



Av. Kim Il Sung 961, Maputo, Moçambique
Tel: (+258) 21 486438/40 Fax: (+258) 21 486441
Av. Kenneth Kaunda, 592, Maputo, Moçambique
Tel: (+258) 21 496900 Fax: (+258) 21 496802
E-mail: cga@cga.co.mz
Web: www.cga.co.mz

PARECER JURÍDICO

PARA: ACIS – Associação de Comércio e Indústria

DE: CGA

ASSUNTO: CRITÉRIO OBJECTIVO E IDÊNTICO NA ATRIBUIÇÃO DE BENEFÍCIOS AOS TRABALHADORES PARA EFEITOS TRIBUTÁRIOS.

DATA: 10 DE ABRIL DE 2013

Exmos. Senhores,

Foi nos solicitado pela ACIS, através do *e-mail* que nos foi enviado em 30 de Janeiro do corrente, que muito agradecemos, solicitado um parecer jurídico respeitante à aplicação de um critério objectivo e idêntico na atribuição de benefícios aos trabalhadores, para efeitos tributários; dito de outro modo, pretende a ACIS que nos pronunciemos sobre o que se pode entender por “**critério objectivo e idêntico**”, previsto no Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (o “IRPC”).

O presente documento, pretende assim responder à questão, **específica**, que nos foi apresentada, e que a achamos pertinente, na medida em que, certamente, muitos dos operadores e agentes económicos já se terão confrontado com aquela formulação constante da lei.

Tendo em conta a linguagem muito particular e técnica dos normativos fiscais, que por isso, nem sempre é de fácil entendimento e domínio, iremos aqui e sem perder o rigor jurídico, usar de expressões que tornem aquela linguagem mais simples, acessível e próxima do seu destinatário.

O presente parecer jurídico encontra-se estruturado do seguinte modo:

1. Enquadramento legal.
2. Interpretação do critério objectivo e idêntico.
3. Conclusão e recomendação.
4. Legislação e bibliografia consultada.

Passamos então a analisar as matérias acima referidas.


Página
4/12



ESTABELECIDO EM 1994

Av. Kim Il Sung 961, Maputo, Moçambique
Tel: (+258) 21 486438/40 Fax: (+258) 21 486441
Av. Kenneth Kaunda, 592, Maputo, Moçambique
Tel: (+258) 21 496900 Fax: (+258) 21 496802
E-mail: cga@cga.co.mz
Web: www.cga.co.mz

1. Enquadramento legal.

Os encargos com os contratos de seguros de doença, e de acidentes pessoais, bem como com os contratos de seguros de vida que, garantam, exclusivamente o benefício de reforma, complemento de reforma, invalidez ou sobrevivência, a favor dos trabalhadores da empresa, são fiscalmente aceites dentro de determinados limites, e desde que sejam observadas as seguintes condições cumulativas:

- Sejam benefícios atribuídos à generalidade dos trabalhadores;
- Sejam benefícios atribuídos segundo um critério objectivo e idêntico para todos os trabalhadores;
- Sejam seguros geridos e celebrados com seguradoras residentes;
- Não sejam considerados rendimentos de trabalho dependente^{1,2}

No que respeita aos limites de aceitabilidade, consideram-se 10% do total das despesas com remunerações, ou, 20% se os trabalhadores não tiverem direito a pensões de segurança social³. Note-se que, sempre que o somatório dos prémios e contribuições ultrapassem os limites acima enunciados (de 10% ou 20% dos encargos com as remunerações, conforme o caso) o excedente não é aceite como um custo⁴.

Portanto, os seguros de doença, acidentes pessoais e de vida que se integram nos encargos acima referidos e nos termos aí enunciados, devem ser para a generalidade dos trabalhadores, segundo um critério objectivo e idêntico e serem geridos por seguradoras residentes⁵.

Analisando o CIRPC, e salvo melhor opinião, não nos parece que o legislador tenha definido aquele critério, ou, esclarecido como o mesmo seria aplicado.

¹ Artigo 32 do Código do IRPC, aprovado pela Lei nº 34/2007, de 31 de Dezembro (o "CIRPC").

² ACIS, ob. cit. em cooperação com GTZ APSP Deloitte, O Quadro Legal para Impostos em Moçambique, nº 4, IRPC, Edição II, Julho 2010, página 39.

³ Artigo 32, conjugados com os nºs 2 e 3 do artigo 31, ambos do CIRPC.

⁴ ACIS, ob. cit., página 39.

⁵ Américo Brás Carlos e Aboobacar Changa, Manual de Formação em Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas – IRPC, Maputo, Abril de 2003, página 56.

21 página
9/12



Av. Kim Il Sung 961, Maputo, Moçambique
Tel: (+258) 21 486438/40 Fax: (+258) 21 486441
Av. Kenneth Kaunda, 592, Maputo, Moçambique
Tel: (+258) 21 496900 Fax: (+258) 21 496802
E-mail: cga@cga.co.mz
Web: www.cga.co.mz

2. Interpretação do critério objectivo e idêntico.

Na determinação do sentido das normas tributárias e na qualificação dos factos a que as mesmas se aplicam são observadas as regras e princípios gerais de interpretação e aplicação das leis⁶. E as lacunas, quando existam não são susceptíveis de integração analógica⁷.

Entretanto, na situação em concreto, trata-se apenas de compreender o que o legislador quis dizer por “critério objectivo e idêntico” naquele preceito, e não no sentido de criar qualquer nova regra ou disciplina respeitante a incidência ou isenção.

Para este exercício, recorreremos ao Direito Comparado, designadamente ao Código do Imposto sobre o Rendimento das pessoas Colectivas (o “CIRC”) português, donde, o legislador se inspirou. Também aqui, o legislador não esclareceu o que se deve entender por aquele critério. Entretanto, ainda que o mesmo não tenha esclarecido o sentido/aplicação daquele critério, a Direcção Geral dos Impostos de Portugal, por sua vez, produziu uma Informação Vinculativa a respeito, interessante, que passamos a extrair parte dela dada a sua utilidade para análise desta questão⁸:

“Num programa em que é dada a possibilidade de escolha entre os diferentes benefícios, a todos os trabalhadores, sem qualquer distinção (quer integrem os respectivos quadros à data da entrada em vigor do programa quer venham a ser admitidos posteriormente), dentro de um limite estabelecido, entre os elencados no nº 2 do artigo 40º, podem considerar-se cumpridas as condições estabelecidas nas alíneas a) e b) do nº 4 do artigo 40º do CIRC.

Deste modo, neste tipo de programas, a análise do cumprimento dos requisitos previstos no nº 4 do preceito em questão é feita no conjunto dos benefícios dados a escolher, de entre os previstos no nº 2 do artigo 40º do CIRC e apenas estes, pois, se for dada a opção aos trabalhadores por outros benefícios ou regalias, que não sejam aí descritos, tal situação pode por em causa a aceitação fiscal dos encargos em

⁶ Nº 1 do artigo 5 da Lei nº 15/2002, de 26 de Junho, que estabelece os princípios de organização do Sistema Tributário da República de Moçambique, define as garantias e obrigações do contribuinte e da administração tributária, e revoga a Lei nº 3/87, de 19 de Janeiro e a Lei nº 8/88, de 21 de Dezembro (a “L15/2002”), conjugado com o disposto no nº 1 do artigo 10 da Lei nº 2/2006, de 22 de Março, que estabelece os princípios e normas gerais do ordenamento jurídico tributário moçambicano e aplicáveis a todos os tributos nacionais e autárquicos (a “L2/2006”).

⁷ Artigos 5 e 6 da L15/2002, conjugado com o disposto no nº 5 do artigo 10 da L2/2006.

⁸ Processo nº 2957/2008, sancionado por despacho, de 2008.10.22, do Director Geral. A mesma pode ser consultada no seguinte endereço: www.taxfile.pt



Av. Kim Il Sung 961, Maputo, Moçambique
Tel: (+258) 21 486438/40 Fax: (+258) 21 486441
Av. Kenneth Kaunda, 592, Maputo, Moçambique
Tel: (+258) 21 496900 Fax: (+258) 21 496802
E-mail: cga@cga.co.mz
Web: www.cga.co.mz

questão, tal como resulta daquela norma.

A dedutibilidade fiscal, nos termos do nº 2 do artigo 40 do CIRC, não fica prejudicada caso hajam trabalhadores que não pretendam ser abrangidos por qualquer um dos benefícios, desde que comuniquem tal intenção à empresa por escrito e desde que cumpridas as demais condições estabelecidas pelo nº 4.”⁹

Sem pretendermos entrar em mais pormenores ao nível de uma legislação de um outro ordenamento jurídico, mas apenas na medida do necessário, achamos aqui importante referir ao conteúdo das alíneas *a)* e *b)* do nº 4 do artigo 40 do CIRC, acima citadas, que na altura tinham a seguinte redacção:

- a) Os benefícios devem ser estabelecidos para a generalidade dos trabalhadores permanentes da empresa ou no âmbito de instrumento de regulamentação colectiva de trabalhos para as classes profissionais onde os trabalhadores se inserem;
- b) Os benefícios devem ser estabelecidos segundo um **critério objectivo e idêntico** para todos os trabalhadores ainda que não pertencentes à mesma classe profissional, salvo em cumprimento de instrumentos de regulamentação colectiva de trabalho.

Conscientes de que, o instrumento interpretativo acima referido, é proveniente de um ordenamento jurídico diferente do moçambicano, portanto, nesta medida, apenas tem para nós um valor doutrinário, ainda assim, não deixa de ser útil para a compreensão do sentido, possível, do critério “objectivo e idêntico”.

Assim, em nossa opinião e com respeito a melhor, quer nos parecer que, a intenção do legislador foi no sentido de, garantir que os benefícios a serem concedidos aos trabalhadores, o sejam, com base num critério que não seja discricionário, nem subjectivo ou arbitrário, ou mesmo, que não privilegie determinada ou determinadas categorias de trabalhadores em manifesto detrimento doutras, *por exemplo*, atribuir benefícios exclusivamente a trabalhadores que desempenham funções ou postos de hierarquia superior.

Um critério objectivo e idêntico seria, *por exemplo*, conceder benefícios, usando elementos ou requisitos claramente definidos que permitissem à elegibilidade de **qualquer um** dos trabalhadores, sem distinção, desde que preenchidos aqueles requisitos. Consideremos o cenário em que a empresa concede benefícios a todos aqueles que completassem 5 anos de serviços (antiguidade). Nesta situação, seriam elegíveis todos os trabalhadores, independentemente das suas qualificações

⁹ O artigo 40 do CIRC (Legislação portuguesa), em referência, abordava na altura a matéria sobre **realizações de utilidade social**. Sendo que, actualmente tal disciplina se encontra consagrada no seu artigo 43. No nosso CIRPC, estas matérias se encontram previstas nos artigos 31 (realizações de utilidade social), 32 (Seguros de doença, acidentes pessoais e de vida e fundos de pensões) e seguinte.



Av. Kim Il Sung 961, Maputo, Moçambique
Tel: (+258) 21 486438/40 Fax: (+258) 21 486441
Av. Kenneth Kaunda, 592, Maputo, Moçambique
Tel: (+258) 21 496900 Fax: (+258) 21 496802
E-mail: cca@cga.co.mz
Web: www.cga.co.mz

académicas, experiências, posições/cargos que ocupem na empresa, bastando tão somente que reunissem aquele período mínimo aí estabelecido. Portanto, naquela circunstância todos teriam a mesma possibilidade de se tornarem elegíveis, o que não acontece quando são fixados critérios (pouco objectivos ou discricionários), onde, à partida se sabe que, parte ou a maioria dos trabalhadores nunca poderão satisfazê-los, ou, nem se quer é expectável que objectivamente venham a satisfazê-los no futuro, ainda que se empenhem a tanto.

Cremos que, é esta a "ratio legis" que o legislador quis dar ao preceito em causa ao referir-se àquele critério, e compreende-se até que assim o seja, dentro dos princípios consagrados na Lei do Trabalho, onde, deverá ser assegurado ao trabalhador a possibilidade de gozar dos mesmos direitos e benefícios do que os restantes.

3. Conclusão e recomendação.

O legislador não definiu o que se entende por critério objectivo e idêntico.

Em nossa opinião, quer nos parecer que, ao querer referir-se aquele critério, quis o legislador evitar situações discricionárias que privilegiassem determinadas categorias ou profissões em detrimento de outras, ou, que limitassem por qualquer via o acesso a benefícios a parte dos trabalhadores. Sempre que assim for, estabeleceu o legislador que não seriam tais custos fiscalmente aceites.

A interpretação aqui feita, resulta obviamente do nosso entendimento sobre a questão que nos foi colocada, pelo que, terá de ser vista apenas nesse contexto.

Pretendendo a ACIS ou qualquer um dos seus membros dispor de um documento que tenha força vinculativa, poderá, nos termos e ao abrigo do disposto no artigo 20 da L15/2002, conjugado com o disposto no artigo 101 da L2/2006, solicitar à Autoridade Tributária de Moçambique uma Informação Vinculativa.

4. Legislação e bibliografia consultada.

Para o presente trabalho consultámos a seguinte legislação:

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

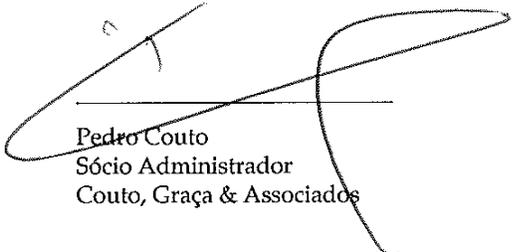


Av. Kim Il Sung 961, Maputo, Moçambique
Tel: (+258) 21 486438/40 Fax: (+258) 21 486441
Av. Kenneth Kaunda, 592, Maputo, Moçambique
Tel: (+258) 21 496900 Fax: (+258) 21 496802
E-mail: cga@cga.co.mz
Web: www.cga.co.mz

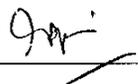
- Lei nº 2/2006, de 22 de Março - que estabelece os princípios e normas gerais do ordenamento jurídico tributário moçambicano e aplicáveis a todos os tributos nacionais e autárquicos;
- Lei nº 34/2007, de 31 de Dezembro – que aprova o Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas.

Consultamos ainda a seguinte bibliografia:

- ACIS em cooperação com GTZ APSP Deloitte, O Quadro Legal para Impostos em Moçambique, nº 4, IRPC, Edição II, Julho 2010;
- Carlos, Américo Brás e Changa, Aboobacar, Manual de Formação em Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas – IRPC, Maputo, Abril de 2003;
- Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas – IRC Português;
- Direcção Geral dos Impostos de Portugal – Informação Vinculativa- Ficha Doutrinária. Processo nº 2957/2008.



Pedro Couto
Sócio Administrador
Couto, Graça & Associados



Ibrahimo Agigi
Advogado Sénior
Couto, Graça & Associados