

Acórdão nº 01/CC/2013

de 06 de Março

Processo nº 01/CC/2013

Acordam os Juízes do Conselho Constitucional:

I

### **RELATÓRIO**

O Presidente da República solicitou, em 16 de Janeiro de 2013, ao abrigo do disposto no nº 1 do artigo 246 da Constituição e no nº 1 do artigo 54 da Lei nº 6/2006, de 2 de Agosto, Lei Orgânica do Conselho Constitucional, a verificação preventiva da constitucionalidade da Lei de Alteração do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares e da Lei de Alteração do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas, que lhe foram submetidas pela Assembleia da República, para promulgação, em 27 de Dezembro de 2012.

O Presidente da República fundamenta a sua solicitação nos seguintes termos:

"Pretende-se que a lei entre em vigor no dia 01 de Janeiro de 2013. No entanto, o artigo 57 e o nº 4 do artigo 127, ambos da Constituição da República, dispõem no sentido de que as alterações legais com consequência no alargamento da base tributária e/ou agravamento das taxas do imposto só podem legalmente produzir efeitos para exercícios económicos subsequentes ao ano da respectiva aprovação".

No mesmo sentido dispõe o nº 5 do artigo 127 da Constituição da República que "a lei fiscal não tem efeito retroactivo, salvo se for de conteúdo mais favorável ao contribuinte".

“Fica difícil, no caso vertente, aferir se o novo regime é mais favorável ou não ao contribuinte, dado que, por exemplo, as taxas que incidiriam sobre o trabalho dependente estão omissas na lei (quicá em violação do nº 2 do artigo 127 da Constituição da República”.

“Acrescido ao facto acima referido, pretende-se que a lei se aplique aos rendimentos de 2013 e seguintes ao mesmo tempo que se estabelece um prazo de 90 dias para o Conselho de Ministros proceder com a regulamentação e estabelecimento de procedimentos necessários para aplicação das novas medidas legislativas”.

“No que se pretende com a alteração do IRPS não se encontrou explícita a razão determinante das alterações que vêm propostas nas matérias reguladas no nº 3 do artigo 40 (regras atinentes à determinação das mais-valias) e no novo nº 5 que se pretende aditar ao mesmo artigo, que se considera de duvidosa constitucionalidade, desde logo por representar uma forma de efectiva discriminação do sujeito passivo não residente (que pode incluir o caso do cidadão nacional residente no estrangeiro e que no País pretende aplicar o produto das respectivas poupanças), violando o disposto nos artigos 35 e 100, ambos da Constituição da República.

Ao pedido foram anexadas cópias das leis acima referidas, aprovadas pela Assembleia da República em 11 de Dezembro de 2012 e recebidas pelo Presidente da República em 27 de Dezembro, para promulgação.

Admitido o pedido, foi notificada a Assembleia da República para se pronunciar, querendo, sobre o mesmo, nos termos do disposto no artigo 56 da LOCC, com a nova redacção dada pela Lei nº 5/2008, de 9 de Julho.

A Assembleia da República veio pronunciar-se por via da Resolução nº 83/2013, aprovada pela sua Comissão Permanente em 12 de Fevereiro de 2013, que adopta o Parecer da Comissão dos Assuntos Constitucionais, Direitos Humanos e de Legalidade, de 11 de Fevereiro, cujo conteúdo se resume nos seguintes termos:

QUANTO À INCONSTITUCIONALIDADE DAS LEIS EM VIRTUDE DE AS MESMAS TEREM DE ENTRAR EM VIGOR NO DIA 1 DE JANEIRO DE 2013 E SUA CONFORMIDADE COM O PRINCÍPIO DA NÃO RETROACTIVIDADE DAS LEIS:

– “A Comissão entende que foram envidados esforços para garantir que as Leis entrassem em vigor a 1 de Janeiro de 2013, uma vez aprovadas pela Assembleia da República no dia 11 de Dezembro de 2012”.

– “De conformidade com o *princípio da não retroactividade da lei fiscal*, prevista no nº 5 do artigo 127 da CRM, salvo se for de conteúdo mais favorável ao contribuinte, entende-se que as alterações introduzidas no Código do IRPS, resultam do entendimento de que este princípio não era ferido”.

– “Quanto às taxas do IRPS estas se mantêm, tendo ocorrido apenas um alargamento da base de incidência no que respeita à tributação das mais-valias, isso no número 3 do artigo 40”.

– “Não havia, pois, lugar à invocação da aplicação retroactiva das leis em análise na data em que foram aprovadas pela Assembleia da República, isto é, no dia 11 de Dezembro de 2012”.

– “Esperava que o alargamento da base de incidência e/ou agravamento das taxas de imposto só iriam produzir efeitos nos exercícios subsequentes (2013 e seguintes) ao ano da respectiva aprovação (2012)”.

QUANTO À INCONSTITUCIONALIDADE EM VIRTUDE DE O CONSELHO DE MINISTROS TER 90 DIAS PARA REGULAR AS LEIS DEPOIS DA SUA ENTRADA EM VIGOR:

– “As duas leis aprovadas pela Assembleia da República estavam em condições de terem uma aplicação imediata e directa logo que publicadas”.

– No tocante ao IRPS, a Lei aprovada inclui uma tabela de retenção na fonte, com o aditamento do artigo 65-A, que prevê regras de aplicação da mesma Lei.

- No tocante ao IRPC, a Lei contém comandos por si só passíveis de serem aplicados e garantir a tributação, *se for o caso, não dependendo da regulamentação*.
- “Sendo os impostos de periodicidade anual, as obrigações inerentes aos mesmos são cumpridas, em regra, no ano posterior ao da entrada em vigor da Lei, salvo os casos de retenção na fonte, cujos procedimentos já estão previstos na lei aprovada”
- “O nº 2 do artigo 127 da CRM determina que a incidência e as taxas são fixadas por Lei da Assembleia da República, daí que se entenda que a proibição do alargamento da base de incidência e do agravamento das taxas ao longo do exercício financeiro é dirigida à Lei que fixa estes elementos e não aos respectivos Regulamentos (Decretos aprovados pelo Conselho de Ministros), pois estes em nenhum momento poderiam conter tais elementos cuja tipicidade é imposta pela CRM”.

#### QUANTO À EVENTUAL INCONSTITUCIONALIDADE DOS NÚMEROS 3 E 5 DO ARTIGO 40 DO CÓDIGO DO IRPS:

- “A legislação fiscal moçambicana, para efeitos de tributação, torna relevantes os conceitos de sujeito passivo residente e de sujeito passivo não residente, ignorando a nacionalidade desse sujeito passivo”.
- “Esse sujeito passivo não residente, cidadão nacional ou não, para efeitos fiscais encontra-se numa situação diferente da do sujeito passivo residente, quer seja nacional ou não”.
- “Residir em território nacional ou no estrangeiro são realidades diferentes que, em matéria tributária impõem regulamentação diferente, em cumprimento da igualdade tributária nas suas vertentes formal e material”.
- “Deste modo não parece correcto o entendimento de que o estabelecido nos nºs 3 e 5 do artigo 40 do Código do IRPS possa violar a CRM”.

## CONSEQUÊNCIAS DA DECLARAÇÃO DA INCONSTITUCIONALIDADE DAS LEIS EM CAUSA:

### Consequências jurídico-económicas:

- “A Lei do Orçamento do Estado para o ano de 2013 foi concebida tendo em conta o aumento das receitas resultantes da aplicação das referidas leis”.
- “Os Pareceres elaborados pelo Ministro das Finanças que apresentam os impactos orçamentais do IRPS e IRPC referem que com a sua aprovação resultaria um incremento da receita fiscal no valor de 595.753.300,00 mt para o orçamento do Estado”.
- “Ciente da magnitude dos números, a Assembleia da República tudo fez para que as Leis fossem aprovadas de modo a entrarem em vigor em 2012, para que a execução dos impostos fosse possível em 2013”.

### Consequências jurídico-constitucionais:

- “Se as leis forem consideradas inconstitucionais pelo Conselho Constitucional, parece que o Excelentíssimo Senhor Presidente da República não irá assiná-las, pois as deliberações do Conselho Constitucional são de cumprimento obrigatório, devendo as mesmas ser, pelo referido Excelentíssimo Senhor Presidente da República, devolvidas à Assembleia da República, para reexame”.
- “Ao reexaminá-las, a Assembleia da República não poderá aprová-las por extemporaneidade, uma vez que a lei tributária, para vigorar em 2013 e produzir os seus efeitos devia ter sido aprovada em 2012, como o foi, promulgada e publicada em 2012, o que não aconteceu”.

Concluindo, a Assembleia da República alega que, “louvada nos fundamentos acima aduzidos e em particular:

- a) Que as leis, no momento da sua aprovação, não enfermavam de nenhum vício de ilegalidade ou de inconstitucionalidade;
- b) a questão específica da aplicação da Lei no tempo, a Comissão dos Assuntos Constitucionais, Direitos Humanos e de Legalidade, entende que o Excelentíssimo

Senhor Presidente da República não deve promulgar as Leis, devolvendo-as à Assembleia da República, para reexame, conforme o nº 3 do artigo 163 da CRM”.

## II

### FUNDAMENTAÇÃO

Relatados os fundamentos de facto e de direito expendidos tanto pelo Órgão solicitante como pelo Órgão autor das normas impugnadas, cumpre verificar, no caso concreto, os pressupostos processuais da fiscalização preventiva da constitucionalidade.

O Presidente da República tem legitimidade para solicitar a verificação preventiva das leis da Assembleia da República, ao abrigo do disposto no nº 1 do artigo 246 da Constituição.

O Conselho Constitucional é competente para verificar preventivamente a constitucionalidade das mesmas leis, de harmonia com as disposições conjugadas da alínea a) do nº 1 do artigo 244 e dos nºs 1, 4 e 5 do artigo 246 da Constituição.

A solicitação do Presidente da República é tempestiva, porquanto ele recebeu as leis em causa, para o efeito de promulgação, em 27 de Dezembro de 2012 e o requerimento da verificação preventiva da sua constitucionalidade deu entrada no Conselho Constitucional em 16 de Janeiro de 2013, portanto dentro do prazo de trinta dias que vem fixado nas disposições conjugadas do nº 2 dos artigos 246 e 163 da Constituição, bem como no nº 2 do artigo 54 da Lei Orgânica do Conselho Constitucional (LOCC).

Deste modo, mostram-se preenchidos os pressupostos processuais subjectivos e objectivos da verificação preventiva da constitucionalidade.

Todavia, antes de conhecer o mérito do pedido, importa apreciar uma questão prévia, que deriva da seguinte afirmação contida na conclusão do Parecer da Comissão dos Assuntos Constitucionais, Direitos Humanos e de Legalidade, que consubstancia o pronunciamento da Assembleia da República sobre o pedido, em resposta à notificação do Conselho Constitucional: *“A Comissão [...] entende que o Excelentíssimo Senhor Presidente da República não deve*

*promulgar as leis, devolvendo-as à Assembleia da República, para reexame, conforme o nº 3 do artigo 163 da CRM”.*

A afirmação anterior transmite a ideia de que se deve pôr termo ao processo de fiscalização preventiva das Leis de alteração dos Códigos do IRPS e do IRPC, que actualmente segue os seus trâmites legais no Conselho Constitucional, para deste modo permitir-se que o Presidente da República devolva as mesmas Leis à Assembleia da República para reexame, nos termos do nº 3 do artigo 163 da Constituição.

Tal pretensão só se concretizaria por duas vias alternativas: ou a desistência pelo Conselho Constitucional, *motu proprio*, da tramitação do processo, em curso, de fiscalização preventiva da constitucionalidade das Leis em questão ou a desistência do pedido dessa fiscalização pelo Presidente da República.

Porém, nenhuma dessas alternativas encontra amparo quer na Constituição quer na lei, como adiante se demonstra.

A Assembleia da República baseia-se no disposto no nº 3 do artigo 163 da Constituição, para sustentar que *“o Excelentíssimo Senhor Presidente da República não deve promulgar as leis, devolvendo-as à Assembleia da República, para reexame”, conforme o nº 3 do artigo 163 da CRM”.*

Antes de procedermos ao julgamento da validade desta fundamentação, importa verificar o conteúdo integral do artigo 163 da Constituição.

### *Artigo 163*

#### *(Promulgação e veto)*

- 1. Compete ao Presidente da República promulgar e mandar publicar as leis no Boletim da República.*
- 2. As leis são promulgadas até trinta dias após a sua recepção, ou após a notificação do Acórdão do Conselho Constitucional que se pronuncia pela não inconstitucionalidade de qualquer norma delas constante.*

*3. O Presidente da República pode vetar a lei por mensagem fundamentada, devolvê-la para reexame pela Assembleia da República.*

*4. Se a lei reexaminada for aprovada por maioria de dois terços, o Presidente da República deve promulgá-la e mandá-la publicar.*

As normas acima enunciadas devem conjugar-se com as do artigo 246 da Constituição, que passamos a transcrever:

#### *Artigo 246*

##### *(Verificação preventiva da constitucionalidade)*

*1. O Presidente da República pode requerer ao Conselho Constitucional a apreciação preventiva da constitucionalidade de qualquer diploma que lhe tenha sido enviado para promulgação.*

*2. A apreciação preventiva da constitucionalidade deve ser requerida no prazo referido no nº 2 do artigo 163.*

*3. Requerida a apreciação interrompe-se o prazo de promulgação.*

*4. Caso o Conselho Constitucional se pronuncie pela inexistência da inconstitucionalidade, o novo prazo de promulgação começa a correr a partir do conhecimento pelo Presidente da República da deliberação do Conselho Constitucional.*

*5. Se o Conselho Constitucional se pronunciar pela inconstitucionalidade, o Presidente da República veta e devolve o diploma à Assembleia da República.*

As disposições supracitadas dos artigos 163 e 246 da Constituição traduzem a concretização dos “*princípios da separação e interdependência de poderes consagrados na Constituição*”, em que “*assentam os órgãos de soberania*”, conforme o enunciado do artigo 134 da Constituição.

Com efeito, deste último preceito deriva a ideia basilar de que, na ordem jurídico-constitucional moçambicana, os princípios da separação e interdependência de poderes valem, enquanto princípios positivos, apenas com o conteúdo que lhes é fixado pela Constituição.



No caso vertente, à luz do princípio da separação de poderes, o artigo 169 da Constituição prescreve que *“A Assembleia da República é o mais alto órgão legislativo da República de Moçambique”* e *“determina as normas que regem o funcionamento do Estado e a vida económica e social através de leis e deliberações de carácter genérico”*, sendo sua competência legislativa genérica *“Legislar sobre as questões básicas da política interna e externa do país”*, conforme o disposto no nº 1 do artigo 179 da Constituição.

Destes dispositivos constitucionais extrai-se que, no quadro do sistema dos órgãos de soberania estabelecido pelo artigo 133 da Constituição, se reserva a função legislativa à Assembleia da República, que se configura como o legislador primário do Estado, o órgão legislativo por excelência.

No entanto, sem prejuízo desse primado legislativo da Assembleia da República, a Constituição legitima a intervenção de outros órgãos de soberania no exercício da função legislativa, concretizando, desse modo, o princípio da interdependência de poderes, que é correlativo da separação de poderes, conforme o disposto no artigo 134 da Constituição.

Essa legitimação sucede, nomeadamente, quando a Constituição, nos nºs 1 e 3 do artigo 163, comete ao Presidente da República a prerrogativa de promulgar ou vetar as leis da Assembleia da República e, no nº 1 do artigo 246, confere-lhe a faculdade de solicitar a verificação preventiva da constitucionalidade das mesmas leis ao Conselho Constitucional, que é definido no nº 1 do artigo 241 como *“o órgão de soberania, ao qual compete especialmente administrar a justiça, em matérias de natureza jurídico-constitucional”*, competindo-lhe, neste domínio, *“apreciar e declarar a inconstitucionalidade das leis...”*, ao abrigo do disposto na alínea a) do nº 1 do artigo 244.

A participação no exercício da função legislativa, quer do Presidente da República quer do Conselho Constitucional, nos termos atrás referidos, vincula-se, à semelhança da actividade legislativa da Assembleia da República, à observância da Constituição e da lei, por força do preceituado na parte final do artigo 134, conjugado com o nº 3 do artigo 2, da Constituição, disposições que presidem, igualmente, às relações institucionais e funcionais entre os aludidos

órgãos de soberania, no âmbito da materialização dos já referidos princípios da separação e interdependência de poderes.

No que diz respeito ao relacionamento entre o Presidente da República e a Assembleia da República, no exercício da função legislativa, da aplicação dos princípios da separação e interdependência de poderes, em conexão com os de constitucionalidade e de legalidade, resulta, em relação ao caso *sub judice*, que a partir do momento em que o Presidente da Assembleia da República submeteu as Leis de Alteração dos Códigos do IRPS e do IRPC ao Presidente da República, para efeito de promulgação, de harmonia com o disposto na alínea c) do artigo 191, conjugado com o nº 1 do artigo 163, ambos da Constituição, aqueles diplomas deixaram de estar na esfera do poder legislativo da Assembleia da República no que concerne ao procedimento legislativo.

No contexto deste procedimento, as mencionadas leis somente poderiam ter voltado a ingressar naquela mesma esfera, se o Presidente da República tivesse decidido vetá-las e devolvê-las, mediante mensagem fundamentada, à Assembleia da República para reexame, ou seja, se tivesse decidido exercer o poder de veto que lhe é cometido pelo nº 3 do artigo 163 da Constituição.

Este não foi, porém, o procedimento sufragado pelo Presidente da República, pois ele preferiu lançar mão da prerrogativa que lhe confere a Constituição no nº 1 do seu artigo 246, solicitando ao Conselho Constitucional a verificação preventiva da constitucionalidade das duas leis, o que aconteceu dentro do prazo de promulgação fixado no nº 2 do mesmo artigo, conjugado com a 1ª parte do nº 2 do artigo 163 Constituição.

É importante sublinhar que tanto da prerrogativa de vetar as leis, devolvendo-as, por mensagem fundamentada, à Assembleia da República para reexame, como a faculdade de solicitar ao Conselho Constitucional a verificação preventiva da constitucionalidade das leis, previstas, respectivamente, no nº 3 do artigo 163 e no nº 1 do artigo 246 da Constituição, inserem-se na esfera das competências próprias do Presidente da República, cujo exercício não dependem nem se subordina à vontade de quaisquer outros órgãos de soberania.

E, conforme já assinalámos, o poder de veto, atribuído ao Presidente da República pelo nº 3 do artigo 163, constitui uma das manifestações dos princípios da separação e interdependência de poderes consagrados no artigo 134, ambos da Constituição, na vertente em que os mesmos princípios legitimam a interferência do poder executivo no exercício da função legislativa.

No nº 3 do artigo 163 a Constituição configura o veto legislativo em termos não resolutivos, mas sim suspensivos, pois o veto presidencial não põe termo o procedimento legislativo. Com efeito, o Presidente da República devolve a lei vetada à Assembleia da República para reexame, e a Assembleia pode superar o veto do Presidente, votando e aprovando a lei examinada por maioria de dois terços dos Deputados. Neste caso, o nº 4 do artigo 163 da Constituição obriga o Presidente da República a promulgar e mandar publicar a lei.

Vê-se, pois, que a Constituição estabelece, no âmbito do relacionamento entre o Legislativo e o Executivo, no domínio da função legislativa, um mecanismo apropriado de balanceamento de poderes, de freios e contrapesos (*checks and balances*), distanciando-se daquela concepção de separação mecânica de poderes, que os enclausura em compartimentos estanques, tornando-os incomunicáveis.

No que diz respeito ao relacionamento entre o Presidente da República e o Conselho Constitucional, decorrente da respectiva intervenção no exercício da função legislativa, os princípios da separação e interdependência de poderes, em conexão com os da constitucionalidade e da legalidade, convergem no sentido de que, a partir do momento em que o primeiro Órgão solicitou ao segundo a verificação preventiva da constitucionalidade das Leis de Alteração dos Códigos do IRPS e do IRPC, nos termos do disposto no nº 1 do artigo 246, e enquanto o processo de fiscalização estiver a correr os seus trâmites legais previstos no artigo 54 e seguintes da LOCC, aquelas leis acham-se subtraídas do domínio dos poderes do Presidente da República, além de que, por força do estatuído no artigo 50 da LOCC, está vedada ao Presidente a possibilidade de desistir da solicitação de verificação preventiva da constitucionalidade que formulou ao Conselho Constitucional.

Impende sobre o Conselho Constitucional o dever de julgar e decidir as questões de inconstitucionalidade, quando para o efeito seja solicitado nos termos da Constituição e da lei.

Não deve, pois, terminar um processo de fiscalização da constitucionalidade sem que tenha tomado a competente decisão.

Nos processos de fiscalização preventiva, não havendo questões prévias que prejudiquem o conhecimento do mérito do pedido, tal decisão consistirá no pronunciamento, ou “pela inexistência de inconstitucionalidade” ou “pela inconstitucionalidade”, conforme dispõem, respectivamente, os nºs 4 e 5 do artigo 246 da Constituição.

A Constituição atribui, nos nºs 4 e 5 do artigo 246, efeitos diversos às decisões do Conselho Constitucional, consoante este se pronuncie pela inexistência de inconstitucionalidade ou pela inconstitucionalidade.

No caso de pronúncia pela inexistência de inconstitucionalidade, e tendo em conta que o nº 3 do artigo 246 dispõe que «*Requerida a apreciação da constitucionalidade, interrompe-se o prazo de promulgação*», o efeito da decisão consiste, segundo dispõe o nº 4 do mesmo artigo, em que “*o novo prazo de promulgação começa a correr a partir do conhecimento pelo Presidente da República da deliberação do Conselho Constitucional*”. E a expressão *novo prazo de promulgação* significa aqui que o Presidente da República passa a dispor, como quando recebeu a lei da Assembleia da República, de trinta dias para a sua promulgação.

Face à Constituição nada impede, segundo o entendimento deste Conselho Constitucional, que no decorrer do novo prazo de promulgação o Presidente da República exerça o seu poder de veto em conformidade com o disposto no nº 3 do artigo 163 da Constituição. Esta percepção coaduna-se com a ratio da fixação de um novo prazo de promulgação de duração igual à do prazo concedido ao Presidente da República para promulgar as leis, após a sua recepção da Assembleia da República.

Independentemente de se exercer no prazo primário de promulgação, que corre a partir da recepção da lei, ou no novo prazo de promulgação que corre a partir do conhecimento do acórdão do Conselho Constitucional que “*se pronuncie pela inexistência da inconstitucionalidade*”, o veto legislativo do Presidente da República, ao abrigo e nos termos do disposto no nº 3 do artigo 163 da Constituição, reveste-se da natureza de um acto político e facultativo, baseando-se, assim, o seu exercício em critérios de oportunidade, conveniência ou

mérito, que somente cabem ao Presidente da República definir e concretizar livremente, salvo o imperativo de observar o prazo fixado na Constituição.

No caso de pronúncia pela inconstitucionalidade, a consequência da decisão consiste na vinculação do Presidente da República ao dever de vetar a lei e devolvê-la à Assembleia da República, por força do preceituado no nº 5 do artigo 246 da Constituição. Diferentemente dos casos de veto anteriormente analisados, aqui o veto legislativo presidencial funda-se na inconstitucionalidade pronunciada pelo Conselho Constitucional e assume a natureza de um acto eminentemente jurídico, cujo escopo é o de dar cumprimento à decisão jurisdicional transitada em julgado, em que se traduz o acórdão do Conselho Constitucional.

A este propósito, deve assinalar-se que o nº 1 do artigo 248 da Constituição estipula que *“Os acórdãos do Conselho Constitucional são de cumprimento obrigatório para todos os cidadãos, instituições e pessoas jurídicas, e não são passíveis de recurso e prevalecem sobre outras decisões”*.

Atendendo que a Constituição, ao contrário do que sucede no nº 3 do artigo 163, no nº 5 do artigo 246 não prevê a possibilidade de a Assembleia da República reexaminar a lei vetada, a norma contida no nº 1 do artigo 248 da Constituição aponta no sentido de que essa lei não deve ser aprovada de novo sem que a inconstitucionalidade pronunciada no acórdão do Conselho Constitucional tenha sido expurgada. Eis aqui mais umas das dimensões constitucionais que concretizam os princípios da separação e interdependência de poderes, na relação entre a Assembleia da República e o Conselho Constitucional e na vertente dos mecanismos de freios e contrapesos.

A análise que acabamos de realizar dissipa a dúvida da Assembleia da República, que se vislumbra na conclusão do Parecer da Comissão dos Assuntos Constitucionais, Direitos Humanos e de Legalidade, o qual consubstancia o pronunciamento do Órgão autor das normas impugnadas, quanto às consequências jurídicas duma eventual pronúncia pela inconstitucionalidade das leis em causa, nos termos seguintes: *“Se o Conselho Constitucional considerar as leis [...] inconstitucionais, parece que o Excelentíssimo Senhor Presidente da*

*República não as irá assinar, pois as deliberações do Conselho Constitucional são de cumprimento obrigatório”.*

Em suma, o Conselho Constitucional considera que carece de enquadramento constitucional e legal a intenção da Assembleia da República, reflectida no Parecer da Comissão dos Assuntos Constitucionais, Direitos Humanos e de Legalidade, no sentido de que *“o Excelentíssimo Senhor Presidente da República não deve promulgar as leis, devolvendo-as à Assembleia da República, para reexame”.*

E carece de enquadramento constitucional e legal pelas seguintes razões:

- a) Por um lado, a interpretação sistemática da norma do nº 3 do artigo 163 da Constituição, invocada pela Assembleia da República como fundamento da pretensão acima referida, não admite a possibilidade de o Presidente da República satisfazer a mesma pretensão, antes de tomar conhecimento do acórdão do Conselho Constitucional, que decidirá sobre o requerimento da verificação da constitucionalidade das leis em apreço por si apresentado. Tanto é assim que, nos termos do disposto no artigo 54 da LOCC, o Presidente da República não pode desistir do pedido de verificação preventiva da constitucionalidade que submeteu ao Conselho Constitucional, a 16 de Janeiro de 2013.
- b) Por outro lado, nem a Constituição nem a lei permitem que o Conselho Constitucional se demita do seu dever de julgar e decidir as questões de inconstitucionalidade suscitadas pelo Presidente da República nos presentes autos de fiscalização preventiva da constitucionalidade.

Ainda no âmbito das questões prévias, e relacionado com o princípio da separação de poderes, a que se tem vindo a referir, o Conselho Constitucional não pode deixar ficar sem o devido reparo, por considerá-lo menos adequado, o habitual procedimento da Comissão Permanente da Assembleia da República, que consiste em emitir declarações públicas, através do seu portavoz, perante órgãos da comunicação social, revelando o conteúdo essencial do pronunciamento da Assembleia da República em resposta ao pedido de fiscalização da constitucionalidade duma

lei, na sequência da notificação do Conselho Constitucional, exarada no âmbito e nos termos do processo jurisdicional constitucional.

O pronunciamento da Assembleia da República deve também ser concretizado no âmbito e nos termos do mesmo processo, não sendo curial que o seu conteúdo chegue ao conhecimento do Conselho Constitucional por via da imprensa, antes de lhe ser comunicado oficialmente pela Assembleia da República, através dos competentes meios legais.

Além da sua incompatibilidade com a lei processual, o procedimento em apreço peca por não contribuir para o esclarecimento da opinião pública sobre como decorrem, nos termos da lei, os processos de fiscalização da constitucionalidade dos actos legislativos, sendo exemplo disso, no caso vertente, a notícia publicada na comunicação social “*O Conselho Constitucional devolve as leis ao Presidente da República*”, o que não constitui verdade.

Tudo visto, e não havendo mais questões prévias por resolver, passemos, doravante, a debruçar-nos sobre o mérito do pedido.

Tendo em conta a solicitação do Presidente da República, bem como o que resulta das diligências instrutórias efectuadas, as normas cuja verificação preventiva da constitucionalidade se pretende são as seguintes:

#### **EM RELAÇÃO À LEI DE ALTERAÇÃO DO CÓDIGO DE IRPS**

- A.** Artigo 1, na parte em que dá nova redacção ao nº 3 do artigo 40 do Código do IRPS, aditando também ao mesmo artigo um novo nº 5, nos termos seguintes:

##### *Artigo 40*

##### ***Determinação das mais-valias***

**1.** ...

**2.** ...

**3.** *O saldo referido no número 1, respeitante às transmissões previstas na alínea b) do nº 13, positivo ou negativo, é apenas considerado:*

- a) *em 100% do seu valor, quando as partes sociais ou outros valores mobiliários forem detidos durante 12 meses;*
- b) *em 85% do seu valor quando as partes sociais ou outros valores mobiliários forem detidos por um período entre 12 a 24 meses;*
- c) *em 55% do seu valor, quando as partes sociais ou outros valores mobiliários forem detidos durante 60 ou mais meses.*

**4. ...**

- a) ...
- b) ...
- c) ...
- d) ...

**5.** *Tratando de mais-valias obtidas por sujeitos passivos não residentes e sem estabelecimento estável situado em território moçambicano, nos termos em que prevê o n.º 5, do artigo 5 do Código do IRPC, o saldo referido no número 1, respeitante às transações previstas na alínea b) do número 1 do artigo 13, é considerado na totalidade, independentemente do período de detenção da participação social.*

Para que se tornem inteligíveis as alterações que se pretendem introduzir ao artigo 40 do Código do IRPS, e tendo em conta as remissões que operam, por um lado, o corpo do nº 3 para o nº 1 do mesmo artigo, por outro, o nº 5, em aditamento, para a alínea b) do nº 1 do artigo 13 (e este, por sua vez, para o nº 1 do artigo 10) do mesmo Código, bem como para o nº 5 do artigo 5 do Código do IRPC, transcrevemos a seguir o conteúdo das disposições em causa, na parte que interessa:

**Código do IRPS (versão ainda em vigor)**

.....

**Artigo 10**

**(Terceira categoria)**



1. *Ficam compreendidos nesta categoria os rendimentos de capitais e os provenientes das mais-valias.*

... ..

### Artigo 13

#### **(Conceito de mais-valias)**

1. *Constituem mais-valias a que se refere o nº 1 do artigo 10 os ganhos obtidos que, não sendo considerados rendimentos comerciais, industriais, agrícolas, de capitais ou prediais resultem de:*

a) ...

b) *Alienação onerosa de partes sociais, incluindo a sua remissão e amortização com redução de capital e de outros valores mobiliários”.*

(...)

### Artigo 40

#### **(Determinação das mais-valias)**

1. *O valor dos rendimentos qualificados como mais-valias é o correspondente ao saldo apurado entre as mais-valias e as menos-valias realizadas no mesmo ano, determinadas nos termos dos artigos seguintes”.*
2. ...
3. *O saldo referido no nº 1, respeitante às transmissões previstas na alínea b) do nº 1 do artigo 13, positivo ou negativo, é apenas considerado:*
  - a) *em 75% do seu valor, quando as partes sociais ou outros valores mobiliários forem detidos durante menos de 12 meses;*
  - b) *em 60% do seu valor, quando as partes sociais ou outros valores mobiliários forem detidos por período entre 12 e 24 meses;*
  - c) *em 40% do seu valor, quando as partes sociais ou outros valores mobiliários forem detidos por período entre 24 e 60 meses;*

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

**Código do IRPC (versão ainda em vigor)**

....

*Artigo 5*

*(Extensão da obrigação do imposto)*

1. ...
2. ...
3. ...
4. ...
5. *Para efeito do disposto no presente Código, o território moçambicano compreende também as zonas onde, em conformidade com a legislação moçambicana e o direito internacional, a República de Moçambique tem direitos soberanos relativamente à prospecção, pesquisa e exploração dos recursos naturais do leito do mar, do seu subsolo e das águas sobrejacentes.*

**B. Artigos 4 e 5, com a seguinte redacção:**

....

*Artigo 4*

*Compete ao Conselho de Ministros regulamentar a presente Lei e estabelecer os procedimentos necessários para aplicação da mesma, no prazo de 90 dias a contar da data da sua entrada em vigor.*

*Artigo 5*

*A presente Lei entra em vigor a 1 de Janeiro de 2013 e aplica-se aos rendimentos de 2013 e seguintes.*

**Em relação à Lei de alteração do Código do IRPC**, os artigos 2 e 3, com a mesma redacção, respectivamente, dos artigos 4 e 5 da Lei de Alteração do Código do IRPS, disposições acima transcritas.

As normas constitucionais cuja violação se invoca são as seguintes:

*Artigo 35*

***(Princípio da universalidade e igualdade)***

*Todos os cidadãos são iguais perante a lei, gozam dos mesmos direitos e estão sujeitos aos mesmos deveres, independentemente da cor, raça, sexo, origem étnica, religião, grau de instrução, posição social, estado civil dos pais, profissão ou opção política.*

*Artigo 57*

***(Não retroactividade)***

*Na República de Moçambique as leis só podem ter efeitos retroactivos quando beneficiem os cidadãos e outras pessoas jurídicas.*

*Artigo 100*

***(Impostos)***

*Os impostos são criados ou alterados por lei, que os fixa segundo os critérios de justiça social.*

*Artigo 127*

***(Sistema fiscal)***

1. ...

2. *Os impostos são criados ou alterados por lei, que determina a incidência, a taxa, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes.*

3. ...

4. *No mesmo exercício financeiro, não pode ser alargada a base de incidência nem agravadas as taxas de impostos.*

5. *A lei fiscal não tem efeito retroactivo, salvo se for de conteúdo mais favorável ao contribuinte.*

De acordo com a fundamentação do pedido, e considerando tanto as normas legais cuja verificação da constitucionalidade se pretende como as normas constitucionais cuja violação se alega, são as seguintes as questões de fundo a que o Conselho Constitucional deve responder:

- a) As normas do artigo 3 da Lei de Alteração do Código do IRPC e do artigo 5 da Lei de Alteração do Código do IRPS contrariam o princípio da não retroactividade da lei fiscal, consagrado no nº 5 do artigo 127, conjugado com o artigo 57, ambos da Constituição, porque determinam que as mesmas leis entrem em vigor a 1 de Janeiro de 2013 e se apliquem aos rendimentos de 2013 e seguintes?
- b) Tendo em conta que o artigo 5 da Lei de Alteração do IRPS determina a entrada em vigor da mesma Lei a 1 de Janeiro de 2013 e a sua aplicação aos rendimentos de 2013 e seguintes, a norma do nº 1 da Lei acima referida, na parte em que dá nova redacção ao nº 3 do artigo 40 do mesmo Código, contraria a norma proibitiva expressa no nº 4 do artigo 127 da Constituição, que proscreeve o alargamento da base de incidência e o agravamento das taxas de impostos, *“no mesmo exercício financeiro”*?
- c) A supracitada norma constitucional é igualmente violada pelas normas dos artigos 2 e 4, respectivamente, da Lei de Alteração do Código do IRPC e da Lei de Alteração do Código do IRPS, porque ambas atribuem ao Conselho de Ministros a competência para regulamentar as mesmas Leis e estabelecer os procedimentos necessários para a sua aplicação, no prazo de 90 dias a contar da data da sua entrada em vigor?
- d) A norma do artigo 4 da Lei de Alteração do Código do IRPS contraria a norma do nº 2 do artigo 127 da Constituição, na parte em que reserva à lei a determinação da taxa de impostos, em virtude de atribuir ao Conselho de Ministros a competência regulamentar incluindo o estabelecimento dos procedimentos necessários para a aplicação da Lei, no

prazo de 90 dias a contar da data da sua entrada em vigor, e tendo em conta que as taxas do imposto que incide sobre o rendimento do trabalho dependente estão omissas na mesma lei?

- e) A norma do artigo 1 da Lei de Alteração do Código do IRPS, na parte em que adita um novo nº 5 ao artigo 40 do mesmo Código, contende com o princípio da igualdade dos cidadãos perante a lei, consagrado no artigo 35 da Constituição, e ainda com o princípio da justiça tributária plasmado no artigo 100 da Constituição, porque o conteúdo da norma do referido nº 5 *representa uma forma de efectiva discriminação do sujeito passivo não residente (que pode incluir o caso do cidadão nacional residente no estrangeiro e que no país pretende aplicar o produto das respectivas poupanças)?*
- f) A norma do artigo 1 da Lei de Alteração do Código do IRPS, na parte em que pretende alterar a redacção do nº 3 e aditar um novo nº 5 ao artigo 40 ao referido Código, viola a Constituição, porque não estão explicitadas as razões das alterações que se pretendem?

Com vista a facilitar a análise das questões acima arroladas, sistematizámo-las em função dos seguintes temas fundamentais:

- a) Requisitos da eficácia e princípio da irretroactividade das leis fiscais;
- b) Proibição de leis fiscais que, no mesmo exercício financeiro, alarguem a base de incidência ou agravem as taxas de impostos;
- c) Reserva da lei formal em matéria fiscal quanto à definição das taxas do imposto e competência regulamentar do Governo;
- d) Princípios da igualdade e da justiça tributária;
- e) Imperatividade ou não da explicitação, pelo legislador, dos motivos das alterações à legislação fiscal, que agravem as obrigações dos contribuintes.

Passemos agora a abordar cada um destes temas.

#### **A. Requisitos da eficácia e princípio da não retroactividade das leis fiscais**

Para melhor compreensão dos problemas relacionados com o tema em epígrafe, vamos começar por uma abordagem na perspectiva da História do Direito Constitucional pátrio.

Na Constituição de 1975 não se explicitavam os requisitos de eficácia dos actos normativos dos órgãos do Estado, porém, na versão originária atribuía-se ao Presidente da República o poder de «promulgar e fazer publicar as leis e os decretos-leis» [artigo 48, alínea j)].

Pela revisão constitucional, operada através da Lei nº 11/78, de 15 de Agosto<sup>1</sup>, foram eliminados os institutos da *promulgação* e dos *decretos-leis*, atribuindo-se ao Presidente da República a competência de “fazer publicar as leis, os decretos e as resoluções” [artigo 54, alínea e)], mas sem qualquer referência, tal como sucedia antes, ao meio pelo qual a publicidade desses diplomas devia efectuar-se.

De igual modo, a Constituição de 1990 não regulava explicitamente os requisitos de eficácia dos actos normativos, mas trouxe algumas inovações significativas nesta matéria, visto que, por um lado, veio estabelecer que “os actos legislativos da Assembleia da República assumem a forma de lei [...] e são publicadas no Boletim da República” (artigo 141) e, por outro, restabeleceu o instituto da promulgação, cometendo ao Presidente da República a competência para “promulgar e mandar publicar as leis no Boletim da República” (artigo 124, nº 1), ao mesmo tempo que fixou o prazo de trinta dias para a promulgação das leis após a sua recepção (artigo 124, nº 2).

A outra inovação consistiu na introdução dos institutos do veto legislativo e da superação do veto. O primeiro estava implícito na prerrogativa de o Presidente da República, por mensagem fundamentada, devolver a lei para reexame pela Assembleia da República (artigo 124, nº 3); o segundo consistia na possibilidade de a Assembleia da República aprovar a lei devolvida, após reexame, por maioria qualificada de dois terços, caso em que o Presidente da República devia promulgar e mandar publicar a lei (artigo 124, nº 4).

Do acima exposto, e à luz dos princípios gerais do Direito, extraem-se as seguintes conclusões: a) apesar da falta de consagração explícita dos requisitos da eficácia dos actos normativos, a entrada em vigor das leis sob a égide das Constituições de 1975 e de 1990 pressupunha, pelo menos, a sua publicação no Boletim da República, instrumento que veio a merecer alusão expressa na Constituição de 1990; b) esta publicação era, nos termos do Direito Constitucional

---

<sup>1</sup> Boletim da República nº 97, I Série, de 15 de Agosto de 1978, p.351-356.

positivo de então, um requisito suficiente da eficácia das leis, implicando isto que não havia o imperativo constitucional de se lhes fixar um período de *vacatio legis*.

Não obstante, no período histórico constitucional em análise não estava afastada a possibilidade da aplicação de normas do Direito ordinário anterior ou posterior à Constituição, que estabelecessem outros requisitos da eficácia das leis.

Com efeito, tanto a Constituição de 1975 como a de 1990 consagravam o princípio da novação, segundo o qual a legislação anterior, no que não fosse contrário à Constituição, manter-se-ia em vigor até que fosse modificada ou revogada (artigo 79, *in fine*, da Constituição de 1975, conforme a nova numeração introduzida pelo artigo 6º da Lei nº 11/78, de 15 de Agosto; e artigo 209 da Constituição de 1990, segundo a nova numeração introduzida pelo nº 2 do artigo 4 da Lei nº 9/96, de 22 de Novembro).

A aplicação deste princípio permitiu a manutenção em vigor em Moçambique, após a proclamação da Independência Nacional, nomeadamente, do Código Civil aprovado através do Decreto-Lei nº 47 344, de 25 de Novembro de 1966, e tornado extensivo às então províncias ultramarinas pela Portaria nº 22 869, de 4 de Setembro de 1967.

No que diz respeito à matéria em análise, o Código Civil estatui o seguinte:

*Artigo 5º*

*(Começo da vigência das leis)*

- 1. A lei só se torna obrigatória depois de publicada no jornal oficial.*
- 2. Entre a publicação e a vigência da lei decorrerá o tempo que a própria lei fixar ou, na falta de fixação, o que for determinado em legislação especial.*

Deve assinalar-se que, antes do Código Civil de 1966, foi publicado o Decreto-Lei nº 22:470, de 11 de Abril de 1933<sup>2</sup>, que no seu artigo 1º fixou diversos prazos para o início da vigência das leis, após a sua publicação no jornal oficial, determinando no § único do mesmo artigo que “O

---

<sup>2</sup> *Diário do Governo*, nº 83, I Série, de 11 de Abril de 1933, p. 654-656.

*dia da publicação da lei não se conta*". Esta norma harmoniza-se com a da alínea b) do artigo 279º do Código Civil, sob a epígrafe "Cômputo do termo", e com o seguinte conteúdo: "Na contagem de qualquer prazo não se inclui o dia [...] em que ocorrer o evento a partir do qual o prazo começa a correr".

As disposições legais atrás citadas, porque em nada contrariavam as Constituições de 1975 e de 1990, mantiveram-se em vigor sob a égide das mesmas Constituições, à luz do referido princípio da novação.

Note-se que a parte final do nº 2 do artigo 5º do Código Civil refere-se à "legislação especial" cujo escopo é a fixação de um período supletivo de *vacatio legis*, aplicável aos casos em que a própria lei não fixe esse período. Em consonância com esta disposição, aprovou-se na vigência da Constituição de 1990 a Lei nº 6/2003, de 18 de Abril<sup>3</sup>, diploma motivado pela «necessidade de estabelecer o período da *vacatio legis*», conforme se lê no seu preâmbulo. É o seguinte o teor do artigo 1 da citada Lei:

#### *Artigo 1*

##### *(Período da Vacatio Legis)*

- 1. As leis aprovadas pela Assembleia da República e todos os demais diplomas legais entram em vigor quinze dias após a sua publicação em Boletim da República, salvo se neles se fixar outra data.*
- 2. Para os efeitos do número anterior, o prazo de quinze dias conta-se a partir da data da efectiva publicação das leis e demais diplomas, sendo também esta que neles deve constar.*

O enunciado da norma do nº 1 do artigo 1 da Lei supracitada, conjugado com o da norma do nº 1 do artigo 5º do Código Civil, evidencia, uma vez mais, que a publicação das leis no *Boletim da República*, que prescreviam os artigos 141 e 124, nº 1, da Constituição de 1990, constituía o requisito necessário e indispensável da sua eficácia jurídica. Porém, o enunciado normativo do

---

<sup>3</sup> *Boletim da República* n.º 17, I Série, de 23 de Abril de 2003, p. 115.



artigo 1 da Lei nº 6/2003 não acolheu a obrigatoriedade da *vacatio legis* consagrada pelo nº 2 do artigo 5º do Código Civil. Assim se conclui, porque o nº 1 do artigo 1 da Lei nº 6/2003, ao mesmo tempo que estabelece o prazo de quinze dias após a publicação, para a entrada em vigor das leis (*vacatio legis*), ressalva os casos em que nessas leis se fixar outra data.

Poder-se-ia entender, *à priori*, que a *vacatio legis* de quinze dias seria a regra geral, o mínimo indispensável, subsumindo-se assim na exceção, aí admitida, tão-somente os casos em que a lei fixasse para si mesmo um período de *vacatio legis* mais alargado. Só que este entendimento não se mostra de todo pacífico, visto que cabe também na letra do nº 1 do artigo 1 da Lei nº 6/2003 o entendimento de que numa lei pode fixar-se uma *vacatio legis* de duração inferior a quinze dias, ou mesmo dispensá-la, determinando a entrada em vigor na data da sua publicação.

Na verdade, a própria Lei nº 6/2003 previu, no seu artigo 2, a entrada em vigor “*na data da sua publicação*”, e várias leis que a sucederam seguiram o mesmo exemplo, nomeadamente as Leis nº 7/2003, de 19 de Maio<sup>4</sup>, que aditou o nº 7 ao artigo 5 da Lei nº 20/2002, de 10 de Outubro, nº 9/2003, de 22 de Outubro<sup>5</sup>, Lei Orgânica do Conselho Constitucional, cujo artigo 83 determinou que “entra imediatamente em vigor”, nº 10/2003, de 12 de Novembro<sup>6</sup>, que alterou o artigo 12 do Regimento da Assembleia da República, aprovado pela Lei nº 6/2001, de 30 de Abril, nº 11/2003, de 3 de Dezembro<sup>7</sup>, que introduziu alterações à Lei nº 9/97, de 31 de Maio.

Nestes termos, conclui-se que durante o último período da vigência da Constituição de 1990, inaugurado com a publicação da Lei nº 6/2003, de 18 de Abril, e de acordo com o disposto no nº 1 do artigo 1 da mesma Lei, nos artigos 5º, nº 1 e 279º, alínea b), do Código Civil, conjugados com o estatuído no § único do artigo 1º do Decreto-Lei nº 22:470, de 11 de Abril, o requisito indispensável para que a lei se tornasse obrigatória era a sua publicação no Boletim da República, não se contando o dia da publicação e, adicionalmente, mas dispensável, o decurso do período da *vacatio legis*.

---

<sup>4</sup> *Boletim da República* n.º 21, I Série, de 21 de Maio de 2003, p. 161-162.

<sup>5</sup> *Boletim da República* n.º 43, I Série, de 22 de Outubro de 2003, p. 473-480.

<sup>6</sup> *Boletim da República*, n.º 46, I Série, de 12 de Novembro de 2003, p. 488.

<sup>7</sup> *Boletim da República* n.º 49, I Série, de 3 de Dezembro de 2001, p. 523.

Depois do excuro histórico anterior, segue-se a abordagem do problema objecto de análise à luz do Direito Constitucional vigente.

Na esteira da Constituição precedente, a de 2004 prescreve, no artigo 182, que “*os actos legislativos da Assembleia da República assumem a forma de lei [...] e são publicados no Boletim da República*”, e no nº 1 do artigo 163 atribui ao Presidente da República a competência de “*promulgar e mandar publicar as leis no Boletim da República*”.

No entanto, a Constituição de 2004 veio explicitar o requisito da eficácia dos actos normativos em geral e das leis em particular, ao prever, nos termos do disposto na alínea a) do artigo 144, sob a epígrafe “*Publicidade*”, que as leis são publicadas no *Boletim da República*, sob pena de *ineficácia jurídica*. Do enunciado desta disposição constitucional extrai-se, de imediato, que, para além dos requisitos ligados à perfeição da lei, que podem acarretar, quando inobservados, a aplicação das sanções de inexistência jurídica, nulidade ou anulabilidade, a publicação da lei no Boletim da República afigura-se como o único requisito exigido pela Constituição, cuja inobservância implica a sanção da *ineficácia jurídica*. Isto equivale a dizer que, na perspectiva do legislador constitucional de 2004, o requisito indispensável para que as leis entrem em vigor é a sua publicação oficial.

O que dizer, perante a ilação que se acaba de tirar, sobre a legislação ordinária anterior à entrada em vigor da Constituição de 2004, que prescreva mais requisitos de eficácia da lei, para além da publicação no Boletim da República?

A resposta a esta questão passa pela verificação de que a Constituição de 2004 também consagra o princípio da novação no artigo 305, sob a epígrafe “*Direito anterior*”, nos seguintes termos: “*A legislação anterior, no que não for contrário à Constituição, mantém-se em vigor até que seja modificada ou revogada*”.

À luz deste princípio é curial o entendimento de que as normas do nº 2 do artigo 5º do Código Civil e do nº 1 do artigo 1 da Lei nº 6/2003 subsistem, embora devam ser interpretadas conforme à Constituição, no sentido de que a *vacatio legis* que prevêem é apenas um requisito facultativo da eficácia das leis.

Assinale-se também que, não contrariando a norma expressa na alínea a) do nº 1 do artigo 144 da Constituição, subsiste, igualmente, a norma do § único do artigo 1º do Decreto-Lei nº 22:470, de 11 de Abril de 1933, conjugada com a da alínea b) do artigo 279º do Código Civil, segundo a qual o dia da publicação da lei não se conta para o efeito da sua entrada em vigor.

Cumpra agora averiguar se as Leis de Alteração dos Códigos do IRPS e do IRPC respeitam o requisito constitucional da eficácia jurídica dos actos legislativos.

Para tanto, comecemos por estabelecer a ordem cronológica dos factos:

- a) Em 13 de Novembro de 2012, o Conselho de Ministros submeteu à Assembleia da República as propostas de Lei de alteração do Código do IRPS e do Código de IRPC;
- b) Em 11 de Dezembro de 2012, a Assembleia da República, com base naquelas propostas, aprovou as Leis de Alteração dos Códigos do IRPS e do IRPC, para entrarem em vigor em 1 de Janeiro de 2013;
- c) Em 27 de Dezembro de 2012, a Assembleia da República submeteu as Leis aprovadas ao Presidente da República, para o efeito de promulgação;
- d) Em 16 de Janeiro de 2013, o Presidente da República solicitou ao Conselho Constitucional a verificação preventiva da constitucionalidade das mesmas leis.

Esta sequência dos acontecimentos aconselha-nos a apreciar a questão da inconstitucionalidade suscitada nos autos, a respeito da data da entrada em vigor das Leis em causa, a partir da hipótese de que a sua publicação tivesse ocorrido, pelo menos, até 31 de Dezembro de 2012, de forma a vigorarem a partir de 1 de Janeiro de 2013. É que, nas circunstâncias do caso *sub judice*, a lógica da fiscalização abstracta postula que assim seja, visto que, como é óbvio, estamos muito para além da data prevista para a entrada em vigor destas Leis, contudo ainda não foram promulgadas, significando isto que ainda não esgotaram todas as fases do itinerário do procedimento legislativo, que só se conclui com a promulgação, requisito essencial da perfeição e existência jurídica da lei.

Feita esta observação preliminar, importa verificar que os artigos 3 e 5, respectivamente, da Lei de Alteração do Código do IRPS e do Código do IRPC contém, cada qual, três segmentos de normas, que determinam, o primeiro, a entrada em vigor da lei em 1 de Janeiro de 2013, o

segundo, a sua aplicação aos rendimentos de 2013 e, o terceiro, a sua aplicação aos rendimentos seguintes ao ano de 2013.

É manifesto que o último segmento da norma não releva para a questão da inconstitucionalidade suscitada, pelo que passamos a dedicar a nossa atenção aos restantes dois segmentos.

Como já foi referido, nos termos do disposto na alínea a) do nº 1 do artigo 144 da Constituição, o requisito essencial da eficácia das lei ou, dito por outras palavras, da entrada em vigor dos actos legislativos, consiste na sua publicação no *Boletim da República*. Entendemos, pois, que, em conformidade com este preceito constitucional, nada impediria que as Leis de Alteração dos Códigos do IRPS e do IRPC entrassem em vigor em 1 de Janeiro de 2013, desde que fossem publicadas até 31 de Dezembro de 2012.

De acordo com esta hipótese, e tendo em conta a sua aplicabilidade aos rendimentos de 2013, não se deve considerar as mesmas Leis como contrárias ao princípio da irretroactividade da lei em geral e da lei fiscal em particular, previsto nos artigos 57 e 127, nº 5, da Constituição.

Em tese geral, a retroactividade da lei só se verifica quando ela se aplica a situações ou factos ocorridos antes da sua entrada em vigor, não sendo este o caso das Leis em apreço, porquanto prevêm a sua aplicação aos rendimentos gerados a partir da data da sua entrada em vigor, que teria sido o dia 1 de Janeiro de 2013.

#### **B. Proibição de leis fiscais que, no mesmo exercício financeiro, alargam a base de incidência ou agravam as taxas de impostos**

Ao consagrar no artigo 57 o princípio geral da irretroactividade das leis, concretizando-o, depois, no domínio específico da legislação fiscal, através da norma do nº 5 do artigo 127, a Constituição visa garantir a efectividade do princípio da segurança jurídica ou da protecção da confiança, inerente ao Estado de Direito Democrático plasmado no artigo 3 da Constituição.

A preocupação de garantir a segurança jurídica está patente, igualmente, na proibição do alargamento da base de incidência e do agravamento das taxas dos impostos no mesmo exercício fiscal, prescrita pelo nº 4 do artigo 127 da Constituição. Porém, esta proibição não se confunde com a da retroacção dos efeitos da lei fiscal, estipulada no nº 5 do artigo 127 da Constituição.

A confusão deve ser evitada, porquanto, mesmo que os efeitos duma determinada lei fiscal não retroajam, de modo a atingir factos tributários anteriores à sua entrada em vigor, respeitando-se, assim, o comando do supracitado nº 5 do artigo 127, a mesma lei estará ferida de inconstitucionalidade, por violação da norma do nº 4 do artigo 127 da Constituição, sempre que o seu conteúdo consista no alargamento da base de incidência ou no agravamento das taxas de impostos, no mesmo exercício financeiro.

Para que se torne inteligível a norma proibitiva do nº 4 do artigo 127 da Constituição, é necessário que se apure o sentido e alcance da expressão «no mesmo exercício financeiro», usada no texto da mesma norma, o que, por sua vez, requer um esforço de interpretação sistemática da Constituição.

Com efeito, verifica-se, desde logo, que o artigo 127, sob a epígrafe “*Sistema fiscal*”, aparece na sistemática da Constituição inserido no Capítulo IV sobre “*Sistema financeiro e fiscal*” do Título IV sobre “*Organização económica, social, financeira e fiscal*”. No mesmo Capítulo acha-se o artigo 130, sob a epígrafe “*Orçamento do Estado*», em cujo nº 1 estatui que “*O Orçamento do Estado [...] especifica as receitas e despesas, respeitando sempre as regras [...] da anualidade e da publicidade, nos termos da lei*”, e no nº 4 remete para a lei definição das “*regras de execução do orçamento e [dos] critérios que devem presidir à sua alteração, período de execução...*”.

Em consonância com os preceitos constitucionais acima citados, a Lei nº 15/2007, de 10 de Julho, que define os princípios e regras atinentes ao Orçamento do Estado, concretiza, no seu artigo 6, a regra da *anualidade*, consagrada no nº 1 do artigo 130 da Constituição, estabelecendo que “*O Orçamento do Estado é anual*”. Esta regra articula-se com a do nº 2 do artigo 1 da mesma Lei, segundo a qual “*O ano económico coincide com o ano civil*”, que inicia a

1 de Janeiro e termina a 31 de Dezembro, conforme o calendário em uso na República de Moçambique.

O exercício financeiro a que se refere o nº 4 do artigo 127 da Constituição, materializa-se através da execução do orçamento, que consiste no “*conjunto dos actos e operações materiais de administração financeira praticados para cobrar as receitas e realizar as despesas inscritas ou para prover ao respectivo ajustamento...*”<sup>8</sup>. Esses actos e operações são definidos, de harmonia com o disposto no nº 4 do artigo 130 da Constituição, nos artigos 20 a 23 da Lei nº 15/97, de 10 de Julho, bem como no artigo 26 e seguintes da Lei nº 15/2002, de 26 de Junho. Nestes termos, a cada *ano económico* corresponde um *exercício financeiro* que, tal como aquele, coincide com o *ano civil*, iniciando, por conseguinte, a 1 de Janeiro e terminando a 31 de Dezembro.

Assente que são coincidentes os períodos do exercício financeiro e da execução do Orçamento do Estado, e que este, em virtude da regra da anualidade, respeita a cada ano económico que, por sua vez, coincide com o ano civil, a questão que agora devemos responder é a de saber o que significa a expressão *no mesmo exercício financeiro*, usada no nº 4 do artigo 127.

A primeira ilação que se retira do que acima foi dito é a de que a expressão *no mesmo exercício financeiro* significa *no decurso do mesmo ano económico* ou *do mesmo ano civil*, ou seja, *durante o período que vai de 1 de Janeiro a 31 de Dezembro*.

Assim sendo, qual é então o sentido e alcance da proibição contida no nº 4 do artigo 127 da Constituição? Trata-se da proscricção apenas de leis que, alargando a base de incidência ou agravando as taxas dos impostos, entrem em vigor depois do início do exercício financeiro, ou também de leis que, com o mesmo conteúdo, entrem em vigor na mesma data do início do exercício financeiro, isto é, em 1 de Janeiro?

Partindo dos resultados da interpretação sistemática a que procedemos anteriormente, e tendo em conta que a norma do nº 4 do artigo 127 da Constituição tem por *ratio* garantir a segurança jurídica na relação entre o contribuinte e o fisco, à luz do princípio da protecção da confiança, apanágio do Estado de Direito Democrático plasmado no artigo 3 da Constituição,

---

<sup>8</sup> António L. de Sousa Franco, *Finanças Públicas e Direito Financeiro*, 2.ª ed., Almedina, Coimbra, 1988.

consideramos que a proibição constitucional de leis que, no mesmo ano financeiro, alargam a base de incidência ou as taxas dos impostos, dirige-se àquela legislação fiscal que, tendo esse conteúdo, pretenda entrar em vigor e aplicar-se não no início mas sim no decorrer do exercício fiscal, da execução do Orçamento do Estado ou do ano económico.

Nestes termos, supondo que as Leis de Alteração dos Códigos do IRPS e do IRPC tivessem sido publicadas até 31 de Dezembro de 2012, entrando em vigor em 1 de Janeiro de 2013, data do início do exercício financeiro deste ano, para se aplicarem aos rendimentos gerados, igualmente, em 2013, não violariam a norma do nº 4 do artigo 127 da Constituição, mesmo se se considerar que alargam a base de incidência e agravam a taxas de impostos.

### **C. Reserva da lei formal em matéria fiscal quanto à definição das taxas de impostos e competência regulamentar do Governo**

Este assunto vem a propósito da alegação do Requerente, segundo a qual estão omissas, na Lei de Alteração do Código do IRPS, as taxas que incidem sobre o imposto relativo ao rendimento do trabalho dependente, facto que, em conexão com a atribuição ao Conselho de Ministros da competência de regulamentar a lei e estabelecer os procedimentos necessários para a aplicação da mesma, no prazo de 90 dias, a contar da data da sua entrada em vigor, pode traduzir-se em violação do disposto no nº 2 do artigo 127 da Constituição, preceito que reserva para a lei formal, nomeadamente a determinação da taxa dos impostos.

Os rendimentos do trabalho dependente e as pensões e rendas vitalícias ou rendimentos de natureza equiparável foram compreendidas na Primeira Categoria, nos termos do artigo 2 e seguintes do Código do IRPS, aprovado pela Lei nº 33/2007, de 31 de Dezembro.

As competentes taxas a cobrar constam do artigo 54 do Código do IRPS, e a Lei de Alteração do mesmo Código não modifica este dispositivo normativo, não havendo, por isso, nenhuma omissão, porquanto continua em vigor.

Não se deve considerar que a competência do Conselho de Ministros para regulamentar os procedimentos da aplicação da Lei insere o poder de criar essas taxas, não havendo lugar, por

isso, a violação ao nº 2 do artigo 127 da Constituição da República, dado que as taxas a serem aplicadas relativamente ao trabalho dependente são as que já constam do actual artigo 54 do Código do IRPS.

#### **D. Princípios da igualdade e da justiça tributária**

Em relação à questão que aqui se suscita, nota-se que o nº 5, que se pretende aditar ao artigo 40 do Código do IRPS, determina a tributação de rendimentos das mais-valias em função do sujeito passivo não ser residente e sem estabelecimento estável em território moçambicano, que o autor do pedido considera de duvidosa constitucionalidade, desde logo por representar uma forma efectiva de discriminação do sujeito passivo não residente (que pode até incluir o caso do cidadão nacional residente no estrangeiro e que no País pretenda aplicar o produto das respectivas poupanças), violando o disposto nos artigos 35 e 100, ambos da CRM.

Sobre o princípio da universalidade e da igualdade previsto no artigo 35 da Constituição da República, este Conselho Constitucional, no seu Acórdão nº 12/CC/2009, de 28 de Setembro, pronunciou-se nos seguintes termos: *“O princípio da universalidade e igualdade previsto no artigo 35 da Constituição da República não diz o que é igual, apenas determina que o que é igual seja tratado igualmente, pelo que o que não é igual deva ser também tratado de forma desigual. Não é, por isso, um princípio absoluto, mas antes deve ser aplicado tendo em conta a situação real e concreta de cada caso. Não se pode impor os mesmos deveres e conferir os mesmos direitos a todos os indivíduos sem fazer quaisquer distinções. O princípio da universalidade e igualdade é violado sempre que situações iguais são tratadas de forma desigual usando critérios arbitrários e sem fundamento...”*.

Também o Acórdão nº 27/CC/2009, de 13 de Novembro, do Conselho Constitucional, se pronunciou no sentido de que *“o princípio da igualdade dos cidadãos perante a lei, consagrado no artigo 35 da Constituição, impõe ao legislador o tratamento igual de situações iguais e tratamento diferente de situações diferentes, proibindo, assim, que a lei estabeleça discriminações arbitrárias, ou seja, destituídas de qualquer fundamento objectivo”*.



Na norma em análise (nº 5 a ser aditado ao artigo 40 do IRPS), a tributação das mais-valias é feita tendo em conta que os rendimentos são gerados em território moçambicano a favor do sujeito passivo não residente e sem estabelecimento estável situado no país.

O sujeito passivo não residente não se encontra na mesma situação que o sujeito passivo residente.

Ambos estão em duas situações diferentes, o que, logo à partida, justifica um tratamento diferente por parte do legislador, que não é arbitrário, pois fundamenta-se em um facto concreto, que é o de se encontrar a residir fora do território da geração do rendimento.

Por outro lado o sujeito passivo residente encontra-se sujeito a uma taxa progressiva sobre o seu rendimento global, nos termos do artigo 54 do Código do IRPS, não acontecendo o mesmo ao sujeito passivo não residente.

O citado nº 5 a aditar ao artigo 40 do Código do IRPS trata da tributação de mais-valias do sujeito passivo não residente independentemente da sua nacionalidade.

Ou seja, fora do critério de residente e não residente em território moçambicano referido no parágrafo anterior, todos os sujeitos passivos são tributados da mesma forma, independentemente da nacionalidade.

E tais factos não violam os artigos 35 e 100 da CRM.

#### **E. Imperatividade ou não da explicitação pelo legislador dos motivos das alterações à legislação fiscal, que agravem as obrigações dos contribuintes**

A alteração que se pretende introduzir ao nº 3 do artigo 40 do Código do IRPS, aprovado pela Lei nº 33/2007, de 31 de Dezembro, consubstancia um agravamento das taxas sobre o rendimento proveniente das mais-valias, o que advém do exercício da competência da Assembleia da República nos termos do artigo 100, conjugado com o nº 2 do artigo 127 e com o nº 1 e alínea o) do nº 2 do artigo 179, todos da CRM, tendo como fundamento critérios de justiça social.

É o pleno exercício daquilo a que a doutrina designa de soberania fiscal, que consiste no poder que o Estado tem de criar impostos, de extingui-los, de alargar ou restringir o seu âmbito, tendo apenas como limite a Constituição<sup>9</sup>.

Portanto, não havendo dispositivo da CRM a limitar tanto a criação dos impostos como o agravamento das suas taxas, a alteração do nº 3 do artigo 40 do Código do IRPS, nos termos em que o foi, não é inconstitucional, incluindo o aditamento do nº 5 a esse mesmo artigo 40.

O Legislador Moçambicano não está obrigado a explicitar na lei fiscal a razão determinante para criar impostos, alterá-los ou agravar as suas taxas, desde que nesse exercício observe critérios de justiça social, nos termos do artigo 100 da CRM.

No caso vertente esses critérios foram observados na medida em que o aumento das taxas é proporcional ao tempo em que as partes sociais ou valores mobiliários são detidos pelos seus titulares.

Estes são os critérios que o Conselho Constitucional pode apreciar, mas já não lhe compete ajuizar as motivações e opções políticas do legislador quando adopta medidas legislativas tributárias, que não violem a Constituição.

### III

#### DECISÃO

Nestes termos, por tudo o exposto, o Conselho Constitucional decide não se pronunciar pela inconstitucionalidade das seguintes normas:

- a) Artigo 1 da Lei de Alteração do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares, na parte em que pretende alterar a norma do nº 3 do artigo 40 do mesmo Código, aprovado pela Lei nº 33/2007, de 31 de Dezembro, introduzindo nova redacção ao seu nº 3 e aditando-lhe um novo nº 5;
- b) Artigos 4 e 5 da Lei de Alteração do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares, aprovado pela Lei nº 33/2007, de 31 de Dezembro;

---

<sup>9</sup> Pedro Soares Martinez, Manual de Direito Fiscal, Almedina, Coimbra, 1984, p. 68

- c) Artigos 2 e 3 da Lei de Alteração do Código dos Imposto sobre as Pessoas Colectivas, aprovado pela Lei nº 34/2007, de 31 de Dezembro.

Notifique-se de imediato o Presidente da República, nos termos do disposto no artigo 59 da Lei Orgânica do Conselho Constitucional.

Registe e publique-se.

Maputo, 06 de Março de 2013.

Hermenegildo Maria Cepeda Gamito.....

Manuel Henrique Franque.....

Orlando António da Graça.....

Lúcia da Luz Ribeiro.....

João André Ubisse Guenha.....

José Norberto Carrilho.....

Domingos Hermínio Cintura.....