



REVES - Revista Relações Sociais (eISSN 2595-4490)

A gestão dos impostos como momento central da distribuição justa da riqueza: o caso da Autoridade Tributária de Moçambique

The management of taxes as a central issue for a fair distribution of wealth: The case of the Tax Authority of Mozambique

Custódio João Cuco

ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-6011-7428>

Instituto Superior de Gestão e Empreendedorismo Gwaza Muthini/Campus
Marracuene, Maputo, Moçambique

E-mail: custodiocuco.sec@gmail.com

Article Info:

Article history: Received 2022-01-04

Accepted 2022-03-13

Available online 2022-03-13

doi: 10.18540/revesv15iss2pp13930-01e



Resumo. Este artigo tenciona analisar uma questão de fundamental relevância nas sociedades contemporâneas: o pagamento dos impostos como forma de redistribuição da riqueza, com enfoque especial para a fuga ao fisco. De forma específica, o estudo debruça-se sobre a realidade de um país africano, Moçambique, em que, por um lado, as pesquisas sobre o tema são escassas, e por outro, o governo local confiou à Autoridade Tributária a tarefa de colectar os impostos dos contribuintes. Mediante uma abordagem qualitativa, de tipo histórico e sociológico, a partir da análise da actividade da Autoridade Tributária Moçambicana, o estudo conclui que o valor dos impostos arrecadado por parte da Autoridade Tributária ainda está aquém do desejado. Tal circunstância deve-se a factores estruturais, tais como escassa formação do pessoal técnico e ausência de uma base de dados fiável, assim como subjetivos, acima de tudo uma corrupção difusa entre os funcionários daquela instituição, que torna complicado o bom funcionamento da mesma, que não consegue cumprir com as suas próprias metas.

Palavras-chave: Fuga ao Fisco; Equidade Fiscal; Funcionamento Técnico; Corrupção dos Funcionários.

Abstract: This article aims to analyse a fundamental issue in contemporary societies: the payment of taxes as a form of wealth distribution, with a particular emphasis for the tax evasion. In particular, this study deals with an African country, Mozambique. Here, from the one side, research on this subject is rare and, from the other side, the local government delegated to a Tax Authority the task to collect the taxes of the taxpayers. Through a qualitative approach, using an historical and sociological perspective, and starting from the analysis of the activity of the Tax Authority of Mozambique, this research shows, as its main conclusions, that the tax value collected by the Tax

Authority is still far from what Mozambican government desired. This circumstance is due to structural factors, as the weak technical training of the employees of the Tax Authorities and the absence of a reliable database, as well as to subjective factors, first of all a pervasive corruption among the employees of that institution. Such elements make the work of the Tax Authority very difficult, and for these reasons it cannot accomplish with its own goals.

Keywords: Tax Evasion; Fiscal Equity; Technical Operation; Employees Corruption.

1. Introdução

As sociedades modernas têm uma modalidade fundamental para arrecadar aqueles recursos necessários para garantir os serviços fundamentais aos seus cidadãos: os impostos. Embora mesmo em sociedades mais antigas os impostos tenham sido a alavanca para o bom funcionamento do Estado, foi na modernidade que a função dos impostos como chave para distribuir de forma mais equitativa a riqueza privada acumulada se tornou central. Tal viragem deveu-se ao fato de o capitalismo global, nas suas manifestações nacionais, agudizar demais o conflito social com a classe trabalhadora, pelo que o Estado, embora de extração burguesa, teve de intervir, garantindo serviços mínimos aos cidadãos menos abastados; para fazer isso teve de acentuar o regime de impostos para empresas e cidadãos mais ricos (OFFE, 1984).

Se tais medidas, que originaram o “Estado social” nos finais do século XIX, permitiram que a riqueza acumulada tivesse uma distribuição menos desigual, em épocas mais recentes o processo de distanciamento económico entre classes ricas e pobres, centro e periferia do planeta voltou a sofrer incrementos significativos.

Só para dar uma ideia do impacto a nível mundial da fuga ao fisco, é suficiente aqui recordar que os paraísos fiscais (descobertos, mais de recente, mediante o *Pandora Papers*) custam aos vários Estados no mundo qualquer coisa como 500-600 mil milhões de dólares por ano, dos quais cerca de 200 mil milhões pertencem a sujeitos que deveriam pagar os impostos aos países em desenvolvimento (acima de tudo os seus próprios governantes), um valor que incide consideravelmente no PIB de tais economias (SHAXSON, 2019).

Alguns países africanos têm as piores performances em termos de impacto da fuga ao fisco com relação ao próprio PIB. O Chad, por exemplo, é o primeiro país no mundo nesta classificação não exactamente abonatória: neste caso, a fuga ao fisco tem uma influência de 6,97% no PIB nacional, mas muitos outros países do continente têm percentagens que rondam a volta de 4%, tais como Guiné-Conakry, Zâmbia, Eritreia, Namíbia (MYERS, 2017).

Em Moçambique existem poucos estudos sobre a questão da fuga ao fisco, do seu impacto junto à riqueza nacional e das providências que o Estado moçambicano tem adoptado para fazer face a este problema. Neste país, a luta contra a fuga ao fisco foi confiada a uma autoridade pública especial, a Autoridade Tributária, em volta da qual esta pesquisa se tem concentrado.

Antes de entrar no tratamento do assunto, o texto apresenta uma breve história da autoridade tributária e das formas de gerir os impostos por parte do estado, para depois entrar na questão da fuga ao fisco na realidade moçambicana.

A pesquisa foi de tipo qualitativo, baseada na análise de documentos da autoridade tributária e das contas do Estado moçambicano disponibilizadas na esfera pública. A perspectiva com que se olhou ao fenómeno aqui estudado está inserida dentro da teoria geral dos direitos humanos de tipo sócio-económico, uma vez que a capacidade, por parte da entidade pública, de redistribuir a riqueza acumulada em prol dos seus cidadãos mais desfavorecidos representa a operacionalização de direitos positivos fundamentais, tais como educação e saúde, que devem ser universalmente garantidos.

2. A Autoridade Tributária: um breve historial

“A origem da tributação confunde-se com a própria história do homem e sua vivência em sociedade, podendo-se encontrar a essência do tributo nas tribos primitivas” (SILVA, 2019).

Tal afirmação revela que a necessidade de redistribuir a riqueza produzida dentro de um território iniciou desde tempos muito remotos, tão que “o tributo era o próprio trabalho do indivíduo em prol da segurança e convivência daquela comunidade – donde se pode notar uma essência de valores como integração, cooperação e solidariedade naquelas tribos – possuindo tal contribuição uma fácil visibilidade do indivíduo e isenta de desvios ou desperdícios” (MARTINS, 2005).

Segundo Silva (2019) acrescenta que “cerca de 2.500 a.C. tem-se registos de tributação na Civilização Sumeriana. Na baixa Mesopotâmia é possível identificar um tributo chamado *burden*. Tal tributo consistia na carga tributária que cada cidadão deveria carregar, em mercadorias oferecidas ao soberano ou em horas de trabalho, uma vez que a economia ainda não se tinha monetarizado.

Na Roma Antiga, nomeadamente no período da monarquia que vai desde 753 a 509 a.C., a sociedade era constituída por quatro grupos, a saber: Patrícios (Classe nobre e proprietários das terras), Plebeus (Comerciantes, Camponeses e Artesãos – pessoas livres, todavia não tinham direitos de cidadãos e oriundos de cidades conquistadas), Clientes e os Escravos.

Também em Roma é possível notar uma maior sofisticação entre o poder e o povo, quando este passa a ter os direitos de cidadania. Entretanto, as decisões acerca da carga tributária não tinham qualquer participação popular, dependendo exclusivamente de decisões do Príncipe, continuando a manifestar seu carácter confiscatório” (SILVA, 2019).

É possível dizer que o primeiro sistema tributário moderno (e que inclusive inspirou os sistemas contemporâneos) foi implementado em Roma, nas suas diversas épocas e consoante modalidades flexíveis, em correspondência com as oportunidades e transformações da sociedade romana.

A primeira diferença com o sistema tributário actual é a diversificação das fontes que o de Roma tinha: acima de tudo, a aquisição de bens por parte do Estado, em primeiro lugar mediante as guerras, mas também através de doações, legados de heranças, etc. Porém, a ideia de que o cidadão romano tivesse de contribuir pessoalmente e directamente ao sustento financeiro do Estado se deu por volta do IV século a.C., quando Roma desencadeou uma série de campanhas militares extremamente dispendiosas, que precisavam de recursos constantes. Foi nessa altura que foi instituído o *tributum*, cujo princípio foi, desde o início, a proporcionalidade do valor pago em relação aos bens (primeiro imóveis, depois também móveis) possuídos

pelo contribuinte. Tal valor servia, sobretudo, para pagar o *soldum* (salário) aos soldados em guerra. Por volta de 167 a.C o *tributum* foi abolido, uma vez que Roma já tinha conquistado muitos territórios, dos quais devia provir o recurso para alimentar o Estado romano, excluindo assim os cidadãos do pagamento deste imposto. Entretanto, na época imperial uma parte dos cidadãos romanos voltou a desempenhar seu papel de contribuinte, pois os valores que chegavam das províncias já não eram suficientes para garantir o mantimento deste grande império. Foram, portanto, instituídas taxas hereditárias sobre patrimónios acima de um certo valor, cobrados valores para os cidadãos alugarem terrenos ou imóveis de propriedade pública, distribuindo uma parte destes recursos para os municípios, que podiam assim gerir mais rapidamente as necessidades urgentes das respectivas cidades.

Com a queda de Roma, vê-se o nascimento da idade média e com ela um período de grande desorganização jurídica, guerras intermináveis e tributação derivada unicamente de decisões daqueles que detinham o poder político em determinado território (SILVA, 2019)

A partir desta consideração, é possível constatar diversas mutações da tributação no mundo, de acordo com as características político-estruturais das civilizações na sociedade, o que resultou em distintos fundamentos e características do tributo ao longo da história.

As obrigações tributárias “passaram, juridicamente, de imposições arbitrárias e vexatórias, de donativos voluntários, para contribuições compulsórias pelos costumes e, posteriormente, amparadas em lei” (BALTAZAR, 2005, p. 20). Na idade moderna, nos Estados Unidos da América foi criada em 11 de Setembro de 1789 uma das primeiras autoridades tributárias, com a designação de Secretário do Tesouro dos Estados Unidos ou Ministro da Fazenda.

O contexto africano, depois da época antiga em que a civilização egípcia constituiu o momento central inclusivamente no que diz respeito ao sistema de tributação, foi em larga medida subjugado por impostos coloniais por parte das várias potências europeias, que tiveram o objectivo de drenar recursos dos países africanos para os europeus, com benefícios muito modestos para o contexto africano.

Entretanto, “os primeiros registos concretos de tributação no mundo remontam a cerca de 3.000 a 2.800 a.c., no Egipto. Nesta época, o *Faraó* era tido pela sociedade como reencarnação do *deus Hórus* e, para realizar uma jornada, titulada de *the following of horus*, o *Faraó* exigia tributos da população para custeá-la a sua dominação, quando se passa a visualizar a exigência de tributos para seu próprio sustento (SILVA, 2019).

O Egipto, como primeira civilização africana com um sistema tributário eficiente demonstra que a tradição do continente, mesmo antes do advento da colonização europeia, era, em larga medida, baseado no escravagismo e num consequente sistema tributário.

Tal consideração é válida sobretudo para os grandes impérios africanos, tais como o do Gana no século VIII d.C., do Mali no século XIV a.C., e do Songai e Bornu por volta do século XVI a.C. (BELLUCCI, 2010).

Tais impérios baseavam o seu funcionamento em tributos de coisas e pessoas (escravos), com impostos também provenientes de actividades tais como criação de gado, processamento de metais, entradas aduaneiras e por aí fora. Apesar do seu

poderio a nível local, tais impérios nunca se espalharam para fora das suas áreas territoriais, salvo trocas comerciais, consoante a disponibilidade de vias de comunicação.

Por isso, em Moçambique a partir de 1498, este território entrou a pleno título naquilo que hoje é chamado de processo de mundialização da economia ocidental, este proporcionou fabulosos ganhos às aristocracias dos países envolvidos e deu início do processo de acumulação de capital pela burguesia em ascensão naquele continente (CABAÇO, 2007). Em paralelo, o sistema tributário africano se tornou completamente direccionado para as exigências europeias coloniais, o que chupou riquezas e recursos humanos, usando um sistema tributário muito eficiente e difuso. A Conferência de Berlim constitui qualquer que seja a interpretação histórica, pedra miliar no estabelecimento do poder colonial que viria a caracterizar a ocupação total de África no século XX. A passagem da fase mercantil/escravista à «ocupação efectiva» das colónias marca, de facto, a necessidade do capital industrial e financeiro europeu de se apropriar directamente das fontes das matérias primas, do controlo da produção nos territórios ultramarinos. Tal mudança histórica teve um impacto considerável nos vários sistemas tributários que, entretanto, iniciaram a responder não apenas aos senhores e reis locais, mas sim às necessidades das potências europeias e ao sistema escravagista internacional, a que toda a África deu um tributo (de indivíduos, além de recursos) enorme.

Segundo Rocha et al.ii (1993), o objectivo principal do colonialismo no período imperialista era aproveitar a força de trabalho africana de uma maneira mais directa e permanente que no período anterior. O imposto de palhota servia para forçar a população a ganhar dinheiro através da venda dos seus produtos do comércio rural ou da venda da sua força de trabalho.

A mesma fonte cita os anos 1895-1930 como o período da realização de trabalho nas plantações, minas e obras públicas na África do Sul, nas Rodésias, Niassalandia, Tanganhica e Zanzibar, verificou-se um grande fluxo de migrantes Moçambicanos para esses territórios.

Em épocas recentes, nomeadamente em 2008, com lançamento oficial em Kampala em 2009, foi criada a ATAF (African Tax Administration Forum) como uma organização internacional que fornece uma plataforma para a cooperação entre as autoridades fiscais africanas dos países membros, actualmente em número de 36. A ATAF trabalha no sentido de aumentar o nível de cumprimento voluntário de impostos, ao mesmo tempo que combate a evasão e a elisão fiscal, tendo a parceria com sujeitos internacionais, tais como o governo britânico, a Agência de Cooperação da Noruega, a Africa Development Bank, o Irish Aid e muitos outros, todos ocidentais.

O libertar a África da dependência visa ajudar ao desenvolvimento e promover a auto-suficiências dos seus países. Aquele organismo acredita que os sistemas fiscais eficientes e justos e a cobrança de receitas são a chave para a ajuda da dependência económica e o desenvolvimento continental.

3. Referencial teórico

Elisão e evasão fiscal constituem formas de se evitar o pagamento de tributo pelo sujeito passivo ao estado.

Em Haufler e Schjelderup (2000), os ricos podem sonegar os impostos para canalizar esses fundos para melhor aproveitamento enquanto os indivíduos médios podem utilizar mal os seus créditos fiscais reembolsáveis ou utilizar o estatuto de autónomo

para não pagar impostos elevados. Portanto, a ideia de que só os ricos é que fazem a maior parte da evasão fiscal é um mito, isto porque a propensão para a sonegação dos impostos não depende do nível da renda. Qualquer indivíduo, independentemente do nível de riqueza, pode sonegar impostos. Por exemplo, as grandes empresas também podem sonegar impostos transferindo lucros, erodindo a base tributária, movendo operações para países ou cidades conhecidas como «paraísos fiscais», ou podem canalizar os seus fundos para investimentos off-shore que não são tributáveis no país de origem (BUSSOTTI, 2021).

Outros estudos recentes examinam fatores alternativos que podem influenciar a relação entre evasão e taxa de imposto. Por exemplo, Javorcik e Narciso (2017) usam dados de 15 países importadores que aderiram à OMC entre 1996 e 2008, e 3 países exportadores (EUA, Alemanha e França), para analisar a sensibilidade da evasão a mudanças nas tarifas. Os autores apontam que uma consequência não intencional da adesão à OMC está mudando a evasão tarifária da subvalorização das importações para a subnotificação da quantidade e classificação incorreta das importações.

Sequeira (2016) usa a eliminação escalonada de tarifas associadas ao Protocolo Comercial da SADC na África do Sul, com foco em um acordo comercial entre a África do Sul e Moçambique, para estimar o impacto das mudanças na taxa tarifária nos padrões de corrupção em Moçambique. Rijkers et al. (2017) mostram que as empresas politicamente conectadas na Tunísia são mais propensas a sonegar impostos (por meio de subnotificação de preços), e essa relação é mais forte para produtos que são altamente tributados. Os autores convergem quanto à definição da evasão fiscal como o descumprimento no pagamento de impostos, isto é, formas de se evitar os tributos ou sonegação fiscal através de meios ilícitos para evitar a realização de taxas, impostos e contribuições.

De acordo com Slemrod (2007) algumas consequências da evasão fiscal são: a evasão fiscal reduz a extensão da intervenção do governo na economia, isto é, a evasão fiscal deixa o governo com dificuldades financeiras, pois não se consegue angariar fundos suficiente. A evasão fiscal pode deixar os governos com poucos fundos para a implementação de políticas económicas e fundos insuficientes para o fornecimento de produtos e serviços essenciais para os cidadãos (PIRTTILA, 1999). A evasão fiscal cria obstáculos à redistribuição da carga tributária (YAMAMURA, 2014), afectando os custos do aumento dos impostos.

Tais elementos fazem com que o governo tenha dificuldades em financiar seu próprio orçamento, o que leva a défice fiscal, obrigando o país a se endividar junto a outros países e/ ou instituições financeiras, tais como o Fundo Monetário Internacional, que coloca mais pressão sobre as economias frágeis (GHOSH, 1995).

Há um padrão claro que mostra que os países em desenvolvimento arrecadam menos impostos em proporção ao seu PIB do que os países desenvolvidos (BESLEY e PERSSON, 2014). Isso deve-se à grande participação do setor informal, à baixa valorização tributária, à fraca administração tributária e aos setores financeiros menos desenvolvidos (GORDON e LI, 2009; BESLEY e PERSSON, 2014). O modelo padrão de evasão fiscal de Allingham e Sandmo (1972) é a função da probabilidade de detenção e da taxa de imposto. Embora o modelo preveja uma relação negativa entre evasão e probabilidade de detenção, sua previsão quanto à relação entre evasão fiscal e taxa de imposto é ambígua

De acordo com Moreira (2014), as características da evasão fiscal são: a sonegação, a fraude e a simulação.

A sonegação fiscal ou sonegação tributária traduz-se na ocultação de rendimentos na declaração de imposto de renda (*verbi gratia*) que leva ao pagamento de tributo abaixo do real.

A fraude tributária ou fraude fiscal vem da expressão Latina *fraudis* (má-fé, engano) e corresponde a actos tais como adulteração ou falsificação de documentos, através dos quais o contribuinte furta-se ao pagamento de tributo devido por lei.

A simulação tributária ou fiscal pode ser absoluta (finge-se o que não existe) ou relativa (dissimulação: sob o ato ou negócio praticado jaz outro negócio, oculto, que corresponde à real vontade das partes) a simulação tributária ser uma categoria ilícita, pertencente ao género evasão tributária, o que a diferencia da elisão fiscal é o fato de que a simulação compreende a realização de determinado negócio que não representa de fato a verdadeira intenção e objectivos dos agentes. Na concepção de Oliveira (2005), a simulação compreende a realização de actos ou negócios jurídicos através de forma prescrita ou não defesa em lei, mas de modo que à vontade formalmente declarada no instrumento oculte deliberadamente a vontade real dos sujeitos da relação jurídica.

4. A questão tributária em Moçambique no período após a Independência

Um dos grandes desafios de Moçambique independente foi implementar um sistema tributário eficiente e justo ao mesmo tempo, considerando que a quase totalidade da sua população não dispunha de nenhum recurso a ser tributado.

Por isso – como destaca Manjate (2018) - o sistema fiscal Moçambicano sofreu várias tentativas de reformas das quais destacaram-se as dos anos 1978, 1987 e 2002, antes da criação de uma verdadeira Autoridade Tributária de Moçambique. A primeira reforma tributária que ocorreu em 1978, visava melhorar o sector da saúde, educação, culminando com o grande problema de arrecadação da receita com vista a assegurar a justiça social.

A última reforma que ocorreu em 2002, antes da criação da autoridade Tributária de Moçambique, teve como suporte o decreto lei 15/2002, de 26 de Junho (CIVA) (Assembleia da República de Moçambique, 2002), veio a aumentar a capacidade do Estado na arrecadação de receitas, o mesmo que serviu da matéria de Estado para alteração do imposto do valor acrescentado (IVA); entretanto, nota-se fragilidades no processo da colecta dos impostos nomeadamente falta de transparência na apresentação das demonstrações financeiras pelas empresas ao fisco e bem como o envolvimento de funcionários em esquemas de corrupção que faz reduzir aa receita fiscal estimada e continuamos com o Sistema Fiscal Moçambicano ineficiente apesar das reformas em cursos.

Nos termos do nº1 do artigo 4 da Lei 1/2006, de 22 de março, a Autoridade Tributária de Moçambique (AT) é um órgão do Aparelho de Estado, com autonomia administrativa e tutelado pelo Ministério que superintende a área das Finanças na República de Moçambique. Seus objectivos são assegurar a eficácia, a eficiência e a equidade na aplicação das políticas tributárias e aduaneira, garantindo uma maior comodidade para os contribuintes no cumprimento das obrigações fiscais e criando uma maior capacidade de detenção sobre o incumprimento e evasão fiscais. Segundo o Decreto-Lei no.1/2006, são órgãos da Autoridade Tributária, o Conselho Superior

Tributário, o Presidente da Autoridade Tributária e o Conselho Directivo. O Presidente da Autoridade Tributária é indicado por deliberação do Conselho de Ministros, ouvidos o Ministro das Finanças; os Directores-Gerais são nomeados pelo Ministro que superintende a área das Finanças, sob proposta do Presidente da Autoridade Tributária; os restantes membros do Conselho Directivo são nomeados pelo Presidente da Autoridade Tributária, sob proposta dos respectivos Directores-gerais.

O Conselho Superior Tributário (CST) é o órgão máximo da AT e é composto pelo Presidente da Autoridade Tributária, que o preside e pelos Directores-Gerais da Autoridade Tributária. É este o organismo que define as políticas tributária e aduaneira, definindo os objectivos e as prioridades da actividade da Autoridade Tributária.

A AT deve averiguar para que os vários tipos de tributos, impostos e taxas convirjam a formar os recursos arrecadados por parte do Estado, e que poderão fornecer serviços cada vez melhores e mais abrangentes. Segundo a lei 2/2006 de 22 de março são tributos:

- a) Os impostos nacionais e autárquicos;
- b) As taxas, nacionais e autárquicas;
- c) As contribuições especiais, nacionais e autárquicas; e
- d) As demais contribuições financeiras estabelecidas por lei a favor de entidades públicas, desde que a gestão das mesmas seja da competência da administração tributária.

Os impostos são as prestações obrigatórias, avaliáveis em dinheiro, exigidas por uma entidade pública, para a prossecução de fins públicos, sem contraprestação individualizada, e cujo facto tributário assenta em manifestações de capacidade contributiva, devendo estar prevista na lei no. 2/2006.

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

Além dessas três principais tipologias, existem contribuições especiais, a saber: prestações efectuadas como contrapartida de benefícios ou aumento do valor dos bens do sujeito passivo, que resultem de obras públicas ou da criação ou ampliação de serviços públicos, ou devidos em razão do especial desgaste de bens públicos ocasionados pelo exercício de uma actividade, desde que previstas na lei.

Finalmente, as contribuições para a segurança social participam da natureza dos impostos.

5. Evasão fiscal em Moçambique

É difícil estudar a evasão fiscal porque não existe uma única fonte de informação que revela tudo. Nenhuma fonte de informação pode revelar exaustivamente quem sonega os impostos e por que razão. Para a obtenção de informação sobre a evasão fiscal, as autoridades fiscais devem depender de fontes formais e informais. No exemplo, uma autoridade fiscal pode usar auditorias aleatórias para estimar a lacuna fiscal, ou seja, o valor total de renda não declarado e impostos não pagos (Bazart et al., 2017).

Por sua vez, Falcão (2002) utiliza a expressão «evasão tributária em sentido restrito», para designar o «abuso de formas jurídicas», diferenciando-o da «economia fiscal». Assim, na primeira hipótese, haverá «uma atipicidade de forma jurídica adoptada em relação ao fim, ao intento prático visado», isto é, a “adopção de uma forma jurídica anormal, atípica e inadequada, embora permitida pelo Direito Privado, para a consecução do resultado económico que se tenha em vista concretizar caso em que poderia o intérprete aplicar a interpretação económica, que não se confunde com *interpretatio abrogans*. Ambas não se confundiriam com «fraude fiscal».

A literatura empírica baseada no modelo seminal de Allingham e Sandmo (1972) confirma que a evasão fiscal diminui com a probabilidade de detenção. Por exemplo, Kleven et al. (2011) mostram que a evasão diminui para tipos de impostos onde há informações de terceiros, o que torna mais fácil para as autoridades fiscais detectarem irregularidades. Da mesma forma, Carrillo et al. (2017) mostram que os contribuintes respondem às ameaças de uma auditoria por parte da administração tributária. Dois estudos recentes sobre a Etiópia, Ali et al. (2015) e Mascagni et al. (2018) mostram que a introdução de máquinas de registo de vendas, que aumenta a probabilidade de detenção, está associada a um aumento substancial da cobrança de IVA. Em geral, embora haja extensa pesquisa empírica sobre a relação entre evasão e probabilidade de detecção, ainda há relativamente pouca evidência empírica sobre a relação entre evasão e taxa de imposto. Essa relação é indeterminada no quadro teórico de Allingham e Sandmo, e é difícil testá-la empiricamente em grande parte devido à falta de dados sobre mudanças exógenas nas alíquotas de impostos que correspondam à medida de evasão fiscal disponível para os pesquisadores

Apesar de poucos dados disponíveis, este ponto vai trazer algumas informações sobre a fuga ao fisco em Moçambique, que afecta sobremaneira a possibilidade de o Estado conseguir fornecer serviços melhores e mais abrangentes.

Segundo Muendane (2020) defende que a aferição do valor do contrabando no regime de trânsito aduaneiro em Moçambique, por meio dos dados obtidos da média aritmética simples. Entre 2013 a 2016, foram registados na Janela Única Electrónica 39.889 declarações pendentes, que foram sujeitas a cobrança coerciva de impostos. A tabela 1 mostra que no período em análise foram registados um total de 240.650,35 milhões de MT de impostos aduaneiros sonegados no regime de trânsito, o que corresponde a 38,9% da receita total perdida.

Tabela 1 – Valor total do contrabando no período de 2013 a 2016

Ano	Imposto Sonegado (Milhões MT)	Receita Total – AT (Milhões MT)
2013	8,904.04	126,318.71
2014	137,421.24	156,336.11
2015	28,046.98	158,509.09
2016	66,293.09	177,040.50
Total	240,665.35	618,204.41

Fonte: Autoridade Tributária de Moçambique (2019)

O S.F.M actualmente em vigor e aplicável, está em conformidade com os padrões internacionais exigidos para os países em desenvolvimento, tendo como principais fontes de receita os impostos, nomeadamente o imposto sobre o valor acrescentado

(IVA), o imposto sobre rendimento de pessoas singulares (IRPS), imposto sobre pessoas colectivas (IRPC) e os demais impostos que existem, mas com uma fraca contribuição.

Embora o S.F.M esteja inserido num contexto de padrões internacionais, existem alguns aspectos que fragilizam a transformação do que a constituição da República (CRM) e a legislação fiscal exigem no contexto prático, neste caso na operacionalização, para tornar um sistema fiscal a operar ao mesmo nível dos padrões internacionais.

Muendane (2020) afirma que, "constitui razões na evasão, contrabando e fuga ao fisco":

A guerra de desestabilização após a independência pode ter contribuído para a prosperidade do negócio ilícito; as reformas aduaneiras que se seguiram à libertação económica, e que resultaram na criação da AT, trouxeram elementos novos na gestão do sistema tributário cujos resultados, no curto prazo, foram de melhoria de eficiência, cuja manutenção requer esforços adicionais devido aos constrangimentos que, entretanto, tem surgido.

O modelo herdado do sistema colonial de organização das alfândegas e fazendas, em Moçambique, apresenta algumas fragilidades em termos de capacidade de gestão das fronteiras. Por exemplo, a elevada porosidade das fronteiras dificulta aos aduaneiros o controlo do contrabando e outras infracções fiscais.

O contrabando ocorre em quase todas as fronteiras, envolvendo funcionários, gestores, familiares, importadores, comerciantes e populações locais, o que, exige medidas criteriosas que passam pela mudança de mentalidade dos diferentes atores e apropriação de valores e princípios éticos e morais.

Para a proliferação do contrabando em Moçambique, existem razões económicas, que incidem na pobreza, desemprego; e sociais, que resultam das relações de afinidade entre as comunidades dos países que partilham fronteira com Moçambique. Em algumas fronteiras, existem conflitos na delimitação real do território aduaneiro nacional, o que eleva a vulnerabilidade de Moçambique ao contrabando, a exemplo da fronteira de Mandimba, onde a população Malawina "ocupou" o território Moçambicano explorando o comércio e a agricultura.

Para além da porosidade das fronteiras, os superlucros provenientes do comércio ilícito, a ausência de controlo rigoroso no movimento migratório ao longo das fronteiras, as elevadas taxas aduaneiras e os procedimentos burocráticos complexos; a corrupção, o tráfico de influências e o nepotismo, contribuem para o contrabando (MUENDANE, 2020).

6. Conclusões

Este trabalho constitui uma das primeiras reflexões sobre evasão fiscal em Moçambique e seu impacto, tomando como exemplo a Autoridade Tributária do país. Apesar das suas limitações, principalmente no que diz respeito à disponibilização de dados fiáveis, o trabalho tem demonstrado o impacto negativo das várias formas de fuga ao fisco, contrabando e outras modalidades de falta de pagamento dos impostos, quer por parte dos privados, quer das grandes companhias internacionais, que resultam em escassos recursos disponíveis para que a autoridade pública possa fornecer serviços melhores e universais, diminuindo o fosso entre ricos e pobres, ainda fortemente presente em Moçambique.

Em jeito de conclusão, é possível resumir desta maneira os factores que tornam o S.F.M não eficiente em termos operacionais:

- ✓ A falta de transparência por parte das empresas em tornar as suas demonstrações financeiras públicas; este factor tem sido muito crítico tanto para o sector privado assim como para o sector público além das empresas cotadas na Bolsa de Valores e os Bancos. As empresas em Moçambique não publicam as suas demonstrações financeiras (DFs) no fim do exercício económico;

- ✓ A inexistência de uma base de dados que sirva para publicar as DFs das entidades;

- ✓ A formação contínua dos funcionários da AT em diversas áreas de serviço porque, o desenvolvimento profissional dos funcionários é estimulado por vários processos de actualização, processos em que a agilidade de adaptação ao mercado e a flexibilidade para acompanhar novas tecnologias resulta fundamental, daí a qualificação e a formação contínua em matérias de trabalho tratando-se de uma área muito sensível e que sofre de uma actualização quase que constante;

- ✓ O envolvimento de funcionários em esquemas de corrupção.

...

Referências

- ALI, Merima, SHIFA, Abdulaziz, SHIMELES, Abebe & WOLDEYES, Firew. **Information Technology and Fiscal Capacity in a Developing Country: Evidences from Ethiopia**. Brighton: ICTD, 2015. Disponível em: <https://www.cmi.no/publications/file/5401-information-technology-and-fiscal-capacity-in-a.pdf>. Acesso em: 11/11/2021
- ALLINGHAM, Michael & SANDMO, Agnar. **Income Tax Evasion: A Theoretical Analysis**. *Journal of Public Economics*, v. 1, Issue 3-4, 1972, pp. 323-338. Disponível em: https://econpapers.repec.org/article/eeepubeco/v_3a1_3ay_3a1972_3ai_3a3-4_3ap_3a323-338.htm. Acesso em: 11/11/2021
- BALTAZAR, Ubaldo Cesar. **História do tributo no Brasil**. Florianópolis: Imprensa, Fundação Boiteu, 2005.
- BAZART, Cécile, BEAUD, Mickael & DUBOIS, Dimitri. **Whistleblowing Vs Random audit and Experimental test of relative efficiency**. *Kyklos*, v. 73, n. 2. DOI: [10.1111/kykl.12215](https://doi.org/10.1111/kykl.12215)
- BELLUCCI, Beluce. **The State in Africa**. *The Perspective of the World Review*, v.2, n.3, pp. 9-42, 2010. Disponível em: http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/6341/1/PWR_v2_n3_State.pdf. Acesso em: 15/10/2021

BESLEY, Timothy & PERSSON, Torsten. **Why Do Developing Countries Tax So Little?** *Journal of Economic Perspectives*, v. 24(8), pp. 99-120, 2014. Disponível em: <https://ideas.repec.org/a/aea/jecper/v28y2014i4p99-120.html>. Acesso em: 12/10/2021

BUSSOTTI, Luca. **Presidentes Africanos envolvidos no Pandora Papers.** *TV C/SCAM*, 01/11/2021. Disponível em: <https://www.youtube.com/watch?v=yfeyDt4qcqY&t=537s>. Acesso em: 18/11/2021

CABAÇO, José Luís. **Moçambique: identidades, colonialismo e libertação.** *Tese de Doutorado*, São Paulo: USP, 2007. Disponível em: <https://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/8/8134/tde-05122007-151059/pt-br.php>. Acesso: 12/10/2021

CARRILLO, Paulo, POMERANZ, Dina & SINGHAL, Monica. **Dodging the Taxman: Firm Misreporting and Limits to Tax Enforcement.** *American Economic Journal: Applied Economics*, v. 9, n. 2, 2017, pp. 144-64. DOI: 10.1257/app.20140495

FALÇÃO, Amílcar Araújo. **Fato gerador da obrigação tributária.** 6ª edição, Rio de Janeiro: Forense, 2002

GHOSH, Atish. **Intertemporal Tax-Smoothing and Government budget surplus: Canada and the United States.** *Journal of Money, Credit and Banking*, vol. 27 n.4, 1995, pp.1033-1045.

GORDON, Roger & LI, Wei. **Tax structures in developing countries: Many puzzles and a possible explanation.** *Journal of Public Economics*, v. 93(7-8), 2009, pp. 855-866.

HAUFLER, Andreas & SCHJELDERUP, Guttorm. **Corporate tax systems and cross-country profit Shifting.** *Oxford Economic Papers*, v. 52, n. 2, 2000, pp. 306-325. Disponível em: https://econpapers.repec.org/article/oupoxecpp/v_3a52_3ay_3a2000_3ai_3a2_3ap_3a306-25.htm. Acesso em: 10/11/2021

JAVORCIK, Beata & NARCISO, Gaia. **WTO accession and tariff evasion.** *Journal of Development Economics*, V. 125, Issue 5, 2017, pp. 59-71. Disponível em: https://econpapers.repec.org/article/eedeveco/v_3a125_3ay_3a2017_3ai_3ac_3ap_3a59-71.htm. Acesso em: 10/11/2021

KLEVEN, Henrik, KNUDSEN, Martin, KREINER, Klaus, PEDERSEN, Søren & SAEZ, Emmanuel. **Unwilling or Unable to Cheat? Evidence From a Tax Audit Experiment in Denmark.** *Econometrica*, V. 79, Issue 3, 2011. DOI: [10.3982/ECTA9113](https://doi.org/10.3982/ECTA9113)

MANJATE, Joaquim. **Ineficiência da operacionalização do Sistema Fiscal Moçambicano.** Dissertação de Mestrado em Contabilidade e Finanças, Porto: ISCAP, 2018. Disponível em: https://recipp.ipp.pt/bitstream/10400.22/13172/1/Joaquim_Manjate_MCF_2018.pdf. Acesso em: 10/11/2021

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Uma teoria do tributo.** São Paulo. Ed. Quatern Latin, 2005

MASCAGNI, Giulia & MOLLA, Kiflu. **Business Taxation in Ethiopia: Exploring administrative data to understand taxpayers' responses to tax thresholds.** UKAid: Adiss Abeba, 2018. Disponível em: https://ifs.org.uk/uploads/Business%20taxation%20in%20Ethiopia-%20Exploring-administrative-data-to-understand-taxpayers-responses-to-tax-thresholds_1.pdf. Acesso em: 11/10/2021

MOREIRA, Isabel Machado **A Evasão Fiscal e a Tax Morale - Análise Empírica.** Dissertação de Mestrado em Criminologia. Faculdade de Direito da Universidade do Porto, 2014. Disponível em: <https://repositorio-aberto.up.pt/bitstream/10216/74915/2/32334.pdf>. Acesso em: 12/10/2021

MUENDANE, Amélia Tomás. **Implicações económicas do contrabando em Moçambique**. Centro de Estudos aduaneiros e tributários. Maputo, 2020

MYERS, Joe. **Which countries are worst affected by tax avoidance?** *Weforum*, 2017
Disponível em: <https://www.weforum.org/agenda/2017/04/which-countries-are-worst-affected-by-tax-avoidance/>. Acesso em: 20/11/2021

OFFE, Claus. **Problemas estruturais do Estado capitalista**. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 1984

OLIVEIRA, Renan Coelho. **Exame e distinções conceituais de figuras correlatas ao planeamento tributário**. *Jus.com.br*, 2005. Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/6274/exame-e-distincoes-conceituais-de-figuras-correlatas-ao-planeamento-tributario>. Acesso em: 13/11/2021

PIRTTILA, Jukka. **Tax evasion and economics in transition: Lessons from tax theory**. Institute for economics in transition, Bank of Finland, 1999. Disponível em: <https://www.econstor.eu/handle/10419/212461>. Acesso em: 10/10/2021

RIJKERS, Bob, FREUND, Carolina & NUCIFORA, Antonio. **All in the family: State capture in Tunisia**. *Journal of Development Economics*, vol. 124, issue C, 41-59, 2017. Disponível em: https://econpapers.repec.org/article/eedevco/v_3a124_3ay_3a2017_3ai_3ac_3ap_3a41-59.htm. Acesso em: 11/11/2021

ROCHA, Aurélio, MEDEIROS, Aurélio, LIESEGANG, Gerhard & CHILUNDO, Arlindo. **História de Moçambique**, vol. 3. Maputo: Imprensa Universitária

SEQUEIRA, Sandra. **Corruption, Trade Costs, and Gains from Tariff Liberalization: Evidence from Southern Africa**. *American Economic Review*, v. 106, n. 10, 2016, pp. 3029-63. Disponível em: <https://www.aeaweb.org/articles?id=10.1257/aer.20150313>. Acesso em: 12/12/2021

SHAXSON, Nicholas. **Tackling Tax Havens**. *International Monetary Fund*, 2019. Disponível em: <https://www.imf.org/external/pubs/ft/fandd/2019/09/tackling-global-tax-havens-shaxon.htm>. Acesso em: 18/10/2021

SILVA, Luís Felipe Scholante. **Breves Apontamentos Históricos sobre Tributação no Mundo e no Brasil**. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, v. 140, n. 27, pp. 155-174, 2019. Disponível em: <https://rtrib.abdt.org.br/index.php/rftp/article/view/126/82>. Acesso em: 18/10/2021

SLEMROD, Joel. **Cheating Ourselves: The economics of tax evasion**. *Journal of Economic perspectives*, vol.21 No.1, 2007, pp. 25-48. Disponível em: <https://www.aeaweb.org/articles?id=10.1257/jep.21.1.25>. Acesso em: 11/11/2021

YAMAMURA, Eiji. **Trust in government and its effect on preferences for income Redistribution and perceived tax tax burden**. *Economics of Governance*, vol. 15 No.1, 2014, pp. 71-100. Disponível em: https://econpapers.repec.org/article/sprecogov/v_3a15_3ay_3a2014_3ai_3a1_3ap_3a71-100.htm. Acesso em: 10/10/2021