

24 - 11 | 2024

LIÇÕES DE FISCALIDADE: SIGNIFICADO E PERSPECTIVAS NO ENSINO SUPERIOR, FACE AO SISTEMA FISCAL MOÇAMBICANO

Taxation lessons: meaning and perspectives in higher education, given the Mozambican tax system

Lecciones sobre tributación: significado y perspectivas en la educación superior, dado el sistema tributario de Mozambique

Elias Áchimo Aly¹, Patrício António Namuquita²

¹*Doutorado em Ciências de Educação em Psicologia de Aprendizagem, Instituto Superior de Estudos de Defesa Tenente-General Armando Emilio Guebuza, eachimo66@gmail.com, Moçambique.*

²*Mestrado em Administração Pública, Estudante de Doutoramento em Inovação Educativa Universidade Católica de Moçambique Faculdade de Educação e Comunicação. pnamuquita@gmail.com.*

Autor para correspondência: pnamuquita@gmail.com

Data de recepção: 01-09-2023

Data de aceitação: 02-11-2024

Como citar este artigo: Áchimo, E., & Namuquita, P. A. (2024). lições de fiscalidade: significado e perspectivas no ensino superior, face ao sistema fiscal moçambicano. *ALBA - ISFIC Research and Science Journal*, 1(5), pp. 3-12. <https://alba.ac.mz/index.php/alba/issue/view/7>.

RESUMO

Este artigo procura apontar os elementos que limitam um ensino mais aprofundado de matérias de fiscalidade, por conseguinte, trazer uma reflexão sobre a forma como as aprendizagens da fiscalidade são alcançadas, no contexto moçambicano. A disciplina, dedica-se ao estudo de impostos que vigoram num determinado espaço territorial bem como o conjunto de leis e regulamentos administrativos que perfazem o sistema fiscal. Em Moçambique, esta disciplina é essencialmente leccionada nas instituições de ensino superior com a finalidade de habilitar os estudantes sobre a actividade financeira do estado, sua importância junto dos operadores económicos e ao Estado, bem como sobre as obrigações declarativas relacionadas com os principais impostos do sistema fiscal. Os resultados revelam que a carga horária é diminuta para o plano de estudos proposto, essencialmente para o sistema fiscal

moçambicano, por este ser extenso e bastante complexo, fazendo com que mesmo com muito esforço, não seja tarefa fácil para os planificadores do currículo e professores, lidar com o processo de ensino e aprendizagem desta disciplina. Tudo isso, remete-nos a conclusão de que, caso um bom planeamento pedagógico não seja aprimorado, pode resultar numa formação ineficaz, com impactos significativos a nível pessoal, profissional, empresarial e ao Estado, na medida em que os formandos se não dominarem os impostos, os agentes económicos não terão melhores declarações dos seus rendimentos e impostos a pagar e, o Estado não arrecadará tributos a altura para fazer face às necessidades da colectividade.

Palavras-chave: Carga horária, Disciplina de fiscalidade, Impostos, Instituição do ensino superior, Sistema fiscal moçambicano.

ABSTRACT

This article seeks to point out the elements that limit a more in-depth teaching of taxation subjects, therefore, to reflect on the way in which taxation learning is achieved, in the Mozambican context. The discipline is dedicated to the study of taxes that apply in a given territorial space as well as the set of laws and administrative regulations that make up the tax system. In Mozambique, this subject is essentially taught in higher education institutions with the aim of educating students on the state's financial activity, its importance among economic operators and the State, as well as on declaratory obligations related to the system's main taxes. The results reveal that the workload is small for the proposed study plan, essentially for the Mozambican tax system, as it is extensive and quite complex, meaning that even with a lot of effort, it is not an easy task for curriculum planners and teachers, dealing with the teaching and learning process of this subject. All of this leads us to the conclusion that, if good pedagogical planning is not improved, it can result in ineffective training, with significant impacts on a personal, professional, business and State level, as the trainees do not master the taxes, economic agents will not have better declarations of their income and taxes to pay, and the State will not collect taxes at the appropriate level to meet the needs of the community.

Keywords: Workload, Taxation discipline, Taxes, Higher education institution Mozambican.

RESUMEN

Este artículo busca señalar los elementos que limitan una enseñanza más profunda de los temas tributarios, para así reflexionar sobre la forma en que se logra el aprendizaje tributario, en el contexto mozambiqueño. La disciplina se dedica al estudio de los impuestos que se aplican en un espacio territorial determinado, así como el conjunto de leyes y normas administrativas que integran el sistema tributario. En Mozambique, esta materia se imparte esencialmente en instituciones de educación superior con el objetivo de educar a

los estudiantes sobre la actividad financiera del Estado, su importancia entre los operadores económicos y el Estado, así como sobre las obligaciones declarativas relacionadas con los principales impuestos del sistema. Los resultados revelan que la carga de trabajo es pequeña para el plan de estudios propuesto, esencialmente para el sistema tributario de Mozambique, ya que es extenso y bastante complejo, lo que significa que incluso con mucho esfuerzo, no es una tarea fácil para los planificadores curriculares y los profesores, tratando el proceso de enseñanza y aprendizaje de esta materia. Todo esto nos lleva a la conclusión de que, si no se mejora una buena planificación pedagógica, puede resultar en una formación ineficaz, con importantes impactos a nivel personal, profesional, empresarial y estatal, al no dominar los impuestos, los agentes económicos y los agentes económicos. no tendrán mejores declaraciones de sus ingresos e impuestos a pagar, y el Estado no recaudará impuestos al nivel adecuado para satisfacer las necesidades de la comunidad.

Palabras clave: Carga de trabajo, Disciplina tributaria, Impuestos, Institución de educación superior, Sistema tributario de Mozambique.

INTRODUÇÃO

O significado e perspectivas da disciplina de Fiscalidade, com enfoque nos conteúdos que versam sobre o sistema fiscal moçambicano – SFM, é a discussão proposta neste artigo. Em Moçambique esta disciplina é leccionada na generalidade nas instituições do ensino superior, em cursos como Licenciatura em Contabilidade e Auditoria, Gestão de Empresas, Economia, Gestão Financeira e Bancária, entre outras. Os conteúdos temáticos apresentam-se muito compactos possivelmente para responder o tempo lectivo disponível de 64 horas semestrais, o que pressiona significativamente a sua matriz curricular no que tange a abrangência do sistema fiscal moçambicano, por ser extenso e complexo.

A disciplina prescreve como objetivos de aprendizagem habilitar os estudantes sobre a

actividade financeira do estado, sua importância junto dos operadores económicos e ao Estado, bem como sobre as obrigações declarativas relacionadas com os principais impostos do sistema fiscal.

Em síntese, no nosso entender, os objectivos de aprendizagem na sua generalidade giram em torno do sistema fiscal moçambicano. Contudo, o Sistema Fiscal moçambicano compreende dois níveis de tributação, nomeadamente os impostos de nível central e os de nível autárquico, mas por limitação da carga horária, geralmente são ensinados apenas alguns impostos como: o Imposto simplificado para os pequenos contribuintes (ISPC), o imposto de rendimento de pessoas singulares (IRPS), o imposto sobre valor acrescentado (IVA) e o imposto de rendimento de pessoas colectivas (IRPC).

Outros impostos igualmente importantes, e variados temas do sistema fiscal como sejam Impostos Autárquicos, Imposto de Consumos Específicos, Impostos Aduaneiros de Importação e de Exportação, Regime dos Benefícios Fiscais, Regime de Tributação dos Combustíveis, etc., não são discutidos nas lições de fiscalidade, o que pressupõe lacuna nas aprendizagens, se considerado o propósito último prescrito nos programas da disciplina de habilitar os estudantes no conhecimento do Sistema Fiscal moçambicano.

Assim, fomos em busca da questão de partida - como as aprendizagens desta disciplina são alcançadas, no contexto moçambicano, cientes de que construir um problema de pesquisa não corresponde simplesmente a descobrir a questão. É um processo de elaboração que se pode desenvolver em várias fases diferentes da própria pesquisa – evoluindo à medida que estudamos autores, fazemos pré-observações e pensamos metodologicamente sobre como abordar nosso objecto, (Braga, 2005, p. 291).

No caso em apreço, o objecto de estudo é a disciplina de Fiscalidade. Constatamos, pois, a persistência de elementos que limitam um ensino mais aprofundado sobre as matérias de fiscalidade, sendo precisamente aqui, onde se afigura a questão central, anteriormente

enunciada que corporiza o objecto de estudo desta investigação.

Do ponto de vista de estrutura, o artigo para além do presente resumo onde apresentamos o objectivo e a metodologia da investigação, é constituído por uma introdução, onde é feita uma contextualização com enunciação do tema, problema, justificativa e o objecto da investigação. De seguida é apresentado o quadro teórico onde são discutidos os principais conceitos de investigação e sua confrontação com outras experiências. A posterior é feita a apresentação das principais conclusões, face as discussões do quadro teórico. Faz-se no final, a relação das referências bibliográficas.

Trata-se de uma pesquisa bibliográfico-descritivo, sobre as lições de impostos, como tal, a relevância deste estudo está no âmbito da sua contribuição para uma reforma de conteúdos e metodologias de ensino-aprendizagem, na disciplina de fiscalidade

MATERIAIS E MÉTODOS

A presente pesquisa tem um cunho eminentemente bibliográfico-descritivo. Está baseada na literatura sobre impostos bem como sobre ensino. Adicionalmente, por recurso à vasta legislação tributária, à legislação do subsistema do ensino superior e de outros matérias didático-pedagógicos, foram confrontadas variadas temáticas que levaram a compreender o significado e perspectivas de Fiscalidade no ensino superior em Moçambique, com enfoque nos conteúdos que versam sobre o sistema fiscal moçambicano.

RESULTADOS E DISCUSSÃO

Abordagem sistémica da fiscalidade

Fiscalidade, do ponto de vista conceitual, é entendida por Ibraimo (2002), como "complexo de impostos que vigoram num determinado espaço territorial bem como o conjunto (sistema) de leis e regulamentos administrativos que perfazem o sistema fiscal". Para o autor, a fiscalidade visa a redistribuição da riqueza, mas fundamentalmente com vista a

conseguir as receitas para que o Estado possa fazer face à despesa pública.

No que respeita à despesa pública, Santos (2013) é categórico na sua afirmação de que "a fiscalidade é a base material (financeira) do próprio estado moderno", e prossegue considerando que sem impostos, ou não há Estado, pelo potencial de se instalar uma anarquia, ou há Estados falhados, a viverem do tráfico de drogas e da criminalidade internacional, (Santos, 2013, p.21-22).

Neste sentido, os países modernos procuram introduzir leis e regulamentos específicos a fim de dispor de recursos suficientes para a satisfação das necessidades colectivas dos seus cidadãos, como a educação, a saúde, a defesa nacional, as infraestruturas, entre outras. Na maioria dos casos esse esforço é feito através da cobrança dos impostos.

Por sua vez, no conjunto dos impostos assentam os sistemas fiscais, definidos por Tavares (1982), como "o conjunto de normas legais e regras que disciplinam o estabelecimento e a cobrança dos impostos em determinado país". No contexto moçambicano, o Sistema fiscal nos termos da Lei n° 15/2002, de 26 de Junho, corresponde ao conjunto das

normas destinadas a regular a instituição, a cobrança e a arrecadação dos impostos, com o fim último de satisfação das necessidades financeiras do Estado e de outras entidades públicas, justiça social, a igualdade de oportunidades e a necessária redistribuição da riqueza e do rendimento.

Com este propósito, nota-se que tradicionalmente, os impostos têm uma finalidade fiscal. Porém, outra finalidade não menos importante é a redistribuição do rendimento e da riqueza, bem como da promoção do desenvolvimento económico, no âmbito da política económica do Estado, da qual a política fiscal é parte integrante (Pereira, 2018, p.21). No domínio da redistribuição da riqueza, o Estado pode estabelecer impostos com taxas progressivas, com o pressuposto de retirar a quem mais tem, para dar para a quem mais precisa no sentido de garantir condições essenciais de vida a todos os cidadãos. O Imposto de Rendimento de Pessoas Singulares – IRPS, introduzido pela Lei da Assembleia da República n° 33/2007, de 31 de Dezembro, é exemplo disso, conforme se pode verificar na tabela abaixo, na qual o aumento do rendimento é correspondido por taxas cada vez mais elevadas.

Quadro 1: Tabela das taxas de Imposto de Rendimento de Pessoas Singulares

As taxas do IRPS são:

Art. 54 do CIRPS

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

Fonte: Lei n° 33/2007, de 31 de Dezembro.

A tabela acima mostra que este imposto, o IRPS é progressivo, pois à medida que cresce a renda (coluna 1), a alíquota aumenta de 10%, até atingir 32% (coluna 2), sem contar com rendimentos isentos de impostos quanto inferiores a 42.000,00Mts/ano. Ou seja, se o indivíduo recebe de salário mensal 3.500,00 meticais, fica livre de pagamento do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares.

O conceito de imposto tem como ponto de partida a definição de Jeze (1931), trazida por Pereira (2018), segundo a qual "o imposto é uma prestação pecuniária, exigida aos particulares por via da autoridade, a título definitivo e sem contrapartida, com vista à cobertura dos encargos públicos". Com o tempo, o imposto deixou de ter como único objectivo a obtenção de receitas para ser

progressivamente visualizado como instrumento de política económica e social. Com efeito, Pereira (2018), define-o como "uma prestação pecuniária, coactiva, unilateral, a título definitivo, sem carácter de sanção, devida ao Estado ou outras entidades públicas com vista à realização de fins públicos", significando que, apesar do imposto ser de carácter obrigatório, o seu pagamento não representa cumprimento de qualquer punição.

Já antes, Tavares (1982) tinha trazido uma abordagem no mesmo sentido, ao considerar que o imposto compreendia três funções fundamentais, nomeadamente fiscal, social e económica. Na função fiscal, o Estado busca a satisfação das suas necessidades, na função social, procura corrigir a distribuição das riquezas e, por fim, através da função económica, tenta influir nas actividades económicas.

Em termos concretos, quando o Estado introduz um imposto aplicável a todos com a mesma taxa, temos aí um imposto com função fiscal. Porém, se o imposto a pagar pelos contribuintes for proporcional às suas possibilidades, estaremos em face de um imposto com função social. Se o imposto for sobre o comércio externo, a sua finalidade poderá ser a da protecção da indústria nacional, sendo por isso um imposto com função económica, (Tavares, 1982, p.33).

Em síntese, podemos concluir que na actualidade, o imposto persegue três grandes objectivos, sendo o primeiro fiscal, o segundo social e o último económico, consoante busque atender a despesa pública, a justiça social na forma de redistribuição da riqueza ou mesmo o desenvolvimento económico.

No contexto moçambicano, no art.º 4, da Lei nº 15/2002, de 26 de Junho, encontramos a definição do imposto como sendo "um pagamento para o Orçamento do Estado, com natureza unilateral e obrigatória, incluindo encargos legais e juros previstos em normas tributárias". Na nossa percepção, a abordagem sobre o imposto quanto a sua finalidade plasmada na legislação moçambicana

converge com o que foi dito por diferentes autores (e.g., Jeze, 1931; Pereira, 2018).

Relativamente à finalidade do imposto, a sua compreensão passa primeiro, por conhecer as suas etapas, como por exemplo as que são propostas por Tavares (1982) e Pereira (2018) e por último, conhecer o seu impacto. Assim, estes autores propõem três etapas fundamentais para o estabelecimento do imposto, designadamente: o lançamento, a liquidação e a cobrança.

Para Tavares (1982), "a existência de um determinado imposto pressupõe, antes de mais, a existência de uma lei que o autorize, a prévia definição das situações por ele abrangidas, a enunciação das pessoas a ele sujeitas (o contribuinte) e a determinação da matéria colectável", equivalente ao valor sobre que recai o encargo e a taxa a aplicar para a sua determinação.

De acordo com o autor, a vida do imposto se inicia com a sua criação e se desenvolve através das regras de incidência que, das regras definidoras das isenções que indicam quais os factos ou pessoas dele isentas, muito embora integrados no âmbito das regras de incidência, das regras relativas à determinação da matéria colectável e da fixação da taxa ou taxas a aplicar a esta matéria colectável para o cálculo do seu montante, (Tavares, 1982, p. 78).

Ainda conforme o autor, à fase de fixação da taxa a aplicar à matéria colectável, segue-se o estágio da liquidação, ou seja aquela em que por via administrativa se calcula a quantia do tributo mediante a utilização da operação aritmética da aplicação da taxa à matéria colectável, culminando com a última fase, a da cobrança do imposto, que é aquela em que o contribuinte é solicitado a efectuar o seu pagamento.

Pereira (2018) por sua vez, diz-nos que estabelecidas as normas do imposto, urge operacionaliza-las desde o nascimento da respectiva obrigação até ao seu cumprimento, o que geralmente ocorre através do pagamento. Para o autor, na fase de lançamento são identificadas as pessoas obrigadas ao

pagamento do imposto e é determinada a matéria coletável.

Conhecidos os sujeitos a serem tributados e o quantitativo dos seus rendimentos, segue-se o procedimento de liquidação, que é o apuramento do montante do imposto a pagar, através da aplicação da correspondente taxa. Por fim, prescreve que a etapa da cobrança corresponde na entrada do imposto nos cofres do Estado, que é na verdade o pagamento do imposto, (Pereira, 2018, p.49).

Como visto, os dois autores coincidem na descrição das fases de vida do imposto, nomeadamente o lançamento, a liquidação e a cobrança. Na prática, este modelo de ciclo de vida do imposto é acolhido no ordenamento tributário moçambicano, ao estabelecer que a operação de lançamento e liquidação implica a determinação da matéria colectável, seguida de apuramento do montante de tributo que inclui a autoliquidação efectuada pelo sujeito passivo, as retenções na fonte, e a liquidação efectuada pela administração tributária, com base nas declarações do sujeito passivo ou em informações disponíveis, conforme se depreende dos n.ºs 1 e 2 do art.º 78 da Lei n.º 2/2006, de 22 de Março, Lei do ordenamento Jurídico Tributário moçambicano.

Esta lei distingue avaliação directa da avaliação indirecta. A primeira compete à Administração Tributária, através das declarações e documentos exigidos ao sujeito passivo e tem por fim a determinação do rendimento real ou do valor real dos bens do contribuinte, em observância de princípios da investigação e da verdade material, conforme estatui o art.º 89.

A segunda, a avaliação indirecta, está reservada à determinação da base tributária através das operações que o sujeito passivo por presunção tenha realizado. Assim, a administração Tributária recorre aos métodos indirectos quando o sujeito passivo não possui a contabilidade organizada ou livros de registo exigidos nos códigos de impostos, bem como na falta, atraso ou irregularidades na sua execução, escrituração ou organização, de acordo com art.º 91 e 92 da referida Lei n.º 2/2006, de 22 de Março.

Depois do lançamento e da liquidação do imposto, segue-se a última fase, a da cobrança, pela qual o imposto entra nos cofres do Estado. Uma questão relevante nesta fase é saber quem pode ser exigido o pagamento do imposto. O ordenamento jurídico fiscal moçambicano diz que o pagamento pode ser exigido ao contribuinte ou outro responsável.

Em síntese, os autores (e.g., Tavares, 1982 e Pereira, 2018), são unânimes na ideia de que a existência de um imposto, pressupõe a existência de uma lei que o autorize. No caso moçambicano, é a Lei n.º 2/2006, de 22 de Março. Por conseguinte, também convergem que a sua operacionalização passa pelas fases de lançamento, liquidação e cobrança, entendidas como fases de determinação de quais as situações da vida real estão sujeitas a esse imposto, e quem o deve pagar; a aplicação da taxa à matéria colectável e o seu pagamento, respectivamente, que no contexto moçambicano são aquelas operações previstas nos n.ºs 1 e 2 do art.º 78 da Lei n.º 2/2006, de 22 de Março.

O facto de os impostos estarem vinculados à uma lei para sua existência, mostra a sua grande importância para o país. A execução cabal da função do Estado, notadamente a satisfação das necessidades colectivas, requer a disponibilidade de recursos. Porquanto, o Estado, como qualquer particular, tem necessidade de meios materiais para pagar serviços e fornecimentos, organizar a defesa interna e externa, manter os órgãos administrativos, de educação e de segurança e todo um complexo de meios com vista à satisfação dessas necessidades colectivas, à promoção do bem comum, (Tavares, 1982, p.12-13).

Impostos do sistema tributário moçambicano

Em Moçambique vigoram impostos nacionais de tributação directa e indirecta, bem como os autárquicos. Entre outros, são os casos de imposto de rendimento de pessoas singulares (IRPS) para o primeiro grupo, o imposto sobre o valor acrescentado (IVA), para o segundo grupo e imposto pessoal autárquico (IPA) para o terceiro grupo, respectivamente, conforme indica o quadro resumo abaixo.

Tributação directa é a que incide sobre manifestações imediatas da capacidade contributiva, como é o caso de obtenção de um rendimento ou mesmo a posse de um

património, enquanto que a indirecta incide sobre manifestações mediatas dessa capacidade, como seja a utilização da riqueza ou de rendimento, (Pereira, 2023, p. 58).

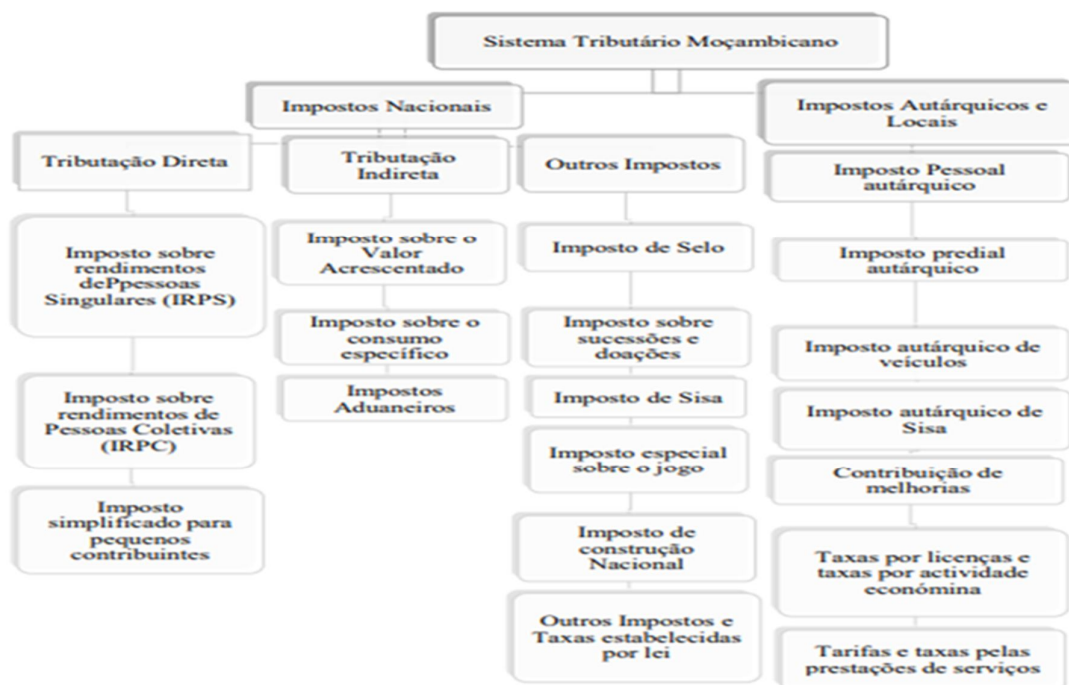


Figura 1: Resumo dos Impostos do Sistema Tributário Moçambicano em vigor no plano estratégico da AT, 2018-2022

O quadro acima apresenta o resumo dos impostos do sistema fiscal moçambicano. Opera em dois níveis de tributação, nomeadamente no nível central e no nível autárquico, cabendo a responsabilidade de cobrança e gestão dos impostos ao Governo central e Autárquico, respectivamente, conforme previsto na Lei de bases do Sistema Tributário, Lei n° 15/2002, de 26 de Junho.

Um breve olhar do que se ensina, do sistema tributário moçambicano em vigor

De numerosos impostos indicados no quadro anterior, a nossa experiência vivenciada mostra que as unidades temáticas constantes dos planos de fiscalidade no geral, compreendem como matéria, os princípios gerais da fiscalidade, o imposto, o sistema tributário moçambicano, o resumo dos impostos do STM (o IRPS, o IRPC e o IVA), sendo estes, os que são ensinados com maior ou menor profundidade.

Por conseguinte, outros impostos, tais como: Impostos Autárquicos, Imposto de Consumos Específicos, Impostos Aduaneiros de Importação e de Exportação, e outras temáticas do sistema fiscal moçambicano, como sejam o Regime dos Benefícios Fiscais, Regime de Tributação dos Combustíveis, etc., são excluídos do currículo da disciplina.

No plano temático, há uma reserva designada para outros impostos, supostamente para discutir diversos impostos não expressamente mencionados, como o imposto de selo, imposto sobre sucessões e doações, imposto de Sisa, imposto especial sobre jogo e imposto de construção Nacional. Mas mesmo estes, não são ensinados e nos casos em que sejam abordados nessa subunidade de outros impostos, são-no muito superficialmente.

Elementos de análise no ensino da fiscalidade

Consideramos elementos de análise, a complexidade dos temas, o factor tempo e a extensão dos conteúdos, os quais nos

propusemos a discutir o que não é ensinado e se é, com menor profundidade. No nosso entender, provavelmente seja o factor carga horária, o mais predominante, entre vários outros como, domínio da lei, formação/capacitação dos docentes, material bibliográfico e didáctico, etc.

A disciplina de fiscalidade faz parte do currículo de vários cursos oferecidos pelas instituições do ensino superior. No que tange ao factor tempo, as IES na sua generalidade dedicam o ensino da fiscalidade apenas um semestre, que na prática são cinco meses lectivos, com 4 aulas por semana, equivalentes a 64 horas no seu todo, cabendo-lhe 7 créditos. Parte das 64 aulas é dedicada a avaliações, que incluem testes escritos, trabalhos individuais e exame final.

Os conteúdos da disciplina de fiscalidade são complexos mesmo por conta do seu objecto de estudo, o sistema fiscal moçambicano, que como anteriormente referimos, compreende impostos e taxas de nível central até os de nível autárquico. A propósito, Angotti (1999) observa que "se um objeto de investigação é por natureza complexo, não será pesquisado a contento por apenas um ou dois campos de conhecimento. Será submetido aos estudos cruzados pela construção das diversas disciplinas do saber científico", (p. 10), o que levaria neste caso a distribuição dos conteúdos a varias outras disciplinas.

No caso em apreço, o tratamento seguido na planificação pedagógica tem sido o de compactar os conteúdos temáticos para buscar corresponder o tempo lectivo disponível, pressionando a sua matriz curricular no que tange a abrangência das matérias, o que pode resultar num ensino ineficaz aos formandos, com consequências para o trabalho, num contexto em que a literatura defende cursos superiores com currículos que devem buscar satisfazer as exigências de mercado (Júnior, 2010, p.113).

A dificuldade de abrangência pode também resvalar na dificuldade de integração de conteúdos temáticos nas aprendizagens, que nas palavras de Guimarães e Catarino (2013), não é uma simples necessidade pedagógica, na

medida em que "o ensino de fiscalidade deve fornecer elementos de trabalho para um conjunto de matérias tributárias de forma integrada para não criar dificuldades acrescidas por parte dos alunos nas instituições de ensino superior". Concordando, a nossa experiência mostra que este campo de conhecimento constitui simultaneamente, um mosaico de aprendizagem, que é ensinado da teoria à prática.

Numa fase introdutória, antes da discussão dos conteúdos práticos de fiscalidade, têm-se buscado aprimorar os princípios e fins do sistema tributário, que no caso moçambicano, estão plasmados na Lei n° 15/2002, de 26 de Junho. De entre os quais, apontamos o princípio da legalidade tributária previsto no art.º 3 da referida Lei, que estabelece que "não há lugar à cobrança de impostos que não tenham sido estabelecidos por Lei". Este princípio de legalidade responde a consagração constitucional segundo a qual os impostos são criados ou alterados por lei, que os fixa segundo critérios de justiça social (Artigo 100, da Constituição da República de Moçambique – CRM). Isto é, não pode existir imposto que não tenha sido criado por uma lei.

Um outro factor que concorre para falta de ensino com profundidade de algumas matérias de fiscalidade é o carácter extenso dos conteúdos. Ora vejamos, para um ensino mais aprofundado sobre um imposto simples como o (IRPS), precisaria de 16 aulas no mínimo, correspondentes a 3 semanas, para conceituar o imposto, discutir na base de exemplos e experiências, resolver exercícios práticos e avaliar as aprendizagens.

Porquanto, se apenas um imposto como (IRPS) precisamos deste tratamento em sala de aula, para contemplar exaustivamente mais outros impostos do sistema fiscal, conforme mostrados na tabela 2, precisaríamos de mais tempo, provavelmente de mais um semestre, levando com que a disciplina fosse ensinada em dois semestres.

Quanto a carga horária, entendida como sendo a carga de trabalho estimado dos estudantes, com base na quantidade total de atividades de aprendizagem em número de horas que seria

esperado que um estudante realizasse para atingir os resultados de aprendizagem numa unidade curricular, Duarte (2014, p.4), ao assumirmos que pode ser o factor mais predominante, dos elementos de análise que nos propusemos, fizemo-lo com a modesta convicção de que pode estar condicionada aos limites da lei do ensino superior, Lei nº 1/2023, de 17 de março.

Esta lei estabelece o tempo de duração do primeiro ciclo de formação, o de Licenciatura para "três a quatro anos ou um número de créditos correspondentes, com excepção dos cursos com duração de cinco ou seis anos, ou com número de créditos correspondentes" e como é logico, tempo de curso reduzido, implica redução dos conteúdos temáticos a leccionar, sujeitando desafios significativos aos planificadores dos currículos académicos.

Todavia, a mesma lei defende que a duração ora estabelecida não impede que, cursos que pelas suas características, complexidade ou ainda devido aos requisitos de acesso à determinada actividade profissional, possam ter duração superior à estes 3 ou 4 anos, precisando apenas de definir por regulamentação específica, a aprovar pelo órgão colegial competente e homologado pelo Ministro que superintende o Subsistema do Ensino Superior, conforme prescrito no nº 7 do art.º 7 da mesma Lei do ensino superior, algo que a nosso ver, pode ser repensado pelos planificadores dos currículos académicos.

Contudo, a questão legal apontada acima é apenas a parte mais visível do problema, já que na prática o legislador buscou apenas conformar os procedimentos do ensino superior moçambicano ao Modelo de Bolonha, que já estabelece este procedimento conforme nos alerta Laita (2014), sobre suas implicações no ensino superior moçambicano em que "a adopção deste modelo implica redução na duração dos cursos de 4 para 3 anos e simultaneamente redução nas horas de contacto em sala de aulas".

Ora, no plano prático, tudo isso coloca um duplo desafio, por um lado a necessidade de maior desenvolvimento de actividades académicas de produção de conhecimentos que

requerem tempo e recursos financeiros já limitados, por outro lado a necessidade de conformidade aos limites da lei no que aos tempos de formação, concretamente, duração de ciclos de formação diz respeito, resultando na compactação ou exclusão de conteúdos temáticos importantes.

CONCLUSÃO

O estudo da fiscalidade é uma necessidade pedagógica para os futuros profissionais dominarem os elementos fundamentais do imposto – teoria, técnica e o seu processo administrativo de cobrança, a fim de serem capazes de manusear a legislação relativa aos tributos do Sistema Fiscal moçambicano e liquidarem os impostos, num contexto em que os impostos têm um peso significativo, no orçamento do Estado, enquanto principal fonte de financiamento dos gastos públicos, no conjunto das receitas públicas.

No que à carga horária diz respeito, parece-nos ser a consequência dos limites do tempo dos cursos de licenciatura, ao abrigo da Lei nº 1/2023, de 17 de março que estabelece o tempo de duração do primeiro ciclo de formação, para três a quatro anos, fazendo com que, no caso da disciplina de fiscalidade alguns impostos como os Autárquicos, os de Consumos Específicos, Impostos Aduaneiros de Importação e de Exportação, e outros temas do sistema fiscal, como o Regime dos Benefícios Fiscais, Regime de Tributação dos Combustíveis, etc., não sejam ensinados, ou se o são, seja com menor profundidade.

Diante dos dados obtidos e analisados, foi perceptível que mesmo com muito esforço, não pode ser tarefa fácil para os planificadores e professores, lidar com o processo de ensino e aprendizagem de fiscalidade num contexto de carga horária diminuta e complexidade da matéria do sistema fiscal moçambicano.

Nesses termos, consideramos pertinente inovar na área de concepção de programa de ensino de fiscalidade e das metodologias inerentes, para que os futuros fazedores da fiscalidade, tanto do lado dos agentes económicos, como da Administração Fiscal, não terminem

Áchimo, E., & Namuquita, P. A. (2024). *lições de fiscalidade: significado e perspectivas no ensino superior, face ao sistema fiscal moçambicano.*

amadores ou simples curiosos ou até profissionais com uma preparação pouco ajustada ao sistema fiscal em vigor.

As inconformidades de aprendizagem levantadas nesta pesquisa, podem trazer implicações em cadeia a nível pessoal, profissional, empresarial e, no final ao próprio Estado, pois se os profissionais não dominarem os impostos, porque mal-ensinados ou mesmo não ensinados, os agentes económicos não terão melhores declarações dos seus rendimentos e de impostos a pagar ao Estado. No limite, o Estado não poderá arrecadar tributos a altura para fazer face às necessidades da colectividade, o que possivelmente abre oportunidade para novas investigações, com outros atributos.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

Angotti, J. A. P. (1999). Ensino de ciências e complexidade. *Anais do II ABRAPEC-Associação Brasileira dos Pesquisadores do Ensino de Ciências, Águas de Lindóia, SP.*

Braga, J. L. (2005). Para começar um projeto de pesquisa. *Comunicação & Educação, 10(3)*, 288-296.

Catarino, J. R. e Guimarães, V. B (2013). Lições de fiscalidade. Em *O Sistema Tributário Português, Volume I, 2ª Edição.* J. R. Catarino /V. B. Guimarães: (Coords). Editor Edições Almeida, S.A. Coimbra, Portugal.

Duarte, M. (2014). Carga horária vs carga de trabalho: mudanças introduzidas pelo Processo de Bolonha. *Anais do 6º Encontro Internacional da Sociedade Brasileira de Educação Comparada.*

Ibraimo, I. (2002). *O direito e a fiscalidade. Um contributo para o direito fiscal moçambicano.* Maputo, Moçambique: INLD.

Júnior, J. C. (2010). *Processo de Ensino-Aprendizagem na Era da Consciência,* Revista da Educação, 13, nº 16, 105-117.

Laita, M. (2014). *Implicações do processo de Bolonha na Organização dos Planos Curriculares e nas Práticas Pedagógicas na Universidade Católica de Moçambique.* Tese de Doutoramento. Universidade Católica Portuguesa, Faculdade de Educação e Psicologia, Porto, Portugal.

Pereira, M. H. F (2018). *Fiscalidade.* (6ª. ed.). Coimbra, Portugal: Edições Almeida;

Santos, A. C. (2013). A Fiscalidade como fenómeno social Total em Fiscalidade e outros olhares. A. C. dos Santos & C. M. da M. Lopes (Coords). *Fiscalidade e outros olhares.* Porto, Portugal: Vida Económica Editorial, SA, pp. 15-46;

Tavares, A. (1982). *Curso de Fiscalidade da Empresa: Regime Fiscal e Para-fiscal da Empresa.* (2ª. ed.). Lisboa – Portugal: Editora Clássica.

Pereira, M. H. F. (2023). *Fiscalidade,* 7ª Edição, Ed. Almedina, S.A. Portugal;

Legislação

Lei nº 15/2002, de 26 de Junho – Lei de Bases do Sistema Tributário moçambicano;

Lei nº 2/2006, de 22 de Março, Lei do Ordenamento Jurídico Tributário moçambicano.

Lei nº 1/2018 de 12 de Junho – Constituição da Republica de Moçambique;

Lei 1/2023, de 17 de março – lei do ensino superior.