

O Quadro Legal



Para Impostos em
Moçambique

No. 3 IRPS

Edição II
Dezembro
2011



USAID
DO POVO AMERICANO

SPEED
Por Melhor Ambiente
De Negócios

Deloitte.

ÍNDICE

1.	NOTA PRÉVIA	1
2.	ORGANIZAÇÃO DO MANUAL E SUA ACTUALIZAÇÃO	3
3.	GLOSSÁRIO	4
4.	CALENDÁRIO DE OBRIGAÇÕES E MODELOS UTILIZADOS	12
5.	INCIDÊNCIA	14
5.1	Incidência pessoal	14
5.1.1	Qual é o âmbito de sujeição?.....	14
5.1.2	Particularidades do âmbito de sujeição.....	15
5.1.2.1	Co-titularidade de rendimentos.....	15
5.1.2.2	Imputação especial – Transparência fiscal.....	15
5.1.3	Quais são os rendimentos que se consideram obtidos em Moçambique?	16
5.1.4	O que é um estabelecimento estável?	18
5.1.5	Rendimentos obtidos no estrangeiro – dupla tributação.....	19
5.1.6	Quem é o sujeito passivo em sede de IRPS?	19
5.1.7	Como é tributado o agregado familiar?	19
5.1.8	Como são tratadas as uniões de facto?.....	21
5.2	Incidência real	21
5.3	Perguntas frequentes	22
6.	DETERMINAÇÃO DO RENDIMENTO LÍQUIDO DE CADA CATEGORIA	24
6.1	Primeira categoria	24
6.1.1	Quais são os rendimentos que integram a Primeira Categoria?.....	24
6.1.2	Como avaliar os rendimentos em espécie?.....	28
6.1.3	Quais os rendimentos não sujeitos e isentos desta categoria?	29
6.1.4	Como apurar o rendimento líquido da 1ª categoria?.....	29
6.2	Segunda categoria	30
6.2.1	Quais são os rendimentos que integram a 2ª categoria?	30
6.2.2	Como apurar o rendimento líquido da 2ª categoria?.....	31
6.2.2.1	Regime de contabilidade organizada	31
6.2.2.2	Regime de escrituração simplificada.....	41
6.2.2.3	Regime simplificado de determinação do rendimento colectável	43
6.2.2.4	Regras dos rendimentos de trabalho dependente	44

MANUAL DO IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO DAS PESSOAS SINGULARES

6.2.2.5	Regras aplicáveis aos actos isolados.....	44
6.2.2.6	Métodos indirectos de determinação do lucro tributável.....	44
6.3	Terceira categoria.....	46
6.3.1	Quais são os rendimentos que integram a 3ª categoria?	46
6.3.1.1	Rendimentos de capitais	46
6.3.1.2	Rendimentos provenientes de mais-valias	47
6.4	Quarta categoria	53
6.4.1	Quais são os rendimentos que integram a 4ª categoria?	53
6.4.2	Como apurar o rendimento líquido da 4ª categoria?.....	53
6.5	Quinta categoria.....	54
6.5.1	Quais são os rendimentos que integram a 5ª categoria?	54
6.5.2	Como apurar o rendimento líquido da 5ª categoria?.....	54
6.6	Perguntas frequentes.....	54
7.	APURAMENTO DO IRPS	57
7.1	Rendimento líquido total – englobamento.....	57
7.2	Abatimentos.....	58
7.3	Mínimo não tributável	58
7.4	Coeficiente conjugal	58
7.5	Taxas.....	59
7.6	Colecta e respectivas deduções	60
7.6.1	Deduções relativas à situação pessoal e familiar dos sujeitos passivos.....	61
7.6.2	Deduções relativas à dupla tributação internacional.....	61
7.6.3	Benefícios fiscais	62
7.7	Perguntas frequentes.....	64
8.	LIQUIDAÇÃO.....	65
8.1	A quem compete a liquidação do imposto?	65
8.2	Qual é a base para a liquidação do imposto?	65
8.3	Quais são os prazos para a liquidação?	66
8.4	Em que situações é que ocorrem as correcções à liquidação do imposto?	66
8.5	Quando é que se aplicam os juros compensatórios e juros indemnizatórios?.....	67
8.5.1	Juros compensatórios.....	67
8.5.2	Juros indemnizatórios.....	67
9.	OBRIGAÇÕES DO SUJEITO PASSIVO	68
9.1	Obrigações de Pagamento.....	68
9.1.1	Retenções na fonte.....	68

MANUAL DO IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO DAS PESSOAS SINGULARES

9.1.1.1	Quem deve efectuar a retenção na fonte e sobre que rendimentos?.....	68
9.1.1.2	Quais os procedimentos de retenção na fonte dos rendimentos da 1ª categoria?70	
9.1.1.3	Quais são os rendimentos sujeitos às taxas liberatórias?.....	71
9.1.1.4	Quando é que deve ser efectuada a retenção na fonte?.....	72
9.1.1.5	Onde e quando devem ser entregues as retenções na fonte?	73
9.1.1.6	Em caso de incorrecções nos montantes retidos, como proceder?	73
9.1.1.7	Quais são as responsabilidades do substituto tributário?.....	73
9.1.2	Pagamentos por conta.....	73
9.1.2.1	Onde é quando devem ser feitos os pagamentos por conta?.....	74
9.1.2.2	Podem os pagamentos por conta ser reduzidos ou deixar de ser efectuados? 74	
9.1.3	Pagamento do IRPS anual liquidado.....	74
9.1.3.1	Quais são os prazos de pagamento?.....	74
9.1.3.2	Existe algum limite mínimo para efectuar o pagamento?.....	75
9.1.3.3	Qual o modelo a apresentar para pagamento do imposto?	75
9.1.3.4	Onde se paga o imposto?	75
9.1.3.5	Quais os meios de pagamento autorizados?.....	75
9.1.3.6	Em que circunstâncias é efectuada a cobrança coerciva?.....	76
9.2	Obrigações declarativas.....	76
9.2.1	Declaração de registo de pessoa singular	76
9.2.2	Declaração de rendimentos	76
9.2.2.1	Quando é que é dispensada a entrega da declaração?.....	78
9.2.2.2	Quais são prazos de entrega da declaração?	78
9.2.2.3	Qual é o local de entrega da declaração?	78
9.2.3	Declaração de inscrição, alterações e cessação de actividade	79
9.2.3.1	Qual é a finalidade da Declaração de Início de Actividade e quando entregar? 79	
9.2.3.2	Qual é a finalidade da Declaração de Alterações e quando entregar?	79
9.2.3.3	Qual é a finalidade da Declaração de Cessação e quando entregar?	79
9.2.4	Declaração anual de informação contabilística e fiscal	80
9.2.5	Nomeação de representantes.....	81
9.2.6	Requisitos e procedimentos na entrega das declarações.....	81
9.3	Obrigações comprovativas dos elementos das declarações.....	81
9.4	Obrigações contabilísticas	82
9.4.1	Regime de Contabilidade Organizada.....	82
9.4.2	Regime Simplificado de Escrituração.....	83

MANUAL DO IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO DAS PESSOAS SINGULARES

9.4.3	Regime simplificado de determinação do rendimento colectável	85
9.4.4	Centralização da contabilidade	86
9.4.5	Emissão de recibos e facturas	86
9.5	Perguntas frequentes.....	86
10.	OBRIGAÇÕES DAS ENTIDADES DEVEDORAS DE RENDIMENTOS E OUTRAS	88
10.1	Perguntas frequentes	90
11.	REEMBOLSO DO IRPS.....	91
11.1	Crédito do imposto.....	91
11.1.1	Quando é que o sujeito passivo tem o direito ao reembolso?.....	91
11.1.2	Quais são as opções de que dispõe o sujeito passivo quanto ao valor em crédito? 91	
11.1.3	Como proceder em caso de opção pelo reembolso?.....	91
11.1.4	Restituição Oficiosa do imposto:.....	92
11.2	Procedimentos preliminares da Autoridade Tributária	92
11.3	Causas de indeferimento	93
11.4	Formas de pagamento dos reembolsos.....	93
11.5	Reembolsos fora de prazo.....	93
12.	FISCALIZAÇÃO E GARANTIAS DO SUJEITO PASSIVO.....	94
13.	REGIME GERAL DAS INFRACÇÕES TRIBUTÁRIAS	95
14.	LISTA DA LEGISLAÇÃO APLICÁVEL AO IRPS	98
15.	BIBLIOGRAFIA.....	100

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 IRPS – Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares, 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 que se submetem a qualquer sistema tributário.

O presente manual é uma versão actualizada – [Versão IRPS 02](#) – contendo as alterações decorrentes da introdução de nova legislação que tem impacto no IRPS, como requerido e aprovado pelo *Management Committee* da ACIS.

As referidas alterações decorrem da seguinte legislação:

- Lei nº 20/2009, de 10 de Setembro que altera o Código do IRPC aprovado pela Lei nº 34/2007, de 31 de Dezembro
- Decreto nº 68/2009, de 11 de Dezembro que altera o Regulamento do Código IRPC aprovado pelo Decreto nº 9/2008, de 16 de Abril
- Diploma Ministerial nº 221/2010 de 16 de Dezembro que aprova as tabelas de retenção na fonte do IRPS, sobre o rendimento do trabalho dependente e pensões (em vigor desde 1 de Janeiro de 2011)
- 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.
- Lei nº 4/2009, de 12 de Janeiro que aprova o Código dos Benefícios Fiscais e revoga o Decreto nº 16/2002, de 27 de Junho
- 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.
- 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.
- Diploma Ministerial 175/2010, de 6 de Julho que diz respeito ao reajustamento do salário mínimo para os trabalhadores que desenvolvem actividades integradas no sector 8. Note-se que este salário é o salário mínimo mais elevado que serve de referência para o mínimo não tributável para efeitos de cálculo do IRPS para o ano de 2011.
- Despacho de 9 de Março de 2011 do Ministro das Finanças que regulamenta o processamento dos livros obrigatórios de escrituração mercantil através de meios informáticos.

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 IRPS 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 “IRPS 02” 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 IRPS 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

CIVA – Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado

DAF – Direcção de Área Fiscal

Dc – Decreto

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

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

RIVA – Regulamento do Imposto sobre o Valor Acrescentado

RR – Regulamento do Reembolso do IRPS e IRPC

UGC – Unidade de Grandes Contribuintes

Definições:

Abertura de crédito¹ – obrigação de, por meio de escrito público, escrito particular ou correspondência, fornecer a outrem fundos, mercadorias ou outros valores.

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.

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

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

Actos isolados – rendimentos provenientes de uma actividade de natureza comercial, industrial, agrícola, silvícola ou pecuária, ou ainda de prestação de serviços que não resultem de uma prática previsível ou reiterada.

Amortização – representa o desgaste que um bem sofre anualmente devido ao seu uso ou a inovações tecnológicas (ex: computadores). A amortização 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. A amortização é um encargo da actividade económica e apenas pode ser deduzida ao rendimento bruto da 2ª categoria, desde que o sujeito passivo tenha contabilidade organizada.

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.

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.

Certidão de relaxe – documento base para instrução da execução fiscal que implica a transferência para a justiça da cobrança coerciva das contribuições devidas.

Colecta – montante que resulta da aplicação da taxa de imposto ao rendimento colectável, isto é depois de se efectuarem as deduções específicas de cada categoria e os abatimentos ao total do rendimento bruto.

Conta corrente¹ – contrato através do qual duas pessoas que tendo de entregar valores uma à outra se obrigam a transformar os seus créditos em artigos de “DEVE” e “HAVER”, de modo a que só o saldo final resultante da sua liquidação seja exigível.

Contraprestação – pagamento monetário ou qualquer outra forma de benefício recebido em troca de uma operação determinada (ex: recebimento de bens e/ou serviços). Na maioria dos casos, a contraprestação é feita monetariamente, através de dinheiro ou seus equivalentes recebidos ou a receber. Quando os bens ou serviços são trocados por diferentes bens ou serviços, o valor tributável será igual ao valor dos bens ou serviços recebidos acrescidos dos valores monetários conjuntamente recebidos, caso aplicável.

Contrato de Reporte² – contrato pelo qual o reportado transfere para o reportador a propriedade de títulos de crédito de certa espécie por um determinado preço, e o reportador assume a obrigação de transferir para o reportado, no fim do prazo acordado, a propriedade de igual quantidade de títulos da mesma espécie, contra o reembolso do preço, que pode ser aumentado ou diminuído na medida acordada.

Crédito de imposto – é uma dedução à colecta que visa atenuar ou eliminar o facto de um mesmo rendimento pagar imposto duas vezes.

Dilatação do vencimento¹ – Prorrogação aceite pelo credor do momento do cumprimento de uma obrigação.

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

² Art. 487 do Código Comercial

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:
 - 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 respectivos serviços aduaneiros.

Documento equivalente à factura – todo o documento que não sendo factura, é usualmente utilizado nas transmissões de bens e/ou prestações de serviço, desde que contenha todos os elementos e requisitos da factura. São documentos equivalentes à factura, nomeadamente, os seguintes: Factura recibo; Vendas a Dinheiro (VD); Nota de débito/crédito; Bilhete de Despacho, etc.

Documento de quitação – documento comprovativo de recebimento, em que a entidade cobradora dá quitação no documento de cobrança através da validação por caixa registadora ou por aposição de carimbo de cobrança.

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.

Para os sujeitos passivos considerados grandes contribuintes pela Administração Tributária ou em outros casos específicos, poderá ser-lhes estabelecido um domicílio fiscal diferente do previsto para as 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.

Englobamento – Trata-se da obrigatoriedade do contribuinte juntar todos os rendimentos líquidos das diversas categorias para efeitos de determinação da taxa de imposto e cálculo do mesmo. Não são, contudo, englobados os rendimentos sujeitos a taxas liberatórias, como por exemplo os rendimentos provenientes de jogos e os auferidos por não residentes.

Entidade patronal – toda aquela que pague ou coloque à disposição remunerações que constituam rendimentos de trabalho dependente, sendo a ela equiparada qualquer outra entidade que com ela esteja em relação de domínio ou de grupo, independentemente da respectiva localização geográfica.

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 do Plano e 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.

Importação de bens – considera-se importação de bens a entrada destes no território nacional. Tratando-se de bens cuja a transmissão se enquadra nos regimes aduaneiros e fiscais especiais, conforme n.º 1 do art.14º do CIVA, a entrada efectiva dos mesmos no território nacional para efeitos da sua qualificação como importação só se considera verificada se e quando forem introduzidos no consumo.

Instrumentos financeiros derivados² – designam-se instrumentos financeiros derivados os que reportam a um activo subjacente (acções, obrigações, moeda, ..), não sendo este activo não objecto de contrato. Não é este que se vende ou se compra, como acontece nos instrumentos financeiros clássicos. Nos instrumentos financeiros derivados, o objecto da transacção não é o activo financeiro, mas a posição compradora ou vendedora desse activo numa data futura (ver definições de futuros, opções e swaps).

Letra² – é um título de crédito à ordem transmissível por endosso em que uma pessoa (sacador) ordena à outra (sacado) que lhe pague a si ou a terceiro (tomador) determinada importância num prazo fixado.

Livrança² – é um título de crédito à ordem em que uma pessoa (subscritor) se obriga para com outra pessoa (beneficiário) a pagar-lhe determinada importância, em certa data.

Locação³ – 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.

Mora² – é o atraso, por falta imputável ao devedor no cumprimento de uma prestação devida⁴.

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

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

3 Artigos 1022 e 1023 do Código Civil

4 Artigo 1142 do Código Civil.

Mútuo¹ – 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 joalheria e exemplares únicos de cerâmica executados e assinados pelo artista.

Obrigações¹ – 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 – consideram-se prestações de serviços 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 que são objecto de regulamentação especial (artigos 38º a 46º do Regulamento do IVA).

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 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.

Rendimento bruto – é todo o rendimento recebido antes de qualquer dedução ou pagamento de imposto.

Rendimento colectável – é o montante que se obtém depois de efectuadas as deduções específicas de cada categoria ao rendimento bruto e os abatimentos respectivos à soma dos rendimentos líquidos de todas as categorias.

Rendimento líquido – é o montante que se obtém depois de efectuadas as deduções específicas de cada categoria ao rendimento bruto. A soma dos rendimentos líquidos de todas as categorias corresponde ao rendimento líquido total.

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

Sisa – imposto sobre as transmissões de imóveis.

Suprimento¹ – contrato pelo qual o sócio empresta à sociedade dinheiro ou outra coisa fungível, ficando aquela obrigada a restituir outro tanto no mesmo género e qualidade, ou pelo qual o sócio convencionou com a sociedade o deferimento do vencimento de créditos sobre ela, desde que, em qualquer dos casos o crédito fique tendo carácter de permanência. Constitui índice do carácter de permanência, a estipulação de um prazo de reembolso superior a um ano.

Swap² – é uma transacção financeira pela qual duas partes acordam, durante um período de tempo pré-determinado, a troca de pagamentos de juros, ou de capital e juros, de acordo com uma regra pré-estabelecida. Origina-se assim, uma situação semelhante à realização simultânea de um empréstimo e duma aplicação de fundos, com montantes e durações equivalentes, mas com condições diferentes em termos de moedas e/ou taxas de juro. Os objectivos prosseguidos pelos dois intervenientes no *swap* podem ser a modificação do grau de exposição ao risco de taxas de juro e/ou a geração de liquidez numa moeda diferente da que se tem disponível, sem criação de uma posição em aberto, ou seja, sem risco de câmbio.

Território Nacional ou Território Moçambicano – abrange toda a superfície terrestre, a zona marítima e o espaço aéreo delimitados pelas fronteiras nacionais.

Títulos da dívida pública² – 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.

Títulos de participação² – Títulos de crédito, nominativos ou ao portador representativos de empréstimos contraídos pelas empresas públicas e sociedades anónimas que conferem o direito a uma remuneração anual composta de duas partes:

- uma parte fixa – independente da actividade ou dos resultados; e
- uma parte variável – que depende dos resultados, do volume de negócios ou de qualquer outro elemento da actividade da empresa.

Transmissão de bens – consideram-se transmissões de bens 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);

¹ Art. 307 do Código Comercial

² Fonte URTI – Manual de Formação do IRPS – Maputo, Abril de 2003

- 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).

Embora sejam consideradas transmissões de bens, o imposto não é devido nem exigível nas cessões a título oneroso ou gratuito de um estabelecimento comercial, da totalidade ou parte de um património desde que o adquirente seja, ou venha a ser, por via da aquisição, um sujeito passivo com uma actividade económica que pratique apenas operações que concedam direito à dedução.

Unidade de participação de fundos de investimento¹ – certificados representativos de um património constituído pelos valores de investimentos de capitais recebidos do público com vista à aquisição de uma carteira de valores mobiliários ou imobiliários em que o capital a investir naquela aquisição é, fixado no acto de constituição dos fundos de investimento.

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 9 lugares, incluindo o condutor.

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

4. CALENDÁRIO DE OBRIGAÇÕES E MODELOS UTILIZADOS

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

Mês	Dia (1)	Obrigações	Modelos	Legislação Aplicável
Janeiro	20	Entrega das quantias retidas na fonte, a título de IRPS relativas ao mês anterior, pelas entidades devedoras de rendimentos que estejam obrigadas a efectuar a retenção na fonte	M/19	Art. 29 do RIRPS
	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	(2)	Alínea b) do N° 1 do Art. 44 do RIRPS
Fevereiro	20	Entrega das quantias retidas na fonte, a título de IRPS relativas ao mês anterior, pelas entidades devedoras de rendimentos que estejam obrigadas a efectuar a retenção na fonte	M/19	Art. 29 do RIRPS
Março	20	Entrega das quantias retidas na fonte, a título de IRPS relativas ao mês anterior, pelas entidades devedoras de rendimentos que estejam obrigadas a efectuar a retenção na fonte	M/19	Art. 29 do RIRPS
	31	Declaração (Janeiro a Março) das entidades que no ano anterior hajam efectuado o pagamento de quaisquer rendimentos sujeitos a retenção na fonte de IRPS	M/20 H	Alínea c) do N° 1 do Art. 44 do RIRPS
	31	Declaração comprovativa dos rendimentos e das retenções na fonte efectuadas por entidades devedoras de rendimentos a sujeitos passivos não residentes	M20-I	N° 6 do Art. 44 do RIRPS
	31	Declaração comprovativa dos rendimentos sujeitos à taxa liberatória, cujos titulares beneficiam de isenção, dispensa de retenção ou redução de taxa	(3)	Alínea a) do Art. 45 do RIRPS
	31	Declaração de Rendimentos (Janeiro a Março), no caso de contribuintes que no ano anterior hajam auferido apenas rendimentos da primeira categoria (trabalho dependente)	M/10 e (anexo M/10V opcional)	Art.10 do RIRPS
Abril	20	Entrega das quantias retidas na fonte, a título de IRPS relativas ao mês anterior, pelas entidades devedoras de rendimentos que estejam obrigadas a efectuar a retenção	M/19	Art. 29 do RIRPS
	30	Declaração de Rendimentos no caso de contribuintes que no ano anterior hajam auferido rendimentos que não sejam exclusivamente de trabalho dependente	M/10 e anexo M/10 V1	Art.10 e Art. 13 do RIRPS
Maio	20	Entrega das quantias retidas na fonte, a título de IRPS relativas ao mês anterior, pelas entidades devedoras de rendimentos que estejam obrigadas a efectuar a retenção na fonte	M/19	Art. 29 do RIRPS
	31	Entrega das importâncias em dívida do IRPS relativo aos rendimentos da 1ª categoria do ano anterior.	M/19	N° 1 do Art. 28 do RIRPS

Cont....

Mês	Dia (1)	Obrigações	Modelos	Legislação Aplicável
Junho	20	Entrega das quantias retidas na fonte, a título de IRPS relativas ao mês anterior, pelas entidades devedoras de rendimentos que estejam obrigadas a efectuar a retenção na fonte	M/19	Art. 29 do RIRPS
	30	Entrega das importâncias em dívida do IRPS relativa aos rendimentos das 2ª, 3ª, 4ª e 5ª categorias do ano anterior	M/19	Alínea a) do N° 1 do Art. 28 do RIRPS
Julho	20	Entrega das quantias retidas na fonte, a título de IRPS relativas ao mês anterior, pelas entidades devedoras de rendimentos que estejam obrigadas a efectuar a retenção na fonte	M/19	Art. 29 do RIRPS
Agosto	20	Entrega das quantias retidas na fonte, a título de IRPS relativas ao mês anterior, pelas entidades devedoras de rendimentos que estejam obrigadas a efectuar a retenção na fonte	M/19	Art. 29 do RIRPS
	31	Pagamento do IRPS, liquidado nos termos da alínea d) do n° 1 do art 20 do RIRPS (falta de apresentação de declaração dentro do prazo legal), acrescido dos juros compensatórios que sejam devidos	M/19	Alínea b) do N° 1 do Art. 28 do RIRPS
Setembro	20	Entrega das quantias retidas na fonte, a título de IRPS relativas ao mês anterior, pelas entidades devedoras de rendimentos que estejam obrigadas a efectuar a retenção na fonte	M/19	Art. 29 do RIRPS
Outubro	20	Entrega das quantias retidas na fonte, a título de IRPS relativas ao mês anterior, pelas entidades devedoras de rendimentos que estejam obrigadas a efectuar a retenção na fonte	M/19	Art. 29 do RIRPS
Novembro	20	Entrega das quantias retidas na fonte, a título de IRPS relativas ao mês anterior, pelas entidades devedoras de rendimentos que estejam obrigadas a efectuar a retenção na fonte	M/19	Art. 29 do RIRPS
Dezembro	20	Entrega das quantias retidas na fonte, a título de IRPS relativas ao mês anterior, pelas entidades devedoras de rendimentos que estejam obrigadas a efectuar a retenção na fonte	M/19	Art. 29 do RIRPS

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

(2) Modelo não oficial

(3) Modelo oficial a aprovar.

5. INCIDÊNCIA

Neste capítulo, iremos definir quem está sujeito a imposto e sobre que tipo de rendimentos.

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 IRPS, pelo que não se aplica as disposições do Código do IRPS. Contudo, os sujeitos passivos que auferem rendimentos para além dos classificados como Segunda Categoria estarão sujeitos a IRPS nos termos do respectivo Código.

5.1 Incidência pessoal

5.1.1 Qual é o âmbito de sujeição?

Art. 20 do CIRPS

O IRPS incide sobre os rendimentos das pessoas singulares:

- residentes no território moçambicano, incluindo os obtidos no estrangeiro;
- não residentes, obtidos em Moçambique.

Para efeitos fiscais consideram-se **residentes** em Moçambique as pessoas que, no ano a que respeitem os rendimentos, preencham uma das seguintes condições:

Art. 21 do CIRPS

- Hajam nele permanecido mais de 180 dias, seguidos ou interpolados;
- Tendo permanecido por menos tempo, aí disponham de habitação em condições que façam supor a intenção de a manter e ocupar como residência permanente;
- Desempenhem no estrangeiro funções ou comissões de carácter público, ao serviço da República de Moçambique;
- Sejam tripulantes de navios ou aeronaves, desde que aqueles estejam ao serviço de entidades com residência, sede ou direcção efectiva no território moçambicano.

As pessoas que constituem o agregado familiar serão sempre consideradas como residentes em território moçambicano, desde que naquele resida qualquer das pessoas a quem incumbe a direcção do agregado.

É obrigatória a comunicação da residência do sujeito passivo à Administração Tributária (ver secções 9.2 e 9.2.3.2).

5.1.2 Particularidades do âmbito de sujeição

5.1.2.1 Co-titularidade de rendimentos

Art. 23 do CIRPS

Sempre que os rendimentos pertençam em comum a várias pessoas, considera-se rendimento de cada uma a parte que corresponde às respectivas quotas. Se as quotas não estiverem determinadas, presumem-se iguais.

Exemplo:

Dois irmãos herdaram um prédio cujo valor das rendas anuais totalizam 150.000 MT. Não tendo sido efectuada a partilha do prédio, cada irmão deverá declarar 75.000 MT a título de rendimentos prediais sobre o qual incidirá IRPS.

5.1.2.2 Imputação especial – Transparência fiscal

Art. 24 do CIRPS

No regime de transparência fiscal aplicável às entidades que a seguir se enumeram, constitui rendimento dos sócios ou membros destas a matéria colectável determinada nos termos do CIRPC:

- Sociedades civis não constituídas sob forma comercial;
- Sociedades de profissionais;
- Sociedade 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.

Assim, é imputada aos sócios ou membros a matéria colectável nos termos que resultarem do acto constitutivo das referidas entidades ou, na falta de elementos, em partes iguais.

Exemplo:

Uma sociedade de advogados constituída por 5 sócios com quotas iguais obteve em 2008 (de acordo com as regras do CIRPC) uma matéria colectável de 3.750.000 MT. Cada sócio irá integrar na sua declaração de rendimentos de IRPS 750.000 MT ($3.750.000 / 5$) a título de rendimentos da Segunda Categoria.

Sempre que os sócios ou membros das entidades acima referidas não tenham sede nem direcção efectiva em território moçambicano, considera-se que os rendimentos são obtidos através de estabelecimento estável nele situado e por conseguinte os mesmos serão tributados em Moçambique.

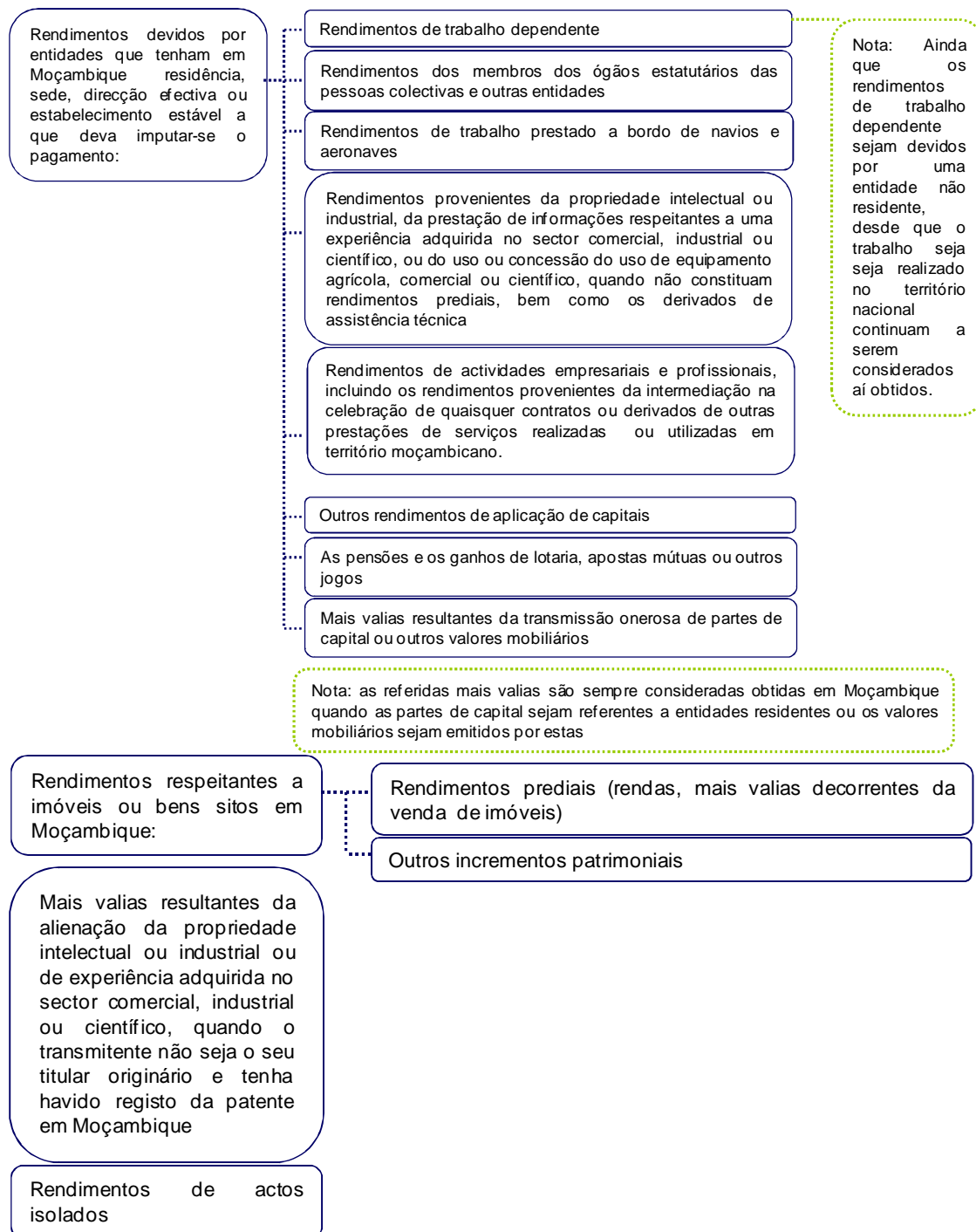
Alterava para o seguinte:

No caso das sociedades acima referidas que não tenham sede em território Moçambique, mas que aqui obtenham rendimentos através de um estabelecimento estável, os lucros obtidos serão tributados em IRPS no caso dos sócios serem pessoas singulares (residentes ou não residentes).

5.1.3 Quais são os rendimentos que se consideram obtidos em Moçambique?

Art. 22 do CIRPS

Consideram-se obtidos em Moçambique os seguintes rendimentos, quer auferidos por residentes ou não residentes:



Exemplo:

O João é residente em Portugal e é proprietário de uma casa em Maputo. Os rendimentos referentes às rendas são considerados obtidos em Moçambique e aí tributados pelo facto do imóvel estar situado no território nacional. Se o locatário tiver ou seja obrigado a dispor de contabilidade organizada, este deve efectuar a retenção na fonte sobre o valor da renda (ver secção 9.1.1.1). Como a retenção na fonte não é liberatória, ou seja, tem natureza de pagamento por conta, o João deverá entregar uma declaração de rendimentos.

5.1.4 O que é um estabelecimento estável?

Art. 22 do CIRPS
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.

5.1.5 Rendimentos obtidos no estrangeiro – dupla tributação

Como já referido, os rendimentos obtidos no estrangeiro por residentes são tributados no território nacional. Contudo, se, no país onde são obtidos os rendimentos, houver uma convenção com Moçambique para evitar a dupla tributação, que é o caso de Itália, Maurícias, Portugal, Emiratos Árabes Unidos, Macau, África do Sul¹, Vietnam², Índia³ e Botswana⁴ devem ser observadas as regras de tributação constantes da convenção.

As convenções determinam por exemplo, onde os rendimentos devem ser tributados, permitindo em determinadas situações que o rendimento obtido seja apenas tributado no Estado de residência. Estabelecem também taxas reduzidas de tributação para certos rendimentos (ex: royalties, juros e dividendos).

Havendo lugar a tributação no país onde são obtidos os rendimentos, as convenções prevêm a dedução do imposto pago no estrangeiro na colecta do sujeito passivo residente.

Não havendo convenção celebrada com Moçambique, o Código do IRPS prevê o direito a um crédito de imposto que é explicado na secção 7.6.2.

5.1.6 Quem é o sujeito passivo em sede de IRPS?

Art. 18 e 25 do CIRPS

São sujeitos passivos de IRPS aqueles cujos rendimentos estão sujeitos a IRPS, ou seja, as pessoas singulares residentes e não residentes em território moçambicano que aqui obtenham rendimentos.

As obrigações do sujeito passivo são, resumidamente:

- declarativas – no que diz respeito aos rendimentos auferidos;
- de pagamento do imposto.

Relativamente ao pagamento do imposto, o CIRPS prevê em determinadas situações a substituição tributária, ou seja, é exigido o pagamento total ou parcial do imposto a pessoa diversa do titular dos rendimentos como por exemplo à entidade pagadora dos mesmos que deve reter na fonte o imposto e entregá-lo ao Estado.

5.1.7 Como é tributado o agregado familiar?

Art. 18 do CIRPS
Art. 12 do RIRPS

Sempre que existe agregado familiar, o imposto é devido pelo conjunto dos rendimentos das pessoas que o constituem, considerando-se os sujeitos passivos as pessoas a quem incumbe a sua direcção, devendo ser apresentada uma única declaração pelos dois cônjuges ou por um deles, se o outro for incapaz ou ausente.

Havendo separação de facto, cada um dos cônjuges pode apresentar declaração dos seus próprios rendimentos e dos seus dependentes.

O agregado familiar é constituído por uma das seguintes formas:

¹ Resolução nº35/2008 de 30 de Dezembro

² Resolução nº22/2011 de 9 de Junho

³ Resolução nº23/2011 de 10 de Junho

⁴ Resolução nº24/2011 de 10 de Junho

- cônjuges não separados judicialmente de pessoas e bens e seus dependentes;
- cada um dos cônjuges ou ex-cônjuges, respectivamente, nos casos de separação judicial de pessoas e bens ou de declaração de nulidade, anulação ou dissolução do casamento, e dos dependentes;
- o pai ou mãe solteiros e os seus dependentes;
- o adoptante solteiro e os seus dependentes.

Consideram-se **dependentes**:

Dependentes

Filhos, adoptados e enteados

- Menores não emancipados;
- Maiores até 25 anos, com rendimentos não superiores ao salário mínimo anual nacional mais elevado, que tenham frequentado no ano que o imposto respeita a 12ª classe, ensino médio ou superior ou serviço militar obrigatório;
- Inaptos para o trabalho e para angariar meios de subsistência, com rendimentos não superiores ao salário mínimo anual nacional mais elevado.

Menores sob tutela

Sem quaisquer rendimentos

Ascendentes

A cargo do sujeito passivo, incapazes para o trabalho e para angariar meios de subsistência, com rendimentos não superiores ao salário mínimo anual nacional mais elevado.

Podem optar pela tributação autónoma



Importa referir que:

- as pessoas singulares não podem, simultaneamente, fazer parte de mais do que um agregado familiar nem, integrando um agregado familiar, ser consideradas sujeitos passivos autónomos;
- a situação civil e familiar dos sujeitos passivos é aquela que se verificar no último dia do ano a que o imposto respeite.

Exemplo:

A família Cossa é constituída pelo casal Ana e Augusto, as duas filhas menores, um filho André com 27 anos que frequenta o ensino superior, um sobrinho cujos pais faleceram e o José, pai do Augusto, que não auferir qualquer rendimento.

Para efeitos de IRPS, o agregado familiar é constituído pelo casal, as filhas menores, o sobrinho caso a tutela tenha sido atribuída judicialmente a um dos cônjuges e o José.

O filho André não deve, do ponto de vista fiscal, ser incluído neste agregado familiar. Se este obtiver rendimentos deverá apresentar a sua declaração de rendimentos autonomamente.

5.1.8 Como são tratadas as uniões de facto?

Art. 18 do CIRPS

Sempre que duas pessoas vivem em união de facto nos termos da Lei da Família, Lei n.º 10/2004, de 25 de Agosto, estas poderão optar pelo regime de tributação dos sujeitos passivos casados e não separados judicialmente de pessoas e bens, dependendo das seguintes condições:

- os dois sujeitos passivos partilham o mesmo domicílio fiscal há pelo menos 1 ano e durante o período de tributação em causa;
- ambos assinaram a declaração de rendimentos.

Exercida a opção na declaração de rendimentos, ambos os sujeitos passivos (unidos de facto) são responsáveis pelo cumprimento das obrigações tributárias.

5.2 Incidência real

Art. 1 do CIRPS

O IRPS é um imposto directo que incide sobre o valor global anual de rendimentos, quer sejam em dinheiro ou em espécie e independentemente da moeda ou forma como se obtêm, incluindo os que provenham de actos ilícitos.

Os referidos rendimentos provêm das seguintes categorias, depois de feitas as correspondentes deduções e abatimentos:

Categorias de rendimentos	
Primeira Categoria	Rendimentos de trabalho dependente
Segunda Categoria	Rendimentos empresariais e profissionais
Terceira Categoria	Rendimentos de capitais e das mais valias
Quarta Categoria	Rendimentos prediais
Quinta Categoria	Outros rendimentos

5.3 Perguntas frequentes

- 1 Casei em 12 de Dezembro de 2008, entrego a declaração de rendimentos como casado ou solteiro?

A situação civil e familiar a ter em conta é a de 31 de Dezembro do ano a que respeita a declaração.

Assim, em 2009, apenas deve ser entregue uma declaração de rendimentos relativa aos rendimentos auferidos pelo casal no ano de 2008.

- 2 Estou separado da minha mulher, mas não estou divorciado, posso entregar a declaração de rendimentos sozinho?

Estando separado de facto, o Código do IRPS prevê a possibilidade de cada um dos cônjuges entregar separadamente a declaração dos seus rendimentos e dos dependentes a seu cargo, se os houver.

Os dependentes só podem ser integrados num agregado familiar, ou seja, apenas devem ser considerados na declaração de um dos sujeitos passivos.

- 3 O meu filho Alexandre tem 21 anos e começou, em Julho de 2008 a trabalhar em *part-time*. Pode o mesmo ser considerado como dependente na medida em que auferir um baixo rendimento?

Tendo presente que o Alexandre já não é menor, ele só poderia ser considerado como dependente se ele estivesse em 2008 a frequentar a 12^a classe, ensino médio ou superior ou cumprindo serviço militar obrigatório e auferisse um rendimento anual inferior ou igual a 12 salários mínimos do salário mínimo nacional mais elevado, o que daria: $12 \times 2.139,50 = 25.644,00$ MT.

Assim, se o Alexandre não estiver a estudar ou a cumprir o serviço militar obrigatório em 2008, independentemente de auferir um rendimento anual inferior ao acima mencionado, não poderá ser considerado como dependente.

- 4 O meu marido Filipe trabalhou em 2008 durante 5 meses no Zimbábue. Como já pagou lá impostos sobre os rendimentos de trabalho dependente, terá de declarar os mesmos em Moçambique?

Tendo presente que o Filipe é considerado residente, na medida em que esteve no território nacional mais de 6 meses, estão sujeitos a imposto os rendimentos obtidos no estrangeiro. Refira-se ainda que, se o Filipe permanecer menos de 6 meses em Moçambique, mas tiver uma habitação em condições que façam supor a intenção de a manter e ocupar como residência permanente, ele continua a ser considerado residente.

Assim, embora já tenham sido pagos impostos no Zimbábue sobre os rendimentos lá obtidos, devem os mesmos ser englobados na declaração de rendimentos de IRPS referentes a 2008 a entregar em Moçambique.

Tendo presente que não existe um acordo para evitar a dupla tributação com o Zimbabwe, aplica-se a regra geral constante do Código do IRPS que prevê o direito a um crédito de imposto (ver secção 7.6.2).

6. DETERMINAÇÃO DO RENDIMENTO LÍQUIDO DE CADA CATEGORIA

Antes de iniciar a análise dos rendimentos de cada categoria que constituem o rendimento bruto, bem como, as respectivas deduções aplicáveis para determinação do rendimento líquido de cada categoria, apresenta-se a fórmula geral de cálculo do IRPS:

Fórmula de cálculo do IRPS		
	Contribuintes casados	Contribuintes não casados
	Rendimento bruto de cada categoria	
-	Deduções ao rendimento	
=	Rendimento líquido de cada categoria	
-	Dedução de perdas (prejuízos fiscais)	
-	Benefícios fiscais (aplicáveis à 2ª categoria)	
=	Rendimento líquido total	
-	Abatimentos	
=	Rendimento colectável - Mínimo não tributável	
÷	2	
×	Taxa	
-	Parcela a abater	
×	2	
=	Colecta	
-	Deduções à colecta	
=	IRPS devido	
-	Retenções na fonte e pagamentos por conta	
=	IRPS a pagar ou a receber	

Como se pode verificar pelo quadro acima, até ao rendimento colectável (incluindo a dedução do mínimo não tributável), os procedimentos de cálculo do IRPS são idênticos para os contribuintes casados e não casados. As diferenças ocorrem na fase de aplicação do coeficiente conjugal 2 para os contribuintes casados, sendo os restantes passos iguais para qualquer contribuinte.

Neste capítulo, explica-se como são determinados os rendimentos líquidos de cada categoria incluindo a dedução das perdas e os benefícios fiscais que possam ser aplicáveis, sendo o apuramento do rendimento líquido total até o IRPS a pagar ou receber tratado no capítulo seguinte.

6.1 Primeira categoria

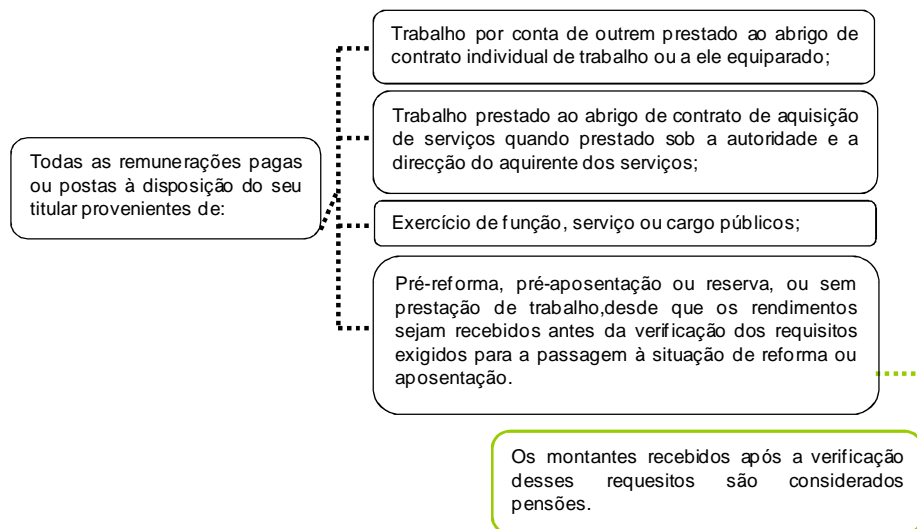
6.1.1 Quais são os rendimentos que integram a Primeira Categoria?

Art. 2 do CIRPS

A primeira categoria de rendimentos compreende:

- Rendimentos de trabalho dependente, ou
- Rendimentos de natureza equiparável, e
- Pensões ou rendas vitalícias.

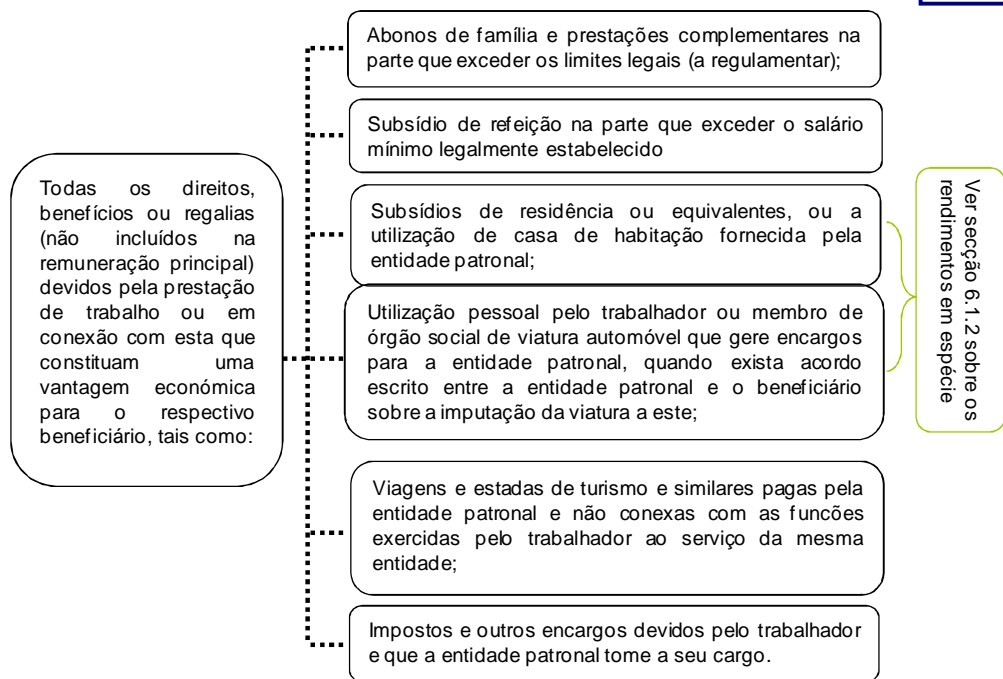
Consideram-se rendimentos de **trabalho dependente**:



Nota: Não é relevante a forma de pagamento (salários, gratificações, percentagens, comissões, prémios, senhas de presença, participações em multas e ou outras **remunerações acessórias**), a periodicidade ou se as remunerações são fixas ou variáveis ou ainda de natureza contratual ou não.

Consideram-se **remunerações acessórias**:

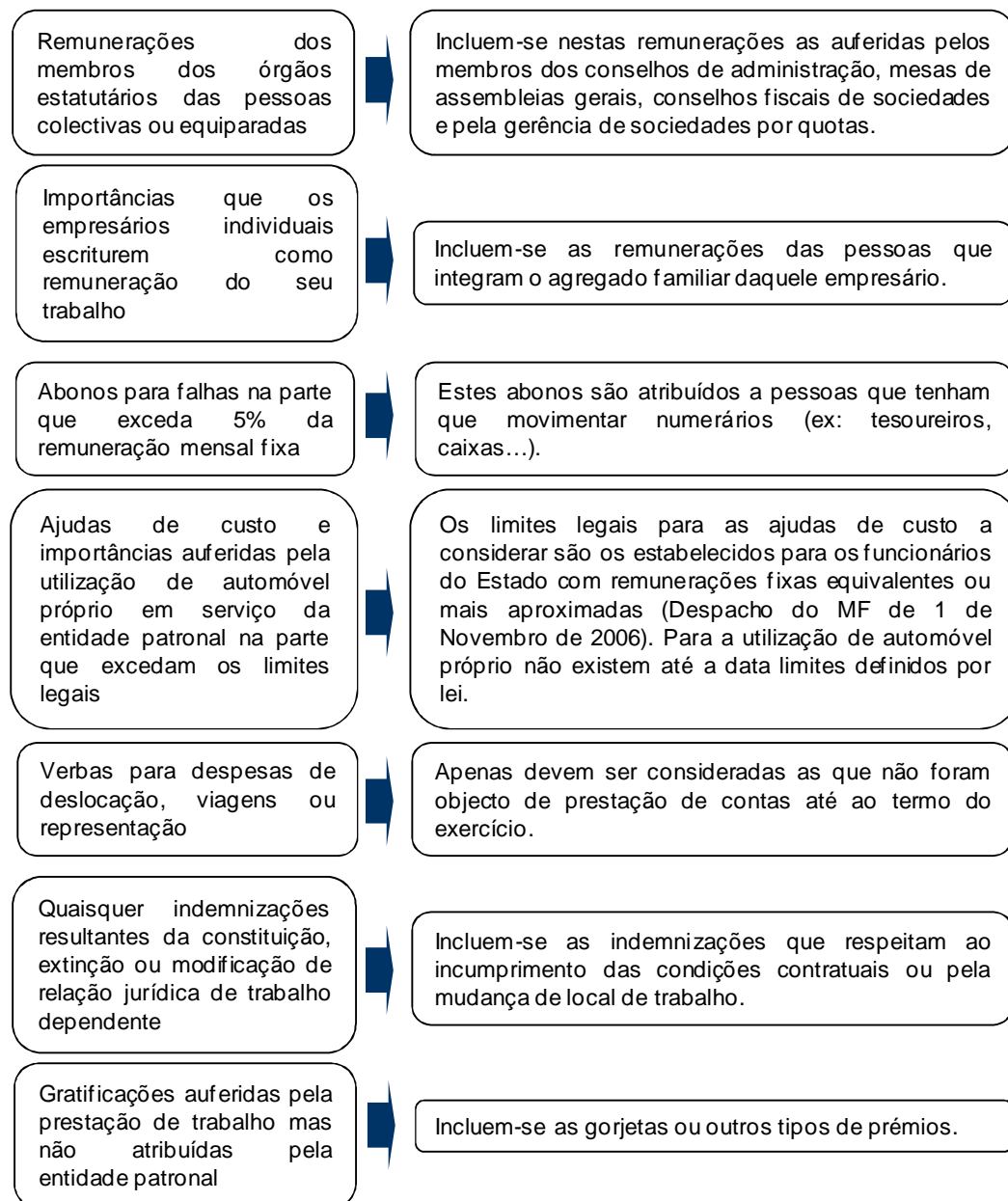
Art. 3 do CIRPS



Nota: Considera-se rendimento do trabalhador os benefícios ou regalias atribuídos pela entidade patronal a qualquer pessoa do seu agregado familiar ou que a ele esteja ligado por vínculo de parentesco ou afinidade.

Consideram-se **rendimentos de natureza equiparável ao do trabalho dependente**:

Art. 4 do CIRPS



Exemplo 1:

O Roberto trabalha como contabilista numa agência de viagens em Maputo e ganha um salário de 30.000 MT. Como a empresa tem uma filial na Beira, Roberto mensalmente desloca-se até lá e fica um dia no local, ou seja vai num dia de manhã e regressa no outro de manhã. A título de ajudas de custo, Roberto recebeu 2.500 MT, sendo que a ajuda de custo destina-se a cobrir o alojamento e alimentação.

...continuação do Exemplo 1:

Para determinar se a ajuda de custo recebida constitui rendimento tributável, deve-se consultar o Despacho do MF de 1 de Novembro de 2006 que fixa os quantitativos de ajudas de custo, o Decreto n.º 54/2009, de 3 de Dezembro, que estabelece as carreiras e grupos salariais dos funcionários públicos e ainda o Decreto nº14/2011, de 25 de Maio que actualiza os vencimentos para cada grupo salarial.

Comparando o salário auferido pelo Roberto com os salários dos funcionários públicos, sem ter em conta a função dos mesmos, conclui-se que o salário auferido pelo contabilista é mais próximo dos salários dos funcionários públicos aos quais lhes é atribuído uma ajuda de custo diária de 2.000 MT.

Tendo presente que a empresa atribuiu uma ajuda de custo de 2.500 MT, constitui rendimento tributável a diferença de 500 MT.

Exemplo 2:

Ineida trabalha num banco situado na Beira e recebeu da empresa, em Outubro de 2008, 9.000 MT para pagamento da sua viagem e estadia em Maputo no âmbito de uma formação para os trabalhadores.

Até ao fim do ano de 2008, Ineida apenas apresentou recibos referentes às despesas de viagem e alojamento no valor de 8.000 MT, tendo sido entregue o comprovante dos remanescentes 1.000 MT em Janeiro de 2009.

Neste caso, os 1.000 MT serão considerados rendimento de trabalho dependente de 2008, na medida em que não foram objecto de prestação de contas até ao fim desse exercício.

Exemplo 3:

A empresa BELEZA produz e vende cosméticos e em 2008 lançou um novo produto para tratamento de rugas. No fim do ano, a empresa decidiu oferecer uma viagem à esteticista que mais tratamentos fez.

Sílvia, empregada do salão BEM ESTAR, foi a vencedora, pelo que deverá considerar o valor da respectiva viagem, de acordo com o valor de mercado, como um rendimento do trabalho dependente.

A particularidade deste tipo de rendimento é não ser objecto de retenção na fonte de IRPS.

Consideram-se **pensões**, as importâncias pagas ou colocadas à disposição dos respectivos titulares a título de:

Art. 5 do CIRPS

- Prestações devidas a título de pensões de aposentação ou de reforma, velhice, invalidez ou sobrevivência, bem como outras de idêntica natureza e ainda as pensões de alimentos;
- Prestações a cargo de companhias de seguros, fundos de pensões, ou quaisquer outras entidades, devidas no âmbito de regimes complementares de segurança social em razão de contribuições da entidade patronal;
- Pensões e subvenções não compreendidas nas alíneas anteriores;
- Rendas temporárias ou vitalícias.

6.1.2 Como avaliar os rendimentos em espécie?

Art. 28 do CIRPS

Os rendimentos em espécie devem ser quantificados em Meticais de acordo com as seguintes regras, de aplicação sucessiva:

- Pelo preço tabelado oficialmente;
- Pela cotação oficial de compra;
- Pelo valor de mercado, em condições de concorrência.

No caso de **utilização de habitação**:

Rendimento em espécie = Valor do uso - Importância paga a esse título pelo beneficiário

Sendo que:

- o valor do uso é igual à renda suportada em substituição do beneficiário;
- não havendo renda, o valor do uso é igual ao valor da renda determinada segundo o valor do mercado, em condições de concorrência, com o limite máximo de 1/6 do total das remunerações auferidas pelo beneficiário;

No caso de **empréstimos sem juros ou a taxa de juro reduzida**:

Rendimento em espécie =
Capital x (Taxa de juro de referência - Taxa de juro eventualmente suportada pelo beneficiário)

Sendo que a taxa de juro de referência é a que corresponde para o tipo de operação em causa, devendo ser considerada a taxa de redesconto do Banco de Moçambique, divulgada por Aviso daquela Instituição e em vigor no início da cada ano civil.

No caso de **atribuição do uso de viatura automóvel pela entidade patronal**:

Rendimento em espécie (anual) =
Custo de aquisição x 0,25% x n.º de meses de utilização

No caso de **aquisição de viatura automóvel** pelo trabalhador ou membro de órgão social da empresa em que já tenha havido atribuição do uso da mesma:

Rendimento em espécie =
Valor médio de mercado - (Total dos rendimentos tributados anteriormente pela atribuição de uso de viatura + Preço de aquisição)

6.1.3 Quais os rendimentos não sujeitos e isentos desta categoria?

Art. 6 e 7 do CIRPS

Tanto os rendimentos não sujeitos como os isentos não constituem rendimento tributável, não sendo assim englobados para efeitos de determinação do rendimento colectável do IRPS. Contudo, ainda que não englobados para efeitos de tributação, os rendimentos isentos são incluídos para efeitos de determinação da taxa a aplicar aos restantes rendimentos.

Consideram-se **não sujeitos** a IRPS, os seguintes rendimentos:

- Prestações efectuadas pelas entidades patronais para regimes obrigatórios ou complementares de segurança social que garantam exclusivamente benefícios em caso de reforma, invalidez ou sobrevivência;
- Utilização e fruição de realizações de utilidade social e de lazer mantidas pela entidade patronal, tais como:
 - Creches, infantários jardins-de-infância, cantinas, bibliotecas, escolas, prevenção e assistência médica e medicamentosa aos doentes infectados com SIDA, desde que seja em benefício do pessoal da empresa e seus familiares e de fruição geral e não individualizada;
 - Seguros de doença, acidentes pessoais ou seguros de vida que garantam exclusivamente os riscos de morte ou invalidez, desde que atribuídos de acordo com um critério objectivo e idêntico a todos os trabalhadores permanentes da empresa e sejam celebrados contratos de seguros com empresas de seguros residentes em Moçambique;
- Prestações relacionadas exclusivamente com acções de formação profissional dos trabalhadores, ministradas quer pela entidade patronal, quer por organismos de direito público ou outra entidade reconhecida para tal pelos Ministérios competentes;
- Indemnizações por despedimento com justa causa recebidas pelo trabalhador, decorrentes da rescisão do contrato de trabalho por iniciativa do empregador ou do trabalhador¹.

Consideram-se rendimentos **isentos** do IRPS as pensões, conforme definidas na secção 6.1.1.

6.1.4 Como apurar o rendimento líquido da 1ª categoria?

Art. 29 do CIRPS

Para determinação do rendimento líquido da 1ª categoria, são deduzidos aos rendimentos brutos **por cada titular que os tenha auferido**, os seguintes montantes:

- As quotizações sindicais;
- As indemnizações pagas pelo trabalhador à sua entidade patronal por rescisão unilateral do contrato individual de trabalho sem aviso prévio em resultado de sentença judicial ou de acordo judicialmente homologado.

¹ A rescisão de contrato de trabalho por justa causa vem regulada no art. 27º da Lei do trabalho – Lei n.º 23/2007, de 1 de Agosto

Exemplo:

Em 2008, os rendimentos e encargos do casal Alfredo e Catarina foram:

Rendimentos em MT:	Alfredo	Catarina
Salários	150.000	60.000
Encargos em MT:		
INSS	4.500	1.800
Quotizações para o Sindicato	1.500	
Indemnização judicialmente acordada, paga à empresa, por rescisão de contrato de trabalho sem aviso prévio		10.000

O **Rendimento líquido total do agregado familiar** será:

$$= (\text{Rendimento bruto de Alfredo} - \text{Deduções}) + (\text{Rendimento bruto da Carolina} - \text{Deduções})$$

$$= (150.000 - 1.500) + (60.000 - 10.000) = \mathbf{198.500 \text{ MT}}$$

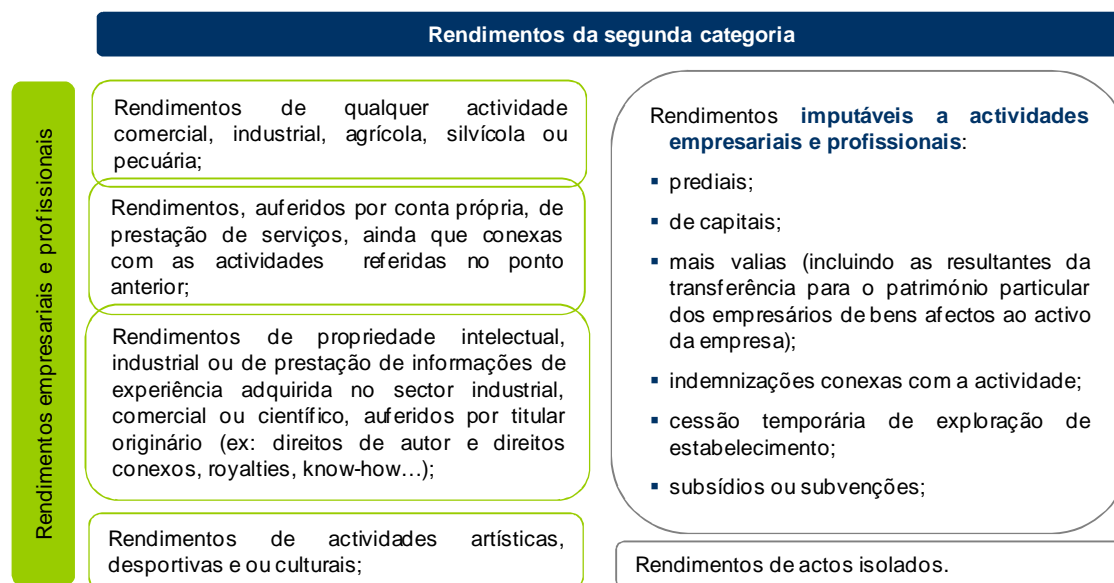
Note-se que as contribuições para o INSS suportadas pelo trabalhador dependente (em 3%) deixaram de ser dedutíveis com a entrada em vigor do actual Código do IRPS, ou seja, a partir de 1 de Janeiro de 2008.

6.2 Segunda categoria

6.2.1 Quais são os rendimentos que integram a 2ª categoria?

Art. 8 do CIRPS

Consideram-se rendimentos da Segunda Categoria os decorrentes directa ou indirectamente de actividades empresariais e profissionais e outros de natureza equiparável, nomeadamente:



6.2.2 Como apurar o rendimento líquido da 2ª categoria?

Art. 30 do CIRPS

O rendimento líquido da 2ª categoria é apurado com base:

- no regime de contabilidade organizada;
- no regime de escrituração simplificada;
- no regime simplificado de determinação do rendimento colectável;
- nas regras dos rendimentos de trabalho dependente;
- nas regras aplicáveis aos actos isolados;
- nos métodos indirectos de determinação do lucro tributável.

6.2.2.1 Regime de contabilidade organizada

Art. 72 e 74 do CIRPS

Quais são os sujeitos passivos abrangidos por este regime?

Enquadram-se no regime de contabilidade organizada os sujeitos passivos com rendimentos da 2ª categoria que:

- Apresentam no exercício anterior ao da aplicação do regime um volume total anual de negócios superior a 2.500.000 MT, ou
- Façam opção por este regime.



Em caso de opção, esta deve ser formalizada pelos sujeitos passivos na:

- Declaração de Início de Actividade;
- Declaração de Alterações a apresentar até ao fim do mês de Março do ano em que pretendem aplicar o escolhido regime.

Como se apura o rendimento líquido (ou lucro tributável)?

Art. 34 do CIRPS

O lucro tributável é determinado de acordo com as regras estabelecidas para as sociedades comerciais no Código do IRPC, sendo essa matéria objecto de estudo no manual de IRPC.

O lucro tributável do IRPS calcula-se com base no resultado líquido, apurado de acordo com o Plano Geral de Contabilidade, e eventualmente corrigido por valores a somar ou a deduzir. Ao lucro tributável, deduzem-se, caso aplicável, as perdas e benefícios fiscais obtendo-se a matéria colectável.

Refira-se que, para além das correcções ao resultado líquido estabelecidas no Código de IRPC, são acrescidas mais umas limitações e efectuadas umas adaptações nomeadamente quanto:

- aos encargos não dedutíveis para efeitos fiscais;

- à dedução dos prejuízos fiscais;
- à realização do capital social com entrada do património empresarial.

■ Encargos não dedutíveis para efeitos fiscais:

Art. 35 do CIRPS

Não são dedutíveis, mesmo quando contabilizados como custos:

- As despesas de deslocações, viagens e estadias do sujeito passivo ou membro do seu agregado familiar que com ele trabalhe, na parte que exceder, no seu conjunto, 10% dos proveitos contabilizados, sujeitos e não isentos de IRPS;
- Os encargos com o imóvel (amortizações, juros, rendas, energia, água e telefone fixo) destinado a habitação e afecto à actividade empresarial ou profissional na parte que exceder 25% do total dos proveitos contabilizados, sujeitos e não isentos de IRPS.

No caso do sujeito passivo exercer a sua actividade em conjunto com outros profissionais, os encargos dedutíveis são rateados em função da respectiva utilização dos respectivos serviços ou meios de trabalho ou, na falta de elementos que permitam o rateio, proporcionalmente aos rendimentos brutos auferidos;

- As remunerações dos titulares de rendimentos desta categoria, bem como as atribuídas a membros do seu agregado familiar que lhes prestem serviço, assim como outras prestações a título de ajudas de custo, utilização de viatura própria ao serviço da actividade, subsídios de refeição e outras de natureza remuneratória, na parte que exceder, no seu conjunto, 10% do total dos proveitos contabilizados, sujeitos e não isentos de IRPS.

Exemplo:

Manuela trabalha por conta própria como arquitecta. O seu marido Alexandre trabalha com a Manuela como desenhador. Manuela afectou à sua actividade um piso da casa própria onde trabalha, que corresponde a metade da mesma em termos de área. Os encargos com a casa (água, energia, renda, amortizações, telefone fixo) foram de 954.000MT.

Os proveitos e as despesas de 2008 imputáveis à actividade:

	Valores em MT
Proveitos:	2.700.000
Despesas:	
Salários de Manuela e Alexandre	450.000
Salários de 2 empregados	120.000
Despesas de deslocação de Manuela+Alexandre	275.000
Encargos com a casa imputavel à actividade (954.000/2)	477.000
Total das despesas	1.322.000
Resultado líquido do exercício	1.378.000

Para efeitos fiscais, consideram-se custos:

- as despesas com os salários de Manuela e Alexandre até: $2.700.000 \times 10\% = 270.000$ MT, logo a diferença é acrescida ao resultado líquido ($450.000 - 270.000 = 180.000$ MT);
- as despesas de deslocação de Manuela e Alexandre até: $2.700.000 \times 10\% = 270.000$ MT, logo a diferença é acrescida ao resultado líquido ($275.000 - 270.000 = 5.000$ MT);
- os encargos com a casa até: $2.700.000 \times 25\% = 675.000$ MT, logo como foram imputados 477.000 MT, este valor é aceite como custo, não sendo necessário assim fazer qualquer correcção.

Correcções ao resultado líquido:

	Valores em MT
Resultado líquido	1.378.000
+ Salários	180.000
+ Despesas de deslocação	5.000
= Matéria Colectável	1.563.000

Note-se que, os salários atribuídos a Manuela e ao Alexandre são rendimentos da 1ª categoria sujeitos a retenção na fonte (ver secção 9.1.1.1), que devem ser englobados ao rendimento total.

■ Prejuízos fiscais:

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

Art. 36 e 50 do CIRPS
Art. 41 do CIRPC

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 6.2.2.6) 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 relativamente àquele a que o lucro tributável respeite.

- Quando o sujeito passivo exercer actividades agrícolas, silvícolas ou pecuárias e outras abrangidas pela 2ª categoria, os prejuízos fiscais apurados nas actividades agrícolas, silvícolas ou pecuárias não podem ser deduzidos, aos lucros tributáveis de outras actividades da mesma categoria;

O mesmo se aplica quando uma das actividades exercidas beneficiar de isenção parcial e ou de redução de IRPS, em que os prejuízos nelas sofridas não podem ser deduzidos aos lucros tributáveis de outras actividades da mesma categoria;

Exemplo:

Ernesto tem duas actividades distintas, ambas da 2ª categoria, uma agrícola e outra de restauração. Em 2008, o restaurante teve um lucro de 1.500.000 MT e a actividade agrícola apresentou um prejuízo de 300.000 MT.

Os prejuízos apurados na actividade agrícola não podem ser deduzidos para efeitos fiscais aos lucros do restaurante. Ernesto poderá vir a deduzir os 300.000 MT nos 5 anos posteriores ao lucro tributável da actividade agrícola, caso esse venha a existir.

- Sempre que seja alterada de forma substancial a natureza da actividade deixa de ser aplicável a dedução dos prejuízos fiscais anteriormente apurados;
- No caso de falecimento do empresário em nome individual, a dedução de prejuízos fiscais só aproveita quem suceder àquele que suportou o prejuízo.



A dedução dos prejuízos fiscais nos termos acima definidos só é aplicável aos rendimentos produzidos a partir de exercício de 2003 e seguintes.

■ Realização do capital social com entrada do património empresarial:

Art. 37 do CIRPS

Nos casos em que a totalidade do património, afecto ao exercício de uma actividade empresarial ou profissional de uma pessoa singular, seja transmitido para uma sociedade como forma de realização de capital social, o Código do IRPS prevê um regime de neutralidade fiscal.

Este regime assenta no princípio que a actividade de empresário individual terá continuidade como se a operação de reestruturação em causa não tivesse tido lugar.

Deste modo, esta operação de transmissão da totalidade do património empresarial como forma de realização de capital social, não dá lugar ao apuramento de qualquer resultado tributável desde que verificadas, cumulativamente, as seguintes condições:

O património seja transmitido para uma sociedade com sede e direcção efectiva em território moçambicano;

+

O registo na contabilidade da sociedade dos activos e passivos transmitidos seja efectuado com os mesmos valores constantes dos registos da pessoa singular;

+

A sociedade se comprometa, através de declaração, a respeitar o disposto no art. 58 do CIRPC, a qual deve ser junta à declaração periódica de rendimentos da pessoa singular relativa ao exercício da transmissão.

+

A pessoa singular transmitente fique a deter pelo menos 50% do capital da sociedade e a actividade exercida por esta seja substancialmente idêntica à que era exercida a título individual;

+

As partes de capital recebidas em contrapartida da transmissão sejam valorizadas, para efeito de tributação dos ganhos ou perdas relativos à sua posterior transmissão, pelo valor líquido correspondente aos elementos do activo e do passivo transferidos;

Contudo, importa referir que haverá lugar ao apuramento do resultado tributável sempre que:

- do património transmitido façam parte bens em relação aos quais tenha havido diferimento de tributação dos respectivos ganhos, nomeadamente quando se trate de bens particulares que tenham sido afectados à actividade empresarial em que o ganho só seria apurado aquando da sua posterior alienação.
- sejam transmitidas as partes de capital recebidas em contrapartida da entrada do património empresarial na sociedade antes de decorridos cinco anos a contar da data da referida entrada.

Apresenta-se, no quadro seguinte, com base na declaração de rendimentos a entregar pelo sujeito passivo (M/10 Anexo A1)¹, a fórmula de cálculo da matéria colectável, com remissões a algumas notas breves para melhor compreensão do leitor que dizem respeito a matérias regulamentadas no Código do IRPC que, como já referido, serão abordadas com mais detalhe no manual de IRPC.

¹Note-se que o Modelo 10 Anexo A1 não contempla as alterações ao Código e Regulamento do IRPC (Lei nº20/2009, de 10 de Setembro e Decreto nº 68/2009, de 11 de Dezembro, respectivamente), cujas disposições também se aplicam aos sujeitos passivos singulares que auferem rendimentos da 2ª categoria. Assim, no caso, por exemplo das diferenças cambiais não realizadas que passaram a não ser aceites fiscalmente como um custo, deverão estas diferenças cambiais ser acrescidas ao resultado líquido do exercício numa das linhas em branco constantes do modelo (campo 225 a 229).

MANUAL DO IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO DAS PESSOAS SINGULARES

Apuramento do matéria colectável		
	Resultado do exercício apurado de acordo com o PGC	
A acrescer	Variações patrimoniais positivas não reflectidas no resultado líquido	Nota 1
	Variações patrimoniais negativas não reflectidas no resultado líquido	Nota 2
	Despesas de deslocação, viagens do sujeito passivo ou membro do agregado familiar na parte que exceder 10% dos proveitos	
	Encargos com imóveis na parte que exceder 25% dos proveitos	
	Remunerações e outros encargos dos titulares e membros do agregado familiar na parte que exceder 10% dos proveitos	
	Reintegrações e amortizações não aceites como custo	Nota 3
	Despesas ilícitas, prémios de seguros e rendas de locação financeira na parte da renda destinada a amortização financeira	Nota 4
	Provisões não dedutíveis ou para além dos limites legais	Nota 5
	Realizações de utilidade social que sejam atribuídas individualmente e revistam a natureza de rendimentos de trabalho dependente, seguros de doença e encargos com pensionistas	Nota 6
	Donativos não previstos ou para além dos limites legais	Nota 7
	Impostos e encargos de responsabilidade de outrem	
	Multas, juros compensatórios e encargos pela prática de infracções	
	Indemnizações por eventos seguráveis	
	50% das despesas com ajudas de custo e outras não facturadas a clientes	
	80% das despesas de representação escrituradas a qualquer título	Nota 8
	Despesas confidenciais e/ou não documentadas	
	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)	
	Combustíveis consumidos em excesso, ou em viaturas que não se prove estarem afectas ao exercício da actividade	
	50% dos encargos com viaturas ligeiras de passageiros	Nota 9
	Menos valias contabilísticas	Nota 10
Mais valias fiscais		
Correcções relativas a exercícios anteriores		
A deduzir	Reposição ou redução de provisões tributadas	
	Mais valias contabilísticas	Nota 10
	Menos valias fiscais	
	Restituição de impostos não dedutíveis	
	Actualização de encargos de exploração silvícolas plurianuais	
	Benefícios fiscais	Nota 11
=	Lucro ou prejuízo	
-	Dedução de perdas	
-	Benefícios fiscais	Nota 12
=	Matéria colectável	

Nota 1: Acrescem-se ao resultado líquido as variações patrimoniais positivas não reflectidas no mesmo, tais como os ganhos resultantes da venda de partes de capital próprio e subsídios recebidos não relacionados com activos.

Art. 21 do CIRPC

Nota 2: Acrescem-se ao resultado líquido as variações patrimoniais negativas não reflectidas no mesmo, 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:

Art. 24 do CIRPC

- As importâncias sejam pagas até ao fim do exercício seguinte, e quando
- Os beneficiários sejam titulares de partes representativas de, pelo menos, 1% 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.

Nota 3: Não são aceites como custo por exemplo as reintegrações das viaturas ligeiras de passageiros ou mistas na parte correspondente ao valor de aquisição ou de reavaliação excedente a 800.000 MT, desde que as viaturas não se destinem a ser alugadas.

Art. 27 do CIRPC

Nota 4: As despesas ilícitas são as que decorrem de comportamentos que iniciem a violação da legislação moçambicana (ex: subornos). Quanto aos prémios de seguros não aceites como custo são, por exemplo, os considerados rendimentos de trabalho dependente.

Art. 23 do CIRPC

Nota 5: Não são aceites como custo, por exemplo, as provisões de cobrança duvidosa que excedem 1.5% dos créditos resultantes da actividade normal da empresa existentes no fim do exercício, com o limite acumulado de 6%.

Art. 28 e 29 do
CIRPC

Nota 6: Consideram-se despesas de realização de utilidade social, por exemplo, as suportadas com a manutenção facultativa de creches, cantinas, escolas, a assistência médica e medicamentosa aos doentes infectados com SIDA, seguros de doença.

Art. 31 a 33 do
CIRPC

As despesas com contratos de seguros de doença, de acidentes pessoais e de vida, bem como os fundos de pensões são acrescidos ao resultado líquido se:

- Não garantirem exclusivamente o benefício da reforma, complemento de reforma, invalidez ou sobrevivência a favor dos trabalhadores;
- Excederem 10% ou 20% das despesas com o pessoal no caso dos trabalhadores não terem direito a pensões da Segurança Social;
- Não forem atribuídos a todos os trabalhadores.

Nota 7: São acrescidos ao resultado líquido os donativos que simultaneamente:

Art. 34 a 35 do
CIRPC

- Não sejam atribuídos às associações ou outras entidades definidas por Lei e
- Excedam 5% da matéria colectável do ano anterior, à excepção dos donativos ao Estado que não têm limites.

Nota 8: Consideram-se despesas de representação, os encargos suportados com recepções, refeições, viagens, passeios e espectáculos oferecidos no país ou no estrangeiro a clientes, fornecedores ou outras pessoas ou entidades.

Art. 36 do CIRPC

Nota 9: Devem ser acrescidos ao resultado líquido 50% dos encargos relacionados com viaturas ligeiras de passageiros, nomeadamente, rendas ou alugueres, reparações, combustível e amortizações, excepto tratando-se de viaturas destinadas a ser alugadas no exercício da actividade normal do sujeito passivo.

Art. 36 do CIRPC

Nota 10: Havendo por vezes diferenças entre o apuramento das mais e menos valias contabilísticas e as mais e menos valias fiscais, o apuramento da matéria colectável deve ter por base o resultado líquido depurado das mais e menos valias contabilísticas, ou seja diminuir as mais valias e acrescentar as menos valias contabilísticas, para depois considerar as que são aceites fiscalmente. Uma das diferenças a realçar é, por exemplo, o apuramento de mais valias contabilísticas decorrentes da transmissão onerosa do activo imobilizado, sempre que os valores de realização sejam reinvestidos na aquisição, fabricação ou construção de elementos do activo imobilizado corpóreo até ao fim do terceiro exercício seguinte ao da realização. Neste caso, para efeitos fiscais, essas mais valias não concorrem para o lucro tributável. Assim, contabilisticamente existe uma mais valia, mas em termos fiscais elas não são consideradas, logo não tributadas, pelo que, apenas se deduziria ao resultado líquido a mais valia contabilística.

Nota 11: Os benefícios fiscais aplicáveis a investimentos autorizados antes de Janeiro 2009 ao abrigo da Lei do Investimento (Lei n.º 3/93, de 24 de Junho) são:

Art. 16 e 19 do
CBF

- No caso de empreendimentos levados a cabo na Cidade de Maputo, considera-se como custo fiscal 120% dos valores dispendidos com todas as despesas que realizem na construção e na reabilitação de estradas, caminhos de ferro, aeroportos, correios, telecomunicações, abastecimento de água, energia eléctrica, escolas, hospitais e outras obras desde que consideradas de utilidade pública pelas entidades competentes e comprovada pela Administração Tributária;
- Nas mesmas condições do ponto anterior para as restantes Províncias, considera-se como custo fiscal 150% dos valores dispendidos;
- Quando se tratar de despesas que realizem na compra, para património próprio, de obras consideradas de arte e outros objectos representativos da cultura moçambicana, bem como as acções que contribuam para o desenvolvimento desta, nos termos da Lei de Defesa do Património Cultural, Lei nº 10/88, de 22 de Dezembro, deduzirão a título de custos para efeitos fiscais apenas 50% dos valores dispendidos.

- As reintegrações dos imóveis novos poderão ser aceleradas, ou seja, considerar o dobro das taxas normais legalmente fixadas¹ e aceites fiscalmente, ou o triplo, no caso concreto de bens imobilizados afectos à actividade hoteleira e de turismo.

Para os investimentos autorizados a partir de Janeiro 2009, de acordo com o novo Código dos Benefícios fiscais, aprovado pela Lei 4/2009, de 12 de Janeiro, os benefícios passam a ser os seguintes:

Art. 16 e 19 do novo CBF

- As amortizações e reintegrações dos imóveis novos utilizados nos projectos de investimentos, independentemente da actividade em que estão afectos, poderão ser aceleradas, ou seja, incrementadas em 50% em relação às taxas normais legalmente fixadas para o cálculo das amortizações e reintegrações consideradas como custos do exercício;
- Despesas que podem ser considerados 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 (benefício que se mantém inalterado).

Nota 12: Os benefícios fiscais aplicáveis a investimentos autorizados antes de Janeiro 2009 ao abrigo da Lei de Investimentos (Lei n.º 3/93, de 24 de Junho) são:

Art. 17, 18 e 42 do novo CBF

- O valor investido em equipamento especializado, considerado tecnologia de ponta para o desenvolvimento das actividades de empreendimentos autorizados ao abrigo da Lei de Investimentos, é dedutível à matéria colectável (= lucro tributável – prejuízos fiscais), até ao limite máximo de 15% da matéria colectável, durante os primeiros cinco anos a contar da data do início de actividade;
- Os custos de investimentos realizados com a formação profissional de trabalhadores moçambicanos, são dedutíveis à matéria colectável (= lucro tributável – prejuízos fiscais), em relação aos empreendimentos autorizados ao abrigo da Lei de Investimentos, durante os primeiros cinco anos a contar da data do início da actividade, até ao limite máximo de:
 - 5% da matéria colectável, ou
 - 10% da matéria colectável, quando se trate de formação profissional para a utilização de equipamento considerado de tecnologia de ponta.

Para os investimentos autorizados a partir de Janeiro 2009, de acordo com o novo Código dos Benefícios fiscais, aprovado pela Lei 4/2009, de 12 de Janeiro, os benefícios passam a ser os seguintes:

Art. 17 e 18 do novo CBF

¹ Portaria n.º 20817, de 27 de Janeiro de 1968 – fixa as taxas anuais de reintegração e amortização.

MANUAL DO IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO DAS PESSOAS SINGULARES

- Os custos com a modernização e introdução de novas tecnologias podem ser deduzidos, até ao limite de 10% (em vez de 15%) da matéria colectável, do valor investido em equipamento especializado, durante os primeiros cinco anos do projecto de investimento;
- Os benefícios com os custos com formação profissional de trabalhadores moçambicanos mantêm-se.

Exemplo:

Emídio é trabalhador independente e exerce a actividade de advocacia. Em 2007, facturou aos seus clientes 2.700.000 MT, enquadrando-se obrigatoriamente no regime de contabilidade organizada. Em 2008, Emídio apresentou os seguintes proveitos e despesas:

		Valores em MT
A	Facturação	3.000.000
B	Renda do escritório	600.000
C	Despesas com água, energia, telefones	65.000
D	Despesas de economato	48.000
E	Salários e contribuições para o INSS de empregada de limpeza, secretária e estafeta	310.000
F	Amortização de viatura ligeira de passageiros adquirida em 2007 pelo valor de 850.000 MT	212.500
G	Seguro, reparações com a referida viatura	1.800
H	Combustível da viatura afecta à actividade	5.000
I	Despesas de representação (almoços com clientes)	50.000
J	Deslocações e estadas do Emídio	310.000
K	Deslocações do estafeta	15.000
L	Multas	10.000
Total dos custos contabilizados		1.627.300
Resultado líquido do exercício (A-B-C-D-E-F-G-H-I-J-K-L)		1.372.700

Cálculo da matéria colectável:

A	Resultado líquido (RL)			1.372.700
	Despesas:	Custo Fiscal aceite	Custo fiscal não aceite	Acréscimos ao RL
B	Renda do escritório	600.000		0
C	Despesas com água, energia, telefones	65.000		0
D	Despesas de economato	48.000		0
E	Salários e contribuições para o INSS de empregada de limpeza, secretária e estafeta	310.000		0
F	Amortização de viatura ligeira de passageiros adquirida em 2007 pelo valor de 850.000	100.000	112.500	112.500
G	Seguro, reparações com a referida viatura	900	900	900
H	Combustível da viatura afecta à actividade	2.500	2.500	2.500
I	Despesas de representação (almoços com clientes)	10.000	40.000	40.000
J	Deslocações e estadas do Emídio	300.000	10.000	10.000
K	Deslocações do estafeta	15.000		0
L	Multas		10.000	10.000
M	Total dos custos não aceites fiscalmente			175.900
Matéria colectável= (A) + (M)				1.548.600

Notas:

F – As amortizações de viaturas ligeiras de passageiros só são aceites como custo fiscal em 50% na parte correspondente ao valor de aquisição até 800.000MT, ou seja: $(50\% \times 0,25 \times 800.000)$.

G e H – Os encargos com viaturas ligeiras de passageiros só são aceites como custo fiscal em 50% dos respectivos encargos.

I – As despesas de representação só são aceites como custo fiscal em 20% das respectivas despesas.

J – As deslocações e estadas do sujeito passivo só são aceites como custo fiscal até 10% dos proveitos, ou seja, $10\% \times 3.000.000 = 300.000$ MT.

L – As multas não são aceites como custo fiscal.

6.2.2.2 Regime de escrituração simplificada

Art. 73 do CIRPS

Quais são os sujeitos passivos abrangidos por este regime?

Enquadram-se no regime de escrituração simplificada (ou regime simplificado de escrituração) os sujeitos passivos que exerçam uma actividade comercial ou industrial e reúnam estas duas condições:

- Apresentar no exercício anterior ao da aplicação do regime um volume total anual de negócios inferior ou igual a 2.500.000 MT, e
- Fazer opção por este regime (na declaração de início de actividade ou de alterações).

Como se apura o rendimento líquido?

O rendimento líquido apura-se de acordo com as regras estabelecidas para o regime de contabilidade organizada (ver secção 6.2.2.1).

Art. 34 do CIRPS



Importa referir que a particularidade deste regime prende-se com a simplificação das exigências de escrituração em relação ao regime de contabilidade organizada em que em vez do Diário, Balanço e Balancetes são usados livros mais simples (ver secção 9.4.2 sobre as obrigações contabilísticas).

Apresenta-se, no quadro seguinte, com base na declaração de rendimentos, a fórmula de apuramento do rendimento líquido:

Despesas realizadas:		
Somatório	Remunerações	
	Deslocações, viagens e estadias do sujeito passivo e membros do seu agregado familiar	
	Deslocações, viagens e estadias de empregados	
	Despesas com viaturas ligeiras de passageiros, incluindo amortizações praticadas	
	Amortizações de meios imobilizados (excepto viaturas ligeiras de passageiros)	
	Seguros	
	Combustíveis	
	Água e energia	
	Reparações, excepto de viaturas ligeiras de passageiros	
	Rendas	
	Quotizações para organismos representativos da actividade exercida	
	Encargos financeiros	
	Outras despesas	
(1) Total das despesas realizadas		
Somatório	Encargos com imóveis na parte que exceder 25% dos proveitos	Ver 6.2.2.1
	Despesas de deslocação, viagens do sujeito passivo ou membro do agregado familiar na parte que exceder 10% dos proveitos	
	50% dos encargos suportados com viaturas ligeiras de passageiros, motos e motociclos	
	Remunerações e outros encargos dos titulares e membros do agregado familiar na parte que exceder 10% dos proveitos	
	Outras despesas não aceites fiscalmente como custo	
(2) Total das despesas não aceites fiscalmente como custos		
(3) Total das despesas aceites como custo = (1) - (2)		
Apuramento do resultado líquido (= rendimento líquido)		
Custos:		
Som.	Custos dos meios circulantes materiais	Nota 1
	Variação negativa da produção	Nota 2
	Despesas realizadas aceites fiscalmente = (3)	
(4) Total dos custos		
Proveitos:		
Somatório	Vendas de mercadorias	
	Vendas de produtos fabricados	
	Prestação de serviços	
	Variação positiva da produção	Nota 2
	Outros proveitos	
(5) Total dos proveitos		
(6) Resultado líquido do exercício = (5) – (4)		

Nota 1: Os meios circulantes materiais integram todos os meios que constituem a actividade normal da empresa e incluem, consoante a organização da empresa, as compras e os inventários inicial e final. A fórmula de cálculo para apurar o custo dos meios circulantes dos materiais consumidos e vendidos é:

$$= \text{Existências iniciais} + \text{Compras} \pm \text{Regularizações de existências} - \text{Existências finais}$$

Nota 2: A variação positiva ou negativa da produção dos produtos acabados ou em curso, resulta da seguinte fórmula:

$$= \text{Existências iniciais} \pm \text{Regularizações de existências} - \text{Existências finais}$$

6.2.2.3 Regime simplificado de determinação do rendimento colectável

Art. 33 do CIRPS

Quais são os sujeitos passivos abrangidos por este regime?

Enquadram-se no regime simplificado de determinação do rendimento colectável os sujeitos passivos com rendimentos da 2ª categoria que reúnam estas duas condições:

- Não ter optado pelo regime de contabilidade organizada ou pelo regime simplificado de escrituração, e
- Apresentar no exercício anterior ao da aplicação do regime um volume total anual de negócios inferior ou igual a 2.500.000 MT¹.

Excluem-se, contudo, deste regime os sócios ou membros das entidades abrangidas pelo regime de transparência fiscal (ver glossário).

Como se apura o rendimento líquido?

O apuramento do rendimento líquido resulta da aplicação das seguintes percentagens aos proveitos:

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

Note-se que neste regime não são efectuadas quaisquer deduções.

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:

A Carla tem um salão de cabeleireiro e de estética e teve um volume de negócios no ano anterior de 800.000 MT. A Carla não fez opção pelo regime de contabilidade organizada ou de escrituração simplificada.

Em 2008, obteve os seguintes proveitos:

- Serviços de cabeleireiro e de estética: 810.000 MT
- Venda de produtos de beleza: 90.000 MT

O **rendimento líquido** de Carla em 2008 é:
= (30% x 810.000) + (20% x 90.000) = **261.000 MT**

Quando é que cessa a aplicação deste regime?

A aplicação do regime simplificado cessa 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;
- A Administração Tributária verificar por métodos indirectos (ver secção 6.2.2.6) que o volume total anual de negócios declarado abaixo dos 2.500.000 MT não corresponde aos reais proveitos, sendo aplicado o disposto no ponto anterior.

6.2.2.4 Regras dos rendimentos de trabalho dependente

Art. 30 do CIRPS

O rendimento líquido da segunda categoria pode, **por opção**, ser apurado de acordo com as regras estabelecidas para a 1ª categoria sempre que os rendimentos auferidos por conta própria sejam prestados a uma única entidade. Exercida a opção, deverão estas regras ser mantidas por um período de 3 anos.

6.2.2.5 Regras aplicáveis aos actos isolados

Art. 32 do CIRPS

Para determinação do rendimento líquido proveniente de actos isolados, deduzem-se as despesas necessárias à sua obtenção desde que:

- sejam devidamente comprovadas, e
- constituam encargos dedutíveis para efeitos fiscais (ver os encargos não dedutíveis na secção 6.2.2.1).

6.2.2.6 Métodos indirectos de determinação do lucro tributável

Art. 38 do CIRPS

Quando é que se aplicam os métodos indirectos?

Aplicam-se os métodos indirectos 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/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 na contabilidade/escrituração.

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:

Art. 48 do CIRPC

- 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.

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

6.3 Terceira categoria

6.3.1 Quais são os rendimentos que integram a 3ª categoria?

Art. 10 do CIRPS

Integram-se nesta categoria os **rendimentos de capitais** e os provenientes das **mais valias** definidas nas secções seguintes.

6.3.1.1 Rendimentos de capitais

Consideram-se rendimentos de capitais todas as vantagens económicas, qualquer que seja a sua natureza ou denominação, sejam pecuniários ou em espécie, procedentes, directa ou indirectamente, de elementos patrimoniais, bens, direitos ou situações jurídicas, de natureza mobiliária, bem como da respectiva modificação, transmissão ou cessação, com excepção dos ganhos e outros rendimentos tributados noutras categorias.

De forma resumida, enumeram-se os rendimentos de capitais:

Rendimentos da terceira categoria – Rendimentos de capitais

Juros:

- decorrentes de contratos de mútuo, abertura de crédito, reporte e outros que proporcionem, a título oneroso, a disponibilidade temporária de dinheiro ou outras coisas fungíveis;
- de depósitos à prazo em instituições financeiras;
- de suprimentos, abonos ou adiantamentos de capital feitos pelos sócios à sociedade;
- devidos pelo facto de os sócios não levantarem os lucros ou remunerações colocados à sua disposição;
- apurados (saldo) em contrato de conta corrente;
- resultantes da dilação do respectivo vencimento ou de mora no seu pagamento, com excepção dos juros devidos ao Estado por atraso na liquidação de quaisquer contribuições, impostos ou taxas;
- de títulos da dívida pública, obrigações, títulos de participação (entre outros) emitidos por entidades públicas ou privadas;

Rendimentos de participações em sociedades:

- dividendos, incluindo os adiantamentos de lucros, distribuídos aos associados ou titulares, com excepção da imputação de rendimentos provenientes de sociedades transparentes ou por falecimento do titular;
- resultantes da partilha atribuídos aos sócios que seja considerado rendimento de aplicação de capitais;
- valor atribuído aos associados na amortização de partes sociais sem redução de capital;

Outros rendimentos provenientes de:

- unidades de participação em fundos de investimento;
- contratos de cessão ou utilização temporária de direitos de autor, propriedade industrial ou *know how*, quando não auferidos pelo respectivo autor ou titular originário, bem como os derivados de assistência técnica;
- uso ou da concessão do uso de equipamento, quando não constituam rendimentos prediais;
- cedência de equipamentos e redes informáticas, incluindo transmissão de dados ou disponibilização de capacidade informática instalada em qualquer das suas formas possíveis;
- títulos da dívida pública, obrigações, títulos de participação emitidos por entidades públicas ou privadas;
- simples aplicação de capitais;
- *swaps*.

Quando é que ocorre o facto gerador do imposto dos rendimentos de capitais?

Art. 12 do CIRPS

Os juros provenientes de mútuos, de depósitos e de aberturas de crédito ficam sujeitos à tributação na data estipulada do vencimento ou, na sua ausência, na data do reembolso de capital, salvo quando os juros sejam totalmente presumidos em que, neste caso, ficam sujeitos a tributação no fim do período fiscal ou na data do reembolso, se anterior.

Tratando-se de outros rendimentos de capitais, estes ficam sujeitos à tributação desde o momento em que:

- se vencem ou se presume o vencimento, sendo o caso de: juros de contratos que proporcionem a título oneroso a disponibilidade temporária de dinheiro; juros de depósitos bancários, obrigações, letras, livranças; juros de suprimentos, abonos ou adiantamentos de capital feitos pelos sócios à sociedade ou juros pelo não levantamento de lucros; juros de mora ou pela dilatação do vencimento;
- são colocados à disposição do seu titular, sendo o caso de: lucros distribuídos aos sócios, rendimentos resultantes da partilha, rendimentos provenientes de unidades de participação em fundo de investimentos, da associação à quota ou da associação em participação;
- são liquidados (ex: *swaps*);
- se apure o respectivo quantitativo, sendo o caso de: rendimentos de reporte, reembolso antecipado de depósitos bancários, saldo de juros apurados ou lançados em contas correntes; cessão temporária de direitos de propriedade intelectual ou industrial, experiência adquirida e assistência técnica; cessão do uso de equipamento industrial, redes informáticas; rendimentos derivados de simples aplicações de capitais.

Como apurar o rendimento líquido de capitais?

O rendimento líquido de capitais é igual ao rendimento bruto na medida em que não existem deduções.

Art. 39 do CIRPS

6.3.1.2 Rendimentos provenientes de mais-valias

Art. 13 do CIRPS

Rendimentos da terceira categoria – Mais Valias

Consideram-se mais valias os ganhos obtidos que, não sendo considerados rendimentos comerciais, industriais, agrícolas, de capitais ou prediais, resultem de:

- alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis e afectação dos bens do património particular à actividade empresarial e profissional do empresário em nome individual;
- alienação onerosa de partes sociais, incluindo a sua remição e amortização com redução de capital e de outros valores mobiliários;
- alienação onerosa da propriedade intelectual ou industrial ou de experiência adquirida no sector comercial, industrial ou científico, quando o transmitente não seja o seu titular originário;
- cessão onerosa de posições contratuais ou outros direitos inerentes a contratos relativos a bens imóveis;
- os rendimentos líquidos positivos, apurados em cada ano provenientes de operações relativas a instrumentos financeiros derivados, com excepção dos ganhos decorrentes de *swaps*.

Quando é que ocorre o facto gerador do imposto das mais valias?

Os ganhos consideram-se obtidos:

- nos casos de promessa de compra e venda ou de troca: quando verificada a posse dos bens ou direitos objecto do contrato pelo adquirente;
- nos casos de afectação de bens do património particular à actividade do próprio (empresário ou profissional): no momento da posterior venda dos bens em causa ou da ocorrência de outro facto que determine o apuramento de resultados em condições análogas.

Exemplo:

Amadeu é engenheiro civil e faz projectos de engenharia por conta própria, tendo afectado à sua actividade o computador pessoal.

Neste caso, existe um diferimento da tributação, sendo as eventuais mais valias apenas tributadas no ano da alienação do computador, caso ocorra.

Como apurar o rendimento líquido das mais valias?

O valor dos rendimentos qualificados como mais-valias corresponde ao saldo apurado entre as mais valias e as menos valias realizadas no mesmo ano. Contudo, dependendo da sua natureza, as mais valias têm uma determinação e tributação diferentes que a seguir se explica:

- Alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis e afectação de bens do património particular à actividade do próprio (empresário ou profissional):

Art. 13, 40 a 44 e 47 do CIRPS

A mais valia é calculada da seguinte forma:

$$\text{Mais ou Menos Valia} = \text{VR} - [(\text{VA} \times \text{CM}) + \text{EV} + \text{DAA}]$$

VR: Valor de Realização, ou seja:

- no caso de troca – o valor atribuído no contrato aos bens ou direitos recebidos¹, ou o valor de mercado, quando aquele não exista ou este for superior, acrescidos ou diminuídos, um do outro, da importância em dinheiro a receber ou a pagar;
- no caso de expropriação – o valor da indemnização;
- no caso de afectação de bens do património particular – o valor de mercado à data da afectação;
- nos demais casos – o valor da respectiva contraprestação.

Tratando-se de direitos reais sobre bens imóveis prevalecem, quando superiores, os valores por que os bens tenham ou devessem ser considerados para efeitos de liquidação de sisa

¹ No caso de troca por bens futuros, consideram-se os valores que se reportam à data da celebração do contrato.

Note-se que, sempre que exista divergência entre o valor real e o valor declarado da transmissão, devidamente fundamentado, pode a Administração Tributária proceder às devidas correcções.

VA: Valor de aquisição, ou seja:

- no caso de bens ou direitos adquiridos a título gratuito – o valor considerado para efeitos de liquidação do imposto sobre as sucessões ou doações, ou o que seria de considerar, caso esse imposto fosse devido;
- no caso de bens imóveis adquiridos a título oneroso – o valor considerado para efeitos de liquidação de sisa ou o que seria de considerar, caso esse imposto fosse devido;
- no caso de bens construídos pelos próprios sujeitos passivos – o valor dos custos de construção devidamente comprovados quando superior ao valor patrimonial inscrito na matriz;
- no caso de transferência de bens afectos à actividade empresarial e profissional do sujeito passivo para o seu património particular – o valor de mercado à data da transferência.

CM: Coeficiente de correcção monetária aprovados por Despacho do Ministro que superintende a área das finanças, sempre que tenham decorrido mais de 24 meses entre a data da aquisição e a data da alienação ou afectação.

Art. 7 do RIRPS

Contudo, até à data do presente manual o referido Despacho não foi aprovado, pelo que este coeficiente não se aplica.

EV: Encargos com a valorização dos bens, comprovadamente realizados nos últimos 5 anos.

DAA: Despesas necessárias e efectivamente praticadas, inerentes à aquisição e alienação.

Determinadas as mais e menos valias, apura-se o saldo das mesmas, positivo ou negativo, que será apenas **considerado em 50%** para efeitos de tributação.

Exemplo:

Cristina adquiriu um apartamento no ano de 2005 para a sua habitação que remodelou posteriormente, tendo o valor das obras ascendido 750.000 MT. Cristina decidiu vender o apartamento em 2008 por 2.500.000 MT que estava registado na matriz predial por 1.000.000 MT

Cálculo da mais valia:

VA = 1.000.000 MT

VR = 2.500.000 MT

EV = 750.000 MT (= valor dos comprovativos das obras)

DAA = 50.000 MT (sisa e outras despesas com registos, emolumentos...)

Mais valia = 2.500.000 – (1.000.000 + 750.000 + 50.000) = 700.000 MT

Não tendo tido em 2008 outras mais valias ou menos valias, para efeitos de tributação só será considerado 50% x 700.000, ou seja, 350.000 MT que será depois englobado com os restantes rendimentos das outras categorias apurados no exercício e tributado de acordo com a taxa de IRPS que lhe corresponder (ver secção 7.5).

- Alienação onerosa de partes sociais, incluindo a sua remição e amortização com redução de capital e de outros valores mobiliários

Art. 13, 40 e 45
do CIRPS

A mais valia é calculada da seguinte forma:

$$\text{Mais ou Menos Valia} = \text{VR} - (\text{VA} + \text{DA})$$

VR: Valor de Realização (mesmas regras para as mais valias decorrentes da alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis, quanto aos valores de, troca, expropriação ou contraprestação)

Note-se que, sempre que exista divergência entre o valor real e o valor declarado da transmissão das acções ou valores mobiliários, devidamente fundamentado, pode a Administração Tributária proceder às devidas correcções de acordo com o seguinte:

- Estando cotados em Bolsa, o valor de realização é o da respectiva cotação à data da transmissão ou, em caso de desconhecimento desta, o da maior cotação no ano a que a mesma se reporta;
- Não estando cotados em Bolsa, o valor de realização é o que lhe corresponder, apurado com base no último balanço.

VA: Valor de Aquisição, ou seja:

- no caso de aquisição a título oneroso:
 - de valores mobiliários cotados em Bolsa – o custo documentalmente provado ou, na sua falta, o da menor cotação certificada nos dois anos anteriores à data da alienação, se outro menos elevado não for declarado;
 - de quotas ou outros valores mobiliários não cotados em Bolsa – o custo documentalmente provado ou, na sua falta, o respectivo valor nominal;
- no caso de bens ou direitos adquiridos a título gratuito – o valor considerado para efeitos de liquidação do imposto sobre as sucessões ou doações, ou o que seria de considerar, caso esse imposto fosse devido;
- no caso de transferência de bens afectos à actividade empresarial e profissional do sujeito passivo para o seu património particular – o valor de mercado à data da transferência.

DA: Despesas necessárias e efectivamente praticadas, inerentes à alienação.

Determinadas as mais e menos valias, apura-se o saldo das mesmas, positivo ou negativo, que será apenas considerado, para efeitos de tributação, em:

- 75% do seu valor, quando as partes sociais ou outros valores mobiliários forem detidos durante menos de 12 meses;
- 60% do seu valor, quando as partes sociais ou outros valores mobiliários forem detidos por período entre 12 e 24 meses;
- 40% do seu valor, quando as partes sociais ou outros valores mobiliários forem detidos por período entre 24 e 60 meses;

- 30% do seu valor, quando as partes sociais ou outros valores mobiliários forem detidos durante 60 ou mais meses.

Para efeitos de determinação do período de detenção, considera-se:

- nas aquisições de partes sociais através de incorporação de reservas ou por substituição daquelas (designadamente por alteração do valor nominal ou modificação do objecto social da sociedade emitente), a data de aquisição dos valores mobiliários que lhes deram origem;

Exemplo:

A sociedade Alfa, SARL, com um capital social de 100.000 MT constituído em Junho de 2003, incorporou em Outubro de 2008 reservas de reavaliação de imobilizado no valor de 50.000 MT. Cada accionista recebeu mais acções proporcionalmente à sua participação anterior.

Neste caso, considera-se a data de aquisição dessas acções Junho de 2003, na medida em que as antigas acções é que deram origem às novas.

- na alienação de partes sociais da mesma natureza que confirmam idênticos direitos, a data de aquisição das detidas há mais tempo (critério do FIFO – First In First Out);
- nas permutas de acções, o período de detenção corresponde ao somatório dos períodos em que foram detidas as acções recebidas em troca;
- nas aquisições de partes sociais, quotas ou acções através de fusões ou cisões de sociedades residentes, o período de detenção das partes sociais das sociedades fundidas ou cindidas.

Art. 14 do CIRPS
Art. 57 do CIRPC



No caso de permutas de acções, partes sociais nas fusões, cisões que sejam transferidas pelo valor nominal ou contabilístico não há lugar à tributação desde que praticadas por sócios residentes em sociedades residentes.

- Alienação onerosa da propriedade intelectual ou industrial ou de experiência adquirida no sector comercial, industrial ou científico, quando o transmitente não seja o seu titular originário

Art. 13, 46 e 47
do CIRPS

A mais valia é calculada da seguinte forma:

$$\text{Mais ou Menos Valia} = \text{VR} - (\text{VA} + \text{DA})$$

VR: Valor de Realização (mesmas regras para as mais valias decorrentes da alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis, quanto aos valores de troca, expropriação ou contraprestação)

VA: Valor de Aquisição, ou seja:

- no caso de aquisição a título oneroso – o preço pago pelo alienante quando da aquisição (documentalmente provado);
- no caso de direitos adquiridos a título gratuito – o valor considerado para efeitos de liquidação do imposto sobre as sucessões ou doações, ou o que seria de considerar, caso esse imposto fosse devido.

DA: Despesas necessárias e efectivamente praticadas, inerentes à alienação

Determinadas as mais e menos valias, apura-se o saldo das mesmas, positivo ou negativo, que será apenas **considerado em 50%** para efeitos de tributação.

- Cessão onerosa de posições contratuais ou outros direitos inerentes a contratos relativos a bens imóveis

Art. 13 e 40 do
CIRPS

A mais valia é calculada da seguinte forma:

$$\text{Mais ou Menos Valia} = \text{VR} - \text{VA}$$

VR: Valor de Realização (mesmas regras para as mais valias decorrentes da alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis, quanto aos valores de troca ou contraprestação)

VA: Valor de Aquisição, ou seja, o preço pago pelos direitos objecto da cessão

Determinadas as mais e menos valias, apura-se o saldo das mesmas, positivo ou negativo, que será apenas **considerado em 50%** para efeitos de tributação.

- Os rendimentos líquidos positivos, apurados em cada ano provenientes de operações relativas a instrumentos financeiros derivados, com excepção dos swaps

Art. 13 e 40 e 46
do CIRPS

A mais valia é calculada da seguinte forma:

$$\text{Mais ou Menos Valia} = \text{VR} - \text{VA}$$

VR: Valor de Realização (mesmas regras para as mais valias decorrentes da alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis, quanto aos valores de troca ou contraprestação)

VA: Valor de Aquisição, ou seja, o preço pago pelo alienante quando da aquisição (documentalmente provado)

Determinadas as mais e menos valias, apura-se o saldo das mesmas, positivo ou negativo, que será **considerado na totalidade** para efeitos de tributação.

Limitações à dedução das menos valias

Art. 50 do CIRPS

As menos valias só podem ser deduzidas:

- no caso de alienação de partes sociais – nos 2 anos seguintes àquelas a que respeitam, aos rendimentos líquidos da mesma natureza ou à percentagem do saldo positivo apurado entre as mais-valias e as menos-valias realizadas no ano em causa;
- nos restantes casos – nos 5 anos seguintes àquelas a que respeitam, aos 50% do saldo positivo apurado entre as mais-valias e as menos valias realizadas no ano em causa.

6.4 Quarta categoria

6.4.1 Quais são os rendimentos que integram a 4ª categoria?

Art. 15 do CIRPS

Rendimentos da Quarta categoria – Rendimentos prediais

Consideram-se rendimentos prediais as seguintes rendas colocadas à disposição dos respectivos titulares:

- as importâncias relativas à cedência do uso do prédio ou de parte dele e aos serviços relacionados com aquela cedência (ex: serviços de segurança e manutenção);
- as importâncias relativas ao aluguer de máquinas e mobiliário instalados no imóvel locado;
- a diferença, auferida pelo sublocador, entre a renda recebida do subarrendatário e a paga ao senhorio;
- as importâncias relativas à cedência do uso, total ou parcial, de bens imóveis, para publicidade ou outros fins especiais;
- as importâncias relativas à cedência do uso de partes comuns de prédios em regime de propriedade horizontal;
- as importâncias relativas a constituição, à título oneroso, de direitos reais de gozo temporários, ainda que vitalícios, sobre prédios rústicos ou urbanos.

6.4.2 Como apurar o rendimento líquido da 4ª categoria?

Art. 48 do CIRPS
Art. 8 do RIRPS

Aos rendimentos brutos deduz-se:

- 30% do rendimento a título de despesas de manutenção e de conservação ou mais quando documentalmente provado pelo sujeito passivo;
- os juros pagos a instituições de crédito moçambicanas, devidamente documentados, resultantes de empréstimos para a construção de habitação própria, até ao montante das rendas recebidas, quando englobadas no rendimento total;
- o imposto predial autárquico que incide sobre o valor dos prédios ou parte de prédios cujo rendimento tenha sido englobado;

- os encargos suportados obrigatoriamente e comprovados pelo condómino¹ no caso de fracção autónoma de prédio em regime de propriedade horizontal.

Refira-se que no caso de sublocação, não se aplica qualquer dedução.

6.5 Quinta categoria

6.5.1 Quais são os rendimentos que integram a 5ª categoria?

Art. 16 do CIRPS

Rendimentos da Quinta categoria – Ganhos de jogos e Incrementos patrimoniais

Consideram-se rendimentos desta categoria:

- os ganhos em numerário, efectivamente pagos ou postos à disposição, provenientes de jogos de diversão social (ex: lotarias, rifas, apostas mútuas, loto, totoloto, bingo, sorteios...);
- os incrementos patrimoniais, desde que não considerados rendimentos de outras categorias, nomeadamente:
 - as indemnizações que visem a reparação de danos emergentes não comprovados e de lucros cessantes, ou seja, as que se destinam a ressarcir os benefícios líquidos deixados de obter em consequência da lesão;
 - as importâncias atribuídas em virtude da assunção de obrigações de não concorrência, independentemente da respectiva fonte ou título;
 - acréscimos patrimoniais não justificados, que tenham sido determinados de forma indirecta.

6.5.2 Como apurar o rendimento líquido da 5ª categoria?

Art. 9 do RIRPS

O rendimento líquido da 5ª categoria é igual ao rendimento bruto na medida em que não existem deduções.

6.6 Perguntas frequentes

1

Os cursos de formação profissional pagos pela empresa aos seus trabalhadores são considerados rendimento?

Os cursos de formação profissional não constituam rendimento tributável desde que sejam exclusivamente formações profissionais, quer estas sejam ministradas pela entidade patronal, quer por organismos de direito público ou outra entidade reconhecida pelos Ministérios competentes.

As formações académicas pagas pela entidade patronal devem ser consideradas pelo trabalhador como rendimento de trabalho dependente (1ª Categoria).

¹ Apenas as despesas obrigatórias nos termos da lei civil, como por exemplo: encargos com partes comuns dos prédios

2

Uma empresa de publicidade que pague todos os meses uma importância a um particular para poder afixar um anúncio na parede da casa deste, constitui um rendimento tributável?

Sim, estes rendimentos consideram-se rendimentos prediais e integram a 4ª categoria.

3

A entidade patronal paga ao trabalhador despesas médicas e medicamentosas até ao limite de 5.000 MT/ano. As importâncias pagas constituam rendimento?

As despesas suportadas pela empresa em benefício dos trabalhadores, cujos pagamentos sejam efectuados de uma forma individualizada ou efectuadas em forma de subsídios, serão considerados rendimentos em espécie e deverão ser englobados na 1ª Categoria.

Admitindo que a empresa em vez de atribuir um subsídio ou pagar directamente as despesas médicas e medicamentosas aos trabalhadores, estabelece um acordo com uma clínica onde os seus trabalhadores podem ir para beneficiar de cuidados médicos sempre que necessitarem, sendo pago à clínica um valor mensal fixo independentemente dos trabalhadores usufruírem dos serviços.

Neste caso, não sendo possível individualizar os benefícios de cada um dos trabalhadores, estes não constituem rendimento tributável.

4

Um comerciante (empresário em nome individual) de produtos frescos vende a sua viatura. Se o comerciante obter uma mais valia é tributado?

Caso a viatura não esteja afectada à actividade do comerciante, os ganhos obtidos com a venda não estão sujeitos a IRPS. Contudo, se efectivamente a viatura pertence ao imobilizado do empresário, o ganho deverá ser reflectido nos rendimentos da 2ª categoria.

5

Os rendimentos auferidos por trabalhadores eventuais contratados por parte de uma empresa por razões de trabalhos ocasionais integram-se em que categoria de rendimentos?

Entende-se que, quando o trabalho seja prestado sob a autoridade e a direcção da entidade empregadora, estes rendimentos integram-se na 1ª categoria, sendo o sujeito passivo de IRPS que neste caso a entidade pagadora deverá efectuar as retenções na fonte de acordo com as tabelas de IRPS.

Tratando-se de um trabalho contratado pela empresa que não requer a sua orientação, consideram-se que os rendimentos decorrem de um trabalho independente, logo integram-se na 2ª categoria, e neste caso a entidade empregadora deverá aplicar a taxa de retenção na fonte de 20%.

No caso dos trabalhadores eventuais não estarem inscritos na DAF como trabalhadores independentes, estes rendimentos consideram-se provenientes de actos isolados (2ª categoria), não obstante a aplicação da retenção na fonte de 20%.

Refira-se que a matéria sobre retenções na fonte vem exposta no secção 9.1.1.

6

As despesas com combustível e alimentação são dedutíveis?

As despesas de combustíveis e alimentação são dedutíveis apenas aos rendimentos da 2ª categoria com regime de contabilidade organizada ou de escrituração simplificada, bem como para os que pratiquem actos isolados, desde que sejam necessárias para a obtenção desses rendimentos.

Contudo, essas despesas com deslocações e estadias do sujeito passivo não poderão exceder 10% dos proveitos contabilizados.

Refira-se ainda que no caso de se tratar de despesas de combustível referente a uma viatura ligeira de passageiros, estas só são dedutíveis em 50%.

7

A aquisição de acções deve ser declarada?

A aquisição de acções não representa qualquer rendimento tributável, pelo que não é declarado na declaração de rendimento. Contudo, se as referidas acções gerarem dividendos, estes serão tributados à taxa liberatória de 20%, podendo o sujeito passivo optar ou não pelo englobamento dos mesmos na declaração de rendimentos (M/10 – Anexo C).

8

A utilização de casa de habitação fornecida pela entidade patronal constitui um rendimento tributável?

Sim, excepto quando se tratam de casas da entidade patronal localizadas no recinto do empreendimento.

A utilização de casa de habitação fornecida pela entidade patronal constitui um rendimento em espécie que é igual a diferença entre o valor do uso e a importância eventualmente paga a esse título pelo beneficiário (ver secção 6.1.2).

A particularidade deste rendimento em espécie é que ele não está sujeito à retenção na fonte de IRPS, desde que este rendimento não seja certo e regular.

7. APURAMENTO DO IRPS

Neste capítulo explica-se como apurar o rendimento líquido total e todos os passos intermédios até determinar o imposto a pagar ou a receber. Lembra-se que os passos são:

Fórmula de cálculo do IRPS		
	Contribuintes casados	Contribuintes não casados
=	Rendimento líquido total	
-	Abatimentos	
=	Rendimento colectável - Mínimo não tributável	
÷	2	
×	Taxa	
-	Parcela a abater	
×	2	
=	Colecta	
-	Deduções à colecta	
=	IRPS devido	
-	Retenções na fonte e pagamentos por conta	
=	IRPS a pagar ou a receber	

7.1 Rendimento líquido total – englobamento

Art. 26 do CIRPS

O rendimento líquido total resulta do somatório dos rendimentos líquidos auferidos de todas as categorias, tendo em conta as seguintes particularidades:

- Nas situações de co-titularidade (ver 5.1.2.1), cada co-titular engloba os rendimentos na proporção das respectivas quotas;
- Não são englobados para efeito da sua tributação:
 - os rendimentos sujeitos à taxa liberatória (ver secção 9.1.1.3), sem prejuízo da opção pelo englobamento;

Note-se que, sempre que o sujeito passivo opte pelo englobamento de rendimentos sujeitos à taxa liberatória, deverá obrigatoriamente englobar todos os rendimentos nessas condições. Refira-se ainda que o englobamento pode ser vantajoso quando a taxa de IRPS a aplicar seja inferior à taxa liberatória.

- os rendimentos que beneficiam de isenção.



Apesar de não englobados para efeito de tributação, os rendimentos isentos, como é o caso das pensões, são sempre incluídos, para efeito de determinação da taxa de IRPS a aplicar aos restantes rendimentos.

Os rendimentos e encargos englobados devem ser expressos em meticais, pelo que, havendo rendimentos expressos noutra moeda, a equivalência deverá ser efectuada pela cotação oficial em Moçambique da respectiva divisa, de acordo com as seguintes regras:

Art. 27 do CIRPS

Tipo de rendimentos:	Câmbio aplicável:	
Rendimentos transferidos para o exterior	o de venda na data da efectiva transferência ou da retenção na fonte	Não sendo possível comprovar qualquer das datas referidas, aplica-se o câmbio de 31 de Dezembro. Não existindo câmbio nas datas referidas aplica-se o da última cotação anterior.
Rendimentos provenientes do exterior	o de compra na data em que aqueles foram pagos	
Rendimentos obtidos e pagos no estrangeiro que não sejam transferidos para Moçambique até ao fim do ano	o de compra na data em que aqueles foram pagos	
Encargos	o de venda na data da efectiva transferência ou da retenção na fonte	

7.2 Abatimentos

Art. 26 do CIRPS

Ao rendimento líquido total abatem-se os encargos com pensões a que o sujeito passivo esteja obrigado por sentença judicial ou por acordo homologado nos termos da lei civil desde que comprovadamente suportadas e não reembolsadas.

7.3 Mínimo não tributável

Art. 56 do CIRPS

Apurado o rendimento colectável (Rendimento líquido total – Abatimentos) deduzir-se-á **por cada titular de rendimentos** um quantitativo, definido como mínimo não tributável, igual a:

36 x salário mínimo mais elevado em 31 de Dezembro do ano a que respeitam os rendimentos

Em 2011, o salário mínimo mais elevado foi de 5.320,00 MT¹, pelo que o mínimo não tributável é igual a 191.520,00 MT.

7.4 Coeficiente conjugal

Art. 55 do CIRPS

O coeficiente conjugado aplica-se ao rendimento colectável dos sujeitos passivos casados e não separados judicialmente de pessoas e bens.

Assim, a taxa de IRPS aplicável será a que corresponde ao rendimento colectável anual dividido por 2.

¹ Diploma Ministerial nº 175/2011, de 6 de Julho

7.5 Taxas

Art. 54 do CIRPS

As taxas do IRPS são:

Rendimentos colectáveis anuais em MT	Taxas	Parcela a abater
Até 42.000	10%	-
De 42.001 a 168.000	15%	2.100
De 168.001 a 504.000	20%	10.500
De 504.001 a 1.512.000	25%	35.700
Além de 1.512.000	32%	141.540

Ao rendimento colectável anual, subtraído do mínimo não tributável, aplica-se a taxa que lhe corresponder e abate-se a respectiva parcela.

Relembra-se que no caso dos sujeitos passivos casados e não separados de pessoas e bens, a taxa aplica-se ao rendimento colectável anual subtraído do mínimo não tributável a dividir por 2.

Exemplo:

O casal Matsinhe obteve em 2008 os seguintes rendimentos e encargos:

Rendimentos em MT:		Sr. Matsinhe	Sra. Matsinhe
A	Salário	600.000,00	
B	Pensão		250.000,00
C	Subsídio de residência	300.000,00	
D	Lucros distribuídos		900.000,00
Encargos em MT:			
E	Sindicato	6.000,00	
F	Pensão de alimentos judicialmente acordada	210.000,00	
Rendimento líquido do agregado:			
G	1ª categoria (A + C - E)		894.000,00
H	3ª categoria (D)		900.000,00
I	Rendimento líquido total:		1.794.000,00
J	Abatimentos (F)		210.000,00
K	Rendimento colectável (I - J)		1.584.000,00
L	Mínimo não tributável para 2008 (2 x 77.022)		154.044,00
M	Rendimento colectável – Min. não tributável (K-L)		1.429.956,00
N	Englobamento dos rendimentos isentos para efeitos de determinação da taxa (M + B = 1.679.956,00)		
O	Aplicação do coeficiente conjugal – quociente para efeitos de determinação da taxa (N / 2= 839.978,00)		
P	Aplicação do coeficiente conjugal – quociente para efeitos de tributação (M / 2)		714.978,00
Q	Taxa – Parcela a abater (P x 25% - 35.700,00)		(a) 143.044,50

(a) Para determinar a taxa, considera-se os 839.978,00 MT que engloba os rendimentos isentos. Consultando a tabela das taxas, este valor enquadra-se no 4º escalão em que a taxa é de 25% e a parcela a abater é de 35.700,00 MT. A taxa é aplicada ao quociente para efeitos de tributação, ou seja, os 714.978,00 MT.

O Código do IRPS prevê ainda uma **taxa reduzida de 10%**, aplicável, até Dezembro de 2010, aos rendimentos da 2ª categoria, provenientes de actividades agrícolas ou pecuária, desde que os sujeitos passivos apenas auferam este tipo de rendimentos. Até à presente data deste manual a aplicação da taxa reduzida não foi prorrogada, pelo que deverão se aplicar as taxas gerais de IRPS para os rendimentos obtidos a partir de Janeiro de 2011.

Contudo, ao abrigo do Código dos benefícios fiscais, aprovado pela Lei 4/2009, de 12 de Janeiro, poderão ser aplicadas as taxas reduzidas de IRPC aos sujeitos passivos de IRPS, desde que os projectos de investimentos tenham sido realizados e aprovados, a partir de Janeiro de 2009, ao abrigo da Lei de Investimentos:

Art. 22, 28, 35, do novo CBF

- 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;
- 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: isenção de IRPC nos primeiros 5 anos; redução da taxa do IRPC em 50%, do 6º ao 10º exercício fiscal, e em 25% do 11º ao 15º exercício fiscal.

Estas taxas são **apenas aplicáveis** à matéria colectável das actividades beneficiárias do incentivo, cujos rendimentos pertencem à 2ª categoria¹.

Refira-se ainda que os sujeitos passivos de IRPS com projectos de investimentos autorizados e localizados em zonas francas industriais ou zonas económicas especiais podem beneficiar de isenções de taxas e ou reduções de taxas por determinados períodos.

7.6 Colecta e respectivas deduções

Art. 59 do CIRPS

Relembra-se que o cálculo da colecta do IRPS para contribuintes casados e não casados efectua-se da seguinte forma:

Colecta
Contribuintes não casados
= (Rendimento colectável - Mínimo não tributável) × Taxa - Parcela a abater
Contribuintes casados
= [(Rendimento colectável - Mínimo não tributável) ÷ 2 × Taxa - Parcela a abater] × 2

¹ Apenas aplicável aos sujeitos passivos com contabilidade organizada

As deduções à colecta, para efeitos de apuramento do imposto devido, são as seguintes:

- Deduções relativas à situação pessoal e familiar dos sujeitos passivos;
 - Deduções relativas à dupla tributação internacional.
 - Benefícios fiscais para sujeitos passivos da 2ª categoria conforme explicado no ponto 7.6.3
- Deduções aplicáveis apenas residentes a

Ao imposto devido serão ainda deduzidos os **pagamentos por conta** do imposto e **retenções na fonte** efectuadas por conta do imposto, respeitantes ao mesmo período de tributação. Os pagamentos por conta e retenções na fonte são tratados nas secções 9.1.2 e 9.1.1, respectivamente.



As deduções à colecta são efectuadas pela ordem apresentada. Quando os pagamentos por conta e retenções na fonte forem superiores ao imposto devido, há lugar ao reembolso da diferença (ver capítulo 11).

7.6.1 Deduções relativas à situação pessoal e familiar dos sujeitos passivos

À colecta do IRPS devida por sujeitos passivos residentes em território moçambicano e até ao seu montante são deduzidos anualmente:

Art. 60 do CIRPS

Situação pessoal e familiar	Deduções
Não casado ou separado judicialmente de pessoas e bens	1.800 MT por cada sujeito passivo
Casado e não separado judicialmente de pessoas e bens	1.500 MT por cada sujeito passivo
Um dependente ¹	600 MT
Dois dependentes ¹	900 MT
Três dependentes ¹	1.200 MT
Quatro ou mais dependentes ¹	1.800 MT

7.6.2 Deduções relativas à dupla tributação internacional.

Art. 61 do CIRPS

Os sujeitos passivos residentes em Moçambique que obtenham rendimentos no estrangeiro e que aí tenham sido tributados, têm direito a um crédito de imposto por dupla tributação internacional, desde que os rendimentos tenham sido englobados na declaração de rendimentos pelas respectivas importâncias líquidas dos impostos sobre o rendimento pagos no estrangeiro.

¹ Desde que não seja sujeito passivo deste imposto

O crédito de imposto será dedutível até à concorrência da parte da colecta do IRPS proporcional a esses rendimentos líquidos, que corresponde à menor das seguintes importâncias:

- imposto sobre o rendimento pago no estrangeiro;
- fracção da colecta do IRPS, calculada antes da dedução, correspondente aos rendimentos tributados no estrangeiro.

Refira-se que, havendo convenção para eliminar a dupla tributação celebrada por Moçambique, o crédito do imposto a deduzir não pode ser superior ao imposto pago no estrangeiro nos termos da convenção.



Não sendo possível deduzir, no ano em que foram englobados os rendimentos obtidos no estrangeiro, a totalidade do crédito de imposto por insuficiência de colecta, poderá a diferença ser deduzida até ao fim dos cinco anos seguintes à parte da colecta do IRPS proporcional ao rendimento líquido da respectiva categoria.

Exemplo:

Fábio é informático residente em Moçambique e foi convidado por uma empresa sediada no Malawi para dar formação aos seus trabalhadores no Malawi. Fábio recebeu o correspondente a 500.000 MT pelo serviço do qual pagou 100.000 MT de imposto no estrangeiro.

Admitindo que nesse ano o Fábio tenha recebido um rendimento líquido total de 2.000.000 MT, incluindo os rendimentos obtidos no estrangeiro e que a colecta foi de 450.000 MT, para definir qual será o montante do crédito do imposto, temos que calcular a fracção da colecta de IRPS.

Fracção da colecta: $500.000 \times (450.000/2.000.000) = 112.500$ MT

Como o imposto pago no estrangeiro é inferior à fracção da colecta, o crédito de imposto a deduzir à colecta será de 100.000 MT.

7.6.3 Benefícios fiscais

Os investimentos autorizados **antes de Janeiro de 2009** ao abrigo da Lei do Investimento (Lei n.º 3/93, de 24 de Junho) poderão beneficiar, durante 5 exercícios fiscais de um crédito fiscal por investimento de 5% do total de investimento realizado, a deduzir no imposto que resultaria quando englobados apenas rendimentos provenientes da actividade beneficiária do incentivo, pertencente à 2ª categoria.

Art. 15, 27 e 35 do CBF

Dependendo da província onde o investimento é realizado, o crédito fiscal por investimento poderá atingir os 15% do total de investimento realizado, ou ainda 20%, se for numa área geográfica denominada Zona de Rápido Desenvolvimento.

Para os investimentos autorizados **a partir de Janeiro 2009**, de acordo com o novo Código dos Benefícios fiscais, aprovado pela Lei 4/2009, de 12 de Janeiro, o crédito fiscal por investimento mantém-se, contudo as percentagens passam a ser as seguintes:

Art. 15 do novo CBF

- 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.

Exemplo de apuramento de IRPS:

O agregado familiar do Sr. Almeida é constituído pela mulher e mais 4 filhos menores. Em 2008, o casal apresentou os seguintes rendimentos e encargos:

Rendimentos em MT:	Sr. Almeida	Sra. Almeida
Salários	1.050.000,00	630.000,00
Trabalhos de tradução por conta própria (a)		350.000,00
Subsídio de refeição (b)		72.600,00
Dividendos (c)	38.000,00,00	
Rendas de imóvel próprio		525.000,00
Mais valias de acções (detidas há 15 meses)		35.000,00
Retenções e outros encargos dedutíveis:		
Retenções na fonte	203.700,00	104.580,00
Indemnização paga por rescisão unilateral de contrato de trabalho sem aviso prévio (judicialmente homologada)	250.000,00	
Sindicato	10.500,00	6.000,00
Pensão de alimentos judicialmente acordada	60.000,00	

Notas:

- (a) A Sra. Almeida obteve no ano anterior o volume de negócios inferior a 2.500.000,00 MT e não fez opção pela contabilidade organizada ou de escrituração simplificada.
- (b) O subsídio de refeição é equivalente a 11 meses de trabalho.
- (c) Estes rendimentos foram sujeitos à taxa liberatória e o Sr. Almeida não vai optar pelo seu englobamento.

Apuramento do IRPS:

Categorias de Rend.	Rendimentos Brutos		Deduções	Rendimento líquido
	Sr. Almeida	Sra. Almeida		
	(1)	(2)	(3)	(1)+(2)-(3)
1ª categoria	1.050.000,00	(a) 688.135,00	(b) 266.500,00	1.471.635,00
2ª categoria		350.000,00		(c) 105.000,00
3ª categoria	(d)	35.000,00		(e) 21.000,00
4ª categoria		525.000,00	(f) 157.500,00	367.500,00
A - Rendimento líquido total				1.965.135,00
B - Abatimentos (Pensão de alimentos)				60.000,00
C - Rendimento colectável – Mínimo não tributável [A – B – (2 x 77.022,00)]				1.751.091,00
D - Aplicação do coeficiente conjugal (C/2)				875.545,50
E - Aplicação da taxa – Parcela a abater (D x 25% - 35.700,00)				183.186,38
F - Colecta (E x 2)				366.372,75
G - Deduções à colecta:				
G1 - Relativas à situação pessoal e familiar (1.500,00 x 2 +1.800,00)				4.800,00
G2 - Retenções na fonte (203.700,00 + 104.580,00)				308.280,00
IRPS a pagar (F – G1-G2):				53.292,75

Notas:

- (a) Os rendimentos da Sra. Almeida = salário + parte do subsídio de refeição
O subsídio de refeição é rendimento na parte que exceder o salário mínimo (1.315,00 MT em 2008).
Assim, considera-se rendimento: 630.000 + [72.600,00 – (1.315,00 x 11)] = 688.135,00 MT
- (b) Deduções da 1ª categoria = 250.000,00 + 10.500,00 + 6.000,00 = 266.500,00 MT
- (c) Para determinação do rendimento líquido da 2ª categoria, aplicam-se as regras do regime de tributação simplificada, ou seja: 30% x 350.000,00 = 105.000,00 MT
- (d) Não são considerados os dividendos porque o Sr. Almeida não optou pelo seu englobamento.

7.7 Perguntas frequentes

1 O facto de uma empresa operar numa zona franca industrial beneficia os trabalhadores em termos de apuramento do IRPS?

O Código do IRPS não prevê disposições diferentes para o apuramento do imposto dos trabalhadores cuja entidade patronal esteja a operar numa zona franca industrial. Os benefícios fiscais previstos no Código dos Benefícios Fiscais são atribuídos às empresas ou empresários em nome individual para promover o investimento e não tem impacto no IRPS dos trabalhadores.

2 Em caso de viuvez, ainda há lugar à aplicação do coeficiente conjugal?

Em caso de falecimento de um dos cônjuges durante o ano a que o imposto respeita, deve o cônjuge sobrevivente entregar a declaração de rendimentos contendo todos os rendimentos auferidos pelo casal.

Assim, para efeitos de cálculo do IRPS, continua a ser aplicado o coeficiente conjugal, sendo o rendimento colectável dividido por dois para determinação da taxa de imposto, se e só se o óbito ocorra durante o segundo semestre.

3 É obrigatório declarar os juros das contas a prazo?

Os rendimentos sujeitos à taxa liberatória, como é o caso dos juros de depósito a prazo, só são englobados aos outros rendimentos e declarados na declaração M/10 – Anexo C se fizer essa opção.

Contudo, se fizer a opção pelo englobamento dos juros de depósito a prazo deverá obrigatoriamente englobar todos os rendimentos que foram sujeitos à taxa liberatória.

4 As pensões de alimentos têm de ser declaradas?

Apesar das pensões de alimentos estarem isentas de imposto, estas devem ser declaradas para efeitos de determinação da taxa a aplicar aos restantes rendimentos.

Importa referir ainda que, na óptica de quem paga a pensão de alimentos, esta despesa é dedutível ao rendimento líquido total sempre que decorra de sentença ou acordo judicial.

8. LIQUIDAÇÃO

8.1 A quem compete a liquidação do imposto?

Art. 58 do CIRPS

A liquidação do IRPS compete:

- À Administração Tributária;
- Ao sujeito passivo, sendo que a autoliquidação é:
 - Obrigatória, quando este seja titular de rendimentos da 2ª categoria, e
 - Facultativa, nos restantes casos (pelo que não sendo exercida esta opção, a liquidação compete à Administração Tributária).



A autoliquidação é efectuada na declaração de rendimentos (Modelo 10) e respectivos anexos, ou seja:

- Modelo 10V – somente para os sujeitos passivos que auferem rendimentos da 1ª categoria;
- Modelo 10V1 – para sujeitos passivos com rendimentos para além da 1ª categoria.

8.2 Qual é a base para a liquidação do imposto?

Art. 20 do RIRPS

O imposto é apurado com base:

- na declaração de rendimentos (modelo 10), quando apresentada dentro do prazo legal, de forma obrigatória ou opcional, sem prejuízo de ser corrigida pela Administração Tributária;
- no rendimento colectável determinado com base nos elementos constantes da declaração de rendimentos, apresentada dentro do prazo legal, sem que se tenha procedido à autoliquidação, quer esta seja obrigatória ou facultativa.

Não sendo entregue a declaração de rendimentos dentro do prazo legal, o apuramento do imposto terá por base:

- quando a autoliquidação é obrigatória:
 - a totalidade do rendimento colectável do ano mais próximo em que tenha sido incluído rendimentos da 2ª categoria, caso não tenha sido declarada a respectiva cessação de actividade; ou
 - com base em declaração posteriormente apresentada, sempre que possível.
- nos restantes casos: os elementos de que os serviços da Administração Tributária disponham, ou os elementos constantes das declarações, ainda que entregues fora do prazo legal.

8.3 Quais são os prazos para a liquidação?

Art. 21 do RIRPS

A liquidação do IRPS deve ser efectuada pela Administração Tributária no ano seguinte àquele a que os rendimentos respeitam, até aos dias:

- 30 de Abril, com base na declaração de rendimentos apresentada até 31 de Março pelo sujeito passivo que auferir apenas rendimentos da 1ª categoria;
- 30 de Maio, com base na declaração de rendimentos apresentada até 30 de Abril pelo sujeito passivo que auferir outros rendimentos para além da 1ª categoria;
- 31 de Julho, na falta de apresentação da declaração dentro do prazo legal.

8.4 Em que situações é que ocorrem as correcções à liquidação do imposto?

Art. 22, 23 e 26 do

A Administração Tributária procede à **liquidação adicional** sempre que, depois de liquidado o imposto, se verifique ser de exigir imposto superior ao liquidado, em consequência de:

- Exame à contabilidade do sujeito passivo;
- Erros ou omissões verificadas em qualquer liquidação, de que haja resultado prejuízo para o Estado.

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 à **reforma da liquidação** efectuada àqueles, cobrando-se ou anulando-se as diferenças apuradas.



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

Contudo, em caso de rendimentos litigiosos, a contagem do prazo de caducidade é suspensa, desde a propositura da acção de liquidação do imposto até ao trânsito em julgado da decisão.

Refira-se ainda que em caso de ter sido efectuado reporte de resultado líquido negativo, o prazo de caducidade é o do exercício desse direito.

Nos casos em que, por motivos imputáveis aos serviços ou por duplicação de colecta, da liquidação tenha resultado imposto superior ao devido, há lugar à **revisão oficiosa** total ou parcial daquela.

Revogado o acto de liquidação, é emitida a correspondente nota de crédito que poderá ser usada para pagamento, por compensação, de qualquer outra dívida tributária.

8.5 Quando é que se aplicam os juros compensatórios e juros indemnizatórios?

8.5.1 Juros compensatórios

Art. 24 do RIRPS

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

- for retardada:
 - a liquidação do imposto, nomeadamente quando as declarações de rendimentos são entregues fora de prazo (ver secção 9.2.2.2);
 - a entrega de imposto a pagar antecipadamente (ex.pagamentos por conta);
 - a entrega do imposto retido ou do que devia ter sido no âmbito da substituição tributária;
 - a entrega do imposto que autonomamente deva ser liquidado e entregue nos cofres do Estado;
- o reembolso recebido seja superior ao devido.

A contagem dos juros compensatórios efectua-se dia a dia desde o termo do prazo de apresentação da declaração, ou o termo do prazo de entrega do imposto retido, ou autonomamente liquidado ou do que o devia ter sido até ao suprimento ou correcção da falta que motivou o retardamento da liquidação.

Os juros compensatórios são liquidados conjuntamente com o imposto devido e de acordo com a seguinte taxa:

Taxa de juros compensatórios = Taxa interbancária (MAIBOR 12 meses)* + 2 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.

8.5.2 Juros indemnizatórios

Art. 27 do RIRPS

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.

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

Taxa de juros indemnizatórios = Taxa interbancária (MAIBOR 12 meses) + 2 pontos percentuais

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

9. OBRIGAÇÕES DO SUJEITO PASSIVO

9.1 Obrigações de Pagamento

Nesta secção das obrigações de pagamento analisam-se as várias formas de pagamento do imposto, ou seja, quando este é pago a título de:

- Adiantamento, nomeadamente quando efectuados:
 - Retenções na fonte, ou
 - Pagamentos por conta;
- Pagamento final, no caso de:
 - Pagamento de taxas liberatórias sem opção pelo englobamento no rendimento líquido total;
 - Pagamento do IRPS anual liquidado com base na declaração de rendimentos, ou na liquidação efectuada pelos Serviços da Administração Tributária.

9.1.1 Retenções na fonte

Art. 29 do RIRPS

A retenção na fonte consiste numa dedução ao rendimento pago ou posto à disposição do beneficiário, que é efectuada pela entidade devedora desse rendimento. Assim, a entidade devedora assume o papel de substituto tributário ao efectuar a retenção de uma importância (que resulta da aplicação de uma taxa) e proceder a respectiva entrega nos cofres do Estado por conta do titular dos rendimentos.

As retenções na fonte podem ser efectuadas a título de pagamento por conta do imposto devido "a final" ou a título definitivo. No primeiro caso, o imposto retido é depois deduzido ao imposto anual devido, calculado com base nos elementos da Declaração de Rendimentos. No segundo caso, a retenção na fonte é efectuada de acordo com taxas liberatórias, libertando o sujeito passivo das obrigações declarativas ou de pagamento posterior por se tratar de uma tributação definitiva, salvo casos em que a lei permite a opção pelo englobamento.

9.1.1.1 Quem deve efectuar a retenção na fonte e sobre que rendimentos?

Art. 65 do CIRPS
Art. 30 a 32 do RIRPS

A retenção na fonte deve ser efectuada obrigatoriamente pelas seguintes entidades:

- Entidades devedoras de rendimentos de trabalho dependente, fixos ou variáveis, com excepção dos rendimentos provenientes de:
 - Pensões;

- Subsídios de residência ou equivalentes à utilização de casa de habitação fornecida pela entidade patronal, desde que não sejam certos e regulares¹;
- Utilização de viatura automóvel que gere encargos para a entidade patronal, quando exista acordo escrito entre o trabalhador ou membro do órgão social e a entidade patronal, sobre a imputação àquele da referida viatura automóvel, desde que não sejam certos e regulares;
- Gratificações auferidas pela prestação ou em razão da prestação do trabalho, quando não atribuídas pela respectiva entidade patronal.



As taxas de retenção na fonte para os rendimentos de trabalho dependente pagos em 2011, são as constantes das tabelas publicadas pelo Diploma Ministerial n.º221/2010 de 16 de Dezembro. Para anos diferentes deverão ser observadas as tabelas de retenção em vigor à data do pagamento dos rendimentos. Os procedimentos de retenção na fonte são abordados na secção 9.1.1.2.

- As entidades que disponham ou devam dispor de contabilidade organizada e sejam devedoras dos seguintes rendimentos de:
 - Capitais;
 - Prediais;
 - Propriedade intelectual ou industrial ou da prestação de informações respeitantes a uma experiência no sector industrial, comercial ou científico, auferidos por titulares originários;
 - Trabalho independente² ou de comissões pela intermediação na celebração de quaisquer contratos.



A taxa de retenção na fonte é de 20%, aplicável sobre os rendimentos líquidos. No caso dos rendimentos prediais, antes de aplicar a retenção na fonte, podem ser deduzidos aos rendimentos uma percentagem de 30% a título de despesas de manutenção e conservação.

- As entidades devedoras dos rendimentos sujeitos à taxa liberatória (ver taxas na secção 9.1.1.3);



Note-se que as entidades que paguem rendimentos de títulos nominativos ou ao portador a titulares residentes em território moçambicano, por conta de entidades não residentes a que possa imputar-se o pagamento, deve também efectuar a retenção na fonte. Estes rendimentos estão sujeitos à taxa liberatória de 20%.

¹ Relembra-se que o fornecimento de casas próprias da entidade patronal, localizadas no recinto do empreendimento, quando fornecidas aos trabalhadores ou membro do órgão social não é qualificado como rendimento para efeitos fiscais.

² Consideram-se rendimentos de trabalho independente, os correspondentes a pagamentos que tenham lugar em remuneração de trabalho técnico ou científico, exercido em regime livre, incluindo serviço de consultorias, estudos, pareceres e outros trabalhos ou actividades da mesma natureza, sempre que no seu desempenho predomine carácter científico, técnico ou artístico da respectiva profissão.

9.1.1.2 Quais os procedimentos de retenção na fonte dos rendimentos da 1ª categoria?

Para efeitos de retenção, a entidade patronal deverá solicitar ao sujeito passivo, no início do exercício de funções ou antes de ser efectuado o primeiro pagamento ou colocado à disposição, os dados indispensáveis relativos à sua situação pessoal e familiar, mediante o preenchimento do Modelo 11 (M/11). Este modelo deve ser preenchido em duplicado, sendo um destinado à entidade patronal e o outro a ser entregue em qualquer Direcção de Área Fiscal.

O Diploma Ministerial n.º109/2008, de 27 de Novembro, que entrou em vigor em 1 de Janeiro de 2009, veio aprovar o regime de retenções na fonte do IRPS e publicar as novas tabelas de taxas.

Relativamente às tabelas de retenção na fonte, é de salientar que deixou de haver distinção de taxas para o sector privado e sector público

O regime de retenção na fonte veio esclarecer alguns aspectos quanto ao:

- ao pagamento do imposto;
- situação pessoal e familiar;
- âmbito de aplicação das tabelas;
- mecanismo de retenção.

■ Pagamento do imposto:

O limite mínimo de liquidação referido em 9.1.3.2 não se aplica na determinação das retenções mensais, mas apenas na liquidação global dos rendimentos. Assim, se da aplicação da taxa constantes das tabelas resultar imposto inferior a 100 MT, o mesmo deve ser entregue nos cofres do Estado.

■ Situação pessoal e familiar:

As tabelas respeitantes a “casado” aplicam-se aos rendimentos auferidos por sujeitos passivos casados e não separados judicialmente de pessoas e bens, devendo-se aplicar as tabelas referentes a “não casados” aos restantes, incluindo os sujeitos passivos separados de facto.

■ Âmbito de aplicação das tabelas:

- A taxa de retenção na fonte deve ser aplicada sobre as remunerações mensais líquidas pagas ou postas à disposição dos seus titulares;
- As remunerações mensais incluem as remunerações fixas, acrescidas de quaisquer outras importâncias que tenham a natureza de rendimento do trabalho dependente;
- No caso de remunerações fixas relativas a períodos inferiores ao mês, considera-se como remuneração mensal a soma das importâncias atribuídas, pagas ou colocadas à disposição em cada mês;

- Os subsídios de férias e outros equiparáveis, bem como o 13º e 14º mês são sempre objecto de retenção autónoma, i.e., não são adicionados às remunerações mensais. Refira-se ainda que, quando os referidos subsídios são pagos fraccionadamente, deve ser retido em cada pagamento a parte proporcional do imposto.

■ **Âmbito de aplicação das tabelas:**

- Sempre que os titulares de rendimentos não fornecerem à entidade patronal os elementos respeitantes à sua situação pessoal e familiar, a entidade patronal aplicará as taxas constantes da tabela “não casado”, sem dependentes;
- O imposto resultante da aplicação das taxas de retenção na fonte é arredondado para a centena mais próxima.

9.1.1.3 Quais são os rendimentos sujeitos às taxas liberatórias?

Art. 57 do CIRPS

Como já referido, a retenção na fonte da taxa liberatória representa um pagamento definitivo do imposto, libertando o sujeito passivo, titular do rendimento, de qualquer obrigação de prestação de contas para com o Estado.

Contudo, nalguns casos, a lei permite ao sujeito passivo optar pelo englobamento do rendimento que foi sujeito à taxa liberatória, desde que, cumulativamente, este seja:

- obtido fora do âmbito do exercício de actividades empresariais e profissionais, e
- devido por entidades residentes.

Assim, sempre que o sujeito passivo opte pelo englobamento, o imposto retido transforma-se num pagamento por conta que será depois dedutível no imposto devido “a final”. Para efeito de englobamento, o sujeito passivo deverá solicitar à entidade devedora do rendimento uma declaração dos rendimentos pagos e retenções efectuadas.

Apresentam-se, no quadro seguinte, os rendimentos sujeitos às taxas liberatórias e os que opcionalmente podem ser englobados no rendimento total do sujeito passivo:

Rendimentos provenientes de:	Residentes	Não residentes
Acções (dividendos)	20% C/opção/englob.	20%
Trabalho dependente	TNL	20%
Prestação de serviços por conta própria	TNL	20%
Indemnizações conexas com a actividade empresarial ou profissional	TNL	20%
Cessão temporária de exploração de estabelecimento	TNL	20%
Subsídios ou subvenções conexas com a actividade empresarial ou profissional	TNL	20%
Lucros colocados à disposição dos associados ou titulares, incluindo adiantamentos por conta de lucros.	TNL	20%

MANUAL DO IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO DAS PESSOAS SINGULARES

Rendimentos provenientes de:	Residentes	Não residentes
Swaps	20% C/opção/englob.	20%
Capitais (não expressamente tributados por taxa diferente)	TNL	20%
Contratos de cessão ou utilização temporária de direitos da propriedade intelectual ou industrial ou a prestação de informações respeitantes a uma experiência adquirida no sector industrial, comercial ou científico, assistência técnica.	TNL	20%
Uso/concessão do uso de equipamento agrícola e industrial, comercial ou científico, quando não constituam rendimentos prediais e os provenientes da cedência de equipamentos e redes informáticas, incluindo a transmissão de dados ou disponibilização de capacidade informática instalada.	TNL	20%
Comissões por intermediação na celebração de quaisquer contratos	TNL	20%
Prestações de serviços realizadas ou utilizadas em Moçambique	TNL	20%
Títulos de dívida, nominativos ou ao portador, incluindo as obrigações, bem como os rendimentos de operações de reporte, cessões de crédito, contas de títulos com garantia de preço ou de outras operações similares	20%, C/opção/englob.	20%
Juros de depósito a prazo	10% C/opção/englob.	10%
Títulos cotados na Bolsa de Valores de Moçambique	10%	10%
Jogos de diversão social, tais como: lotarias, rifas, apostas mútuas, loto, bingo, sorteios, concursos	10%	10%
Profissões artísticas ou desportistas e outras profissões afins (ex: artistas de teatro, dança, variedades ou circo, actores de cinema e figurantes, músicos, cantores), excepto quando as remunerações sejam atribuídas de forma regular pelo exercício de actividade por conta de outrem	10%	10%

Legenda:

TNL: Taxa não liberatória

C/opção/englob.: Com opção pelo englobamento

Conforme se pode verificar, os rendimentos auferidos por não residentes à excepção dos prediais são sempre sujeitos à taxa liberatória.

9.1.1.4 Quando é que deve ser efectuada a retenção na fonte?

Art. 65 do CIRPS

As retenções na fonte devem ser efectuadas no acto do pagamento dos rendimentos, do vencimento, ainda que presumido, da sua colocação à disposição, da sua liquidação ou do apuramento do respectivo quantitativo, consoante os casos.

9.1.1.5 Onde e quando devem ser entregues as retenções 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 Modelo 19 (M/19).

9.1.1.6 Em caso de incorrecções nos montantes retidos, como proceder?

Art. 55 do RIRPS

Sempre que, por erro imputável à entidade devedora dos rendimentos, se verifiquem incorrecções nos montantes retidos, a mesma deve proceder à rectificação na primeira retenção seguinte após a detecção do erro, sem porém, ultrapassar o último período de retenção anual.

Não sendo possível fazer essa correcção, pode o sujeito passivo, substituto tributário ou seu representante proceder à reclamação ou impugnação nos termos e com os fundamentos estabelecidos no Regulamento do Contencioso das Contribuições e Impostos e na Lei n.º 2/2006, de 22 de Março.

9.1.1.7 Quais são as responsabilidades do substituto tributário?

Art. 67 do CIRPS

Como já referido, o substituto tributário é aquele que efectua as retenções na fonte e as entrega nos cofres do Estado, sendo assim responsável pelas importâncias retidas e não entregues, ficando neste caso o substituído desobrigado de qualquer responsabilidade no seu pagamento.

Contudo, não sendo efectuadas as retenções na fonte a título de pagamento por conta de imposto devido a final, cabe a responsabilidade:

- Originária, ao substituído (titular dos rendimentos) pelo imposto não retido;
- Subsidiária, ao substituto, estando este sujeito ao pagamento de juros compensatórios desde o termo do prazo de entrega das retenções até ao termo do prazo da apresentação da declaração pelo responsável originário ou até à data da entrega do imposto retido, se anterior.

Nos restantes casos, o substituído é apenas subsidiariamente responsável pelo pagamento da diferença entre as importâncias que deveriam ter sido retidas na fonte e as que efectivamente o foram.

9.1.2 Pagamentos por conta

Art. 66 do CIRPS
Art. 33 do RIRPS

Os sujeitos passivos com rendimentos da 2ª categoria são obrigados a efectuar 3 pagamentos por conta do imposto devido a final. Os pagamentos por conta representam na sua totalidade 80% do imposto pago no ano anterior proporcional ao peso dos rendimentos da 2ª categoria no englobamento, conforme fórmula seguinte:

$$\text{Pagamentos por conta} = 80\% \times \frac{(\text{rendimentos da 2ª categoria} \times 100)}{\text{total dos rendimentos englobados}} \times \text{IRPS devido do ano anterior}$$

Os pagamentos por conta devem ser efectuados em montantes iguais.

9.1.2.1 Onde é quando devem ser feitos os pagamentos por conta?

Os pagamentos por conta devem ser efectuados nas Direcções de Áreas Fiscais do domicílio fiscal do sujeito passivo até ao dia 20 de cada um dos meses de Junho, Setembro e Novembro, conjuntamente com a guia de pagamento Modelo 19 (M/19).

9.1.2.2 Podem os pagamentos por conta ser reduzidos ou deixar de ser efectuados?

Os sujeitos passivos podem efectivamente limitar os pagamentos por conta ou deixar de os efectuar quando prevêm que estes, conjuntamente com as retenções que lhes tenham sido efectuadas sobre os rendimentos da 2ª categoria, sejam iguais ou superiores ao imposto que será liquidado a final.

Contudo, sempre que se verifique, pela declaração de rendimentos do ano a que respeita o imposto, que, o sujeito passivo deixou de pagar uma importância superior a 20% da que, em condições normais, teria sido entregue, haverá lugar ao pagamento de juros compensatórios.

Os juros compensatórios são contados dia a dia desde o termo do prazo fixado para cada pagamento até à data da liquidação do imposto (ver fórmula na secção 8.5.1).

9.1.3 Pagamento do IRPS anual liquidado

9.1.3.1 Quais são os prazos de pagamento?

O IRPS deve ser pago até ao dia **31 de Maio**, do ano seguinte àquele a que respeitam os rendimentos, excepto nos seguintes casos:

Art. 28 e 34 do
RIRPS

- Quando a liquidação seja efectuada até 30 de Maio, com base na declaração de rendimentos (Modelo 10) apresentada até 30 de Abril pelo sujeito passivo que aufere outros rendimentos para além da 1ª categoria, o imposto devido deve ser pago até 30 de Junho;
- Na falta de apresentação da declaração dentro do prazo legal, o imposto liquidado deve ser pago até 31 de Agosto, acrescidos os juros compensatórios que se mostrarem devidos.

Resumindo-se no quadro seguinte:

Sujeitos Passivos	Prazos de entrega do Modelo 10	Prazos de Liquidação	Prazos de Pagamento
Com apenas rendimentos da 1ª categoria	De Janeiro a 31 de Março	30 de Abril	31 de Maio
Com outros rendimentos para além da 1ª categoria	De Janeiro a 30 de Abril	30 de Maio	30 de Junho
Na falta de entrega do Modelo 10		31 de Julho	31 de Agosto

Caso os prazos de liquidação não sejam respeitados por qualquer motivo pelos Serviços da Administração Tributária, o sujeito passivo é notificado para pagar o imposto no prazo de **30 dias a contar da notificação**.

9.1.3.2 Existe algum limite mínimo para efectuar o pagamento?

Art. 62 do CIRPS

Não há lugar ao pagamento do imposto se este for inferior a 100 MT, ainda que o apuramento resulte de uma liquidação adicional, reforma ou revogação de liquidação.

9.1.3.3 Qual o modelo a apresentar para pagamento do imposto?

Para pagamento do imposto deve ser apresentada a Guia de Pagamento – Modelo 19 (M/19).

9.1.3.4 Onde se paga o imposto?

Art. 35 do RIRPS

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 (ver secção 9.1.3.6), o imposto deve ser pago nas Recebedorias de Fazenda da instituição onde estiver pendente o processo executivo ou nos bancos autorizados.

9.1.3.5 Quais os meios de pagamento autorizados?

Art. 36 do RIRPS

O pagamento do imposto pode ser efectuado em dinheiro (meticais) 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.

9.1.3.6 Em que circunstâncias é efectuada a cobrança coerciva?

Art. 37 do RIRPS

Sempre que o sujeito passivo não pague o imposto nos prazos regulamentares, os Serviços da Administração Tributária procedem à cobrança coerciva que consiste na emissão de uma certidão de relaxe com base nos elementos de que dispõem.

Nos casos de substituição tributária, bem como nos casos em que o imposto deva ser autonomamente liquidado e entregue nos cofres do Estado, a Administração Tributária, independentemente do procedimento contravencional ou criminal que no caso couber, notifica as entidades devedoras para efectuarem o pagamento, no prazo de 30 dias, do imposto e dos juros compensatórios devidos.

9.2 Obrigações declarativas

9.2.1 Declaração de registo de pessoa singular

Todas as pessoas singulares com rendimentos sujeitos a qualquer imposto, ainda que dele isentos, são obrigadas a inscrever-se na Direcção da Área Fiscal competente apresentando em duplicado o Modelo 5 (M/05)¹.

Do registo decorre a atribuição pela Administração Tributária de um NUIT – Número Único de Identificação Tributária - que deve ser usado pelas pessoas singulares para todos os tributos.

Sempre que ocorra qualquer alteração relativa à situação pessoal ou familiar do sujeito passivo de IRPS, deve esta ser comunicada:

Art. 60 do RIRPS

- Na declaração de rendimentos respeitante ao ano da verificação dos factos;
- Em declaração de modelo oficial a apresentar durante o mês de Janeiro do ano seguinte àquela verificação, caso o sujeito passivo não esteja obrigado à apresentação da declaração de rendimentos.

O cancelamento do registo respeitante a não residentes é feito mediante a declaração da cessação de actividade em território moçambicano ou uma declaração de alienação das suas fontes de rendimento tributável nesse território, as quais devem ser apresentadas até ao final do mês seguinte ao da verificação desses factos.

9.2.2 Declaração de rendimentos

Art. 10 do RIRPS

Para efeitos de apuramento do IRPS, os sujeitos passivos devem anualmente apresentar uma única declaração de rendimentos (Modelo 10 – M/10) relativa aos rendimentos auferidos no ano anterior, devendo ser-lhe juntos:

- Os anexos e os documentos comprovativos dos rendimentos e das retenções na fonte (ver secção 10);
- No caso de permutas de acções em que não haja lugar a tributação:
 - Declaração donde conste descrição da operação de permuta de acções, data em que se realizou, identificação das entidades intervenientes, número, valor nominal e valor

¹ Art. 2 do Decreto 52/2003, de 24 de Dezembro – Regulamento do NUIT

de aquisição 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 houvesse tributação 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.

A declaração de rendimentos e seus anexos deve ser entregue em duplicado ou triplicado quando se trate de sujeitos passivos com rendimentos da 2ª Categoria.



Os anexos da declaração de rendimentos são:

- Anexo A1 – Rendimentos da 2ª categoria – Regime contabilidade organizada;
- Anexo A2 – Rendimentos da 2ª categoria – Regime simplificado de escrituração;
- Anexo A3 – Rendimentos da 2ª categoria – Regime simplificado de determinação de rendimento colectável;
- Anexo B – Rendimentos da 2ª categoria – Imputação de rendimentos – Transparência fiscal/ Herança indivisa;
- Anexo C – Rendimentos da 3ª categoria – Rendimentos de capitais e mais valias;
- Anexo D – Rendimentos da 4ª categoria – Rendimentos de Prediais;
- Anexo E – Rendimentos da 5ª categoria – Outros rendimentos e rendimentos obtidos no estrangeiro;
- Anexo F – Declaração do cabeça de casal ou administrador co-titular de herança indivisa;

Como já referido na secção 5.1.7, no caso dos sujeitos passivos casados e não separados judicialmente de pessoas e bens, só deve ser apresentada uma única declaração pelos dois cônjuges ou por um deles, se o outro for incapaz ou ausente, englobando:

Art. 16 e 17 do RIRPS

- Todos os rendimentos próprios de cada um dos cônjuges;
- Os rendimentos comuns;
- Rendimentos dos dependentes.

No caso de sujeitos passivos divorciados ou separados de facto, cada um dos cônjuges pode apresentar declaração dos seus próprios rendimentos e a parte dos rendimentos comuns, se os houver, bem como os rendimentos dos dependentes a seu cargo. Contudo, para efeitos de apuramento do IRPS dos sujeitos passivos separados de facto, deve-se observar o seguinte:

Art. 12 do RIRPS

- Cada um dos cônjuges tem direito à dedução de 1.500 MT relativa à situação pessoal do sujeito passivo;
- Não é aplicável o quociente conjugal.

Em caso de falecimento de um dos cônjuges durante o ano a que o imposto diz respeito, deve o cônjuge sobrevivente englobar os rendimentos auferidos pelo agregado familiar, aplicando-se para efeitos de apuramento do imposto o regime dos sujeitos passivos casados e não separados judicialmente de pessoas e bens caso o óbito ocorra durante o segundo semestre.

Sempre que ocorra o falecimento de qualquer pessoa, os rendimentos relativos aos bens transmitidos e correspondentes ao período posterior à data do óbito são englobados pelas pessoas que os passaram a auferir. Na falta de partilha os rendimentos são imputados aos herdeiros segundo a sua quota ideal nos referidos bens.

9.2.2.1 Quando é que é dispensada a entrega da declaração?

Art. 11 do RIRPS

A entrega da declaração de rendimentos é dispensada para os sujeitos passivos que, no ano a que o imposto respeita, apenas auferiram rendimentos:

- tributados pelas taxas liberatórias, à excepção de rendimentos de acções, e não optem, quando legalmente permitido, pelo seu englobamento;
- da 1ª categoria no valor igual ou inferior a 100.000 MT, desde que estes rendimentos tenham sido sujeitos pela totalidade à retenção na fonte do correspondente IRPS.

9.2.2.2 Quais são prazos de entrega da declaração?

Art. 13 e 15 do RIRPS

Os prazos para a entrega da declaração de rendimentos são:

Sujeitos Passivos	Prazos de entrega do Modelo 10
Com apenas rendimentos da 1ª categoria	De Janeiro a 31 de Março
Com outros rendimentos para além da 1ª categoria	De Janeiro a 30 de Abril
Todos	30 dias após a ocorrência de qualquer facto que determine a alteração dos rendimentos já declarados (1)

(1) Exemplo: Quando seja determinado por decisão judicial a afectação de determinado rendimento ao sujeito passivo ou a determinação do seu valor, deverá ser apresentada nova declaração, caso essa já tenha sido entregue, no prazo de 30 dias após a referida decisão.

9.2.2.3 Qual é o local de entrega da declaração?

Art. 14 e 60 do RIRPS

As declarações e demais documentos devem ser entregues na Direcção de Área Fiscal competente do domicílio fiscal do sujeito passivo.

O Código prevê ainda que o cumprimento das obrigações declarativas possa ser efectuado através dos meios disponibilizados no sistema de transmissão electrónica de dados.

9.2.3 Declaração de inscrição, alterações e cessação de actividade

Art. 38 do RIRPS

As pessoas singulares que iniciem uma actividade susceptível de produzir rendimentos da 2ª categoria devem apresentar as declarações de inscrição, alterações e cessão da actividade.

9.2.3.1 Qual é a finalidade da Declaração de Início de Actividade e quando entregar?

Esta declaração corresponde a um impresso de modelo oficial (M/01) que deve ser preenchido pelo sujeito passivo, com o propósito de dar a conhecer à Administração Tributária a sua actividade.

O Modelo 1 deve ser apresentado, em triplicado, no prazo de 15 dias antes do início de actividade, na Direcção de Área Fiscal onde tiverem a sua sede, direcção efectiva ou o estabelecimento estável em que estiver centralizada a contabilidade.

9.2.3.2 Qual é a finalidade da Declaração de Alterações e quando entregar?

Esta declaração corresponde a um impresso de modelo oficial (M/03) a ser preenchido pelo sujeito passivo, com a finalidade de informar a Administração Tributária de qualquer alteração aos elementos constantes da declaração de início de actividade, nomeadamente:

- Domicílio Fiscal e outros contactos;
- Actividade;
- Opção pelo regime contabilístico.

O Modelo 3 deve ser apresentado no prazo de 15 dias a contar da alteração, na Direcção de Área Fiscal onde tiverem a sua sede, direcção efectiva ou o estabelecimento estável em que estiver centralizada a contabilidade.

9.2.3.3 Qual é a finalidade da Declaração de Cessação e quando entregar?

Art. 40 do RIRPS

Esta declaração corresponde a um impresso de modelo oficial (M/04) a ser preenchido pelo sujeito passivo, com a finalidade de informar à Administração Tributária da cessação ou da desistência de iniciar a actividade.

O Modelo 4 deve ser apresentado no prazo de 30 dias a contar da data da cessação da actividade, na Direcção de Área Fiscal onde tiverem a sua sede, direcção efectiva ou o estabelecimento estável em que estiver centralizada a contabilidade.

Para o efeito, considera-se verificada a cessação da actividade:

- no caso de actividades comerciais ou industriais, quando:
 - deixem de praticar-se habitualmente actos de natureza comercial ou industrial, se não houver imóveis afectos ao exercício da actividade;
 - termine a liquidação das existências e a venda dos equipamentos, se os imóveis afectos ao exercício da actividade pertencerem ao dono do estabelecimento;

- se extinga o direito ao uso e fruição dos imóveis afectos ao exercício da actividade ou lhe seja dado outro destino, quando tais imóveis não pertençam ao sujeito passivo;
 - seja partilhada a herança indivisa de que o estabelecimento faça parte, mas sem prejuízo do disposto nas alíneas anteriores;
 - se dê a transferência, a qualquer outro título, da propriedade ou da exploração do estabelecimento.
- no caso de actividades agrícolas, silvícolas ou pecuárias, quando deixe de ser exercida a actividade e tenha terminado a liquidação das existências e a transmissão dos equipamentos ou a afectação destes a outras actividades.

9.2.4 Declaração anual de informação contabilística e fiscal

Art. 39 do RIRPS

Os sujeitos passivos com rendimentos da 2ª categoria devem ainda entregar anualmente uma declaração de informação contabilística e fiscal (Modelo 20 – M/20) relativa ao ano anterior, quando:

- possuam ou sejam obrigados a possuir contabilidade organizada; ou
- estejam obrigados à apresentação de qualquer dos anexos que dela fazem parte integrante.

A declaração de informação contabilística e fiscal, deve ser apresentada com os documentos a seguir indicados, podendo, se o desejarem, entregar em formato electrónico:

- A Declaração de compromisso de honra do técnico de contas autenticada pelo Director de Área Fiscal;
- Balancetes analíticos antes e após apuramento do resultado do exercício;
- Balanço de modelo previsto no Plano Geral de Contabilidade;
- Listagem dos beneficiários dos donativos concedidos;
- Mapa demonstrativo da determinação de resultados em relação a obras de carácter plurianual, prevista no artigo 19 do Código do IRPC;
- Mapa de modelo oficial das reintegrações e amortizações contabilizadas;
- Mapa de modelo oficial das provisões.

O modelo 20 deve ser apresentado até ao último dia útil do mês de Junho, em triplicado, na Direcção de Área Fiscal do contribuinte.

9.2.5 Nomeação de representantes

Art. 51 do RIRPS

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 e garantir o cumprimento dos seus deveres fiscais.

Estes, devem ser nomeados:

- pelos não residentes que obtenham rendimentos sujeitos a IRPS, e
- pelos sujeitos passivos residentes que se ausentem de Moçambique por um período superior a seis meses.

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.

9.2.6 Requisitos e procedimentos na entrega das declarações

Art. 58 a 60 do RIRPS

As declarações devem ser sempre assinadas pelos sujeitos passivos ou pelos seus representantes legais ou por gestor de negócios, devidamente identificados, sem prejuízos de serem recusadas.

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 obrigado entregar cópia do mesmo para ser carimbado, como comprovativo de recebimento.

Refira-se ainda que, as declarações ou outros documentos podem ser apresentados em qualquer serviço da Administração Tributária e ser remetidas via correio, sob registo postal, acompanhados de um sobrescrito, devidamente endereçado à respectiva área fiscal, para a devolução imediata dos duplicados. Neste caso, considera-se a data de entrega, a data constante do carimbo dos Correios de Moçambique ou a data do registo.

9.3 Obrigações comprovativas dos elementos das declarações

Art. 50 do RIRPS

Sempre que exigido pela Administração Tributária, os sujeitos passivos, ou seus representantes devem apresentar os documentos comprovativos dos rendimentos auferidos, das deduções e abatimentos e de outros factos ou situações mencionadas nas declarações.

Esta obrigação mantém-se durante os cinco anos seguintes àquele a que respeitem os documentos.

O extravio dos referidos documentos comprovativos por motivo não imputável ao sujeito passivo não o impede de utilizar outros elementos de prova daqueles factos.

9.4 Obrigações contabilísticas

Os sujeitos passivos enquadrados na 2ª categoria 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.

Relativamente aos regimes contabilísticos e determinação do rendimento colectável, o Código do IRPS estabelece que:

Art. 33 e 72 a 74 do CIRPS

- os titulares de rendimentos da 2ª categoria, cujo o volume de negócios do ano anterior seja superior a 2.500.000 MT, são obrigados a dispor de **contabilidade organizada**. Note-se que, independentemente do volume de negócios pode o sujeito passivo optar por este regime;
- os sujeitos passivos que exercem qualquer actividade comercial ou industrial e não sejam obrigados a dispor de contabilidade organizada podem optar pelo o **regime simplificado de escrituração**;
- os titulares de rendimentos da 2ª categoria que, não tenham optado pelo regime de contabilidade organizada ou pelo regime simplificado de escrituração e apresentem no exercício anterior um volume de negócios inferior ou igual a 2.500.000 MT ficam abrangidos pelo **regime simplificado de determinação do rendimento colectável**.

9.4.1 Regime de Contabilidade Organizada

Neste regime contabilístico os sujeitos passivos estão obrigados à aplicação do PGC-PE ou PGC-NIRF¹ e aos preceitos nele estabelecidos.

Neste regime, os sujeitos passivos são obrigadas a possuir os seguintes livros de registo contabilístico:

- Livros de diário e de inventário e balanços;

Foi publicado por despacho de 9 de Março de 2011, a regulamentação do processamento dos referidos livros obrigatórios através de meios informáticos. 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**

¹ PGC-PE- Plano Geral de Contabilidade que se aplica às Pequenas empresas aprovado pelo Decreto nº 70/2009 de 22 de Dezembro. Este Diploma entrou em vigor a 1 de Janeiro de 2011.
PGC-NIRF – Plano Geral de Contabilidade baseado nas Normas Internacionais de Relato Financeiro que se aplica às empresas de Grande e Média dimensão aprovado pelo Decreto nº 70/2009 de 22 de Dezembro. Este Diploma entrou em vigor a 1 de Janeiro de 2010 para as empresas de Grande dimensão e 1 de Janeiro de 2011 para as empresas de Média dimensão.

antes do início do exercício fiscal em passará a utilizar esse meio de escrituração, excepto para os sujeitos passivos que estejam no início de actividade, em que o prazo é de 30 dias a contar da data declarada do início de actividade.

- Livro de actas da assembleia geral, administração e de órgão de fiscalização, quando aplicável;
- Livro de registo de encargos e garantias.

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

- 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.

9.4.2 Regime Simplificado de Escrituração

Neste regime, os sujeitos passivos são obrigadas a possuir os seguintes livros de registo contabilístico:

- Livro de registo de compras de mercadorias e /ou livros de registos de matérias-primas e de consumo;
- Livro de registo de vendas de mercadorias e /ou livros de registos 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.

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.

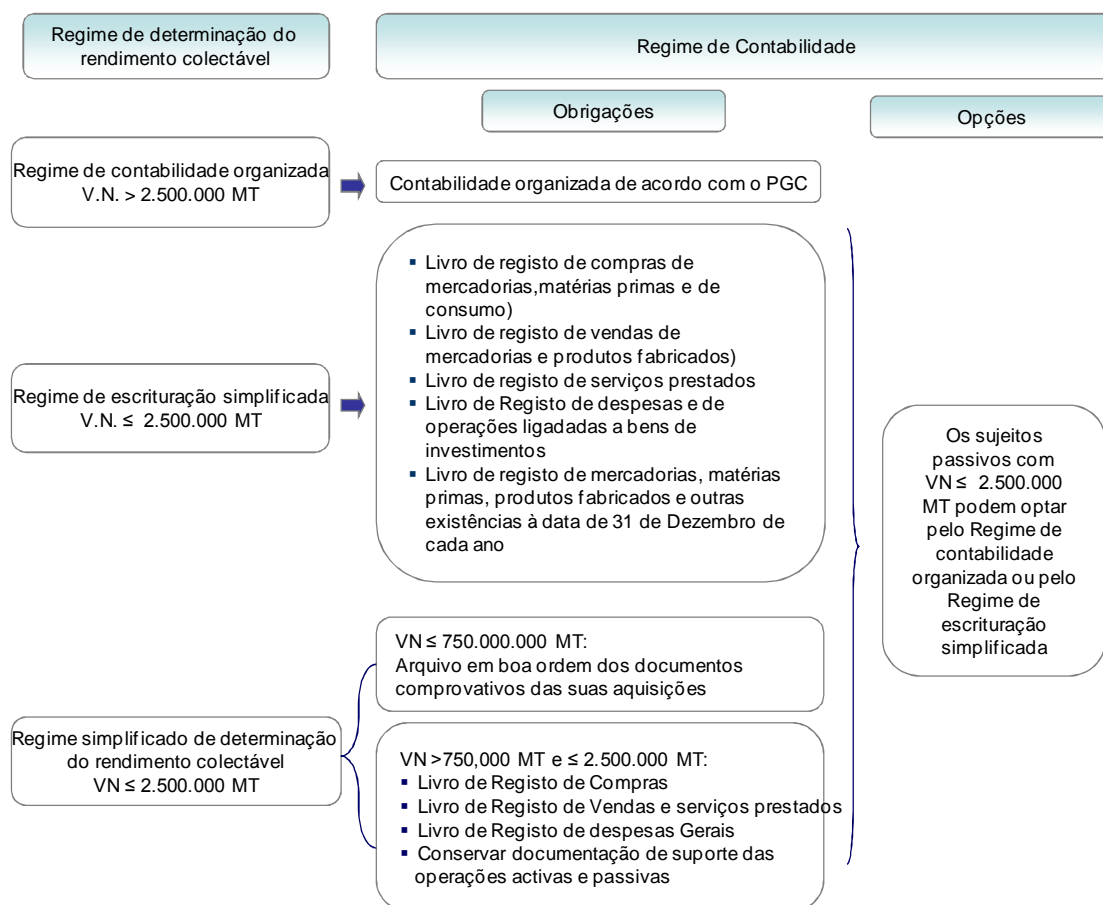
9.4.3 Regime simplificado de determinação do rendimento colectável

O Código do IRPS, para este regime, nada estabelece quanto as obrigações contabilísticas, no entanto, devemos observar as disposições do Código do IVA.

De acordo com o Código do IVA, os sujeitos passivos cujo o volume de negócios seja inferior ou igual 2.500.000 MT, enquadram-se nos seguintes Regimes Especiais de Tributação, sendo as obrigações contabilísticas diferenciadas para cada regime:

- **Regime de Isenção** - para contribuintes com um volume de negócios anual igual ou inferior a 750.000 MT - obrigação de manter em boa ordem e exibir sempre que lhes for solicitado os documentos comprovativos das suas aquisições;
- **Regime de Tributação Simplificada** - para um volume de negócios anual superior a 750.000 MT e igual ou inferior a 2.500.000 MT - obrigação de possuir determinados livros de registo e a respectiva documentação de suporte. Note-se que os referidos livros são semelhantes aos exigidos para o Regime Simplificado de Escrituração exigidos no CIRPS.

Apresenta-se esquematicamente as obrigações e opções contabilísticas de que o contribuinte dispõe face ao regime de determinação de determinação do rendimento colectável



9.4.4 Centralização da contabilidade

Art. 43 do RIRPS

A contabilidade ou a escrituração dos livros deve estar centralizada no domicílio fiscal ou estabelecimento estável ou instalação do sujeito passivo, situados em território moçambicano, devendo no caso de tratar-se de uma instalação, mencionar-se a sua localização na declaração de registo ou na declaração periódica de rendimentos.



Os livros de escrituração, bem como todos os documentos relacionados com actividade do sujeito passivo, devem ser conservados em boa ordem durante os **dez anos** civis subsequentes.

9.4.5 Emissão de recibos e facturas

Art. 41 do RIRPS

Os titulares dos rendimentos da 2ª categoria, independentemente do regime de determinação do rendimento colectável, são obrigados a:

- **Passar recibo**, em impresso de modelo oficial, **de todas as importâncias recebidas** dos seus clientes a qualquer título;
- **Emitir factura ou documento equivalente** por cada transmissão de bens, prestação de serviços ou outras operações efectuadas, e a emitir documento de quitação de todas as importâncias recebidas. Contudo, o Código do IRPS prevê a dispensa de obrigações de facturação nas condições estabelecidas no Código do IVA, devendo os sujeitos passivos observar as disposições dele constantes.

Ficam dispensados destas obrigações os sujeitos passivos que obtenham rendimentos decorrentes da prática de actos isolados, relacionados com qualquer actividade comercial, industrial, agrícola, silvícola ou pecuária, sem prejuízo de deverem emitir recibo de quitação das importâncias recebidas.

9.5 Perguntas frequentes



Como corrigir as retenções efectuadas que foram calculadas com base em tabelas de retenções na fonte não actualizadas?

As retenções na fonte devem ser efectuadas com base nas tabelas que vigoram no ano em que os rendimentos são pagos ou postos à disposição. Sempre que haja incorrecções imputadas à entidade devedora dos rendimentos no cálculo da retenção na fonte, as rectificações deverão ser efectuadas na primeira retenção seguinte após a detecção do erro, sem contudo, ultrapassar o último período de retenção anual.

2 Quem não esteve sujeito a retenções na fonte por não atingir os mínimos tributáveis constantes das tabelas deve apresentar a declaração de rendimentos – M/10?

Sim. Sempre que os rendimentos auferidos sejam sujeitos a IRPS, mesmo que não tenham sido objectos de retenção na fonte, esses rendimentos devem ser declarados. Recorda-se que a entrega da declaração de rendimento só está dispensada quando no ano a que o imposto respeita, os sujeitos passivos apenas auferiram rendimentos:

- tributados pelas taxas liberatórias, à excepção de rendimentos de acções, e não optem, quando legalmente permitido, pelo seu englobamento;
- da 1ª categoria no valor igual ou inferior a 100.000 MT, desde que estes rendimentos tenham sido sujeitos pela totalidade à retenção na fonte do correspondente IRPS.

3 Num agregado familiar em que um sujeito passivo é trabalhador dependente e outro sujeito passivo é independente, quando é que se deve entregar a declaração de rendimentos?

Sempre que existam rendimentos que não sejam exclusivamente da 1ª categoria, a declaração de rendimentos deve ser entregue até 30 de Abril.

4 Em 2008, auferi exclusivamente rendimentos da 1ª categoria, mas também estou registada na 2ª categoria, neste caso quais são os prazos de entrega da declaração de rendimentos?

O facto de estar colectada na 2ª categoria e não auferir rendimentos num determinado ano, não dispensa a entrega do respectivo anexo (A1, A2, A3 ou B) da declaração de rendimentos. Assim, se o sujeito passivo não prevê continuar essa actividade deve cessá-la formalmente através da declaração de cessação da actividade (M/04).

Assim, o prazo de entrega da declaração de rendimentos é de Janeiro a 30 de Abril.

10. OBRIGAÇÕES DAS ENTIDADES DEVEDORAS DE RENDIMENTOS E OUTRAS

As entidades devedoras de rendimentos que estejam obrigadas a efectuar a retenção, total ou parcial, do imposto, à excepção das retenções na fonte de natureza liberatória, são obrigadas a:

Art. 44 do RIRPS

- Possuir registo actualizado das pessoas credoras desses rendimentos do qual constem, o nome, número fiscal e respectivo código, bem como a data e valor de cada pagamento, independentemente se os rendimentos foram sujeitos ou não a retenção, incluindo os rendimentos em espécie;
- Entregar aos sujeitos passivos, **até 20 de Janeiro de cada ano**, uma declaração dos rendimentos atribuídos, incluindo os rendimentos em espécie, se aplicável, e das retenções na fonte, bem como as deduções a que eventualmente haja lugar, referentes ao ano anterior;
- Entregar à Administração Tributária fisicamente ou em suporte informático o modelo 20H¹, relativa àqueles rendimentos, em triplicado, durante os meses de Janeiro a Março, de cada ano.

Note-se que, para efeitos de cumprimento destas três obrigações, os rendimentos devidos que, nos termos da lei, não foram objecto de retenção na fonte devem ser individualizados.

No caso de pagamento de rendimentos sujeitos à taxa liberatória, as entidades devedoras dos rendimentos são obrigadas a:

Art. 44 e 45 do RIRPS

- Entregar aos sujeitos passivos residentes, sempre que estes o solicitem para efeitos de englobamento, uma declaração dos rendimentos atribuídos, **até 20 de Janeiro de cada ano**. Neste caso, ficam as entidades devedoras dos rendimentos obrigadas a cumprir com o disposto acima quanto a possuir o registo das pessoas credoras e quanto à entrega à Administração Tributária da declaração daqueles rendimentos.
- Entregar à Administração Tributária, **durante os meses de Janeiro a Março** de cada ano, uma declaração, em triplicado, relativa aos rendimentos pagos a sujeitos passivos não residentes, em impresso de modelo a aprovar ou em suporte informático².
- Entregar à Administração Tributária, **durante os meses de Janeiro a Março** de cada ano, uma declaração, em triplicado, relativa aos rendimentos pagos cujos titulares beneficiam de isenção, dispensa de retenção ou redução de taxa. Neste caso, ficam as entidades devedoras dos rendimentos obrigadas a possuir registo actualizado dos titulares desses rendimentos em conformidade com o seu regime fiscal, bem como os documentos comprovativos da isenção, da dispensa de retenção na fonte ou de redução de taxa.



As entidades devedoras de rendimentos sujeitos a IRPS e pagos a não residentes não podem realizar transferências para o estrangeiro sem que se mostre pago ou assegurado o imposto que for devido.

¹ O Modelo 20 H (M/20 H) foi aprovado pelo Despacho de 5 de Agosto de 2009

² O modelo em vigor à data deste manual é o Modelo 20 I (M/20 I) – aprovado pelo Diploma Ministerial n.º113/2006, de 31 de Maio.

As entidades que recebam dos sujeitos passivos quaisquer importâncias susceptíveis de dedução ou abatimento nos rendimentos daqueles são obrigadas a entregar documento comprovativo até **30 Janeiro do ano** seguinte em que os pagamentos foram efectuados (ex: juros pagos a instituições de crédito).

Art. 46 do RIRPS

Refira-se ainda que as seguintes entidades são obrigadas a prestar informações à Administração Tributária:

- Seguradoras;
- Notários e conservadores;
- Sociedades corretoras e sociedades financeiras de corretagem;

■ Seguradoras:

Art. 46 do RIRPS

As empresas de seguros devem prestar informações à Administração Tributária, **até 30 de Junho** de cada ano, em impresso de modelo aprovado oficialmente ou por suporte informático, relativamente ao exercício anterior.

A informação deverá contemplar os seguros de vida, resgates de apólices de seguros de grupo e resgates ou adiantamentos de apólices de seguros individuais efectuados antes de terem decorrido cinco anos após a sua constituição, fazendo menção:

- do número da apólice e as datas de constituição do seguro, do seu resgate ou adiantamentos;
- da identificação fiscal da entidade que constituiu o seguro e da entidade que beneficiou do resgate ou adiantamentos;
- do montante total dos prémios pagos durante a vigência da respectiva apólice.

■ Notários e conservadores:

Art. 47 do RIRPS

Os notários e conservadores são obrigados a enviar à Administração Tributária **até ao dia 15 de cada mês**, mediante impresso de modelo aprovado oficialmente ou por suporte informático, a relação de:

- os actos praticados nos seus cartórios e conservatórias;
- as decisões transitadas em julgado no mês anterior dos processos a seu cargo.

que sejam susceptíveis de produzir rendimentos sujeitos a IRPS

■ Sociedades corretoras e sociedades financeiras de corretagem:

Art. 48 do RIRPS

As sociedades corretoras, as sociedades financeiras de corretagem e outras instituições financeiras devem comunicar à Administração Tributária, **até ao final do mês de Fevereiro** de cada ano, relativamente a cada sujeito passivo, mediante modelo aprovado oficialmente ou por suporte informático:

- O número total de acções e outros valores mobiliários alienados com a sua intervenção, bem como o respectivo valor;
- O número de contratos de instrumentos financeiros derivados, bem como o respectivo valor, adquiridos ou vendidos com a sua intervenção e, bem assim, aqueles em que se verifiquem situações de vencimento ou outras formas de extinção do contrato.

10.1 Perguntas frequentes

1

Devem as entidades patronais emitir uma declaração de rendimentos por cada trabalhador?

Sim. As entidades patronais devem entregar a todos os seus trabalhadores até dia 20 de Janeiro de cada ano uma declaração dos rendimentos atribuídos, incluindo os rendimentos em espécie, se aplicável, e das retenções na fonte, bem como as deduções a que eventualmente haja lugar, referentes ao ano anterior. Esta declaração deverá ser junta à declaração de rendimentos do sujeito passivo.

2

Em 2008, Ricardo arrendou uma casa a um banco que efectuou retenções sobre as rendas pagas. Deve o banco entregar uma declaração dos rendimentos pagos e retidos?

Sim. Tal como nas outras categoriais de rendimentos, as entidades devedoras de rendimentos prediais que tenham contabilidade organizada devem entregar ao sujeito passivo, até ao dia 20 de Janeiro de cada ano, uma declaração relativa aos rendimentos pagos e retenções efectuadas. O Ricardo deverá apresentar esta declaração conjuntamente com a sua declaração de rendimentos.

11. REEMBOLSO DO IRPS

O reembolso do IRPS consiste na restituição, por parte do Estado, ao sujeito passivo do imposto que este tiver pago em excesso.

O reembolso do IRPS é regulamentado pelo respectivo Código do IRPS e Regulamento do Reembolso do IRPS e IRPC aprovado pelo Diploma Ministerial nº 82/2005, de 20 de Abril, conjugado com o Diploma Ministerial nº 80/2008, de 10 de Setembro.

11.1 Crédito do imposto

Art 63 do CIRPS
Art 1 e 9 do RR

11.1.1 Quando é que o sujeito passivo tem o direito ao reembolso?

Sempre que na liquidação do imposto seja apurada uma diferença a seu favor (crédito), calculada entre o imposto devido a final e o que tiver sido entregue nos Cofres do Estado em resultado de retenção na fonte ou de pagamentos por conta e, que este valor seja superior a 100 MT (limite mínimo).

11.1.2 Quais são as opções de que dispõe o sujeito passivo quanto ao valor em crédito?

Apurada a existência de crédito de imposto, o sujeito passivo tem duas opções:

- **Reembolso do valor em crédito**, mediante indicação na própria Declaração de Rendimentos (M/10) ou em nota à Administração Tributária de que pretende o recebimento do reembolso, ou
- **Reporte do valor em crédito para anos seguintes**, esta opção fica implícita, desde que o sujeito passivo não opte expressamente pelo recebimento do reembolso.

11.1.3 Como proceder em caso de opção pelo reembolso?

As Direcções das Áreas Fiscais, aconselham o sujeito passivo a, para além, de fazer a opção na própria Declaração de Rendimentos (M/10), solicitar o reembolso, expressamente, à Autoridade Tributária, mediante requerimento dirigido ao Director dos Serviços de Gestão Tributária, Cobrança e Reembolsos da Direcção Geral de Impostos e entregar na Direcção da Área Fiscal competente.

O requerimento deve conter a seguinte informação:

- Identificação do sujeito passivo: nome, NUIT, estado civil e composição do agregado familiar a seu cargo (indicando os respectivos nomes e NUIT);
- Identificação da conta bancária: Banco, Agência, Nº da Conta, NIB, nome do titular da conta (no caso de opção pela modalidade de pagamento por transferência conta a conta).

E, como anexos, cópias dos seguintes documentos respeitantes ao ano a que diz respeito o pedido de reembolso:

- Declaração de Rendimentos (M/10) e seus anexos, nomeadamente os seguintes:
 - Declaração da(s) entidade(s)¹ que procederam à retenção na fonte do imposto devido sobre importâncias pagas ao sujeito passivo, correspondentes a rendimentos em dinheiro e/ou em espécie que lhe hajam sido atribuídos durante ano a que respeita a Declaração de Rendimentos;
 - Adicionalmente à referida Declaração a Administração Tributária tem vindo a solicitar cópia do Modelo M/20H².
- Comprovativos de pagamentos (Guias de Pagamento M/19 IRPS) por conta e de outros pagamentos efectuados nos cofres do Estado, se for caso disso.

11.1.4 Restituição Oficiosa do imposto:

Art. 63 do CIRPS

A restituição ao sujeito passivo do crédito do imposto deve ser efectuada até ao fim do terceiro mês seguinte ao termo do prazo previsto pelo Regulamento do IRPS para o pagamento relativo ao ano anterior, isto é:

Sujeitos Passivos	Termo do Prazo de Pagamento do Imposto	Termo do Prazo de Pagamento dos Reembolsos
Com apenas rendimentos da 1ª categoria	31 de Maio	31 de Agosto
Com outros rendimentos para além da 1ª categoria	30 de Junho	30 de Setembro
Na falta de entrega do Modelo 10	31 de Agosto	30 de Novembro

Serão devidos juros indemnizatórios, se estes prazos não forem cumpridos por motivos imputáveis aos serviços.

11.2 Procedimentos preliminares da Autoridade Tributária

Art. 2 do RR

Na fase preliminar ao pagamento de reembolsos, os processos são analisados e verificados pela Administração Tributária, visando aferir a legitimidade dos pagamentos declarados pelo sujeito passivo e a existência de eventuais dívidas respeitantes a IRPS, designadamente:

- Realização das retenções na fonte declaradas pelo contribuinte;
- Entrega nos cofres do Estado de pagamentos por conta e qualquer outro pagamento;
- Existência ou não de dívidas de IRPS respeitantes a anos anteriores;

¹ Declaração devida aos sujeitos passivos de IRPS, até 20 de Janeiro de cada ano, comprovativa de rendimentos obtidos no ano anterior, emitida pelos sujeitos passivos devedores desses rendimentos e obrigados a efectuar retenções na fonte conforme alínea b) do nº 1 do art. 44 do Regulamento do IRPS.

² Do M/20H consta a informação relativa ao tipo de rendimentos e retenções praticadas, bem como, a identificação dos titulares dos rendimentos com natureza de pagamento por conta do imposto devido a final.

- Existência ou não de dívidas de importâncias retidas e não entregues. Existindo dívidas desta natureza, se estas, se encontram em fase de cobrança coerciva ou a serem pagas em prestações.

No caso de existência de dívidas relativas ao IRPS, o sujeito passivo será notificado do montante do reembolso a que tem direito e do montante total das dívidas existentes. O reembolso não poderá ser efectuado sem que a importância a reembolsar seja aplicada primeiramente no pagamento total ou parcial daquelas dívidas e respectivos acréscimos legais.

Caso o montante a reembolsar seja superior ao da dívida, será, então, o remanescente reembolsado ao sujeito passivo.

11.3 Causas de indeferimento

Art. 10 do RR

Os pedidos de reembolso serão indeferidos quando, tendo sido solicitados, não forem facultados pelo sujeito passivo os comprovantes dos pagamentos referidos em 11.2 ou 11.1.3.

No entanto, devido à morosidade verificada no tratamento dos reembolsos, o Diploma Ministerial n.º80/2008, de 10 de Setembro, veio agilizar o processo de análise e decisão de pedidos apresentados nos anos de 2005, 2006 e 2007, ao estabelecer como base comprovativa a Declaração emitida pelas entidades que procederam à retenção na fonte, quando reunidos os restantes requisitos legais e a Administração Tributária não disponha do M/20H em condições que lhe permitam a aferição célere da legitimidade do pedido de reembolso.

11.4 Formas de pagamento dos reembolsos

Art. 3 do RR

Os pagamentos dos reembolsos podem ser efectuados pelos seguintes meios:

- Por transferência bancária, sempre que o sujeito passivo tenha indicado os dados necessários na declaração anual de rendimentos, ou
- Por cheque sacado sobre a conta de depósito à ordem da titularidade dos Serviços Centrais da DGI. Os cheques serão nominativos, cruzados, e terão aposto o respectivo prazo de validade (60 dias).

11.5 Reembolsos fora de prazo

Art. 6 do RR

Decorrido o prazo de validade dos cheques sem que os mesmos tenham sido levantados ou venham devolvidos pelo correio, caberá ao sujeito passivo, no prazo de 5 anos contados da data da liquidação, requerer ao Director Geral da Administração Tributária dos Impostos o reembolso a que tenha direito e indicar a forma de pagamento pretendida.

Nestas condições os reembolsos serão processados no prazo de 90 dias contados a partir da data de entrada do pedido nos Serviços, não havendo lugar ao pagamento de juros pelo atraso na sua efectivação.

12. 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.

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.

Art. 53 do RIRPS

Constituem garantias gerais dos sujeitos passivos as seguintes, nos termos do artigo 50 da Lei n.º2/2006, de 22 de Março:

“....

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.”*

O direito de reclamar ou impugnar a liquidação é uma das garantias jurídicas do sujeito passivo.

Art. 55 do RIRPS

Em sede de IRPS, têm legitimidade não só os sujeitos passivos, como os seus representantes e as pessoas solidárias ou subsidiariamente responsáveis pelo pagamento do imposto para reclamar contra a respectiva liquidação ou impugná-la, nos termos e com os fundamentos estabelecidos no Regulamento do Contencioso das Contribuições e Impostos e na Lei n.º 2/2006, de 22 de Março.

A impugnação judicial tem a natureza de um recurso e visa a anulação, total ou parcial, do acto tributário.

13. REGIME GERAL DAS INFRAÇÕES TRIBUTÁRIAS

Dc 46/2006 de 26 Dezembro

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 IRPS.

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;

MANUAL DO IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO DAS PESSOAS SINGULARES

- 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 de 1,250,000 MT	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 início, 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

MANUAL DO IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO DAS PESSOAS SINGULARES

Continuação ..

Infracções 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
Falta de declaração s/ rendimentos ou ganhos associados a valores mobiliários realizados sem a intervenção de notários, conservadores e seguradoras (art 46 e 47 do RIRPS)	6,500	650,000		34
Inexistencia de prova da apresentação da declaração (art 46 e 47 do RIRPS)	6,500	650,000		35
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 autorização (art. 21 RIVA)	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

14. LISTA DA LEGISLAÇÃO APLICÁVEL AO IRPS

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 contrário.

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.

Lei nº 20/2009, de 10 de Setembro

Altera a Lei nº 34/2007, de 31 de Dezembro.

Decreto nº 9/2008, de 16 de Abril

Aprova o Regulamento do Código IRPC e revoga toda a legislação em contrario.

Decreto nº 68/2009, de 11 de Dezembro

Altera o Regulamento do Código IRPC aprovado pelo Decreto nº 9/2008, de 16 de Abril.

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.

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 221/2010 de 16 de Dezembro

Aprova as tabelas de retenção na fonte do IRPS, sobre o rendimento do trabalho dependente e pensões (em vigor desde 1 de Janeiro de 2011).

Diploma Ministerial nº 109/2008 de 27 de Novembro

Aprova o Regime de Retenção na Fonte do Imposto Sobre o Rendimento de Pessoas Singulares (IRPS) incidente sobre o trabalho dependente e as respectivas tabelas de retenção na fonte (a entrar em vigor em 1 de Janeiro de 2009).

Diploma Ministerial nº 82/2005 de 20 de Abril

Aprova o Regulamento do Reembolso do IRPS e IRPC.

Diploma Ministerial nº 80/2008 de 10 de Setembro

Estabelece medidas administrativas com vista a conferir maior celeridade no tratamento dos reembolsos do IRPS para os pedidos relativos aos anos de 2005 a 2007.

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.

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 do Ministro das Finanças

Regulamenta o processamento dos livros obrigatórios de escrituração mercantil através de meios informáticos.

Portaria n.º 20817, de 27 de Janeiro de 1968

Fixa as taxas anuais de reintegrações e amortizações.

15. 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.

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.

Decreto nº 16/2002, de 27 de Junho

Aprova o Código dos Benefícios Fiscais.

Lei nº 4/2009, de 12 de Janeiro

Aprova o Código dos Benefícios Fiscais e revoga o Decreto nº 16/2002, de 27 de Junho

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.

Lei nº 11/2007, de 27 de Junho

Procede à actualização da legislação tributária relativa à actividade mineira.

Lei nº 12/2007, de 27 de Junho

Procede à actualização da legislação tributária relativa à actividade petrolífera.

Lei nº 13/2007, de 27 de Junho

Procede à revisão dos incentivos fiscais das áreas mineiras e petrolíferas.

Lei nº 14/2002, de 26 de Junho

Lei de minas

Lei nº 3/2001, de 21 de Fevereiro

Lei de petróleos

Lei nº 3/1993, de 24 de Junho

Lei de investimentos

Diploma Ministerial nº 175/2010, de 6 de Julho

Atinente ao reajustamento do salário mínimo para os trabalhadores que desenvolvem actividades integradas no sector 8.

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 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

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 Singulares – IRPS – Maputo, Abril de 2003.

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.

Vida Económica – Guia Prático do IRS 2008 – Porto, Fevereiro de 2008.

Valada, Rui – Breve Guia das Obrigações Fiscais (Pessoas Singulares) – Editorial Presença 1ª edição – Lisboa, 1995.

Valada, Rui – Breve Guia do IRC – Editorial Presença 1ª edição – Lisboa, 1995.