de uma determinada prestação do associado.

Colecta – montante que resulta da aplicação da taxa de imposto à matéria colectável.

Crédito de imposto – é uma dedução à colecta que visa:

- reduzir a tributação do rendimento, no caso de revestir a forma de benefício fiscal;
- atenuar ou eliminar a dupla tributação de um rendimento, no caso de dupla tributação económica ou internacional.

Direcção da Área Fiscal competente ou Recebedoria da Fazenda competente ou Serviços Tributários competentes – Direcção ou Recebedoria da Área Fiscal ou serviços onde o contribuinte tiver a sua sede, estabelecimento principal ou, na falta deste, a do domicílio, sendo que:

- Para os contribuintes, pessoas singulares ou colectivas não residentes no território nacional considera-se como domicílio:
 - o estabelecimento estável – local da centralização da gestão administrativa e direcção de negócios; ou
 - a área fiscal da sede, estabelecimento principal ou domicílio do representante; ou
 - na falta de um estabelecimento estável ou representante, a área fiscal da sede, estabelecimento principal ou domicílio do adquirente;
- Para efeitos do cumprimento das obrigações decorrentes da sujeição a impostos pelas operações realizadas na importação de bens consideram-se, competentes os correspondentes serviços aduaneiros.

Domicílio fiscal:

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

No caso das pessoas singulares que possuam várias residências e não seja possível identificar uma como residência habitual, considera-se domiciliada no lugar da residência onde tenha a sua permanência habitual ou naquele em que tiver o seu centro de interesses vitais.

¹ Fonte URTI – Manual de Formação do IRPS – Maputo, Abril de 2003

Para os sujeitos passivos considerados grandes contribuintes pela Administração Tributária ou em outros casos específicos, poderá ser-lhes estabelecido um domicílio fiscal diferente do que resultaria da aplicação da regra geral da determinação do domicílio das pessoas colectivas.

Os não residentes que auferirem rendimentos sujeitos a tributação em território nacional e não possuam estabelecimento estável, são considerados domiciliados na residência do seu representante¹.

Factura – documento que, segundo os usos comerciais, deve ser emitido pelos agentes económicos nas transmissões de bens ou prestações de serviços. O seu formato é livre, devendo conter obrigatoriamente os elementos constantes dos n.ºs 5, 7 e 8 do artigo 27 do Código do IVA e observar na sua impressão, os requisitos do despacho de 01.03.99 do Ministro das Finanças.

Infracção tributária – acto, acção ou omissão do contribuinte, substituto ou representante tributário, contrário às leis tributárias. Os crimes, contra-ordenações, transgressões ou contravenções são considerados infracções tributárias.

Locação² – O contrato pelo qual uma das partes se obriga a proporcionar à outra o gozo temporário de uma coisa, mediante retribuição. A locação diz-se arrendamento quando versa sobre coisa imóvel ou aluguer quando incide sobre coisa móvel.

Mora³ – é o atraso, por falta imputável ao devedor, no cumprimento de uma prestação devida.

Mútuo³ – contrato pelo qual uma das partes empresta à outra dinheiro ou outra coisa fungível, ficando a segunda obrigada a restituir outro tanto do mesmo género e qualidade.

Objectos de arte – são os bens da autoria dos próprios artistas, como quadros, pinturas e desenhos originais, excluindo os desenhos industriais, gravuras, estampas e litografias de tiragem limitada a 200 exemplares. Incluem-se também nesta definição outros objectos de arte no domínio da escultura e estatuária, com a exclusão de ourivesaria e joalharia e exemplares únicos de cerâmica executados e assinados pelo artista.

Obrigações³ – são títulos de crédito representativos de um empréstimo garantindo uma taxa de juro fixa e pré-estabelecida pagável em data pré-determinada. Podem emitir obrigações, além das sociedades públicas, as sociedades comerciais.

Prestação de Serviços – considera-se prestação de serviços, de acordo com o Código do IVA, qualquer operação efectuada a título oneroso que não seja uma transmissão ou importação de bens, incluindo:

- As prestações de serviços gratuitos efectuados pela própria empresa para benefício do seu proprietário, do pessoal ou de pessoas estranhas à mesma;
- Utilização de bens da empresa para uso próprio do seu titular, do pessoal ou, em geral, para fins alheios à mesma e ainda em sectores de actividade isentos, quando tenha sido exercido o direito a dedução do IVA;
- Operações realizadas pelas agências de viagens e organizadores de circuitos turísticos.

Regime de transparência fiscal – o regime de transparência fiscal aplica-se aos sócios das entidades a seguir enumeradas, com sede ou direcção efectiva em território nacional, e estabelece que a matéria colectável determinada nos termos do Código do IRPC das referidas

¹ Art. 3 do Decreto 52/2003, de 24 de Dezembro

² Artigos 1022 e 1023 do Código Civil

³ Fonte URTI – Manual de Formação do IRPS – Maputo, Abril de 2003

entidades seja imputada aos sócios no seu rendimento tributável para efeitos de IRPS ou IRPC, consoante o caso:

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

Reintegração – representa o desgaste que um bem corpóreo sofre anualmente devido ao seu uso ou a inovações tecnológicas (ex: computadores). A reintegração é definida por uma percentagem que se aplica sobre o valor de aquisição dos bens, tendo presente o período de vida útil dos respectivos bens.

Território Nacional ou Território Moçambicano – abrange toda a superfície terrestre, a zona marítima e o espaço aéreo delimitados pelas fronteiras nacionais. Para efeitos do Código do IRPC, o território moçambicano compreende também as zonas onde, em conformidade com a legislação moçambicana e o direito internacional, a República de Moçambique tem direitos soberanos relativamente à prospecção, pesquisa e exploração dos recursos naturais do leito do mar, do seu subsolo e das águas sobrejacentes.

Títulos da dívida pública¹ – documentos representativos de um empréstimo público contraído pelo Estado e que confere aos seus titulares o direito à restituição do capital e à sua remuneração.

Transmissão de bens – consideram-se transmissões de bens, designadamente para efeitos de IVA, a transferência onerosa de bens corpóreos, incluindo:

- Energia, gás, calor e frio;
- Entrega de bens em regime de locação, com cláusula, vinculante para ambas as partes, de transferência de propriedade;
- Entrega de bens através de contrato de compra e venda com reserva de propriedade até ao pagamento total ou parcial do preço;
- Entrega de bens à consignação, cuja devolução não ocorra no prazo de 180 dias;
- Afectação permanente de bens empresariais a uso próprio do seu titular, do pessoal, ou regra geral a fins alheios quando tenha sido exercido o direito à dedução do IVA, excluindo-se as amostras e ofertas de pequeno valor (limites a regulamentar pela Administração Fiscal – até à publicação destes limites recomenda-se a aplicação de limites razoáveis e consistentes);
- Afectação de bens por parte de um sujeito passivo a um sector de actividade isento e bem assim a afectação de bens (viaturas de turismo, barcos de recreio, helicópteros, aviões, motos e motocicletas), quando tenha havido dedução total ou parcial do imposto na aquisição;

Transmissão de bens em segunda mão efectuada por sujeitos passivos revendedores e por organizadores de vendas em sistema de leilão que é objecto de regulamentação especial (artigos 47 a 49 do Regulamento do IVA).

¹ Fonte URTI – Manual de Formação do IRPS – Maputo, Abril de 2003

Viatura de turismo – qualquer veículo, com inclusão de reboque, que, pelo seu tipo de construção e equipamento, não seja destinado unicamente ao transporte de mercadoria ou a uma utilização com carácter agrícola, comercial ou industrial ou que, sendo misto ou de transporte de passageiros, não tenha mais de nove lugares, incluindo o condutor.

4 CALENDÁRIO DE OBRIGAÇÕES E MODELOS UTILIZADOS

O calendário das obrigações periódicas do sujeito passivo em sede de IRPC é o seguinte:

Mês	Dia (1)	Obrigações	Modelos	Legislação Aplicável
Janeiro	20	Entrega das quantias retidas na fonte, a título de IRPC relativas ao mês anterior, pelas entidades devedoras de rendimentos que estejam obrigadas a efectuar a retenção na fonte	M/39	Art. 45 do RIRPC
	20	Entrega aos titulares de rendimentos, de documento comprovativo (declaração) das importâncias devidas no ano anterior, incluindo rendimentos em espécie e respectivo IRPS retido na fonte, a processar pelas entidades devedoras de quaisquer rendimentos que estejam obrigadas a efectuar retenção na fonte	Não existe nenhum modelo oficial	Alínea b) do N° 1 do Art. 44 RIRPS
Fevereiro	20	Entrega das quantias retidas na fonte, a título de IRPC relativas ao mês anterior, pelas entidades devedoras de rendimentos que estejam obrigadas a efectuar a retenção	M/39	Art. 45 do RIRPC
Março	20	Entrega das quantias retidas na fonte, a título de IRPC relativas ao mês anterior, pelas entidades devedoras de rendimentos que estejam obrigadas a efectuar a retenção na fonte	M/39	Art. 45 do RIRPC
	31	Entrega de declaração anual relativa aos rendimentos pagos e respectivas retenções na fonte efectuados no exercício anterior	M/ 20 H	Art. 44 do RIRPS
	31	Entrega de declaração anual relativa a rendimentos pagos ou colocados à disposição de entidades não residentes ou pessoas singulares ou colectivas sem estabelecimento estável em Moçambique	M/20 I	Art. 44 do RIRPS
Abril	20	Entrega das quantias retidas na fonte, a título de IRPC relativas ao mês anterior, pelas entidades devedoras de rendimentos que estejam obrigadas a efectuar a retenção na fonte	M/39	Art. 45 do RIRPC
Maio	20	Entrega das quantias retidas na fonte, a título de IRPC relativas ao mês anterior, pelas entidades devedoras de rendimentos que estejam obrigadas a efectuar a retenção na fonte	M/39	Art. 45 do RIRPC
	31	Entrega da declaração periódica de rendimentos	M/22	Art. 39 do RIRPC
	31	Pagamento da diferença que existir entre o IRPC total nela calculado e as importâncias entregues por conta. O pagamento será efectuado conjuntamente com a apresentação da declaração periódica de rendimentos M/22	M/39	Art. 27 do RIRPC
	31	Efectivação da 1ª prestação do pagamento por conta (2)	M/39	Art. 27 do RIRPC

Cont....

Mês	Dia (1)	Obrigações	Modelos	Legislação Aplicável
Junho	20	Entrega das quantias retidas na fonte, a título de IRPC relativas ao mês anterior, pelas entidades devedoras de rendimentos que estejam obrigadas a efectuar a retenção na fonte	M/39	Art. 45 do RIRPC
	30	Entrega da Declaração Anual de Informação Contabilística e Fiscal M/20	M/20 e anexos	Art. 40 do RIRPC
	30	Efectivação da 1ª prestação do pagamento especial por conta (3)	M/39	Art. 29 do RIRPC
Julho	20	Entrega das quantias retidas na fonte, a título de IRPC relativas ao mês anterior, pelas entidades devedoras de rendimentos que estejam obrigadas a efectuar a retenção na fonte	M/39	Art. 45 do RIRPC
	31	Efectivação da 2ª prestação do pagamento por conta (2)	M/39	Art. 27 do RIRPC
Agosto	20	Entrega das quantias retidas na fonte, a título de IRPC relativas ao mês anterior, pelas entidades devedoras de rendimentos que estejam obrigadas a efectuar a retenção na fonte	M/39	Art. 45 do RIRPC
	31	Efectivação da 2ª prestação do pagamento especial por conta (3)	M/39	Art. 29 do RIRPC
Setembro	20	Entrega das quantias retidas na fonte, a título de IRPC relativas ao mês anterior, pelas entidades devedoras de rendimentos que estejam obrigadas a efectuar a retenção na fonte	M/39	Art. 45 do RIRPC
	30	Efectivação da 3ª e última prestação do pagamento por conta (2)	M/39	Art. 27 do RIRPC
Outubro	20	Entrega das quantias retidas na fonte, a título de IRPC relativas ao mês anterior, pelas entidades devedoras de rendimentos que estejam obrigadas a efectuar a retenção na fonte	M/39	Art. 45 do RIRPC
	31	Efectivação da 3ª e última prestação do pagamento especial por conta (3)	M/39	Art. 29 do RIRPC
Novembro	20	Entrega das quantias retidas na fonte, a título de IRPC relativas ao mês anterior, pelas entidades devedoras de rendimentos que estejam obrigadas a efectuar a retenção na fonte	M/39	Art. 45 do RIRPC
Dezembro	20	Entrega das quantias retidas na fonte, a título de IRPC relativas ao mês anterior, pelas entidades devedoras de rendimentos que estejam obrigadas a efectuar a retenção na fonte	M/39	Art. 45 do RIRPC

(1) A data indicada refere-se ao termo do prazo de pagamento ou entrega de declaração;

(2) No caso de entidades que optem por um período de tributação diferente do ano civil os pagamentos por conta terão lugar nos meses 5, 7 e 9 do respectivo período de tributação

- (3) *No caso de entidades que optem por um período de tributação diferente do ano civil as prestações do pagamento especial por conta terão lugar nos meses 6, 8 e 10 do respectivo período de tributação*

5 INCIDÊNCIA

Art. 1 do CIRPC

O IRPC é um imposto directo que incide sobre os rendimentos obtidos pelos sujeitos passivos num determinado período de tributação, independentemente, da sua fonte ou origem e mesmo que provenientes de actos ilícitos.

Chama-se a atenção para o facto de ter entrado em vigor no dia 1 de Janeiro de 2009, através da Lei n.º 5/2009, um novo imposto designado – Imposto Simplificado para Pequenos Contribuintes (ISPC) com o objectivo de: *“reduzir os custos de cumprimento das obrigações tributárias e os encargos de fiscalização e controlo através da simplificação dos procedimentos, propiciando, assim, o alargamento da base tributária”*. Este novo imposto aplica-se às pessoas singulares e colectivas que exercem, no território nacional, actividades agrícolas, industriais ou comerciais, incluindo a prestação de serviços, mas tem carácter optativo.

Para os sujeitos passivos que optem pela tributação em ISPC, sobre os rendimentos obtidos, não incide IRPC, pelo que não se lhes aplica as disposições do Código do IRPC.

5.1 Quem são os sujeitos passivos?

Art. 2 do CIRPC

Os sujeitos passivos do IRPC podem agrupar-se segundo dois critérios, a saber:

- A residência – considerando-se residentes os sujeitos passivos com sede ou direcção efectiva no território nacional;
- A personalidade jurídica¹.

Assim, de acordo com estes dois critérios, os sujeitos passivos são:



* Entende-se por heranças jacentes as heranças abertas mas ainda não aceites nem repudiadas pelos sucessíveis, nem declaradas vagas (disponíveis) para o Estado (art. 2046 do Código Civil)

¹ Susceptibilidade de ser titular de direitos e sujeito de obrigações

5.2 Incidência real ou objectiva

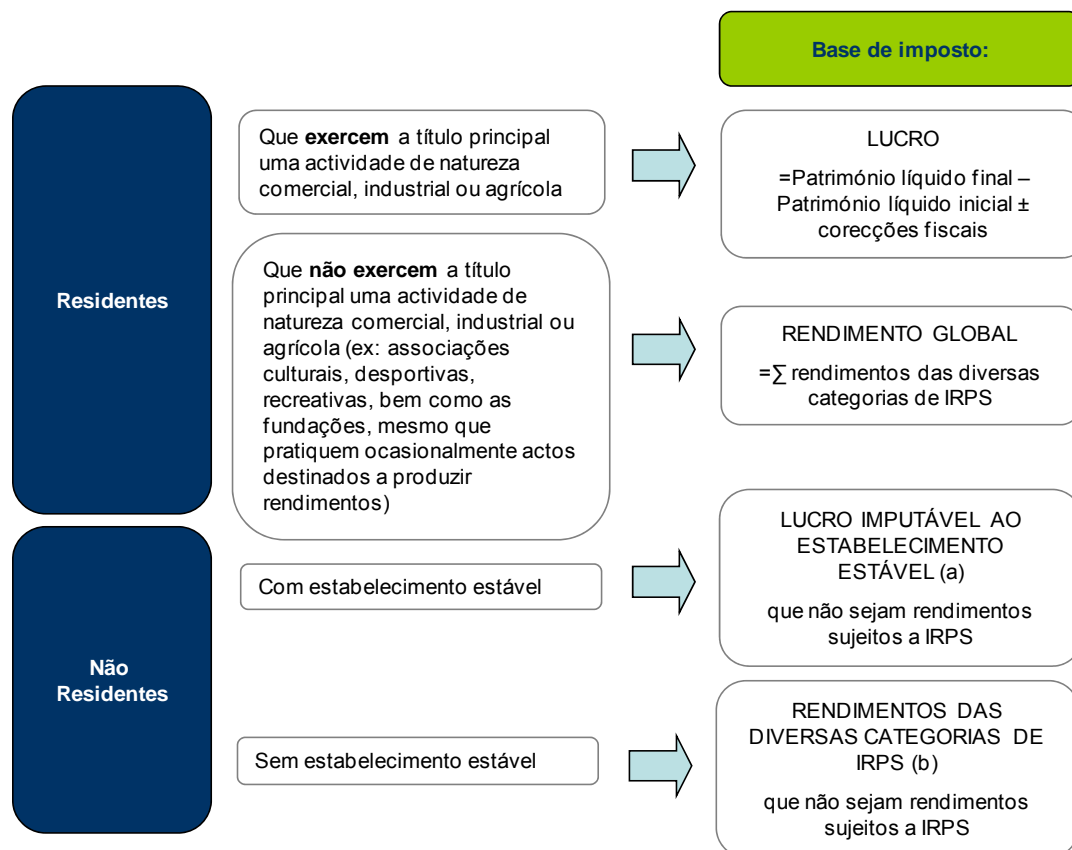
Art. 4 do CIRPC

5.2.1 Qual é a base do imposto?

A base do imposto varia consoante o sujeito passivo de acordo com os seguintes critérios:

- Residência (localização da sede ou direcção efectiva) e a existência de estabelecimento estável;
- Exercício a título principal ou não de uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola¹.

Assim, de acordo com estes critérios, agrupam-se os sujeitos passivos, identificando-se a base de imposto aplicável:



(a) Note-se que constitui lucro imputável ao estabelecimento estável, os rendimentos de qualquer natureza obtidos por seu intermédio, bem como outros rendimentos obtidos em território moçambicano resultantes de actividades de natureza idêntica às realizadas através do estabelecimento estável.

Exemplo:

Uma sociedade inglesa cuja actividade consiste na elaboração de estudos jurídicos e económicos detém um estabelecimento estável em Moçambique onde exerce a mesma actividade. A referida sociedade foi contratada por um cliente moçambicano para elaborar um estudo de mercado, sendo que a facturação foi processada directamente entre a sede e o cliente.

Neste caso, embora os serviços não tenham sido prestados através do estabelecimento estável, os rendimentos obtidos serão imputáveis a esse estabelecimento.

¹ Consideram-se actividades de natureza comercial, industrial ou agrícola todas as actividades que consistam na realização de operações económicas de carácter empresarial, incluindo as prestações de serviços.

(b) No caso dos sujeitos passivos não residentes sem estabelecimento estável, ao contrário de todos os outros, o IRPC incide, regra geral, sobre os rendimentos de forma individualizada por via da aplicação de uma taxa de retenção na fonte a título definitivo, libertando o sujeito passivo de qualquer obrigação declarativa. Contudo, sempre que os sujeitos passivos não residentes afirmam os seguintes rendimentos, deverão ser declarados conforme desenvolvido na secção 14.3.4.1.

- Rendimentos prediais;
- Mais valias resultantes da transmissão de onerosa de imóveis ou de participações representativas do capital de entidades residentes em Moçambique.

5.2.2 O que é um estabelecimento estável?

Art. 3 do CIRPC

Conceito de Estabelecimento Estável

Qualquer instalação fixa através da qual seja exercida, total ou parcialmente, uma das actividades compreendidas na segunda categoria de rendimentos.

INCLUINDO:

- um local ou um estaleiro de construção, de instalação ou de montagem, quando a sua duração ou a duração da obra ou da actividade exceder 6 meses;
- as actividades de coordenação, fiscalização e supervisão em conexão com os estabelecimentos acima referidos por um período superior a 6 meses;
- um estaleiro onde o sub-empregado aí exerce a sua actividade por um período mínimo de 6 meses;
- um local de direcção, sucursal, escritório, fábrica, oficina, mina, poço de petróleo ou de gás, pedreira ou qualquer outro local de extracção de recursos naturais;
- as instalações, plataformas ou barcos de perfuração utilizados para a prospecção ou exploração de recursos naturais por um período superior a 6 meses;
- a actuação de um agente (não independente) em território moçambicano, por conta de uma empresa, que tenha poderes de intermediação e conclusão de contratos que vinculem a empresa.

EXCLUINDO:

- as instalações utilizadas unicamente para armazenar, expor ou entregar mercadorias pertencentes à empresa;
- um depósito de mercadorias pertencentes à empresa mantido unicamente para:
 - as armazenar, expor ou entregar;
 - serem transformados por outra empresa;
- uma instalação fixa, mantida unicamente para:
 - comprar mercadorias ou reunir informações para a empresa;
 - exercer qualquer outra actividade de carácter preparatório ou auxiliar;
 - exercer qualquer combinação das actividades referidas nas alíneas anteriores desde que a actividade de conjunto da instalação fixa resultante desta combinação seja de carácter preparatório ou auxiliar;
- a actividade exercida em território moçambicano por intermédio de um corrector, de um comissionista ou de qualquer outro agente independente desde que essas pessoas actuem no âmbito normal da sua actividade, suportando o risco empresarial da mesma.

Note-se que, no caso de sociedades a que se aplica o regime de transparência fiscal (ver capítulo 7), considera-se que os sócios ou membros dessas que não tenham sede nem direcção efectiva em território moçambicano obtêm esses rendimentos através de estabelecimento estável nele situado.

5.3 Extensão da obrigação do imposto

Art. 5 do CIRPC

A extensão da obrigação do imposto é distinta consoante se trate de sujeitos passivos residentes ou não residentes.

Enquanto que para as sociedades e outras entidades com sede ou direcção efectiva em território nacional o IRPC incide sobre a totalidade dos seus rendimentos, incluindo os obtidos fora de Moçambique, para os outros sujeitos passivos o IRPC incide apenas sobre os rendimentos obtidos no território nacional.

5.3.1 Quais são os rendimentos considerados obtidos em Moçambique?

Consideram-se obtidos em território moçambicano:

- Rendimentos imputáveis a estabelecimento estável aí situado;
- Rendimentos provenientes de:
 - imóveis situados no território moçambicano (ex: rendas), incluindo as mais valias resultantes da venda desses imóveis;
 - ganhos resultantes da transmissão onerosa de partes de capital de entidades com sede ou direcção efectiva em território moçambicano ou de outros valores mobiliários emitidos por entidades residentes;
 - partes de capital ou outros valores mobiliários emitidos por entidades não residentes quando o pagamento dos respectivos rendimentos seja imputável a estabelecimento estável situado em território moçambicano;
- Rendimentos a seguir mencionados, cujo devedor seja residente em território moçambicano ou cujo pagamento seja imputável a um estabelecimento estável nele situado, excepto quando esses rendimentos constituam encargo de um estabelecimento estável situado fora do território moçambicano:
 - Rendimentos provenientes da propriedade intelectual ou industrial e transmissão de *know how* adquirido no sector industrial, comercial ou científico;
 - Rendimentos derivados do uso ou da concessão do uso de equipamento agrícola, industrial, comercial ou científico;
 - Outros rendimentos de aplicação de capitais;
 - Remunerações auferidas na qualidade de membros de órgãos estatutários de pessoas colectivas e outras entidades;
 - Prémios de jogos de diversão social;
 - Rendimentos provenientes da intermediação na celebração de quaisquer contratos;
 - Rendimentos de outras prestações de serviços realizados ou utilizados em território moçambicano.

- Rendimentos derivados do exercício em território moçambicano da actividade de profissionais de espectáculos ou desportistas, excepto quando seja feita prova de que estes não controlam directa ou indirectamente a entidade que obtém o rendimento.

5.4 Período de tributação

Art. 7 do CIRPC

O período de tributação é o correspondente ao exercício económico, que regra geral coincide com o ano civil.

Contudo, existem 3 excepções à regra, podendo o período de tributação, em determinadas situações, ser:

- Não coincidente com o ano civil;
- Inferior a um ano;
- Superior a um ano.

5.4.1 Período de tributação não coincidente com o ano civil

O período anual de imposto pode ser diferente do ano civil nas seguintes situações:

- Por opção dos sujeitos passivos de IRPC, quando razões determinadas pelo tipo de actividade o justifiquem e mediante requerimento e autorização por despacho do Ministro das Finanças;
- Por opção das pessoas colectivas não residentes que disponham de estabelecimento estável em território moçambicano, mediante comunicação expressa à Administração Tributária, a considerar a partir do fim do exercício em que foi feita a comunicação¹.

Em qualquer das duas situações a opção exercida deve ser mantida durante, pelo menos, os cinco exercícios seguintes.

5.4.2 Período de tributação inferior ao ano civil

O período de tributação pode ser inferior a um ano nas seguintes circunstâncias:

- No início de actividade ou de sujeição ao imposto: o período de tributação fica compreendido entre o início de actividade/sujeição ao imposto e o fim do exercício;
- Na cessação da actividade ou de fim de sujeição ao imposto: o período de tributação fica compreendido entre o início do exercício e a data da cessação da actividade/fim sujeição ao imposto;
- Na adopção de período de tributação diferente do ano civil: o período de tributação fica compreendido entre o início do ano civil e o dia imediatamente anterior ao do início do novo período adoptado.

5.4.3 Período de tributação superior ao ano civil

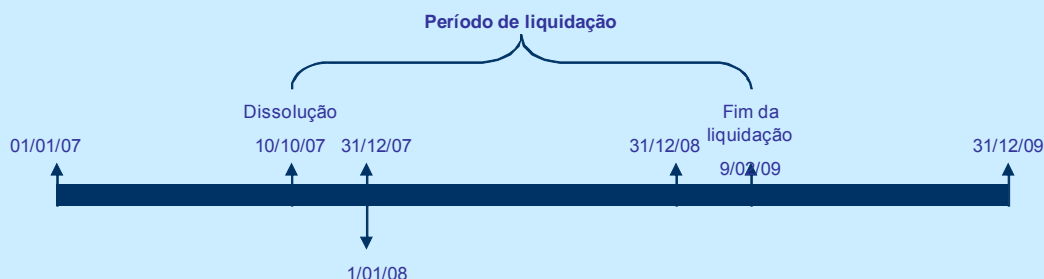
No caso das sociedades em liquidação, o período de tributação pode ser superior a um ano, tendo a duração correspondente à da liquidação, não podendo ultrapassar três exercícios fiscais.

¹ Esta opção não depende de deferimento por parte da Administração Tributária

Contudo, este limite poderá ser prorrogado mediante pedido fundamentado dirigido à Administração Tributária.

Exemplo:

A sociedade de construção ALFA dissolveu-se em 10/10/2007, tendo a liquidação sido terminada em 9/02/2009.



Assim, o período de tributação é o correspondente ao período de liquidação, ou seja, de 10/10/07 até 9/02/09.

Contudo, durante o período de liquidação deverá ser apurado o lucro tributável de cada exercício e entregar a respectiva declaração de rendimentos que terá natureza provisória, excepto se o período de tributação for superior a 3 anos, caso em que as liquidações do imposto passam a ser definitivas.

5.5 Facto gerador

Art. 8 do CIRPC

O facto gerador do imposto considera-se verificado no **último dia do período de tributação**. No caso do período de tributação ser o ano civil, o facto gerador do imposto ocorre a 31 de Dezembro relativamente aos rendimentos obtidos durante todo o exercício económico.

Contudo, o mesmo não se aplica aos seguintes rendimentos, obtidos por entidades não residentes, que não sejam imputáveis a estabelecimento estável situado em território moçambicano:

- Mais valias resultantes da transmissão onerosa de imóveis, em que o facto gerador se considera verificado **na data da transmissão**;
- Mais valias resultantes da transmissão onerosa de partes do capital de entidades residentes ou de outros valores mobiliários emitidos por entidades residentes, em que o facto gerador se considera verificado **na data da transmissão**;
- Rendimentos objecto de retenção na fonte a título definitivo em que o facto gerador se considera verificado **na data em que ocorra a obrigação de efectuar aquela**.

6 ISENÇÕES E OUTROS BENEFÍCIOS FISCAIS

As isenções são excepções à regra de incidência, ou seja, só podem estar isentos os rendimentos que integram as normas de sujeição e como tal assumem a natureza de benefício fiscal. Regra geral, o efeito prático da não incidência e da isenção é o mesmo, porque não há tributação, mas no caso dos rendimentos isentos, estes têm que ser declarados.

As isenções de IRPC podem classificar-se em:

Art. 9 a 14 do
CIRPC

- Pessoais ou subjectivas – quando são concedidas em função da entidade beneficiária;
- Reais ou objectivas – quando são concedidas em função da natureza dos rendimentos.

Neste capítulo, iremos abordar as isenções e outros benefícios fiscais estabelecidos pelo Código do IRPC e pelo Código dos Benefícios fiscais (CBF)¹.

Uma das razões existentes para esta arrumação das isenções e de outros benefícios fiscais em dois códigos distintos, prende-se com a maior ou menor permanência no tempo desses benefícios.

Note-se que, para além dos benefícios fiscais estabelecidos nestes Códigos, outros poderão ser aplicados ou concedidos, decorrendo, nomeadamente, de:

- Leis para sectores de actividade específicos, tais como o sector Mineiro e de Petróleos (Lei nº 13/2007, de 27 de Junho, que procede à revisão dos incentivos fiscais das áreas mineiras e petrolíferas);
- Convenções para evitar a dupla tributação internacional estabelecidas entre Moçambique e outros países, ou seja: África do Sul, Portugal, Itália, Maurícias, Emiratos Árabes Unidos, Macau, Vietnam, Índia e Botswana;
- Actividades exercidas em regime de concessão;
- Obras de reconhecida importância sócio-económica para o país.

6.1 Isenções estabelecidas no Código do IRPC

6.1.1 Isenções Pessoais

São isentos deste imposto:

- o Estado²;
- as autarquias locais e as associações ou federações de municípios, quando exerçam actividades cujo objecto não vise a obtenção do lucro²;
- as instituições de segurança social;

Isenção
automática

¹ Lei n.º 4/2009, de 12 de Janeiro

² Não abrange as empresas públicas e estatais, as quais são sujeitas a IRPC.

- as sociedades e outras entidades as quais se aplica o regime de transparência fiscal¹.
- as entidades de bem público, social ou cultural, devidamente reconhecidas, quando estas não tenham por objecto actividades comerciais, industriais ou agrícolas;
- as associações de utilidade pública devidamente reconhecidas² ou as que prossigam predominantemente fins científicos ou culturais, de caridade, assistência ou beneficência, relativamente à exploração directa de jogos de diversão social³, bufetes, restaurantes, creches e serviços similares, edição ou comercialização de livros ou outras publicações que se destinem exclusivamente a complementar a realização do seu objecto básico;
- as cooperativas agrárias, de artesanato e culturais, em **50% da taxa de IRPC**;

A
requerimento

Conforme acima referido determinadas isenções não são de aplicação automática, devendo as mesmas ser requeridas pelos interessados ao Ministro das Finanças.

6.1.2 Isenções Reais

São isentos deste imposto, os seguintes rendimentos:

- os rendimentos derivados do exercício de actividades culturais, recreativas e desportivas, sempre que tais rendimentos e o património social se destinem aos fins de sua criação e em nenhum caso se distribuam directa ou indirectamente entre os sócios⁴;
- os rendimentos sujeitos ao Imposto Especial sobre o Jogo.

6.2 Isenções e outros benefícios fiscais estabelecidos no CBF

“ Consideram-se benefícios fiscais, as medidas que impliquem a isenção ou redução do montante a pagar dos impostos em vigor, com o fim de favorecer as actividades de reconhecido interesse público, bem como incentivar o desenvolvimento económico do país.”⁵

Os benefícios fiscais estabelecidos pelo Código dos Benefícios Fiscais são concedidos ao abrigo da Lei de Investimentos⁶ e respectivo regulamento⁷ a sujeitos passivos com contabilidade organizada.

Estes benefícios fiscais não são de aplicação automática, devendo os mesmos ser requeridos através do Centro de Promoção de investimentos. Tendo presente que o actual Código dos Benefícios Fiscais entrou em vigor a 1 de Janeiro de 2009, este só se aplica aos projectos de investimentos formulados e submetidos para análise depois dessa data.

¹ Apesar do Código do IRPC determinar que esta isenção é automática, recomenda-se que a mesma seja requerida por forma a garantir a sua aplicação nos termos legais.

² Vide Lei n.º 8/91, de 18 de Julho

³ Previstos na Lei n.º 9/94, de 14 de Setembro

⁴ Esta isenção só pode beneficiar as associações legalmente constituídas para o exercício dessas actividades.

⁵ Art. 2 da Lei n.º 4/2009 de 12 de Janeiro

⁶ Lei n.º 3/93, de 24 de Junho

⁷ Decreto n.º 43/2009, de 21 de Agosto

Os benefícios fiscais estabelecidos no Código dos Benefícios podem ser:

- Específicos – aplicando-se a projectos de investimentos específicos ou desenvolvidos em áreas específicas, ou seja:
 - Criação de Infraestruturas básicas;
 - Comércio e Indústria nas Zonas Rurais;
 - Indústria Transformadora e Montagem;
 - Agricultura e Pescas;
 - Hotelaria e Turismo;
 - Parques de Ciências e Tecnologia;
 - Projectos de Grande Dimensão;
 - Zonas de Rápido Desenvolvimento;
 - Zonas Francas Industriais¹;
 - Zonas Económicas Especiais²
- Genéricos – aplicando-se, regra geral, aos investimentos que não sejam destinatários de benefícios específicos.

Apresentam-se resumidamente os benefícios com impacto no imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas:

- **Benefícios na determinação da matéria colectável:**
 - Amortizações e reintegrações aceleradas: consiste em incrementar em 50% as taxas normais legalmente fixadas para o cálculo das amortizações e reintegrações consideradas como custos do exercício, relativamente aos imóveis novos utilizados nos projectos de investimentos;
 - Despesas a considerar como custo fiscal:
 - 110% ou 120% dos custos havidos com a construção ou reabilitação de obras consideradas de utilidade pública (ex: estradas, aeroportos, abastecimento de água, escolas, hospitais...), consoante a localização do investimento seja na Cidade de Maputo ou nas restantes províncias, respectivamente;
 - 50% das despesas com obras de arte e outros objectos representativos da cultura moçambicana para património próprio, bem como acções para o desenvolvimento desta cultura.

¹ Foram criadas duas zonas francas industriais – Locone e Minheuene localizadas no Posto Administrativo de Muano, Distrito de Nacala, Província de Nampula – aprovadas pelos Decretos nº 50 e 51/2011 de 10 de Outubro, respectivamente. Existem outras zonas francas industriais que foram aprovadas para projectos específicos, como é o caso da Mozal, do projecto de areias pesadas de Moma ou limpopo Corridor sands.

² Foi criada a Zona Económica Especial de Nacala através do Decreto nº 76/2007, de 18 de Dezembro.

▪ **Deduções à matéria colectável:**

- Custos com a modernização e introdução de novas tecnologias: consiste na dedução, até ao limite de 10% da matéria colectável, do valor investido em equipamento especializado, durante os primeiros cinco anos do projecto de investimento;
- Custos com formação profissional – consiste na dedução do valor dos custos realizados com a formação profissional, durante os primeiros cinco anos do início de actividade, até ao limite de 5% da matéria colectável ou 10% se se tratar de formação profissional para a utilização de equipamento considerado de novas tecnologias.

▪ **Deduções à colecta:**

- Crédito fiscal por investimento – consiste numa dedução à colecta de IRPC, durante cinco exercícios fiscais, de uma percentagem do total do investimento realizado que poderá ser de:
 - 5% ou 10%, consoante se trate de investimentos na Cidade de Maputo ou nas restantes províncias, respectivamente;
 - 20%, em caso de investimento em zonas de rápido desenvolvimento.

▪ **Isenções:**

- Investimentos nas áreas de investigação científica, desenvolvimento de tecnologias de informação e comunicação, levados a cabo em parques de Ciência e Tecnologia: isenção de IRPC nos primeiros cinco exercícios;
- Operadores e empresas de Zonas Francas Industriais: isenção de IRPC nos primeiros dez exercícios;
- Empresas de Zonas Francas Isoladas¹: isenção de IRPC nos primeiros cinco exercícios;
- Operadores de Zonas Económicas Especiais: isenção de IRPC nos primeiros cinco exercícios;
- Empresas de Zonas Económicas Especiais: isenção de IRPC nos primeiros três exercícios.

▪ **Redução da taxa do IRPC e o diferimento do pagamento deste:**

- Criação de infra-estruturas básicas de utilidade pública: redução da taxa do IRPC em 80%, nos primeiros cinco exercícios fiscais; em 60%, do 6º ao 10º exercício fiscal e em 25%, do 11º ao 15º exercício fiscal;

¹ Aprovadas nos termos do Regulamento de Zonas Francas (Diploma Ministerial nº 202/2010, de 24 de Novembro)

- Investimentos nas áreas da agricultura e aquacultura: redução da taxa do IRPC em 80% até 2015, e em 50% até 2025;
- Investimentos nas áreas de investigação científica, desenvolvimento de tecnologias de informação e comunicação, levados a cabo em parques de Ciência e Tecnologia: redução da taxa do IRPC em 50%, do 6º ao 10º exercício fiscal, e em 25%, do 11º ao 15º exercício fiscal;
- Operadores e empresas de Zonas Francas Industriais: redução da taxa do IRPC em 50%, do 11º ao 15º exercício fiscal, e em 25%, pela vida do projecto;
- Empresas de Zonas Francas Isoladas¹: redução da taxa do IRPC em 50%, do 6º ao 10º exercício fiscal, e em 25%, pela vida do projecto;
- Operadores de Zonas Económicas Especiais: redução da taxa do IRPC em 50%, do 6º ao 10º exercício fiscal, e em 25%, pela vida do projecto;
- Empresas de Zonas Económicas Especiais: redução da taxa do IRPC em 50%, do 4º ao 10º exercício fiscal, e em 25%, do 11º ao 15º exercício fiscal;
- Empresas de Zonas Económicas Especiais de serviços: redução da taxa do IRPC em 50% durante um período de cinco exercícios fiscais.



Os sujeitos passivos que gozam dos benefícios fiscais acima indicados devem apresentar, junto à declaração de rendimentos:

A declaração (M/1-BF) dos benefícios usufruídos em cada exercício fiscal;

Uma declaração segundo modelo aprovado indicando o valor do investimento realizado;

A origem das compras e despesas que dão lugar às deduções, com indicação do número de factura, nome de fornecedor, importância e montante total a deduzir, bem como as amortizações aceleradas efectuadas.

7 REGIME DE TRANSPARÊNCIA FISCAL

7.1 Em que consiste este regime?

Art.6 do CIRPC

O regime de transparência fiscal consiste, genericamente na imputação aos sócios dos rendimentos obtidos por determinadas sociedades residentes em território moçambicano, independentemente de ter havido ou não distribuição de lucros.

As sociedades, abrangidas por este regime, apuram a matéria colectável de acordo com as regras do Código do IRPC como qualquer outra sociedade, sendo essa matéria colectável depois imputada a cada sócio, de acordo com a proporção que resulta do acto constitutivo das sociedades, ou na falta desses elementos, em partes iguais. Sendo os sócios na maior parte dos casos pessoas singulares, o montante a imputar será englobado no rendimento global como rendimento líquido da 2ª categoria para efeitos de tributação em IRPS.

Assim, a obrigação de pagamento do imposto deixa de ser das referidas sociedades, recaindo sobre as pessoas singulares ou colectivas que as constituam.

Refira-se que, apesar das sociedades “transparentes” não serem tributadas em IRPC, excepto quanto ao pagamento especial por conta (PEC) e nas situações de aplicação de tributação autónoma continuam a ter obrigações declarativas, na medida em que é com base na declaração de rendimentos que é determinada a matéria colectável que cabe a cada sócio.

O regime de transparência fiscal visa:

- Eliminar a dupla tributação económica dos lucros distribuídos, na medida em que os lucros incluídos na matéria colectável passam apenas a ser tributados na esfera dos sócios, deixando de serem tributados pela sociedade que os gerou;
- Tributar os destinatários dos rendimentos independentemente da forma jurídica adoptada;
- Tributar os sócios na proporção da matéria colectável que lhes couber, independentemente da política de distribuição de lucros da sociedade.

7.2 Quais as sociedades abrangidas por este regime?

As sociedades abrangidas por este regime são:

- Sociedades civis não constituídas sob forma comercial;
- Sociedades de profissionais;
- Sociedades de simples administração de bens, cuja maioria do capital social pertença, directa ou indirectamente, durante mais de 180 dias do exercício social, a um grupo familiar¹ ou cujo capital social pertença, em qualquer dia do exercício social, a um número de sócios não superior a cinco e nenhum deles seja pessoa colectiva de direito público.

¹ Entende-se por grupo familiar, o constituído por pessoas unidas por vínculo conjugal ou de adopção e bem assim de parentesco ou afinidade na linha recta ou colateral até ao 4º grau, inclusive.

7.2.1 Sociedades civis não constituídas sob forma comercial

Consideram-se sociedades civis não constituídas sob forma comercial, as sociedades de pessoas que não visam a prática de actos de comércio e que estão subordinadas à lei civil.

7.2.2 Sociedades de profissionais

Consideram-se sociedades de profissionais, as que cumulativamente reúnem estes 3 requisitos:

- A actividade profissional exercida consta da lista da Classificação das Actividades Económicas Moçambicanas por Ramos de Actividade (CAE);
- Todos os sócios são profissionais dessa actividade;
- Se os sócios fossem considerados individualmente, ficariam enquadrados na segunda categoria de rendimentos para efeitos do IRPS.

Exemplo:

Alexandre, Inácio e José, três engenheiros, abriram um gabinete de projectos de engenharia, tendo os 3 sócios quotas iguais. Em 2008, a sociedade obteve uma matéria colectável de 3.000.000 MT.

Esta sociedade está sujeita ao regime de transparência fiscal, pelo que não é tributada em IRPC. A matéria colectável será dividida em partes iguais, sendo que cada sócio irá declarar, na sua declaração de rendimentos de 2008 para efeitos de tributação em IRPS, 1.000.000 MT, como rendimento da 2ª categoria.

Refira-se que, caso tenha havido ou não distribuição de lucros, esse facto é fiscalmente irrelevante.

7.2.3 Sociedades de simples administração de bens

Considera-se uma sociedade de simples administração de bens, a sociedade que limita a sua actividade:

- à administração de bens ou valores mantidos como reserva ou para fruição; ou
- à compra de prédios para habitação dos seus sócios.

Pode ainda a sociedade de simples administração de bens exercer conjuntamente outras actividades desde que os proveitos relativos a esses bens, valores ou prédios atinjam, na média dos últimos três anos, mais de 50% da média, durante o mesmo período, da totalidade dos seus proveitos.

Exemplo:

A sociedade X, para além de administrar bens, exerce outras actividades e apresentou nos últimos 3 anos os seguintes proveitos em MT:

Ano	Administração de Bens	Outras Actividades	Total dos Proveitos
2006	480.000	300.000	780.000
2007	550.000	600.000	1.150.000
2008	600.000	650.000	1.250.000

Versão: IRPC 03
 Dezembro 2011
 Página 31
 Como a média dos proveitos relativos à actividade de administração de bens nos últimos 3 anos é superior a 50% da média do total dos proveitos ($0.5 \times 1.060.000 = 530.000$), a sociedade X é abrangida pelo regime de transparência fiscal.

Total	1.630.000	1.550.000	3.180.000
Média dos últimos 3 anos	543.333		1.060.000

8 DETERMINAÇÃO DA MATÉRIA COLECTÁVEL

Antes de iniciar este capítulo sobre a determinação da matéria colectável, apresenta-se a fórmula geral de cálculo do IRPC:

Fórmula de cálculo do IRPC		
	Matéria colectável	Capítulo 8, 9, 10 e 11
×	Taxa	Capítulo 12
=	Colecta do IRPC	Capítulo 13
-	Deduções à colecta	
=	IRPC liquidado	Capítulo 13 e 14
-	Retenções na fonte	
-	Pagamentos por conta	
=	IRPS a pagar ou a receber	

Como se pode verificar pelo quadro acima, a matéria colectável é o valor sobre o qual se aplica a taxa do imposto, sendo neste capítulo explicado como se determina a matéria colectável, que como iremos ver, é diferente consoante o sujeito passivo e o regime de escrituração em que se insere.

8.1 Métodos e regras de determinação da matéria colectável

8.1.1 Quais são os métodos de determinação da matéria colectável?

Existem vários métodos de determinação da matéria colectável que se dividem em métodos directos e indirectos, como a seguir se indicam:

- Métodos directos:
 - Regime de contabilidade organizada;
 - Regime de escrituração simplificada;
 - Métodos indirectos:
 - Regime simplificado de determinação do lucro tributável;
 - Métodos indirectos de correcção
-

A diferença entre os métodos directos e indirectos é que os métodos directos têm por base uma contabilidade enquanto que os outros se baseiam em estimativas. Os métodos indirectos de correcção são métodos de recurso residual, utilizados pela Autoridade Tributária quando não seja possível aplicar os outros.

Neste capítulo, iremos cingir-nos a determinação da matéria colectável dos sujeitos passivos com base nos métodos directos, sendo os métodos indirectos desenvolvidos no capítulo 9.

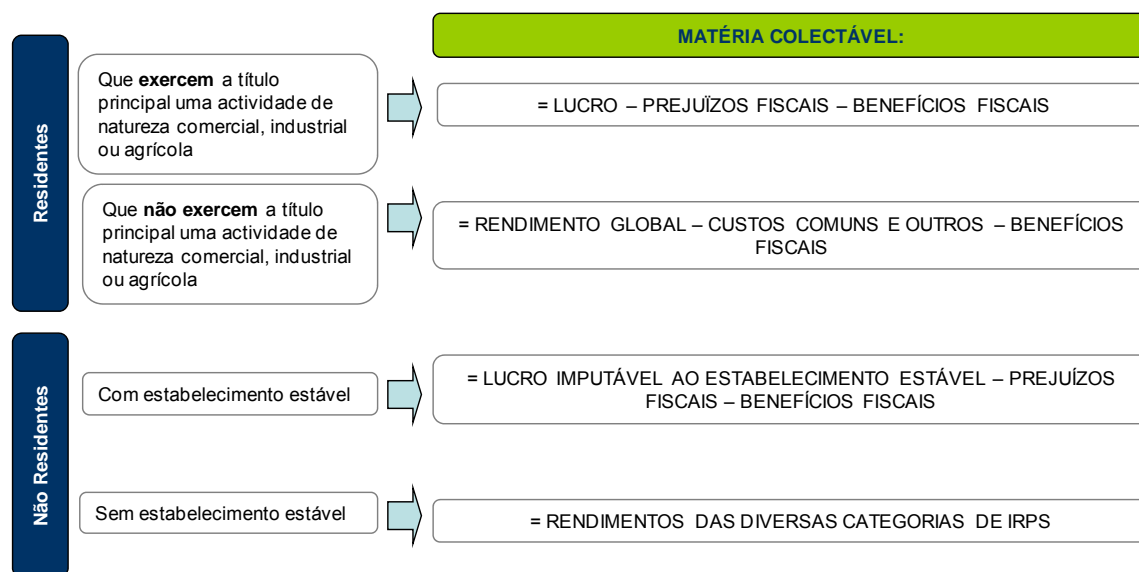
8.1.2 Quais são as regras de determinação da matéria colectável?

Art.15 do CIRPC

As regras de determinação da matéria colectável variam em função de:

- local de residência da entidade;
- exercício da actividade comercial, industrial ou agrícola, a título principal, ou não;
- existência de estabelecimento estável a que sejam imputáveis os rendimentos para as entidades não residentes.

Assim, a seguir se descreve a fórmula de cálculo da matéria colectável em função desses critérios:



Note-se que, não se aplicam as deduções à base do imposto referentes aos prejuízos fiscais e benefícios fiscais, sempre que:

- haja lugar à determinação do lucro tributável por métodos indirectos (ver capítulo 9), incluindo o regime simplificado de determinação do lucro tributável;
- se opte pelo regime de escrituração simplificada.

8.2 Determinação da matéria colectável de sujeitos passivos residentes que exercem a título principal uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola

A matéria colectável dos sujeitos passivos residentes que exercem a título principal uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola é determinada de acordo com o regime em que se inserem, que são três:

- Regime de contabilidade organizada;
- Regime de escrituração simplificada;
- Regime simplificado de determinação do lucro tributável.

O regime de contabilidade organizada é de aplicação obrigatória para:

- As sociedades comerciais ou civis sob forma comercial, incluindo as cooperativas, cujo volume de negócios, relativo ao ano anterior seja igual ou superior a 2.500.000 MT;
- As empresas públicas, sociedades anónimas e em comandita por acções.

Os sujeitos passivos não enquadrados no regime de contabilidade organizada podem optar pelo regime de escrituração simplificada ou pelo regime simplificado de determinação do lucro tributável.

Com base na Declaração Periódica de Rendimentos¹, apresenta-se a fórmula de cálculo da matéria colectável para os sujeitos passivos com contabilidade organizada ou com escrituração simplificada:

Apuramento do matéria colectável		
	Resultado do exercício	201*
+	Variações patrimoniais positivas não reflectidas no resultado líquido	202
-	Variações patrimoniais negativas não reflectidas no resultado líquido	203
=	Resultado antes da aplicação das correcções fiscais	204
A acrescentar	Matéria colectável imputada por sociedades transparentes	205
	Reintegrações e amortizações não aceites como custo	206
	Despesas ilícitas, prémios de seguros e contribuições para fundos de pensões não aceites como custo	207
	Provisões não dedutíveis ou para além dos limites legais	208
	Realizações de utilidade social que sejam atribuídas individualmente e revistam a natureza de rendimentos de trabalho dependente, seguros de doença e encargos com pensionistas	209
	Donativos não previstos ou para além dos limites legais	210
	IRPC	211
	Impostos e encargos de responsabilidade de outrem	212
	Multas, juros compensatórios e encargos pela prática de infracções	213
	Indemnizações por eventos seguráveis	214
	50% das despesas com ajudas de custo e de compensação pela utilização de viatura do trabalhador não facturadas a clientes	215
	80% das despesas de representação escrituradas a qualquer título	216
	Despesas confidenciais e/ou não documentadas	217
	Importâncias devidas pelo aluguer sem condutor de viaturas ligeiras ou mistas na parte correspondente às reintegrações de viaturas não aceites como custo (na parte excedente a 800.000 MT)	218
	Combustíveis consumidos em excesso, ou em viaturas que não se prove estarem afectas ao exercício da actividade	219
	50% dos encargos com viaturas ligeiras de passageiros	220
	Menos valias contabilísticas	221
	Mais valias fiscais	222
	Correcções nos casos de crédito de imposto	223
	Correcções relativas a exercícios anteriores	224
	225	
	226	
A deduzir	Reposição ou redução de provisões tributadas	231
	Mais valias contabilísticas	232
	Menos valias fiscais	233

¹ A Declaração de rendimentos (Modelo 22) encontra-se desactualizada, uma vez que não contempla as alterações ao Código do IRPC introduzidas pelo Decreto nº 20/2009 de 10 de Setembro. Assim, na falta de campo apropriado, para fazer reflectir os ajustamentos ao resultado do exercício, dever-se-á usar os campos em branco 225, 226, 238 e 239 da Declaração.

Apuramento do matéria colectável		
	Restituição de impostos não dedutíveis e excesso de estimativa para impostos	234
	Dupla tributação económica de lucros distribuídos	235
	Actualização de encargos de exploração silvícolas plurianuais	236
	Benefícios fiscais (ver secção 6.2)	237
		238
		239
=	Lucro tributável	252
-	Prejuízo fiscal	267
-	Benefícios fiscais (ver secção 6.2)	268
=	Matéria colectável	269

* correspondente ao número do campo da Declaração de Rendimentos M/22

Assim, para o apuramento da matéria colectável, é necessário determinar o lucro tributável que resulta do somatório do resultado do exercício e das variações patrimoniais positivas e negativas não reflectidas nesse, determinados com base na contabilidade e eventualmente corrigidos nos termos do Código do IRPC.

Art.17 do CIRPC

O apuramento do resultado do exercício é feito com base:

- Para os sujeitos passivos com contabilidade organizada,
 - no Plano Geral de Contabilidade (PGC-NIRF ou PGC-PE) e outras disposições legais em vigor para o respectivo sector de actividade, sem prejuízo da observância das disposições do CIRPC (ver secção 14.4.1);
- Para os sujeitos passivos com escrituração simplificada,
 - nos registos e regras estabelecidos para o regime escrituração simplificada (ver secção 14.4.2).
- No caso das cooperativas, o resultado do exercício corresponde aos excedentes líquidos.

Nas secções que se seguem, iremos analisar as regras estabelecidas pelo Código do IRPC para a determinação da matéria colectável de sujeitos passivos residentes que exercem a título principal uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola.

8.2.1 Quais os critérios para imputar os proveitos e custos ao exercício?

Art.18 do CIRPC

O lucro tributável é determinado em cada exercício económico, com base nos proveitos e custos de acordo com o princípio contabilístico de especialização dos exercícios. Este princípio consiste em reconhecer os proveitos e custos quando obtidos ou ocorridos, independentemente, do seu recebimento ou pagamento, devendo os mesmos ser incluídos nas demonstrações financeiras dos períodos a que respeitam.

Assim, importa definir qual o critério para definir como imputar os proveitos e custos a cada exercício.

Princípio de especialização do exercício:

Regra geral: Os proveitos e os custos são imputados ao exercício a que dizem respeito, devendo para o efeito considerar-se as seguintes datas:

No caso de Vendas:

- a data da entrega ou expedição dos bens, ou se anterior,
- a data de transferência de propriedade

No caso de Prestações de Serviços:

- a data de conclusão do serviço, excepto: na prestação de mais um acto ou numa prestação continuada ou sucessiva, em que os custos e proveitos deverão ser levados a resultados numa medida proporcional à da sua execução (ver secção 8.2.2).

Excepção à regra: Os proveitos e os custos que dizem respeito a anos anteriores só são imputáveis ao exercício quando na data do encerramento das contas daquele a que deveriam ter sido imputados eram imprevisíveis ou manifestamente desconhecidos.

Refira-se ainda que:

- Os proveitos ou ganhos e os custos ou perdas, assim como quaisquer outras variações patrimoniais, relevados na contabilidade em consequência da utilização do método de equivalência patrimonial¹ para valorizar os investimentos em associadas, não concorrem para a determinação do lucro tributável, devendo ser considerados como proveitos ou ganhos para efeitos fiscais os lucros atribuídos no exercício em que se verifica o direito aos mesmos²;
- Os subsídios governamentais cujo recebimento não dependa de qualquer condição ou limitação são imputáveis ao exercício numa base sistemática, durante os períodos necessários para compensar os custos com eles relacionados²;
- Os custos e proveitos originados pelos instrumentos financeiros valorizados pelo método do custo amortizado³ são imputados ao exercício a que respeitem 2.
- Os sujeitos passivos que têm como objecto a produção e venda de produtos agrícolas e de outros activos biológicos⁴, que:
 - disponham de adequados registos e controlo sobre o ciclo de produção, incluindo a orçamentação e o acompanhamento dos custos ou gastos, e
 - cujo produto final tenha uma cotação de mercado previamente estimada e divulgada

¹ Método de equivalência patrimonial consiste na substituição no balanço da empresa consolidante do valor contabilístico das partes de capital por ela detidas pelo valor que proporcionalmente lhe corresponde nos capitais próprios da empresa participada.

² Disposição introduzida pela Lei nº 20/2009, de 10 de Setembro

³ O método do custo amortizado tem subjacente o conceito do valor temporal do dinheiro, a que corresponde um exercício de actualização de acordo com o método do juro efectivo, que consiste em imputar um rendimento (ou gasto) dos juros durante o período relevante.

⁴ Activos biológicos são animais ou plantas vivos.

- podem reconhecer os proveitos e os respectivos custos, à medida que evolui o ciclo produtivo, de acordo com a percentagem de cumprimento do referido ciclo e mensurados, tendo por base as cotações estimadas e o total de custos orçamentados 2.

8.2.2 Quais os critérios para imputar os proveitos e custos a actividades plurianuais?

As actividades plurianuais são aquelas em que o ciclo de produção ou tempo de construção seja superior a um ano, pelo que, os custos e proveitos se repartem por mais de um exercício, através de critérios definidos por lei.

8.2.2.1 Explorações silvícolas plurianuais

No caso das explorações silvícolas plurianuais, em que os primeiros anos são de plantação, apresentando nestes elevados custos, o Código do IRPC estabelece critérios no sentido de equilibrar os custos e os proveitos.

Assim, os encargos suportados no ciclo de produção devem ser imputados em função da percentagem que a extracção efectuada no exercício represente na produção total do mesmo produto e, ainda, não considerada em exercício anterior.

O Código ainda prevê que os custos imputados em função de referida percentagem sejam actualizados através de coeficientes de desvalorização da moeda. Tendo presente que não existe publicação dos referidos coeficientes, recomenda-se que os mesmos sejam propostos à Administração Tributária para efeitos da sua aprovação.

8.2.2.2 Obras plurianuais

Art.19 do CIRPC

No caso das obras plurianuais, existem os seguintes critérios para imputação dos proveitos e custos:

- Critério da percentagem de acabamento;
- Critério de encerramento da obra.

A aplicação de cada um destes critérios depende da natureza da obra, sendo que o critério da percentagem de acabamento é obrigatório quando:

- Se verificarem cumulativamente estas duas condições:
 - Emissão de facturas parciais do preço (no caso de obras em regime de empreitada), e
 - Grau de acabamento das obras correspondente aos montantes facturados;
- Ou,
- Sejam efectuadas obras por conta própria, em que estas são vendidas fraccionadamente à medida que forem sendo concluídas e entregues aos adquirentes, ainda que não sejam conhecidos exactamente os custos totais das mesmas.

No caso de aplicação deste critério, os proveitos são reconhecidos com base nos montantes facturados ou com base no grau de acabamento da obra quando inferior à percentagem de facturação. Para o efeito, o grau de acabamento (GA) de uma obra é calculado da seguinte forma:

$$GA = \frac{\text{Custos incorporados na obra}}{\text{Custos incorporados na obra} + \text{Custos estimados para sua conclusão}}$$

Não se verificando os referidos requisitos para aplicação do critério da percentagem de acabamento, deve-se adoptar o critério de encerramento da obra.

No caso de aplicação do critério de encerramento da obra, os custos e proveitos são imputados quando a obra estiver concluída.

Para efeitos de aplicação deste critério, uma obra é considerada concluída quando:

- o grau de acabamento da obra for igual ou superior a 95% e o preço esteja estabelecido no contrato ou seja conhecido o preço de venda;
- se verifique a recepção provisória da obra pelo dono da obra, nos casos de obras públicas em regime de empreitada.

Sempre que sejam apurados resultados relacionados com obras, cujos custos totais necessários para o seu acabamento ainda não tenham sido suportados, poderá ser considerada como receita antecipada uma parte dos proveitos correspondente aos custos estimados a suportar.



As empresas que tenham por actividade a execução de obras de carácter plurianual devem:

Adoptar um critério único de apuramento de resultados para obras de idêntica natureza;

Manter o critério adoptado até ao final da obra;

excepto nos casos em que haja autorização prévia da Administração Tributária.

Exemplo 1:

Simão em 2007, foi contratado para uma realizar uma empreitada, tendo sido acordado com o cliente que a facturação será efectuada em 4 facturas de igual valor em função da percentagem de acabamento da obra, ou seja:

- 1ª factura, quando 25% da obra estiver concluída;
- 2ª factura, quando 50% da obra estiver concluída;
- 3ª factura, quando 75% da obra estiver concluída;
- Última factura, quando a obra estiver totalmente concluída.

Em cada factura, é feita uma retenção de 5% a título de garantia para boa execução da obra.

A empreitada foi adjudicada pelo valor 1.100.000 USD, sendo que os custos incorridos nos 2 anos de execução foram de 800.000 USD.

Apuramento dos resultados fiscais nos anos de execução da empreitada:

Ano 2007:

	31.12.2007	USD
A	Custos incorridos	460.000
B	Grau de acabamento	(1) 57,50%
C	1ª Factura	(2) 275.000
D	2ª Factura	(2) 275.000
E	Montantes das Retenções efectuadas [5% x (C+D)]	27.500
Resultado fiscal 2007		
F	Custos fiscais (50% x 800.000)	(3) 400.000
G	Proveitos fiscais (C+D) - E	(4) 522.500
H	Resultado fiscal (G-F)	122.500

Notas:

- (1) Grau de acabamento = $460.000 / 800.000 \times 100$
- (2) Valor de cada factura = $25\% \times 1.100.000$
- (3) Os custos fiscais serão os subjacentes à facturação emitida, devendo os remanescentes ser considerados em obras em curso. Assim, como foi facturado 50% do valor da empreitada, os custos fiscais serão equivalentes a um grau de acabamento de 50%.
- (4) Os proveitos fiscais correspondem aos montantes das facturas menos as garantias efectuadas. As garantias são apenas consideradas proveitos:
 - nos exercícios do período de garantia em montantes equivalentes aos custos, ou
 - no exercício da recepção definitiva da obra, em caso de saldo positivo entre os custos incorridos no período de garantia e o valor das retenções.

.../...

...Exemplo 1

Ano 2008:

	31.12.2008	USD
A	Custos incorridos	340.000
B	Trabalhos em curso	60.000
C	Grau de acabamento	(1) 100%
D	3ª Factura	(2) 275.000
E	Última Factura	(2) 275.000
F	Montantes das Retenções efectuadas [5% x (C+D)]	27.500
Resultado fiscal 2008		
G	Custos fiscais (50% x 800.000)	(3) 400.000
H	Proveitos fiscais (D+E) - F	(4) 522.500
I	Resultado fiscal (H-G)	122.500

Notas:

- (1) O saldo dos custos dos trabalhos em curso é igual à percentagem não facturada relativamente ao grau de acabamento de 2007, ou seja 7.5%. Assim, os custos correspondentes aos 7.5% são de: $7.5\% \times 460.000 / 57.5\%$
- (2) Valor de cada factura = $25\% \times 1.100.000$
- (3) Os custos fiscais serão os subjacentes à facturação emitida, ou seja os restantes 50% do valor da empreitada, na medida em que a obra foi concluída neste exercício.
- Os proveitos fiscais correspondem aos montantes das facturas menos as garantias efectuadas.

Exemplo 2:

Alfredo, construtor civil, construiu em 2008, um prédio de 10 apartamentos, tendo concluído e vendido metade nesse ano pelo valor total de 25.000.000 MT. Os custos imputáveis aos apartamentos foram de 20.750.000 MT. Contudo, os espaços exteriores estão ainda por executar e Alfredo estima gastar 800.000 MT. Os custos dos espaços exteriores são imputados de igual forma a cada apartamento e representam no valor do preço de venda uma percentagem de 3,4%.

Apuramento do resultado fiscal de 2008:

	31.12.2008	MT
A	Custos incorridos	20.750.000
B	Grau de acabamento	50%
C	Facturas	25.000.000
Resultado fiscal 2008		
G	Custos fiscais (=A)	20.750.000
H	Proveitos fiscais	(1) 24.150.000
I	Resultado fiscal (H-G)	3.400.000

Nota:

- (1) Os proveitos fiscais correspondem ao valor das facturas menos a percentagem dos proveitos correspondentes aos espaços exteriores ($25.000.000 - 3,4\%$). Assim, é diferido uma parte dos proveitos, sendo estes reconhecidos no exercício em que ocorrem os custos referentes aos espaços exteriores.

8.2.3 O que se consideram proveitos ou ganhos?

Art. 20 do CIRPC

Para efeitos fiscais, consideram-se proveitos ou ganhos, os derivados de operações de qualquer natureza, independentemente se provêm ou não de uma actividade principal ou se são normais ou ocasionais, e designadamente os resultantes de:

- vendas ou prestações de serviços, descontos, bónus e abatimentos;
- comissões e corretagens;
- rendimentos de imóveis;
- rendimentos de carácter financeiro (juros, dividendos e outras participações em lucros, diferenças de câmbio, desde que realizadas¹ prémios de emissão de obrigações...);
- remunerações auferidas pelo exercício de cargos sociais;
- rendimentos de bens ou valores mantidos como reserva;
- rendimentos da propriedade industrial ou outros análogos;
- prestações de serviços de carácter científico ou técnico;
- mais-valias realizadas;
- indemnizações auferidas a qualquer título;
- subsídios ou subvenções de exploração;
- valorização dos activos biológicos²;
- anulações de amortizações extraordinárias, desde que estas tenham sido solicitadas e autorizadas pela Direcção da Área Fiscal competente².

Contudo, não são considerados como proveitos ou ganhos do exercício²:

- os resultantes de operações de concentração de actividades empresariais, tais como fusões de sociedades e aquisições de activos e passivos, desde que os bens, direitos e obrigações transferidos constituam uma universalidade;
- os resultantes de aumentos de valor de mercado dos activos tangíveis de investimento;
- os resultantes de alterações de valor de mercado de activos e passivos financeiros, excepto quando este for comprovável por referência a uma bolsa de valores;
- os resultantes do diferimento do IRPC e de quaisquer outros impostos que directa ou indirectamente incidam sobre os lucros.

¹ A partir de 1 de Janeiro de 2010, passam a ser consideradas como proveitos apenas as diferenças cambiais que forem realizadas de acordo com a Lei nº 20/2009, de 10 de Setembro

² Disposição introduzida pela Lei nº 20/2009, de 10 de Setembro que entrou em vigor a 1 de Janeiro de 2010

8.2.4 O que se consideram variações patrimoniais positivas?

Art. 21 do CIRPC

As variações patrimoniais que resultem de operações com implicações no património, qualificam-se como positivas ou negativas, consoante o património aumenta ou diminui o seu valor.

Como anteriormente mencionado na fórmula de cálculo da matéria colectável, as variações patrimoniais positivas não reflectidas no resultado do exercício são acrescidas no campo 202 do M/ 22. As variações patrimoniais positivas não reflectidas no resultado do exercício são as que decorrem de operações que não são registadas em contas de exploração (conta 7), como por exemplo:

- os ganhos resultantes da venda de partes de capital próprio;
- subsídios recebidos que não se destinem a investimentos amortizáveis nem à exploração (ex: doações).

Contudo, as seguintes variações patrimoniais não concorrem para a formação do lucro tributável, pelo que não são acrescidas ao resultado líquido:

- as entradas de capital, incluindo os prémios de emissão de acções, bem como as coberturas de prejuízos, a qualquer título, feitas pelos titulares do capital;
- as mais-valias potenciais ou latentes, ainda que expressas na contabilidade (ex: valorização de um prédio do activo por via de reavaliação e aumento da cotação de acções detidas em carteira)
- os incrementos patrimoniais sujeitos a imposto sobre as sucessões e doações;
- as contribuições, incluindo a participação nas perdas, do associado ao associante, no âmbito da associação em participação e da associação à quota;
- as resultantes dos efeitos do diferimento do IRPC e de quaisquer outros impostos que directa ou indirectamente incidam sobre os lucros¹.

8.2.5 O que se consideram custos ou perdas?

Art. 22 e 23 do CIRPC

Para efeitos fiscais, só são aceites como custos ou perdas os que cumulativamente reúnem as seguintes condições:

- Estarem comprovados;
- Serem indispensáveis para a obtenção dos proveitos ou ganhos sujeitos a imposto ou para manutenção da fonte produtora;

São considerados custos ou perdas designadamente os seguintes:

- encargos relativos à produção ou aquisição de quaisquer bens ou serviços (ex: matérias-primas, mão-de-obra, energia, manutenções, reparações ...);
- encargos de distribuição e venda, abrangendo os de transportes, publicidade e colocação de mercadorias;

¹ Disposição introduzida pela Lei nº 20/2009, de 10 de Setembro que entrou em vigor a 1 de Janeiro 2010

- encargos de natureza financeira (ex: juros de empréstimos aplicados na exploração, descontos, transferências, diferenças de câmbio, desde que realizadas¹, gastos com operações de crédito, cobrança de dívidas e emissão de títulos...);
- encargos de natureza administrativa (ex: remunerações, ajudas de custo, pensões ou complementos de reforma, material de consumo corrente, transportes, comunicações, rendas, contencioso, seguros, contribuições para fundos de pensões e para quaisquer regimes complementares da segurança social);
- encargos com análises, racionalização, investigação e consulta;
- encargos fiscais e parafiscais a que estiver sujeito o contribuinte, com excepção dos mencionados na secção 8.2.5.7;
- reintegrações e amortizações;
- provisões ou perdas por imparidade 1²;
- menos valias realizadas;
- indemnizações resultantes de eventos cujo risco não seja segurável;
- encargos com campanhas publicitárias³ 2;
- encargos com aumentos de capital, transformação jurídica das sociedades, emissão de obrigações, prospecção, pesquisas e estudos⁴;
- encargos relativos a gratificações e outras remunerações do trabalho de membros de órgãos sociais e trabalhadores da empresa, a título de participação nos resultados, desde que as importâncias sejam pagas ou colocadas à disposição dos beneficiários até ao fim do exercício seguinte 2;
- encargos resultantes da valorização de activos biológicos 2.

As despesas ilícitas, ou seja, as que decorrem de comportamentos que indicie a violação da lei moçambicana não são considerados custos, devendo os mesmos serem acrescidos ao resultado do exercício no campo 207 do M/22 quando estes tenham sido contabilizados. Para além destas despesas não serem aceites fiscalmente, também são tributados autonomamente à taxa de 35% (ver secção 12).

8.2.5.1 Rendas de locação financeira

Art. 23 do CIRPC

As rendas de locação financeira pagas ao locador não são dedutíveis na parte da renda destinada a amortização financeira (capital), na medida em que os bens adquiridos por via de locação financeira são contabilizados no imobilizado e as respectivas amortizações técnicas já são consideradas como custo fiscal.

Note-se que a parte das rendas referentes aos encargos financeiros (juros) são custos dos exercícios em que os mesmos ocorrem.

¹ A partir de 1 de Janeiro de 2010, passam a ser considerados como custos apenas as diferenças cambiais que forem realizadas de acordo com a Lei n.º 20/2009, de 10 de Setembro

² Perda por imparidade é a parte da quantia registada de um activo que excede a sua quantia recuperável.

³ Consideram-se campanhas publicitárias as acções de lançamento de marcas, produtos e/ou serviços com projecção económica num horizonte temporal superior a um ano.

⁴ Disposição introduzida pela Lei n.º 20/2009, de 10 de Setembro que entrou em vigor a 1 de Janeiro de 2010

8.2.5.2 Realizações de utilidade social, seguros e contribuições para fundos de pensões

Art. 23, 31 a 33 do CIRPC

Apresentam-se resumidamente no quadro seguinte as condições e limites para que os encargos com realizações de utilidade social, seguros e contribuições para fundos de pensões sejam aceites como custos:

Encargos com:	Considerados custos do exercício nas seguintes condições cumulativas:	Até ao limite de:
Manutenção facultativa de creches, jardins-de-infância, cantinas, bibliotecas e escolas, prevenção e assistência médica e medicamentosa aos doentes infectados com "SIDA", bem como outras de natureza semelhante reconhecidas pela Administração Tributária.	<ul style="list-style-type: none"> Sejam em benefício do pessoal da empresa e seus familiares; Tenham carácter geral; Não revistam a natureza de rendimentos do trabalho dependente ou, sendo o caso, sejam de difícil individualização relativamente a cada um dos beneficiários. 	Sem limite
Contratos de seguros de doença e de acidentes pessoais, bem como com contratos de seguros de vida, que garantam, exclusivamente, o benefício de reforma, complemento de reforma, invalidez ou sobrevivência, a favor dos trabalhadores da empresa.	<ul style="list-style-type: none"> Benefícios atribuídos à generalidade dos trabalhadores; Benefícios atribuídos segundo um critério objectivo e idêntico para todos os trabalhadores; Seguros geridos e celebrados com seguradoras residentes; Não sejam considerados rendimentos de trabalho dependente. 	10% do total das despesas com remunerações ou 20% se os trabalhadores não tiverem direito a pensões da Segurança Social.
	<ul style="list-style-type: none"> Sejam considerados rendimentos de trabalho dependente e, portanto, sujeitos a IRPS 	Sem limite
Contribuições para fundos de pensões e equiparáveis ou para quaisquer regime complementares de segurança social que garantam, exclusivamente, o benefício de reforma, complemento de reforma, invalidez ou sobrevivência, a favor dos trabalhadores da empresa.	<ul style="list-style-type: none"> Benefícios atribuídos à generalidade dos trabalhadores; Benefícios atribuídos segundo um critério objectivo e idêntico para todos os trabalhadores; Fundos de pensões e equiparáveis constituídos de acordo com a legislação nacional; Sejam adoptadas as mesmas disposições do regime geral de segurança social quanto à idade da reforma e aos titulares de direito às correspondentes prestações; Não sejam considerados rendimentos de trabalho dependente. 	10% do total das despesas com remunerações ou 20% se os trabalhadores não tiverem direito a pensões da Segurança Social.
	<ul style="list-style-type: none"> Sejam considerados rendimentos de trabalho dependente e, portanto, sujeitos a IRPS 	Sem limite

Sempre que o somatório dos prémios e contribuições excedam os limites de 10% ou 20% das despesas com remunerações, consoante o caso, o excedente não é aceite como custo.

Refira-se ainda que poderão ser aceites como custos de acordo com determinadas condições estabelecidas no art. 33 do CIRPC:

- *As dotações destinadas à cobertura de responsabilidades com pensões do pessoal no activo em 31 de Dezembro do ano anterior ao da celebração dos contratos de seguro ou da entrada para fundos de pensões, por tempo de serviço anterior a essa data;*
- *As contribuições suplementares destinadas à cobertura de responsabilidades por encargos com pensões, quando efectuadas em consequência de alteração dos pressupostos actuariais em que se basearam os cálculos iniciais daquelas responsabilidades e desde que devidamente certificadas pelas entidades competentes.*

Sempre que, para efeitos fiscais, os referidos encargos não sejam aceites como custos, estes devem ser acrescidos ao resultado do exercício no campo 209 do M/22.

Refira-se ainda que, caso não tenham sido cumpridas as condições e os limites, na determinação dos custos para efeitos fiscais, relativos aos encargos com contratos de seguros ou contribuições para fundos de pensões e equiparáveis, bem como nos casos de regaste em benefício da entidade patronal será efectuada a seguinte correcção:

Art. 7 do RIRPC

IRPC liquidado desse exercício	
+	Taxa de IRPC x Prémios de contribuições considerados indevidamente como custo em cada um dos exercícios anteriores x 10% x n.º anos decorridos desde a data em que cada um daqueles prémios e contribuições foram considerados como custo

Em caso de resgate em benefício da entidade patronal:

- a parte do valor do resgate correspondente ao capital aplicado não será considerada como proveito do exercício;
- não se aplica a correcção acima mencionada, sempre que:
 - por via de transferência de responsabilidades, seja aplicada a totalidade do valor do resgate na celebração de outros contratos de seguro de vida com outras seguradoras residentes ou com empresas de seguros que estejam autorizadas a operar neste território em livre prestação de serviços ou, no caso de contribuições para fundos de pensões, com instituições autorizadas a aceitar contribuições para planos de pensões situadas em Moçambique;
 - for demonstrada a existência de excesso de fundos originada por cessação de contratos de trabalho, previamente aceite pela Administração Tributária.

8.2.5.3 Amortizações e reintegrações

Art. 26 do CIRPC

O regime das amortizações e reintegrações é regulamentado pela Portaria n.º20817, de 27 de Janeiro de 1968. Contudo, o Código do IRPC estabelece as condições e os limites para a aceitação das amortizações e reintegrações como custo fiscal.

Assim, para efeitos fiscais “são aceites como custos as reintegrações¹ e amortizações² de elementos do activo immobilizado sujeitos a deprecimento, que, com carácter repetitivo, sofrem perda de valor resultante da sua utilização, do decurso do tempo, do progresso técnico ou de quaisquer outras causas.”

¹ Termo aplicável aos bens do activo immobilizado corpóreo

² Termo aplicável aos bens do activo immobilizado incorpóreo

■ Quem pode considerar os custos das amortizações na sua contabilidade?

As amortizações e reintegrações dos elementos do activo immobilizado sujeitos a deprecimento são custos dedutíveis do exercício a que as mesmas respeitam pelo proprietário, ou, no caso de locação pela entidade que assume o risco da perda ou deterioração do bem.

■ Os bens são amortizados a partir de que data?

Os bens do activo immobilizado só se consideram sujeitos a deprecimento depois de entrarem em funcionamento, excepto em situações devidamente justificadas e aceites pela Administração Tributária. Assim, os bens do activo immobilizado podem ser reintegrados a partir do mês de funcionamento.

■ Durante quanto tempo podem os bens ser amortizados?

Os bens sujeitos a deprecimento têm um período de vida útil durante o qual estes podem ser amortizados.

A Portaria nº 20817, de 27 de Janeiro de 1968, estabelece um período de vida útil mínimo e máximo, sendo que o máximo representa o dobro do mínimo. O período mínimo de vida útil obtém-se através da seguinte operação:

$$\text{Período mínimo de vida útil (em anos)} = 100 / \text{taxa de amortização}$$

A adopção do período de vida útil máximo é sempre opcional.

■ Qual é o valor base para o cálculo das amortizações?

As amortizações e reintegrações são calculadas com base nos seguintes valores:

- Valor de aquisição, i.e, valor de compra, fabrico ou construção, acrescido de todas as despesas necessárias para colocar os elementos patrimoniais em condições de utilização;
- Valor contabilístico dos bens reavaliados, sempre que as reavaliações sejam efectuados de acordo com a legislação fiscal ou autorizadas pela Autoridade Tributária;
- Valor da avaliação, quando não seja conhecido o valor efectivo do bem, estando este sujeito a eventuais correcções por parte da Autoridade Tributária quando este for considerado excessivo.

■ Como se calculam as amortizações e reintegrações?

O cálculo das amortizações e reintegrações é efectuado, em regra, pelo método das quotas constantes. Contudo, outros métodos poderão ser utilizados, como por exemplo o método das quotas degressivas, consoante a natureza do deprecimento e devidamente autorizado pela Autoridade Tributária.

De acordo com o método das quotas constantes, as amortizações e reintegrações são calculadas da seguinte forma:

$$\text{Quota de amortização} = \text{Valor do bem} \times \text{taxa (\%)}$$

As taxas são as constantes das tabelas publicadas na Portaria n° 20817, de 27 de Janeiro de 1968.

Exemplo 1 - Cálculo das reintegrações de andaimes metálicos afectos à actividade de construção pelo método das quotas constantes.

Os andaimes foram adquiridos em 2008 por 15.000 MT.

De acordo com a tabela de amortizações e reintegrações da Portaria n° 20817, de 27-01-1968, a taxa é de 12,5%, pelo que o período mínimo de vida útil é de 8 anos (100/12,5).

Assim, as quotas anuais de reintegrações serão:

Exercício	Valor bruto do activo (a)	Quota anual de reintegração (b)	Quotas acumuladas	Valor líquido do activo (c)
2008	15.000	1875	1.875	13.125
2009	15.000	1875	3.750	11.250
2010	15.000	1875	5.625	9.375
2011	15.000	1875	7.500	7.500
2012	15.000	1875	9.375	5.625
2013	15.000	1875	11.250	3.750
2014	15.000	1875	13.125	1.875
2015	15.000	1875	15.000	0

(a) Valor bruto do activo = Valor de aquisição

(b) Quota anual de reintegração = 15.000 X 12,5%

(c) Valor líquido do activo = valor bruto do activo – valor acumulado das reintegração

Exemplo 2 - Cálculo das reintegrações de computadores afectos à actividade de uma empresa de contabilidade.

Foram adquiridos em 2008, 4 computadores no valor por 25.000 MT cada.

A tabela de amortizações e reintegrações da Portaria n° 20817, de 27-01-1968, não prevê nenhuma taxa para computadores devido à sua antiguidade. Contudo, tem sido aceite pela Administração Tributária a aplicação de uma taxa de 25%, pelo que o período mínimo de vida útil é de 4 anos (100/25).

Assim, as amortizações anuais, num sistema de quotas constantes serão de $4 \times (25\% \times 25.000) = 25.000$ MT.

Poderão ser contudo, aplicadas taxas diferentes às definidas na referida Portaria nos seguintes casos:

- Bens adquiridos em estado de uso – poderão ser aplicadas como taxas máximas as que permitem reintegrar o seu valor de aquisição dentro do período de vida útil que lhes resta;
- Bens reavaliados – poderão ser aplicadas como taxas máximas as necessárias para reintegrar totalmente o novo valor contabilístico tendo em conta a respectiva duração provável dos mesmos à data da reavaliação;

- Bens cujo o valor real ou duração provável dos mesmos tenha aumentado por via de grandes reparações e beneficiações – poderão ser reintegrados mediante a aplicação de taxas calculadas com base no período de utilidade esperada;
- Bens sujeitos a desgaste mais rápido do que o normal em consequência de laboração em dois ou mais turnos ou de outras causas devidamente justificadas – poderão as quotas anuais de reintegração aplicáveis a esses bens serem acrescidas até 50%, mediante aceitação da Administração Tributária;
- Imposição de taxas diferentes por lei ou cláusulas de contrato de concessão de bens públicos;
- Desvalorizações excepcionais provenientes de causas anormais devidamente comprovadas (ex: incêndios, inundações, obsolescência técnica derivada de inovações tecnológicas...) - poderão ser aplicadas taxas que se adequem à desvalorização desde que aceites pela Administração Tributária.

■ Quais são as reintegrações e amortizações não aceites como custo?

Art. 26, 27 e 39
do CIRPC

Não são aceites como custos para efeitos fiscais as seguintes reintegrações e amortizações:

- as correspondentes a elementos do activo immobilizado não sujeitos a deprecimento;
- as correspondentes ao valor dos terrenos;
- as que excedam os limites definidos anteriormente quanto às taxas a aplicar;
- as praticadas para além do período máximo de vida útil;
- as relativas a viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, na parte correspondente ao valor de aquisição ou de reavaliação excedente a 800.000 MT;

Para além das limitações referidas quanto às reintegrações das viaturas ligeiras de passageiros, não são ainda aceites como custos 50% das mesmas.
- as relativas a barcos de recreio, helicópteros e aviões de turismo e todos os encargos com estes relacionados, na parte correspondente ao valor de aquisição ou de reavaliação excedente a 800.000 MT;
- as reintegrações dos bens em que se tenha concretizado o reinvestimento do valor de realização, na parte correspondente às mais valias não tributadas (ver secção 8.2.9.3).

Se estes bens estiverem afectos a empresas exploradoras de serviço público de transportes, ou sejam destinados a ser alugados no exercício da actividade normal da empresa sua proprietária, não há qualquer limitação à aceitação dos custos para efeitos fiscais.



Refira-se que o facto das amortizações e reintegrações acima referidas não serem aceites fiscalmente como custo, não significa que as sociedades não possam contabilisticamente, para efeitos de gestão, calcular as amortizações de acordo com outros critérios.

Exemplo 1:

A empresa BETA adquiriu em 2008 uma viatura ligeira de passageiros pelo valor de 1.100.000 Meticais.

Cálculo das reintegrações aceites fiscalmente:

a) Não são aceites as reintegrações de viaturas ligeiras de passageiros > a 800.000MT, ou seja $[(1.100.000 - 800.000) \times 25\%] = 75.000\text{MT}$. Segundo este limite, seriam aceites como custo 200.000MT ($= 800.000 \times 25\%$), caso não houvesse mais nenhuma limitação fiscal.

b) Não são aceites 50% das reintegrações de viaturas ligeiras de passageiros, ou seja $(200.000 \times 50\%) = 100.000\text{MT}$.

Assim, só são aceites como custo dedutível 100.000MT, devendo ser acrescido ao resultado líquido 175.000MT: 75.000MT no campo 206 e 100.000MT no campo 220, do M/22.

Exemplo 2:

A empresa GAMA vendeu as suas instalações em 2009 pelo valor de 5.000.000MT, tendo obtido uma mais valia de 750.000MT. No mesmo ano, a empresa reinvestiu o valor de realização numas novas instalações que custaram 7.000.000MT.

Cálculo das reintegrações aceites fiscalmente:

O valor de aquisição das novas instalações para efeitos do cálculo das reintegrações é: $7.000.000 - 750.000 = 6.250.000\text{MT}$. Aplicando o método das quotas constantes e tendo presente que a quota de reintegração é de 2%, em cada exercício, durante 50 anos (optando pelo período mínimo de vida útil) serão aceites como custo: $6.250.000 \times 2\% = 125.000\text{MT}$.

Como o valor das reintegrações registadas na contabilidade é de 140.000MT ($= 7.000.000 \times 2\%$), durante a vida útil do bem, o resultado de cada exercício deverá ser corrigido em 15.000MT ($= 140.000 - 125.000$), registando este valor no campo 206 do M/22.

Para efeitos fiscais, em caso de reinvestimento do valor de realização, conforme se explica na secção 8.2.9.3, as mais valias realizadas não serão consideradas no lucro tributável. Contudo, não se trata de uma não tributação, mas de um diferimento no tempo da mesma, na medida em que esta ocorre à medida em que o bem está a ser reintegrado.

8.2.5.4 Provisões e Perdas por Imparidade¹

Art. 28 e 29 do
CIRPC

As provisões são criadas por via da previsão de encargos certos ou incertos de exercícios seguintes.

Contudo, para efeitos fiscais, só são aceites como custo as seguintes provisões² ou perdas por imparidade:

¹ A Lei nº 20/2009 de 10 de Setembro introduziu terminologia contabilística de perdas por imparidade

² O n.º2 do art. 29 do CIRPC estabelece que "o regime das provisões... é objecto de regulamentação". Contudo, à data do presente manual, a referida regulamentação não foi publicada.

- as constituídas para cobrir **créditos de cobrança duvidosa**, mediante aplicação da taxa de 1,5%, com limite acumulado de 6%, sobre o valor dos créditos resultantes da actividade normal da empresa existentes no fim do exercício.

Exemplo:

O balancete da empresa Y apresentou em 31.12.08 nas contas de devedores (somatório das contas clientes e outros devedores) um montante de 100.000MT. A empresa decidiu reforçar a conta de provisão para cobranças duvidosas em 1.500MT, sendo que esta conta passou a ter um saldo de 11.500MT.

Embora a provisão constituída corresponda a 1,5% do saldo das contas de devedores ($1,5\% \times 100.000 = 1.500\text{MT}$), esta não é aceite como custo, na medida em que o saldo acumulado da conta de provisão para cobranças duvidosas ultrapassa 6% do saldo das contas de devedores ($11.500 > (6\% \times 100.000)$).

Assim, os 1.500MT devem ser acrescidos ao resultado do exercício no campo 208 do M/22.

- as que visam cobrir as **perdas de valor** que sofrerem as **existências**, dentro do limite das perdas efectivamente observadas;
- as constituídas para fazer face a **obrigações e encargos derivados de processos judiciais em curso** por factos que determinariam a inclusão daqueles entre os custos do exercício;
- as constituídas, de harmonia com a disciplina **imposta pelo Banco de Moçambique**, pelas empresas sujeitas à sua supervisão, bem como as constituídas, de harmonia com a disciplina **imposta pela Inspeção-Geral de Seguros de Moçambique**, pelas empresas de seguros submetidas à sua supervisão, incluindo as provisões técnicas legalmente estabelecidas;
- as que, constituídas por empresas que exerçam a indústria extractiva do petróleo, se destinem à **reconstituição de jazigos**;
- as que, constituídas pelas empresas pertencentes ao sector das indústrias extractivas, visam fazer face aos **encargos com a recuperação paisagística e ambiental** dos locais afectos à exploração, após a cessação desta, nos termos da legislação aplicável.

Sempre que não se verifiquem os factos/eventos que originaram a constituição das provisões, bem como nos casos em que estas tiverem sido criadas para outros fins que não os acima mencionados, deve o valor dessas provisões ser acrescido ao resultado líquido do respectivo exercício para efeitos de determinação do lucro tributável (campo 208 do M/22).

Consideram-se, também, como custo fiscal os reforços das provisões efectuadas nos anos subsequentes à sua constituição e calculados com base no seu valor descontado pelo decurso da passagem do tempo (conceito do valor temporal do dinheiro) e reconhecidos contabilisticamente como custos financeiros¹

¹ Disposição introduzida pela Lei nº 20/2009, de 10 de Setembro



Refira-se que o facto das provisões acima referidas não serem aceites fiscalmente como custo, não significa que as sociedades não possam contabilisticamente, para efeitos de gestão, criar provisões de outra natureza ou valor.

8.2.5.5 Créditos incobráveis

Art. 30 do CIRPC

“Os créditos incobráveis só são de considerar directamente como custos ou perdas do exercício na medida em que tal resulte de processo de execução, falência ou insolvência.”

8.2.5.6 Donativos

Art. 34 e 35 do CIRPC

Os donativos concedidos, em dinheiro ou em espécie, são considerados custos do exercício nas condições estabelecidas no quadro seguinte:

Beneficiários dos donativos:	Até ao limite de:
Associações constituídas ao abrigo da Lei de livre associação (Lei nº 8/91, de 18 de Julho)	5% da matéria colectável do ano anterior
Outras associações ou entidades públicas ou privadas sem objectivos partidários que: <ul style="list-style-type: none"> ▪ Não tenham fins lucrativos e ▪ Desenvolvam acções no âmbito da Lei do Mecenato (Lei nº 4/94, de 13 de Setembro) 	
Pessoas jurídicas privadas, singulares ou colectivas que: <ul style="list-style-type: none"> ▪ Não tenham fins lucrativos e ▪ Levem a cabo ou apoiem, acções no âmbito da Lei do Mecenato 	
Estado e as autarquias	Sem limite

8.2.5.7 Outros encargos não dedutíveis para efeitos fiscais

Art. 36 do CIRPC

Para efeitos de determinação do lucro tributável, não são dedutíveis os seguintes encargos, mesmo quando contabilizados como custos ou perdas do exercício:

”...

- o IRPC e quaisquer outros **impostos que directa ou indirectamente incidam sobre os lucros**;

Sempre que estes impostos tenham sido reflectidos no resultado do exercício devem ser acrescidos ao mesmo no campo 211 do M/22.

- os impostos e quaisquer outros **encargos que incidam sobre terceiros que a empresa não esteja legalmente autorizada a suportar**;

Sempre que estes encargos tenham sido contabilizados como um custo, deve o respectivo valor ser acrescido ao resultado do exercício no campo 212 do M/22.

- as multas e demais **encargos pela prática de infracções**, de qualquer natureza, que não tenham origem contratual, incluindo os juros compensatórios;

Sempre que estes encargos tenham sido contabilizados como um custo, deve o respectivo valor ser acrescido ao resultado do exercício no campo 213 do M/22.

- as **indenizações** pela verificação de eventos cujo risco seja segurável;

Sempre que estas indenizações tenham sido contabilizadas como um custo, deve o respectivo valor ser acrescido ao resultado do exercício no campo 214 do M/22.

- **50% das despesas com ajudas de custo e de compensação pela deslocação em viatura própria do trabalhador, ao serviço da entidade patronal, não facturadas a clientes, escrituradas a qualquer título, excepto na parte em que haja lugar a tributação em sede de IRPS, na esfera do respectivo beneficiário;**

Sempre que estes encargos tenham sido contabilizados como um custo, deve o respectivo valor ser acrescido ao resultado do exercício no campo 215 do M/22.

Exemplo:

Uma empresa de consultoria sediada em Maputo foi contratada para efectuar um estudo de viabilidade económica para a prossecução de um empreendimento turístico na Beira, sendo que para o efeito, enviou um dos seus consultores até à Beira, onde permaneceu 3 dias.

Para fazer face aos custos com alimentação e alojamento o consultor recebeu a título de ajudas de custos 7.500MT. Tendo presente que as ajudas de custas atribuídas foram superiores às estabelecidas para os funcionários públicos, a parte excedente é tributada em IRPS. De acordo com o Despacho do MF de 1.11.2006, o limite diário das ajudas de custo mais elevado é de 2.000MT (aplicável aos funcionários públicos de determinado grupo salarial). Considerando que o trabalhador auferiu um vencimento equiparado aos funcionários públicos aos quais é atribuído uma ajuda de custo de 2.000MT, é tributado o seguinte valor para efeitos de IRPS: $7.500 - (3 \times 2.000) = 1.500\text{MT}$.

Não tendo sido os encargos com as ajudas de custo devidamente evidenciadas na factura ao cliente, serão estes dedutíveis para efeitos fiscais?

Resposta:

Para efeitos fiscais, não são consideradas como custo 50% das despesas com ajudas de custos que não tenham sido facturadas a clientes, à excepção das que tenham sido tributadas em IRPS.

Assim, as despesas consideradas como custo são: $1.500 + 50\% (7.500 - 1.500) = 4.500\text{MT}$.

Deverão ser acrescidos no campo 215 do M/22 os seguintes custos não dedutíveis: $50\% (7.500 - 1.500) = 3.000\text{MT}$

- **80% das despesas de representação**, escrituradas a qualquer título;

Para o efeito, são consideradas despesas de representação: os encargos suportados com recepções, refeições, viagens, passeios e espectáculos oferecidos no País ou no estrangeiro a clientes ou a fornecedores ou ainda a quaisquer outras pessoas ou entidades.

Sempre que estas despesas tenham sido contabilizadas como um custo, deve o respectivo valor ser acrescido ao resultado do exercício no campo 216 do M/22.

Exemplo:

A sociedade Z contabilizou no ano de 2008, mediante facturas, despesas relativas a almoços com clientes no valor de 30.000MT. Será este custo aceite fiscalmente?

Resposta:

Para efeitos fiscais só são dedutíveis 20% das despesas de representação, devendo assim ser acrescido ao resultado do exercício no campo 216 do M/22: $80\% \times 30.000$

- os encargos não devidamente documentados e as despesas de carácter **confidencial** ou ilícito;

Os encargos não devidamente documentados são os encargos cujo documento de suporte não cumpre com os requisitos legais e as despesas de carácter confidencial são as que não apresentam suporte documental. Em ambos os casos, para além destes encargos não serem aceites fiscalmente, pelo que deverão ser acrescidos ao resultado do exercício no campo 217 do M/22, são também tributados autonomamente à taxa de 35% (ver secção 12.1).

- as **importâncias devidas pelo aluguer sem condutor** de viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, na parte correspondente ao valor das reintegrações dessas viaturas que não sejam aceites como custo, nos termos a regulamentar;

As rendas devidas no aluguer sem condutor, vulgarmente chamado Aluguer de Longa Duração (ALD), não são aceites como um custo fiscal na parte da amortização financeira que exceda as reintegrações de viaturas ligeiras ou mistas não aceites como custo, ou seja $> 200.000 \text{ MT}$ ($= 800.000\text{MT} \times 25\%$) – devendo as mesmas ser acrescidas ao resultado do exercício no campo 218 do M/22.

Esta disposição do Código do IRPC permite pôr em igualdade de circunstâncias em termos de aceitação de custos o aluguer sem condutor, a aquisição directa e a locação financeira de viaturas ligeiras de passageiros ou mistas.

Exemplo:

A sociedade X, recorreu ao aluguer de longa duração para fornecer um carro de serviço a um dos seus trabalhadores. Em 2008, o montante das rendas foi de 280.000MT, em que:

- 260.000MT constitui a amortização financeira e
- 20.000MT, os encargos financeiros (juros).

Para efeitos fiscais, não são aceites como custo as rendas na parte da amortização financeira que exceda 200.000MT. Assim, deve a sociedade X crescer ao resultado do exercício no campo 218 do M/22, 60.000MT ($=260.000 - 200.000$).

- as **despesas com combustíveis** na parte em que o sujeito passivo não faça prova de que as mesmas respeitam a bens pertencentes ao seu activo ou por ele utilizadas em regime de locação e de que não são ultrapassados os consumos normais, relacionados com o objecto social da empresa.

Sempre que estas despesas tenham sido contabilizadas como um custo, deve o respectivo valor ser acrescido ao resultado do exercício no campo 219 do M/22;

- **50% dos encargos relacionados com viaturas ligeiras de passageiros, designadamente, rendas ou alugueres, reparações e combustível, excepto tratando-se de viaturas afectas à exploração de serviço público de transportes ou destinadas a ser alugadas no exercício da actividade normal do respectivo sujeito passivo...**

Sempre que tenham sido contabilizados como custos os encargos com viaturas ligeiras de passageiros devem ser acrescidos 50% dos mesmos ao resultado do exercício no campo 220 do M/22. Refira-se que, não existe qualquer correcção a fazer ao resultado do exercício quando as viaturas ligeiras de passageiros estejam afectas à exploração de serviço público de transportes ou destinadas a ser alugadas no exercício da actividade normal do respectivo sujeito passivo.

Exemplo:

Retomando o exemplo da sociedade X anteriormente dado e assumindo que o aluguer de longa duração diga respeito a uma viatura ligeira de passageiros.

No exemplo anterior aplicou-se um limite fiscal, tendo-se concluído que:

- os custos não dedutíveis eram de 60.000MT (parte da amortização financeira que excede 200.000MT);
- os custos aceites fiscalmente eram de $200.000 + 20.000 = 220.000$ MT.

Aplicação deste segundo limite:
 $= 50\% \times 220.000 = 110.000$ MT

Assim, os 110.000MT deverão ser acrescidos ao resultado líquido no campo 220 do M/22.

- **Os custos resultantes de redução do valor de mercado de activos tangíveis de investimento¹.** Esta redução de activos pode surgir por uma perda de imparidade, isto é, quando a quantia recuperável de um activo for inferior ao valor contabilizado. Neste caso, o valor contabilizado deve ser reduzido para a quantia recuperável e deve ser reconhecida nos resultados do exercício, a não ser que se trate de um activo reavaliado, caso em que a perda deve ser tratada como decréscimo de reavaliação.

Sempre que estes tenham sido contabilizados como um custo, deve o respectivo valor ser acrescido ao resultado do exercício no M/22 na tabela correspondente aos acréscimos em campo a designar.

- **Os custos resultantes de alterações de valor de mercado de activos e passivos financeiros, se este não for comprovável por referência a uma bolsa de valores¹**

Sempre que estes tenham sido contabilizados como um custo, deve o respectivo valor ser acrescido ao resultado do exercício no M/22 na tabela correspondente aos acréscimos em campo a designar.

- **Os custos resultantes de saída, em dinheiro ou em espécie, a favor dos titulares do capital, a título de remuneração ou de redução do mesmo ou de partilha de património¹**

Sempre que estes tenham sido contabilizados como um custo, deve o respectivo valor ser acrescido ao resultado do exercício no M/22 na tabela correspondente aos acréscimos em campo a designar.

¹ Disposição introduzida pela Lei nº 20/2009, de 10 de Setembro, que entrou em vigor a 1 de Janeiro de 2010

- **Os custos resultantes de perdas estimadas pelos sujeitos passivos em obras de carácter plurianual que se encontram em curso¹**

Sempre que estes tenham sido contabilizados como um custo, deve o respectivo valor ser acrescido ao resultado do exercício no M/22 na tabela correspondente aos acréscimos em campo a designar.

- **As despesas com publicidade, na parte em que exceda 1% do volume de vendas resultante da actividade normal do respectivo exercício¹**

Sempre que estas tenham sido contabilizadas como um custo, deve o respectivo valor ser acrescido ao resultado do exercício no M/22 na tabela correspondente aos acréscimos em campo a designar.

8.2.6 Outros encargos dedutíveis para efeitos fiscais ¹

Art. 36A do CIRPC

Para efeitos de determinação do lucro tributável, são, considerados custos plurianuais dedutíveis os seguintes encargos ao **longo de três exercícios fiscais**:

- Encargos com campanhas publicitárias, considerando-se como tal, os gastos realizados em acções de lançamento de marcas, produtos e/ou serviços com projecção económica num horizonte temporal superior a um ano;
- Encargos com aumentos de capital, transformação jurídica de sociedades, emissão de obrigações, prospecção, pesquisas e estudos.

8.2.7 O que se consideram variações patrimoniais negativas?

Art. 24 do CIRPC

Para efeitos de determinação da matéria colectável, as variações patrimoniais negativas não reflectidas no resultado do exercício são registadas no campo 203 do M/22.

As variações patrimoniais negativas não reflectidas no resultado do exercício são as que decorrem de operações que não são registadas em contas de exploração, como por exemplo as gratificações e outras remunerações do trabalho de membros de órgãos sociais e trabalhadores da empresa, a título de participação nos resultados, desde que:

- As importâncias sejam pagas até ao fim do exercício seguinte, e quando
- Os beneficiários sejam titulares de partes representativas de, pelo menos, 1%² do capital social, as referidas importâncias não ultrapassem o dobro da remuneração mensal auferida no exercício a que respeita o resultado em que participam, sendo a parte excedentária assimilada, para efeitos fiscais, a lucros distribuídos.

Sempre que as referidas gratificações não forem pagas ou colocadas à disposição dos interessados no prazo acima referido, deverá ser adicionado ao valor do IRPC liquidado no exercício seguinte o IRPC que deixou de ser pago por via da dedução das mesmas, acrescido dos juros compensatórios correspondentes.

Contudo, as seguintes variações patrimoniais negativas não concorrem para a formação do lucro tributável, pelo que não são acrescidas ao resultado líquido:

- as que não estejam relacionadas com a actividade do contribuinte sujeita a IRPC (ex: a compra de mobiliário de quarto, quando o objecto da actividade é restauração);

¹ Artigo aditado pela Lei nº 20/2009, de 10 de Setembro

² Para efeito da determinação da percentagem de capital, considera-se, igualmente as partes de capital da titularidade do cônjuge, respectivos ascendentes ou descendentes até ao 2º grau.

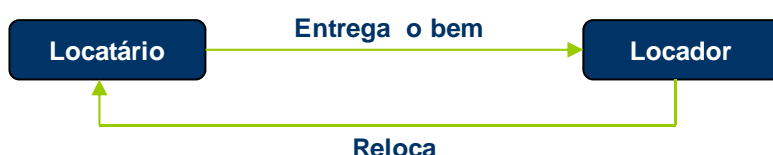
- as menos valias potenciais ou latentes, ainda que expressas na contabilidade;
- as saídas, em dinheiro ou espécie, a favor dos titulares do capital, a título de remuneração ou de redução do mesmo, ou de partilha do património;
- as prestações do associante ao associado, no âmbito da associação em participação;
- as resultantes dos efeitos do diferimento do IRPC e de quaisquer outros impostos que directa ou indirectamente incidam sobre os lucros ¹;
- as resultantes das reclassificações das próprias acções ou quotas para passivos ².

8.2.8 Qual é o tratamento fiscal das relocações financeiras?

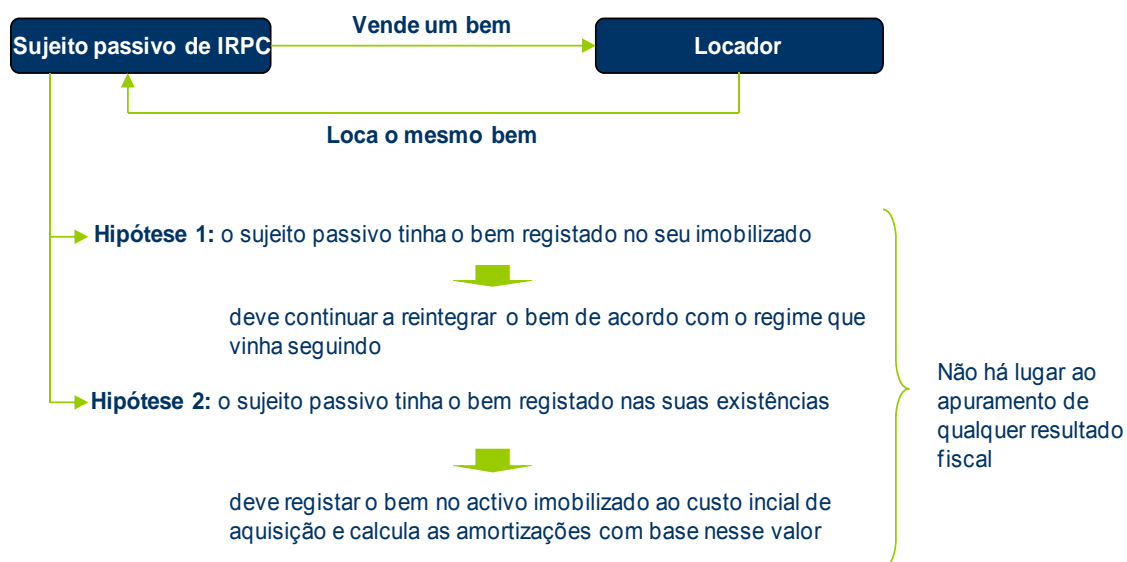
Art. 25 do CIRPC

Sempre que, no fim de um contrato de locação financeira, o locatário opte por não pagar o valor residual do bem, entregando o bem ao locador que de seguida é relocado, ou seja, objecto de novo contrato de locação financeira com o mesmo locatário, não há lugar ao apuramento de qualquer resultado para efeitos fiscais em consequência dessa entrega.

O locatário deverá continuar a reintegrar o bem, de acordo com o regime que vinha sendo seguido até então.



Nos casos de venda de bens, por um sujeito passivo de IRPC, que sejam de seguida objecto de locação financeira, observa-se o seguinte:



8.2.9 Quais são os critérios de valorimetria das existências?

Os critérios de valorimetria das existências fiscalmente aceites para efeitos de determinação do resultado do exercício, são os que utilizem:

Art. 5 e 6 do RIRPC

¹ Disposição introduzida pela Lei nº 20/2009, de 10 de Setembro, que entrou em vigor a 1 de Janeiro de 2010.

▪ **Custos efectivos de aquisição ou de produção;**

As sociedades que utilizem este critério podem valorizar as suas existências com base nos seguintes métodos, devendo reflectir todos os custos de compra, transformação e outros, necessários à produção e à sua colocação no local de armazenamento:

- Custo específico – custo suportado na aquisição ou produção;
- Custo médio ponderado – as saídas das existências são valorizadas ao custo unitário resultante da média ponderada em função das quantidades adquiridas e dos diferentes preços de aquisição;
- FIFO (*First in First Out*) – as saídas das existências são valorizadas ao custo das mercadorias mais antigas que estejam no armazém;

Note-se que, com a alteração dada pela Lei nº 20/2009, de 10 de Setembro, o critério LIFO deixou de ser aceite a partir de 1 de Janeiro de 2010.

▪ **Custos padrões apurados de acordo com princípios técnicos e contabilísticos adequados;**

Sempre que a utilização deste critério conduza a desvios significativos, a Administração Tributária poderá efectuar as correcções necessárias, tendo por base o campo de aplicação dos mesmos, o montante das vendas e das existências finais e o grau de rotação.

▪ **Preços de venda deduzidos da margem normal de lucro;**

Este critério só é aceite nos sectores de actividade em que o cálculo do custo de aquisição ou custo de produção se torne excessivamente oneroso ou não possa ser apurado com razoável rigor. Sempre que a margem normal de lucro não seja facilmente determinável, é aceite uma dedução máxima de 20% do preço de venda.

Para o efeito, são considerados como preços de venda:

- os constantes de elementos oficiais, ou
- os últimos que em condições normais tenham sido praticados pela empresa, ou ainda
- os que, no fim do exercício, forem correntes no mercado.

▪ **Valorimetrias especiais para as existências tidas por básicas ou normais**

A adopção deste critério carece de autorização prévia da Administração Tributária, devendo ser solicitada em requerimento, com indicação dos critérios a adoptar e as razões que as justificam.

▪ **Valorimetrias com base na cotação de mercado**

No caso dos sujeitos passivos que produzem e vendem produtos agrícolas e de outros activos biológicos, sempre que estes disponham de adequados registos de controlo sobre o ciclo de produção, os inventários devem ser valorizados com base na cotação de mercado, deduzida dos custos no ponto de venda¹.

¹ Disposição introduzida pela Lei nº 20/2009, de 10 de Setembro, que entrou em vigor a 1 de Janeiro de 2010.



Os critérios adoptados para a valorimetria das existências não podem ser alterados, excepto quando razões de natureza económica ou técnica o justifiquem e sejam aceites pela Administração Tributária.

8.2.10 Qual é o regime aplicável às mais e menos valias?

Art. 37 a 39 do
CIRPC

Como já referido anteriormente as mais valias realizadas constituem proveitos e as menos valias realizadas constituem custos e ambos contribuem para a formação do lucro tributável. Pretende-se agora definir o que são e como se calculam as mais e menos valias realizadas para efeitos fiscais, de acordo com o respectivo regime estabelecido pelo Código.

8.2.10.1 Conceito de mais e menos valias realizadas

Consideram-se mais valias ou menos valias realizadas as provenientes das seguintes situações:

- Transmissão onerosa de elementos do activo imobilizado¹;
- Sinistros ocorridos em elementos do activo imobilizado;
- Afectação permanente de elementos do activo imobilizado a fins alheios à actividade exercida.

Contudo, para efeitos fiscais, não constituam mais valias ou menos valias os resultados obtidos nas seguintes situações:

- Entrega pelo locatário ao locador dos bens objecto de locação financeira;
- Transmissão onerosa, ou afectação permanente a fins alheios à actividade exercida, de títulos de dívida (obrigações) cuja remuneração seja constituída, total ou parcialmente, pela diferença entre o valor de reembolso e o preço de emissão².

8.2.10.2 Apuramento das mais e menos valias

As mais valias e as menos valias obtêm-se da seguinte forma:

$$\text{Mais ou Menos Valia} = VR - [(VA - RAac) \times CDM]$$

Em que:

VR - Valor de realização líquido dos encargos que lhe sejam inerentes

VA - Valor de aquisição

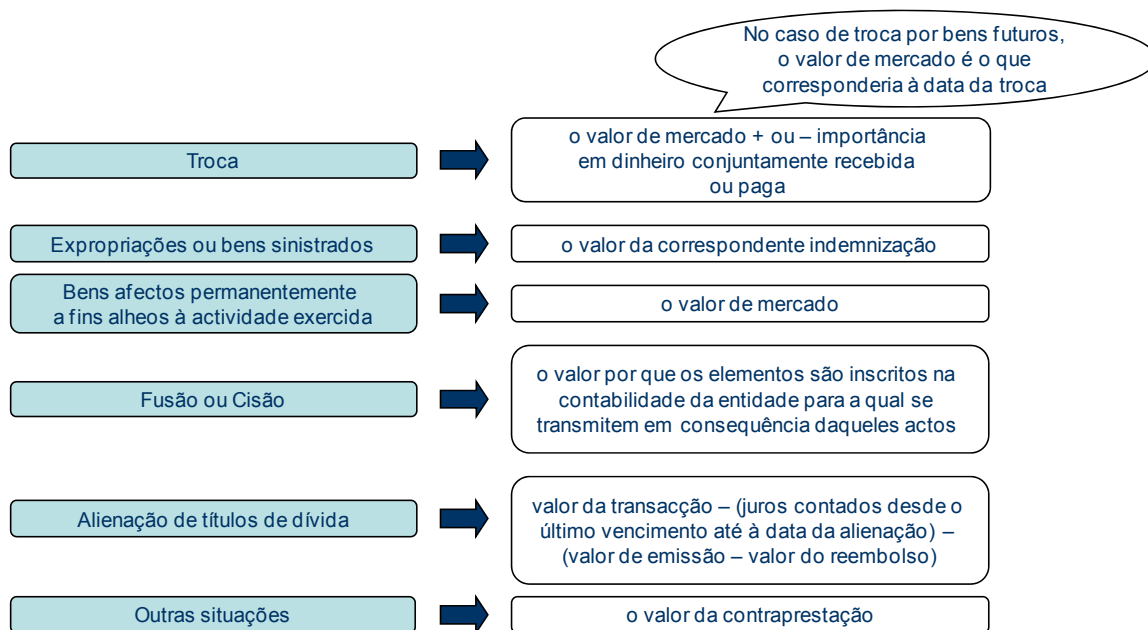
RAac - Reintegrações ou Amortizações acumuladas

CDM - Coeficiente de Desvalorização Monetária

Relativamente ao **valor de realização**, apresenta-se no esquema seguinte os diferentes valores a considerar consoante a situação:

¹ "Considera-se também transmissão onerosa a promessa de compra e venda ou de troca, logo que verificada a tradição dos bens"

² As obrigações podem ser reembolsadas pelo valor nominal (valor inscrito no próprio título) ou por um valor superior, caso em que origina um prémio de reembolso para o obrigacionista, equivalente a um juro suplementar.



No que diz respeito aos **coeficientes de desvalorização da moeda**, apesar destes não terem sido publicados até à data do presente manual, refira-se que só são aplicáveis ao valor de aquisição dos activos imobilizados que não sejam investimentos financeiros e que tenham sido adquiridos há mais de dois anos.

Para efeitos de apuramento do lucro tributável, o M/22 apresenta campos para depurar o resultado do exercício das mais valias e menos valias contabilísticas, de forma a somar e deduzir as mais valias e menos valias fiscais, respectivamente.

A razão deste procedimento explica-se pelo facto do apuramento das mais valias e menos valias ser diferente para efeitos contabilísticos ou para efeitos fiscais, na medida em que:

- Para efeitos contabilísticos, o valor de aquisição pode ser corrigido pelo valor de reavaliação;
- Para efeitos fiscais, o valor de aquisição pode ser corrigido pelo coeficiente de desvalorização monetária.

Contudo, apesar desta diferença, a Autoridade Tributária tem aceite o valor de reavaliação, desde que este tenha sido previamente autorizado, para efeitos de cálculo da mais valia ou menos valia.

8.2.10.3 Reinvestimento dos valores de realização

O saldo positivo entre as mais-valias e as menos valias decorrentes da transmissão onerosa de elementos do activo imobilizado corpóreo ou de indemnizações por sinistros ocorridos nestes elementos não concorre para a formação do lucro tributável (ou seja, é deduzido ao resultado do exercício) sempre que:

- O valor de realização correspondente à totalidade dos referidos elementos seja reinvestido na aquisição, fabricação ou construção de elementos do activo imobilizado, e

- O reinvestimento seja efectuado até ao fim do terceiro exercício seguinte¹.

Este mecanismo da dedução do referido saldo ao resultado do exercício traduz-se aparentemente numa não tributação que constitui na realidade um diferimento da mesma, na medida em que esse saldo é deduzido ao custo de aquisição ou de produção dos bens do activo imobilizado corpóreo em que se concretizou o reinvestimento para efeitos da respectiva reintegração.

Sempre que haja intenção de reinvestir os valores de realização, os sujeitos passivos deverão mencioná-la na declaração periódica de rendimentos do exercício da realização e comprovar nas declarações anuais de informação contabilística e fiscal dos três exercícios seguintes os reinvestimentos efectuados.

- Em caso de reinvestimento parcial como proceder?

Sempre que seja reinvestido apenas parcialmente o valor de realização, não será considerada no lucro tributável a mais valia que lhe corresponder, calculada da seguinte forma:

$$\text{Mais valia imputada ao valor reinvestido} = \text{Valor da mais valia} \times \text{Valor reinvestido} \div \text{Valor de realização}$$

Assim, nesse caso, para efeitos de reintegração, essa mais valia imputada ao valor reinvestido deverá ser deduzida ao valor de aquisição do bem em que se concretizou o reinvestimento.

- Quais as consequências do não reinvestimento?

Sempre que o sujeito passivo tenha manifestado a intenção de reinvestir os valores de realização e o reinvestimento não se tenha concretizado, será somado ao valor do imposto liquidado relativamente ao terceiro exercício posterior ao da realização o IRPC que deixou de ser liquidado, acrescido de juros compensatórios, ou, não havendo lugar ao apuramento do IRPC, o prejuízo fiscal declarado será corrigido.

¹ O período de reinvestimento poderá ser alargado até ao quarto exercício, mediante autorização do Ministro das Finanças, obtida através de requerimento, submetido pelos interessados até ao fim do exercício a que respeitam as mais-valias.

Exemplo:

A sociedade ABC vendeu em 2008 um bem do seu activo immobilizado corpóreo pelo valor de 600.000MT, sendo que obteve uma mais valia de 80.000MT e não alienou mais activos nesse ano. A sociedade manifestou a intenção de reinvestir a totalidade do valor de realização nos próximos 3 exercícios, pelo que deduziu a mais valia obtida no campo 233 do M/22. No fim dos 3 exercícios seguintes, a sociedade apenas reinvestiu num bem de 450.000MT. Quais são as consequências fiscais?

1. Apuramento da percentagem do valor não reinvestido:

$$= [1 - (450.000/600.000)] \times 100 = 25\%$$
2. Determinação da mais valia que deixou de ser tributada:

$$= 25\% \times 80.000 = 20.000\text{MT}$$

Este valor (20.000MT) será o que servirá de base para o apuramento do imposto que deixou de ser liquidado em virtude da mais valia não ter sido considerada como proveito no ano da realização, devendo ainda ser acrescidos os respectivos juros compensatórios. Este imposto será pago conjuntamente com o IRPC liquidado no exercício de 2011.

3. Para efeitos de determinação das reintegrações do bem em que se concretizou o reinvestimento será deduzido ao valor de aquisição a mais valia imputada ao valor reinvestido, ou seja:

$$= 75\% \times 80.000 = 60.000\text{MT}$$

Caso a sociedade previsse o facto do reinvestimento ser apenas de 75%, esta poderia ter, em 2008, declarado a sua intenção de reinvestir nessa percentagem, evitando, assim, o pagamento posterior de juros. Neste caso, a sociedade deveria adicionar ao resultado do exercício 2008 a mais valia fiscal 20.000MT.

8.2.11 Como eliminar a dupla tributação económica de lucros distribuídos?

Art. 40 do CIRPC

O Código do IRPC prevê, para evitar a dupla tributação dos lucros distribuídos aos sócios, uma vez que estes já foram tributados na esfera da sociedade que os gerou e seriam novamente tributados na esfera dos sócios, um mecanismo de dedução dos lucros recebidos na base tributável. O princípio é tributar a entidade geradora dos rendimentos e desonerar os destinatários dos lucros.

Contudo, a aplicação deste mecanismo depende de várias condições, e consoante os casos, conforme iremos explicar, a dupla tributação poderá ser totalmente eliminada ou apenas atenuada.

Os lucros recebidos de entidades com sede ou direcção efectiva em Moçambique, sujeitas e não isentas de IRPC ou sujeitas ao Imposto Especial sobre o Jogo, poderão ser deduzidos na totalidade no resultado do exercício das sociedades destinatárias dos lucros (campo 235 do M/22), desde que estas reúnem cumulativamente as seguintes condições:

- sejam sociedades comerciais ou civis sob forma comercial, cooperativas e empresas públicas;
- tenham sede ou direcção efectiva em território moçambicano;

- detenham uma participação no capital da sociedade distribuidora dos lucros de pelo menos 20%¹, durante os dois anos anteriores à data da colocação à disposição dos lucros e de forma continuada ou, se detida há menos tempo, desde que a participação seja mantida durante o tempo necessário para completar aquele período.

O mesmo mecanismo de dedução é também aplicado, independentemente da percentagem de participação e do prazo em que esta tenha permanecido na sua titularidade, às seguintes sociedades:

- Sociedades de seguros e mútuas de seguros, relativamente aos rendimentos de participações sociais em que tenham sido aplicadas as reservas técnicas;
- Sociedades de capital de risco;
- Sociedades de participações sociais;
- Sociedades associadas em participação, constituídas como sociedade comercial ou civil sob a forma comercial, cooperativa ou empresa pública, com sede ou direcção efectiva em território moçambicano, independentemente do valor da sua contribuição, relativamente aos rendimentos, que tenham sido efectivamente tributados, distribuídos por associantes residentes no mesmo território.

Para as sociedades que não reúnem as condições acima referidas, o Código do IRPC estabelece uma forma de atenuar a dupla tributação económica por via de um crédito de imposto conforme explicado na secção 13.3.

8.2.12 Qual é o tratamento dos prejuízos fiscais?

Art. 41 do CIRPC

Os prejuízos fiscais apurados em determinado exercício, são regra geral, dedutíveis aos lucros tributáveis, quando existam, de um ou mais dos cinco exercícios posteriores.

Contudo, existem algumas excepções e particularidades que a seguir se descrevem:

- Nos exercícios em que o lucro for apurado com base em métodos indirectos (ver secção 9) não são dedutíveis os prejuízos fiscais registados em períodos anteriores, mesmo que se encontrem dentro do período legal para a dedução (5 anos), não ficando, porém, prejudicada a dedução, dentro daquele período, dos prejuízos que não tenham sido anteriormente deduzidos;

Note-se que em caso de correcção pela Administração Tributária dos prejuízos fiscais declarados pelo contribuinte, são alteradas em conformidade as deduções anteriormente efectuadas desde que não tenha decorrido mais de seis anos ao qual o lucro tributável respeite.

- Os prejuízos fiscais gerados por actividades que beneficiem de isenção parcial ou redução de taxas não podem ser deduzidos aos lucros tributáveis de outras actividades;
- Sempre que seja alterada de forma substancial a natureza da actividade deixa de ser aplicável a dedução dos prejuízos fiscais anteriormente apurados;
- Os prejuízos fiscais gerados por sociedades enquadradas no regime de transparência fiscal só podem ser deduzidos nos lucros tributáveis das mesmas sociedades, ou sejam não são imputados aos sócios.

¹ Percentagem actualizada pela Lei nº 20/2009, de 10 de Setembro, que entrou em vigor a 1 de Janeiro de 2010

8.2.13 Transmissibilidade dos prejuízos fiscais em caso de fusão ou cisão de sociedades¹

Art. 41-A do CIRPC

Desde que devidamente demonstrado (tanto nos aspectos jurídicos como económicos) que:

- A **fusão** de sociedades, ou seja, a transferência do património (conjunto dos valores activos e passivos) de uma sociedade para outra que seja detentora da totalidade dos títulos representativos do seu capital social, ou em caso de
- **cisão**, ou seja, da divisão do património de uma sociedade em duas ou mais sociedades

seja realizada por razões económicas válidas, designadamente, visando a reestruturação ou racionalização das actividades das sociedades intervenientes numa estratégia de desenvolvimento empresarial de médio longo prazo, com efeitos positivos na estrutura positiva é permitido que, aos lucros tributáveis da nova sociedade ou da sociedade incorporante sejam deduzidos os prejuízos fiscais das sociedades fundidas ou cindidas, da seguinte forma:

- Aplicando a regra geral, ou seja, a dedução aos lucros tributáveis, quando existam, de um ou mais dos cinco exercícios posteriores;
- Pedido de autorização ao Ministro que superintende a área de Finanças, mediante requerimento entregue à Direcção Geral de Impostos até ao fim do mês seguinte ao do registo da fusão na Conservatória do Registo Comercial.

No caso de cisão, verificando-se a extinção da sociedade cindida, os prejuízos são transferidos para as sociedades beneficiárias proporcionalmente aos valores transferidos pela sociedade cindida.

8.3 Determinação da matéria colectável de sujeitos passivos residentes que não exercem a título principal uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola

Art. 42 e 43 do CIRPC

Os sujeitos passivos residentes que não exercem a título principal uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola são, por exemplo, as associações e as fundações cujo objectivo não visa a obtenção de lucros, mesmo que acessoriamente obtenham rendimentos decorrentes de actividades sujeitas a IRPC.

Estes sujeitos passivos que tenham uma actividade acessória de natureza comercial, industrial ou agrícola apuram a matéria colectável com base no rendimento global de acordo com o Código do IRPS (soma dos rendimentos líquidos das várias categorias), deduzido dos custos comuns e benefícios fiscais, caso aplicáveis.

MATÉRIA COLECTÁVEL

= RENDIMENTO GLOBAL – CUSTOS COMUNS E OUTROS – BENEFÍCIOS FISCAIS

Para efeitos de apuramento do **rendimento global**, deve-se ter em conta o seguinte:

- As quotas pagas pelos associados em conformidade com os estatutos, bem como os subsídios recebidos e destinados a financiar a realização dos fins estatutários não são rendimentos sujeitos ao IRPC, logo não integram o rendimento global;

¹ Artigo aditado pela Lei nº 20/2009, de 10 de Setembro, que entrou em vigor a 1 de Janeiro de 2010

- Não podem ser imputados rendimentos a anos diferentes do da sua percepção;
- Os prejuízos fiscais decorrentes do exercício de actividades comerciais, industriais ou agrícola, a título acessório, bem como as menos valias só podem ser deduzidos aos rendimentos da 2ª e 3ª categoria, respectivamente, até ao quinto exercício posterior.

Relativamente aos **custos comuns**, que:

- Forem comprovadamente indispensáveis à obtenção de rendimentos, mas
- Não estejam especificamente ligados à obtenção dos rendimentos não tributados, e
- Não tenham sido considerados na determinação do rendimento global,

poderão ser deduzidos, total ou parcialmente ao rendimento global, de acordo com as seguintes condições:

- se os custos estiverem apenas ligados à obtenção de rendimentos tributados, são deduzidos na totalidade;
- se os custos estiverem ligados à obtenção de rendimentos tributados, bem como a de rendimentos não tributados, só é deduzida a parte dos custos que for imputável aos rendimentos tributados.

Os custos a imputar poderão ser repartidos em função da proporção dos rendimentos brutos tributados face aos rendimentos totais, ou de acordo com outro critério submetido e autorizado pela Administração Tributária, sendo que, em qualquer dos casos, a repartição deverá evidenciar-se na declaração de rendimentos.

Quanto aos **benefícios fiscais** aplicáveis, são os determinados no Código dos Benefícios Fiscais que tenham a natureza de dedução à matéria colectável (conforme referido na secção 6.2).

8.4 Determinação da matéria colectável de sujeitos passivos não residentes com estabelecimento estável

As sociedades e outras entidades não residentes que obtenham rendimentos em Moçambique através de um estabelecimento estável são tributados sobre o lucro que seja imputável a esse estabelecimento estável eventualmente corrigido pelos prejuízos e benefícios fiscais.

MATÉRIA COLECTÁVEL

= LUCRO IMPUTÁVEL AO ESTABELECIMENTO ESTÁVEL – PREJUÍZOS FISCAIS
– BENEFÍCIOS FISCAIS

O lucro tributável imputável ao estabelecimento estável é determinado de acordo com as regras estabelecidas para os sujeitos passivos residentes que exerçam a título principal uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola (ver secção 8.2), e de acordo com o seguinte:

- Só podem ser deduzidos os encargos gerais de administração que sejam imputáveis ao estabelecimento estável, de acordo com critérios de repartição aceites e dentro de limites tidos como razoáveis pela Administração Tributária, e
- Os critérios deverão ser uniformemente seguidos nos vários exercícios e justificados na declaração de rendimentos.

Sempre que não seja possível efectuar uma imputação com base na utilização pelo estabelecimento estável dos bens e serviços a que respeitam os encargos gerais, o Código do IRPC prevê a aplicação dos seguintes critérios de repartição:

- Volume de negócios;
- Custos directos;
- Imobilizado corpóreo.

Relativamente aos **prejuízos fiscais**, também se aplicam as mesmas regras estabelecidas para os sujeitos passivos residentes que exerçam a título principal uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola (ver secção 8.2.12).

Quanto aos **benefícios fiscais** aplicáveis, são os determinados no Código dos Benefícios Fiscais que tenham a natureza de dedução à matéria colectável (conforme referido na secção 6.2).

8.5 Determinação da matéria colectável de sujeitos passivos não residentes sem estabelecimento estável

“Os rendimentos não imputáveis a estabelecimento estável situado em território moçambicano obtidos por sociedades e outras entidades não residentes são determinados de acordo com as regras estabelecidas para as categorias correspondentes para efeitos de IRPS.”

A matéria colectável corresponde aos rendimentos individualizados das diferentes categorias de IRPS.



Os rendimentos obtidos em Moçambique por sujeitos passivos não residentes estão regra geral sujeitos a retenção na fonte à taxa liberatória (ver secção 12.2).

9 DETERMINAÇÃO DO LUCRO TRIBUTÁVEL POR MÉTODOS INDIRECTOS

Como já referido, existem dois tipos de métodos indirectos para determinar a matéria colectável:

- o **regime simplificado de determinação do lucro tributável** que pode em determinadas condições ser aplicado pelo sujeito passivo e
- os **métodos indirectos de correcção** que são aplicados pela Administração Tributária, sempre que haja falta de entrega da declaração de rendimentos pelo contribuinte ou necessidade de corrigir a matéria colectável declarada pelo mesmo, quando não seja possível recorrer aos elementos da contabilidade.

Recorda-se que a matéria colectável, quando determinada por métodos indirectos é igual ao lucro tributável, na medida em que não se aplicam os benefícios fiscais aos sujeitos passivos enquadrados nesta situação, tal como não são dedutíveis os eventuais prejuízos fiscais.

9.1 Regime simplificado de determinação do lucro tributável

9.1.1 Quais são os sujeitos passivos abrangidos por este regime?

Art. 47 do CIRPC

Enquadram-se no regime simplificado de determinação do lucro tributável os sujeitos passivos residentes que exerçam, a título principal, uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola e reúnam estas condições:

- Não ser obrigados a possuir contabilidade organizada;
- Não apresentar um volume de negócios superior a 2.500.000 MT¹;
- Não ter optado pelo regime simplificado de escrituração ou pelo regime de contabilidade organizada.

9.1.2 Como se apura o lucro tributável?

O apuramento do lucro tributável resulta da aplicação das seguintes percentagens aos proveitos:

20%	x	Venda de mercadorias e de produtos
20%	x	Venda de mercadorias e prestação de serviços de alojamento, restauração e bebidas
30%	x	Outros produtos

¹ No exercício de início de actividade, para o enquadramento neste regime tem-se em conta o valor total anual de proveitos estimado constante da declaração de início de actividade.

Exemplo:

Ricardo tem uma pequena mercearia, cujos proveitos de 2008 se distribuem da seguinte forma:

Vendas de mercadorias: 1.600.000MT

Mais valia obtida na venda de imobilizado: 30.000MT

Ricardo não fez opção pelo regime de contabilidade organizada ou de escrituração simplificada.

Cálculo do lucro tributável de 2008:
= (20% x 1.600.000) + (30% x 30.000) = 329.000MT

9.1.3 Quando é que cessa a aplicação deste regime?

A aplicação do regime simplificado cessa nas seguintes condições:

▪ **Opcionalmente:**

- Sempre que o sujeito passivo opte pela mudança de regime, devendo a opção ser formalizada na declaração de alterações, até ao fim do terceiro mês referente ao período de tributação em que se pretende aplicar este regime. Neste caso, a opção é válida a partir do início do período de tributação em que é apresentada a declaração de alterações.

▪ **Obrigatoriamente:**

- Quando o volume total anual de negócios ultrapassar os 2.500.000 MT, passando o sujeito passivo a ser tributado pelo regime de contabilidade organizada a partir do exercício seguinte ao da verificação desse facto;
- Quando a Administração Tributária verificar por métodos indirectos que o volume de negócios declarado abaixo dos 2.500.000 MT não corresponde aos reais proveitos, sendo aplicado o disposto no ponto anterior e efectuadas as devidas correcções.

9.2 Métodos indirectos de correcção

9.2.1 Quando é que se aplicam?

Art. 46 do CIRPC

Aplicam-se os métodos indirectos de correcção para determinar o lucro tributável quando se verifique uma das seguintes situações:

- inexistência de contabilidade organizada ou dos livros de registo exigidos no regime simplificado de escrituração, bem como a falta, atraso ou irregularidade na sua execução, escrituração ou organização;
- recusa de exibição da contabilidade, dos livros de registo e demais documentos de suporte legalmente exigidos e, bem assim, a sua ocultação, destruição, inutilização, falsificação ou viciação;
- existência de diversas contabilidades ou grupos de livros com o propósito de dissimular a realidade perante a Administração Tributária;
- erros ou inexactidões no registo das operações ou indícios fundados de que a contabilidade ou os livros de registo não reflectem a exacta situação patrimonial e o resultado efectivamente obtido.

sempre que:

- o atraso na execução da contabilidade e/escrituração, bem como a não exibição da mesma não seja regularizada ou apresentada no prazo fixado (prazo regulamentar: entre 15 a 30 dias);
- não seja possível comprovar os elementos indispensáveis à correcta determinação do lucro tributável no caso de anomalias ou incorrecções

9.2.2 No que consiste a aplicação dos métodos indirectos?

A determinação do lucro tributável por métodos indirectos baseia-se em todos os elementos de que a Administração Tributária disponha, bem como nos seguintes:

- Margens médias das vendas e prestações de serviços ou compras e fornecimentos e serviços de terceiros¹;
- Taxas médias de rendibilidade do capital investido, no sector¹;
- Coeficientes técnicos de consumos ou utilização de matérias-primas e outros custos directos¹;
- Elementos e informações declarados à Administração Tributária, incluindo os relativos a outros impostos, bem assim os relativos a empresas ou entidades que tenham relações económicas com o sujeito passivo;
- Localização e dimensão das unidades produtivas;
- Custos médios em função das condições concretas do exercício da actividade;
- Matéria tributável do ano ou anos mais próximos que se encontre determinada pela Administração Tributária.

Art. 11 e 12 do RIRPC



Sempre que sejam aplicados os métodos indirectos de correcção, serão os sujeitos passivos notificados do valor do lucro tributável, com indicação dos factos que lhe deram origem, bem como dos critérios e cálculos subjacentes.

Contudo,

“Os sujeitos passivos podem solicitar a revisão do lucro tributável fixado por métodos indirectos nos mesmos termos do artigo 135 da Lei n.º2/2006, de 22 de

¹ Não regulamentados(as) à data da publicação deste manual.

10 OUTRAS CORRECÇÕES FISCAIS PARA EFEITOS DE DETERMINAÇÃO DA MATÉRIA COLECTÁVEL

Para além das correcções fiscais para efeitos de determinação da matéria colectável, tratadas no capítulo 8, o código do IRPC prevê ainda outras que têm a natureza de medidas anti-abuso relacionadas com o seguinte:

- Preços de transferência;
- Pagamentos a entidades residentes em países com regime fiscal privilegiado;
- Imputação de lucros de sociedades residentes com regime fiscal privilegiado;
- Sub capitalização.

Estas medidas, conforme iremos a seguir explicar, visam impedir que as sociedades contabilizem custos de montantes exagerados com o objectivo de reduzir a tributação.

10.1 Preços de transferência

Art. 49 do CIRPC

O termo *preços de transferência* é utilizado para referir os preços que são praticados por entidades relacionadas na transacção de produtos e serviços.

O disposto sobre esta matéria visa corrigir situações em que, por via da existência de relações especiais entre entidades, não seja respeitado o princípio de plena concorrência conduzindo a transferências indirectas de resultados.

Assim, a Administração Tributária poderá efectuar as devidas correcções para efeitos de determinação do lucro tributável quando:

- existam relações especiais entre o sujeito passivo e outra pessoa, sujeita ou não a IRPC, e sejam estabelecidas condições diferentes das que seriam normalmente acordadas entre pessoas independentes;



Resultando no apuramento de um lucro contabilístico menor ao que seria na ausência dessas relações

Neste caso, serão também efectuados os devidos ajustamentos, reflectindo as correcções anteriores, no lucro tributável do sujeito passivo com o qual haja relações especiais.

- o lucro contabilístico imputável ao estabelecimento estável das entidades não residentes seja diferente do que se apuraria caso se tratasse de uma empresa distinta e separada que exercesse as mesmas actividades ou similares, nas mesmas condições ou em condições análogas, e agisse com total independência com a empresa de que é estabelecimento estável;
- as sociedades que exerçam simultaneamente actividades sujeitas e não sujeitas ao regime geral do IRPC apuram um lucro contabilístico menor ao que seria se exercessem apenas uma das actividades (sujeitas ou não sujeitas).

Para efeitos de determinação da existência ou não de relações especiais, veja-se a **definição de parte relacionada** de acordo com o Decreto nº 70/2009, de 22 de Dezembro que aprova o Sistema de Contabilidade para o Sector Empresarial:

“Uma parte (ou um terceiro) está relacionada com uma entidade quando:

- a) directa, ou indirectamente através de um ou mais intermediários:*

- i. *controla a entidade, é controlada pela entidade, ou está sob controlo comum com a entidade (incluindo empresa-mãe e subsidiárias);*
 - ii. *tem um interesse na entidade que lhe proporciona influência significativa; ou*
 - iii. *tem controlo conjunto sobre a entidade;*
- b) *a parte é uma associada da entidade;*
- c) *a parte é um empreendimento conjunto no qual a entidade é empreendedor;*
- d) *a parte é um membro do pessoal chave da gestão da entidade ou da empresa mãe;*
- e) *a parte é um parente próximo da família de qualquer indivíduo referido em a) ou d);*
- f) *a parte é uma entidade que é, directa ou indirectamente, controlada conjuntamente controlada ou significativamente influenciada (ou exerce significativamente direitos de voto) por qualquer dos indivíduos referidos em referido em d) ou e); ou*
- g) *a parte é um plano de reforma de benefícios definidos para os trabalhadores da entidade ou de uma outra entidade que seja uma parte relacionada daquela entidade.”*

10.2 Pagamentos a entidades residentes em países com regime fiscal privilegiado

Para efeitos de determinação do lucro tributável, não são dedutíveis as importâncias pagas ou devidas, a qualquer título, a pessoas singulares ou colectivas residentes em países com um regime fiscal claramente mais favorável.

Art. 50 do CIRPC

Contudo, esta regra não se aplica sempre que o sujeito passivo comprove que tais importâncias correspondem a operações efectivamente realizadas e não têm um carácter anormal ou um montante exagerado. Esta prova deve ser efectuada no prazo de 30 dias, após notificação do sujeito passivo.

O Código do IRPC estabelece que uma pessoa singular ou colectiva está sujeita a um regime fiscal claramente mais favorável quando no território de residência da mesma não for tributada em imposto sobre o rendimento ou, esteja sujeita a uma taxa efectiva de tributação igual ou inferior a 60% da taxa de IRPC, ou seja $\leq 19,2\%$ ($=60\% \times 32\%$)¹.

10.3 Imputação de lucros de sociedades residentes em países com regime fiscal privilegiado

Art. 51 do CIRPC

Sempre que os sujeitos passivos residentes em Moçambique sejam sócios de sociedades residentes em países onde o regime fiscal seja claramente mais favorável², serão imputados aos sócios os lucros gerados por essas sociedades na proporção da respectiva participação social e independentemente de ter havido distribuição dos mesmos, desde que:

- o sócio detenha, directa ou indirectamente, uma participação social não inferior a 25%, ou
- no caso da sociedade não residente ser detida, directa ou indirectamente, em mais de 50%, por sócios residentes, com uma participação social individual não inferior a 10%.

O lucro a ser imputado deverá ser somado ao resultado do respectivo exercício e deverá corresponder ao seguinte:

¹ Os sujeitos passivos deverão fornecer os elementos comprovativos da taxa efectiva de tributação sempre que solicitados pela Administração Tributária.

² Ver secção 10.2 quanto à definição de pessoas colectivas sujeitas a um regime claramente mais favorável.

Lucro a imputar = % da Participação Social x (lucro obtido pela sociedade não residente – imposto sobre esses lucros de acordo com o regime fiscal aplicável no Estado de residência dessa sociedade)

10.4 Subcapitalização

Art. 52 do CIRPC

Para efeitos de determinação do lucro tributável, sempre que o sujeito passivo esteja numa situação de endividamento, considerado excessivo, para com uma entidade não residente em território moçambicano com a qual existam relações especiais, não serão dedutíveis os juros suportados em excesso.

O Código do IRPC estabelece que existem **relações especiais** entre o sujeito passivo e uma entidade não residente quando:

- a entidade não residente detenha uma participação directa ou indirecta no capital do sujeito passivo de, pelo menos, 25%;
- a entidade não residente, sem atingir esse nível de participação, exerça, de facto, uma influência significativa na gestão;
- a entidade não residente e o sujeito passivo estejam sob o controlo da mesma entidade, nomeadamente em virtude de por esta serem participados directa ou indirectamente;
- uma das entidades tenha prestado aval ou garantia à outra numa situação de endividamento.

O **excesso de endividamento** verifica-se quando o valor das dívidas, com referência a qualquer data do período de tributação, seja superior ao dobro do valor da correspondente participação no capital próprio do sujeito passivo.

Considera-se para o cálculo do endividamento todas as formas de crédito, ou seja:

- em numerário ou em espécie, ou qualquer que seja o tipo de remuneração acordada, e ainda,
- os créditos resultantes de operações comerciais, quando decorridos mais de seis meses após a data do respectivo vencimento.

Quanto ao capital próprio a considerar:

‘o capital social subscrito e realizado com as demais rubricas como tal qualificadas pela regulamentação contabilística em vigor, excepto as que traduzem mais valias ou menos valias potenciais ou latentes, designadamente as resultantes de reavaliações não autorizadas por diploma específico relativo a matéria fiscal ou da aplicação do método da equivalência patrimonial’.

Contudo, numa situação de excesso de endividamento, sempre que o sujeito passivo comprovar que podia ter obtido o mesmo nível do endividamento e em condições análogas de uma entidade independente, não se aplicará nenhuma correcção ao lucro tributável. Esta prova deverá ser apresentada dentro de 30 dias após o termo do período de tributação em causa.

11 TRANSFORMAÇÃO DE SOCIEDADES

Art. 13 do RIRPC

O princípio fiscal que preside às reorganizações das unidades produtivas é, de que em consequência delas, **não resulte qualquer ónus fiscal**, pelo que se aplica um **regime especial** de neutralidade fiscal.

Na transformação de sociedades, mesmo quando ocorra dissolução da anterior, **não implica a alteração do regime fiscal** que vinha sendo aplicado, **excepto** no caso específico de transformação de sociedades não constituídas sob a forma comercial em sociedades comerciais. Neste caso, existe alteração ao regime fiscal, sendo que os resultados devem ser apurados separadamente:

- Do início do exercício até à data da transformação, em que se aplica o regime de transparência fiscal;
- Do período posterior à transformação, em que se aplica as regras gerais do IRPC, podendo os prejuízos anteriores serem deduzidos nos lucros tributáveis da sociedade resultante da transformação.

11.1 Fusões e Cisões

A fusão ou cisão constituem formas de reestruturação e reorganização das empresas, considerando-se:

- **Fusão**, a transferência do património (conjunto do activo e do passivo) de uma sociedade para outra que seja detentora da totalidade dos títulos representativos do seu capital social, e
- **Cisão**, a divisão do património de uma sociedade em duas ou mais sociedades.

Tal como para a transformação de sociedades, o sistema fiscal estabelece um regime especial de neutralidade fiscal nos processos de fusão e cisão, desde que reunidas determinadas condições, que adiante se analisam.

De notar que, não se verificando as condições estabelecidas para a aplicação do regime especial de neutralidade, serão aplicadas as regras gerais de tributação em sede de IRPC.

11.1.1 Quais são as condições e regras aplicáveis às fusões e cisões de sociedades residentes?

Art. 14 do RIRPC

O regime especial de neutralidade fiscal **é aplicável** à fusão e à cisão de sociedades, com sede ou direcção efectiva em território nacional, desde que estejam reunidas as seguintes **condições cumulativas**:

- A sociedade para a qual é transmitido o património das sociedades fundidas ou cindidas tenha **sede ou direcção efectiva em território nacional**;
- Os elementos patrimoniais objecto de transmissão sejam inscritos na contabilidade da sociedade que recebe o património pelos **mesmos valores** que tinham na contabilidade das sociedades fundidas ou cindidas, e que os mesmos sejam resultado da aplicação da regulamentação do Código do IRPC ou de reavaliações feitas ao abrigo de legislação fiscal.

Regras aplicáveis na determinação do lucro tributável:

- Nas **sociedades fundidas ou cindidas** não deve ser considerado qualquer resultado pela transmissão dos elementos patrimoniais e quaisquer proveitos ou ganhos quanto às provisões constituídas e aceites para efeitos fiscais que respeitem a créditos, existências, obrigações e encargos objecto da transmissão. Deverá o processo de documentação fiscal integrar uma declaração passada pela sociedade para a qual foram transmitidos os elementos patrimoniais, atestando que esta reúne as condições requeridas tanto para aplicação do regime fiscal especial, como para a determinação do lucro tributável;
- Na **sociedade para a qual são transmitidos os bens patrimoniais** das sociedades fundidas ou cindidas:
 - O apuramento de resultados respeitantes aos elementos patrimoniais transmitidos deverá ser efectuado **como se não tivesse havido fusão**;
 - As reintegrações e amortizações sobre os bens do imobilizado transmitido deverão ser efectuadas de acordo com o **regime que vinha sendo seguido** nas sociedades fundidas ou cindidas;
 - As provisões que foram transferidas das sociedades fundidas ou cindidas terão, para efeitos legais, o **regime que lhes era aplicável** nestas sociedades.
- Detendo, a sociedade para a qual são transmitidos os bens patrimoniais, participações no capital das sociedades fundidas ou cindidas, não se considera no apuramento do lucro tributável a mais valia ou menos valia que possa resultar da anulação dessa participação em resultado da fusão ou cisão;



Este **regime especial de neutralidade fiscal** deixará de aplicar-se, dando lugar a liquidação adicional do imposto, quando se verifique que as operações de fusão ou cisão, tiveram como objectivo a **evasão fiscal**, designadamente nas seguintes situações:

Quando as sociedades intervenientes não tenham a totalidade dos seus rendimentos sujeitos ao mesmo regime de tributação em IRPC;

Quando as operações não tenham sido realizadas por razões económicas válidas.

11.1.2 Os sócios das sociedades fundidas ou cindidas beneficiam também de regime especial?

Art. 55 do CIRPC
Art. 15 do RIRPC

Sim, relativamente aos sócios das sociedades fundidas ou cindidas, o Código do IRPC estabelece que, em consequência de fusão ou cisão **não haverá lugar ao apuramento de ganhos ou perdas para efeitos fiscais** desde que na sua contabilidade seja mantido, quanto às novas participações sociais, o valor pelo qual as antigas se encontravam registadas.

Este regime fiscal não é, porém, extensivo às importâncias em dinheiro que sejam, eventualmente, atribuídas, em resultado da fusão, aos sócios das sociedades fundidas sobre as quais a tributação é devida.

11.1.3 Como proceder se os intervenientes forem pessoas colectivas que não sejam sociedades?

Às fusões ou cisões, efectuadas por sujeitos passivos do IRPC residentes em território nacional que não sejam sociedades e aos respectivos membros, são aplicáveis, com as necessárias adaptações, o regime e regras, atrás descritas, para as sociedades residentes e para os sócios das sociedades fundidas ou cindidas.

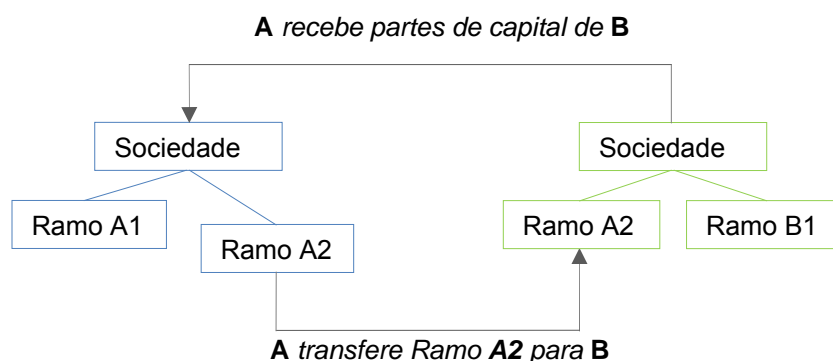
Art. 16 do RIRPC

11.2 Entradas de activos nas fusões e cisões

11.2.1 O que se entende por entradas de activos?

Art. 54 do CIRPC

Entende-se por entradas de activos, a operação pela qual uma sociedade transfere, sem que seja dissolvida, o conjunto de um ou mais ramos da sua actividade¹ para outra sociedade, tendo como contrapartida partes do capital social da sociedade adquirente, como o esquema abaixo exemplifica:



11.2.2 Qual o regime fiscal aplicável às entradas de activos?

Aplica-se às entradas de activos o regime especial de neutralidade fiscal estabelecido para as fusões e cisões.

Para tal, aquando da determinação das mais valias ou menos valias realizadas com partes de capital recebidas em contrapartida da entrada de activos, é necessário que estas partes de capital sejam consideradas pelo **valor líquido contabilístico** que os elementos do activo e do passivo tinham na contabilidade da sociedade que efectua a entrada de activos.

11.2.3 Como proceder se os intervenientes forem pessoas colectivas que não sejam sociedades?

Art. 56 do CIRPC

À entrada de activos, efectuada por sujeitos passivos do IRPC residentes em território nacional que não sejam sociedades e aos respectivos membros, são aplicáveis com as necessárias adaptações, o regime e regras, atrás descritas, para as sociedades residentes e para os sócios das sociedades fundidas ou cindidas.

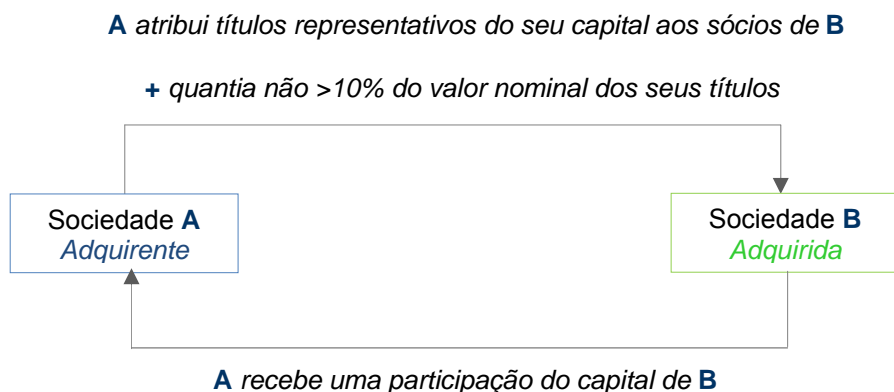
¹ O conjunto de elementos que constituem, do ponto de vista organizacional, uma unidade económica autónoma, ou seja, um conjunto capaz de funcionar pelos seus próprios meios.

11.3 Permuta de acções nas Fusões e Cisões

Art. 57 do CIRPC

Para efeitos de IRPC, considera-se permuta de acções a operação pela qual uma sociedade (sociedade adquirente **A**) adquire uma participação no capital social de outra (sociedade adquirida **B**), que tenha como efeito conferir-lhe a maioria dos direitos de voto na sociedade adquirida (**B**).

Em troca dos títulos, a sociedade adquirente (**A**) atribui aos sócios da sociedade adquirida (**B**) títulos representativos do seu capital e, eventualmente, uma quantia em dinheiro não superior a 10% do valor nominal¹, como se representa no esquema que se segue:



Os sócios da sociedade adquirida **não são tributados** pelos títulos representativos do capital da sociedade adquirente, recebidos em **resultado de uma permuta de acções**, desde que:

- Continuem a valorizar, para efeitos fiscais, as novas participações sociais pelo valor das antigas;
- O registo contabilístico seja autónomo relativamente a outras acções, eventualmente, detidas relativamente à mesma entidade,

e, que cumulativamente estejam reunidas as seguintes condições:

- Ambas as **sociedades**, a adquirente e a adquirida, sejam residentes em território nacional;
- Os **sócios** da sociedade adquirida sejam pessoas ou entidades residentes em terceiros Estados quando os títulos recebidos sejam representativos do capital social de uma entidade residente em território nacional.

Os sócios serão sempre tributados pelas **importâncias em dinheiro** que, eventualmente, lhes sejam atribuídas em resultado da permuta de acções.

Os sócios da sociedade adquirida devem integrar no processo de documentação fiscal os seguintes elementos:

- Declaração donde conste, quanto à permuta de acções, designadamente:
 - Descrição da operação;
 - Data da realização;

¹ Na falta de valor nominal, considera-se o valor contabilístico equivalente ao nominal dos títulos entregues em troca.

- Identificação das entidades intervenientes;
 - Número e valor nominal das acções entregues e das acções recebidas;
 - Valor por que se encontravam registadas na contabilidade as acções entregues;
 - Quantia em dinheiro eventualmente recebida;
 - Resultado que seria integrado na base tributável se não fosse previsto o regime de neutralidade fiscal e demonstração do seu cálculo.
- Declaração da sociedade adquirente de como em resultado da operação de permuta de acções ficou a deter a maioria dos direitos de voto da sociedade adquirida.

12 TAXAS

Art. 61 do CIRPC

12.1 Taxas Gerais

As taxas aplicáveis são as seguintes:

Designação		Taxas
Taxas aplicáveis sobre a matéria colectável	Taxa Geral	32%
	Taxa reduzida (aplicável à Agricultura e Pecuária até 31 de Dezembro de 2010)	10%
Tributação autónoma (aplicável a encargos não devidamente documentados e a despesas confidenciais ou ilícitas)		35%

No caso da taxa reduzida, os sujeitos passivos que desenvolvam outras actividades, para além da agricultura e/ou pecuária, devem discriminar nas declarações os lucros tributáveis das actividades sujeitas às diferentes taxas.

Na tributação autónoma, os encargos e despesas não são dedutíveis, para efeitos de determinação do lucro tributável, mesmo quando contabilizados como custos ou perdas do exercício.

Art. 36 do CIRPC

12.2 Taxas de Retenção na Fonte

Art. 62, 67 e 68 do CIRPC

Alguns rendimentos estão sujeitos ao sistema de retenção na fonte, que consiste numa dedução, ao rendimento pago ou posto à disposição do beneficiário, efectuada pela entidade devedora desse rendimento cujo montante é resultante da aplicação duma taxa sobre essa importância.

A retenção na fonte tem, **regra geral**, a **natureza de imposto por conta** o que significa que é levado em consideração no apuramento final do imposto devido, tratando-se na prática de um pagamento a título de adiantamento do imposto.

Existem, no entanto, **excepções à regra geral**, em que a retenção na fonte **assume a natureza de taxa liberatória**, isto é, de imposto definitivo. As taxas liberatórias aplicam-se sempre que o titular dos rendimentos seja uma entidade não residente e sem estabelecimento estável em Moçambique, ou, tendo estabelecimento estável, não lhe sejam imputáveis os rendimentos, excepto no caso de se tratar de rendimentos prediais.

Ao abrigo do art. 65º do Código do IRPS a retenção na fonte deve ser efectuada “ *no acto do pagamento, do vencimento, ainda que presumido, da sua colocação à disposição, da sua liquidação ou do apuramento do respectivo quantitativo...*”.

Assim, a retenção na fonte deve ser efectuada aquando da verificação da primeira situação ocorrida, i.e, o pagamento, o vencimento, ainda que presumido ou a colocação à disposição dos rendimentos.

Os quadros que se seguem indicam as taxas a aplicar sobre os rendimentos sujeitos a retenção na fonte, quer a título de imposto por conta, quer de imposto definitivo, bem como, aqueles em relação aos quais é permitida, em determinados casos, a dispensa de retenção:

Rendimentos sujeitos a retenção na fonte, incluindo os casos específicos em que essa obrigação é dispensada:

Rendimentos obtidos no Território Nacional provenientes de:	Taxas de Retenção na Fonte		Dispensa de Retenção na Fonte quando esta tenha natureza de imposto por conta e se verificam as seguintes condições:
	Residentes	Não Residentes	
Uso ou concessão do uso de equipamento agrícola, industrial, comercial ou científico	20%	20% (1)	Os rendimentos sejam obtidos por pessoas colectivas sujeitas a IRPC
Intermediação na celebração de contratos e outras prestações de serviços realizados ou utilizados no território nacional	20%	20% (1)	
Aplicação de capitais quando o devedor seja sujeito passivo de IRPC ou quando sejam encargo da actividade empresarial de sujeitos passivos de IRPS com contabilidade organizada	20%	20% (1)	Os juros e outros rendimentos sejam obtidos por instituições de crédito residentes , e decorrem de mútuos, aberturas de crédito ou mora no pagamento, que estejam sujeitos a IRPC
			Os juros ou quaisquer acréscimos de crédito, sejam resultantes da dilatação do vencimento ou de mora no seu pagamento, na sequência de vendas ou prestações de serviços de entidades sujeitas a IRPC
			Os lucros , que decorrem da distribuição de dividendos de entidades residentes sujeitas e não isentas de IRPC ou sujeitas ao Imposto Especial sobre o Jogo, sejam obtidos por entidades a que seja aplicável o referido na secção 8.2.11 para eliminar a dupla tributação económica.
			Os rendimentos pagos às SGPS pelas suas participadas, com participação $\geq 10\%$ e período de pelo menos 1 ano, sejam resultantes de contratos de suprimento ou de tomada de obrigações
			Os rendimentos obtidos por fundos de pensões (*) (* <i>corresponde a alínea h) do art. 68 - suprimida pela Lei nº20/2009, de 10 de Setembro</i>)
Rendimentos Prediais , quando o devedor seja sujeito passivo de IRPC ou sejam encargo da actividade empresarial de sujeitos passivos de IRPS com contabilidade organizada	20%	20%	Os rendimentos sejam obtidos por sociedades de gestão de imóveis próprios e não se encontrem sujeitos ao regime de transparência fiscal

Rendimentos obtidos no Território Nacional provenientes de:	Taxas de Retenção na Fonte		Dispensa de Retenção na Fonte quando esta tenha natureza de imposto por conta e se verificam as seguintes condições:
	Residentes	Não Residentes	
Remunerações auferidas por membros de órgãos estatutários de pessoas colectivas e outras entidades	20%	20% (1)	Os Remunerações sejam obtidos por sociedades de contabilistas que participem nos órgãos estatutários

(1) Retenção a título definitivo com natureza de Taxa liberatória

Rendimentos sujeitos a retenção na fonte em que não existe, em qualquer caso, dispensa de retenção na fonte:

Rendimentos obtidos no Território Nacional provenientes de:	Taxas de Retenção na Fonte	
	Residentes	Não Residentes
Propriedade intelectual ou industrial , prestação de informações respeitantes a uma experiência adquirida no sector industrial, comercial ou científico	20%	20% (1)
Prémios de jogo , lotarias, rifas e apostas mútuas e prémios atribuídos em quaisquer sorteios ou concursos ⁵⁵	20%	20% (1)
Rendimentos de profissionais de espectáculos ou desportistas, não residentes , quando o devedor dos mesmos seja sujeito passivo de IRPC ou quando seja encargo da actividade empresarial de sujeitos passivos de IRPS com contabilidade organizada.		20% (1)
De títulos cotados na Bolsa de Valores de Moçambique	10% (1)	10% (1)
Rendimentos derivados de prestação de serviços de telecomunicações e transportes internacionais , bem como os resultantes da montagem e instalação de equipamentos efectuadas por não residentes		10% (1)

(1) Retenção a título definitivo com natureza de Taxa liberatória



Quando existam rendimentos pagos a entidades residentes em países com os quais Moçambique tenha celebrado **Convenções**, - Emiratos Árabes Unidos, Itália, Portugal, Maurícias, Macau, África do Sul, Vietname, Índia e Botswana – os rendimentos podem ser tributados a taxas reduzidas ou estarem dispensados de retenção na fonte por não estarem sujeitos a tributação de acordo com o normativo da Convenção.

⁵⁵ Definidos na Lei dos Jogos de Diversão Social – Lei nº 9/94, de 14 de Setembro

12.3 Perguntas frequentes

1

O que se consideram encargos não devidamente documentados?

Consideram-se encargos não devidamente documentados, todos os registos efectuados pela contabilidade sem suporte documental ou suportado por justificativos não válidos, isto é, documentos que não possuem os requisitos essenciais que permitam aferir da sua validade e legalidade, como por exemplo: não mencionar o nome do adquirente; não ser original e autêntico; não conter os NUIT(s) do fornecedor e do adquirente; não indicar a data da transacção; apresentar rasuras; ter os cálculos aritméticos incorrectos, incluindo do IVA, entre outros requisitos.

2

Tendo pago a tributação autónoma de 35% sobre o valor de consumíveis adquiridos para o escritório não devidamente documentados, posso registá-los como custos?

Sim, o valor dos consumíveis são contabilizados como custos do exercício, mas **não são dedutíveis para efeitos fiscais.**

Assim, para além de ter efectuado o pagamento relativo à tributação autónoma, o mesmo valor deve ser adicionado ao resultado do exercício para efeitos do apuramento do lucro tributável.

13 LIQUIDAÇÃO

13.1 O que é e a quem compete a liquidação do imposto?

A liquidação do imposto consiste no cálculo do montante exacto do imposto a pagar.

A liquidação do IRPC compete:

Art. 63 do CIRPC

- Ao **sujeito passivo**, em regra, na Declaração Periódica de Rendimentos ou na Declaração de Substituição;
- À **Administração Tributária**, quando se verifique a falta de apresentação da Declaração Periódica de Rendimentos, por parte do sujeito passivo.

13.2 Qual é a base para a liquidação do imposto?

O imposto é apurado com base:

Art. 21 do RIRPC

- **Na Declaração Periódica de Rendimentos (M/22)**, apresentada pelo sujeito passivo, anualmente, dentro do prazo legal, sem prejuízo de ser corrigida pela Administração Tributária. A referida correcção poderá ocorrer até ao fim do quinto ano seguinte ao da ocorrência do factor gerador;
- **Não sendo apresentada a Declaração Periódica de Rendimentos** dentro do prazo legal, o apuramento do imposto terá por base:
 - a totalidade da matéria colectável do exercício mais próximo que se encontre determinada ou, na falta desta,
 - nos elementos de que a Administração Tributária disponha.

Com base na Declaração de Rendimentos M/22, apresenta-se o método de cálculo do imposto, após ter sido determinada a matéria colectável como explicado na secção 8.2:

Liquidação do imposto		
	Cálculo do imposto	*
	Imposto à taxa normal = Matéria Colectável x 32%	300
+	Imposto à taxa reduzida = Matéria colectável x	301
=	Colecta	302
Deduções à colecta	Dupla tributação económica	303
	Dupla tributação internacional	304
	Benefícios Fiscais	305
	Pagamento especial por conta	306
		307
	Total das deduções à colecta (303+304+305+306)	308
=	IRPC Liquidado = (302-308)	309

* correspondente ao número do campo da Declaração de Rendimentos M/22

Assim, para o apuramento do imposto liquidado é necessário:

- Determinar o valor da colecta, e

- Efectuar as deduções à colecta que sejam devidas;

13.3 O que é a colecta e quais são as deduções à colecta?

O valor da colecta é o resultado do produto da matéria colectável pela taxa do imposto (campos 300 e/ou 301 do M/22).

Ao montante da colecta são efectuadas as seguintes **deduções** (totalizadas no campo 308 do M/22) **pela seguinte ordem**:

Art. 21 do RIRPC

- Relativa à dupla tributação económica de lucros distribuídos (campo 303);

É aplicável quando os sujeitos passivos residentes tenham incluído na matéria colectável rendimentos correspondentes a lucros distribuídos por entidades residentes sujeitas a IRPC e não isentas, sempre que não estejam reunidas as condições descritas na secção 8.2.11 que permitam a eliminação total da dupla tributação por dedução desses rendimentos ao resultado do exercício para efeitos de apuramento do lucro tributável.

Art. 64 do CIRPC

Neste caso, o sistema fiscal optou por integrar um mecanismo de atenuação da dupla tributação económica pela concessão de um crédito de imposto por dedução à colecta, correspondente a 60% do IRPC dos lucros distribuídos e incluídos na base tributária, o qual se obtém pela seguinte fórmula:

$$\text{Crédito de Imposto} = \frac{60\% \times \text{Taxa do IRPC} \times \text{Lucros distribuídos e incluídos no RE}^*}{1 - \text{Taxa do IRPC}}$$

*RE – Resultado do Exercício

Observando-se os seguintes aspectos:

Art. 53 do CIRPC

- O crédito de imposto acima determinado deve ser adicionado aos rendimentos englobados (campo 223 do M/22), e
- Os lucros distribuídos e incluídos devem ser considerados pela respectiva importância líquida do imposto retido na fonte.

Exemplo :

A sociedade SME, Lda, com sede em Moçambique, recebeu em 2007, o montante de 54.000 MT (líquido de retenção de IRPC) relativo a dividendos distribuídos pela SP, Lda., também com sede em Moçambique, em virtude de possuir, nesta última, uma participação de 10% no seu capital, há 10 anos.

Pelo facto da percentagem de participação detida pela SME, Lda. ser inferior a 25%, a dupla tributação não poderá ser totalmente eliminada. Assim, aplicaremos o mecanismo que lhe permite atenuar o efeito da dupla tributação por dedução à colecta, pelo seguinte crédito de imposto:

$$\text{Crédito de Imposto} = \frac{54.000 \times 60\% \times 32\%}{1 - 32\%} = 15.247 \text{ MT}$$

O crédito de imposto apurado no valor de 15.247 MT é:

- Deduzido ao valor da colecta (campo 303 do M/22), e
- Acrescido ao resultado do exercício para efeitos da apuramento do lucro tributável (campo 223 do M/22).

- Correspondente à dupla tributação internacional (DTI) (campo 304);

É aplicável apenas quando na matéria colectável tenham sido incluídos rendimentos obtidos no estrangeiro.

Art. 65 do CIRPC

Para além das Convenções celebradas com alguns países para evitar a dupla tributação, o CIRPC prevê a possibilidade de eliminar ou atenuar a DTI suportada por sujeitos passivos residentes que auferem rendimentos no estrangeiro e que aí sejam tributados, podendo deduzir à colecta do IRPC o menor dos seguintes valores:

- O montante do imposto sobre o rendimento pago no estrangeiro;
- A fracção do IRPC, calculado antes da dedução, correspondente aos rendimentos que no país em causa possam ser tributados.



Sempre que não seja possível efectuar a dedução correspondente a DTI, por insuficiência de colecta no exercício em que os rendimentos obtidos no estrangeiro foram incluídos na base tributável, o remanescente pode ser deduzido até ao fim dos **cinco anos seguintes**.

Exemplo:

A sociedade Orquídea, Lda., com sede em Moçambique, obteve em 2007 rendimentos no valor de 200.000 MT, provenientes de um empreendimento na Tanzania, sobre os quais pagou nesse país imposto sobre o rendimento no valor de 40.000 MT.

Moçambique não celebrou, com a Tanzania, convenção para eliminar a dupla tributação.

Assim:

Imposto pago no país de origem do rendimento:	40.000 MT
Imposto a pagar em Moçambique (200.000 x 32%):	64.000 MT

A dedução à colecta por DTI a que a Orquídea, Lda. tem direito corresponderá à menor das importâncias, portanto ao valor do imposto pago na Tanzania 40.000 MT, que será deduzido à colecta (campo 304 do M/22).

- Relativa a benefícios fiscais (campo 305);

O Código dos Benefícios Fiscais prevê a concessão de diversos tipos de créditos fiscais por investimento a deduzir à colecta (ver secção 6.2)

- Relativa ao pagamento especial por conta (PEC) (campo 306)

Art. 66 do CIRPC

O pagamento especial por conta (ver fórmula de cálculo na secção 14.1.3) é uma forma de pagamento antecipado, tendo por base de cálculo o volume de negócios anteriormente obtido pelo contribuinte, sendo dirigido essencialmente aos sujeitos passivos que exerçam a **título principal uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola** e aos **não residentes com estabelecimento estável** em território nacional, que por falta de colecta de referência não efectuem pagamentos por conta (ver secção 14.1.2), ou os efectuem em baixos montantes.

A **dedução do PEC** é efectuada ao **montante da colecta** do próprio exercício a que respeita, ou se insuficiente, nos exercícios seguintes até ao máximo de **três exercícios fiscais**, o que significa que, se o sujeito passivo apurar prejuízos de exploração ou lucros insuficientes nos três anos seguintes perderá esse valor, já que, para além da não dedução, a lei não permite o seu reembolso.



A dedução do PEC terá lugar **depois** de efectuadas as seguintes deduções, pela ordem indicada, relativas a:

- a. dupla tributação económica de lucros distribuídos;
- b. dupla tributação internacional, e
- c. benefícios fiscais.
- d. Estas deduções devem ser feitas até à concorrência da colecta.

Notem-se, os seguintes aspectos relativamente às deduções acima referidas:

- Quando respeitantes a entidades a que seja aplicável o regime de transparência fiscal, são imputadas aos respectivos sócios ou membros, nos termos que resultarem do acto constitutivo ou na falta de elementos em partes iguais, e deduzidas ao montante apurado com base na matéria colectável que tenha tido em consideração a respectiva imputação;
- Devem ser feitas até à concorrência da colecta do IRPC, não havendo lugar a qualquer reembolso;
- Quando o apuramento do imposto tenha sido efectuado pela Administração Tributária apenas serão efectuadas as deduções de que esta tenha conhecimento;
- Nos casos em que seja aplicável o regime simplificado de determinação do lucro tributável ou se tenha optado pelo regime simplificado de escrituração, não há lugar às seguintes deduções:
 - Relativa à dupla tributação económica de lucros distribuídos;
 - Correspondente à dupla tributação internacional;
 - Relativa a benefícios fiscais.

Portanto, **estas deduções só são permitidas** no regime de contabilidade organizada.

13.4 Quais são os prazos para a liquidação?

Art. 39 do RIRPC

A liquidação do IRPC deve ser apresentada até ao último dia útil do mês de Maio na Declaração Periódica de Rendimentos M/22 à Direcção da Área Fiscal da sede, direcção efectiva ou estabelecimento estável em que estiver centralizada a contabilidade.

O direito à liquidação do IRPC caduca no final do quinto ano seguinte ao da ocorrência do facto gerador do imposto.

Art. 24 do RIRPC

13.5 Em que situações pode ocorrer a exigência de liquidação adicional?

Art. 22 do RIRPC

A Administração Tributária procede à **liquidação adicional**, quando depois de liquidado o imposto, seja devida, em consequência de:

- Revisão do lucro tributável fixado por métodos indirectos;
- Exame à contabilidade efectuado posteriormente à liquidação correctiva;
- Improcedência, total ou parcial, do recurso hierárquico;
- Erros de facto ou de direito ou omissões verificados em qualquer liquidação.

13.6 Em que situações pode ocorrer a liquidação correctiva no regime de transparência fiscal?

Art. 23 do RIRPC

Sempre que, a Administração Tributária proceda a alguma correcção à matéria colectável das entidades a que se aplique o **regime de transparência fiscal** de que resulte alterações aos montantes imputados aos respectivos sócios ou membros, há lugar às correspondentes modificações na liquidação efectuada àqueles, cobrando-se ou anulando-se as diferenças apuradas.



As correcções à liquidação só podem ser efectuadas dentro dos **cinco anos** seguintes àquele a que o rendimento respeita, mediante notificação ao sujeito passivo.

13.7 Em que circunstâncias a Administração Tributária procede à anulação oficiosa do IRPC liquidado?

Art. 26 do RIRPC

A Administração Tributária procede officiosamente à anulação, total ou parcial, do imposto que tenha sido liquidado, quando este seja superior ao devido, designadamente em resultado de:

- Correcção da liquidação;
- Exame à escrita do contribuinte;
- Determinação da matéria colectável por métodos indirectos;
- Motivos imputáveis aos serviços;
- Duplicação da colecta.

Não haverá lugar à anulação quando:

- O quantitativo seja inferior a 100 MT;
- Tenham decorrido já cinco anos contados da data de pagamento do imposto.

14 OBRIGAÇÕES DO SUJEITO PASSIVO

14.1 Obrigações de Pagamento

O procedimento de pagamento do IRPC assenta na seguinte regra geral:

- Realização de **pagamentos por conta**, a título de adiantamento do imposto devido a final;
- Realização de **pagamento final**, pela diferença entre o montante total entregue por conta e o imposto anual (total) liquidado com base na declaração de rendimentos ou de substituição.

Com base na Declaração de Rendimentos M/22, apresenta-se o método de cálculo do imposto devido a final – a pagar ou a recuperar – após ter sido efectuada a liquidação do imposto (ver secção 13):

Apuramento do imposto devido a final		
	IRPC Liquidado	*
		309
Adiant.	Retenções na fonte	310
	Pagamentos por conta	311
		312
=	IRPC a Pagar se $[309 - (310 + 311 + 312)] > 0$	313
=	IRPC a Recuperar se $[309 - (310 + 311 + 312)] < 0$	314
Outros	IRPC de exercícios anteriores	315
	Juros compensatórios	316
	Juros de mora	317
		318
=	Total a Pagar $[(313 \text{ ou } -314) + 315 + 316 + 317 + 318] > 0$	319
=	Total a Recuperar $(-314 + 315 + 316 + 317 + 318) < 0$	320

* correspondente ao número do campo da Declaração de Rendimentos M/22

De seguida analisam-se as várias **formas de pagamento** do imposto, ou seja, os pagamentos a título de:

- Adiantamento:
 - Retenção na fonte;
 - Pagamentos por conta (PC);
 - Pagamento especial por conta (PEC), - na realidade o PEC reveste em determinadas situações a natureza de um imposto mínimo e não um imposto por conta, porque ele é devido independentemente do sujeito passivo apresentar rendimentos.
- Pagamento final do IRPC liquidado.

14.1.1 Em que consiste a retenção na fonte?

Como mencionado na secção 12.2 a retenção na fonte consiste numa dedução ao rendimento pago ou posto à disposição do beneficiário, efectuada pela entidade devedora desse rendimento, cujo montante é resultante da aplicação duma taxa sobre essa importância.

Assim, a entidade devedora assume o papel de **substituto tributário** ao efectuar a retenção de uma importância e proceder à respectiva entrega nos cofres do Estado por conta do titular dos rendimentos.

As tabelas apresentadas na referida secção indicam a natureza de rendimentos sujeitos a retenção na fonte e respectivas taxa a aplicar, bem como, os casos em que a retenção é dispensada.

14.1.1.1 Retenções na fonte com natureza de imposto por conta

São retenções na fonte com natureza de pagamento por conta do imposto devido “a final”, quando o imposto retido é considerado um adiantamento ao IRPC anual liquidado na declaração anual de rendimentos M/22, sendo inscrito no campo 310 da referida declaração.

Exemplo:

A SAM Lda., com sede em Moçambique, é beneficiária de rendimentos provenientes de prestação de informações de carácter científico fornecido à SIM Lda., no montante de 100.000 MT.

A SIM, Lda. no acto do pagamento efectuou o seguinte:
retenção na fonte: $100.000 \times 20\% = 20.000$ MT
pagou 80.000 MT à SAM Lda.
e efectuou a entrega nos cofres do Estado dos 20.000 MT.

Para efeitos do cálculo do IRPC devido a final, a SAM Lda. deduz o valor retido (20.000MT) ao imposto liquidado (campo 310 do M/22), sendo deste modo, sempre, reembolsado o valor do IRPC retido.

14.1.1.2 Retenções na fonte com natureza de imposto definitivo

São retenções na fonte a título definitivo, quando as retenções na fonte são efectuadas de acordo com taxas liberatórias, libertando o sujeito passivo das obrigações declarativas ou de pagamento posterior por se tratar de uma tributação definitiva.

Exemplo:

Retomando o exemplo anterior e considerando agora que a SAM **é residente em Espanha** (país com o qual não existe convenção para evitar a dupla tributação) e nem tem estabelecimento estável em território nacional ao qual o rendimento seja imputável.

Neste caso, SIM procedeu aos seguintes pagamentos:
a retenção na fonte continua a ser de 20.000 MT,
pago à SAM - 80.000MT
e entregue os 20.000 MT nos cofres do Estado.

Contudo, pelo facto do beneficiário ser uma entidade não residente, o IRPC retido na fonte tem carácter definitivo, sendo a taxa aplicada de 20% denominada de taxa liberatória. Assim, a tributação deste rendimento esgota-se com a entrega nos cofres do Estado do imposto retido.

14.1.1.3 Quais são os prazos de entrega do IRPC retido na fonte?

As retenções na fonte devem ser entregues nas Direcções de Áreas Fiscais do domicílio fiscal do sujeito passivo que efectuou as retenções até ao dia 20 do mês seguinte àquele em que foram deduzidas, conjuntamente com a guia de pagamento M/39.

14.1.2 O que é e quem é obrigado ao pagamento por conta (PC)?

Os pagamentos por conta são considerados como **adiantamentos** de imposto, pois são efectuados durante o exercício a que respeita o lucro tributável, antes do mesmo ser apurado e do respectivo imposto ser liquidado.

São obrigados a efectuar pagamentos por conta os sujeitos passivos que exerçam a **título principal uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola** e os **não residentes com estabelecimento estável** em território nacional.

14.1.2.1 Como é calculado o PC?

O pagamento por conta é calculado com base no imposto liquidado relativamente ao exercício imediatamente anterior àquele a que correspondem os rendimentos, líquido das retenções na fonte sendo corresponde a 80% desse valor repartido em três pagamentos de igual valor, arredondados por excesso, como é apresentado pela seguinte fórmula:

Art. 70 do CIRPC
Art. 28 do RIRPC

$$\text{Cada PC} = \frac{(\text{Imposto liquidado} - \text{retenções na fonte na fonte desse exercício}) \times 80\%}{3}$$

Exemplo:

A sociedade Mar Azul, Lda, com sede em Moçambique, apurou no final do exercício de 2008 uma matéria colectável de 2.400.000 MT. Não tendo havido qualquer dedução à colecta o valor do IRPC liquidado foi de 768.000 MT. Durante esse exercício obteve rendimentos sujeitos a retenção na fonte a título de imposto por conta, cujo valor das retenções foi de 150.000 MT. Qual o montante do pagamento por conta a efectuar em 2009?

$$\text{Cada PC} = \frac{(768.000 - 150.000) \times 80\%}{3} = 206.000 \text{ MT}$$

A sociedade Mar Azul Lda. deverá proceder ao pagamento por conta no montante total de 618.000MT, repartido em três pagamentos de 206.000 MT cada, nos meses de Maio, Julho e Setembro.

14.1.2.2 Como suspender ou limitar o PC?

Art. 72 do CIRPC

Sempre que o sujeito passivo verifique, com base nos elementos que possui, que o montante total dos três pagamentos por conta venha a ser superior ao IRPC previsto a final, poderá:

- **Suspender** a entrega de novo pagamento por conta, quando verifique que o total dos pagamentos já efectuados é igual ou superior ao IRPC considerado devido a final, ou
- **Limitar** o valor do pagamento por conta a efectuar à diferença entre o montante do imposto total considerado devido a final e as entregas já efectuadas.

Em qualquer dos casos, o sujeito passivo deve remeter aos serviços fiscais da área da sede, direcção efectiva ou estabelecimento estável onde estiver centralizada a contabilidade, até ao

termo do prazo para o respectivo pagamento, uma **declaração de limitação de pagamento por conta**, em modelo oficial⁵⁶, devidamente assinada e datada,

A utilização desta prerrogativa - **suspender ou limitar os pagamentos por conta** - acarreta para o sujeito passivo o risco de pagamento de juros compensatórios, caso se venha a verificar face à declaração de rendimentos a que respeita o imposto, que este deixou de pagar uma importância superior a 20% da que em condições normais era devida e teria sido entregue.

14.1.2.3 Quando devem ser efectuados os pagamento por conta?

Os pagamentos por conta são efectuados durante os meses de **Mai**, **Julho** e **Setembro**, excepto para os sujeitos passivos que adoptem um período de tributação diferente do ano civil, caso em que deverão efectuar os seus pagamentos nos meses 5, 7 e 9 do respectivo período de tributação, através de guia de pagamento M/39.

14.1.3 O que é e quem é obrigado ao pagamento especial por conta (PEC)

É considerado um pagamento antecipado de imposto, a realizar durante o exercício a que respeitam os rendimentos, devido pelos sujeitos passivos que exerçam a **título principal uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola** e aos **não residentes com estabelecimento estável** em território nacional, sendo efectuado a partir do segundo ano de actividade nas seguintes condições cumulativas:

- Os sujeitos passivos possuírem contabilidade organizada ou estarem enquadrados no regime simplificado de escrituração, e
- Do cálculo do PEC (fórmula apresentada a seguir) resultar imposto a pagar, isto é, a obtenção de um resultado >0.

14.1.3.1 Como é calculado o PEC?

Art. 27 do RIRPC

O pagamento especial por conta é calculado tendo por base 0.5% do valor das vendas e/ou dos serviços prestados, realizados durante o exercício anterior⁵⁷, com o limite mínimo de 30.000 MT e o máximo de 100.000 MT, deduzido do montante dos pagamentos por conta efectuados no ano anterior, podendo ser repartido em três prestações de igual valor, arredondados por excesso, como representado pela seguinte fórmula:

$$\text{Cada pagamento do PEC} = \frac{\text{Volume de negócios do ano anterior} \times 0,5\% - \text{PC do ano anterior}}{3}$$

Assim, face aos resultados obtidos no ano anterior e aos pagamentos por conta efectuados nesse exercício, o sujeito passivo deverá, antes do vencimento da 1ª prestação do PEC (Julho ou tendo optado por um período de tributação diferente do ano civil no mês 7 desse período) verificar se é devido o pagamento especial por conta.

Regra geral, o PEC é devido quando, relativamente ao exercício anterior, não tenham sido efectuados pagamentos por conta ou tenham sido efectuados em baixos montantes, ou ainda, quando os resultados tenham sido sucessivamente negativos.

Enquanto que, os pagamentos por conta são sempre devidos no exercício imediato ao da obtenção de um resultado positivo, o PEC pode ser, ou não, **também** devido.

⁵⁶ Até à data do presente manual, não estava disponível nenhum modelo oficial. Na falta deste, a referida declaração é elaborada pelo sujeito passivo em papel timbrado do próprio.

⁵⁷ Não havendo volume de negócios num determinado ano, o PEC será determinado com base no último montante de anos anteriores. Caso não haja volume de negócios em nenhum dos anos anteriores, o PEC não é devido.

Os exemplos que se seguem pressupõem que os sujeitos passivos possuem contabilidade organizada ou escrituração simplificada e que iniciaram a sua actividade há mais de um ano.

Exemplo 1:

Durante o exercício de 2008 a sociedade Jade, Lda, com sede em Moçambique, atingiu um valor de vendas de 80.000.000 MT, tendo no mesmo período efectuado pagamentos por conta no montante de 4.600.000 MT. Deverá a sociedade em 2009 efectuar o pagamento especial por conta e se sim qual o montante?

- Verificar qual o enquadramento do valor das vendas (limite máximo ou mínimo):
 $80.000.000 \text{ MT} \times 0.5\% = 400.000 \text{ MT}$
Como o valor é superior ao limite máximo que é de 100.000 MT, considera-se o limite máximo para efeitos do cálculo do PEC
- Então:
 $\text{PEC} = 100.000 \text{ MT} - 4.600.000 \text{ MT} = -4.500.000 \text{ MT}$

A sociedade Jade Lda. não deverá proceder ao pagamento de PEC em 2009 porque o valor resultante é <0 , devido aos pagamentos por conta terem sido efectuados em montante suficiente.

Exemplo 2:

Durante o exercício de 2008 a sociedade Pérola, Lda., com sede em Moçambique, atingiu um valor de vendas de 10.000.000 MT, tendo no mesmo período efectuado pagamentos por conta no montante de 614.000 MT. Deverá a sociedade em 2009 efectuar o pagamento especial por conta e se sim qual o montante?

- Verificar qual o enquadramento do valor das vendas (limite máximo ou mínimo):
 $10.000.000 \text{ MT} \times 0.5\% = 50.000 \text{ MT}$
Como o valor é superior ao limite mínimo e inferior ao limite máximo (30.000MT e 100.000 MT, respectivamente), considera-se os 50.000MT para efeitos do cálculo do PEC.
- Então:
 $\text{PEC} = 50.000 \text{ MT} - 614.000 \text{ MT} = - 564.000 \text{ MT}$

A sociedade Pérola Lda. não deverá proceder ao pagamento de PEC em 2009 porque o valor resultante é <0 , devido aos pagamentos por conta já terem sido efectuados em montante suficiente.

Exemplo 3:

Supondo que a mesma sociedade (do exemplo 2) tivesse efectuado pagamentos por conta no montante de apenas 20.000 MT. Qual o pagamento especial por conta que deveria efectuar em 2009?

- Verificar qual o enquadramento do valor das vendas (limite máximo ou mínimo):
 $10.000.000 \text{ MT} \times 0.5\% = 50.000 \text{ MT}$
Como o valor é superior ao limite mínimo e inferior ao limite máximo (30.000MT e 100.000 MT respectivamente), considera-se os 50.000MT para efeitos do cálculo do PEC.
- Então:
 $\text{PEC} = 50.000 \text{ MT} - 20.000 = 30.000 \text{ MT}$

A sociedade Pérola Lda. deverá proceder ao pagamento de PEC em 2009 no montante de 30.000 MT, repartido em 3 pagamentos de 10.000 MT cada um: o 1º em Junho, o 2º em Agosto e o 3º em Outubro, ou se pretender a totalidade em Junho.

Recorde-se que o montante do PEC, é **dedutível ao valor da colecta** do IRPC (considerado no apuramento do imposto liquidado) e até à concorrência desta (se insuficiente no respectivo ano pode ser, ainda, deduzido na colecta dos três exercícios seguintes se esta existir), não dando lugar a qualquer reembolso de importância que não tenha sido possível deduzir à colecta, ao contrário dos pagamentos por conta que são sempre dedutíveis ao imposto liquidado e dão lugar a reembolso.

14.1.3.2 Quando deve ser efectuado o PEC?

Art. 29 do RIRPC

O pagamento especial por conta pode ser pago de uma só vez ou repartido em três pagamentos iguais a efectuar nos meses de **Junho**, **Agosto** e **Outubro**, excepto para os sujeitos passivos que adoptem um período de tributação diferente do ano civil, que deverão efectuar os seus pagamentos nos meses 6, 8 e 10 do respectivo período de tributação. O pagamento é efectuado através de guia de pagamento M/39.

14.1.4 Como deve ser efectuado o pagamento final do IRPC liquidado?

Art. 27 do RIRPC

O montante do IRPC devido a final é constituído pela **diferença**, entre o **IRPC liquidado** e as **importâncias entregues por conta** (importâncias retidas na fonte e pagamentos por conta).

- Se essa diferença for positiva há lugar ao **pagamento final do IRPC** deve ser efectuado nas Direcções de Áreas Fiscais do domicílio fiscal do sujeito passivo nos seguintes prazos:
 - Até ao termo do prazo fixado para a apresentação da declaração de rendimentos (M/22) conjuntamente com a guia de pagamento M/39; ou
 - Até ao dia da apresentação da declaração de substituição (M/22) conjuntamente com a guia de pagamento M/39.

- Se esse montante for negativo (campo 314) há lugar a **reembolso** ao sujeito passivo⁵⁸, devendo este ser efectuado pelos serviços até ao fim do terceiro mês imediato ao da apresentação do M/22, quando apresentada dentro do prazo.

14.1.5 Como se processa o pagamento do IRPC liquidado pelos Serviços

Art. 32 do RIRPC

Quando a liquidação é efectuada pelos serviços o pagamento do imposto processa-se da seguinte forma:

- Se a liquidação der lugar a imposto a pagar:
 - O sujeito passivo é notificado a pagar o imposto e juros devidos;
 - A notificação é efectuada através de carta registada, considerando-se efectuada no terceiro dia posterior ao do registo;
 - O prazo de pagamento é de 30 dias a contar da data da notificação. Caso não seja efectuado neste prazo, serão devidos juros de mora e instaurado um processo de execução fiscal.
- Se a liquidação der lugar a reembolso de imposto, o mesmo deve ser efectuado pelos serviços até ao fim do terceiro mês imediato ao da sua apresentação. Note-se que o reembolso só será efectuado pelos serviços se a declaração de rendimentos tiver sido apresentada dentro do prazo legal.

14.1.6 Quais o limite mínimo para efectuar o pagamento ou ser reembolsado pelos serviços?

Art. 27 do RIRPC

Não há lugar ao pagamento do imposto nem ao seu reembolso quando o respectivo montante de IRPC for inferior a 100 MT.

14.1.7 Quais os meios de pagamento autorizados para o IRPC?

Art. 33 do RIRPC

O pagamento do IRPC é efectuado em **moeda nacional**, em numerário ou por cheque, débito em conta, transferência conta a conta, vale postal ou outros meios utilizados pelos serviços dos correios ou pelas instituições de crédito, que a lei expressamente autorize.

Caso o pagamento seja efectuado por meio de cheque, considera-se que o imposto foi pago aquando do recebimento efectivo da respectiva importância, não sendo, porém, devidos juros de mora pelo tempo que mediar entre a entrega ou expedição do cheque e aquele recebimento, salvo se o cheque não tiver provisão.

Tratando-se de vale postal, a obrigação de pagamento considera-se extinta com a sua entrega ou expedição.

14.1.8 Onde se paga o IRPC?

Art. 34 do RIRPC

O imposto deve ser pago nas Recebedorias de Fazenda competentes, que funcionem junto das Direcções de Áreas Fiscais, ou nos bancos autorizados.

No caso de cobrança coerciva o imposto deve ser pago nas Recebedorias de Fazenda da instituição onde estiver pendente o processo executivo ou nos bancos autorizados.

⁵⁸ O Regulamento de Reembolso do IRPS e IRPC aprovado pelo Diploma Ministerial nº 82/2005, de 20 de Abril, estabelece os procedimentos e regras para que a Administração Tributária efectue o reembolso da diferença do imposto que for devida ao sujeito passivo.

14.1.9 Regra a observar nos pagamentos de rendimentos a entidades não residentes

Art. 48 do RIRPC

As transferências para o estrangeiro de rendimentos sujeitos a IRPC obtidos no território nacional por entidades não residentes só são permitidas depois de pago ou assegurado o imposto que for devido.

14.1.10 Privilégios Creditórios

Art. 74 do CIRPC

Para o pagamento do IRPC relativo aos últimos 6 anos, a Fazenda Nacional goza de privilégio mobiliário geral e privilégio imobiliário sobre os bens existentes no património do sujeito passivo à data da penhora ou outro acto equivalente.

14.2 Quando se aplicam juros compensatórios, indemnizatórios ou de mora?

Art. 168 da Lei 2/2006 de 22 de Março

No procedimento tributário os juros podem ser:

- **Juros compensatórios:** são devidos pelo **sujeito passivo**, pelo não pagamento de quantias que deviam ter sido entregues ou pelo reembolso de montantes indevidos;
- **Juros indemnizatórios:** são devidos pelo **Estado** no caso de ter sido pago imposto em montante superior ao legalmente devido;
- **Juros de Mora** são devidos pelo **sujeito passivo**, no caso de não pagamento de uma dívida tributária dentro do prazo fixado para o efeito.

Art. 25 e 35 do RIRPC Art. 72 do CIRPC

14.2.1 Juros compensatórios

São devidos juros compensatórios quando por facto imputável ao sujeito passivo:

- Atrazar a liquidação de parte ou da totalidade do imposto devido, nomeadamente quando as declarações de rendimentos são entregues fora de prazo;
- Atrazar a entrega de imposto a pagar antecipadamente (ex: pagamentos por conta);
- Atrazar a entrega do imposto retido ou do que devia ter sido no âmbito da substituição tributária;



Para efeitos de contagem de juros compensatórios entende-se haver retardamento da liquidação, quando a declaração periódica de rendimentos seja apresentada fora do prazo estabelecido sem que o pagamento do imposto devido se encontre totalmente pago no prazo legal.

- For obtido reembolso indevido, isto é, se o montante do reembolso recebido for superior ao devido;
- Pela entrega fora do prazo ou pela falta de entrega, total ou parcial, do pagamento por conta e do pagamento especial por conta;
- Se, em consequência da suspensão ou limitação dos pagamentos por conta, se vier a verificar que o sujeito passivo deixou de pagar uma importância superior a 20% da que em condições normais teria pago.

A contagem dos **juros compensatórios efectua-se dia a dia** nos seguintes termos:

- Desde o termo do prazo para a apresentação da declaração periódica de rendimentos até ao suprimento, correcção ou detecção da falta que motivou o retardamento da liquidação;
- Se não tiver sido efectuado, total ou parcialmente, o pagamento especial por conta, desde o dia imediato ao termo do respectivo prazo até ao termo do prazo para a entrega da declaração de rendimentos ou até à data da autoliquidação, se anterior, devendo os juros vencidos ser pagos conjuntamente;
- Se houver atraso no pagamento por conta, desde o dia imediato ao do termo do respectivo prazo até à data em que se efectuou, devendo ser pagos conjuntamente;
- Desde o reconhecimento do reembolso indevido até à data do suprimento ou correcção da falta que o motivou;
- Se não tiver sido feita a retenção na fonte, total ou parcialmente, do imposto com natureza de imposto por conta, desde aquela mesma data até ao termo do prazo da entrega da declaração de rendimentos;
- Se tiver sido feita a retenção na fonte, mas não tenha sido entregue o imposto retido com natureza de imposto por conta, desde do dia imediato aquele em que devia ter sido entregue até à data do pagamento ou da liquidação;
- Se não tiver sido feita a retenção na fonte, do imposto com carácter definitivo, ou tendo sido feita, não tenha sido entregue dentro do prazo legal, desde o dia imediato àquele em que deviam ter sido entregues até à data do pagamento ou da liquidação;
- No caso de suspensão ou limitação dos pagamentos por conta, se o sujeito passivo tiver deixado de entregar uma quantia superior a 20% daquela que em condições normais teria entregue, desde o termo do prazo em que cada entrega do pagamento por conta deveria ter sido efectuada até ao termo do prazo para a apresentação de declaração ou até à data do pagamento da autoliquidação, se anterior.

Os juros compensatórios integram-se na própria dívida do imposto, com a qual são conjuntamente liquidados, devendo sempre evidenciar-se claramente o montante principal da prestação e os juros compensatórios.

Os juros compensatórios são calculados de acordo com a seguinte fórmula:

$$\text{Taxa de juros compensatórios} = \text{Taxa interbancária (MAIBOR 12 meses)}^* + 2 \text{ pontos percentuais}$$

*taxa interbancária em vigor na data da entrega do imposto retido ou do que o devia ter sido ou da entrega do imposto que autonomamente deva ser liquidado e entregue nos cofres do Estado.

Tratando-se de faltas relacionadas com a obrigatoriedade de retenção na fonte, os juros compensatórios devem ser pagos:

- Conjuntamente com as importâncias retidas, quando estas sejam entregues fora do prazo legalmente estabelecido;
- Autonomamente, no prazo de 30 dias a contar do termo do período em que são devidos, quando a retenção com natureza de imposto por conta não tenha sido feita.



Quando o **atraso na liquidação decorrer de erros de cálculo** praticados no quadro da liquidação do imposto da declaração, os juros compensatórios devidos em consequência dos mesmos não podem contar-se por período superior a 180 dias.

14.2.2 Juros indemnizatórios

Art. 26 do RIRPC

São devidos juros indemnizatórios ao sujeito passivo, sempre que este tenha pago o imposto e se determine em processo gracioso ou judicial que na liquidação houve erro imputável aos Serviços.

São igualmente devidos juros indemnizatórios ao contribuinte, quando havendo lugar a reembolso de IRPC, este não seja efectuado pelos Serviços no prazo estabelecido, isto é, até ao fim do terceiro mês imediato à apresentação (se dentro do prazo legal) da declaração de rendimentos M/22.

Os juros são contados dia a dia, desde a data do pagamento do imposto até à da emissão da nota de crédito na qual são incluídos, e calculados de acordo com a seguinte fórmula:

$$\text{Taxa de juros indemnizatórios} = \text{Taxa interbancária (MAIBOR 12 meses)} + 2 \text{ pontos percentuais}$$

Note-se que a taxa de juros indemnizatórios é igual à taxa de juros compensatórios.

14.2.3 Juros de mora

Art. 31 e 32 do RIRPC

São devidos juros de mora:

- Pela falta de pagamento do IRPC **autoliquidado** até ao termo do prazo legal para a apresentação da declaração de rendimento;
- Pela falta de pagamento do IRPC e juros que se mostrem devidos, no caso do **imposto liquidado pelos Serviços**, em que o sujeito passivo tenha sido notificado a fazê-lo no prazo de 30 dias a contar da data da respectiva notificação.

A taxa dos juros de mora é igual à taxa dos juros compensatórios acrescida de uma percentagem a fixar pelo Conselho de Ministros.

14.3 Obrigações Declarativas

Art. 36 do RIRPC

Os sujeitos passivos de IRPC têm as seguintes obrigações declarativas, directamente ou através dos seus representantes legais:

Declarações	Modelos Oficiais	Prazos
Declaração de Inscrição	M/01 ^(a)	15 dias antes do início de actividade
Declaração de Alterações	M/03	15 dias a contar da data da alteração
Declaração de Cessação	M/04	30 dias a contar da data da cessação da actividade
Declaração Periódica de Rendimentos	M/22 ou M/22A ^(b)	Até ao último dia útil do mês de Maio ^(c)
Declaração Anual de Informação Contabilística e Fiscal	M/20	Até ao último dia útil do mês de Junho ^(d)

- (a) Esta declaração é posterior à obtenção do NUIT⁵⁹
- (b) M/22 aplica-se ao Regime de Contabilidade Organizada e Regime Simplificado de escrituração; M/22A aplica-se ao Regime Simplificado de Determinação do Lucro Tributável.
- (c) Quando diferente do ano civil, até ao último dia útil do quinto mês posterior à data do termo desse período
- (d) Quando diferente do ano civil, até ao último dia útil do sexto mês posterior à data do termo desse período.

14.3.1 Quais são os procedimentos relativos à apresentação de declarações?

Art. 36, 53 e 54 do RIRPC

Requisitos e procedimentos relativos à apresentação de declarações:

- São de modelo oficial, aprovado pelo Ministro das Finanças, sendo que os documentos e anexos requeridos na própria declaração farão dela parte integrante;
- São recusadas pela Administração Tributária se estiverem incompletas ou indevidamente preenchidas;
- Quando as declarações não forem consideradas suficientemente claras, os contribuintes são notificados a prestarem esclarecimentos adicionais, num prazo nunca inferior a 5 dias;
- Sempre que a entrega de declarações ou outros documentos seja efectuada em mais de um exemplar, um deles deve ser devolvido ao apresentante, com menção de recebimento;
- Sendo as declarações ou outros documentos entregues num único exemplar, pode o sujeito passivo entregar cópia do mesmo para ser carimbado, como comprovativo de recebimento;
- As declarações ou outros documentos que devam ser apresentados em qualquer serviço da Administração Tributária podem ser remetidos via correio, sob registo postal, acompanhados de um sobrescrito, devidamente endereçado para a devolução imediata dos duplicados ou dos documentos ao respectivo remetente se for caso disso.

⁵⁹ Nos termos do Decreto 52/2003, de 24 de Dezembro, para efeitos de atribuição de NUIT, todas as pessoas singulares ou colectivas com rendimentos sujeitos a imposto, ainda que dele isentos, são obrigadas a inscrever-se na Direcção da Área Fiscal, mediante apresentação da declaração modelo M/06.

- No caso de remessa via correio, considera-se a data de entrega, a data constante do carimbo dos Correios de Moçambique ou a data do registo. Ocorrendo extravio, a Administração Tributária pode exigir 2ª via, que, para todos os efeitos, se considera como remetida na data em que, comprovadamente, o tiver sido o original.

14.3.2 Qual é a finalidade da declaração de inscrição?

Art. 37 do RIRPC

A declaração de inscrição no registo, M/01 - declaração de início de actividade, destina-se ao registo dos dados do sujeito passivo, designadamente: a sua identificação, actividade, opção pelo regime contabilístico e opção pelo período anual do imposto. A declaração deve ser apresentada, em triplicado, na Direcção da Área Fiscal onde tiver a sua sede, direcção efectiva ou estabelecimento estável em que estiver centralizada a contabilidade.

De notar que os sujeitos passivos **não residentes** que, aqui obtenham rendimentos não imputáveis a estabelecimento estável, são obrigados, também, à apresentação da declaração de inscrição na Direcção da Área Fiscal da residência, sede ou direcção efectiva do seu representante no prazo de 15 dias a contar da data da ocorrência do facto que originou o direito aos mesmos rendimentos.

14.3.3 Qual é a finalidade da declaração de alterações?

Art. 37 do RIRPC

A declaração de alterações, M/03 - destina-se a informar a Administração Tributária de quaisquer alterações relativas aos elementos constantes da declaração de inscrição, nomeadamente, o domicílio fiscal e outros contactos, a actividade e a opção pelo regime contabilístico.

14.3.4 Qual é a finalidade da declaração de cessação?

Art. 37 e 38 do RIRPC

A declaração de cessação da actividade, M/04 - destina-se a informar a Administração Tributária do termo da actividade do sujeito passivo.

Tratando-se de sujeitos passivos **não residentes** que, aqui obtenham rendimentos não imputáveis a estabelecimento estável, devem proceder à apresentação da declaração no prazo de 30 dias a contar da data em que tiver ocorrido a cessação da obtenção de rendimentos.



As declarações de **inscrição**, de **alterações** ou de **cessação**, podem ser substituídas por **declaração verbal**, efectuada pelo sujeito passivo, de todos os elementos que constituem estas declarações, quando a Direcção da Área Fiscal disponha dos meios informáticos adequados.

Neste caso, o registo dos dados é efectuado imediatamente e impresso um **documento tipificado**, que é confirmado pelo declarante, autenticado pela assinatura do funcionário receptor e com a assinatura do técnico de contas que assume a responsabilidade fiscal do sujeito passivo.

Nestas condições o **documento tipificado substitui, para todos os efeitos legais, as declarações M/01, M/03 e M/04.**

14.3.4.1 Qual a finalidade da declaração periódica de rendimentos

Art. 39 do RIRPC

A declaração periódica de rendimentos (M/22), destina-se à determinação do lucro tributável, liquidação anual do IRPC e apuramento do imposto devido - a pagar ou a recuperar - como desenvolvido na secção 13, devendo os elementos que a constituem ser exactos e concordantes com os elementos constantes da contabilidade ou dos registos da escrituração do regime simplificado.

As entidades **não residentes** que obtenham aqui rendimentos não imputáveis a estabelecimento estável, são obrigadas à apresentação da declaração desde que relativamente aos mesmos não tenha havido lugar a retenção na fonte a título definitivo. Estes sujeitos passivos são obrigados à apresentação da declaração especificamente para os seguintes rendimentos:

- Derivados de **imóveis**, exceptuados os ganhos resultantes da sua transmissão onerosa – até ao último dia útil do mês de Maio do ano seguinte àquele a que respeitam os rendimentos, ou até o último dia útil do prazo de 30 dias a contar da data em que tiver cessado a obtenção de rendimentos;
- Derivados de **ganhos resultantes da transmissão onerosa de imóveis** ou de **partes representativas do capital** ou de outros valores mobiliários de entidades residentes ou quando o pagamento dos respectivos rendimentos seja imputável a estabelecimento estável situado em território nacional – até ao último dia útil do prazo de 30 dias a contar da data de transmissão.

14.3.4.2 Qual a finalidade da declaração anual de informação contabilística e fiscal?

Art. 40 do RIRPC

A declaração anual de informação contabilística e fiscal, M/20 - destina-se à apresentação do processo de documentação contabilística e fiscal à Administração fiscal, aplicando-se, consoante o tipo de entidade, os correspondentes anexos, como se segue:

Tipo de entidade	Modelo anexo
Sujeitos passivos que exercem a título principal actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola com contabilidade organizada	M/20A
Sujeitos passivos que exercem a título principal actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola do regime simplificado de escrituração	M/20B
Entidades residentes que não exercem a título principal actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola	M/20C
Entidades não residentes sem estabelecimento estável	M/20D
Sujeitos passivos do IRPS com contabilidade organizada	M/20E
Entidades sujeitas ao regime de transparência fiscal – imputação de rendimentos dos sócios	M/20F
Discriminação de rendimentos com vários regimes de tributação no IRPS ou no IRPC	M/20G
Rendimentos pagos (discriminação por tipo de rendimentos das retenções efectuadas e a identificação – NUIT – dos titulares desses rendimentos com natureza de pagamento por conta do imposto devido a final)	M/20H (1)

(1) desde 2010, o anexo M/20H passou a ser entregue de forma autónoma até 31 de Março do ano seguinte a que diz respeito os rendimentos e retenções. D

(2) declaração M/20 deve ser, ainda, acompanhada dos seguintes documentos e elementos contabilísticos e outros que sejam requeridos pela Administração fiscal e que constituem o processo de documentação fiscal descrito na secção 14.3.7: A

Documentos que devem acompanhar a declaração
Declaração de compromisso de honra do técnico de contas autenticada pelo Director da Área Fiscal
Balancetes analíticos antes e depois do apuramento de resultados do exercício
Balanço de modelo previsto no PGC
Listagem dos beneficiários dos donativos concedidos
Mapa demonstrativo da determinação de resultados em relação a obras de carácter plurianual
Mapa de modelo oficial das reintegrações e amortizações contabilizadas
Mapa de modelo oficial das provisões

Nota: Os documentos acima indicados podem ser apresentados em formato electrónico.

14.3.5 Quando deve ser apresentada a declaração de substituição?

Art. 41 do RIRPC

Quando tenha sido liquidado imposto inferior ao devido ou declarado prejuízo fiscal superior ao efectivo, pode ser apresentada uma declaração de substituição M/22, ainda que fora do prazo legalmente estabelecido e efectuado o pagamento do imposto em falta.

14.3.6 Quando se deve proceder a nomeação de um representante fiscal?

Art. 43 do RIRPC

Um representante é uma pessoa singular ou colectiva com residência ou sede em Moçambique que tem a função de representar determinado sujeito passivo perante a Administração Tributária para garantir o cumprimento das obrigações fiscais desse.

Sempre que um sujeito passivo que não tenha sede ou direcção efectiva em Moçambique, ou ainda estabelecimento estável, mas aqui obtenha rendimentos deverá nomear um representante.

A nomeação é feita na declaração de início de actividade ou de registo de número de contribuinte, devendo nela constar expressamente a sua aceitação pelo representante.

14.3.7 Arquivo da documentação fiscal

Art. 46 do RIRPC

Os sujeitos passivos do IRPC são obrigados a manter, em boa ordem, durante um prazo de 10 anos, um processo de documentação fiscal relativo a cada exercício⁶⁰: (elementos contabilísticos e fiscais), que deve ser constituído até ao termo do prazo para entrega da declaração anual de informação contabilística e fiscal M/20, devendo conter:

Documentos que integram o processo de documentação fiscal
Cópia da acta da reunião ou assembleia de aprovação de contas
Declaração de compromisso de honra do técnico de contas autenticada – D.A.F
Relação dos representantes permanentes, administradores, gerentes e membros do conselho fiscal
Relação dos sócios e seus domicílios
Balanço e demonstração de resultados de acordo com o PGC
Balancete analítico antes e após apuramento de resultados

⁶⁰ O Despacho de 27 de Dezembro de 2004 define os elementos que integram a documentação fiscal relativa a cada exercício e os modelos oficiais dos mapas de reintegrações e amortizações e provisões.

Documentos que integram o processo de documentação fiscal
Contratos que definam as condições estabelecidas para os pagamentos a não residentes
Documentos comprovativos das retenções efectuadas ao sujeito passivo
Listagem de créditos incobráveis
Inventário de títulos e participações financeiras
Listagem dos donativos atribuídos
Mapa de modelo oficial das mais e menos valias fiscais
Mapa relativo aos contratos de locação financeira
Mapa de modelo oficial das reintegrações e amortizações contabilizadas
Mapa de modelo oficial das provisões
Mapa demonstrativo da determinação de resultados em relação a obras de carácter plurianual
Parecer do conselho fiscal, do conselho de administração ou gerência e documento de certificação legal das contas, quando legalmente exigido
Relatório técnico, que deve conter os seguintes elementos: <ul style="list-style-type: none"> ▪ Método de amortizações utilizado e taxas aplicadas; ▪ Alterações em existências de todas categorias e critérios de valorimetria; ▪ Créditos incobráveis verificados; ▪ Movimentos ocorridos nas contas de provisões; ▪ Movimentos ocorridos na alienação de imobilizações; ▪ Mudanças nos critérios de imputação de custos ou atribuição de proveitos às diferentes actividades ou estabelecimentos da empresa; ▪ Número médio de pessoas ao serviço da empresa; ▪ Adiantamentos concedidos aos órgãos sociais ou aos trabalhadores, com indicação das taxas de juro praticadas e outras condições; ▪ Valor das dívidas registadas em Credor Estado no final do exercício, cujo prazo de pagamento já foi ultrapassado; ▪ Listagem dos bens utilizados em regime de locação financeira e respectivos valores; ▪ Não estando aprovadas as contas, indicação dos motivos e se a aprovação tiver sido efectuada judicialmente anexar documento comprovativo; ▪ Outros elementos relevantes para o esclarecimento das demonstrações financeiras
Extractos bancários
Inventário físico dos meios circulantes materiais
Gastos gerais de administração, em especial, remunerações de qualquer espécie atribuídas aos corpos gerentes
Mapa de ajudas de custo, com indicação das visitas efectuadas a clientes e fornecedores
Mapa de consumo de combustíveis com indicação da marca e matrícula das viaturas pertencentes à empresa ou em regime de locação
Certificado de residência fiscal para os não residentes vivendo em países com os quais Moçambique tenha assinado Convenção para evitar a dupla tributação
Outros documentos mencionados nos Códigos ou em legislação complementar

Este processo deve estar centralizado no estabelecimento ou instalação indicados na declaração de inscrição ou na declaração de alterações se for o caso.

Esta obrigação não se aplica as entidades isentas de IRPC, nomeadamente:

- O Estado;
- As Autarquias Locais, Associações ou Federações de Municípios sem fins lucrativos;

- As Instituições de segurança e de previdência social legalmente reconhecidas.

14.4 Obrigações contabilísticas

Os sujeitos passivos do IRPC devem possuir os registos contabilísticos organizados de forma a possibilitar o conhecimento claro e inequívoco dos elementos necessários, designadamente:

- ao cálculo do imposto;
- ao seu controlo;
- ao preenchimento da declaração de rendimentos e declaração de informação contabilística e fiscal.

O Código do IRPC estabelece dois regimes contabilísticos:

- Regime de contabilidade organizada e,
- Regime simplificado de escrituração.

Estes regimes são aplicáveis segundo as seguintes regras:

Regime Contabilístico	Tipo de entidade	Volume de Negócios
Contabilidade Organizada	Sociedades comerciais ou civis sob a forma comercial, as cooperativas, e demais entidades que exerçam, a título principal, uma actividade comercial, industrial ou agrícola com sede ou direcção efectiva em Moçambique ou com estabelecimento estável	>2.500.000MT
	Empresas públicas	Independentemente do volume de negócios
	Sociedades anónimas	
	Sociedades em comandita por acções	
	As entidades que optarem por este regime	
Simplificado de Escrituração	Sociedades comerciais ou civis sob a forma comercial, as cooperativas, e demais entidades que exerçam, a título principal, uma actividade comercial, industrial ou agrícola com sede ou direcção efectiva em Moçambique ou com estabelecimento estável	≤2.500.000MT

14.4.1 O regime de contabilidade organizada

14.4.1.1 Em que consiste a contabilidade organizada?

A **contabilidade** é uma ciência que estuda, regista, controla e interpreta os factos ocorridos no **património** de uma entidade com ou sem fins lucrativos.

O **património** é o conjunto de **bens**, **direitos** e **obrigações**⁶¹ que uma entidade possui. Os bens e direitos são os **valores activos** e as obrigações os **valores passivos**. O **património líquido**

⁶¹ Os **bens** podem ser **tangíveis**, como por exemplo viaturas, computadores, etc., ou **intangíveis** como sejam as despesas de desenvolvimento, projectos, etc; os **direitos** constituídos perante terceiros como sejam créditos concedidos reflectidos nas contas de devedores e as **obrigações** constituídas pelas responsabilidades perante terceiros, como sejam valores que entidade tem em dívida à banca e a outros credores

ou **fundos próprios** a diferença entre os valores activos e passivos representados pelo capital (participações dos sócios), reservas e resultados (lucros ou prejuízos) acumulados.

A exploração da actividade incorre em **gastos e perdas** - consumos de bens, utilização de serviços de terceiros e perdas (Ex.: Salários, Água, Energia, Matérias-primas, perdas financeiras) e obtém **rendimentos e ganhos** que decorrem das vendas de bens e/ou da prestação de serviços e outros ganhos (Ex.: vendas de mercadorias, vendas de serviços, ganhos financeiros).

O património de uma empresa varia a cada momento acompanhando a dinâmica da sua actividade. Os factos que determinam estas variações são registados diariamente pela contabilidade e o seu reporte pode ser apresentado, em qualquer momento, sob a forma de demonstrações financeiras, das quais o **Balanço** e a **Demonstração de Resultados** são as principais, que a seguir se apresentam esquematicamente:

Balanço		Demonstração de Resultados		
ACTIVOS				
Aplicações	Activos não correntes			
	Activos tangíveis	30.000	Vendas de bens e de serviços	41.000
	Activos correntes		Custo dos inventários vendidos ou consumidos	-20.000
	Inventários	20.000	Custos com o pessoal	-7.500
	Clientes	10.000	Fornecimentos e serviços de terceiros	-1.000
	Caixa e bancos	<u>50.000</u>		
	Total dos activos	110.000		
CAPITAL PRÓPRIO E PASSIVOS				
Fontes	Capital próprio		Resultado operacional	12.500
	Capital social	35.000	Gastos financeiros	-3.500
	Reservas	5.000	Resultados do período	9.000
	Resultados transitados	11.000		
	Resultado do período	9.000		
	Total do capital próprio	60.000		
	Passivos não correntes			
	Empréstimos obtidos	30.000		
	Passivos correntes			
	Fornecedores	20.000		
Total dos passivos	50.000			
	Total do capital próprio e dos passivos	110.000		

Note: neste exemplo não foi considerada a estimativa de imposto sobre o rendimento- IRPC.

Como se pode constatar qualquer das demonstrações se equipara a uma igualdade:

- No balanço o Activo = Fundos Próprios + Passivo
- Na demonstração de resultados o Resultado = Rendimentos - Gastos

As duas demonstrações estão interligadas (pelo movimento das contas), sendo o lucro ou prejuízo apurado na demonstração de resultados expresso no balanço em contas de Fundos Próprios, donde podemos dizer, que o balanço se equilibra pela transferência para este dos resultados obtidos.

O **Balanço** representa, assim, a posição financeira e patrimonial da entidade **numa determinada data**, normalmente, em Moçambique, coincidente com o dia 31 de Dezembro, evidenciando:

- No Activo - as **aplicações** do financiamento da empresa, constituídas pelos valores de investimentos de capital, dívidas de clientes, inventários e disponibilidades; em Fundos Próprios e Passivo - as **fontes de financiamento** de que a empresa dispõe, pela sua origem – os fundos próprios (incluindo capital, reservas e resultados acumulados) e Passivo - empréstimos obtidos e fornecedores;
- As contas do Activo estão inscritas no balanço por ordem crescente de liquidez, como se segue:
 - Os activos tangíveis constituem os meios de trabalho da empresa, não sendo, normalmente, convertíveis em dinheiro;
 - Os valores **realizáveis** em contas de clientes e em inventários, cuja reconversão em dinheiro está sujeita a determinados condicionalismos: ao recebimento de clientes e ao seu nível de cobrança, isto é, a prazos contratados e/ou à boa cobrança; as mercadorias à sua venda e tratando-se materiais para a produção, à própria fabricação e posterior venda, apresentando estes últimos menor liquidez que os primeiros;
 - Os valores **disponíveis** em Bancos e Caixa, são os meios com liquidez absoluta.
- As contas de Fundos Próprios e do Passivo estão inscritas no balanço por ordem crescente de exigibilidade:
 - os **Fundos Próprios** constituídos pelo capital reservas e lucros acumulados, são valores considerados, normalmente, não exigíveis, já que, os sócios não devem, em qualquer momento, retirar os valores com que entraram para a constituição da sociedade, pois que isso levaria a empresa a cessar a sua actividade. Os lucros poderão ser distribuídos pelos sócios, ou transitarem para exercícios seguintes e constituírem uma reserva de capital para o desenvolvimento da actividade;
 - os **empréstimos**, consoante o prazo – longo, médio ou curto prazos;
 - os **fornecedores**, geralmente, com prazos inferiores a um ano.

A **Demonstração de Resultados** apresenta o conjunto ordenado dos gastos e dos rendimentos e o resultado obtido (lucro ou prejuízo) num determinado exercício ou período.

A contabilidade, deve registar – **escreitar**, realizar **lançamentos** – de todas as variações operadas no património utilizando **contas** especificamente definidas segundo a natureza da operação.

A **conta** é o nome técnico que identifica um componente patrimonial (Bem, Direito, Obrigação ou Património Líquido) ou um componente de Resultado (Gasto ou Rendimento). A conta movimenta-se a débito e a crédito, como a seguir se representa:

Nome da Conta	
Débito	Crédito

O primeiro passo para que a contabilidade possa operar é identificar as contas a utilizar e sistematiza-las segundo um **Plano de Contas** (também chamado Quadro de Contas ou Estrutura de Contas), o qual consiste numa listagem ordenada, sistematizada e codificada de todas as contas a utilizar pela contabilidade para o registo das operações.

14.4.1.2 Em que consiste o PGC-NIRF e o PGC –PE?

Em Moçambique a **contabilidade organizada** rege-se pelo **Sistema de Contabilidade para o Sector Empresarial**, abreviadamente designado por **SCE**, que obriga à aplicação do PGC-NIRF para as grandes e médias empresas ou ao PGC-PE para as pequenas empresas, o primeiro baseado nas Normas Internacionais de Relato Financeiro, e o segundo alinhado com o primeiro, mas com certas simplificações no processo de reconhecimento, mensuração e apresentação de contas, o que o faz distanciar das NIRF, mas que ao mesmo tempo, facilita a sua integração, quando tal for necessário. Para além disso o PGC-PE remete as suas bases, conceitos e princípios contabilísticos para o quadro conceptual e glossário do PGC-NIRF, sempre que houver necessidade ou interesse em os aprofundar.

- Que entidades estão obrigadas à aplicação do PGC-NIRF ou do PGC-PE?

A aplicação dos dois Planos Gerais de Contabilidade deverá ser feita pelas entidades assim classificadas:

	Empresas de grande dimensão	Empresas de média dimensão	Empresas de pequena dimensão
	PGC - NIRF		PGC - PE
Empresas públicas ou maioritariamente públicas	✓		
Sociedades com títulos cotados na Bolsa	✓		
Outras quaisquer sociedades que ultrapassem, com base nas suas demonstrações financeiras individuais qualquer dos critérios a seguir mencionados:			
Total de proveitos (M Meticais)	≥ 1 275	≥ 500 <1 275	< 500
Total do Activo líquido (M Meticais)	≥ 1 275	≥ 500 <1 275	< 500
Número médio anual de trabalhadores	≥ 500	≥ 250 <500	< 250

- Planos Gerais de Contas

As contas dos dois Planos Gerais de Contabilidade - PGC-NIRF e PGC-PE estão agrupadas nas seguintes classes:

- Classe 1 – **Contas de Meios Financeiros**
- Classe 2 – **Contas de Inventários e Activos**
- Classe 3 – **Contas de Investimentos de capital (**
- Classe 4 – **Contas a receber , contas a pagar, acréscimos e deferimentos**
- Classe 5 – **Contas de Capital Próprio**
- Classe 6 – **Contas de Gastos e Perdas (**
- Classe 7 – **Contas de Rendimentos e ganhos**
- Classe 8 - **Contas de Resultados**

- Pressupostos e características qualitativas das demonstrações financeiras

O SCE considera a existência de **dois pressupostos** para a apresentação das Demonstrações Financeiras – a Base do Acréscimo e a Continuidade de Operações, que a seguir se resume:

- **Base do Acréscimo** segundo a qual os efeitos das transacções e outros acontecimentos são reconhecidos quando ocorrem, escriturados nos períodos a que dizem respeito, e relatados nas demonstrações financeiras dos respectivos exercícios ou períodos:
- **Continuidade de Operações** - as Demonstrações Financeiras são preparadas no pressuposto que a empresa opera continuamente e irá continuar a operar num futuro previsível. Tal como preconiza o princípio da continuidade das operações presume-se que a empresa não tenciona cessar a actividade, nem reduzir o volume de negócios

As **características qualitativas** - compreensibilidade, relevância, fiabilidade e comparabilidade - são os atributos que fazem com que a informação proporcionada pelas demonstrações financeiras seja útil aos utilizadores, como a seguir se resume:

- **Compreensibilidade** - A informação financeira deve ser de compreensão rápida pelos utilizadores. Pressupõe-se, para tal, que os utilizadores tenham algum conhecimento de aspectos empresariais, económicos e contabilísticos. No entanto, não deve ser excluída qualquer informação mais complexa por se considerar que é de difícil compreensão para os utilizadores
- **Relevância** - A informação, para ser útil, deve ser relevante para a tomada de decisões dos utilizadores. A informação é relevante quando influencia as decisões económicas dos utilizadores ao ajudá-los a avaliar acontecimentos passados, presentes ou futuros ou corrigir avaliações passadas.
- **Fiabilidade** - Para ser útil a informação tem de ser também fiável. Não pode conter erros materiais, imprecisões ou influências. Para ser digna de confiança, a informação deve **representar fidedignamente** as operações e outros acontecimentos que ela represente ou possa esperar-se que represente
- **Comparabilidade** - A informação deve ser preparada de modo a que os utentes possam compará-la ao longo do tempo e entre entidades. Ao comparar-se a informação de uma entidade no decurso do tempo podem identificar-se tendências no desempenho e na posição financeira dessa entidade.

Estrutura e conteúdo das demonstrações financeiras– devem ser apresentadas conforme os modelos estabelecidos pelo SCE e sempre comparando o período actual a igual período anterior. O conjunto completo é constituído por:

Demonstrações financeiras		PGC-NIRF	PGC-PE
1	Balanço – mapa demonstrativo da posição financeira e patrimonial de uma entidade. Os elementos directamente relacionados com a mensuração da posição financeira são os activos, os passivos e o capital próprio	√	√
2	Demonstração de Resultados , mapa evidenciando o lucro ou prejuízo obtido pela entidade no período a que respeita. Não devem ser incluídos quaisquer itens de rendimento e de gastos considerados extraordinários. A demonstração de resultados pode ser apresentada por funções ou por naturezas	√	√
3	Demonstração das variações do capital próprio , mapa demonstrativo das variações do capital próprio entre o início e fim de um período de relato, reflectem o aumento ou a redução dos activos líquidos durante o período	√	

Demonstrações financeiras		PGC-NIRF	PGC-PE
4	Demonstração dos fluxos de caixa durante o período contabilístico proporciona aos utilizadores das demonstrações financeiras a base para a avaliação da capacidade da entidade para gerar caixa e equivalentes de caixa e das necessidades dessa entidade em usar esses fluxos	√	
5	Notas às demonstrações financeiras , incluindo um resumo das políticas contabilísticas mais significativas adoptadas. As notas devem apresentar uma referência cruzada para os itens das demonstrações financeiras a que se referem.	√	√

▪ Directrizes Técnicas gerais:

- **Método de registo das partidas dobradas** - consiste no princípio de que para cada débito numa conta corresponde um crédito de igual valor numa outra conta ou distribuído por mais de que uma conta ou vice versa, o que significa que, no mínimo cada registo utiliza duas contas uma a débito e outra a crédito sendo sempre o total do(s) débito(s) igual ao total do(s) crédito(s).

Exemplo: Pagamento de 500 MT, referente a compra de material de escritório:

Material de Escritório		Caixa
500,00		500,00

- **Suporte documental** – cada registo contabilístico é fundamentado por documento justificativo válido. Os documentos devem ser mantidos em arquivo durante 10 anos a partir do último registo;
- **Contagens físicas** – consistindo na contagem física dos meios da empresa (Activos tangíveis e inventários), devem ser realizadas pelo menos uma vez por ano e obrigatória no encerramento do exercício;
- **Exercício contabilístico** – deve ser anual e corresponder ao ano civil. Pode, no entanto, o período ser diferente se solicitado à Administração Fiscal nos termos do CIRPC;
- **Livros obrigatórios de contabilidade**– Livro de Diário e de Inventário e balanços.

14.4.1.3 Perguntas frequentes



Como contabilizar os custos relacionados com o consumo dos inventários?

Os bens adquiridos que se destinam à venda (mercadorias) ou a serem integrados no processo produtivo (matérias primas, materiais, etc.) são, normalmente, armazenados e contabilizados nas respectivas contas de inventários (classe 2)

À medida que estes bens saíam dos armazéns, para serem vendidos ou consumidos, passam a constituir um custo imputável à venda ou à produção, que deverá ser registado na contabilidade, como representado no esquema que se segue relativo a mercadorias:

1. Compra de uma mercadoria 20.000 MT 2. Colocação em armazém 20.000 MT
 2. Saída de armazém 20.000 MT 4. Venda 28.000 MT

2.1.1 Compras Mercadorias (1) 20.000 20.000 (2)	1.2. Bancos (4) 28.000 20.000 (1)	2.2.3 Mercad/Armaz n. (2) 20.000 20.000 (3)
6.1.1.2 Custo Mercadorias (3) 20.000	7.1.1 Venda de Mercadorias 28.000 (4)	

Resultado bruto da venda = 8.000M

Nota: no presente exemplo não foi considerada a movimentação do IVA



Uma empresa adquiriu ao Estado um conjunto de bens por um determinado preço global. Como deve proceder para os registar na sua contabilidade?

A valorização individual dos bens adquiridos por um preço global poderá ser realizada como se segue:

1. Por avaliação técnica de cada bem, , como por exemplo com base no justo valor, geralmente apurado através de uma avaliação com base no mercado e normalmente realizada por avaliadores profissionalmente qualificados. Desta avaliação poderá resultar um valor global superior ao preço pago, caso em que o registo em investimentos de capital se fará pelo valor da avaliação, criando-se uma reserva de reavaliação correspondente à diferença entre este valor e o preço de aquisição.
2. Por rateio do preço global pelos itens adquiridos com base em coeficientes previamente definidos em função da natureza, tipo, qualidade e funcionalidade dos bens.



Como se contabilizam e se valorizam os investimentos em curso de activos tangíveis e como se procede à sua transferência para as respectivas contas?

A conta de “Investimentos em Curso” regista todos os custos incorridos durante o período em que obras novas, obras de melhoramento ou de substituição estão em execução, portanto, desde o seu início até a sua conclusão.

As obras poderão ser executadas por administração directa (realizadas pela própria empresa) e/ou com recurso à contratação de serviços de terceiros.

Em qualquer dos casos os custos incorridos são imputados à conta de *Investimentos em Curso*, devendo ser criadas contas divisionárias, de vários níveis, para identificar o investimento e obter o detalhe de informação requerida pela empresa sobre cada obra. Por exemplo:

Contas obrigatórias – PGC-NIRF ou do PGC-PE			Contas divisionárias a criar pela empresa		
Nível 1	Nível 2	Nível 3	Nível 4	Nível 5	Nível 6
3 Investimentos de capital	3.4 Investimentos em curso	3.4.2 Activos tangíveis	3.4.2.1 Edifício A	3.4.2.1.1 Mão-de-obra	3.4.2.1.1.1
				3.4.2.1.2 Materiais	3.4.2.1.2.1 Cimento
					3.4.2.1.2.2 Madeira
				
				3.4.2.1.3 Subcontratos	3.4.2.1.3.1 Fornecedor A
					3.4.2.1.3.2 Fornecedor B
			
3.4.2.2 Edifício B			

Quanto ao registo contabilístico:

- Se as obras forem executadas por terceiros, os custos são debitados à conta de *Investimentos em Curso* (conta divisionária respectiva), por crédito das contas de *Fornecedores*, de *Bancos* ou de *Caixa*, consoante se trate de uma aquisição a crédito ou a pronto pagamento;
- Se as obras forem executadas pela própria empresa os custos relativos à aplicação de meios próprios (Ex.: mão-de-obra, materiais e outros) ou meios adquiridos para o efeito são debitados à conta de *Investimentos em Curso* (conta divisionária respectiva), por crédito da conta *Investimentos Realizados pela Própria Empresa* (conta divisionária da conta 7.3).
- Estando a obra concluída transferem-se os valores das contas divisionárias de *“Investimentos em curso”* para a respectiva conta de investimentos de capital, no caso do exemplo acima, para uma conta divisionária da conta de *Activos tangíveis* (conta 3.2)

Portanto, o valor a registar é igual ao total dos custos incorridos com a execução da obra, passando a mesma a ser amortizada a partir do primeiro ano de utilização, segundo as tabelas aprovadas pela Portaria no. 20817 de 27 de Janeiro de 1968.



Quais os procedimentos contabilísticos relativos a subsídios ou donativos recebidos destinados à implementação de projectos de investimento ou à exploração de uma actividade?

Os subsídios ou donativos que uma empresa obtenha provenientes do Estado ou de Organizações Nacionais ou Internacionais, quando envolverem transferência de propriedade sobre bens móveis e imóveis, entendendo-se os últimos como prédios urbanos situados em território nacional são objecto de Imposto sobre Sucessões e Doações à taxa de 10%.

Quaisquer subsídios ou donativos recebidos por uma empresa devem ser registados na sua contabilidade. A sua forma de registo será distinta consoante o tipo de aplicação e os fins a que os mesmos se destinam, como a seguir se sintetiza:

▪ Subsídios ou donativos relacionados com **activos depreciables**:

Os subsídios ou donativos relacionados com **activos depreciables**, designadamente, destinados ao desenvolvimento de projectos de investimento ou investimentos de capital, devem ser reconhecidos em resultados nas proporções em que as amortizações são contabilizadas, isto é:

- Registados pelo recebimento em contas de *Caixa* ou *Bancos* ou *Investimentos de capital* por contrapartida de *Rendimentos Diferidos* (conta 4.9.2) sendo mantidos nesta conta durante realização do investimento, o qual, vai sendo registado em *Investimento em Curso* ou directamente noutra conta apropriada de *Investimentos de capital* (Classe 3);
- Após a conclusão do investimento e sua transferência para a conta de *Investimentos de capital* respectiva, à medida que forem contabilizadas as amortizações do investimento de capital adquirido com o donativo, esses proveitos (inicialmente registados em *Rendimentos Diferidos*) são transferidos numa base sistemática, isto é, em quotas anuais constantes para a classe 7 – (conta 7.6 – em subconta apropriada). Assim:
 - ...1 O custo é reconhecido – pela contabilização da quota de amortização do bem (Conta 6.5);
 - ...2 O rendimento é reconhecido – pela transferência da conta de *Rendimentos Diferidos* - Conta 4.9.2 para conta de Rendimentos 7.6, pelo mesmo valor.

Este movimento contabilístico será realizado durante o período de amortização dessa capitalização e tem por fim compensar o custo da respectiva amortização, pois, esta não representa um custo efectivo, dado que a empresa não suportou os custos de aquisição dos investimentos de capital a que as amortizações dizem respeito, por elas terem sido adquiridas com um donativo ou subsídio.

Estes donativos apesar de constituírem uma variação patrimonial positiva, como são sujeitos a Imposto sobre Sucessões e Doações, eles não são acrescidos ao lucro tributável para efeitos de apuramento de resultado fiscal de IRPC.

▪ Subsídios ou donativos relacionados com **activos não depreciables**

São aqueles que a empresa obtenha, sem a finalidade de com eles realizar investimentos ou cobrir encargos de exploração, representando, portanto, um acréscimo de fundos próprios (Ex: uma obra de arte, participação social numa empresa, direitos de autor ou de propriedade industrial, etc). Estes devem ser contabilizados em contas de Fundos Próprios - Conta 5.8

Estes donativos apesar de constituírem uma variação patrimonial positiva, como são sujeitos a Imposto sobre Sucessões e Doações, eles não são acrescidos ao lucro tributável para efeitos de apuramento de resultado fiscal de IRPC.

▪ Subsídios ou donativos relacionados com **encargos de exploração**:

Os subsídios ou donativos que se destinem a cobrir encargos de exploração devem ser considerados como rendimentos, na conta 7.6.2, à medida em que os custos que lhe estão directamente relacionados forem incorrendo.

Por exemplo: tratando de uma exploração não coincidente com o exercício económico, como é frequente na agricultura, os donativos são contabilizados em *Rendimentos Diferidos* e posteriormente reconhecidos nos resultados, ou seja, transferidos para a conta de resultados - *Rendimentos* à medida que os custos relacionados com a exploração forem incorrendo, isto é:

- Reconhecimento do custo – pela contabilização dos custos de exploração incorridos (Conta da Classe 6);
- Reconhecimento do rendimento – pela transferência da conta de *Rendimentos Diferidos* para a conta de *Rendimentos* 7.6.2, pelo valor correspondente aos custos relacionados.

Estes donativos constituem uma variação patrimonial positiva, não são sujeitos a Imposto sobre Sucessões e Doações, e se registados nas devidas contas de rendimentos e gastos ficam implicitamente reflectidas no resultado do exercício com um efeito nulo. Consequentemente, deverão ser acrescidas ao resultado do exercício no campo 202 do M/22 pelo valor total do subsídio ou donativo recebido no exercício.

5

Como são tratadas, para efeitos fiscais, as acções sociais que envolvam donativos em dinheiro, bem como os bens de capital que são doados a terceiros como por exemplo as escolas, clínicas e pontes?

Todos os tipos de donativos, independentemente da causa à qual a empresa se associa ou a entidade beneficiária são registados na contabilidade como um custo. No caso de tratar-se de donativos em dinheiro, credita-se a conta Caixa ou Depósitos à ordem (1.1 ou 1.2) por débito da subconta apropriada da conta 6.8.9.5. No caso de doação de bens que estejam registados em investimentos de capital da empresa é necessário:

- Registrar o abate – Débito da conta 6.8.3.2 (Perdas em investimentos de capital) por Crédito da respectiva conta de investimentos de capital pelo valor registado.;
- Apurar o valor líquido do bem – Débito da respectiva conta de Amortizações por Crédito da 6.8.3.2 pelo valor das respectivas amortizações efectuadas até à data;
- Registrar o donativo – Débito da conta 6.8.9.5 (Donativos) por Crédito da conta 6.8.3.2 pelo valor líquido do bem.

Contudo, para efeitos fiscais, a aceitação dos donativos como um custo depende da entidade beneficiária dos mesmos (ver tabela na secção 8.2.5.6).

No caso dos donativos efectuados:

- ao Estado ou autarquias - estes são sempre aceites como custo na totalidade;
- associações públicas ou privadas ou pessoas singulares ou colectivas que não tenham fins lucrativos e desenvolvam acções no âmbito da Lei do Mecenato – são aceites como custo até ao limite de 5% da matéria colectável do ano anterior.

Assim, sempre que os donativos não sejam efectuadas às referidas entidades ou que o tenham sido em montantes superiores aos limites estabelecidos, deverão ser feitas as devidas correcções ao resultado do exercício, na Declaração Periódica de Rendimentos (M/22), campo 210.

Refira-se ainda que a lista dos donativos aceites como custo fiscal deverão constar do processo de documentação fiscal a entregar.

6

O que fazer quando um bem de capital tem uma vida útil mais curta do que a estabelecida pela lei fiscal, ou no caso de avarias, destruição e de roubos?

Contabilmente, a empresa pode praticar as amortizações que achar mais adequadas, ou seja, as que melhor reflectem a depreciação efectiva de acordo com o tipo de utilização, as reparações efectuadas, a desvalorização tecnológica etc...

Para efeitos fiscais, só são aceites como custo as amortizações praticados dentro dos limites legais, de acordo com a Portaria n.º20817, de 27 de Janeiro de 1968, havendo, algumas excepções que dependem de autorização da Administração Tributária (ver secção 8.2.5.3).

Assim, sempre que existe divergência entre a contabilidade e o que é aceite legalmente para efeitos fiscais, deverão ser feitas as devidas correcções ao resultado do exercício, na Declaração Periódica de Rendimentos (M/22), campo 206.

No caso de avarias, destruição e roubos de bens de capital, antes do fim do período de vida útil, é necessário proceder ao respectivo abate. O registo contabilístico procede-se da seguinte forma:

- Credita-se a conta respectiva de investimentos de capital por contrapartida da conta 6.8.3.2 (abates) pelo valor do activo dos bens;
- Credita-se a conta 6.8.3.2 por contrapartida da conta 3.8 (Amortizações Acumuladas) pelo valor das respectivas amortizações acumuladas.

Os abates devem ser sempre autorizados pelo gestor/director da empresa e, sempre que possível, manter os comprovantes dos abates, nomeadamente declaração de destruição com assinatura de testemunhas, participações à polícia...

Refira-se que, para efeitos fiscais, só são considerados como custos os prejuízos resultantes de eventos cujo risco não seja segurável.

Assim, sempre que os bens que sejam abatidos por via de avaria, destruição ou roubo, sejam bens seguráveis (ex: viaturas, prédios, computadores...), os respectivos custos com as amortizações não são aceites como custo fiscal.

Recomenda-se que, no caso de, por exemplo avarias ou destruição, a responsabilidade seja imputada as respectivas entidades ou pessoas causadoras dos danos, não devendo a empresa suportar tais prejuízos.

14.4.1.4 Os livros obrigatórios e a sua legalização

Art. 75 CIRPC

Neste regime, os sujeitos passivos são obrigados a possuir os seguintes livros de registo:

- Livros de diário e de inventário e balanços;
- Livro de actas da assembleia-geral, administração e de órgão de fiscalização, quando aplicável;
- Livro de registo de ónus, encargos e garantias.

Para a legalização dos livros obrigatórios, fichas e instrumentos utilizados na escrituração devem estes ser submetidos para o registo junto das Conservatórias do Registo Comercial, depois de

liquidado e pago o respectivo imposto de selo de acordo com a Tabela Geral do Imposto de Selo.

A legalização consiste na assinatura dos termos de abertura e de encerramento e aposição em cada folha do respectivo número e rubrica, podendo a rubrica das folhas ser aposta por chancela.

Foi publicado o Despacho de 9 de Março de 2011 que visa regulamentar o processamento e utilização dos livros obrigatórios de escrituração mercantil através de meios informáticos.

De acordo com este Despacho, os livros de folhas fixas, Diário ou Razão e do Inventário e Balanços podem ser substituídos por processamento electrónico, devendo ser utilizados programas informáticos que não permitam a alteração dos registos e demais informação contabilística.

No livro-diário electrónico, as operações relativas às actividades do sujeito passivo devem ser registadas em ordem cronológica, com individualização, clareza e caracterização do documento respectivo, dia a dia, por digitação ou reprodução digitalizada.

O sujeito passivo deve submeter ao processo de legalização dos livros, demonstrações financeiras e outros documentos, a partir da escrituração em forma electrónica.

O processo de legalização dos livros em folhas soltas deve ser efectuado junto da Conservatória do Registo de Entidades Legais e consiste na assinatura dos termos de abertura e de encerramento, bem como na colocação na primeira folha, do número de folhas do livro, e em todas as folhas de cada conjunto, o respectivo número e rubrica.

Refira-se que, o processo de legalização das folhas soltas, não poderá ser efectuado se não for previamente liquidado o correspondente imposto de selo.

Nos livros de folhas soltas, deve ser observado o seguinte:

- As folhas dos livros de folhas soltas devem ser numeradas sequencialmente, rubricadas pelo órgão de gerência ou administração do sujeito passivo, que deve lavrar, ainda, os termos de abertura e de encerramento e requerer a respectiva legalização;
- Na primeira página de cada folha, em cima, deverá constar um campo apropriado para a inscrição da identificação do sujeito passivo, incluindo o NUIT (Número Único de Identificação Tributária);
- A primeira página dos livros serve para o lançamento, no verso, do termo de abertura, e a última, para o lançamento, também no verso, do termo de encerramento, nos termos do Código Comercial.

Note-se que, os livros de folhas soltas, bem como os registos auxiliares e respectivos documentos de suporte, incluindo a documentação relativa a análise, programação e execução do tratamento informático devem ser conservados em boa ordem por um prazo de 10 anos.

Para adopção do sistema de escrituração dos livros por processamento electrónico, os sujeitos passivos deverão comunicar à administração fiscal essa intenção, **no prazo de 90 dias antes do início do exercício fiscal** em que passará a utilizar esse meio de escrituração, excepto para os sujeitos passivos que estejam no início da actividade, em que o prazo é de 30 dias a contar da data declarada do início de actividade.

14.4.1.5 Preceitos de execução

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

- Todos os lançamentos devem estar apoiados em documentos justificativos, datados e suscetíveis de serem apresentados sempre que necessário;
- As operações devem ser registadas cronologicamente sem emendas ou rasuras e os erros devem ser objecto de regularização contabilística logo que descobertos;
- Não são permitidos atrasos na execução da contabilidade superiores a 90 dias, contados do último dia do mês a que as operações respeitam;
- Quando a contabilidade for estabelecida por meios informáticos esta obrigação de conservação é extensiva à documentação relativa à análise, programação e execução dos tratamentos informáticos;
- Os documentos de suporte dos livros e registos contabilísticos, podem ser substituídos, para efeitos fiscais, por microfímes, desde que a sua reprodução seja fiel e obedeça à regulamentação em vigor.



Os livros de contabilidade, registos auxiliares e respectivos documentos de suporte devem ser **conservados, em boa ordem**, durante um **prazo de dez anos** a partir do último registo.

14.4.1.6 Pessoa responsável pela contabilidade

Art. 55 RIRPC

Os sujeitos passivos que sendo obrigados ou tenham optado pela **contabilidade organizada** devem ter um **técnico de contas responsável pela contabilidade da empresa**.

O técnico de contas deve estar devidamente inscrito e autorizado pelo serviço competente da Administração Tributária⁶², sob pena de se considerar inexistência de contabilidade organizada.

14.4.2 Quais as obrigações no regime simplificado de escrituração?

14.4.2.1 Regime simplificado de escrituração de entidades que exerçam actividade comercial a título principal

Art. 76 CIRPC

Este regime é aplicável às entidades com sede ou direcção efectiva em território nacional que exerçam, a título principal, uma actividade comercial, industrial ou agrícola, que não disponham nem sejam obrigados a dispor de contabilidade organizada.

Neste regime, os sujeitos passivos são obrigados a possuir os seguintes livros de registo contabilístico:

- Livro de registo de compras de mercadorias e/ou livros de registo de matérias-primas e de consumo;
- Livro de registo de vendas de mercadorias e/ou livros de registo de produtos fabricados;
- Livro de registo de serviços prestados;
- Livro de registo de despesas e de operações ligadas a bens de investimento;
- Livro de registo de mercadorias, matérias-primas e de consumo, de produtos fabricados e outras existências à data de 31 de Dezembro de cada ano.

⁶² Os requisitos e termos de inscrição e autorização dos técnicos de contas são regulados pelo Diploma Ministerial 159/87, de 23 de Dezembro, enquanto não for aprovado novo Diploma.

A escrituração dos livros obedece às seguintes regras:

- Os registos das operações devem ser efectuados no prazo máximo de 60 dias;
- As importâncias recebidas a título de provisão, adiantamento ou a qualquer outro, destinadas a custear despesas da responsabilidade dos clientes devem ser registadas em conta corrente e escrituradas no respectivo livro, sendo consideradas como receita no ano posterior ao da sua recepção, sem contudo exceder a apresentação da conta final relativa ao trabalho prestado;
- Os lançamentos devem ser sempre suportados por documentos comprovativos;
- O registo das despesas pode ser efectuado globalmente, quando apoiado em contas correntes individuais dos clientes em que aquelas se encontrem devidamente discriminadas e documentadas;
- Os livros devem ser apresentados, antes de utilizados, com as folhas devidamente numeradas, na Direcção da Área Fiscal respectiva para que sejam assinados os seus termos de abertura e encerramento, e rubricadas as respectivas folhas, podendo ser utilizada a chancela.

14.4.2.2 Regime simplificado de escrituração de entidades que não exerçam actividade comercial a título principal

Art. 77 CIRPC

Este regime é aplicável às entidades com sede ou direcção efectiva em território nacional que não exerçam, a título principal, uma actividade comercial, industrial ou agrícola e que não tenham, nem sejam obrigados a ter, contabilidade organizada, nem tenham escrituração simplificada como mencionado na secção anterior.

Neste regime, os sujeitos passivos são obrigadas a possuir os seguintes livros de registo contabilístico:

- Registo de rendimentos, organizado segundo as várias categorias de rendimentos considerados para efeitos de IRPS;
- Registo de encargos, organizado de modo a distinguirem-se os encargos específicos de cada categoria de rendimentos sujeitos a imposto e os demais encargos a deduzir, no todo ou em parte, ao rendimento global;
- Registo de inventário, em 31 de Dezembro, dos bens susceptíveis de gerarem ganhos tributáveis na categoria de mais valias.



Estes registos não abrangem os rendimentos das actividades comerciais, industriais ou agrícolas eventualmente exercidas, a título acessório, devendo caso existam, ser também estabelecida contabilidade organizada que permita o controlo do lucro apurado.

Os livros devem ser apresentados, antes de utilizados, com as folhas devidamente numeradas, na Direcção da Área Fiscal respectiva para que sejam assinados os seus termos de abertura e encerramento, e rubricadas as respectivas folhas, podendo ser utilizada a chancela.

Na execução da escrituração são observados os requisitos estabelecidos para a contabilidade organizada, em especial os seguintes:

- Todos os lançamentos devem estar apoiados em documentos justificativos, datados e susceptíveis de serem apresentados sempre que necessário;

- As operações devem ser registadas cronologicamente sem emendas ou rasuras e os erros devem ser objecto de regularização contabilística logo que descobertos;
- Não são permitidos atrasos na execução da contabilidade superiores a 90 dias, contados do último dia do mês a que as operações respeitam.
- Quando a contabilidade for estabelecida por meios informáticos esta obrigação de conservação é extensiva à documentação relativa à análise, programação e execução dos tratamentos informáticos.
- Os documentos de suporte dos livros e registos contabilísticos, que não sejam documentos autênticos ou autenticados podem ser substituídos ao fim de tês exercícios, para efeitos fiscais, por microfilmes, desde que a sua reprodução seja fiel e obedeça às condições que forem estabelecidas e que tenha sido obtida previamente autorização da Autoridade Tributária.



Os livros de contabilidade, registos auxiliares e respectivos documentos de suporte devem ser conservados, em boa ordem, durante um prazo de dez anos a partir do último registo.

14.4.3 Onde deve estar centralizada a contabilidade ou a escrituração?

Art. 42 RIRPC

A contabilidade ou a escrituração deve ser centralizada em estabelecimento ou instalação situado em território nacional, de acordo com o seguinte:

- Para as pessoas colectivas e outras entidades residentes no território nacional, a centralização abrangerá igualmente as operações realizadas no estrangeiro;
- Para as pessoas colectivas e outras entidades não residentes no território nacional, mas que aí disponham de estabelecimento estável, a centralização abrangerá apenas as operações que lhe sejam imputáveis. Havendo mais do que um estabelecimento estável, um deles deve abranger as operações imputáveis a todos eles.

15 FISCALIZAÇÃO E GARANTIAS DO SUJEITO PASSIVO

A fiscalização do cumprimento das obrigações tributárias pelos sujeitos passivos, bem como, as suas garantias gerais são regidas pela Lei n.º2/2006, de 22 de Março, que estabelece os princípios e normas gerais do ordenamento jurídico tributário da República de Moçambique.

Art. 49 do RIRPC

O procedimento de fiscalização tributária é preceituado pelo Regulamento do Procedimento de Fiscalização Tributária, aprovado pelo Decreto n.º 19/2005, de 22 de Junho, abrangendo a verificação das realidades tributárias, do cumprimento das obrigações e a prevenção das infracções tributárias.

As petições relativas a rendimentos sujeitos a IRPC ou relacionadas com o exercício de actividades comerciais, industriais ou agrícolas por sujeitos passivos do imposto, não poderão ter seguimento perante qualquer autoridade, sem que tenham sido cumpridas as obrigações declarativa referidas na secção 14.3.

Art. 47 do RIRPC

Constituem garantias gerais dos sujeitos passivos as seguintes, nos termos do artigo 50 da Lei n.º2/2006, de 22 de Março:

Art. 52 do RIRPC

“....

1. *não pagar tributos que não tenham sido estabelecidos de harmonia com a Constituição;*
2. *apresentar reclamações ou recursos hierárquicos, solicitar revisões ou apresentar recursos contenciosos de quaisquer actos ou omissões da administração tributária lesivos dos seus direitos ou interesses legalmente protegidos, nos prazos, nos termos e com fundamentos previstos nesta lei (Lei 2/2006 de 22 de Março), na lei processual e demais legislação tributária;*
3. *poder ser esclarecido, pelo competente serviço tributário, acerca da interpretação das leis tributárias e do modo mais cómodo e seguro de as cumprir;*
4. *poder ser informado sobre a sua correcta situação tributária.”*

Sobre qualquer notificação, pode o sujeito passivo proceder:

- à **reclamação**, a qual tem lugar para a própria entidade que haja determinado a liquidação, normalmente a Direcção da respectiva Área Fiscal;
- à **impugnação** ou **recurso hierárquico**, a interpor junto do respectivo superior hierárquico (normalmente o Presidente da Autoridade Tributária);
- ao **recurso contencioso**, para o Tribunal Fiscal de 1ª Instância.

Nos casos em que tenha lugar a fixação da matéria colectável por métodos indirectos, o procedimento da reclamação graciosa é substituído pela possibilidade de pedido de revisão, a qual pode ter lugar nos três anos posteriores.

A reclamação ou o recurso não têm legalmente efeito suspensivo, salvo prestação de garantia adequada.

Até à efectiva entrada em funcionamento dos tribunais de jurisdição fiscal, mantém-se a competência actual dos órgãos da administração tributária, sendo que o Director da respectiva área fiscal actua como Juiz das Contribuições e Impostos, em primeira instância.

16 REGIME GERAL DAS INFRAÇÕES TRIBUTÁRIAS

O Regime Geral das Infrações Tributárias, estabelece as penalizações aplicáveis às transgressões às normas sobre os impostos, no qual se incluem as transgressões ao Código e Regulamento do IRPC.

Dc 46/2006 de 26
Dezembro

As transgressões são infracções tributárias formais, dividindo-se em simples e graves, sendo o montante das multas graduado consoante:

- a gravidade da infracção;
- a culpa do agente;
- a situação económica do agente;
- a importância do imposto a pagar, e
- sempre que possível, exceder o benefício económico que o agente retirou da prática da transgressão.

Relativamente às transgressões graves, o Regime Geral prevê, para além das multas, as seguintes sanções, designadamente:

- Privação do direito de receber subsídios concedidos por entidades públicas;
- Suspensão de benefícios fiscais concedidos pela Administração Tributária;
- Privação temporária de participação em feiras, mercados, leilões ou arrematações e concursos de obras públicas, entre outros;
- Encerramento de estabelecimento;
- Privação de licenças ou concessões e suspensão de autorizações;
- Publicação da decisão condenatória a expensas do infractor.

Subsidiariamente, são aplicáveis as normas do Código Penal, Código do Processo Penal e demais legislação complementar, bem como as disposições do Código Civil e as normas previstas na legislação criminal e tributária na execução de multas.

É importante, também, referir os seguintes aspectos:

- Salvo Tratado ou Convenção Internacional em contrário, as disposições do referido Decreto são aplicáveis a qualquer infractor independentemente da sua nacionalidade, sempre que a infracção seja praticada em território nacional ou a bordo de navios ou aeronaves moçambicanos;
- Quanto à responsabilidade:
 - As pessoas colectivas são responsáveis pelas infracções cometidas pelos seus órgãos ou representantes em seu nome e no interesse colectivo;
 - Os administradores, gerentes e outras pessoas que exerçam funções de administração são subsidiariamente responsáveis pelas multas quando, por culpa sua, o património da sociedade se tornar insuficiente para o seu pagamento;

- O cumprimento da sanção aplicada não exonera do pagamento de prestação tributária devida e respectivos acréscimos legais;
- As transgressões tributárias são sempre puníveis ainda que a título de negligência.

O quadro que se segue indica os montantes – limites máximos e mínimos – das multas a aplicar segundo a natureza da infracção tributária cometida:

Infracções Tributárias Formais	Limites (MT)		Obs	Decreto 46/2002 de 26 de Dezembro
	Mínimo	Máximo		Artigos
Não apresentação de contabilidade ou documentos fiscalmente relevantes solicitados pela administração tributária	3,000	1,000,000	A infracção considera-se consumada no termo do prazo fixado pela AT	23
Falta de entrega de prestação tributária	Valor da prestação em falta	Dobro do valor da prestação em falta	A multa não poderá ultrapassar o limite máximo abstractamente estabelecido	24
Pagamento de imposto por forma diferente da legalmente prevista	2,000	10,000		24
Falta de declaração ou respectiva prestação fora do prazo legal	3,000	65,000		25
Falta ou atraso na apresentação ou não exibição de declarações ou documentos comprovativos dos factos, valores ou situações constantes das declarações	3,000	65,000		26
Falta de apresentação, ou apresentação fora do prazo de declarações do inicio, alteração ou cessação de actividade, declarações autónomas de cessação ou alteração dos pressupostos de benefícios fiscais e declarações para inscrição em registos da administração fiscal de valores	6,000	130,000		26
Falta de apresentação, ou apresentação fora do prazo de declarações ou fichas de inscrição ou actualização de elementos do NUIT	1,500	7,000		26
Omissões ou inexactidões na apresentação ou exibição de documentos ou declarações, que não constituem fraude fiscal e havendo imposto a liquidar	6,500	350,000		27
Omissões ou inexactidões na apresentação ou exibição de documentos ou declarações, que não constituem fraude fiscal e não havendo imposto a liquidar	3,250	175,000		27
Inexactidões ou omissões nas declarações ou fichas de inscrição ou actualização de elementos do numero de NUIT	500	15,000		27
Inexistência de livros de contabilidade obrigatórios, bem como de registos e documentos com eles relacionados	3,000	300,000	O contribuinte tem um prazo não >30dias para organizar a contabilidade findo o qual fica sujeito à multa (art. 23)	28

Continuação

Infrações Tributárias Formais	Limites (MT)		Obs	Decreto 46/2002 de 26 de Dezembro
	Mínimo	Máximo		Artigos
Não organização da contabilidade ou atraso na execução da contabilidade superior a 90 dias (art. 75 CIRPC)	3,000	50,000	O contribuinte tem um prazo não >30dias para organizar a contabilidade findo o qual fica sujeito à multa (art. 28)	29
Falta de apresentação no prazo legal e antes da respectiva utilização dos livros , registos e documentos relacionados com a contabilidade	1,500	15,000		30
Não conservação dos livros , registos e documentos relacionados com a contabilidade pelo prazo legal - (10 anos art 46 RIRPC)	1,500	15,000		30
Não emissão de recibos e facturas ou emissão fora dos prazos	5,000	70,000	Prazo para emissão de factura - 5 dias úteis após a transmissão de bens ou prestação de serviços (Art 21 RIVA)	31
A não exigência de emissão de facturas e recibos ou a não conservação pelo período previsto na lei	2,000	30,000		31
Falta de designação de representantes perante a administração tributária com residência, sede ou direcção efectiva em território nacional, de entidades não residentes ou que se ausentem por período superior a seis meses (art43 RIRPC)	3,000	100,000		32
O representante fiscal do não residente, que não apresente à administração tributária da identificação do gestor de bens ou direitos quando solicitado	2,000	60,000		32
Pagamento a titulares de rendimentos sujeitos a imposto com cobrança mediante sistema de retenção na fonte, sem comprovação do NUIT	1,500	15,000		33
Transferência para o estrangeiro de rendimentos sujeitos a imposto, obtidos no território nacional sem que tenha sido pago ou assegurado o imposto devido (art 48 do RCIRPC)	6,500	650,000		36
Impressão de documentos fiscalmente relevantes por tipografias não autorizadas pelo Ministro das Finanças (art. 21 RIVA) bem como a sua aquisição	25,000	1,000,000	As facturas, documentos equivalentes, guias ou notas de devolução devem conter identificação da tipografia: designação social, sede e NUIT, bem como	37
Fornecimento de documentos fiscalmente relevantes por entidades oficialmente autorizadas sem observância das formalidades legais, bem como a sua aquisição	25,000	1,000,000		37

Note-se que as referidas multas podem ser reduzidas, a pedido do contribuinte, desde que não tenha sido instaurado um processo de transgressão e nas seguintes condições:

- Se o pedido de pagamento for apresentado nos 30 dias posteriores ao da prática da infracção e não tiver sido levantado auto de notícia, recebida participação ou denúncia ou iniciado procedimento de inspecção tributária, para 50% do montante mínimo legal (sendo que o mínimo legal, no caso de prestação tributária em falta, corresponde a 10% da prestação devida);
- Se o pedido de pagamento for apresentado depois do prazo mencionado na alínea anterior, sem que tenha sido levantado auto de notícia, recebida participação ou iniciado procedimento de inspecção tributária, aplicar-se-á o montante mínimo legal.

O direito à redução da multa depende ainda do pagamento no prazo de 15 dias após a entrada nos serviços da administração tributária do pedido de redução ou à notificação de multa quando esta se refere a falta de entrega de prestação tributária.

Refira-se, ainda, que foi aprovado pela Lei nº 8/2011 de 11 de Janeiro um Regime Excepcional de Regularização de Dívidas Tributárias que concede o perdão de quaisquer multas, juros, custas de processo executivo e demais acréscimos legais decorrentes de impostos nacionais e autárquicos ou de incumprimento de obrigações acessórias, cuja dívida tenha sido constituída até 31 de Dezembro de 2010. O referido perdão é concedido sob a condição do sujeito passivo proceder à regularização do imposto em dívida até 31 de Dezembro de 2011.

17 PAGAMENTO DE DÍVIDAS TRIBUTÁRIAS A PRESTAÇÕES

Foi publicado a 2 de Novembro no Boletim da República nº 43, I Série, o Decreto nº 45/2010 que aprova o Regulamento do Pagamento em Prestações de Dívidas Tributárias, tendo entrado em vigor na data da sua publicação.

Este Regulamento estabelece os procedimentos relativos ao pagamento em prestações das dívidas tributárias decorrentes dos impostos sobre o rendimento das pessoas singulares e das pessoas colectivas.

A dívida tributária (incluindo as multas, os juros e outros encargos locais, se aplicável) passa a poder ser paga em prestações quer no decurso do pagamento voluntário quer na fase de execução fiscal. Porém, o pagamento em prestações não suspende a contagem dos juros e outros acréscimos legais devidos.

O pagamento em prestações da dívida tributária deve ser solicitado por requerimento devidamente fundamentado, dirigido ao Ministro das Finanças e entregue nas Direcções de Áreas Fiscais, Unidades de Grandes Contribuintes ou Juízo das Execuções Fiscais competentes, dentro do prazo para o pagamento constante do documento de notificação para o efeito.

Refira-se que, o requerimento deve conter os seguintes elementos:

- Identificação do requerente,
- Número Único de Identificação Tributária (NUIT),
- Natureza da dívida, e
- Número de prestações pretendidas.

Relativamente às prestações, estas devem ser de pagamento mensal e sucessivo, sendo o número máximo de prestações autorizadas de 12 (doze), quando se trate de pagamento a ser efectuado no decurso do período de pagamento voluntário e 24 (vinte e quatro), no caso de dívidas em processo de execução fiscal.

Importa referir que a falta de pagamento de qualquer das prestações dá lugar ao vencimento imediato das restantes, instaurando-se processo de execução fiscal pelo valor em dívida.

18 COMPENSAÇÃO DAS DÍVIDAS TRIBUTÁRIAS

Foi publicado a 2 de Novembro no Boletim da República nº 43, I Série, o Decreto nº 46/2010 que aprova o Regulamento do Pagamento de Compensação das Dívidas Tributárias, com entrada em vigor a partir de 1 de Janeiro de 2011.

Este Regulamento estabelece os procedimentos de compensação, total ou parcial de dívidas tributárias, relativas a créditos reconhecidos por acto administrativo ou decisão judicial, a que os sujeitos passivos tenham direito, relativamente a pagamentos indevidos de impostos.

Sempre que determinada a anulação total ou parcial de impostos, direitos e outras imposições aduaneiras pagos, deve ser emitida uma nota de crédito pelo Director de Área Fiscal, da Unidade de Grandes Contribuintes ou ao Chefe de Delegação Aduaneira, reportando o valor do crédito a que o sujeito passivo tiver direito.

A nota de crédito deve ser utilizada para compensar dívidas do mesmo sujeito passivo, anteriores ou posteriores à sua emissão.

A compensação de dívidas tributárias pode ocorrer por iniciativa da administração tributária ou do sujeito passivo e pode ser efectuada com qualquer dívida tributária, excepto nos casos que já existam normas especiais de compensação.

A compensação efectua-se de acordo com a seguinte ordem de preferência:

- Com dívidas da mesma natureza e, se respeitarem a impostos periódicos, em primeiro lugar as relativas ao mesmo período de tributação, e só depois as respeitantes a diferentes períodos de tributação;
- Com dívidas provenientes de impostos retidos na fonte ou legalmente repercutidos a terceiros e não entregues;
- Com dívidas provenientes de outros impostos.

Se a importância do crédito for insuficiente para compensar a totalidade da dívida tributária principal e outros acréscimos, o crédito é aplicado sucessivamente pela seguinte ordem:

- Juros moratórios;
- Outros encargos legais;
- Multas;
- Dívida tributária, incluindo juros compensatórios.

Importa referir que as notas de crédito que não forem levantadas pelos interessados no prazo de um ano, após a notificação, caducam. Quanto ao direito de uso da nota de crédito, o prazo de caducidade é de 5 (cinco) anos a contar da data de emissão.

O valor da nota de crédito pode ser restituído em dinheiro mediante requerimento do sujeito passivo ao Ministro das Finanças, no prazo de 30 (trinta) dias antes de findar o prazo de caducidade.

Os créditos constituídos antes da entrada em vigor deste Regulamento, continuam a ser analisados e tratados de acordo com os procedimentos relativos a reembolsos e anulação de pagamentos indevidos.

19 LISTA DA LEGISLAÇÃO APLICÁVEL AO IRPC

Lei nº 34/2007, de 31 de Dezembro

Aprova nova redacção do Código do IRPC, ficando revogados o Decreto nº 21/2002, de 30 de Julho, e suas alterações e toda a legislação complementar que a contrarie.

Decreto nº 9/2008, de 16 de Abril

Aprova o Regulamento do Código IRPC e revoga toda a legislação em contrario.

Lei nº 20/2009, de 10 de Setembro

Altera os artigos 18º, 20º, 21º, 22º, 24º, 26º, 28º, 36º e 40º; elimina a alínea h) do art. 68º e introduz os artigos 36º-A e 41º-A no Código do IRPC, aprovado pela Lei nº 34/2007, de 31 de Dezembro.

Decreto nº 68/2009, de 11 de Dezembro

Altera o art. 5º do Regulamento do Código do IRPC, aprovado pelo Decreto nº9/2008, de 16 de Abril.

Lei nº 33/2007, de 31 de Dezembro

Aprova nova redacção do Código do IRPS, ficando revogados o Decreto nº 20/2002, de 30 de Julho, e suas alterações e toda a legislação complementar que a contrarie.

Decreto nº 8/2008, de 16 de Abril

Aprova o Regulamento do Código IRPS e revoga toda a legislação em contrario.

Decreto nº 52/2003, de 24 de Dezembro

Aprova o Regulamento do Número Único de Identificação Tributária (NUIT).

Diploma Ministerial nº 113/2006 de 31 de Maio

Autonomiza, em modelo próprio, o dever de comunicação dos rendimentos pagos e respectivas retenções na fonte a não residentes.

Diploma Ministerial nº 82/2005 de 20 de Abril

Aprova o Regulamento do Reembolso do IRPS e IRPC.

Decreto nº 19/2005, de 22 de Junho

Aprova o Regulamento do Procedimento de Fiscalização Tributária.

Decreto nº 46/2002, de 26 de Dezembro

Aprova o Regime Geral de Infracções Tributárias.

Lei nº 8/2011, de 11 de Janeiro

Aprova o Regime Excepcional de Regularização de Dívidas Tributárias.

Decreto nº 2/2011, de 16 de Março

Aprova o Regulamento da Lei sob o Regime Excepcional de Regularização de Dívidas Tributárias.

Decreto nº 45/2010, de 2 de Novembro

Aprova o Regulamento do Pagamento em Prestações de Dívidas Tributárias.

Decreto nº 46/2010, de 2 de Novembro

Aprova o regulamento de Compensação das Dívidas Tributárias

Despacho de 27 de Dezembro de 2004 do Ministro do Plano e Finanças

Aprova a composição do processo de documentação fiscal relativo a cada exercício dos sujeitos passivos do IRPC.

Portaria n.º 20817, de 27 de Janeiro de 1968

Fixa as taxas anuais de reintegrações e amortizações.

Diploma Ministerial nº 159/1987 de 23 de Dezembro

Estabelece a obrigatoriedade de inscrição dos técnicos de contas

Lei nº 4/2009, de 12 de Janeiro

Aprova o Código dos Benefícios Fiscais.

Decreto nº 56/2009, de 7 de Outubro

Aprova o Regulamento do Código dos Benefícios Fiscais, aprovado pela Lei nº 4/2009, de 12 de Janeiro.

Diploma Ministerial nº 202/2010, de 24 de Novembro

Aprova o Regulamento do Regime Fiscal e Aduaneiro das Zonas Económicas Especiais e das Zonas Francas Industriais e revoga o Diploma Ministerial nº 14/2002, de 30 de Janeiro.

Decreto nº 51/2011, de 10 de Outubro

Cria a Zona Franca Industrial de Minheuene, localizada no Posto Administrativo de Muano, Distrito de Nacala, província de Nampula.

Decreto nº 50/2011, de 10 de Outubro

Cria a Zona Franca Industrial de Locone, localizada no Posto Administrativo de Muano, Distrito de Nacala, província de Nampula.

Lei nº 3/93, de 24 de Junho

Lei de investimentos

Decreto nº 43/2009, de 21 de Agosto

Aprova o Regulamento da Lei nº 3/93, de 24 de Junho (Lei de Investimentos)

Decreto nº 36/2006, de 21 de Setembro

Aprova o Plano Geral de Contabilidade (PGC).

Decreto nº 70/2009, de 22 de Dezembro

Aprova o Sistema de Contabilidade para o sector Empresarial, abreviadamente designado por SCE, baseado nas Normas Internacionais de Relato Financeiro, e introduz ajustamentos no Plano Geral de Contabilidade em vigor, aprovado pelo Decreto nº 36/2006, de 25 de Julho.

20 BIBLIOGRAFIA

Constituição da República de Moçambique

Aprovada em 16 de Novembro de 2004 e publicada na I Série, BR nº 51, de 22 de Dezembro de 2004.

Decreto-lei nº 47344, de 25 de Novembro de 1966

Aprova o Código Civil.

Lei nº 15/2002, de 26 de Junho

Lei de Bases para a implementação do novo sistema de tributação do rendimento.

Lei nº 2/2006, de 22 de Março

Estabelece os princípios e normas gerais do ordenamento jurídico moçambicano aplicáveis a todos os tributos nacionais e autárquicos.

Lei nº 1/2006, de 22 de Março

Cria a Autoridade Tributária de Moçambique.

Decreto nº 49/2004, de 17 de Dezembro

Aprova o Regulamento do Licenciamento da Actividade Comercial.

Lei nº 32/2007, de 31 de Dezembro

Aprova nova redacção do Código do IVA, revogando o Decreto nº 51/98, de 21 de Setembro, e suas alterações, os Decretos nºs 78/98 e 79/98, ambos de 29 de Dezembro, os Decretos nºs 34/99, 35/99 e 36/99, todos de 1 de Junho, e a demais legislação complementar que a contrarie.

Decreto nº 7/2008, de 16 de Abril

Aprova o Regulamento do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado e revoga toda a legislação em contrario.

Despacho de 1 de Março de 1999 do Ministro do Plano e Finanças

Referente aos requisitos para a obtenção da autorização para impressão de facturas por parte das tipografias.

Despacho de 15 de Junho de 1999 do Ministro do Plano e Finanças

Aprova os modelos de livros de escrituração previstos no Código do IVA.

Despacho de 9 de Março de 2011

Visa regulamentar o processamento e utilização dos livros obrigatórios de escrituração mercantil através de meios informáticos.

Decreto nº 33/94, de 30 de Dezembro

Autoriza a reavaliação dos elementos de activo immobilizado corpóreo das empresas sujeitas a contribuição industrial

Decreto nº 13/88, de 11 de Novembro

Determine que se procede a reavaliação dos elementos do activo immobilizado corpóreo das empresas sujeitas a contribuição industrial

Convenções:

Resolução 10/2004, de 14 de Abril

Acordo entre o Governo da República de Moçambique e o Governo dos Emiratos Árabes Unidos para evitar a dupla tributação e prevenir a evasão fiscal em matéria de impostos sobre o rendimento.

Resolução 27/1999, de 8 de Setembro

Convenção entre o Governo da República de Moçambique e o Governo da República de Itália para evitar a dupla tributação e prevenir a evasão fiscal em matéria de impostos sobre o rendimento.

Resolução 54/1998, de 12 de Novembro

Acordo entre o Governo da República de Moçambique e o Governo da República das Maurícias para evitar a dupla tributação e prevenir a evasão fiscal em matéria de impostos sobre o rendimento.

Resolução 09/1991, de 20 de Dezembro

Convenção entre o Governo da República de Moçambique e o Governo da República Portuguesa para evitar a dupla tributação e prevenir a evasão fiscal em matéria de impostos sobre o rendimento.

Resolução 34/2008, de 16 de Outubro

Ratifica o Protocolo entre a República de Moçambique e a República Portuguesa que revê a Convenção para evitar a dupla tributação e prevenir a evasão fiscal em matéria de impostos sobre o rendimento.

Resolução 33/2008, de 16 de Outubro

Convenção entre o Governo da República de Moçambique e o Governo da Região Administrativa Especial de Macau da República Popular da China para evitar a dupla tributação e prevenir a evasão fiscal em matéria de impostos sobre o rendimento.

Resolução 35/2008, de 30 de Dezembro

Convenção entre a República de Moçambique e a República da África do Sul para evitar a dupla tributação e prevenir a evasão fiscal em matéria de impostos sobre o rendimento.

Resolução 22/2011, de 9 de Junho

Convenção entre o Governo da República de Moçambique e o Governo da República Socialista do Vietname para evitar a dupla tributação e prevenir a evasão fiscal em matéria de impostos sobre o rendimento.

Resolução 23/2011, de 10 de Junho

Convenção entre o Governo da República de Moçambique e o Governo da República da Índia para evitar a dupla tributação e prevenir a evasão fiscal em matéria de impostos sobre o rendimento.

Resolução 24/2011, de 10 de Junho

Convenção entre o Governo da República de Moçambique e o Governo da República de Botswana para evitar a dupla tributação e prevenir a evasão fiscal em matéria de impostos sobre o rendimento.

Código Comercial – aprovado pela Lei nº 10/2005 de 23 de Dezembro – Maputo, 2005.

Ministério do Plano e Finanças – URTI – Manual de Formação em Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas – IRPC – Maputo, Abril de 2003.

Ministério das Finanças – Autoridade Tributária de Moçambique – DGI – Perguntas Mais Frequentes em sede do IRPS, IRPC e IVA – Maputo.

Ferreira, Lurdes – IRC- Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas – Edições Técnicas Lidel – Lisboa, Agosto 2008.

Valada, Rui – Breve Guia do IRC – Editorial Presença 1ª edição – Lisboa, 1995.

Gonçalves da Silva, F.V. e Esteves Pereira, J.M. – Contabilidade das Sociedades – Plátano Editora, 9ª Edição – Lisboa, Julho 1991.