



USAID
FROM THE AMERICAN PEOPLE

Revisão do PARPA II— Sistema Tributário em Moçambique

Volume I

Setembro de 2009

Esta publicação foi produzida pela Nathan Associates Inc. para revisão da Agência Americana para o Desenvolvimento Internacional.

PARPA II Revisão— Sistema Tributário em Moçambique

Volume I

RENÚNCIA DE RESPONSABILIDADES

Este documento foi elaborado graças ao apoio do povo americano através da Agência Americana para o Desenvolvimento Internacional (USAID). O seu conteúdo é da única responsabilidade do autor ou autores e não reflecte necessariamente os pontos de vista da USAID ou do Governo dos Estados Unidos.

Índice

Sumário Executivo	vii
1. Introdução	1
2. Historial	4
O Sistema Tributário no Início do PARPA II	4
Questões Tributárias no PARPA II	7
Principais Reformas Fiscais 2006-2009	9
3. Actual Sistema Tributário	15
O Sistema Tributário em 2009	15
Pontuação Atribuída pelo Doing Business ao Sistema Tributário de Moçambique	27
Administração Tributária	30
Planos para a Modernização da Administração Tributária	34
4. Desempenho da Receita	37
Metas da Receita	37
Aumento da Receita	39
Comparações Internacionais	47
Esforço de Arrecadação de Receitas	49
5. Impacto do Sistema Tributário	53
Investimento	54
Emprego	60
Poupança	62
Desenvolvimento do Sector Privado	64
Justiça e Equidade	77
6. Questões Prioritárias	83
Metas de Arrecadação de Receitas a Médio Prazo	83

Taxas Fiscais	84
Análise da Política Fiscal	86
Integração Funcional das Operações Fiscais	86
e-Tributação	87
Gestão do Risco	88
Simplificação	89
Serviços aos Contribuintes	90
Cultura Fiscal	91
Formação em Fiscalidade	92
Implementação da ITIE	92
Coordenação dos Doadores	93
Referências	95

Ilustrações

Figuras

Figura 3-1. Principais Fontes de Receitas Internas, 2005 e 2008	16
Figura 4-1. Receitas e Despesas Internas como Percentagem do PIB	38
Figura 4-2. Principais Receitas Fiscais como Percentagem do PIB	42
Figura 4-3. Receitas dos Impostos sobre os Rendimentos como Percentagem do Total das Receitas Internas	46
Figura 5-1. Redução dos Impostos sobre o Capital para Estimular o Investimento	54
Figura 5-2. Taxas Fiscais das Empresas na Região da SADC, 2009	57
Figura 5-3. Imposto sobre os Rendimentos das Empresas + Imposto com Retenção na Fonte sobre os Dividendos na Região da SADC, 2009	59
Figura 5-4. Taxas Fiscais como um Constrangimento ao Negócio, por Dimensão da Empresa	72
Figura 5-5. Administração Tributária como um Constrangimento ao Negócio, por Dimensão da Empresa	73
Figura 5-6. Respostas às Vendas Declaradas para Efeitos Tributários, por Dimensão da Empresa	73
Figura 5-7. Taxas Fiscais Aplicadas	79
Figura 5-8. Percentagem das Despesas Rurais e Urbanas Potencialmente Sujeitas ao IVA	82

Tabelas

Tabela 2-1. Objectivos Fiscais, Acções e Indicadores Estratégicos no PARPA II	10
Tabela 2-2. Principais Mudanças na Lei Fiscal, 2006 – 2009	12
Tabela 3-1. Isenções Fiscais Aprovadas por Imposto Principal (10 ⁶ MT)	26
Tabela 3-2. Doing Business 2009, Componentes do Indicador Pagamento de Impostos	31
Tabela 4-1. Principais Receitas como Percentagem do PIB (%)	39
Tabela 4-2. Flutuabilidade da Receita em Relação ao PIB Nominal	41
Tabela 4-3. Produtividade do IVA em Moçambique	44
Tabela 4-4. Produtividade do IVA em Moçambique e Grupos de Países Equiparáveis	45
Tabela 4-5. Indicadores Fiscais, Médias Trienais, 2006-2008 (% PIB)	49
Tabela 4-6. Rácio das Receitas Reais e Previstas e Esforço da Receita em Moçambique	51
Tabela 5-1. Razões para se ser Informal	66
Tabela 5-2. Investimentos do Código dos Benefícios Fiscais como Percentagem do Total de Investimentos Aprovados	70
Tabela 5-3. Número de Empresas por Dimensão, Indústria e Cidade	71
Tabela 5-4. Percentagem de Empresas que Reportam 0% e 100% das Vendas Declaradas	74
Tabela 5-5. Distribuição do Volume Total de Vendas por Dimensão da Empresa	75
Tabela 5-6. Taxas do IRPS	78
Tabela 5-7. Percentagem da Despesa Rural e Urbana por Quintil	81

Volume II: Apêndices

Apêndice A. Dados Básicos

Apêndice B. Benefícios Fiscais em Moçambique

Apêndice C. Impostos e Benefícios Fiscais: Comparação Internacional

Apêndice D. Tributação e Classificação do Ambiente de Negócios

Apêndice E. Indicadores da Eficiência Operacional

Apêndice F. Esforço de Arrecadação de Receitas

Apêndice G. Incentivos Fiscais para o Investimento — Prós e Contras

Apêndice H. Resultados das Entrevistas — Principais Preocupações e Questões Levantadas

Apêndice I. Pessoas Entrevistadas

Agradecimentos

O presente relatório foi elaborado por Bruce Bolnick, da Nathan Associates Inc. e Bruce Byiers, consultor da Nathan Associates, que contou com as contribuições de Alexander Greenbaum e Molly James, da Nathan Associates, e Egildo Massuanganhe, consultor da empresa. O relatório reflecte informação disponível em Julho de 2009.

Os autores pretendem manifestar a sua profunda gratidão pelo apoio prestado por todos os que constam na lista contida no Apêndice I do Volume II, o qual contém a relação completa das pessoas entrevistadas para o estudo. Agradecimentos especiais são manifestados à assistência prestada por Ashok Menon, Sabina Sequeira e Stelia Narotam, do projecto de Comércio e Investimento da USAID; Hermínio Sueia e Ali Algy, da Autoridade Tributária; Brendan Kelly, do Ministério da Planificação e Desenvolvimento; e Emmy Bosten e Andrea Lemgruber, do FMI. Como sempre, os autores são totalmente responsáveis pelo conteúdo do relatório.

Sumário Executivo

O presente estudo faz parte de uma avaliação mais ampla do desempenho do governo na realização dos objectivos do PARPA II, que tem como objectivo principal a promoção do crescimento rápido, de base ampla e sustentável com vista a reduzir a pobreza e a melhorar as condições de vida do povo moçambicano. O estudo examina o impacto do sistema tributário na mobilização de receitas, no investimento, nas poupanças, na criação de postos de trabalho e no desenvolvimento do sector privado, com especial atenção às pequenas e médias empresas, assim como à questão da equidade tributária. O estudo aprofunda uma revisão das leis tributárias e outros documentos relativos ao sistema tributário; efectua uma análise dos dados relativos ao desempenho da receita, incluindo comparações internacionais; e contém as entrevistas exaustivas realizadas em Julho de 2009. Com base na análise, o estudo identifica 12 questões prioritárias para o próximo PARPA e recomenda as medidas correspondentes para serem levadas à consideração do governo.

O Sistema Tributário

A partir de 1998, todos os principais instrumentos tributários foram submetidos a uma profunda reforma. As características principais do sistema estão agora devidamente harmonizadas com as melhores práticas para os países em desenvolvimento, nomeadamente a confiança num imposto sobre o valor acrescentado de base ampla e num imposto sobre os rendimentos modernos, suplementados pelo imposto sobre consumos específicos aplicado a produtos seleccionados e direitos de importação moderados. O governo também registou um progresso digno de nota ao melhorar a administração tributária desde a criação da Autoridade Tributária (AT) em 2006. Em resultado desta medida, a maior parte dos objectivos tributários consagrados no PARPA II foram realizados, nomeadamente o objectivo principal de aumentar a receita de 14,0 por cento do PIB em 2005 para 16,2 por cento até 2009. O número real referente a 2009 situar-se-á abaixo desta marca devido às más condições económicas, mas os dados da AT revelam que o rácio atingiu os 16,4 por cento em 2008. Algumas outras realizações são a entrada em vigor de uma nova Lei Fiscal Geral, a qual clarifica as regras referentes à colecta de impostos e aos direitos dos contribuintes; a racionalização dos benefícios fiscais, em particular a eliminação do regime especial para os grandes projectos; a publicação de uma nova Lei das Finanças Autárquicas; a suavização da carga sobre as pequenas empresas através do aumento dos limites de impostos e da entrada em vigor de um Imposto Simplificado para os Pequenos Contribuintes (ISPC); e o fortalecimento do regime fiscal para os sectores de mineração e dos petróleos. Todavia, continua a decorrer a materialização de vários objectivos, nomeadamente a integração dos sistemas de informação tributária e aduaneira; a cobrança de impostos através dos bancos; a melhoria das receitas das auditorias relativas ao total de receita; modernização da administração tributária; e a implementação dos tribunais fiscais.

Existe uma margem reduzida para a arrecadação de receitas através de mais medidas de política fiscal, mas há um grande potencial para o aumento da receita através do alargamento da base tributária efectiva, da afectação mais eficiente de recursos à AT e da facilitação do cumprimento das normas por parte do contribuinte através de medidas adicionais tendentes a modernizar a administração tributária. Estas medidas incluem a integração funcional das operações tributárias e aduaneiras, a informatização dos procedimentos e dos sistemas; a gestão do risco; a gestão dos recursos humanos; o desenvolvimento de uma cultura de serviços no seio dos funcionários das entidades fiscais. A maioria das medidas necessárias está incorporada no Plano Estratégico da AT para 2009–2010. Para que sejam eficazes, é necessário que as reformas sejam cuidadosamente planificadas, devidamente sequenciadas, adequadamente financiadas e bem geridas.

O sistema tributário em Moçambique é razoavelmente progressivo. Os pobres suportam muito pouco da carga fiscal em resultado dos limites elevados estabelecidos para se entrar na rede de tributação (relativamente ao rendimento per capita), da taxa fiscal reduzida aplicada aos pequenos contribuintes através do ISPC, da estrutura de taxa progressiva ao abrigo do imposto sobre os rendimentos de pessoas singulares e da estrutura de isenção completa e das isenções aplicadas aos produtos de primeira necessidade ao abrigo do IVA. Todavia, os direitos de importação e os impostos sobre consumos específicos aplicados aos produtos consumidos pelos pobres têm efeitos regressivos.

Tomando em consideração o forte crescimento da receita verificado a partir de 2000, os efeitos prováveis das recentes reformas de políticas, as potenciais reformas na administração tributária e a resposta natural das receitas ao crescimento económico, o governo deveria conseguir obter um rácio da receita de 18,5 por cento do PIB até 2015, incluindo receitas fiscais e não fiscais. Todavia, os pontos de referência internacionais sugerem que é muito difícil que os países de baixa renda aumentem as suas receitas acima dos 18 a 19 por cento do PIB sem que disponham de condições especiais como a riqueza do petróleo. Ao definir a meta de receitas a médio prazo, o governo deve procurar obter um equilíbrio entre as necessidades de desenvolvimento nacional em termos de recursos públicos e privados, a criação de emprego e o crescimento sustentável. Esta consideração sugere que uma parte dos ganhos de receitas resultantes das reformas e a dinâmica subjacente devem ser usadas para reduzir as taxas fiscais, ao invés de pretender obter apenas um rácio máximo de receitas.

Efeitos do Sistema Tributário no Desenvolvimento do Sector Privado

As taxas fiscais padrão aplicadas às empresas em Moçambique situam-se neste momento ligeiramente acima das médias regionais e internacionais devido à tendência global em direcção à aplicação de impostos mais baixos às empresas. Não obstante, as taxas fiscais prevaletentes não devem constituir um impeditivo à maioria dos investimentos porque outros aspectos do ambiente de negócios são muito mais importantes na definição da viabilidade da maioria dos projectos. Contudo, as taxas fiscais mais baixas iriam aumentar a capacidade das empresas existentes de financiar a expansão e de aumentar a produtividade, incentivando os ganhos líquidos e o fluxo de fundos. Um caso em que as taxas fiscais possuem um efeito crucial é nos investimentos internacionalmente móveis (“footloose” - disponíveis) que podem facilmente ser canalizados para outros países; porém, estes investimentos devem ser cobertos pelos benefícios fiscais que se

aplicam às empresas da ZFI, que são altamente competitivos. Pelo contrário, a taxa fiscal efectiva é muito onerosa para os investimentos que carecem de incentivos especiais e enfrentam a dupla tributação das distribuições dos dividendos pelos accionistas individuais. Esta característica da legislação fiscal cria um desincentivo para a constituição de empresas.

O sistema tributário afecta a eficiência e o nível do investimento. As isenções fiscais especiais no âmbito do Código dos Benefícios Fiscais tendem a revelar o maior impacto nos investimentos com taxas de retorno relativamente baixas, uma vez que os projectos com um retorno intrinsecamente elevado seriam implementados em qualquer dos casos. Os benefícios fiscais também inclinam a balança a favor de novos investidores que se qualificam para as isenções fiscais relativamente às empresas e outros investidores existentes— especialmente as pequenas empresas. Do mesmo modo, os benefícios fiscais que reduzem o custo de capital importado tendem a encorajar o capital intensivo e a dependência das importações, facto que inibe a criação de postos de trabalho e as ligações dentro do país. As ligações às pequenas empresas são também prejudicadas, de maneira menos óbvia, pela necessidade de as empresas registadas obterem recibos adequados dos fornecedores ao abrigo do IVA e do imposto sobre os rendimentos, assim como as disposições sobre a retenção na fonte de 20 por cento em várias transacções.

A qualidade da administração tributária também possui um efeito importante no investimento e nas operações empresariais. Com efeito, prevalecem muito mais as preocupações sobre as práticas arbitrárias e punitivas na aplicação da lei por parte dos funcionários, a complexidade do sistema tributário, a inexistência de serviços aos contribuintes e as dificuldades na recuperação dos reembolsos do que reclamações sobre o nível dos impostos. Estes problemas afectam de modo particular as pequenas e médias empresas, que constituem o motor principal da criação de postos de trabalho para a economia.

As taxas fiscais, os custos inerentes ao cumprimento e a complexidade do sistema tributário também afectam as decisões das pequenas empresas sobre se devem, ou não, formalizar a sua situação. Caso seja implementado de maneira eficaz, o Imposto Simplificado (ISPC), publicado em 2009, deve conseguir bons resultados na redução destas barreiras relacionadas com os impostos. O IVA também cria incentivos à formalização para quaisquer pequenas empresas que pretendam fazer negócio com empresas registadas e que pagam o IVA. Os incentivos à formalização são também influenciados pelo custo do incumprimento, que é determinado pela capacidade da AT fazer aplicar os requisitos de registo.

O efeito do sistema tributário na poupança é complexo. A incidência de impostos mais elevados pode reduzir a poupança das empresas e interna, mas aumentar a poupança do governo, deixando um efeito líquido ambíguo a curto prazo. Porém, a médio-longo prazos, o aspecto mais importante a ter em consideração é de que forma o sistema tributário afecta o aumento dos rendimentos, que é o principal factor determinante da poupança.

Questões Fiscais Prioritárias

Da análise das tendências e das características fiscais do actual sistema tributário, surgem 12 questões que constituem prioridades a médio prazo para o próximo PARPA.

- **Meta de receitas a médio prazo.** Como se mencionou anteriormente, é possível atingir um rácio da receita de 18,5 por cento do PIB até 2015, contando que haja um forte empenho em relação à introdução de reformas adicionais. Porém, a maximização das receitas não é o único objectivo da política fiscal. Dependendo do equilíbrio pretendido entre a melhoria das receitas e o alívio dos impostos para o sector privado, o estudo sugere opções que variam de 16,5 a 18,5 por cento do PIB. Em qualquer dos casos, a meta de receitas para o programa do orçamento de cada ano deve ser determinada a partir de uma análise das condições prevalecentes.
- **Taxas fiscais.** Os cortes moderados nos impostos facultariam ao sector privado recursos financeiros adicionais para a expansão, a inovação e a criação de postos de trabalho. Além disso, Moçambique não deve situar-se muito atrás da tendência global e regional de taxas fiscais mais baixas aplicadas aos rendimentos das empresas. O estudo recomenda, pois, a planificação de reduções do imposto sobre os rendimentos à medida que a perspectiva de obtenção de receitas for melhorando. É também recomendada a redução do imposto com retenção na fonte e a eliminação da dupla tributação sobre os dividendos pagos aos accionistas individuais.
- **Capacidade de análise fiscal.** As decisões sobre a política fiscal devem ser informadas por uma análise cuidadosa dos efeitos da receita e dos impactos económicos. O estudo recomenda a criação de uma Unidade da Política Fiscal no Ministério das Finanças e a formação de um grupo de especialistas de modo a habilitá-lo a efectuar uma análise qualitativa e quantitativa das questões ligadas à política fiscal.
- **Integração funcional na AT.** A Autoridade Tributária pode melhorar imenso a sua eficiência e eficácia, modernizando ainda mais a administração tributária. Um requisito fundamental é a integração funcional das operações comuns entre os serviços aduaneiros e tributários, nomeadamente a auditoria, a gestão do risco, a gestão da dívida e os serviços ao cliente, a gestão dos recursos humanos e dos dados referentes a cada contribuinte.
- **E-tributação.** O governo e a AT reconhecem a importância das tecnologias de informação (*e-Tributação*) e começaram a planificar e a implementar reformas importantes. As prioridades incluem as e-declarações, os pagamentos electrónicos através dos bancos, uma janela única informatizada para o despacho nas fronteiras e a gestão informatizada da dívida. Estas medidas de TI devem também ser um catalizador para a redefinição dos processos empresariais relacionados.
- **Gestão do risco.** Existe uma margem enorme para a introdução de melhorias na eficiência da colecta através de uma gestão do risco moderna—que irá simultaneamente reduzir o peso do cumprimento da legislação e facilitar as transacções fiscais para a maior parte dos contribuintes. A ideia é utilizar sistemas informatizados para distinguir entre casos de alto e baixo risco de receitas, permitindo que a AT focalize os seus recursos em casos em que os potenciais ganhos em termos de receitas sejam mais elevados.
- **Simplificação tributária.** Apesar do progresso genuíno registado durante o período do PARPA II, a simplificação tributária continua a constituir uma grande prioridade. As complexidades da legislação fiscal, dos impressos/modelos para o pagamento de impostos e dos procedimentos administrativos— incluindo os referentes à obtenção do

reembolso do imposto— continuam a criar graves problemas, em especial para as pequenas e médias empresas.

- ***Serviços aos contribuintes.*** A AT registou um avanço impressionante na melhoria dos serviços destinados aos contribuintes, mas o processo está longe de estar concluído. Uma melhor disponibilização de informação é um aspecto central de qualquer solução, nomeadamente uma maior capacidade da AT de dar respostas claras e imediatas às questões colocadas pelos contribuintes a todos os níveis de sofisticação. Um outro problema de há longa data é a tendência dos funcionários das entidades fiscais aplicarem práticas imprevisíveis e punitivas em casos em que o apoio educacional seria mais construtivo.
- ***Cultura fiscal.*** Muitas das pessoas entrevistadas para o estudo enfatizaram a fraca “cultura fiscal” como um factor que constitui um obstáculo importante à melhoria do cumprimento e que dificulta que se refreie a fraude e a evasão fiscais. A mudança da cultura fiscal exige uma combinação de factores que permitam fortalecer os incentivos para o cumprimento e aumentar os custos da fraude, ao mesmo tempo que melhora o entendimento, por parte do público, das suas obrigações. Com vista a acelerar a transformação cultural, a AT pode também adoptar medidas que seriam bem aceites pelo público, tais como o combate à fuga impune dos contribuintes do cumprimento das suas obrigações fiscais.
- ***Formação em matéria de tributação.*** Existe uma grande necessidade de expandir e melhorar a formação nesta área tanto para os quadros da AT, como para os profissionais que atendem o sector privado. É necessário efectuar uma avaliação cuidadosa das necessidades de formação como base para definir as prioridades de formação, tomando em consideração os benefícios na arrecadação de receitas, assim como os requisitos para a implementação do programa de modernização. Sob uma perspectiva de receitas, é especialmente importante desenvolver acções de formação em habilidades de auditoria avançadas para lidar com os grandes contribuintes.
- ***Implementação da ITIE.*** O pedido formal de adesão à Iniciativa de Transparência das Indústrias Extractivas (ITIE), apresentado pelo governo em Maio de 2009, constitui um compromisso importante para a mobilização de receitas dos recursos minerais e também em relação à transparência fiscal. Garantir o acompanhamento constitui uma das questões mais importantes na arrecadação de receitas a médio prazo.
- ***Coordenação dos doadores.*** A maior parte das prioridades aqui definidas exigirá apoio financeiro e técnico por parte de parceiros internacionais. Vários doadores estão a canalizar apoio financeiro através de um Fundo Comum controlado pela AT. Parece que outros doadores apoiarão a AT através da utilização de outros canais. É importante que os doadores prestem assistência de uma forma que minimize o peso que a AT tem de suportar com uma multiplicidade de procedimentos e de requisitos.

1. Introdução

O presente estudo examina o impacto da política fiscal na mobilização sustentável de receitas, o crescimento económico de base ampla, o desenvolvimento de pequenas e médias empresas e outros objectivos básicos do segundo *Plano de Acção para a Redução da Pobreza Absoluta*, ou PARPA II, do governo. O estudo faz parte de uma avaliação mais alargada do desempenho do governo na realização dos objectivos do PARPA II, com o objectivo fundamental de reduzir a pobreza, promover um crescimento rápido, mas de base ampla e sustentável com vista a melhorar as condições de vida e o bem-estar do povo moçambicano.

Consistente com os termos de referência, o estudo apresenta uma visão geral das principais questões, das principais reformas e os seus impactos nos objectivos do PARPA II e apresenta recomendações sobre as prioridades a serem observadas para a melhoria do sistema tributário no próximo período do PARPA. O estudo recorre a três fontes de informação: uma revisão meticulosa dos documentos e dos estudos relacionados com o sistema tributário, incluindo as principais leis fiscais; uma análise dos dados referentes ao desempenho da receita, incluindo comparações internacionais; e entrevistas exaustivas realizadas em Julho de 2009. O enfoque da análise incide nos desenvolvimentos registados durante o período do PARPA II, isto é, de 2006 a 2009, mas também analisa um período mais prolongado de dados com vista a colocar as recentes tendências em perspectiva.¹

Vale a pena sublinhar logo à partida uma série de pontos gerais que surgem do estudo. O primeiro é que foram dados passos largos em direcção à melhoria da eficiência e da capacidade das autoridades tributárias desde a criação da Autoridade Tributária em Moçambique (AT) em 2006. Este facto é largamente reconhecido por todas as partes e tem reflexos muito positivos nas recentes reformas.

Uma segunda observação básica resultante de muitas das entrevistas realizadas é o nível do desafio imposto pelo desenho e administração das leis fiscais que devem atender, de forma eficaz, desde as grandes empresas multinacionais com acesso a serviços contabilísticos de alto nível até às empresas muito pequenas e aos agricultores do sector familiar, muitos dos quais são analfabetos e não possuem documentos legais básicos. Integrar todos os tipos de actores

¹ Embora o objectivo do estudo seja analisar o “impacto” do sistema tributário nos objectivos do PARPA II, a análise não inclui a elaboração de modelos formais para quantificar a causa e o efeito da relação complexa entre as variáveis fiscais e os indicadores que representam os objectivos do PARPA. Esta abordagem foi adoptada devido a constrangimentos de recursos e também pelo período limitado de tempo – série de dados referentes a Moçambique.

económicos num único sistema tributário não constitui tarefa fácil para qualquer administração tributária. Muitas das questões levantadas neste estudo dizem respeito a este aspecto.

Um terceiro ponto que merece ênfase é a divergência de pontos de vista quanto ao desempenho da AT, dependendo do passado e da experiência do interlocutor. Normalmente, os funcionários do Estado enfatizam os aspectos positivos, focalizando nas reformas recentes e previstas visando alargar a base tributária e melhorar a administração tributária. Pelo contrário, embora reconheçam que se verificaram avanços, muitos representantes das empresas enfatizam a inexistência de uma cultura de serviços por parte das autoridades tributárias, bem como a respectiva inexistência de uma cultura de pagamento de impostos por parte de muitas empresas e pessoas singulares. Uma reclamação citada muitas vezes é o facto de muitos funcionários das entidades tributárias continuarem a praticar acções arbitrárias e punitivas em resposta a infracções pequenas e não intencionais para conseguirem atingir as metas definidas em termos de arrecadação de receitas, ao invés de encorajarem o cumprimento das normas através da educação e do apoio aos contribuintes. Esta abordagem cria obstáculos e custos para as empresas, mina o objectivo do PARPA de usar o sistema tributário para promover a comunidade empresarial nacional e conduz a uma percepção nada favorável da AT de entidade burocrática predatória. Estes problemas enraizados não serão ultrapassados rapidamente, mas carecem de atenção urgente.

Paralelamente às percepções divergentes quanto ao desempenho da AT, existem pontos de vista diferentes sobre o papel do sistema tributário. O enfoque dos funcionários do Estado incide tipicamente na necessidade de se obterem volumes de receitas mais elevados relativamente ao PIB com o objectivo de financiar serviços públicos, reduzindo ao mesmo tempo a dependência do apoio dos doadores. Pelo contrário, muitos que se encontram no sector privado defendem que as medidas que visam aumentar a matéria colectável e melhorar a eficiência da arrecadação de receitas devem ser usadas como uma oportunidade para reduzir as taxas fiscais de modo a estimular o investimento e a incentivar um crescimento mais rápido. Todas as partes reconhecem a importância de ambos os objectivos, mas as opiniões diferem grandemente quanto ao equilíbrio que deve ser estabelecido.

Por último, está claro a partir da pesquisa efectuada para este estudo que restam poucas oportunidades para se conseguirem ganhos palpáveis em termos de receitas através de mudanças na política fiscal. Porém, existe um enorme potencial para melhorar a colecta de receitas através do fortalecimento e da modernização da administração tributária com recurso a medidas que irão alargar a matéria colectável efectiva, afectar recursos à AT de uma maneira mais produtiva e facilitar o cumprimento das normas por parte dos contribuintes.

A parte restante deste estudo está organizada da seguinte maneira: o Capítulo 2 contém uma visão geral do sistema tributário, abarcando as suas características no início do período do PARPA II, as principais questões que surgiram durante esse período e as recentes reformas. O Capítulo 3 analisa mais detalhadamente o actual sistema tributário, incluindo questões relativas à administração tributária. O Capítulo 4 apresenta uma análise do desempenho da receita nos últimos anos olhando para as metas, para o desempenho da receita e para as comparações internacionais. O Capítulo 5 avalia o impacto do sistema tributário nos resultados mais gerais para a economia à luz das metas estabelecidas no PARPA II. Em seguida, o Capítulo 6 aprofunda a análise dos capítulos anteriores com vista a enfatizar questões chave que merecem atenção

como prioridades para o próximo período do PARPA, juntamente com recomendações preliminares tendentes a resolver estas preocupações. Num volume separado, o Apêndice A apresenta tabelas de dados básicos utilizados na análise da receita; oito Apêndices adicionais contêm informação suplementar sobre aspectos do relatório, conforme referido no texto.

2. Historial

Como um prelúdio para a análise do actual sistema tributário, o presente capítulo faz uma breve revisão do sistema como se encontrava no início do período do PARPA II. Segue-se um resumo das prioridades e metas do PARPA II na área da tributação, avanços registados até à data na realização destas metas e as principais reformas fiscais adoptadas durante o período do PARPA II.

O SISTEMA TRIBUTÁRIO NO INÍCIO DO PARPA II

Entre 1998 e 2002, todos os principais instrumentos tributários foram sujeitos a reformas profundas. Estudos posteriores realizados pelo FMI e pelo FIAS (Foreign Investment Advisory Service) do Banco Mundial concluíram que, no geral, o sistema tributário em Moçambique obedecia às melhores práticas internacionais para os países em desenvolvimento.²

O Imposto sobre o Valor Acrescentado, ou IVA, foi promulgado em 1998 e entrou em vigor em 1999 à taxa de 17 por cento para o regime normal. As exportações e outros produtos designados beneficiaram de isenção completa e qualificaram-se para um reembolso total do IVA pago nos factores de produção. Além disso, uma longa lista de bens e serviços está isenta do pagamento do IVA. O código do IVA também ofereceu um regime simplificado às empresas com um volume de negócios inferior a 250 milhões MT por ano (cerca de \$12.500), constituído por um imposto de 5 por cento sobre as vendas brutas. As empresas com um volume de negócios inferior a 100 milhões MT por ano (cerca de \$5.000) estavam isentas do IVA. Note-se que os números em moeda local em 2005 se referiam ao metical da antiga moeda (igual a .001 do novo MT).

Em 2002, foi introduzido um novo sistema de impostos sobre os rendimentos, com códigos fiscais separados para as empresas (Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Colectivas, ou IRPC) e para as entidades singulares (Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Singulares, ou IRPS). A taxa padrão do IRPC era de 32 por cento, embora os rendimentos provenientes da actividade agrícola estivessem sujeitos a uma taxa de 10 por cento até 2010. O IRPS tinha taxas marginais progressivas que variavam de 10 a 32 por cento aplicadas a quase todas as fontes de rendimentos pessoais,³ com um ajustamento referente ao estado civil e deduções referentes aos dependentes. Os rendimentos inferiores a 24 milhões MT (cerca de \$1.200) por ano não eram tributáveis,

² Vide FMI (2005a); Versano et al. (2006); FIAS (2006).

³ Tecnicamente, o IRPS define cinco categorias: rendimentos do trabalho (rendimentos “dependentes”); rendimentos profissionais e empresariais; rendimentos de capital; rendimentos prediais; e outros rendimentos. Cada categoria abarca vários tipos de rendimentos.

enquanto que a taxa máxima se aplicava aos rendimentos superiores a 1.008 milhões MT (cerca de \$50.000). O IRPC e o IRPS também proporcionavam um regime simplificado para as pequenas empresas que não possuem contabilidade organizada e têm um volume de negócios não superior a 1.500 milhões MT (cerca de \$75.000) por ano. Para estas entidades, os rendimentos tributáveis podiam ser determinados pelas entidades tributárias com base em “indicadores técnico-científicos”, considerados como sendo 20 por cento do valor das vendas de mercadorias ou de produtos, ou 30 por cento para outros rendimentos.

Depois de várias séries de reduções nos direitos de importação, os direitos padrão em 2005 variavam de 0 a 25 por cento, de acordo com a categoria da importação:

- 25 por cento para bens de consumo (Classe C)
- 7,5 por cento para materiais intermédios (Classe I)
- 5 por cento para bens de equipamento (Classe K) e combustíveis (Classe N)
- 2,5 por cento para a matéria-prima (Classe M)
- 0 por cento para bens de primeira necessidade (Classe E)

A tarifa média simples era de 12 por cento e a tarifa média ponderada de 9 por cento. Estes dois números situavam-se entre os mais baixos da região. De acordo com o Estudo Diagnóstico da Integração do Comércio (DTIS - *Diagnostic Trade Integration Study*) para Moçambique, a tarifa aplicável à Classe C ainda proporcionava um nível de protecção efectiva razoavelmente elevado à maioria dos produtos finais manufacturados em Moçambique.⁴ Para além das tarifas padrão, Moçambique tinha começado em 2005 a reduzir os direitos sobre as importações provenientes dos estados membros da SADC ao abrigo do protocolo comercial desta organização. As importações isentas de direitos provenientes da SADC abarcavam mais de 1.500 sub-posições pautais envolvendo produtos que não competiam com as empresas locais. Foram concedidas outras isenções de pagamento de direitos ao abrigo do regime de incentivos fiscais (Código dos Benefícios Fiscais) e de um regime aduaneiro especial para indústrias transformadoras seleccionadas (Regime Aduaneiro para a Indústria Transformadora).

O Imposto sobre Consumos Específicos, ou ICE, foi reestruturado em 1998 com o intuito de complementar o IVA. O ICE é um imposto *ad valorem* sobre consumos específicos aplicado a mais de 140 produtos, a taxas que variam de 15 a 65 por cento em 2005. Os artigos sujeitos ao ICE incluíam produtos de luxo (tais como carros, jóias, perfumes e artigos desportivos) e aos que constituem um risco à saúde (em particular o tabaco e o álcool). O imposto é aplicado tanto a produtos nacionais, como às importações. Além disso, a Taxa de Combustíveis foi adoptada como um imposto nominal específico por litro de vários tipos de combustível. A taxa foi reestruturada em 2003 com uma fórmula que previa ajustamentos trimestrais da inflação para manter o valor real da taxa por unidade.

Ao abrigo do Decreto n.º 6/2004 de 1 de Abril, o imposto do selo é aplicado a uma lista extensa de documentos, contratos, papéis e actividades económicas. Muitas das taxas são valores fixos por artigo, mas outras são avaliações *ad valorem* a taxas que variam dos 10 por cento sobre os

⁴ Nathan Associates (2004), p. 7-4.

honorários referentes às concessões do uso da terra até 0,02 por cento em certas garantias utilizadas como colateral.

Em 2002, o governo adoptou uma reforma importante do Código dos Benefícios Fiscais (ou CBF) para os investimentos. A reforma destinava-se a racionalizar os regimes de incentivos e melhorar a sua eficácia em termos de custos concentrando-se nos créditos das taxas aplicadas aos investimento e na depreciação acelerada, ao mesmo tempo que se reduziam as isenções fiscais. Parte das isenções fiscais eram retidas para a agricultura e para as empresas nas Zonas Francas Industriais. O novo código também reteve isenções do pagamento de direitos de importação sobre bens de equipamento e isenções padrão do imposto indirecto para os exportadores que operam numa Zona Franca Industrial.

Até 2006, o governo tinha dado passos importantes com vista a transformar o que tinha sido um sistema tributário arcaico e ineficiente num sistema que estava, em grande medida, de acordo com as melhores práticas internacionais. Praticamente todo o observador reconheceu que se tinha registado um grande avanço. Porém, o sistema pós-reformas continuava sujeito a duras críticas, em especial do sector privado.⁵ Enquanto o PARPA II estava a ser preparado, as principais questões fiscais foram as seguintes:

- Receita fiscal incipiente. Em 2005, as receitas do Estado totalizaram 13,8 por cento do PIB e as receitas fiscais atingiram os 11,2 por cento do PIB. Uma análise do FMI constatou que o rácio fiscal se situava muito abaixo da norma para a África Sub-sahariana e inferior ao que se podia conseguir em Moçambique.⁶ O governo também se mostrou profundamente preocupado em melhorar a arrecadação de receitas de modo a reduzir a dependência do financiamento dos doadores. Isto reflectiu-se no objectivo do PARPA de aumentar as receitas para 16,2 por cento do PIB até 2009.
- Carga fiscal elevada aplicada as empresas. Dois estudos constataram que a taxa fiscal aplicada às empresas se situava, de um modo geral, dentro das médias regionais e que os investidores que obtinham benefícios fiscais se confrontavam com uma taxa fiscal efectiva que era muito competitiva em comparação com os outros países da região. Contudo, no caso das empresas que não usufruíam de benefícios fiscais, a taxa fiscal efectiva era anormalmente elevada de acordo com os padrões regionais e internacionais devido ao efeito combinado do imposto sobre as empresas mais o imposto sobre os dividendos distribuídos.
- Base tributária limitada. A combinação das taxas fiscais efectivas e das baixas receitas fiscais salientou o problema das grandes lacunas verificadas na base tributária. Quer o sector privado local, quer o FMI recomendaram que fossem feitos grandes esforços no sentido de alargar a base tributária, melhorar o pagamento de impostos e reduzir a generosidade das isenções fiscais para os grandes projectos.

⁵ Vide FIAS (2006); Bolnick (2004); Versano et al. (2006); Arndt, Tarp e Jones (2009); CTA (2006).

⁶ Versano (2006); FMI (2005a). Porém, Jones (2009) efectuou uma análise econométrica que demonstra que o rácio fiscal de Moçambique até 2003 estava muito próximo do valor previsto, com base nas características estruturais do país.

- Base de acção não uniforme e carga fiscal desigual. O sistema tributário conferiu uma vantagem competitiva às empresas que beneficiam de incentivos fiscais e também às empresas que escaparam à rede tributária devido a operações informais, suborno ou fraude fiscal. O sistema tinha a tendência de penalizar especialmente as pequenas e médias empresas registadas para o pagamento de impostos.
- Complexidade excessiva. Os representantes do sector privado mostraram-se particularmente críticos em relação à complexidade do imposto sobre os rendimentos e do imposto sobre o valor acrescentado. Um comentador comparou a legislação fiscal a um “Mercedes enterrado na areia” – moderno, boa engenharia e potente, mas inadequado para as condições existentes em Moçambique.
- Falta de informação ao público e de serviços aos contribuintes. Embora os serviços responsáveis pelo imposto sobre os rendimentos e pelo IVA tenham realizado seminários e aparições públicas com o objectivo de apresentar os códigos fiscais de 2002, o esforço revelou-se muito aquém das necessidades. Igualmente importante foi a inexistência generalizada de uma cultura de serviços entre os funcionários das entidades tributárias.
- Aplicação arbitrária e punitiva da lei. Uma outra grande reclamação apresentada pelo sector privado foi em relação ao comportamento arbitrário e punitivo dos inspectores das finanças, especialmente fora de Maputo. Porque a legislação fiscal era complexa, muitas empresas (especialmente PME) não conseguiam cumprir na íntegra todos os aspectos técnicos. Consequentemente, muitos empresários enfrentaram um tratamento arbitrário e penalizações onerosas, que criaram incentivos para o pagamento ilícito aos funcionários das entidades tributárias.
- Atrasos no reembolso do IVA. A questão mais litigiosa levantada em 2006 foi o problema enfrentado por muitas empresas, especialmente os exportadores e empreiteiros na obtenção do pagamento atempado do reembolso do IVA. Até mesmo as grandes empresas tiveram problemas em submeter pedidos de reembolso aceitáveis devido à complexidade da burocracia.

Desde 2006 que o governo tem vindo a resolver muitas dessas questões. Mesmo assim, todos os pontos contidos na lista continuam hoje a constituir uma grande preocupação.

QUESTÕES TRIBUTÁRIAS NO PARPA II

As questões tributárias surgem em vários pontos do PARPA II. No seu Capítulo V, o Cenário Macroeconómico e Fiscal (parágrafos 130-131) define como meta um aumento do total das receitas do Estado de 14,0 por cento do PIB em 2005 para 16,2 por cento em 2009. Esta é uma meta primária na Matriz de Indicadores Estratégicos relativa à categoria da Gestão das Finanças Públicas. De acordo com o cenário fiscal, a receita adicional “deve ser mobilizada de uma forma tal que não ponha em causa o crescimento do sector privado e que não prejudique os incentivos

destinados à realização de actividades económicas no sector formal, alargando a base tributária, refreando a evasão fiscal e reduzindo os benefícios fiscais.”⁷

O PARPA II aborda a política fiscal de uma forma explícita no quadro do Pilar do Desenvolvimento Económico, na secção que se refere à Gestão Macroeconómica (Capítulo VIII, parágrafo 489). O objectivo aqui é “a reforma e o aumento da eficiência da administração tributária com vista a aumentar gradualmente a mobilização de fundos internos como percentagem do PIB para reduzir a dependência externa.” Para tal, o PARPA apresenta uma lista de oito acções prioritárias:

- “As receitas internas aumentarão gradualmente;
- “O sistema tributário será simplificado e aperfeiçoado e a base tributária alargada;
- “As reformas introduzidas nos impostos directos e indirectos serão consolidadas;
- “Os regimes simplificados de tributação serão revistos, a eficácia dos benefícios fiscais e ao investimento serão avaliados e será dada continuidade ao processo de introdução de tribunais fiscais;
- “O trabalho de modernização da administração tributária continuará, de modo a torná-lo num sistema eficiente de cobrança de impostos e com vista a refrear a fraude e a evasão fiscal;
- “Será aprovada legislação que simplifique a relação entre a administração tributária e os contribuintes, facilitando-lhes o exercício dos seus direitos e permitindo-lhes que recebam a protecção que lhes foi garantida;
- “Os tribunais fiscais e aduaneiros serão efectivamente implementados; e a
- “Legislação sobre as finanças do governo local será aperfeiçoada e as condições dos responsáveis pela colecta e controlo dos impostos do governo local serão melhoradas.”

As questões ligadas à receita também constam noutras partes do PARPA. Na secção relativa à Promoção dos Sectores Prioritários, Alargamento da Base de Negócios e Criação de Postos de Trabalho: Indústria, (Capítulo VIII, parágrafo 537) uma acção chave é a “criação de zonas francas, na condição de se efectuar uma avaliação prévia da contribuição líquida para a economia nacional e para as receitas fiscais.” A secção sobre Minas (Capítulo VIII, parágrafo 551) abarca vários objectivos, um dos quais é o fortalecimento do quadro legal e fiscal “como uma forma de aumentar o investimento, as receitas fiscais e as exportações pelo sector de mineração.” Por último, a secção sobre a Assistência dos Parceiros de Cooperação (Capítulo IX parágrafo 611) indica que, entre outros aspectos, o governo irá analisar o “equilíbrio ideal entre o peso dos fundos nacionais (receitas fiscais) e da ajuda externa no que diz respeito aos gastos do Estado.”

A Tabela 2-1 apresenta uma lista dos principais objectivos, acções e indicadores estratégicos do PARPA II relativos ao sistema tributário, assim como notas sobre o ponto de situação da

⁷ As citações do PARPA II baseiam-se na tradução para a língua inglesa efectuada pelo FMI intitulada Relatório de Moçambique No. 07/37.

implementação. A maior parte das metas ou já foi atingida, ou está nesse processo. De forma particular, o governo conseguiu em 2008 atingir a meta do rácio da receita estabelecido para 2009; contudo, este ano o rácio da receita conhecerá uma quebra devido aos efeitos adversos da crise económica global traduzidos num crescimento mais lento do PIB e do comércio e numa redução acentuada dos preços e dos produtos. O governo também conseguiu introduzir um novo regime simplificado para as pequenas empresas e rever o código dos benefícios fiscais.

Porém, em alguns aspectos, as realizações situaram-se muito aquém das metas do PARPA II. As áreas com deficiências ou em que se registou um atraso incluem o programa para a implementação de novos sistemas de informação tributária, o aumento dos níveis da cobrança a partir das auditorias fiscais, a criação de tribunais administrativos e a restrição da fraude e evasão fiscais.

PRINCIPAIS REFORMAS FISCAIS 2006-2009

Foi realizada uma série de reformas à legislação fiscal e foram tomadas medidas com vista a melhorar a administração tributária durante o período compreendido em 2006 e 2009. De uma maneira geral, as reformas foram bem harmonizadas com os objectivos e metas do PARPA II referentes à política fiscal.

O período começou por uma nova lei (Lei 1/2006) que cria a Autoridade Tributária de Moçambique, ou AT, juntando organizações anteriormente separadas para os impostos e alfândegas. O objectivo desta reforma foi criar uma nova base organizacional que visa modernizar a administração tributária e profissionalizar os serviços fiscais de modo a fortalecer a aplicação das normas, melhorar os serviços, combater a evasão e alargar a base tributária. Desde o início das operações da AT, o número de contribuintes registados (individuais e empresas) mais do que duplicou, tendo passado de 374.181 em 2006 para 864.317 até Julho de 2009. A AT aumentou o seu pessoal em 18 por cento e abriu 14 novas recebedorias entre 2007 e o primeiro semestre de 2009; introduziu novos programas para a educação do público e de serviços ao cliente; reduziu os atrasos na aprovação do reembolso do IVA; aumentou o número de auditorias aos grandes contribuintes; introduziu auditorias pós-despacho aduaneiro para as alfândegas; simplificou os impressos/modelos de declaração de impostos; reduziu o tempo médio necessário para a libertação das mercadorias importadas na fronteira. Além destas acções, a AT abriu um novo instituto de formação em 2009 com o objectivo de intensificar a formação de quadros.⁸

⁸ Os dados são do FMI (2008, 2008a, 2009b e 2009c), Relatórios Anuais da AT para 2007 e 2008 e informação facultada pelo Gabinete de Planeamento de Estudos e Cooperação Internacional da AT.

Tabela 2-1

Objectivos Fiscais, Acções e Indicadores Estratégicos do PARPA II

Elementos PARPA II	Fonte no PARPA	Situação: Julho de 2009
<p>1. Meta: Aumentar progressivamente a receita interna e alargar a base tributária.</p> <p>Meta para 2009: Total da Receita como % do PIB = 16,2%</p>	Matriz dos Indicadores Estratégicos, Gestão das Finanças Públicas, Objectivo 5	<p>AT (2009): Total da Receita = 16,4% do PIB para 2008</p> <p>FMI (2009): Total da Receita = 16,0% do PIB para 2008</p> <p>A meta da AT de 17,3% para 2009 não será atingida devido aos efeitos da crise económica global; o FMI projecta um declínio do rácio para 15,7% este ano.</p>
<p>2. Acção: Racionalizar a atribuição e melhorar a gestão dos benefícios fiscais.</p> <p>Meta: Sistematizar os dados sobre os benefícios; dados estatísticos publicados</p>	Vide acima	<p>Novo Código dos Benefícios Fiscais aprovado em Janeiro de 2009, pondo termo ao regime de negociação especial para os grandes projectos. (Para mais detalhes, vide o Apêndice B do presente relatório.)</p> <p>De acordo com o CPI, os procedimentos referentes à aprovação de um novo investimento mantêm-se inalterados em grande medida, mas o processo de obtenção da isenção de impostos e de direitos foi simplificado desde a criação da AT.</p> <p>Um levantamento dos investidores que obtiveram a aprovação do CPI em 2005, 2006 e 2007 revela que 47 de um total de 60 não tiveram problemas significativos com os procedimentos, mas 13 de 60 indicaram grandes problemas em termos de custos ou de atrasos (Bolnick, 2009).</p> <p>A AT reporta dados sobre despesas fiscais nos seus Relatório Anuais a partir de 2007; os dados também surgem no Relatório Anual da Conta Geral do Estado do Tribunal Administrativo (não temos informação sobre a metodologia).</p>
<p>3. Acção: Integração da gestão de sistemas de informação na AT no contexto do PDTI aprovado.</p> <p>Meta: Até 2009, os sistemas integrados devem estar totalmente operacionais, incluindo o módulo de gestão da cobrança através dos bancos.</p>	Vide acima	Planificação bem avançada para o módulo de e-tributação do e-SISTAFE, incluindo as e-declarações, a cobrança electrónica através dos bancos e a janela única das alfândegas; sistema piloto para o módulo de e-tributação adquirido e a formação teve início através da UTRAFE.
<p>4. Acção: Aumentar o número de auditorias.</p> <p>Meta: Por definir. Receita anual de base recuperada através da auditoria = 0,2% do PIB.</p>	Vide acima	O Relatório Anual da AT para 2008 (Tabela 18) indica a cobrança de receitas provenientes das auditorias = 0,4% das receitas totais em 2007 e 0,2% das receitas totais em 2008.
<p>5. Objectivo: Fortalecer a capacidade institucional dos governos locais.</p> <p>Acção: Desenvolvimento da capacidade de arrecadação de receitas a nível municipal.</p> <p>Meta para 2009: Receitas Próprias, % do orçamento anual:</p> <p>Cidades capitais 60%</p> <p>Outras cidades 55%</p> <p>Vilas 45%</p>	Matriz dos Indicadores Estratégicos, Reforma do Sector Público, Objectivo 9	<p>Município de Maputo (calculado a partir do Orçamento Rectificativo 2009 do Município de Maputo):</p> <p>Receitas próprias correntes / receitas correntes</p> <p>2008 = 71,5%</p> <p>Orçamento 2009 = 76,5%</p> <p>Total de receitas próprias / total de receitas = Total de receitas próprias /orçamento</p> <p>2008 = 36,8%</p> <p>Orçamento 2009 = 27,8%</p>
6. As receitas irão aumentar gradualmente	Pilar de Desenvolvimento Económico, Gestão Macroeconómica e Política Fiscal – Parágrafo 489	Vide o item 1.

Elementos PARPA II	Fonte no PARPA	Situação: Julho de 2009
7. O sistema tributário será simplificado e aperfeiçoado e a base tributária alargada	Vide acima	O Relatório Anual da AT para 2007 (Tabela 15) e 2008 (Tabela 30) mostra novos registos do imposto sobre os rendimentos = 100227 em 2006; 190019 em 2007; 191140 em 2008. Vários relatórios do FMI indicam um aumento do número de contribuintes de 295000 em 2005 para 587205 em 2007 (últimos dados). Novo Imposto Simplificado (ISPC) aprovado em 2009 (vide o item 9)
8. As reformas introduzidas nos impostos directos e indirectos serão consolidadas	Vide acima	Novos códigos de IRPC, IRPS, IVA aprovados em 2007, consolidando as alterações e as mudanças estatutárias.
9. Os regimes de tributação simplificada serão revistos, a eficácia dos benefícios fiscais e ao investimento será avaliada e o processo de criação de tribunais fiscais terá continuidade	Vide acima	Novo Imposto Simplificado (ISPC) aprovado em 2009 para as pequenas empresas com um volume de negócios até 2.500.000 MT. O ISPC substitui os regimes simplificados do imposto sobre os rendimentos e do IVA por um imposto simples de 3% sobre o volume de negócios, até uma responsabilidade máxima de 75.000 MT.
10. Será dada continuidade ao trabalho de modernização da administração tributária, de modo a torná-la num sistema eficiente de cobrança de impostos e a restringir a fraude e a evasão fiscal	Vide acima	Autoridade Tributária de Moçambique (AT), criada por Lei em 2006, tendo começado a funcionar em 2007. Opinião comum entre os intervenientes entrevistados para este relatório (governo, sector privado e doadores) de que a AT conseguiu ganhos importantes em termos de profissionalismo e de eficiência na cobrança de impostos – mas é opinião generalizada de que a fraude e a evasão fiscais ainda prevalecem.
11. Será aprovada legislação que simplifique a relação entre a administração tributária e os contribuintes, facilitando-lhes o exercício dos seus direitos e beneficiando da protecção que lhes foi garantida	Vide acima	Nova Legislação Fiscal Geral aprovada em 2006 que define regras e procedimentos claros para o exercício e protecção dos direitos dos contribuintes.
12. Os tribunais fiscais e aduaneiros serão implementados efectivamente	Vide acima	Tribunais aduaneiros em funcionamento; poucos casos pendentes. Quadro legal para os tribunais fiscais implementado; juízes seleccionados e formados; espera-se que as operações iniciem em breve em Maputo, seguindo-se a Beira e Nampula. Grande volume de contenciosos necessita de atenção.
13. A legislação e as finanças dos governos locais serão aperfeiçoadas e as condições da entidade responsável pela cobrança e controlo dos impostos do governo local serão melhoradas.	Vide acima	Nova Lei das Finanças do Governo Local publicada em 2008, clarificando a autoridade dos governos locais em termos de gastos e de fontes de receitas próprias.
14. Criação de zonas francas na condição de se efectuar uma avaliação prévia da contribuição líquida para a economia nacional e para as receitas fiscais.	Pilar de Desenvolvimento Económico, Promoção dos Sectores Prioritários, Alargamento da Base de Negócios e Criação de Postos de Trabalho: Indústria - Parágrafo 537	Novo Código dos Benefícios Fiscais inclui incentivos para as Zonas Económicas Especiais (ZEE); planos bem adiantados para a criação de uma ZEE em Nampula. Estudo realizado sobre os efeitos da ZEE nas receitas de Nampula.
15. Fortalecimento do quadro legal e fiscal para o sector de mineração “como forma de aumentar o investimento, as receitas fiscais e as exportações”	Pilar de Desenvolvimento Económico, Promoção dos Sectores Prioritários, Alargamento da Base de Negócios e Criação de Postos de Trabalho: Minas – Parágrafo 551	Nova Lei de Minas e do Petróleo aprovada em 2007 que reestrutura o regime de benefícios fiscais aplicáveis ao investimento nestes sectores com vista a aumentar as receitas para o Estado, ao mesmo tempo que se mantém atractivo para os investidores

Elementos PARPA II	Fonte no PARPA	Situação: Julho de 2009
16. Analisar o equilíbrio ideal entre o peso dos fundos nacionais (receitas fiscais) e a ajuda externa no que diz respeito às despesas do Estado.	Factores que Determinam o Sucesso, Assistência dos Parceiros de Cooperação (Capítulo IX parágrafo 611)	A meta do PARPA II relativa ao aumento do rácio da receita interna por PIB em 0,5% pontos percentuais por ano atingida em grande medida, excepto a quebra registada em 2009 devido aos efeitos da crise económica global.

As reformas administrativas foram acompanhadas por um grande volume de nova legislação fiscal e respectivos regulamentos, que se encontram resumidos na Tabela 2-2.

Tabela 2-2
Principais Mudanças na Lei Fiscal, 2006 – 2009

Instrumento Legal	Título e Descrição
Lei 1/2006 de 22 de Março e Decreto 29/2006 de 30 de Abril	Autoridade Tributária de Moçambique – Estatuto orgânico para a criação da AT.
Lei 2/2006 de 22 de Março	Lei Geral sobre a Tributação – Princípios e disposições gerais que regulam as responsabilidades e as obrigações das autoridades tributárias a todos os níveis e direitos e responsabilidades dos contribuintes.
Lei 3/2007 de 7 de Fevereiro	Lei das Alfândegas – Reduz os direitos aplicados aos bens de consumo de 25% para 20%.
Leis 11/2007, 12/2007, 13/2007 de 27 de Junho e Decretos 4/2008 e 5/2008 de 9 de Abril	Leis de Minas e do Petróleo – introduz reformas no regime fiscal e nas concessões de superfícies para as actividades de mineração e de produção do petróleo e no regime de incentivos para os projectos de investimento que se enquadram na Lei de Minas e na Lei do Petróleo.
Lei 28/2007 de 4 de Dezembro	Código do Imposto sobre Doações e Heranças
Lei 32/2007 de 31 de Dezembro e Decreto 7/2008 de 16 de Abril	Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) – Consolida as alterações e outras mudanças legais relativas ao código do IVA; aumenta o limite para o registo e alarga o âmbito do imposto simplificado; revê a lista das mercadorias e transacções isentas.
Lei 33/2007 de 31 de Dezembro e Decreto 8/2008 de 16 de Abril	Código do Imposto sobre os Rendimentos de Pessoas Singulares (IRPS) – Consolida as alterações e outras mudanças legais relativas ao código do IVA e ajusta os limites dos escalões fiscais e dos subsídios de família; introduz também o imposto sobre os rendimentos das obrigações transaccionadas e dos depósitos a prazo.
Lei 34/2007 de 31 de Dezembro e Decreto 9/2008 de 16 de Abril	Código do Imposto sobre os Rendimentos de Pessoas Colectivas (IRPC) - Consolida as alterações e outras mudanças legais relativas ao código do IVA e aumenta o limite do pagamento de imposto.
Lei 1/2008 de 16 de Janeiro e Decreto 632008 de 30 de Dezembro	Lei das Finanças Autárquicas – Define os regimes financeiro, orçamental e patrimonial para os governos locais e introduz reformas no sistema tributário municipal.
Lei 4/2009 de 12 de Janeiro	Código dos Benefícios Fiscais (CBF) – Introduz reformas no pacote de benefícios fiscais existente para os investimentos aprovados ao abrigo da Lei do Investimento, incluindo benefícios de carácter genérico e específico para tipos de projectos designados.
Lei 5/2009 de 12 de Janeiro e Decreto 14/2009 de 14 de Abril	Imposto Simplificado para os Pequenos Contribuintes (ISPC) – Introduz um novo sistema tributário simplificado para as pequenas empresas, substituindo os regimes simplificados para o imposto sobre os rendimentos e o IVA.
Aprovação da candidatura de Moçambique pelo Conselho da ITIE, 18 de Maio de 2009	Esta medida dá início ao processo formal de qualificação de Moçambique para participação e adesão à Iniciativa de Transparência das Indústrias Extractivas (ITIE).
Lei ??/2009 [em preparação]	Imposto sobre Consumos Específicos (ICE) – Reestrutura as taxas do imposto sobre consumos específicos aplicado a certas mercadorias, nomeadamente vinhos, produtos do tabaco, jóias e viaturas; elimina este imposto aplicado a certos brinquedos e artigos desportivos.

FONTE: Deloitte, GTZ APSP e ACIS (2009) e MozLegal, Mozambique Investor (2006-2009).

Em Março de 2006, uma nova Lei Geral da Tributação redefiniu o quadro básico que rege o sistema tributário, incluindo os deveres e as responsabilidades das autoridades tributárias, bem como as obrigações e os direitos dos contribuintes. Em 2007, o governo adoptou um novo código do IVA que alterou a lista de produtos isentos e aumentou os limites do volume de negócios para a isenção do IVA e para a cobertura pelo regime do IVA simplificado. Ao mesmo tempo, o governo procedeu à revisão dos códigos fiscais referentes aos impostos sobre os rendimentos de pessoas singulares e colectivas. Ambos os códigos fiscais foram consideravelmente resumidos, uma vez que algumas disposições foram passadas para regulamentos e outras foram abrangidas pela nova Lei Geral da Tributação. Além disso, o novo código do IRPC actualizou os limites referentes à cobertura pelo regime simplificado e o código do IRPS actualizou o limite dos rendimentos não tributáveis e de várias categorias de impostos. Contudo, as taxas fiscais não foram mudadas e a estrutura fiscal em si não foi simplificada acentuadamente.⁹

Talvez a reforma mais importante de 2007 em termos de potencial de futuras receitas tenha sido a publicação de novas leis que regem as concessões mineiras e do petróleo. Entre outros aspectos, a legislação revogou a autoridade do Conselho de Ministros de negociar mecanismos fiscais especiais para investimentos na área de mineração e do petróleo e reduziu os benefícios fiscais para esses projectos. Mais recentemente, em Maio de 2009, o governo deu seguimento a esta medida introduzindo formalmente procedimentos com vista a qualificar-se para a Iniciativa de Transparência das Indústrias Extractivas (ITIE). Quando tiver sido concluído, o processo da ITIE deve institucionalizar as melhorias na transparência e gestão das receitas provenientes de investimentos nas indústrias extractivas.

Outras reformas em matérias de políticas realizadas em 2007 implicaram a redução da taxa máxima dos direitos aduaneiros aplicados aos bens de consumo de 25 por cento para 20 por cento e um novo código para o imposto sobre doações e heranças. Em 2008, o governo adoptou uma nova Lei das Finanças Autárquicas, incluindo reformas ao sistema tributário autárquico, em conformidade com o objectivo de descentralização do PARPA.

A área de comércio livre da SADC entrou em vigor em Janeiro de 2008, envolvendo a isenção do pagamento de direitos para a maioria das importações provenientes dos outros estados membros da SADC, embora as regras de origem complexas tenham impedido o acesso ao comércio isento de direitos em ambas as direcções (FMI 2009a). Serão introduzidas reduções tarifárias adicionais através do Acordo de Parceria Económica (APE) provisório, celebrado entre Moçambique, os outros membros participantes da SADC e a UE. Assim que o APE tiver sido concluído e aprovado, os estados participantes da SADC reterão o acesso livre do pagamento de quotas e de direitos à UE e, numa base recíproca, reduzirão as tarifas aduaneiras nas importações provenientes da UE.

Em resposta aos distúrbios civis causados por um aumento acentuado dos preços do combustível no início de 2008 (de 27 e 15 por cento, respectivamente), o governo suspendeu os aumentos nos preços do combustível até Junho e depois adiou a aplicação de impostos relacionados com o

⁹ Frei, A. *The Mozambican Investor*, Publicações 81 (26 de Fevereiro de 2008) e 82 (4 de Março de 2008).

combustível até finais de 2008 (FMI 2008), embora esta medida tenha sido revertida em 2009 (FMI 2009a).

Mais recentemente, em 2009, a Assembleia da República procedeu à revisão do Código dos Benefícios Fiscais, aprovou um novo Imposto Simplificado para os Pequenos Contribuintes (ISPC) e fez a revisão do código do Imposto sobre Consumos Específicos, incluindo ajustamentos nas taxas fiscais aplicadas a bebidas alcoólicas, produtos do tabaco e artigos de luxo designados. Estas grandes reformas são analisadas com mais pormenor no próximo capítulo.

3. Actual Sistema Tributário

As principais características da legislação fiscal prevalecte em 2009 são essencialmente as mesmas que o sistema de base de 2005 apresentado no capítulo anterior. Esta análise apresenta mais detalhes e actualiza a informação para 2009. Particular atenção é dada ao Imposto Simplificado para os Pequenos Contribuintes de 2009 (ISPC) e ao Código dos Benefícios Fiscais de 2009 (CBF). O capítulo examina igualmente a posição do sistema tributário de Moçambique na classificação do relatório *Doing Business* do Banco Mundial. A secção final contém um resumo dos planos da Autoridade Tributária de introduzir mais reformas com vista a modernizar a administração tributária.

O SISTEMA TRIBUTÁRIO EM 2009

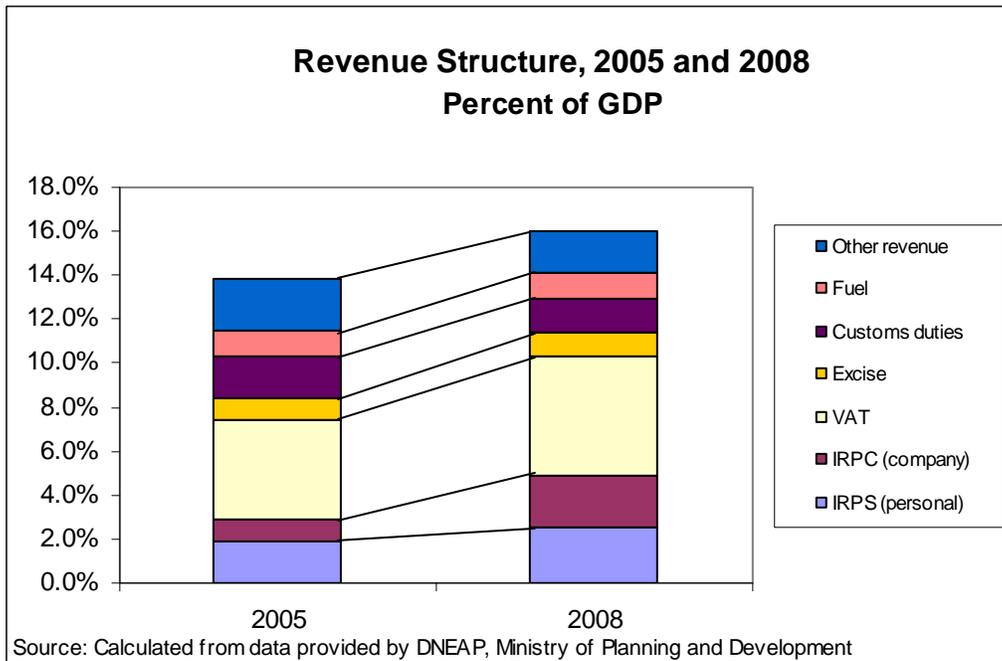
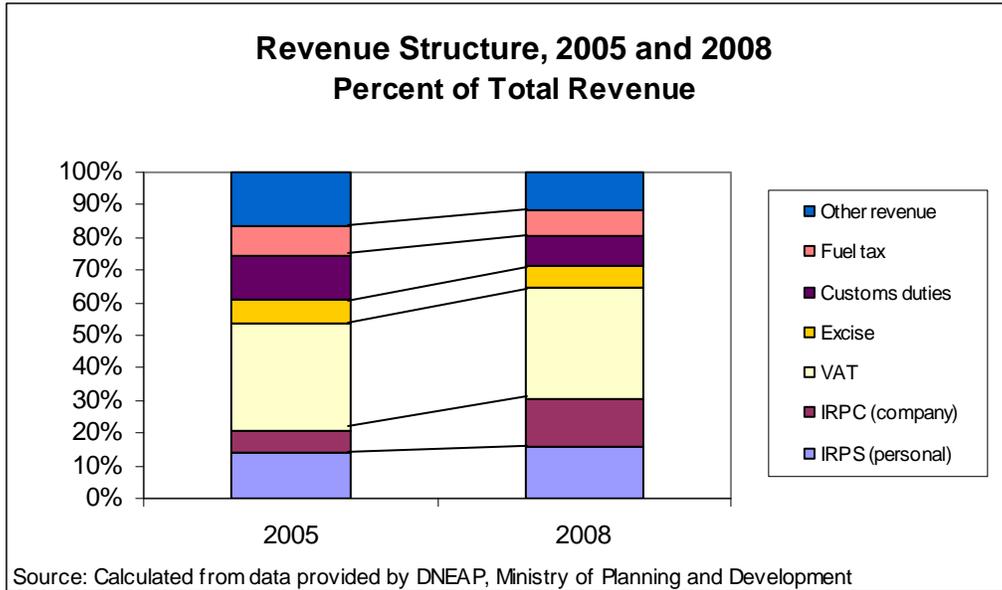
O actual sistema tributário em vigor em Moçambique encontra-se, em termos gerais, em conformidade com os padrões internacionais de boas práticas nos países em desenvolvimento, com as principais fontes de receitas provenientes do imposto sobre o valor acrescentado (IVA) e dos impostos modernos sobre os rendimentos de pessoas colectivas e singulares (IRPC e IRPS, respectivamente) e com os impostos sobre o comércio a perderem importância.¹⁰

A Figura 3-1 apresenta as principais fontes de receitas internas (excluindo doações) em 2008 em comparação com as condições de base existentes em 2005.¹¹ Em 2008, o total da receita atingiu cerca de 16,0 por cento do PIB, com as receitas fiscais em 13,5 por cento do PIB. Estes dois valores representam um aumento em mais de dois pontos percentuais relativamente ao PIB entre 2005 e 2008, apesar das reduções registadas na taxa máxima dos direitos aduaneiros, da implementação do comércio preferencial da SADC, dos limites mais elevados para se entrar na rede fiscal para o IVA e para o imposto sobre os rendimentos e o adiamento temporário do imposto sobre o combustível em 2008 com o objectivo de amainar os efeitos dos preços mundiais exorbitantes do petróleo. Estes factos indicam que os esforços do governo com vista a melhorar a administração tributária e a alargar a base tributária têm vindo a produzir frutos.

¹⁰ O FMI (2008a, p.13) afirma que “O quadro legal do sistema tributário é moderno, abrangente e amplamente divulgado de uma forma geral.”

¹¹ Estes dados são do Quadro Fiscal de Médio Prazo do Ministério da Planificação e Desenvolvimento (MPD) de Junho de 2009. Alguns dados diferem do Artigo IV Revisão do FMI de Maio de 2009 (FMI, 2009b) e dos dados apresentados pela AT no seu Relatório Anual para 2008 (AT, 2009). Por exemplo, em relação a 2007, as três fontes indicam respectivamente um rácio de receita total por PIB de 16,2, 15,9 e 16,6 por cento. Para 2008, os dados correspondentes são 16,0, 16,0 e 16,4 por cento.

Figura 3-1
 Principais Fontes de Receitas Internas, 2005 e 2008



LEGENDA DA FIGURA 3-1**Estrutura de Receitas, 2005 e 2008 - Percentagem do Total da Receita**

- Outras receitas
- Imposto sobre o combustível
- Direitos aduaneiros
- Imposto sobre Consumos Específicos
- IVA
- IRPC (empresas)
- IRPS (pessoas singulares)

Fonte: Calculado a partir de dados fornecidos pela DNEAP, Ministério da Planificação e Desenvolvimento.

Estrutura de Receitas, 2005 e 2008 - Percentagem do PIB

- Outras receitas
- Imposto sobre o combustível
- Direitos aduaneiros
- Imposto sobre Consumos Específicos
- IVA
- IRPC (empresas)
- IRPS (pessoas singulares)

Fonte: Calculado a partir de dados fornecidos pela DNEAP, Ministério da Planificação e Desenvolvimento.

Olhando para a estrutura das receitas fiscais em 2008, o imposto sobre o valor acrescentado (incluindo as importações) aumentou 5,4 por cento do PIB, de 4,5 por cento em 2005. Os impostos sobre os rendimentos totalizaram 4,9 por cento do PIB, divididos quase que de maneira uniforme pelo IRPS (2,5 por cento) e IRPC (2,4 por cento). Esta constitui uma melhoria extraordinária em relação a 2005, altura em que as receitas provenientes do IRPC totalizaram apenas 1,0 por cento do PIB e as do IRPS aumentaram 1,9 por cento do PIB. Pelo contrário, as receitas provenientes dos direitos aduaneiros baixaram em importância relativa para 1,5 por cento do PIB em 2008, de 1,9 por cento em 2005. Contudo, em termos absolutos, até as receitas aduaneiras aumentaram em 29 por cento durante o período, indicando que o volume e o valor crescente das importações e uma taxa de câmbios nominal mais elevada mais do que compensaram os efeitos da liberalização do comércio da SADC.

Em 2008, as receitas do imposto sobre consumos específicos (ICE) totalizaram 1,1 por cento do PIB, um valor ligeiramente mais elevado em termos relativos do que o resultado de 1,0 por cento registado em 2005. Daí que as receitas do ICE tenham aumentado ligeiramente mais rápido do que o PIB nominal, embora reduzissem como percentagem do total da receita. As receitas do imposto sobre o combustível também reduziram em importância relativa de 1,2 por cento do PIB em 2005 para 1,0 por cento em 2008, reflectindo a suspensão temporária dos impostos sobre os combustíveis no ano passado. O imposto do selo gerou apenas 0.1 por cento do PIB em receitas em 2008. Por último, o governo obteve uma receita insignificante dos direitos de exploração de patentes e dos impostos sobre as minas e o petróleo em 2008, totalizando apenas 0,2 por cento das receitas fiscais – valor que se manteve inalterado desde 2005 – e 0,0 por cento do PIB.

A parte restante desta secção descreve as principais características da actual estrutura tributária¹²

Imposto sobre o Valor Acrescentado

A taxa normal do imposto sobre o valor acrescentado de 17 por cento incide sobre as importações e o fornecimento interno de bens e serviços pelas empresas com um volume de negócios superior a 2.500.000 MT ao ano (aproximadamente \$95.000, à taxa de câmbio em vigor em Julho 2009).¹³ A revisão efectuada em 2007 do código do IVA manteve o regime simplificado, constituído por um imposto de 5 por cento sobre as vendas brutas, incidindo sobre as empresas com um volume de negócios anual inferior a 2.500.000 MT, excluindo os exportadores e importadores. As empresas com um volume de negócios anual inferior a 750.000 MT (cerca de \$28.000) qualificam-se à isenção. As empresas registadas ao abrigo do regime simplificado ou de isenção não podem recuperar o crédito do IVA pago sobre os factores de produção; também não têm que ter contabilidade organizada, de acordo com as normas estabelecidas. Uma outra disposição do código de 2007 (Artigo 15, secção I) reduz a dívida do IVA em 60% para as empresas contratadas para a construção de obras públicas, nomeadamente estradas, pontes e abastecimento de água.

¹² Esta breve revisão exclui o manifesto das viaturas, os impostos autárquicos e outras taxas e direitos.

¹³ Para uma explicação detalhada do código do IVA, vide o documento da Deloitte e ACIS, *Quadro Legal da Tributação em Moçambique: Manual do Imposto sobre o Valor Acrescentado*, Edição 1, Outubro de 2008 e manuais separados sobre o IRPC, IRPS e IVA. Os documentos estão disponíveis no seguinte endereço: <http://www.acisofala.com/>.

Em conformidade com as normas internacionais, as exportações estão sujeitas à isenção completa e qualificam-se para um reembolso total do IVA pago sobre os factores de produção. A isenção completa também se aplica a certos produtos alimentares básicos, ração animal e petróleo de iluminação. Além disso, o sistema isenta também do pagamento do IVA uma longa lista de bens e serviços, o que significa que não aplicam o IVA sobre as vendas e não recuperam o IVA pago sobre os factores de produção. Os artigos isentos incluem serviços médicos e medicamentos, serviços financeiros, factores de produção básicos e produtos para a agricultura, florestas, pecuária e pescas. Claramente, estas disposições destinam-se a minimizar os encargos do IVA nos produtos básicos consumidos em grande medida pelos pobres.

Os contribuintes numa situação de crédito do IVA — que acontece quando uma empresa deve menos IVA nas suas vendas tributáveis do que o imposto pago nos seus factores de produção— podem pedir o reembolso após doze meses se o crédito continuar a ultrapassar os 50.000 MT (cerca de \$1.900). Os exportadores podem pedir o reembolso sem ter que esperar doze meses com um crédito acima de 5.000 MT, assim como as empresas com artigos que beneficiam de isenção completa constituindo pelo menos 75 por cento do total das receitas. Todas as partes entrevistadas para este estudo assinalaram que o processo de reembolso do IVA melhorou desde 2005, mas continua a constituir uma fonte importante de reclamação devido aos procedimentos extremamente complexos que devem ser seguidos. Esta questão será abordada mais adiante nos Capítulos 5 e 6.

Imposto sobre os Rendimentos

A taxa que incide sobre o Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Colectivas, ou IRPC, mantém-se em 32 por cento, com uma taxa especial de 10 por cento para a agricultura e pecuária até Dezembro de 2010. É aplicado um imposto com retenção na fonte a uma taxa de 20 por cento sobre uma variedade de pagamentos, tais como aluguer, serviços prestados em território moçambicano e direitos de exploração de patentes para o uso de propriedade intelectual. Nos pagamentos efectuados a não residentes, o imposto com retenção na fonte é um pagamento final; noutros casos, é um pagamento antecipado contra o imposto em dívida referente ao ano. Também existe uma taxa especial de 35 por cento que se aplica às despesas que não se encontram devidamente documentadas e, por esse motivo, não se qualificam para deduções.¹⁴

Tal como acontece com o IVA, o código do IRPC inclui um regime simplificado aplicável às empresas com um volume de negócios inferior a 2.500.000 MT (cerca de \$95.000) e que não têm que possuir contabilidade organizada. Ao abrigo do regime simplificado, o rendimento tributável é considerado igual a 20 por cento das receitas provenientes das vendas dos bens produzidos ou do fornecimento de serviços de alojamento, restauração ou bebidas e 30 por cento das receitas brutas referentes a outras actividades económicas. Nos casos em que se aplica o coeficiente de 0,2, o imposto em dívida deve totalizar 6,4 por cento das receitas brutas (=, 20 x 32%). As autoridades tributárias podem também utilizar “métodos indirectos” para apurar os rendimentos,

¹⁴ Para uma explicação detalhada do Código do IRPC, vide Deloitte e ACIS, *Quadro Legal da Tributação em Moçambique: Manual do Imposto sobre os Rendimentos de Pessoas Colectivas*, Abril de 2009.

nos casos em que o contribuinte não possa apresentar contas apropriadas ou credíveis e em tempo útil.

O Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Singulares, ou IRPS, retém taxas mínimas progressivas de 10, 15, 20, 25 e 32 por cento, apuradas com base no rendimento total do agregado familiar, depois de se prever as deduções pessoais e familiares.¹⁵ Não é aplicado imposto aos rendimentos 36 vezes abaixo do salário mínimo mais alto em vigor no fim do ano anterior. Para 2008, o salário mínimo mais alto foi de 2.139,50 MT por ano, dando um limite de IRPS de 77.022 MT (cerca de \$2.900). Por sua vez, a taxa fiscal máxima de 32 por cento aplica-se aos rendimentos colectáveis que ultrapassem os 1.512.000 MT (cerca de \$57.000). Comparando com o limite da isenção em 2005 de 24 milhões de MT (antiga moeda), ou apenas \$1.200, a revisão do IRPS que teve lugar em 2007 isenta da responsabilidade fiscal muitos mais agregados familiares com rendimentos muito baixos. Além disso, a margem de isenção está agora implicitamente indexada à inflação porque é definida em relação ao salário mínimo nacional. Por isso, esta ligação na lei tributária pode criar problemas de perda de receitas se o governo aprovasse um aumento de salário mínimo muito acima da taxa da inflação. No caso dos trabalhadores de empresas registadas, o IRPS aplicado aos salários é retido na fonte e enviado mensalmente à AT¹⁶. Os que auferem um rendimento máximo de MT 100.000 não são obrigados a declará-los.

Ao abrigo tanto do IRPC como do IRPS, os contribuintes podem pedir o reembolso no caso do valor do imposto ter sido retido na fonte ou pago antecipadamente como estimativa provisória, que é exigido às empresas e pessoas singulares que recebem rendimentos profissionais ou empresariais. Os problemas amplamente discutidos relacionados com o reembolso do IVA aplicam-se também aos procedimentos necessários para a obtenção do reembolso atempado do imposto sobre os rendimentos.

Imposto Simplificado para os Pequenos Contribuintes

A Assembleia da República aprovou o novo Imposto Simplificado para os Pequenos Contribuintes – ISPC no dia 26 de Dezembro de 2008 e a lei entrou em vigor a 1 de Janeiro de 2009. O Conselho de Ministros publicou os primeiros regulamentos no Boletim de República a 14 de Abril de 2009. Durante o primeiro semestre de 2009, a Autoridade Tributária e outras instituições, incluindo as organizações do sector privado, envolveram-se numa ampla campanha de reuniões e de cobertura dos órgãos de informação com o objectivo de informar o público sobre o ISPC e as suas obrigações de contribuírem para o desenvolvimento nacional. O objectivo subjacente é utilizar esta nova ferramenta fiscal para tornar a formalização mais atractiva (ou, pelo menos, menos desencorajadora) para as pequenas empresas e, deste modo, atrair um grande número de novos contribuintes para o sistema.

¹⁵ Como em 2005, o IRPS define cinco categorias: rendimentos do (“trabalho dependente”); rendimentos profissionais e empresariais; rendimentos de capital; rendimentos prediais e outros rendimentos. Cada categoria abrange vários tipos de rendimentos, com restrições na compensação de prejuízos nas categorias.

¹⁶ Para uma explicação detalhada do Código do IRPC, vide Deloitte e ACIS, *Quadro Legal da Tributação em Moçambique: Manual do Imposto sobre os Rendimentos Singulares*, Janeiro de 2009.

Em Junho, a Autoridade Tributária iniciou o registo dos contribuintes no âmbito do ISPC, muito embora os formulários e os procedimentos ainda estivessem a ser desenvolvidos. De acordo com informação facultada pela AT, foram registados 1.800 novos contribuintes no âmbito do ISPC no primeiro mês, enquanto que 300 contribuintes optaram por passar para o ISPC, ao invés dos regimes simplificados do IVA e do imposto sobre os rendimentos.

As principais características do ISPC são as seguintes:

- As empresas com um volume de negócios anual até 2.500.000 MT (um pouco menos de \$100.000) podem optar por se registar no ISPC. Este é o mesmo limite que o estabelecido nos códigos do IVA e do IRPC de 2007 para se qualificar para os respectivos regimes simplificados.
- No que diz respeito aos rendimentos abrangidos pelo ISPC, os contribuintes estão excluídos do pagamento do IVA, IRPC e IRPS. Outros rendimentos estão sujeitos ao IRPS.
- As empresas com um volume de negócios até 36 vezes o salário mínimo mais alto em vigor no fim do ano anterior estão isentas do pagamento de imposto. Esta disposição do ISPC é compatível com o limite estabelecido para o pagamento do IRPS, exceptuando o facto de que o primeiro está relacionado com o volume de negócios, enquanto que este último diz respeito aos rendimentos. Daí que o ISPC irá cobrar impostos aos indivíduos que operam micro e pequenas empresas que se situariam abaixo do limite ao abrigo do imposto sobre os rendimentos de pessoas singulares.
- A taxa aplicável é de 75.000 MT por ano (cerca de \$2.800), ou 3 por cento do volume de negócios, ao critério do contribuinte.¹⁷
- Para as novas empresas, o imposto é reduzido para metade no primeiro ano de actividade, como atractivo para se registarem no sistema.
- O imposto é pago em quatro prestações trimestrais.

Na essência, o ISPC é concebido como um substituto dos regimes simplificados ao abrigo dos códigos do IVA e do imposto sobre os rendimentos. Note-se que o IVA simplificado impõe um imposto igual a 5 por cento do volume de negócios. Além disso, os rendimentos acima do limite de isenção estão sujeitos a uma taxa mínima de 10 por cento ao abrigo do IRPS normal. Ao abrigo do código do IRPC, o imposto sobre os rendimentos chegaria a 2 por cento do volume de negócios para as empresas sujeitas ao coeficiente de 0,2 para os rendimentos previstos. É por isso que o ISPC representa não apenas uma consolidação de dois regimes fiscais simplificados distintos, mas também uma redução na taxa efectiva de aproximadamente 7 por cento do volume de negócios para apenas 3 por cento. Além disso, a AT está a desenvolver procedimentos de registo mais simples e formatos mais simples para os livros de recibos oficiais no âmbito do ISPC. A AT prevê ainda facilitar a vida às pequenas empresas fora das grandes cidades abrindo repartições adicionais em novas localidades e introduzindo unidades tributárias móveis. Também está a haver uma discussão sobre a possibilidade de envolver as autoridades locais como agentes

¹⁷ Esta última condição é clarificada nos regulamentos.

de cobrança de impostos em locais mais remotos, com incentivos adequados para que a sua participação no sistema valha a pena.

De acordo com fontes dentro da AT, do Ministério das Finanças e do Ministério da Planificação e Desenvolvimento, o programa do orçamento não prevê uma contribuição significativa em termos de receitas do ISPC a curto prazo. A expectativa é que ao atrair um grande número de novos contribuintes para o sistema tributário, o imposto simplificado obtenha um fluxo crescente de receitas ao longo do tempo a partir do crescimento natural das empresas que entram para o sistema por via do ISPC.

Direitos de Importação

Em 2009, as taxas padrão variam de 0 a 20 por cento, de acordo com a categoria da importação:

- 20 por cento para bens de consumo (Classe C)
- 7,5 por cento para materiais intermédios (Classe I)
- 5 por cento para bens de equipamento (Classe K) e combustíveis (Classe N)
- 2,5 por cento para matérias-primas (Classe M)
- 0 por cento para produtos básicos (Classe E)

Ao abrigo do protocolo comercial da SADC, a maior parte das importações provenientes dos estados membros entram em Moçambique isentas do pagamento de impostos quando acompanhadas pelos documentos necessários (bem complicados), em cumprimento das regras de origem da SADC. Os direitos aduaneiros baixarão para zero até 2012 em todas as importações dos estados membros, à excepção da África do Sul, e para as importações provenientes da África do Sul até 2015. O Acordo de Parceria Económica provisório da SADC com a União Europeia, que Moçambique assinou em Junho de 2009, também irá reduzir a matéria colectável para a arrecadação de direitos aduaneiros à medida que estes forem gradualmente retirados das importações provenientes da União Europeia. Além disso, são concedidas isenções significativas aos investidores qualificados ao abrigo do Código dos Benefícios Fiscais, que é analisado mais adiante.

Imposto sobre Consumos Específicos e Taxa de Combustíveis

A Assembleia da República aprovou recentemente uma revisão da legislação fiscal para o Imposto sobre Consumos Específicos, ou ICE. Na altura em que o presente relatório foi elaborado, o novo código do ICE ainda não tinha sido publicado no Boletim da República, mas deveria entrar em vigor no início de 2010. O ICE continua a aplicar taxas *ad valorem* a uma lista extensa de produtos nacionais e importações, essencialmente bebidas alcoólicas, produtos do tabaco, viaturas, jóias e outros bens de luxo. Em 2005, as taxas do ICE variavam de 5 a 65 por cento. O código do ICE de 2009 aumenta a taxa máxima para 75 por cento em relação aos produtos do tabaco. Também aumenta as taxas aplicadas às jóias e a várias categorias de viaturas, ao mesmo tempo que reduz a taxa do ICE sobre algumas bebidas alcoólicas, artigos desportivos e obras de arte, entre outros. Uma outra característica da nova lei do ICE é um imposto *específico* mínimo (por quantidade) na maior parte das bebidas alcoólicas e produtos do tabaco como salvaguarda contra a subavaliação.

A Taxa de Combustíveis mantém-se inalterada como uma taxa por litro de vários tipos de combustível, sujeita a uma fórmula de ajustamentos trimestrais que reflectem mudanças no custo dos produtos petrolíferos e a taxa de câmbio. Devido ao facto de uma grande parte da taxa destinar-se ao Fundo de Estradas, existem disposições especiais com vista a compensar os produtores que não usam as estradas, mas que consomem grandes quantidades de combustível, em particular os agricultores mecanizados, as minas e os barcos de pesca. Em meados de 2008, o governo suspendeu a taxa de combustível aplicada ao petróleo até ao fim do ano, assim como os direitos de importação e o IVA sobre os produtos petrolíferos para amainar o impacto da subida dos preços mundiais dos combustíveis, que estiveram na origem de distúrbios civis.

Imposto do Selo

O imposto do selo não mudou desde 2005 (vide Capítulo 2.) A equipa que elaborou o estudo entende que a AT está a analisar as implicações inerentes à eliminação ou redução do âmbito do imposto do selo. Muitos peritos nesta área consideram este como sendo um “imposto incómodo” arcaico, com fracas receitas em relação ao custo da sua administração e aplicação. A eliminação do imposto do selo é muitas vezes recomendada no interesse da simplificação. Embora a eliminação de qualquer imposto reduza a receita, neste caso, o efeito na receita é muito pequeno e pode facilmente ser compensado por outras medidas como parte do programa geral da reforma tributária.

Outros Elementos do Sistema Tributário Nacional

Além das componentes analisadas anteriormente, o sistema tributário nacional também inclui o:

- Imposto especial sobre os rendimentos do jogo
- Imposto sobre doações e heranças
- Imposto sobre a transferência de propriedade
- Direitos de exploração de patentes sobre a extracção mineral e petrolífera e imposto de superfície sobre as concessões de recursos
- Manifesto de viaturas
- Imposto de reconstrução nacional

Impostos Autárquicos

Em conformidade com os planos do governo de descentralização e de devolução de poderes, um dos indicadores estratégicos no PARPA II é aumentar a percentagem dos orçamentos dos governos municipais e locais financiados por receitas próprias. Em apoio a este objectivo, a Lei das Finanças Autárquicas de 2008 define directivas claras sobre os tipos de receita que se enquadram na jurisdição dos municípios e limites nas taxas fiscais. Sem entrar aqui em detalhes,¹⁸ os municípios têm autoridade para aplicar os seguintes impostos e taxas:

- Imposto autárquico individual
- Imposto autárquico sobre a propriedade
- Imposto autárquico sobre a transferência de propriedade

¹⁸ Deloitte e ACIS, *Visão Geral do Sistema Tributário em Moçambique*, Edição 1, Outubro de 2008, pp. 30-35 – apresentam um resumo das disposições sobre receitas da Lei 1/2008 de 16 de Janeiro.

- Imposto autárquico sobre as viaturas
- Contribuições para melhorias nas infra-estruturas
- Taxas para a emissão de licenças de actividades
- Tarifas e taxas para a prestação de serviços municipais

Incentivos Fiscais ao Investimento

Ao abrigo da Lei do Investimento de 1993, os investimentos aprovados pelo Centro de Promoção de Investimentos (CPI) qualificam-se para os benefícios fiscais especificados. A elegibilidade exige um investimento mínimo de \$50.000 para as empresas estrangeiras e \$5.000 para as nacionais, assim como planos de negócio detalhados e como comprovativos da capacidade financeira e de gestão. A aprovação do CPI está sujeita ao pagamento de uma taxa de 0,1% do total do investimento, até um máximo de \$50.000 para os grandes projectos.

Em Janeiro de 2009, o governo introduziu um novo Código dos Benefícios Fiscais, ou CBF, em substituição do Código de 2002. O objectivo deste Código de 2009 é “racionalizar os benefícios fiscais para os investimentos e torná-los mais efectivos como um instrumento da economia política.”¹⁹ O Apêndice B apresenta uma comparação detalhada ponto por ponto dos Códigos de 2009 e 2002. O novo CBF contém benefícios “específicos” para dez categorias de investimentos: projectos de infra-estrutura pública básica; comércio e indústria rurais; indústria transformadora e de montagem; agricultura e pescas; hotéis e turismo; parques de ciência e tecnologia; grandes projectos; zonas de desenvolvimento rápido; zonas francas industriais e zonas económicas especiais. Os benefícios específicos normalmente implicam a isenção do pagamento de direitos aduaneiros e do IVA, benefícios fiscais parciais sob a forma de reduções no imposto sobre os rendimentos por períodos de tempo definidos e disposições adicionais, tais como depreciação acelerada e deduções para a formação profissional.

Para cada benefício específico, são as seguintes as alterações importantes introduzidas em 2009:

- Eliminação dos “incentivos excepcionais” para os grandes projectos, que anteriormente eram negociados com o Conselho de Ministros. Os grandes projectos passaram a suportar o imposto normal aplicado às empresas. O antigo regime normalmente aplicava uma taxa de 1 por cento às receitas brutas, no lugar do imposto sobre os rendimentos devido ao precedente aberto com a Mozal nos anos 90. Os grandes projectos continuam a beneficiar de isenção de direitos aduaneiros — alargada de modo a incluir o IVA — sobre os bens de equipamento importados, mais os respectivos sobressalentes e acessórios.
- Eliminação da redução de 25 por cento do imposto por oito anos para os investimentos na área de mineração.
- Reduções significativas nas taxas do imposto sobre os rendimentos para os investimentos aprovados em projectos de infra-estrutura pública básica, faseadas por um período de 15 anos; para a agricultura e pescas, faseadas até 2025; para os parques de ciência e tecnologia, faseadas por um período de 15 anos; e para as empresas nas Zonas Francas Industriais (ZFI) e Zonas Económicas Especiais (ZEE), faseadas ao longo de 15 anos. Os

¹⁹ CPI, *Código dos Benefícios Fiscais, Lei 4/2009 de 12 de Janeiro* (Versão em inglês), p. 3.

operadores das ZFI e das ZEE (distintos das empresas dentro de uma zona) estão isentos do pagamento do imposto sobre os rendimentos por 10 e 5 anos, respectivamente, seguidos de 5 anos com uma redução de 50 por cento e depois uma redução de 25 por cento sem limite temporal. Os investimentos na área da agricultura e nas ZFI já beneficiavam de reduções das taxas fiscais de acordo com o Código de 2002, mas agora os prazos são maiores e a redução para as ZFI mais generosa.

- A extensão da isenção do pagamento dos direitos aduaneiros a um leque mais amplo de mercadorias, além dos bens de equipamento na categoria “K.” A especificação varia por tipo de investimento e inclui, por exemplo: peças sobressalentes, acessórios e matérias-primas para a indústria transformadora e de montagem; materiais necessários para a construção e “apetrechamento” dos investimentos na área de hotelaria e turismo; e “bens essenciais” para investimentos no comércio rural.
- Extensão da isenção dos direitos aduaneiros de modo a incluir a isenção do IVA para aquisições especificadas da maioria dos investimentos que se qualificam para beneficiar de incentivos específicos (sendo a excepção a indústria transformadora e de montagem).

O Código de 2009 também oferece benefícios fiscais “gerais” para os investimentos que não se enquadram na categoria abrangida por incentivos “específicos”. Estes benefícios abrangem a isenção dos direitos de importação (mas não as isenções do IVA) nas mercadorias da classe “K”; créditos fiscais ao investimento; depreciação acelerada; deduções para a modernização e novas tecnologias; deduções para a formação profissional; e deduções para certas despesas em infra-estrutura que beneficiarão o público.²⁰ O Código de 2009 introduziu várias alterações aos benefícios gerais previstos no Código anterior, nomeadamente:

- Redução da depreciação acelerada de 200 por cento para 150 por cento da taxa normal.
- Redução das deduções fiscais para os investimentos em equipamento especializado que envolve novas tecnologias, assim como despesas na infra-estrutura pública.
- Não isenção do pagamento do imposto do selo e do imposto de transferência de propriedade.

Um “benefício” bizarro é a dedução referente às despesas de formação profissional dos nacionais de Moçambique, que está sujeita a um limite de 5 por cento da matéria colectável (ou 10 por cento para a formação em equipamento de tecnologia avançada). Com o limite definido desta forma, o benefício é inútil para um investimento numa situação de prejuízo, que é comum para as novas empresas durante os primeiros anos de actividade. Não faz sentido limitar a dedução para as despesas de uma empresa legítima, especialmente a que cria resultados positivos para a economia por melhorar as habilidades da força de trabalho. Com efeito, alguns países da região, como é o caso do Botswana e da Suazilândia, permitem uma super dedução (mais de 100 por cento) para despesas de formação de modo a facultar um subsídio efectivo para estas actividades relevantes.

²⁰ O Código de 2009 especifica que os benefícios gerais não podem ser acumulados com os benefícios gerais, à excepção do que está estipulado na designação destes últimos.

Tanto o Código de 2002 como o de 2009 indicam que os benefícios fiscais devem ser considerados como uma forma de despesa do governo que exige uma declaração dos benefícios usufruídos em cada ano. A Tabela 3-1 apresenta um resumo das estimativas do governo sobre as “despesas fiscais” referentes a 2006 e 2007, com estimativas parciais para 2008.²¹ É interessante notar que o valor dos benefícios fiscais em 2007 no âmbito do IRPC disparou para mais de 90 por cento das receitas fiscais reais das empresas. O Tribunal Administrativo (2008) assinala que este grande aumento reflecte os elevados lucros registados na Mozal, CFM, mCel e Banco Internacional de Moçambique.²² Estes números sublinham a importância da revisão do CBF efectuada em 2009, que põe termo ao benefício especial referente ao imposto sobre os rendimentos para os grandes projectos no futuro, embora mantenha os benefícios inalterados para os grandes projectos.

Tabela 3-1

Isenções Fiscais Aprovadas por Imposto Principal (10⁶ MT)

	Import Duty	VAT	Excise	IRPC	IRPS	Sum
Tax exemptions						
2006	822.8	1534.3	271.8	517.4	0.2	3146.5
2007	923	1857.1	112.8	3967.2	0.9	6861
2008	710	1291.6	188.1	na	na	na
Tax receipts						
2006	3260.6	9385	1818.6	2535.5	3784.4	20784.1
2007	3803.8	11314	2076.2	4364.9	4859.1	26418
2008	3597.4	12969.6	2634.3	5425.9	5957.2	30584.4
Exemptions as % receipts						
2006	25.2%	16.3%	14.9%	20.4%	0.0%	15.1%
2007	24.3%	16.4%	5.4%	90.9%	0.0%	26.0%
2008	19.7%	10.0%	7.1%	na	na	na
Exemptions, by type of tax (%)						
2006	26.1%	48.8%	8.6%	16.4%	0.0%	100.0%
2007	13.5%	27.1%	1.6%	57.8%	0.0%	100.0%
2008	na	na	na	na	na	na

Notes: IRPC = Company Income Tax
IRPS = Individual Income Tax

Sources: 2006 and 2007 exemptions from Tribunal Administrativo, Relatório e Parecer sobre a Conta Geral do Estado de 2007, p. V.
2008 exemptions from Autoridade Tributária, Relatório de Actividades 2008, p. 50.
Receipts, by type of tax from Autoridade Tributária, Execução da Receita do Estado 2008

LEGENDA:

Import duty	-	direitos de importação
VAT	-	IVA
Excise	-	Imposto Sobre Consumos Específicos
Sum	-	Soma
Tax exemptions	-	isenções fiscais
Tax receipts	-	receita fiscal
Exemptions as % receipts	-	isenções como percentagem da receita
Exemptions by type of tax	-	isenções por tipo de imposto

Fontes: Isenções de 2006 e 2007 do Tribunal Administrativo, Relatório e Parecer sobre a Conta Geral do Estado de 2007

²¹ O FMI (2008a) assinala que os documentos do governo não explicam a metodologia utilizada no cálculo destas estimativas.

²² Utilizando pressupostos conservadores, Versano e outros (2006) estimam que só o benefício do imposto sobre os rendimentos para a Mozal em 2004 valeu cerca de \$37,5 milhões, em comparação com o total do imposto sobre os rendimentos da empresa, que foi de cerca de \$45,6 milhões nesse ano.

Isenções de 2008 da Autoridade Tributária, Relatório de Actividades 2008, p 50
Receita por tipo de imposto da Autoridade Tributária, Execução da Receita do Estado 2008

O Apêndice C apresenta uma perspectiva internacional sobre as taxas fiscais e os regimes de benefícios fiscais aplicados nos estados membros da SADC e em quatro outros países de África que servem de termo de comparação (Gana, Quênia, Senegal e Uganda). É difícil julgar a partir desta informação até que ponto o sistema tributário de Moçambique é competitivo na região, porque os regimes de incentivos contêm muitos detalhes técnicos que desafiam uma simples comparação e em qualquer dos casos, os efeitos dependem das características dos investimentos particulares. As comparações mais úteis resultam de vários estudos que são discutidos no Capítulo 5 (vide Investimento), mostrando que o Código dos Benefícios Fiscais de 2002 em Moçambique foi altamente competitivo dentro da região. Contudo, não foram efectuados estudos comparativos do Código de 2009.

É também importante enfatizar que a questão da competitividade fiscal apenas surge no contexto de projectos de investimento internacionalmente móveis. Para os investimentos que são motivados pelo acesso a recursos naturais particulares, pelas oportunidades existentes no mercado interno ou pela proximidade dos portos e corredores – e são por isso inseridos geograficamente – as taxas fiscais noutros países não são tomadas em consideração.²³

PONTUAÇÃO ATRIBUÍDA PELO DOING BUSINESS AO SISTEMA TRIBUTÁRIO DE MOÇAMBIQUE

Esta secção analisa o desempenho de Moçambique em relação ao sistema tributário nos relatórios anuais sobre Doing Business do Banco Mundial.²⁴ Embora existam problemas técnicos com os indicadores (vide o Documento 3-1), a pontuação revelou-se útil, pois sublinha os constrangimentos que se colocam ao ambiente de negócios, facultando um ímpeto e uma vantagem política para as reformas com vista a melhorar as condições do mercado, incluindo reformas tendentes a estabelecer um sistema tributário mais eficiente, transparente e efectivo.

Os relatórios sobre Doing Business destinam-se a facultar um conjunto de “ferramentas padrão utilizadas num leque alargado de competências para medir o impacto da legislação do governo na actividade empresarial...,” particularmente no que diz respeito ao efeito das condições institucionais nas oportunidades das pequenas e médias empresas nacionais.²⁵ No relatório sobre *Doing Business 2009*, Moçambique classificou-se em 141º lugar de um total de 182 países em relação à facilitação geral do negócio. Todavia, na categoria “pagamento de impostos,” Moçambique está muito mais bem posicionado, classificando-se em 88º lugar. Este

²³ Bolnick (2009) apresenta os resultados de um inquérito efectuado a 60 investimentos em Moçambique que foram aprovados pelo CPI em 2005, 2006 e 2007. O motivo mais importante e frequente apresentado para o investimento eram as oportunidades no mercado nacional; apenas 7 de 60 investidores chegaram a considerar localizações alternativas e apenas 10 de 60 classificaram os incentivos fiscais como sendo cruciais para a sua decisão de investimento.

²⁴ O Apêndice C apresenta um resumo dos indicadores fiscais do *Relatório de Competitividade Africana* referente a 2009 do Fórum Económico Mundial (FEM) e os resultados do inquérito executivo do *Relatório de Competitividade Global* referente a 2007-2008 do FEM.

²⁵ http://www.doingbusiness.org/documents/DB09_About.pdf. Consultado a 24 de Junho de 2009.

lugar coloca-o acima de todos os países da SADC, à excepção de dois com níveis de renda equiparáveis, embora o Malawi (em 58º) e a Zâmbia (em 38º) demonstrem que até mesmo os países de baixa renda podem conseguir uma melhor classificação. A classificação mediana geral da SADC é 58º, sendo os países que registam o melhor desempenho as Maurícias e a África do Sul, posicionados em 11º e 23º lugar, respectivamente.

A classificação do Doing Business referente ao pagamento de impostos é calculada para um caso específico, envolvendo uma empresa de responsabilidade limitada de média dimensão que iniciou a sua actividade há um ano na área comercial ou industrial geral²⁶. A classificação é constituída por três componentes com peso igual: o número de impostos pagos, as horas gastas na preparação e pagamento de impostos; e um cálculo do total da taxa fiscal como percentagem dos lucros para a empresa representativa. O total da taxa fiscal em si possui três componentes: o imposto sobre os lucros; os impostos e contribuições do trabalho que são suportados pela entidade empregadora; e outros impostos.

No Doing Business 2009, a equipa do Banco Mundial estima que uma empresa normal sujeita ao estudo de caso necessitaria de 230 horas de trabalho para preparar e submeter o pagamento de impostos em Moçambique (89º posição) envolvendo 37 pagamentos (120º posição) e de enfrentar um total de impostos igual a 34,3 por cento da margem de lucro assumida (52º posição). Nos últimos três anos, estas classificações em termos de impostos não melhoraram em Moçambique, enquanto que noutros países deram um salto qualitativo ao implementarem reformas que afectam um ou mais indicadores. Consequentemente, a classificação de Moçambique relativa ao pagamento de impostos baixou de 77º para 88º lugar entre 2008 e 2009.²⁷ Olhando para as componentes, a classificação de Moçambique baixou de 112º para 120º no número de pagamentos; de 83º para 89º no tempo necessário; e de 43º para 52º no total das taxas fiscais.

Estas pontuações sugerem que as complexidades que afectam o cumprimento dos regulamentos fiscais em Moçambique constituem uma barreira mais séria ao negócio do que as taxas fiscais – uma observação corroborada em todas as entrevistas realizadas para o presente estudo. Para subir na classificação e melhorar significativamente a sua pontuação referente à facilidade de pagamento de impostos – e também a classificação geral referente à facilidade de fazer negócio – o enfoque das acções deve incidir na redução do tempo e do número de pagamentos referentes ao pagamento de impostos.

²⁶ Favor consultar a página a seguir que contém um conjunto completo de pressupostos: <http://www.doingbusiness.org/MethodologySurveys/PayingTaxes.aspx>.

²⁷ Em 2007, Moçambique classificou-se em 80º lugar em matéria de facilidade de pagamento de impostos. O salto para o 72º em 2008 ocorreu apesar de não se terem registado melhorias em qualquer das pontuações da componente do país. Contudo, as classificações de 2007 não são directamente comparáveis às de 2008 e 2009. Com efeito, o conjunto de dados referentes ao tempo apresentando no website Doing Business do Banco Mundial indica pontuações para 2007 e 2008 apenas na categoria do pagamento de impostos.

Documento 3-1

Indicador Referente ao Pagamento de Impostos: Como medir?

O Grupo de Avaliação Independente (Independent Evaluation Group – IEG) do Banco Mundial criticou este indicador no seu mais recente relatório sobre *Doing Business: Uma Avaliação Independente* com base em dois motivos. Primeiro, enquanto que a maior parte dos indicadores do Doing Business avalia o peso dos regulamentos empresariais, o indicador referente ao pagamento de impostos inclui opiniões subjectivas sobre a eficiência e equidade fiscais ao incluir uma estimativa do total da taxa fiscal (TTF) como uma parte dos lucros para um racional de negócio ilustrativo. O presente indicador equipara implicitamente as taxas fiscais baixas a um sistema tributário mais eficiente e equitativo. Na realidade, a situação é mais complexa. A título de exemplo, num país em que a mobilização de receitas constitui uma grande preocupação, a aplicação de impostos mais baixos não é necessariamente aconselhável. Além disso, a inclusão do TTF, da maneira como é calculado dentro da pontuação referente ao pagamento de impostos, conduz a um resultado curioso em que Moçambique se posiciona à frente de países avançados como a Finlândia, a Áustria e o Japão nesta categoria.

Uma segunda crítica levantada pelo relatório do IEG é que o Doing Business se baseia numa única fonte e numa metodologia opaca para calcular o TTF. A análise foi desenvolvida pela PricewaterhouseCoopers (PwC) e a PwC é o único informador para a pontuação referente ao pagamento de impostos em 142 países. Colaborar apenas com uma única fonte não está em conformidade com a abordagem geral utilizada pelo Doing Business e aumenta a probabilidade de resultados anómalos, em especial para um cálculo complexo, como é o caso do TTF.

A título de exemplo, o Doing Business normalmente atribui à Zâmbia uma classificação muito sólida no pagamento de impostos em grande medida por causa da estimativa do TTF. O *Doing Business 2009* revela um TTF para a Zâmbia de 16,1 por cento, 8º melhor do mundo. Analisando os elementos do TTF, a estimativa do imposto das empresas é igual a 1,7 por cento dos lucros para o racional de negócio normal (comparado com 27,7 por cento em Moçambique). Porém, a Zâmbia aplica um imposto sobre o rendimento das empresas de 35 por cento, versus 32 por cento em Moçambique. O TTF extremamente baixo para a Zâmbia parece ser um artefacto da estrutura de custos particular adoptada para o racional de negócio padrão. (Note-se que a metodologia baseia-se no sistema tributário padrão, sem referência a quaisquer benefícios fiscais especiais.)

Um outro problema no cálculo do TTF é que não toma em consideração os impostos aplicados aos dividendos distribuídos, o que afecta directamente a taxa líquida de retorno para os accionistas.⁴ Por essa razão, os países que eliminaram a dupla tributação sobre os dividendos não obtêm qualquer vantagem na pontuação do TTF. Além disso, a metodologia adopta um pressuposto restritivo sobre a forma como são definidas as margens de lucro para o racional de negócio padrão, o que leva a um resultado não plausível de que as empresas suportam um imposto superior a 200 por cento do seu lucro em vários países, incluindo o Burundi e a RD Congo.

Calcular o número de pagamentos de impostos pode parecer simples, mas existe um elemento arbitrário na contagem dos pagamentos electrónicos. Suponhamos que um país passe de um sistema de reembolso mensal do IVA em papel para um sistema que permite pagamentos electrónicos. Por hipótese, o Doing Business reduziria a contagem do pagamento de impostos de 12 para 1, produzindo um grande salto na classificação referente ao pagamento de impostos. É difícil justificar este salto. Se a empresa que constitui o objecto do estudo de caso tiver contas informatizadas, então a impressão e a assinatura dos formulários mensalmente não é assim tão mais cara do que enviar uma versão electrónica. E se esta empresa não possui contas informatizadas, não poderá tirar proveito da opção de arquivo electrónico. Em suma, a pontuação do Doing Business para o pagamento de impostos deve ser analisada com cautela, embora possa ser útil para levantar os problemas existentes com o sistema tributário que requerem atenção.

⁴Banco Mundial, IFC e PwC (2008), *Paying Taxes 2009: The Global Picture, Apêndice 2 (Metodologia)*.

A acção mais importante necessária para subir na classificação seria a introdução de declarações e pagamentos electrónicos do IVA, do imposto sobre os rendimentos de pessoas colectivas e das contribuições da segurança social dos trabalhadores. Considerando a metodologia utilizada pelo Banco Mundial, a informatização do pagamento destes impostos iria reduzir o número de pagamentos de 31 para 3. Para calcular o impacto desta medida na pontuação do Doing Business, partimos do pressuposto de que a informatização dos pagamentos iria também reduzir em metade o tempo estimado para o pagamento de impostos. Se os outros países mantiverem as suas actuais políticas, estas reformas iriam melhorar a classificação de Moçambique em termos de pagamento de impostos, fazendo passar do 88º lugar para 14º e a classificação da facilidade geral de fazer negócio de 141º lugar para 130º. A eliminação do imposto do selo reduziria mais ainda o número de pagamentos em um e melhoraria a classificação, fazendo-o subir mais um lugar.

As mesmas medidas iriam melhorar a classificação de Moçambique de 10º para 3º lugar na região da SADC no que diz respeito à categoria de pagamento de impostos, apenas a seguir às Maurícias e à África do Sul (vide a Tabela 3-2). Além disso, estas medidas contribuiriam para melhorar a classificação de Moçambique na SADC quanto à facilidade geral de fazer negócio de 10º para 8º. Claro que se os outros países da SADC estiverem a introduzir reformas tributárias simultaneamente, registar-se-á uma melhoria menos significativa na posição relativa de Moçambique. Não obstante, estas medidas melhorariam significativamente a facilidade de pagamento de impostos em termos absolutos – que constitui o objectivo principal.

ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

O Capítulo 2 apresentou um número impressionante de reformas na administração tributária durante o período do PARPA II. Toda a informação disponível — desde factos documentais, resultados de entrevistas e análise de dados — indica que as reformas melhoraram genuinamente a qualidade da administração tributária e aumentaram significativamente o produto da receita relativamente ao PIB.

Não obstante, a situação deixa bastante a desejar no que diz respeito à modernização da administração tributária em Moçambique. Esta secção analisa as actuais condições, com enfoque nas insuficiências relativas às melhores práticas para os países em desenvolvimento. A secção final do capítulo contém um resumo dos planos da AT para fazer face a muitos destes desafios. É de sublinhar que a introdução de grandes reformas na administração tributária é uma tarefa complexa e difícil, a qual exige uma planificação técnica detalhada, uma sequência cuidadosa, a devida atenção à gestão da mudança, recursos financeiros, técnicos e humanos adequados, bem como a coordenação das reformas administrativas com as respectivas mudanças legais e reguladoras, todas orientadas por um forte apoio às reformas por parte dos órgãos de liderança. Caso contrário, a introdução de reformas administrativas profundas pode perturbar consideravelmente os processos de negócio da AT até ao ponto de pôr em risco a produção da receita e as perspectivas de sucesso das próprias reformas.

Tabela 3-2

Doing Business 2009, Componentes do Indicador Pagamento de Impostos

Economia	Pagamento de Impostos				
	Classificação	Pagamentos (número)	Tempo (horas)	Imposto sobre os Lucros (%)	Total das taxas fiscais (% lucros)
Angola	130	31	272	24.6	53.2
Botswana	17	19	140	17	17.1
R. Dem. do Congo.	153	32	308	0	229.8
Lesoto	54	21	324	14.5	18
Madagáscar	92	25	238	19.6	42.8
Mali	58	19	292	29.6	31.4
Maurícias	11	7	161	11.3	22.2
Moçambique	88	37	230	27.7	34.3
Namíbia	96	37	375	16.7	25.3
Seicheles	40	16	76	23.6	46.6
África do Sul	23	9	200	24.5	34.2
Suazilândia	52	33	104	28.1	36.6
Tanzania	109	48	172	19.8	45.1
Zâmbia	38	37	132	1.7	16.1
Zimbabwe	157	52	256	0	63.7
Mediana da SADC	58	31	230	19.6	34.3

FONTE: *Doing Business, 2009*

Organização

A criação da Autoridade Tributária constituiu um passo gigantesco em direcção à profissionalização dos serviços tributários. Comparando com os anteriores mecanismos organizacionais na função pública, a AT é dotada de um alto grau de autonomia de gestão, incluindo a flexibilidade para definir a remuneração e tomar decisões sobre o recrutamento, promoção e retenção de quadros. A criação da AT também cria as bases para se obter ganhos importantes em termos de eficiência através da integração de operações comuns. Todavia, até à data, a integração das alfândegas e dos serviços tributários nacionais tem sido limitada, envolvendo em grande medida funções de serviços de retaguarda (back office). Pode ser conseguida uma maior eficiência através da integração de operações de arrecadação de receitas, tais como auditoria, gestão da dívida, gestão do risco e processamento dos reembolsos, assim como funções de apoio, tais como gestão de recursos humanos, junção da base de dados dos contribuintes, desenvolvimento de sistemas de TI e serviços ao cliente.

Procedimentos e Sistemas de Informação

Todos os departamentos da AT utilizam aplicações informáticas nas suas actividades diárias. Porém, muitas interacções básicas com os contribuintes continuam a funcionar de uma forma

atabalhoadada pré-informatização, em que se depende de documentos em papel, do lançamento manual de dados nos sistemas de TI, que é propenso a erros, e do movimento físico de arquivos em papel para processamento e aprovação. Esta descrição aplica-se às declarações e pagamentos de impostos, despacho aduaneiro, pedidos de reembolso e gestão de casos referentes à interposição de recursos, entre outros processos empresariais. A introdução de sistemas electrónicos irá reduzir os custos de cumprimento por parte dos contribuintes e libertar tempo do pessoal da AT, que deixará de lidar com papéis e passará a realizar tarefas que geram uma maior receita. O governo e a AT estão empenhados em implementar um sistema moderno de E-tributação, incluindo declarações electrónicas, pagamentos electrónicos através dos bancos comerciais e a introdução de uma janela única informatizada para o despacho aduaneiro.

Uma outra fonte séria de ineficiência administrativa e de custos de cumprimento onerosos para os contribuintes resulta da utilização contínua de abordagens desactualizadas em relação à gestão do risco. Muitos países em desenvolvimento têm estado a adoptar sistemas que utilizam uma análise estatística informatizada de registos fiscais do passado e outros dados de terceiras partes na selecção de contribuintes de alto risco como alvo da verificação dos retornos, das investigações fiscais, das inspecções alfandegárias e das auditorias integradas. Este sistema apoia uma aplicação mais ampla dos procedimentos do “canal verde” para permitir um processamento simples e rápido da maior parte das transacções aduaneiras e fiscais com um risco mínimo em termos de receitas.

Os sistemas informatizados constituem também a marca que distingue as boas práticas na análise dos retornos fiscais e de outros documentos que dão entrada para detectar erros aritméticos ou outras incongruências e para identificar e notificar os não pagadores, os que deixaram de pagar e os que pagam com atraso. Aqui também a utilização mais eficaz dos sistemas informatizados pode libertar o pessoal da AT das tarefas rotineiras de baixo valor e permitir uma reafecção dos recursos humanos para actividades que sejam mais produtivas na geração de receitas.

O processo de reembolso do IVA é um caso digno de realce. Ao longo dos últimos anos, a AT reduziu os atrasos nos reembolsos e melhorou o seu apoio aos contribuintes que têm dificuldades de seguir os procedimentos e os requisitos estabelecidos em termos de documentação. Mas o sistema continua a basear-se em papel, com uma verificação manual minuciosa de todos os pedidos de reembolso e com as aprovações centralizadas em Maputo. Um sistema mais eficiente estaria baseado em pedidos electrónicos de reembolso, na verificação informatizada de erros em tempo real, na transmissão electrónica imediata para um centro de aprovação centralizado, sem que fosse necessário o envio de processos em papel, na verificação selectiva baseada no risco em função do cadastro de cumprimento geral dos contribuintes e no pagamento imediato de pedidos de baixo risco.

O sistema de reembolso do IVA também ilustra a importância crítica da redefinição meticulosa dos fluxos de trabalho em conjunto com a modernização das TI. Para se realizarem os potenciais benefícios dos sistemas tributários electrónicos, é essencial reestruturar as práticas básicas, ao invés de simplesmente colocar as actuais práticas no computador. Isto aplica-se a praticamente a todas as áreas de operação.

Para acompanhar as reformas dos procedimentos, a AT deve também expandir o sistema de informação para a gestão (SIG) de modo a incluir mais indicadores do desempenho. Os Relatórios Anuais da AT são arquivados com tabelas e dados numéricos que facultam informação importante sobre questões como os resultados da receita em função das metas; o número de registos, auditorias, inspecções, reembolsos e outros procedimentos; a dimensão e a composição do pessoal da AT; e o orçamento destinado à administração tributária. Mas a gestão também necessita de relatórios regulares sobre a eficiência do desempenho, tais como dados sobre a receita acrescentada por auditoria e por auditor; o rácio dos que pagam com atraso e dos não pagadores por contribuintes registados (não isentos); a distribuição do tempo do pagamento dos reembolsos; a percentagem dos despachos aduaneiros ou dos reembolsos do IVA que beneficiam do tratamento do Canal Verde; e inquéritos sobre o conhecimento dos contribuintes e a satisfação do cliente.²⁸

Um outro grande desafio é que os sistemas de software actualmente em uso nas alfândegas (DGA) e no departamento geral de impostos (DGI) não partilham os dados.²⁹ As plataformas do software devem ser mudadas para que todos os dados de cada contribuinte possam ser integrados num único processo principal baseado no seu número único de identificação tributária (NUIT). A integração dos sistemas de dados constitui um requisito básico para uma gestão eficiente do risco e de casos.

Recursos Humanos

A AT registou um progresso digno de nota ao aumentar o complemento do pessoal, ao melhorar as referências educacionais e ao expandir os programas de formação. Porém, a AT ainda precisa de implantar com firmeza estes desenvolvimentos numa abordagem estratégica para uma gestão integrada dos recursos humanos com o objectivo de garantir que o pessoal seja afecto na organização de modo a tirar vantagem máxima na geração da receita e na melhoria do cumprimento da legislação por parte dos contribuintes. Como se assinalou anteriormente, a introdução de sistemas de E-tributação e de abordagens modernas de gestão do risco irá abrir novas vias para a reafecção do pessoal e para o aumento da eficiência do desempenho.

O processo da reforma administrativa em curso também cria novas necessidades de formação. A título de exemplo, a criação de uma unidade de grandes contribuintes com o intuito de lidar com todos os aspectos da administração tributária das grandes empresas com capacidades de planificação financeira sofisticadas acentua a necessidade de formação em técnicas de auditoria avançadas e serviços abrangentes ao contribuinte envolvendo até técnicas específicas na legislação fiscal.

²⁸ O Apêndice E contrasta o tipo de dados contidos nos Relatórios Anuais com o tipo de dados recomendados para a monitoria do desempenho, conforme sugerido pelo FMI (2009c). O Apêndice também faz o apuramento de dados indicando as tendências em indicadores do desempenho seleccionados da administração tributária retirados dos Relatórios Anuais da AT.

²⁹ O sistema de dados das alfândegas apresenta outras limitações técnicas significativas que não serão aqui analisadas. Estas limitações foram identificadas em relatórios restritos submetidos à AT pelo FMI e por um Grupo de Controlo de Qualidade constituído por peritos da área fiscal em representação dos doadores que contribuem para um Fundo Comum em apoio às reformas fiscais.

Cultura Fiscal

Os comentários sobre a cultura fiscal em Moçambique situavam-se entre as observações mais frequentes levantadas nas entrevistas. Destacaram-se três elementos interligados. Em primeiro lugar, quase todos os interlocutores do sector privado apresentaram exemplos não comprovados que ilustram a falta de uma cultura de prestação de serviços ao cliente por parte de muitos funcionários das entidades tributárias, em especial fora de Maputo. Normalmente, os incidentes que envolvem situações em que os funcionários das entidades tributárias adoptam uma atitude punitiva em relação à aplicação da lei, por exemplo a aplicação de multas pesadas por erros inadvertidos e sem consequências ou por erros que resultam de informação inadequada sobre o sistema tributário, em vez de aproveitar estas oportunidades para educar os contribuintes e ajudá-los a evitar cometer erros. As entrevistas e as provas documentais sugerem que a AT está a melhorar os serviços prestados aos contribuintes e programas de educação fiscal. Porém, verificam-se ainda muitas complexidades ou requisitos em termos de procedimentos que podem complicar até mesmo os contribuintes bem intencionados. Também a estrutura de benefícios da AT encoraja práticas severas sempre que uma repartição de finanças local não esteja a atingir a meta de arrecadação de receitas que lhe tiver sido atribuída. As metas de receitas que são demasiadamente ambiciosas em relação às condições económicas e à capacidade institucional tendem a criar problemas onerosos às pequenas e médias empresas a nível local.

Muitos entrevistados sublinharam igualmente a falta de uma “cultura de pagamento de impostos” em Moçambique. A AT tem estado a trabalhar no sentido de resolver este problema através de informação pública, sublinhando o papel da tributação no financiamento dos serviços públicos, bem como a obrigação que assiste aos cidadãos de contribuir para o desenvolvimento nacional. A AT encontra-se também na última fase de desenvolvimento do seu website cujo objectivo é permitir o acesso rápido a quaisquer empresas ou cidadãos com ligações pela Internet. Esta campanha de informação representa um passo importante na direcção certa, embora vá levar algum tempo a mudar atitudes e hábitos profundamente enraizados. É particularmente difícil mudar a cultura de pagamento de impostos se os funcionários das entidades tributárias forem muitas vezes vistos como elementos que assumem uma atitude predadora, em vez de prestação de apoio e se o público não puder ver os benefícios resultantes das despesas do governo.

Uma observação relacionada sobre a cultura fiscal que também foi amplamente mencionada é que a evasão fiscal e o contrabando continuam a ser notórios e predominantes, assim como o suborno e a corrupção. Aqui também, a AT registou avanços na adopção e divulgação de um código de conduta para os funcionários das alfândegas e das autoridades tributárias e na promoção de uma maior integridade e profissionalismo no seio da organização. Todavia, apesar de tudo, a perda de receitas resultante de práticas não éticas por parte dos contribuintes e dos funcionários continua muito grande.

PLANOS PARA A MODERNIZAÇÃO DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

A discussão do sistema tributário seria incompleta sem a inclusão de um resumo de planos visando uma maior modernização da administração tributária. A Autoridade Tributária (AT) formulou e adoptou recentemente um Plano Estratégico para a reforma em 2009 e 2010, juntamente com um Plano Tático para 2009, o qual define os prazos e as responsabilidades

inerentes a cada actividade. O Plano Estratégico inclui uma declaração geral da visão, missão e valores para a AT:³⁰

- Visão: Introduzir serviços de qualidade na arrecadação de receitas e na promoção e protecção da economia e da sociedade.
- Missão: Arrecadar receitas para o financiamento das actividades do sector público aplicando a legislação fiscal e alfandegária de uma forma efectiva, eficiente e equitativa, facilitando aos contribuintes o cumprimento das suas obrigações, assim como a protecção da economia e da sociedade.
- Valores: Confiança e respeito mútuo, justiça, integridade, transparência, cortesia, dedicação e excelência.

O Plano define três objectivos e acções estratégicos:

- Objectivo Estratégico 1: Aumentar a arrecadação de receitas de uma forma sustentável.
 - Estratégia 1.1: Ajudar os contribuintes a entender e a cumprir a legislação fiscal. As Acções incluem a promoção da educação fiscal; a prestação de assistência aos contribuintes; a simplificação dos procedimentos para o pagamento de impostos.
 - Estratégia 1.2: Fortalecer as medidas com vista a melhorar o cumprimento das obrigações fiscais. As acções incluem a elaboração de legislação que visa combater a evasão fiscal; a simplificação e a melhoria dos processos de inspecção, a investigação e auditoria; a adopção de sistemas mais eficazes para a cobrança e controlo das dívidas fiscais; e o fortalecimento da cooperação regional e internacional.
 - Estratégia 1.3: Criar e uma gestão central integrada para os grandes contribuintes e mega-projectos. As acções incluem a criação e a implementação de uma nova unidade organizacional que dispense um tratamento mais profissional aos grandes contribuintes; e o fortalecimento das capacidades especializadas de que os auditores necessitam para lidar com os mega-projectos.
- Objectivo Estratégico 2: Modernizar e fortalecer a administração tributária.
 - Estratégia 2.1: Desenvolver o sistema de gestão dos recursos humanos e melhorar a qualidade de vida dos funcionários das entidades tributárias. As acções incluem o recrutamento, a formação e a promoção dos funcionários da AT com base nas suas qualificações, experiência e desempenho; o estabelecimento de um quadro unificado de carreiras para o pessoal da AT; a prestação de assistência social e profissional aos quadros da AT.
 - Estratégia 2.2: Melhorar a estrutura organizacional e o sistema de gestão com vista a garantir operações devidamente planificadas e bem geridas. As acções incluem a criação de uma nova estrutura organizacional; a implementação de um sistema eficaz de gestão da mudança; e a expansão da cobertura geográfica dos serviços tributários por todo o território nacional.

³⁰ Tradução dos autores do presente relatório.

- Estratégia 2.3: Melhorar a infra-estrutura com o objectivo de apoiar o funcionamento eficaz da Autoridade Tributária. As acções incluem edifícios novos e reabilitados; novo equipamento e acessórios, incluindo viaturas; e uma gestão eficaz no fornecimento de bens e serviços essenciais.
- Estratégia 2.4: Fortalecer a cultura organizacional da Autoridade Tributária. As acções incluem programas que visam promover a integridade e combater a corrupção; e o desenvolvimento de uma cultura de controlo na contabilidade, procedimentos legais e gestão sistemática do risco.
- **Objectivo Estratégico 3:** Desenvolver tecnologias de informação que permitam a melhoria da gestão dos procedimentos fiscais
 - Estratégia 3.1: Modernizar os processos de administração tributária através da aplicação de tecnologia de informação e da manutenção do funcionamento do actual sistema. As acções incluem o desenho de aplicações de software modernas para o e-NUIT, a e-Tributação e a Janela Única informatizada para as alfândegas; a disponibilização de hardware moderno, a integração de sistemas de software e a implementação de um ambiente de comunicação eficiente; acções de formação e educação eficazes para o pessoal da AT; e manutenção de sistemas com vista a garantir o funcionamento sem incidentes das operações e da administração enquanto são desenvolvidos novos sistemas integrados.

Por último, a Estratégia define quatro indicadores quantitativos e qualitativos para avaliar o desempenho em função dos objectivos:

- Aumento anual de receitas de 0,5 pontos percentuais do PIB.
- Aumento mínimo anual nas cobranças de 2 por cento em relação ao ano anterior.
- Resultados do inquérito sobre a satisfação dos contribuintes.
- Resultados do inquérito sobre a satisfação do pessoal da AT.

A Estratégia reconhece as grandes questões com que a AT se confronta para poder melhorar a eficiência, a eficácia e a justiça na administração tributária. Reveste-se de particular importância a necessidade de educação dos contribuintes e a introdução de serviços de apoio aos contribuintes; aplicação da lei e cobrança mais vigorosas, em especial no que diz respeito aos grandes contribuintes; introdução de sistemas de TI modernos e integrados; melhor formação dos funcionários das entidades tributárias; e criação de uma cultura de integridade e controlo dentro da organização. Como é óbvio, a dificuldade provém da tradução da estratégia em acção prática.

4. Desempenho da Receita

O presente capítulo faz uma análise do desempenho da receita ao longo do período do PARPA II e durante os anos que o antecederam. O capítulo começa por uma análise das metas da receita no PARPA e no cenário fiscal de médio prazo do governo (CFMP) e segue-o com uma visão geral descritiva das tendências da receita. Para se ter uma ideia do que seria uma meta adequada para Moçambique em termos de receita, o capítulo também analisa pontos de referência internacionais para o rácio da receita por PIB e apresenta uma análise da regressão com base em dados representativos para os países em desenvolvimento.

Embora se projecte que as receitas fiscais para 2009 se situem aquém da meta definida pelo PARPA II, o capítulo conclui que o crescimento geral da receita foi sólido ao longo do período do PARPA II, com reflexos positivos na eficiência da AT e nas reformas em matéria de políticas que levou a cabo nos últimos dez anos. Em conjunto com dados apresentados mais adiante neste estudo, a análise da fluabilidade da receita e comparações internacionais apropriadas indicam que ainda há margem para se aumentar o rácio da receita nos próximos anos.

METAS DA RECEITA

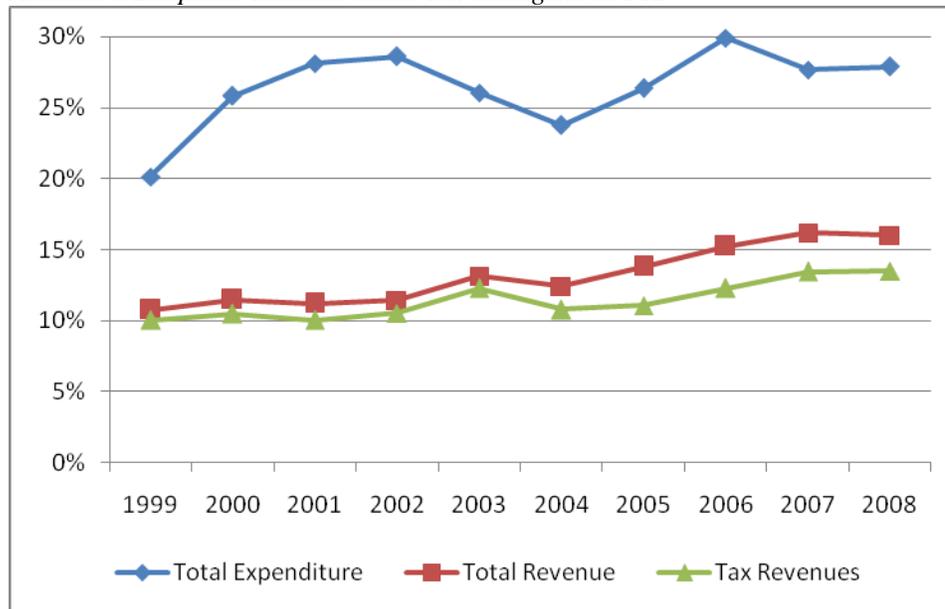
Tal como se apresenta no Capítulo 2, o PARPA II definiu que a meta do total da receita interna atingisse 16,2 por cento do PIB em 2009, um aumento em relação aos 14,0 por cento registados em 2005. Mais a longo prazo, a meta indicativa no PARPA II é de aumentar a receita para 16,6 por cento do PIB em 2014 (p.39, Tabela 11). O PARPA também define que estas metas devem ser atingidas sem colocar um peso desnecessário no sector formal, através do alargamento da base tributária e da redução da evasão e das isenções fiscais.

A necessidade a longo prazo de aumentar as receitas é sublinhada pelo défice fiscal persistentemente grande – diferença entre o total da despesa e o total da receita, excluindo as doações e os empréstimos.

A Figura 4-1 ilustra a magnitude desta questão,³¹ mostrando que as doações externas e os empréstimos financiaram 49 por cento dos gastos em 2006 e 43 por cento em 2008. Embora se reconheça que o financiamento externo seja uma necessidade para o futuro no PARPA II, o objectivo a longo prazo é reduzir esta dependência, aumentando a receita arrecadada pelo Estado.

³¹ Uma vez que a vaga mais recente das grandes reformas fiscais em Moçambique remonta à introdução do IVA em 1999, este é considerado como o ponto de partida para a análise do desempenho da receita, permitindo um maior horizonte temporal para a análise das tendências e dos padrões, embora o enfoque continue a incidir no período do PARPA II de 2006 a 2008.

Figura 4-1
Receitas e Despesas Internas como Percentagem do PIB



FONTE: MPD, "Quadro macro Revisto CFMP Proposto", recebido em Junho de 2009.

LEGENDA

Total Expenditure	-	Total da Despesa
Total Revenue	-	Total da Receita
Tax Revenues	-	Receitas Fiscais

O objectivo a longo prazo está reflectido nos programas do orçamento anual do governo que, em conformidade com o estipulado pelo FMI, definiram como meta um aumento na receita de 0,5 por cento do PIB por ano a partir de 2005 (relatórios do FMI de 2005 a 2009a). Com efeito, as projecções do último Cenário Fiscal de Médio Prazo (CFMP) definem como meta o crescimento médio de quase 0,6 por cento do PIB a partir de 2005 para que atinja 17,4 por cento do PIB em 2011, reflectindo metas mais ambiciosas do que as definidas no PARPA II.³² Além disso, uma Análise da Sustentabilidade da Dívida recentemente realizada pelo FMI parte do pressuposto de que a receita fiscal atingirá 21 por cento do PIB em 2028, sendo que o total da receita atingirá 23,5 por cento do PIB (FMI 2009a).

Esta visão optimista a longo prazo baseia-se, pelo menos em certa medida, em dois estudos do FMI.³³ Um estudo interno, levado a cabo em 2004, utilizou uma combinação de dados macroeconómicos, inquéritos familiares e estatísticas do comércio externo para estimar a potencial base tributária para o IVA, imposto sobre os rendimentos e direitos de importação e em seguida aplicou as respectivas regras e taxas fiscais para chegar a uma estimativa da potencial receita. Comparando a potencial receita com a cobrança real, Schenone estima que o potencial da receita máxima para estes três impostos foi mais ou menos o dobro da receita realizada de 11 por

³² Do MPD, "Quadro Macro Revisto, CFMP Proposto", da DNEAP recebido em Junho de 2009.

³³ Os dois estudos são analisados em Varsano et al. (2006).

cento do PIB em 2001 e 2002, ilustrando um grande volume da receita não utilizada devido às isenções e evasão fiscais e a uma administração deficiente à data da referência. O segundo estudo do FMI aplicou um modelo econométrico de “fronteira fiscal” para calcular a potencial receita fiscal a partir dos dados de um painel de vários países referente ao período de 1995 a 2005. Este estudo também calculou a capacidade fiscal para Moçambique em cerca de 22 por cento do PIB. Os autores notam que este seria em igualdade de condições com o desempenho do Quénia.

Não obstante estas conclusões e as metas ambiciosas em termos de receitas, as previsões relativas ao crescimento e à receita foram recentemente revistas e reduzidas, reflectindo os efeitos da crise económica mundial. O relatório mais recente do FMI de Junho de 2009 projecta o total da receita na ordem dos 15,7 por cento do PIB em 2009, aumentando para 16,5 por cento em 2011 (FMI 2009b).

A secção seguinte analisa o desempenho da receita, bem como as tendências observadas nos principais impostos à luz do PARPA II e das outras metas acima mencionadas.

AUMENTO DA RECEITA

O recente aumento da receita tem sido sólido. Depois de uma queda no rácio da receita por PIB em 2004, o crescimento do rácio foi retomado em 2005 e continuou durante os primeiros dois anos do PARPA II, coincidindo com a introdução da AT. Tal contribuiu para reduzir o défice existente entre as receitas e as despesas internas (ilustrado na Figura 4-1). Com efeito, as receitas internas atingiram a meta do PARPA II para 2009, fixada em 16,2 por cento do PIB em 2007, tendo por pouco falhado esta marca em 2008, com 16,0 por cento do PIB, tal como se indica na Tabela 4-1.

Tabela 4-1

Principais Receitas como Percentagem do PIB (%)

	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008
Total da receita	10.8	11.5	11.2	11.4	13.1	12.4	13.8	15.2	16.2	16.0
Receitas fiscais	10.0	10.5	10.0	10.5	12.3	10.8	11.1	12.3	13.4	13.5
Impostos sobre os rendimentos	1.5	1.6	1.8	2.1	2.9	2.7	2.9	3.5	4.5	4.9
Imposto sobre os rendimentos de pessoas singulares (IRPS)	0.8	1.0	1.1	1.4	2.0	1.9	1.9	2.1	2.3	2.5
Imposto sobre os rendimentos de pessoas colectivas (IRPC)	0.7	0.6	0.6	0.7	0.8	0.8	1.0	1.4	2.1	2.4
Impostos sobre as despesas	6.6	7.3	6.9	7.2	7.9	7.2	7.4	8.0	8.3	8.0
Imposto sobre o valor acrescentado (IVA)	3.9	4.4	4.2	4.4	4.9	4.5	4.5	5.2	5.4	5.4
IVA sobre as transacções internas	1.0	1.8	1.9	2.0	2.1	1.9	1.8	2.1	3.2	2.4
IVA sobre as importações	1.4	2.6	2.4	2.6	2.7	2.6	2.7	3.2	2.2	3.0
I. sobre consumos específicos (ICE).	0.6	0.6	0.6	0.6	0.7	0.6	0.6	0.6	0.6	0.7
ICE – Cerveja e refrigerantes	0.0	0.5	0.4	0.5	0.5	0.4	0.5	0.5	0.5	0.5
ICE – Tabaco	0.0	0.1	0.2	0.2	0.2	0.2	0.2	0.2	0.1	0.1
ICE – Outros produtos	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.1
ICE – Importações	0.4	0.3	0.3	0.3	0.4	0.4	0.4	0.4	0.4	0.4

Direitos aduaneiros e sobretaxa do açúcar	1.7	1.9	1.8	1.9	2.0	1.7	1.9	1.8	1.8	1.5
Outras receitas fiscais	1.9	1.6	1.3	1.2	2.2	0.9	0.8	0.7	0.7	0.6
Outras receitas	0.7	1.0	1.2	0.9	0.9	1.8	2.9	3.0	2.7	2.5
Mem: Imposto s/ Combustível	1.3	1.2	1.0	0.9	1.2	1.3	1.2	1.0	1.1	1.0

Notas: Anos 1999 a 2007 da Conta Geral do Estado, 2008 do Relatório de Execução. Dados MPD

"Quadro Macro Revisto CFMP Proposto", recebido em Junho de 2009. Note-se que aqui o Imposto sobre o Combustível é apresentado em separado, mas é incluído uma parte nas "Receitas não fiscais" e outra parte nas "Receitas Consignadas".

No total das receitas, as receitas fiscais também aumentaram como percentagem do PIB de 10,8 por cento em 2004 para 13,5 por cento em 2008. A diferença entre o aumento do total da receita e o aumento das receitas fiscais deve-se às “outras receitas”, constituídas por receitas não fiscais, receitas previamente destinadas e receitas de capital, sendo o imposto sobre o combustível e as receitas de capital os principais responsáveis pelo crescimento nesta categoria.

Apesar de não ter atingido a meta do PARPA II definida para 2008 e 2009, o desempenho geral da receita sugere ganhos significativos resultantes da introdução da AT, das reformas da administração tributária e dos esforços para alargar a base tributária. Este aspecto é particularmente impressionante, considerando que foram tomadas várias medidas de política fiscal, cujo resultado provável seria a redução da receita, nomeadamente a redução da tarifa máxima de importação, a implementação do protocolo comercial da SADC, o aumento do limite do IVA e a suspensão temporária do imposto sobre o combustível. Parte do aumento da receita deve-se também à elasticidade natural do sistema tributário.

Elasticidade e Flutuabilidade da Receita

Ao analisar o desempenho da receita, é importante entender os conceitos de elasticidade e de flutuabilidade. A elasticidade da receita refere-se ao aumento da receita que ocorre naturalmente em resultado do crescimento económico, excluindo os efeitos das mudanças na política fiscal ou nas reformas administrativas. O crescimento económico em si transporta as pessoas para escalões fiscais mais elevados, aumenta o número de agregados familiares e empresas acima do limite de isenção, traz mais trabalhadores e empresas para o sector formal, aumenta os rendimentos das empresas bem sucedidas e aumenta os gastos em bens e serviços tributáveis relativamente ao PIB. Estes factores básicos sugerem que tanto o imposto sobre os rendimentos de pessoas colectivas e o de pessoas singulares, assim como o IVA, são fontes de receitas inerentemente elásticas. Isto quer dizer que tendem a gerar receitas mais significativas relativamente ao PIB com o crescimento da economia, além de medidas tomadas com vista a alargar a base tributária, a melhorar a eficiência da cobrança ou a melhorar o pagamento de impostos. Em menor grau, o mesmo aplica-se ao imposto sobre consumos específicos porque os gastos com objectos de luxo tende a aumentar relativamente aos gastos referentes ao consumo total com o aumento dos rendimentos. Por outro lado, os direitos aduaneiros podem ser menos elásticos, dependendo das tendências registadas no rácio do comércio por PIB e das mudanças verificadas na composição das importações.

É difícil quantificar a elasticidade da receita devido à dificuldade de separar o efeito das medidas de política da dinâmica inerente ao crescimento. A flutuabilidade da receita constitui uma medida alternativa que é mais fácil de calcular, pois apenas olha para a mudança geral nas receitas

relativamente aos rendimentos e à despesa, sem tentar distinguir os efeitos das medidas de política ou administrativas. A Tabela 4-2 apresenta a flutuabilidade da receita por tipo de imposto, tendo sido calculada a média ao longo de dois períodos: de 2000 a 2008 e o período do PARPA II de 2006 a 2008. A média da flutuabilidade do total da receita no período de 2000 a 2008 é de 1,38, o que implica que as receitas aumentaram em 1,38 por cento por cada aumento de 1 por cento do PIB. No período mais curto do PARPA II, a flutuabilidade do total da receita foi praticamente a mesma, situando-se em 1,34. Relativamente aos dois períodos, a taxa de flutuabilidade foi superior a um, indicando que as receitas aumentaram consideravelmente mais rápido do que o PIB nominal.

As receitas fiscais apresentaram uma menor flutuabilidade do que o total da receita ao longo de todo o período de 2000 a 2008, mas a relação inverteu-se no período do PARPA II, com um factor de flutuabilidade mais forte de 1,48 para as receitas fiscais. As receitas provenientes do imposto sobre os rendimentos flutuaram especialmente durante este período, em particular o imposto sobre os rendimentos de pessoas colectivas (IRPC), em que as receitas aumentaram em 3,5 por cento por cada aumento de 1 por cento do PIB. As receitas do IVA também registaram uma grande flutuação nos últimos três anos, altura em que houve um aumento das receitas internas de 2 por cento e do IVA sobre as importações de 1,58 por cento por cada aumento de 1 por cento do PIB.

Tabela 4-2

Flutuabilidade da Receita em relação ao PIB Nominal

	Média 00-08	Média 06-08
Total da receita	1.38	1.34
Receitas fiscais	1.32	1.48
Imposto sobre os rendimentos	2.08	2.35
Imposto sobre os rendimentos de pessoas singulares (IRPS)	2.13	1.62
Imposto sobre os rendimentos de pessoas colectivas (IRPC)	2.10	3.49
Imposto sobre as despesas	1.22	1.18
IVA sobre as transacções internas	2.16	2.00
IVA sobre as importações	2.00	1.58
Imposto sobre consumos específicos - internos	1.15	1.15
Imposto sobre consumos específicos - importações	1.17	1.28
Direitos aduaneiros e sobretaxa do açúcar	0.97	0.52
Imposto s/ Combustível	1.06	0.78
Outras receitas	2.37	0.64

FONTE: Cálculos dos autores utilizando dados do MPD, "Quadro Macro Revisto CFMP Proposto", recebido em Junho de 2009.

Este é um aspecto importante a ter em mente ao analisar as perspectivas de mais aumentos de receitas como percentagem do PIB. Os dados referentes à flutuabilidade sugerem que as medidas administrativas e de política fiscal, aliadas aos efeitos inerentes ao rápido crescimento do PIB produziram um forte crescimento da receita fiscal em relação ao PIB durante o período do

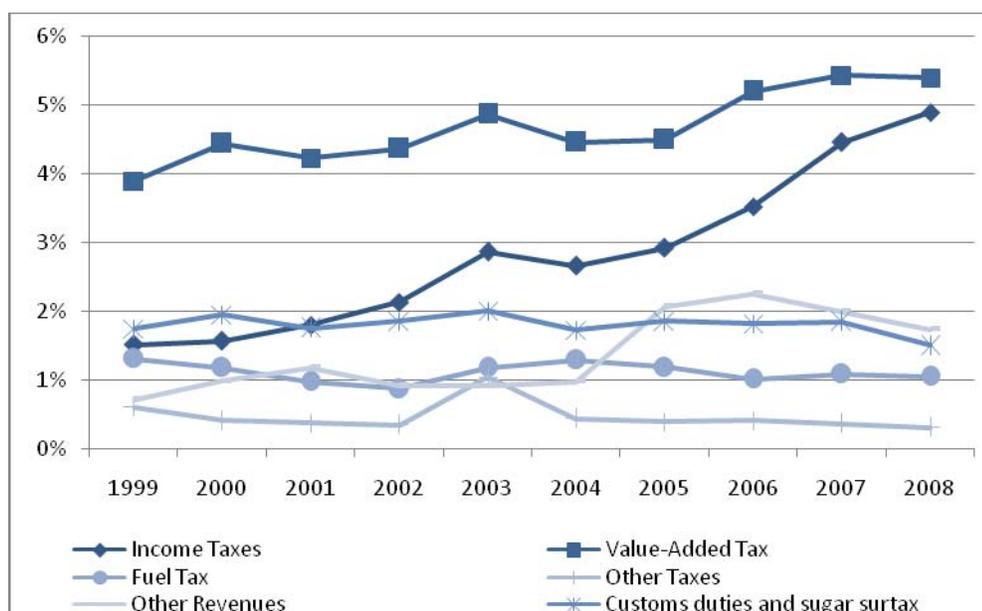
PARPA II. Não há razões para esperar que a dinâmica favorável se dissipe a médio prazo considerando os possíveis efeitos das recentes mudanças da política fiscal relativas aos futuros grandes projectos, incluindo consórcios minerais e petrolíferos, a rápida expansão do registo fiscal e a margem para ganhos substanciais de receitas através de reformas administrativas adicionais, conforme analisado no Capítulo 3.

Fontes de Receitas

A Figura 4-2 desagrega o total da receita nas suas componentes principais: impostos sobre os rendimentos; IVA; direitos aduaneiros (mais a sobretaxa das importações do açúcar); imposto sobre o combustível; “outros impostos;” e “outras receitas.”³⁴ Isto indica claramente que os maiores contribuintes para a receita são os impostos sobre os rendimentos e o IVA e que estes têm vindo a aumentar como percentagem do PIB, pelo menos a partir de 2005, embora o aumento das receitas do IVA tenha estado na cauda em 2008. O segundo maior contribuinte para as receitas são os direitos aduaneiros e a sobretaxa do açúcar, seguido por “outras receitas”, que registaram um salto na sua percentagem do PIB a partir de 2004. Estes são analisados mais adiante em mais pormenor.

Figura 4-2

Principais Receitas Fiscais como Percentagem do PIB



FONTE: MPD, "Quadro Macro Revisto CFMP Proposto", recebido em Junho de 2009.

³⁴ As receitas provenientes do imposto sobre consumos específicos aplicado aos bens nacionais e às importações foram excluídas para evitar confusão e devido à sua relativamente baixa percentagem do PIB ao longo do tempo. A Tabela 4-1 apresenta dados mais detalhados.

LEGENDA

Income Taxes	-	Impostos sobre os Rendimentos
Fuel Tax	-	Imposto sobre o Combustível
Value Added Tax	-	Imposto sobre o Valor Acrescentado
Other Taxes	-	Outros Impostos
Other Revenues	-	Outras Receitas
Customs Duties and Sugar Surtax	-	Direitos Aduaneiros e Sobretaxa do Açúcar

Impostos sobre as Despesas

Os impostos sobre as despesas constituem a principal fonte da receita interna, representando 9,0 por cento do PIB em 2008, sendo 60 por cento desta soma proveniente do IVA³⁵. As receitas do IVA aumentaram como percentagem do PIB de 3,9 por cento do PIB em 1999 para 5,2 por cento em 2006 e 5,4 por cento em 2007 e 2008, tornando o IVA, de longe, o imposto mais importante, representando aproximadamente um terço do total da receita e 40 por cento das receitas fiscais globais em 2008.

Dada a importância das receitas do IVA, é útil examinar as receitas provenientes das transacções internas e das importações em separado. Como se pode constatar na Tabela 4-1, as cobranças do IVA sobre as importações baixaram de 3,2 por cento do PIB em 2006 para 2,2 por cento do PIB em 2007, antes de ricochetear em 2008 para 3,0 por cento do PIB. Ao mesmo tempo, as receitas provenientes dos direitos de importação e da sobretaxa do açúcar baixaram em 2008 de 1,8 por cento do PIB para 1,5 por cento. Embora esta redução nas receitas provenientes dos direitos faça sentido após a redução da tarifa sobre as importações de bens de consumo e do faseamento do comércio preferencial da SADC, o aumento acentuado do respectivo IVA deve reflectir a tendência mais generalizada verificada nas importações. Com efeito, o valor das importações em moeda local aumentou apenas em 8,6 por cento em 2007 – abaixo da taxa de crescimento referente ao PIB nominal. As importações por valor registaram então uma subida acentuada de 24,7 por cento em 2008, reflectindo, em parte, a subida pronunciada dos preços dos produtos a nível mundial.³⁶

Ao contrário do IVA sobre as importações, as receitas internas do IVA aumentaram acentuadamente em 2007 e depois baixaram em 2008 como uma percentagem do total da receita. Isso pode ser uma consequência do código do IVA revisto, o qual introduziu uma redução de 60 por cento no IVA aplicado ao fornecimento de serviços ao Estado para as obras públicas, tais como estradas, pontes e infra-estruturas de abastecimento de água. O aumento no limite do volume de negócios para a isenção do IVA também pode ter tido efeito nas receitas a partir de 2008. Embora um grande número de empresas possa ter sido afectado (não há números disponíveis), não é provável que este tenha sido um factor de relevo, uma vez que as empresas

³⁵ Note-se que para 2005, a decomposição do IVA por produtos nacionais e importados e a decomposição do ICE aplicado aos produtos nacionais entre bebidas, tabaco e outros bens é imputada como uma média da decomposição em 2004 e em 2006 devido à inexistência de dados relevantes.

³⁶ Dados do Quadro Macro da DNEAP de Junho de 2008.

afectadas seriam muito pequenas e a isenção apenas elimina o IVA sobre a margem de vendas finais de uma empresa, sem isentar do IVA pago nos factores de produção. Seria necessária uma análise mais aprofundada para explicar de uma forma mais completa o recente comportamento das receitas do IVA. A análise desta natureza deve constituir uma função de rotina do Gabinete de Estudos (GEST) do Ministério das Finanças.

No geral, o desempenho do IVA também pode ser analisado em termos de um indicador padrão chamado produtividade do IVA. Esta é definida como o rácio da receita do IVA por PIB, dividido pela taxa do IVA, que neste caso é de 17 por cento. O valor resultante situa-se entre zero e um, onde uma estimativa próxima de um implica que as cobranças reais do IVA sejam elevadas relativamente ao máximo teórico, ou seja, uma grande produtividade do IVA, enquanto que um valor próximo de zero implica uma baixa produtividade devido a uma combinação de isenções, isenção completa, evasão fiscal e administração tributária de má qualidade. A Tabela 4-3 mostra que a produtividade do IVA em Moçambique tem vindo a aumentar desde 2000, o primeiro ano completo da sua implementação, com pequenas baixas de produtividade apenas em 2005 e 2006.

Tabela 4-3

Produtividade do IVA em Moçambique

	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008
Produtividade do IVA	0.23	0.26	0.25	0.26	0.29	0.26	0.26	0.31	0.32

FONTE: Cálculos dos autores utilizando dados do MPD, "Quadro Macro Revisto CFMP Proposto", recebido em Junho de 2009.

A média moçambicana referente ao período 2006 a 2008 é de 0,30, que tal como se indica na Tabela 4-4, se situa acima da média de 0,25 para a África Sub-sahariana e da média de 0,24 para as economias de baixa renda em todo o mundo. Embora este facto ainda coloque Moçambique abaixo dos níveis obtidos no grupo de economias de baixa renda de 0,47, é de notar que a produtividade do IVA é de 0,37 para a Europa Ocidental e de 0,32 para os Estados Unidos e o Canadá.

Em relação a outros impostos sobre as despesas, o produto da receita resultante do imposto sobre consumos específicos interno e o imposto sobre consumos específicos nas importações manteve-se relativamente constante, em cerca de 0,6 por cento do PIB e 0,4 por cento do PIB, respectivamente. As receitas provenientes do imposto sobre o combustível também têm sido relativamente estáveis, variando entre 1,0 e 1,3 por cento do PIB, apesar do adiamento das receitas do imposto sobre o combustível em Junho de 2008, tal como se mencionou anteriormente.

Tabela 4-4

Produtividade do IVA para Moçambique e Grupos de Países Equiparáveis

País /Grupo	Produtividade do IVA
Grupo de economias de baixa renda	0.24
África Sub-sahariana	0.25
Sul da Ásia	0.28
Moçambique	0.30
Estados Unidos e Canadá	0.32
Europa Ocidental	0.37
Grupo de economias de alta renda	0.39
Grupo de economias de renda média-alta	0.43
América Latina e Caraíbas	0.44
Leste da Ásia e Pacífico	0.45
Europa Central e Ásia Central	0.45
Médio Oriente e Norte de África	0.47
Grupo de economias de renda média-baixa	0.47

Nota: Os dados referentes à Reforma Fiscal não se referem a um ano particular, mas empregam os dados mais recentes em Dezembro de 2007, sendo a maior parte de 2005, 2006 e 2007 (Reforma Fiscal, 2009, documento consultado em http://www.fiscalreform.net/index.php?option=com_wrapper&Itemid=132).

FONTE: Reforma Fiscal (2009).

Imposto sobre os Rendimentos

As receitas provenientes do imposto sobre os rendimentos aumentaram acentuadamente de 1,5 por cento do PIB em 1999 para 3,5 por cento em 2006 e depois para 4,9 por cento em 2008. Este crescimento geral resultou da implementação do código do imposto sobre os rendimentos revisto (IRPS e IRPC) em 2003, que a partir de 2004 conduziu a um aumento das receitas, e da aplicação mais eficiente das normas fiscais após o estabelecimento da AT.

A Figura 4-3 indica que as receitas provenientes do imposto sobre os rendimentos aumentaram de menos de 15 por cento do total da receita em 1999 para mais de 30 por cento em 2008. O gráfico mostra que grande parte do crescimento se deveu ao imposto sobre os rendimentos de pessoas colectivas (IRPC). Estas receitas aumentaram de cinco por cento do total em 2003 para 15 por cento em 2008. Além disso, para efeitos do novo regime fiscal e melhorias na administração, este rápido crescimento nas receitas do imposto sobre os rendimentos de pessoas colectivas está provavelmente relacionado com o crescimento sólido do sector financeiro, o qual duplicou a sua percentagem no PIB de 1,6 por cento em 1999 para 3,3 por cento em 2003 e continuou a aumentar para 5,6 por cento do PIB em 2008. A expansão do sector financeiro foi particularmente sólida em 2004 e 2005, com taxas de crescimento de 25,2 e 49,2 por cento, respectivamente (vide os dados sobre o PIB no Apêndice A).³⁷ É provável que o sector dos transportes e comunicações

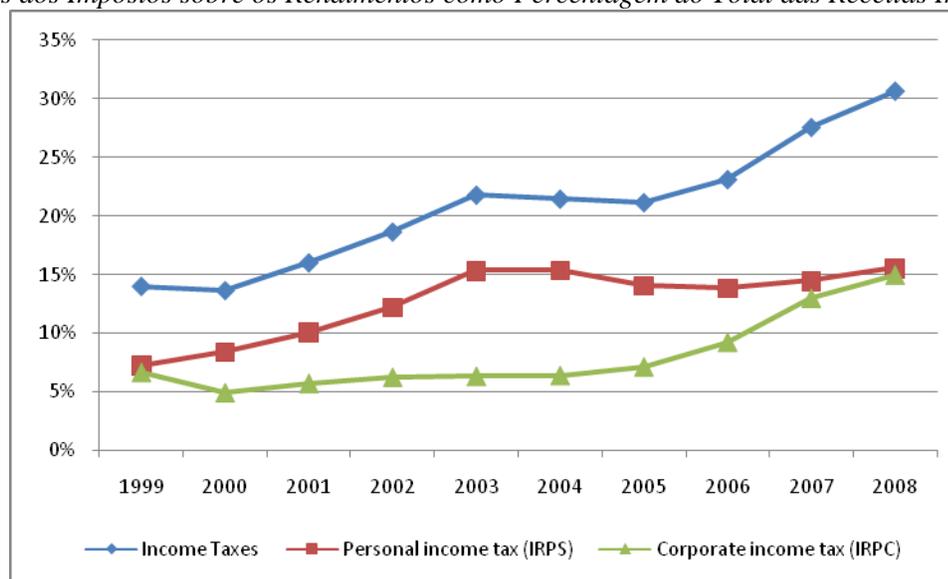
³⁷ O sector da indústria transformadora também revelou um crescimento acumulado mais acentuado do que a maior parte dos outros sectores durante o período de 1999 a 2008, mas tal deve-se essencialmente aos

tenha sido importante dada a sua elevada taxa de crescimento de 13,1 por cento ao longo do período de 2006 a 2008 e os seus cerca de dez por cento do PIB.

Pelo contrário, as receitas resultantes do imposto sobre os rendimentos de pessoas singulares registaram um único aumento com a introdução do IRPS em 2003 e com a inclusão dos salários do sector público na rede fiscal mas, desde então, mantiveram-se no nível de cerca de 15 por cento do total da receita, tendo até reduzido como percentagem do total da receita em 2005 e 2006.

Figura 4-3

Receitas dos Impostos sobre os Rendimentos como Percentagem do Total das Receitas Internas



FONTE: MPD, "Quadro Macro Revisto CFMP Proposto", recebido em Junho de 2009.

Consequentemente, as receitas provenientes do imposto sobre os rendimentos em 2008 foram partilhadas quase equitativamente pelas empresas e pessoas singulares (15,0 por cento e 15,6 por cento do total da receita, respectivamente). Embora a actual desaceleração do crescimento possa reduzir os lucros das empresas a curto prazo, a tendência geral sugere que as receitas do imposto sobre os rendimentos de pessoas colectivas deverão ultrapassar as receitas do imposto referente às pessoas singulares nos próximos anos. Esta tendência sugere que os esforços empreendidos com vista a fortalecer a administração tributária tiveram um impacto desproporcional nas cobranças do IRPC, o que era de esperar, considerando que o imposto sobre os rendimentos de pessoas singulares é, em grande medida, pago através da retenção mensal pelos empregadores do sector formal. É provável que a tendência beneficie mais do novo código dos benefícios fiscais analisado anteriormente, o qual reduz o nível dos benefícios para os futuros mega-projectos e investimentos no sector de mineração e petróleos, integrando-os no quadro do IRPC (embora o potencial de receitas dos grandes projectos seja muito reduzido no geral nos primeiros anos de

mega-projectos e à Mozal em particular, que contribui pouco (desproporcionalmente) para a receita do Estado devido ao regime fiscal negociado especialmente para este projecto.

actividade devido às deduções para as despesas de capital e às provisões para os prejuízos, de acordo com a legislação fiscal).

Outras Fontes de Receitas

Um aspecto importante é a distinção entre o total das receitas internas e as receitas fiscais. Como se ilustra na Figura 4.1, o défice entre os dois valores das receitas aumentou a partir de 2004, com o total da receita mais ou menos em linha com a meta definida pelo PARPA II, embora as receitas fiscais se situem abaixo da meta. Uma parte do aumento registado neste défice deve-se à reclassificação de uma parte do imposto sobre o combustível, tendo passado de “Outros Impostos” para “Receitas Consignadas”, que não são impostos, a partir de 2004. Este artefacto estatístico aumentou as “Outras Receitas” em 0,8 por cento do PIB. Porém, mesmo excluindo o efeito desta reclassificação, o défice entre o total da receita e as receitas fiscais aumentou mesmo assim devido ao crescimento das “Receitas Próprias” das agências centrais e distritais do governo de zero por cento do PIB em 2004 para 0,5 por cento a partir de 2005, tendo também se registado um aumento nas receitas de capital de 0 por cento do PIB em 2004 para 0,7 por cento em 2005, baixando para 0,4 por cento do PIB em 2008. Uma vez que as receitas resultantes da privatização estão praticamente esgotadas, as receitas de capital derivam essencialmente dos dividendos obtidos nos investimentos do Estado, nas empresas estatais e nas acções do governo em empreendimentos privados. É de prever que estas aumentem ainda mais quando as participações do governo na Mozal e noutros mega-projectos derem mais frutos.

Por último, alguns comentadores defendem que alguns cortes nos impostos podem aumentar a receita por estimularem um maior cumprimento da legislação e um crescimento mais rápido. Todavia, não há dados empíricos que justifiquem a afirmação de que uma redução das taxas fiscais teria um impacto suficientemente grande no investimento, na produtividade, ou no cumprimento para evitar uma perda de receitas. Uma excepção possível, que é mencionada no Capítulo 4, é o imposto extremamente elevado aplicado a certos produtos como viaturas, o qual resulta do efeito combinado dos direitos de importação, IVA e imposto sobre consumos específicos. A experiência dos outros países sugere que a redução do imposto sobre consumos específicos ou dos direitos de importação nestes casos pode realmente aumentar a receita. Esta opção carece de estudo.

COMPARAÇÕES INTERNACIONAIS

Para se ter uma perspectiva, seria instrutivo comparar o desempenho da receita em Moçambique com o dos outros países. Com efeito, as comparações internacionais foram frequentemente mencionadas nas entrevistas realizadas para este relatório, particularmente no âmbito das discussões sobre uma meta de receitas adequada. Actualmente, Moçambique possui um rácio da receita que é um dos mais baixos dos 15 estados membros da SADC e bem abaixo da mediana da SADC de 23,3 por cento do PIB (média calculada ao longo do período de 2006 a 2008). Porém, uma análise mais cuidada revela que esta não é uma comparação correcta. Vários estados membros beneficiam do facto de possuírem recursos naturais abundantes (Angola, Botswana, Namíbia e África do Sul), enquanto que alguns têm acesso a receitas extraordinárias através das alocações provenientes do fundo comum de receitas da SACU (Botswana, Lesoto, Namíbia, Suazilândia) e cinco são irrelevantes para Moçambique devido às diferentes condições económicas e políticas (Maurícias, Seicheles e África do Sul, como países mais ricos, e a RDC e

o Zimbabwe como economias altamente problemáticas). Restam apenas o Malawi, a Zâmbia, a Tanzânia e Madagáscar como elementos de comparação relevantes dentro da região da SADC.

A Tabela 4-5 apresenta os indicadores fiscais referentes aos países da SADC e alguns elementos de comparação adicionais. O Malawi e a Zâmbia possuem rácios de receitas que são superiores aos de Moçambique, situados em 18,7 por cento e 18,2 por cento do PIB, respectivamente, enquanto que Madagáscar e a Tanzânia possuem receitas consideravelmente inferiores às registadas em Moçambique, situadas em 12,1 e 13,2 por cento do PIB, respectivamente. É notório que o Malawi e a Zâmbia tenham uma melhor pontuação do que Moçambique na classificação do Doing Business do Banco Mundial no que diz respeito à “facilidade de pagamento de impostos” (tal como se analisa no Capítulo 3). Embora não se situe na SADC, um outro país onde se introduzem reformas sólidas na região é o Uganda, que também apresenta um rácio da receita bem abaixo do de Moçambique de 12,7 por cento do PIB. Esta comparação básica poderá levar à conclusão de que Moçambique está bem posicionado devido ao seu nível de desenvolvimento e estrutura económica, e em particular devido ao nível contínuo de reformas administrativas em curso.

De acordo com os dados dos Indicadores do Desenvolvimento Mundial (IDM) produzidos pelo Banco Mundial para 2008, apenas três países de baixa renda conseguiram gerar rácios de receitas acima dos 19 por cento do PIB em 2006. Estes países são o Gana (21,9 por cento), o Quênia (21,1 por cento) e o Vietname (27,9 por cento). Em 2007, este grupo também inclui o Senegal, com 21,1 por cento do PIB. Porém, todos estes países diferem consideravelmente de Moçambique em termos de condições económicas. Os quatro apresentam níveis muito mais elevados de rendimento per capita. Medidos em termos de paridade do poder de compra, os respectivos níveis de rendimentos em 2007 foram de \$2.602 para o Vietname, \$1.424 para o Gana, \$1.672 para o Quênia e \$1.698 para o Senegal, em comparação com \$842 para Moçambique (FMI, 2009b). Estes números são apenas ilustrativos, mas claramente Moçambique está muito atrás dos países com receitas elevadas do grupo de países de baixa renda em termos de desenvolvimento geral. Além disso, o Vietname beneficia do facto de possuir quantidades significativas de receitas provenientes do petróleo.

Ao analisar uma meta de receitas adequada para Moçambique, Varsano et al. (2006) chamam à atenção para a estrutura da economia moçambicana. De forma particular, sublinham a importância dos sectores do comércio, transportes e comunicações, que foram responsáveis por 36,9 por cento do PIB em 2004, mais do que na Tanzânia, Quênia, Uganda e Malawi. Tal como assinalam, estes sectores deveriam proporcionar fontes relativamente boas de receitas do IVA. Também enfatizam o facto de que Moçambique e o Quênia apresentam uma percentagem semelhante da indústria transformadora no PIB (13,7 e 13,0 por cento do PIB, respectivamente) e concluem que a sua capacidade de arrecadação de receitas devia também ser semelhante, isto é, de cerca de 22 por cento do PIB. Esta comparação ignora o facto de que Moçambique é consideravelmente mais pobre e menos desenvolvido que o Quênia. No geral, estas comparações com base em pontos de referência internacionais sugerem que uma meta de receitas acima de 19 por cento do PIB seria demasiado ambiciosa para Moçambique.

Tabela 4-5
Indicadores Fiscais, Médias Trienais, 2006-2008 (% PIB)

	Equilíbrio Fiscal Geral		Receitas do Estado (excluindo doações)	PIB per capita (valor corrente em USD)
	Incluindo doações	Excluindo doações		
Média da SADC	2.5	-1.7	28.0	3,106
Mediana da SADC	0.6	-4.85	23.3	1876
PAÍSES DA SADC				
África do Sul	0.2	0.2	26.6	5,686
Angola	12.9	12.9	46.9	3,813
Botswana	4.6	3.9	35.7	7,011
Lesoto	11.8	10.3	59.8	666
Madagáscar	10.6	-8.3	12.1	373
Malawi	-2.4	-5.2	18.7	273
Maurícias	-4.3	-4.5	20	5,803
Moçambique	-3.7	-13.5	15.8	408
Namíbia	1	0.8	30.3	4,146
R. Dem. do Congo	-0.7	-5.8	15.4	165
Seicheles	-4.4	-6.2	37.8	10,943
Suazilândia	5.8	5.3	41	2,750
Tanzania	-2.8	-8.1	13.2	442
Zâmbia	5.7	-5.8	18.2	1,002
PAÍSES EQUIPARÁVEIS				
Gana	-9.7	-15	22.5	665
Quénia	-3.1	-4.3	21.8	766
Senegal	-4.6	-6.7	20.1	925
Úganda	-1	-5.2	12.7	391
Vietname	n/a	-0.9	27.3	866

Nota: Os dados sobre o Zimbabwe como país da SADC foram excluídos por não serem fiáveis.

FONTE: Sub-Saharan Africa Regional Economic Outlook, Abril de 2009; World Economic Outlook, Abril de 2009

Não obstante, comparar simplesmente os rácios de receitas pelos países ignora uma vasta gama de factores relacionados com a capacidade tributável e a procura de receitas fiscais. A secção que segue apresenta uma análise mais aprofundada sobre a meta adequada e que toma em consideração as características económicas de uma forma mais sistemática.

ESFORÇO DE ARRECADAÇÃO DE RECEITAS

O desempenho da receita pode ser analisado em termos do esforço tributário e do esforço de arrecadação de receitas comparando o produto das receitas de um país com um valor previsível do rácio da receita, conforme estimado a partir de uma análise da regressão em vários países,

estabelecendo uma relação entre os rácios de receitas e as características económicas e de outro tipo. Esta forma estatística de estabelecer pontos de referência toma em consideração as diferenças existentes nas características económicas que provavelmente irão influenciar as potenciais receitas.

Jones (2009) efectuou este exercício para Moçambique comparando os rácios fiscais em países de baixa e média renda no período compreendido entre 1990 e 2003 na análise de um painel. Ele controla estatisticamente as diferenças existentes na estrutura económica e nos factores institucionais, sendo que a implicação é que as restantes diferenças nos rácios fiscais observados estão relacionadas com as diferenças existentes nas preferências de políticas e na qualidade da administração tributária.³⁸ Os seus resultados econométricos sugerem que 13 por cento do PIB foram um rácio fiscal realístico para Moçambique, por volta de 2003. Também mostra que o rácio fiscal actual durante este período seguiu de perto os valores previstos, considerando as condições económicas e institucionais existentes.

Para o presente documento, foi efectuada uma análise semelhante utilizando dados mais recentes e com o rácio do total da receita por PIB como variável dependente. Para obter as características básicas do país que afectam o desempenho da receita, as variáveis independentes na análise da regressão incluem o PIB per capita, medido no valor constante de US\$2.000; a taxa de inflação anual do consumidor; a percentagem do comércio no PIB (definida como exportações mais importações a dividir pelo PIB); a percentagem não agrícola no PIB; e três medidas amplamente citadas do Banco Mundial sobre a qualidade institucional, que abarcam a eficácia do governo, o controlo regulador e o controlo da corrupção, as quais são índices que variam entre -2,5 e 2,5.³⁹

Foi estimada a equação da regressão para os países de baixa e média renda. Para verificar a robustez das estimativas, a regressão diz respeito a três períodos: 1999-2007, 2003-2006 e 2005-2007. A Tabela 4-6 apresenta os resultados. Ela mostra de forma particular o rácio real das receitas por PIB e o rácio previsto, consoante a estimativa das equações da regressão. Assumindo que a percentagem da receita prevista indica o produto da receita previsto para um país com o nível de desenvolvimento e características estruturais de Moçambique, o esforço de arrecadação de receitas pode ser definido como o rácio dos rácios das receitas reais por receitas previstas. Isto está indicado na última coluna da Tabela 4-6.

³⁸ As variáveis da estrutura económica incluem o PIB per capita, as importações como percentagem do PIB, a indústria como percentagem do PIB, quer o país seja, ou não, rico em recursos; embora as instituições sejam controladas indirectamente através da introdução da percentagem do país encontrado nos trópicos, quer o país tenha acesso ao mar, ou não, e quem foi a potência colonial, todas as variáveis associavam-se às instituições na literatura empírica sobre o crescimento.

³⁹ Vide o Apêndice F, o qual contém uma análise completa da metodologia e outros estudos deste tipo.

Tabela 4-6

Rácio das Receitas Reais e Previstas e Esforço da Receita em Moçambique

Período	R/Y Real	R/Y previsto	Erro Padrão (S.E.)	Variação Normal		Receita - Esforço
99-07	14.28	15.17	1.30	14.30	16.05	0.94
03-06	13.85	16.49	1.45	15.51	17.47	0.84
05-07	15.03	17.04	1.67	15.91	18.16	0.88

*Nota: A variação normal é definida como $(T/Y \text{ previsto}) \pm 0,67 * S.E.$, que faculta a variação de 50 percentis à volta do valor previsto. O S.E. (standard error) é o erro padrão do rácio fiscal previsto.*

FONTE: Estimativa dos autores utilizando dados dos IDM e da WEO, conforme descrito no texto.

A Tabela 4-6 apresenta também o erro padrão da estimativa referente ao valor previsto do rácio da receita e uma “variação normal” correspondente em torno do valor previsto, tomando em consideração o facto de que o valor esperado é calculado com uma margem de erro.

Especificamente, a “variação normal” é aqui definida de tal modo que 50 por cento das observações estejam dentro deste intervalo, com 25 por cento acima e 25 por cento abaixo.⁴⁰

O ponto mais importante a ter em conta na Tabela 4-6 é que o rácio da receita por PIB se situa abaixo do valor previsto, o que implica que Moçambique está constantemente a colectar menos receitas do que seria de esperar, tomando em consideração a sua estrutura económica e outras características, com base nos dados de outros países. Isto está reflectido nas medidas receita-esforço, as quais estão situadas abaixo de 1 (onde um esforço de arrecadação de receitas de 1 implicaria que Moçambique estaria a obter o rácio previsto). Relativamente ao período mais recente, o rácio da receita situa-se fora da variação normal, do lado inferior. Este resultado acresce peso ao ponto de vista de que há uma margem considerável para melhorias no esforço de arrecadação de receitas e que deveria ser possível atingir uma meta ligeiramente superior a 18 por cento.

Contrariamente aos anteriores estudos econométricos que revelaram dados referentes a uma meta de receitas muito baixa de cerca de 13 por cento do PIB (Jones 2009) ou um rácio fiscal muito elevado de cerca de 22 por cento do PIB (Varsano et al., 2006), a ilação a ser tirada da presente análise é de que um rácio da receita adequado para Moçambique situa-se entre esses extremos, muito provavelmente entre 16 e 18 por cento do PIB.

⁴⁰ A “Variação Normal” é calculada como $Y \pm (0,67428 * S.E.)$, onde Y é o rácio fiscal previsto, 0,67428 é a pontuação Z da distribuição normal associada aos 50 percentis intermédios e S.E. é o erro padrão do rácio fiscal previsto.

5. Impacto do Sistema Tributário

Os capítulos anteriores apresentam uma visão geral da estrutura e o desempenho recente do sistema tributário. Este capítulo contém uma análise mais detalhada do impacto do sistema tributário nos grandes objectivos do PARPA II. O capítulo avalia ainda em termos gerais o impacto do sistema tributário no investimento, na poupança e emprego, no desenvolvimento do sector privado e na justiça e equidade. Esta análise conduz a uma discussão das grandes questões fiscais a serem tomadas em consideração na preparação do PARPA III, que constitui o tema do Capítulo 6.

A discussão dos impactos fiscais nos objectivos do PARPA é, em muitos aspectos, equivalente a uma revisão dos princípios básicos da tributação. O objectivo fundamental da tributação é, obviamente, aumentar o volume da receita para financiar o fornecimento de bens e serviços públicos. O primeiro princípio é, portanto, que o sistema tributário deve ser eficaz na mobilização e sustentação da receita. Porém, os impostos têm uma influência subtil nas decisões económicas das pessoas e das empresas e na equidade social. Tendo em vista estes efeitos, o sistema tributário deve conseguir atingir o nível adequado de receitas da maneira mais eficiente e justa possível. É por isso que um sistema tributário devidamente desenhado deve também obedecer a outros três princípios:

- ***Eficiência económica.*** Um sistema tributário eficiente minimiza as distorções do comportamento económico causadas pelos impostos de modo a incentivar a produtividade e o crescimento económico. As considerações sobre a eficiência económica são particularmente importantes para os países de baixa renda, os quais têm menos condições de suportar o custo da má afectação dos recursos, que pode ser evitado. Os efeitos da eficiência também estão relacionados com a *previsibilidade*. Um regime fiscal que está sujeito a mudanças inesperadas ou à aplicação arbitrária da lei constitui um factor de risco importante para os investidores.
- ***Equidade.*** Um sistema tributário justo é caracterizado pela equidade vertical (cobrando proporcionalmente mais aos que possuem mais rendimentos) e pela equidade horizontal (que concede um tratamento relativamente uniforme e não discriminatório aos contribuintes em circunstâncias económicas semelhantes). Também minimiza a carga fiscal nos pobres e evita cargas fiscais excessivas ou imposições arbitrárias. A justiça constitui um objectivo fundamental em si. Além disso, as percepções de justiça podem corroer o cumprimento da lei e minar a sustentabilidade do sistema tributário.
- ***Eficiência administrativa.*** O sistema tributário deve também ser administrado de maneira eficiente, com a devida consideração quer aos custos directos da cobrança de impostos, quer aos custos inerentes ao cumprimento suportados pelos contribuintes. Até mesmo a melhor legislação fiscal produz maus resultados se não for devidamente

administrada. Em países com uma capacidade institucional limitada e uma fraca capacidade por parte dos contribuintes de lidarem com as complexidades da gestão financeira, a simplicidade constitui uma virtude.

Estes princípios estão implicitamente relacionados com o objectivo do PARPA II de aumentar as receitas do Estado sem aumentar a carga fiscal do sector formal alargando a matéria colectável, restando a evasão fiscal e reduzindo os benefícios fiscais.

INVESTIMENTO

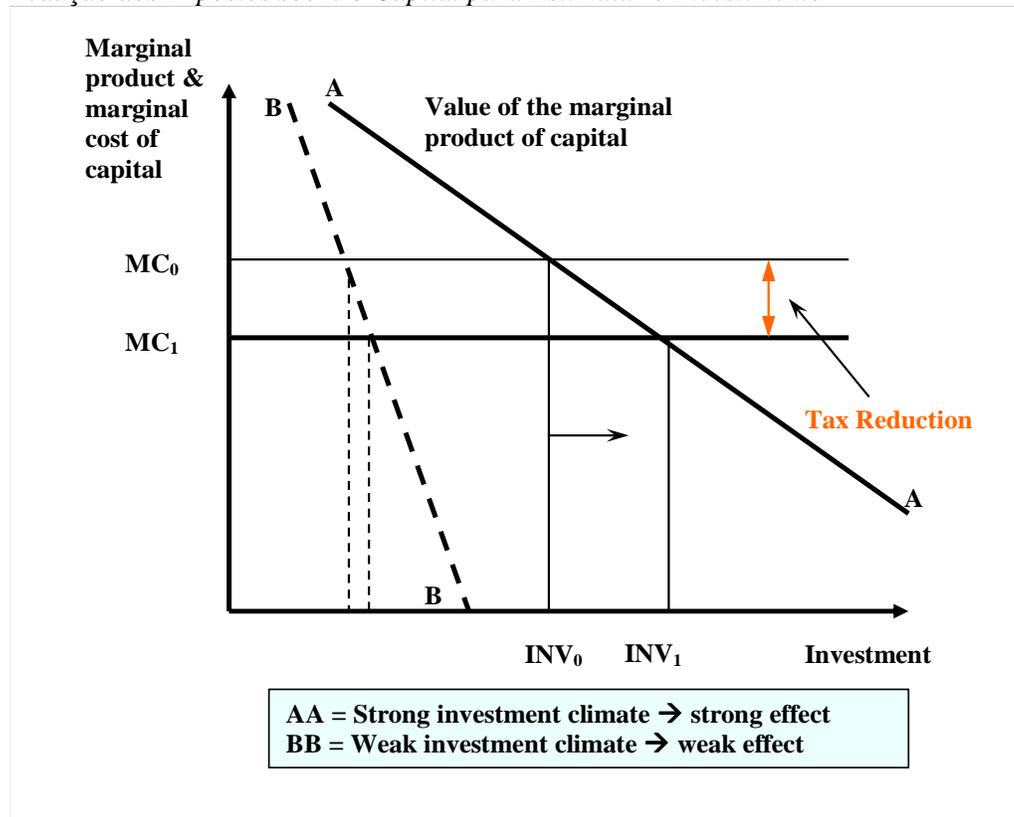
Esta secção examina os efeitos do sistema tributário em dois blocos centrais do crescimento sustentável: o nível e a qualidade do investimento.

Como os Impostos Afectam o Investimento: Questões Básicas

A Figura 5-1 ilustra a relação geral entre os impostos e as decisões de investimento. A linha AA representa os retornos do capital. A inclinação decrescente indica que existe uma continuidade de investimentos que varia dos grandes aos pequenos retornos. A linha MC_0 representa o “custo de capital do utilizador” (CCU), que inclui o custo dos fundos, a taxa fiscal efectiva aplicada aos rendimentos do capital e o impacto dos impostos indirectos no custo de aquisição dos bens de equipamento. Uma redução em qualquer das componentes dos impostos muda o CCU para baixo, isto é, de MC_0 para MC_1 e estimula um aumento no investimento de INV_0 para INV_1 .

Figura 5-1

Redução dos Impostos sobre o Capital para Estimular o Investimento



LEGENDA:

Marginal product & marginal cost of capital	- produto mínimo e custo mínimo de capital
Value of the marginal product of capital	- valor do produto mínimo do capital
Tax Reduction	- redução dos impostos
AA = Strong investment climate → strong effect	- clima de investimento favorável → efeito favorável
BB = Weak investment climate → weak effect	- clima de investimento desfavorável → efeito desfavorável

Esta figura ilustra dois aspectos importantes. O primeiro é que os cortes nos impostos têm pouco efeito nos projectos de investimento com taxas de retorno inerentemente elevadas (ao longo do segmento superior da AA) ou taxas de retorno inerentemente baixas (ao longo do segmento inferior da AA). As considerações de ordem fiscal afectam principalmente os projectos que são minimamente viáveis (na variação média da AA). Este impacto selectivo é relevante porque o crescimento económico depende da qualidade do investimento, assim como da quantidade.⁴¹

Segundo, atrair o investimento com taxas de retorno fundamentalmente elevadas requer políticas com vista a melhorar o ambiente de negócios e, deste modo, transferir toda a linha AA para a direita. O clima de investimento também possui um efeito significativo na quantidade do novo investimento que irá ocorrer em resultado da redução do custo de capital através de isenções fiscais. Com condições favoráveis ao negócio, uma redução do custo de capital poderá induzir uma grande resposta do investimento (como acontece ao longo da linha AA), mas os mesmos benefícios fiscais podem induzir muito pouco investimento novo se as condições forem inadequadas (como acontece ao longo da linha BB). No geral, é provável que as considerações de carácter não fiscal sejam de importância primordial para a maior parte das decisões sobre o investimento.

Podem ser utilizadas diferentes ferramentas fiscais para estimular o investimento reduzindo o custo de capital: redução da taxa fiscal padrão aplicada às empresas; redução da dupla tributação dos rendimentos sobre os dividendos; disponibilização de incentivos fiscais especiais a investimentos seleccionados; disponibilização de deduções mais generosas ao investimento ou créditos no cálculo dos rendimentos tributáveis; ou redução dos impostos indirectos aplicados à aquisição de bens de equipamento. Muitos peritos em fiscalidade consideram as últimas duas abordagens como as mais eficazes em termos de custos para equilibrar o impacto no investimento contra a perda de receitas resultante dos incentivos especiais.⁴² A decisão do governo tomada em 2002 de introduzir reformas no Código dos Benefícios Fiscais era consistente com este ponto de vista, pois eliminava a maior parte dos benefícios fiscais a favor dos subsídios ao investimento, depreciação acelerada e créditos fiscais ao investimento, além da isenção do pagamento de direitos de importação sobre os bens de equipamento.

⁴¹ Um aumento de 10 por cento na produtividade confere o mesmo ímpeto ao crescimento que um aumento de 10 por cento no valor investido. Daí que uma política com base na qual se acresce 10 por cento do valor investido, ao mesmo tempo que se reduz a eficiência do investimento em 10 por cento, não acresce nada à taxa de crescimento.

⁴² Vide Zee, Stotsky e Ley (2002) e Bolnick (2004, Capítulo 5)

Impostos e Investimento em Moçambique

Durante o período do PARPA II, o Investimento Interno Bruto variou entre 18 e 19 por cento do PIB, de acordo com os dados reportados pelo FMI. O ponto de dados reais mais recente (que é distinto das estimativas) é de 18,0 por cento para 2007, em que dois-terços são provenientes do investimento do Estado e apenas 6 por cento é investimento que não é do Estado. O investimento privado flutuou entre 6 e 13 por cento do PIB a partir de 2004, tendo as variações sido determinadas pelo ‘timing’ dos mega-projectos. As taxas de investimento são excessivamente baixas, ao ponto de serem inconsistentes com o objectivo de sustentar o rápido crescimento económico.⁴³

O baixo nível de investimento constituirá um sinal de que as taxas fiscais em Moçambique são demasiado elevadas? Vários estudos realizados antes do PARPA II constataram que, em termos gerais, as taxas fiscais aplicadas às empresas em Moçambique estavam em conformidade com as normas regionais e internacionais (vide Bolnick 2004a; FIAS 2006; e FMI 2006).⁴⁴ Como se pode depreender do Capítulo 3, Moçambique também está bem posicionado na estimativa do Doing Business do Banco Mundial referente ao Total da Taxa Fiscal sobre os lucros das empresas (embora a metodologia subjacente a estas medidas apresente falhas graves, como já se analisou anteriormente).

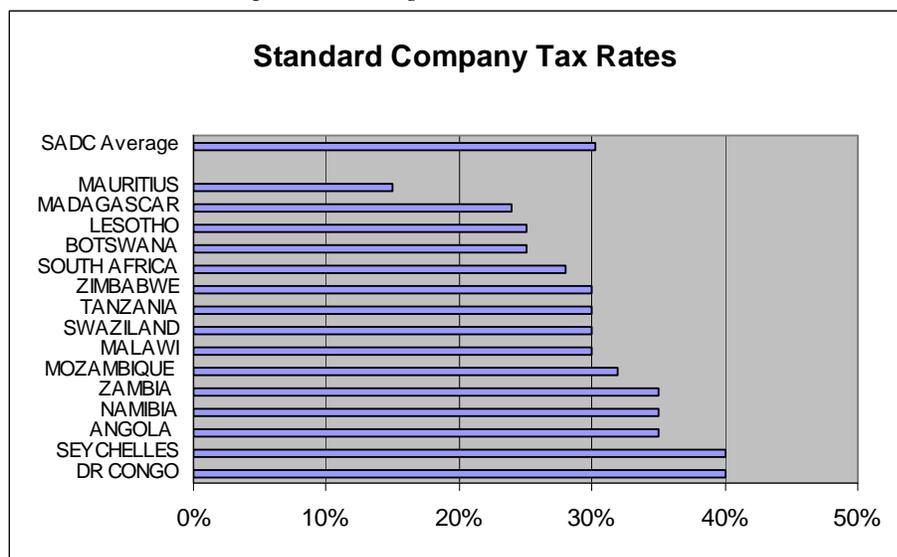
A Figura 5-2 compara as taxas fiscais das empresas da região da SADC com base na informação mais recente disponível para cada país. A média da SADC de 30,3 por cento situa-se neste momento ligeiramente abaixo da taxa de 32 por cento em Moçambique. Há cinco anos, a média regional era ligeiramente superior à taxa em Moçambique, situada em 32,5 por cento (Bolnick 2004). Entretanto, a média da SADC reduziu devido à adesão de Madagáscar, com uma taxa fiscal de 24 por cento, assim como às reduções dos impostos das empresas na África do Sul (de 30 para 28 por cento), no Lesoto (de 35 para 25 por cento) e nas Maurícias (de 25 para 15 por cento). Nas Maurícias, a redução verificada nas taxas fiscais fez parte de uma medida em direcção à “taxa fixa”, que também eliminou incentivos fiscais especiais e isenções fiscais aleatórias⁴⁵. Estes cortes nos impostos reflectem uma tendência global em direcção a impostos sobre o capital mais baixos. Com o advento da área de comércio livre da SADC, os diferenciais fiscais entre os estados membros tornar-se-ão mais proeminentes e afectarão as decisões sobre a localização, uma vez que mais investimentos serão guiados por uma perspectiva regional.

⁴³ O Instituto Nacional de Estatística (INE) pode sistematicamente subestimar o investimento nas obras das explorações agrícolas, edifícios rurais e maquinaria e equipamento utilizado pelas pequenas empresas, embora obtenha dados razoavelmente bons sobre os gastos de capital do sector público, fluxos do IDE, maquinaria e equipamento importados e grandes projectos de construção.

⁴⁴ Moçambique também está bem posicionado na classificação do Doing Business do Banco Mundial referente ao Total da Taxa Fiscal sobre os lucros das empresas, mas a metodologia subjacente a estas medidas apresenta falhas graves, como se pode constatar no Capítulo 3.

⁴⁵ Bolnick (2009) explica o conceito de taxa fixa. Chega à conclusão que enquanto que Moçambique pode beneficiar das medidas destinadas a alargar a base tributária e a reduzir as taxas fiscais, a taxa fixa como tal é apenas um meio possível para este fim.

Figura 5-2
Taxas Fiscais das Empresas na Região da SADC, 2009



FONTE: informação na Internet a que se teve acesso entre 27 de Julho e 6 de Agosto de 2009 no documento 2009 Tax Highlights, produzido pelos escritórios da Deloitte na maior parte dos países da SADC e ainda: para o Lesoto, Southern Africa Regional Poverty Network e Embaixada dos Estados Unidos; para as Maurícias, PKF International Ltd. Mauritius Tax guide 2009; para as Seicheles, Revenue Commission.

Os estudos acima citados, da autoria de Bolnick e do FIAS, também demonstraram que os investimentos sujeitos ao regime fiscal normal enfrentavam uma taxa fiscal efectiva extremamente elevada, tanto em termos absolutos como relativos, em relação às normas regionais, ao ponto de constituir um impedimento ao investimento. A causa principal da taxa fiscal efectiva elevada foi a dupla tributação dos dividendos pagos aos accionistas individuais. (Os investimentos dentro de um grupo empresarial não enfrentariam esta taxa fiscal efectiva elevada, uma vez que, neste caso, os pagamentos de dividendos estariam isentos da dupla tributação, mas sim sujeitos às condições do IRPC). A Figura 5-3 mostra para os estados membros da SADC o efeito combinado do imposto sobre os rendimentos de pessoas colectivas e o imposto com retenção na fonte sobre os pagamentos de dividendos aos accionistas individuais.⁴⁶ Tanto para os accionistas residentes, como para os não residentes, o imposto combinado em Moçambique é muito superior à média regional. A redução da dupla tributação dos rendimentos provenientes dos dividendos obtidos por accionistas individuais iria, assim, remover uma barreira significativa aos investimentos que não gozam de benefícios fiscais e que não fazem parte de um grupo empresarial de maior dimensão. Como subproduto, esta medida iria também eliminar um desincentivo grave para a constituição de empresas nacionais.

Em relação ao investimento abrangido pelo Código dos Benefícios Fiscais (CBF), os mesmos estudos das taxas fiscais efectivas indicaram que estas taxas em Moçambique eram muito competitivas ao abrigo do Código de 2002. O Código de 2009 não foi submetido a uma análise detalhada, mas oferece claramente benefícios fiscais ainda mais atractivos aos investimentos na agricultura e pescas, infra-estrutura pública e parques de ciência e tecnologia, assim como aos

⁴⁶ Os cálculos aqui assumem que os ganhos após o pagamento de impostos a nível das empresas são distribuídos na totalidade pelos accionistas. Recorrer a um outro pressuposto ilustrativo iria alterar os valores absolutos do imposto combinado, mas não iria alterar as comparações relativas.

projectos nas Zonas Francas Industriais (ZFI) e na Zona Económica Especial (ZEE) prevista para Nacala. Tal como se analisou no Capítulo 3, o Código de 2009 também priva os grandes projectos de benefícios. Esta mudança é efectuada porque as isenções fiscais destinadas aos grandes projectos revelaram-se muito caras e, em qualquer caso, os investimentos internacionalmente móveis, em relação aos quais a competitividade fiscal constituiria um factor importante, ainda se podem qualificar para o tratamento especial ao abrigo das disposições contidas no CBF de 2009 para as Zonas Francas Industriais ou para a Zona Económica Especial prevista para Nacala.⁴⁷

Em conclusão, a carga fiscal é muito elevada para os investimentos sujeitos à dupla tributação. Para os outros investimentos, o nível de taxas fiscais não deveria constituir um problema sério – embora constitua uma preocupação ver que a taxa fiscal normal em Moçambique se situa neste momento acima da média regional. Infelizmente, não existe qualquer base empírica para estimar até que ponto a aplicação de taxas fiscais mais baixas iria estimular o investimento adicional num país como Moçambique. Dada a proeminência de outras barreiras ao investimento, não seria de esperar um grande impacto de uma redução moderada dos impostos. Porém, a aplicação de taxas fiscais mais baixas iria aumentar a capacidade das empresas existentes de financiar planos de expansão ou investimentos com vista a melhorar a produtividade, aumentando os ganhos líquidos e o fluxo do caixa. Estudos empíricos realizados para outros países revelam que a aplicação de impostos mais baixos tem um efeito geral positivo no investimento (Klemm 2009).

A qualidade da administração tributária também possui um efeito importante no clima de investimento, independentemente do nível das taxas fiscais. Nas entrevistas efectuadas para este estudo, as reclamações sobre as práticas arbitrárias e punitivas seguidas pelos funcionários das entidades tributárias eram muito mais comuns do que as queixas em relação ao nível dos impostos. Não há dúvidas que estas reclamações chegam aos ouvidos de muitos potenciais investidores. Daí que os problemas referentes à administração tributária tomem precedência em relação às preocupações quanto ao nível das taxas fiscais. Além disso, as melhorias na administração tributária podem proporcionar a vantagem necessária em termos de receitas para apoiar as reduções nas taxas fiscais.

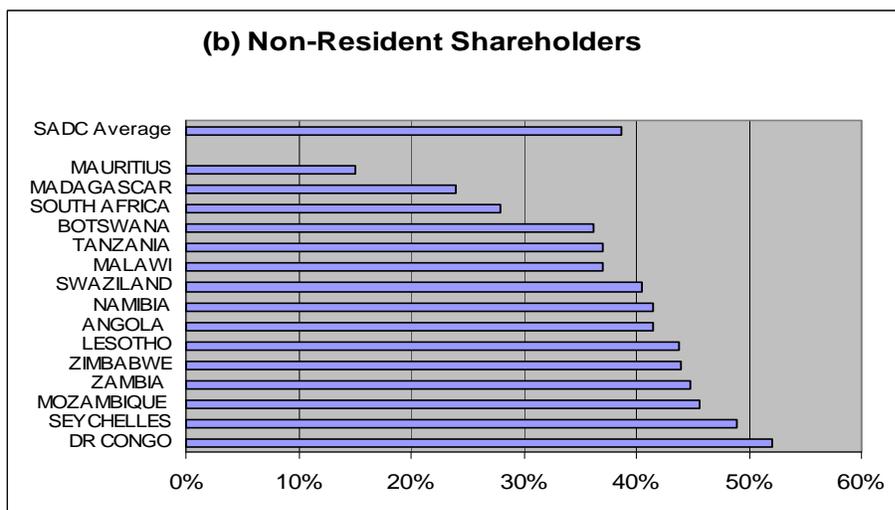
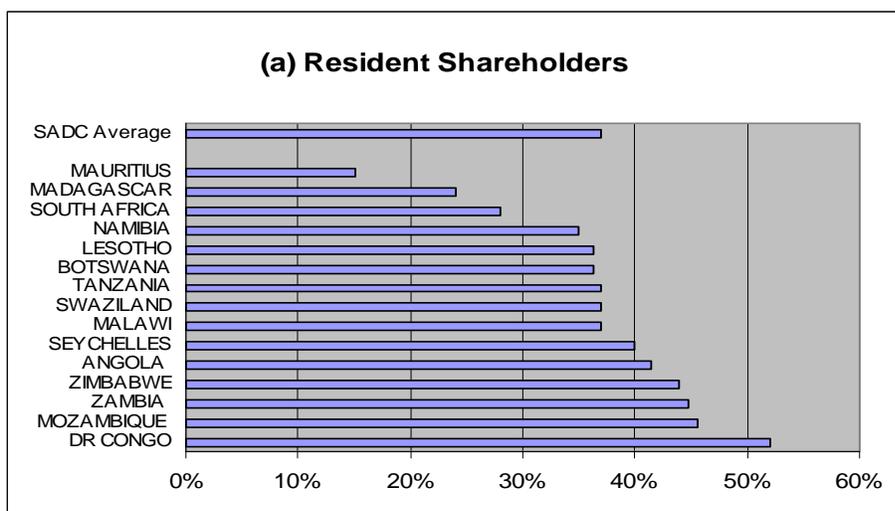
O sistema tributário também afecta a eficiência do investimento. Embora praticamente todos os impostos criem perdas de eficiência por distorcerem o comportamento económico, as diferenças acentuadas na taxa fiscal efectiva por sector ou por tipo de investimento, exacerbam a afectação incorrecta de recursos, em detrimento do crescimento económico, conforme foi constatado pelo FIAS (2006). A título ilustrativo, um investimento na agricultura que tenha uma taxa de retorno de 15 por cento antes do pagamento de impostos produz um melhor resultado após o pagamento de impostos ao abrigo do actual sistema tributário do que um investimento alternativo na indústria transformadora que iria gerar uma taxa de retorno de 20 por cento antes do pagamento de impostos. Porém, este último investimento é mais produtivo e contribui mais para o crescimento. Quanto maiores forem os diferenciais fiscais, maior é a perda de eficiência para a economia devido a distorções deste tipo.

⁴⁷ Klemm (2009) constata que a competitividade fiscal internacional constitui a razão mais importante para os países oferecerem benefícios fiscais. O Apêndice 7 sumariza o debate em curso sobre os benefícios fiscais como ferramenta para a promoção do investimento.

Figura 5-3

Impostos sobre os Rendimentos das Empresas + Imposto com Retenção na Fonte sobre os Dividendos na Região da SADC, 2009

(a) Accionistas Residentes (b) Accionistas não Residentes Média da SADC



FONTE: Vide a nota da Figura 5.2.

Uma outra fonte de ineficiência surge quando a concessão de benefícios fiscais especiais cria uma perda de receitas que acarreta taxas fiscais mais altas noutras actividades.⁴⁸ As concessões fiscais que reduzem o preço dos produtos importados, como é o caso da isenção do pagamento de direitos de importação e do IVA nas importações da categoria “K” para os investimentos

⁴⁸ Uma proposta básica na análise tributária é que a perda de eficiência resultante da tributação aumenta com o quadrado da taxa fiscal. Daí que se as isenções fiscais concedidas a A acarretarem taxas fiscais mais elevadas para B e C, o resultado é uma perda líquida de eficiência económica.

aprovados pelo CPI, criam também um grande incentivo que favorece o recurso às importações, ao invés do estabelecimento de ligações com os fornecedores nacionais. Por estas razões e também com base na equidade, a maior parte dos economistas favorece uma aplicação mais uniforme dos impostos numa base ampla a taxas moderadas, ao invés da concessão de isenções fiscais especiais a alguns investidores, ao mesmo tempo que são impostas taxas fiscais mais elevadas a outros.

EMPREGO

O sistema tributário afecta tanto o lado da oferta como o da procura do mercado laboral, assim como o desenvolvimento de habilidades da força laboral. Começando pelo lado da oferta, os impostos aplicados aos rendimentos do trabalho – o imposto sobre os rendimentos de pessoas singulares e o imposto para a segurança social (INSS) – criam uma “diferença entre o salário líquido e bruto” entre o custo do trabalho/mão-de-obra para os empregadores e os rendimentos recebidos pelos trabalhadores, pelo menos no sector informal. Os modelos económicos indicam que as interações do mercado tendem a transferir a carga efectiva destes impostos para os trabalhadores sob a forma de dinheiro recebido mais reduzido. Em Moçambique, a diferença entre o salário líquido e bruto é muito reduzida para a maioria dos trabalhadores não qualificados, mas pode ser suficientemente elevada ao ponto de afectar as decisões da oferta de trabalho para alguns trabalhadores no extremo mais alto da escala de rendimentos.

Um método de comparação da diferença entre o salário líquido e bruto nos diferentes países é examinar os limites fiscais em relação ao PIB per capita. A partir de 2007, um trabalhador em Moçambique entra para o ISPC com um rendimento 36 vezes superior ao salário mínimo mais alto, que era cerca de 7,6 vezes o PIB per capita em 2009. Por isso, a maior parte dos trabalhadores não qualificados em Moçambique não é afectada pelo pagamento do ISPC. Comparativamente, o valor mediano referente a este rácio no seio dos países de baixa renda a nível global é de 1,3 e para a África Sub-sahariana de 0,9.⁴⁹ Números mais reduzidos indicam um limite mais baixo para se entrar na rede tributária em relação à média dos níveis de rendimento de cada país.

A imposição do INSS em Moçambique, estabelecido em 7 por cento (sendo 3 por cento pagos pelo trabalhador e 4 por cento pela entidade empregadora) situa-se também do lado baixo em comparação com a mediana de 10 por cento para os países de baixa renda e 10,3 por cento para a África Sub-sahariana. Tanto o limite máximo como o pagamento de um valor reduzido para a segurança social em Moçambique produzem uma diferença reduzida entre o salário líquido e bruto para a maioria dos trabalhadores. Dada a abundância de pessoas que procuram emprego para qualquer cargo que não exija qualificações no sector formal, é seguro afirmar que o sistema tributário não possui um efeito significativo na oferta de trabalho a este nível. Porém, os trabalhadores com rendimentos elevados são confrontados com uma taxa fiscal mínima de 32 por cento, mais os encargos do INSS. Esta diferença entre o salário líquido e bruto é suficientemente grande para impedir que os incentivos surtam efeito no sector formal. Embora

⁴⁹ Os cálculos foram efectuados pela equipa que realizou o estudo utilizando a base de dados da “Colecta de Impostos” existente no website da USAID sobre a Reforma Fiscal, www.fiscalreform.net, consultado a 2 de Julho de 2009.

não haja dados empíricos para se estimar a dimensão deste efeito, as histórias correntes sobre casos de evasão fiscal desenfreada e de resistência à formalização sugerem que o sistema tributário provavelmente afecte as decisões do mercado laboral em relação a alguns membros da população economicamente activa.

Passando para o lado da procura do mercado laboral, o impacto do sistema tributário é determinado por três elementos: o efeito no investimento; o efeito no desenvolvimento empresarial e na formalização; e o efeito nas actividades empresariais capital intensivas. A análise apresentada na secção sobre o Investimento sugere que o actual sistema tributário não constitui um impeditivo significativo à maior parte dos investimentos. Não obstante, a aplicação de taxas fiscais mais baixas iria provavelmente estimular a procura de investimento adicional para a mão-de-obra, aumentando os retornos e o fluxo de proventos como fonte de financiamento para a expansão dos negócios. Ao mesmo tempo, as outras deficiências verificadas no ambiente de negócios são muito mais importantes do que os impostos como barreiras ao investimento e ao crescimento dos níveis do emprego.

Uma maior preocupação é o impacto do sistema tributário no desenvolvimento empresarial, em particular no crescimento das pequenas e médias empresas, que constituem o principal motor da criação do emprego na maioria dos países. Tal como foi anteriormente analisado (vide o Desenvolvimento do Sector Privado), a complexidade do sistema tributário, a falta de uma informação clara sobre a legislação fiscal e as práticas punitivas por parte dos funcionários das entidades tributárias contribuem para impedir a formalização. Além disso, vários aspectos técnicos do sistema tributário, tais como os requisitos de retenção e a recusa de despesas devido a pequenos erros na documentação, inibiram o estabelecimento de ligações entre as grandes e as pequenas empresas, em detrimento de ambas. Existem ainda os procedimentos difíceis e os grandes atrasos na obtenção dos reembolsos do IVA, os quais diminuem imenso a possibilidade de as pequenas empresas penetrarem nos mercados de exportação. A implicação é que a simplificação dos impostos, a prestação de melhores serviços pela AT e uma melhor informação sobre questões relativas aos impostos são factores que podem, em princípio, contribuir para estimular o crescimento do emprego.

Um factor menos óbvio é que o sistema tributário também afecta as decisões sobre o investimento capital intensivo ou de mão-de-obra intensiva e, conseqüentemente, a criação do emprego. A título de exemplo, um levantamento de 60 investidores recentes em Moçambique constatou que os projectos que dependem criticamente dos benefícios fiscais eram muito mais capital intensivos do que os projectos que eram viáveis sem beneficiarem de isenções fiscais (Bolnick 2009a). Os planos de negócio relativos a este último grupo antevêem um nível de criação de emprego cinco vezes maior, muito embora o total do investimento previsto fosse muito maior no primeiro grupo. De uma forma mais geral, as isenções fiscais, tais como a isenção do pagamento de direitos de importação e do IVA sobre os bens de equipamento, os créditos fiscais ao investimento e a depreciação acelerada favorecem os projectos capital intensivos. Estas ferramentas poderão ter alguma influência positiva no volume do investimento, mas possuem efeitos menos pronunciados no alargamento das oportunidades de emprego para os trabalhadores moçambicanos.

Um aspecto final sobre a questão do emprego é o efeito do sistema tributário no desenvolvimento da força de trabalho. Na maior parte dos países, as despesas legítimas de formação são

reconhecidas como um custo de fazer negócio. Com efeito, alguns países da região, nomeadamente o Botswana e a Suazilândia, permitem uma super-dedução de mais de 100 por cento para as despesas de formação, facultando um subsídio efectivo a estas actividades. Em Moçambique, o Artigo 18 do Código dos Benefícios Fiscais permite uma dedução no cálculo da matéria colectável para os “investimentos na formação profissional” durante os primeiros cinco anos de actividade apenas para os projectos de investimento elegíveis e apenas até um máximo de apenas 5 por cento do rendimento tributável (10 por cento para as novas tecnologias). Consequentemente, muitas empresas não estão autorizadas a deduzir as despesas de formação, ou então só podem fazê-lo de forma limitada. O efeito é desencorajar um maior investimento na formação, muito embora as actividades de formação possam gerar características positivas para a economia através do volume de negócios, das entidades empregadoras e interações entre os trabalhadores. Esta disposição do sistema tributário carece de uma nova análise no interesse de melhorar as habilidades dos trabalhadores e de aumentar a produtividade laboral. Por sua vez, uma maior produtividade contribui para um aumento da procura de mão-de-obra e para maiores rendimentos para os trabalhadores.

POUPANÇA

Existem três componentes da Poupança Interna Bruta: a poupança familiar, das empresas e do governo. O défice entre o investimento interno bruto e a poupança interna bruta é preenchido pela poupança externa líquida, que inclui a ajuda externa e os fluxos líquidos de capital privado. Em Moçambique, o FMI estima que a poupança interna bruta tenha sido extremamente baixa durante o período do PARPA II, situada em 3 por cento do PIB.⁵⁰ A maior parte da magra oferta da poupança interna é oriunda do sector privado, uma vez que a poupança do governo se situa abaixo de 1 por cento do PIB. A poupança externa tem, por isso, financiado praticamente toda a formação de capital no sector estatal, assim como na maior parte do investimento privado.

Poupança Familiar

O principal factor determinante da poupança familiar é o nível de rendimentos pessoais. Uma vez que a aplicação de impostos mais baixos iria aumentar os rendimentos pessoais, a medida iria encorajar uma maior poupança. Todavia, a longo prazo, o aspecto crucial que deve ser tomado em consideração é se o sistema tributário promove o crescimento rápido e sustentável de modo a aumentar o rendimento familiar e, com ele, a poupança familiar.

A poupança familiar é também fortemente afectada pela distribuição dos rendimentos, que por seu turno é fortemente influenciada pelo sistema tributário. Um sistema tributário progressivo, como o existente em Moçambique (vide Justiça), aplica impostos mais pesados às famílias de alta renda e minimiza a carga fiscal nos pobres. Esta estrutura fiscal é justificada por questões de equidade e está totalmente de acordo com o objectivo central do PARPA de redução da pobreza. Porém, tende a reduzir a poupança familiar porque as famílias ricas revelam uma maior propensão para a poupança.

⁵⁰ Vide as tabelas referentes aos Indicadores Económicos Seleccionados em FMI (2007) e FMI (2009b).

Os impostos também reduzem a taxa de retorno sobre os activos, e daí o incentivo à poupança. Foi manifestada a preocupação de que a decisão tomada em 2007 de lançar um imposto sobre os rendimentos provenientes de títulos transaccionáveis teria um efeito adverso na poupança. Contudo, no caso dos países em desenvolvimento, há poucos dados que comprovam um efeito significativo no total da poupança resultante de mudanças moderadas na receita, desde que os retornos para a poupança sejam significativamente positivos em termos reais. É provável que o principal efeito desta medida seja uma base de acção mais uniforme para a afectação da poupança em diferentes activos financeiros. Daí que a medida de 2007 fosse justificada não apenas com base na equidade, mas também como servindo para eliminar uma distorção fiscal que aumentou o custo do crédito para o sector privado tornando os títulos do governo (isentos do pagamento de impostos) mais atractivos para os bancos.

Várias medidas fiscais poderiam aumentar o incentivo à poupança. Teoricamente, a melhor abordagem seria eliminar o imposto sobre os rendimentos do capital, mas esta medida seria extremamente regressiva. As medidas mais práticas incluem uma redução na dupla tributação dos rendimentos provenientes dos dividendos ganhos pelos accionistas individuais, como se analisou anteriormente;⁵¹ a implementação do ajustamento monetário para o cálculo dos ganhos de capital, conforme previsto na legislação fiscal (e que já devia ter sido implementado há muito tempo); e a eliminação do Imposto do Selo nas transacções financeiras. Não estão disponíveis quaisquer estimativas sobre o provável impacto destas medidas na poupança interna, mas todas elas têm a vantagem básica de estar em conformidade com as boas práticas fiscais.⁵²

Poupança das Empresas

A poupança bruta do sector empresarial consiste nos proventos retidos, mais a acumulação das deduções para a depreciação (amortização de capital). Estas fontes internas de poupança constituem uma forma importante de financiamento para o investimento privado em todo o mundo, em especial em países como Moçambique, em que o acesso ao crédito é limitado e os custos são elevados. Uma redução na taxa fiscal das empresas iria claramente aumentar os lucros líquidos e uma parte do fluxo do caixa adicional será retida para a expansão da actividade financeira. Este é um dos argumentos mais fortes a favor do recurso a medidas que visam o alargamento da base para reduzir a taxa fiscal no rendimento das empresas, ao invés de canalizar os benefícios na totalidade para aumentar a receita do Estado. Porém, o nível em que os proventos adicionais são canalizados ao investimento depende da disponibilidade de oportunidades de lucro, que por sua vez depende da qualidade do ambiente de negócios e da perspectiva de crescimento da economia.

Um outro factor fiscal importante que afecta a poupança das empresas é o problema familiar dos atrasos e indeferimento dos pedidos de reembolso do IVA e do imposto sobre os rendimentos. Os

⁵¹ Hassan (2009) demonstra que o sistema tributário em Moçambique favorece fortemente o financiamento da dívida em relação ao financiamento do capital devido à possibilidade de dedução das despesas de juros e da dupla tributação dos rendimentos provenientes dos dividendos.

⁵² Versano et al. (2006) recomendaram que se mantivesse o imposto do selo nas transacções financeiras com base no argumento de que os rendimentos provenientes do activo financeiro não eram tributados. Esta situação mudou em 2007.

problemas de reembolso prejudicam o fluxo de fundos das empresas e reduzem a disponibilidade de proventos internos que poderiam ser usados na expansão da empresa.

Poupança do Governo

A poupança do Governo é a diferença entre a receita corrente e a despesa corrente – por outras palavras, os fundos disponíveis para a formação do capital a partir dos rendimentos do Estado. (O crédito governamental é uma utilização da poupança de qualquer outro sector, e não uma fonte de poupança pelo Estado). Pode ser conseguido um aumento na poupança do governo reduzindo a despesa corrente ou aumentando a receita corrente – ou qualquer combinação dos dois que disponibilize mais recursos para a formação do capital.

Soma das Partes

O efeito fiscal em qualquer uma das componentes da poupança interna bruta é menos importante que a soma das partes. Por exemplo, um corte nos impostos poderia reduzir a poupança do governo, ao mesmo tempo que aumentaria a poupança familiar e a poupança das empresas. O impacto líquido na poupança interna bruta podia ser positivo ou negativo, dependendo das condições. Além disso, os efeitos a curto prazo causados na poupança por uma mudança na receita fiscal poderiam ser muito diferentes dos efeitos a médio-longo prazos, dependendo de como o governo gasta a receita. Uma conclusão mais concreta é que a política fiscal deve evitar criar desincentivos desnecessários à poupança ou distorções desnecessárias que favoreçam certas formas de poupança em detrimento de outras. Este princípio constitui um suporte para as medidas anteriormente assinaladas nas secções sobre a poupança familiar e das empresas.

DESENVOLVIMENTO DO SECTOR PRIVADO

Esta secção analisa de que forma o sistema tributário afecta o desenvolvimento do sector privado. Considerando a pequena dimensão da maior parte das empresas em Moçambique, este objectivo é inseparável da promoção das pequenas e médias empresas (PME) e dos esforços tendentes a aumentar a formalização. Deste modo, o PARPA II prioriza (na página 1) “uma maior integração da economia nacional e um aumento da produtividade” através de “medidas com vista a ajudar as pequenas e médias empresas a prosperar no sector formal.” Para tal fim, o Conselho de Ministros adoptou em 2007 uma “Estratégia de Desenvolvimento das PME,” a qual identificou uma carga fiscal excessiva e o elevado custo do pagamento de impostos como grandes obstáculos ao desenvolvimento das PME. As considerações de ordem fiscal também afectam significativamente uma segunda questão enfatizada no documento da estratégia: a inexistência de ligações verticais e horizontais entre as empresas.⁵³

Política Fiscal e Desempenho das Empresas

O impacto mais directo (e óbvio) do sistema tributário no desempenho das empresas resulta do facto de que os pagamentos do imposto sobre os rendimentos reduzem os lucros líquidos, que

⁵³ Outros grandes obstáculos identificados na Estratégia de Desenvolvimento das PME são as barreiras reguladoras excessivas; os elevados custos do financiamento e o acesso limitado ao financiamento; mão-de-obra não qualificada; fraco acesso aos mercados; e uma falta de espírito empreendedor.

numa economia com constrangimentos de crédito constituem a fonte principal de financiamento ao investimento e à expansão. Os direitos de importação e as taxas de exportação também afectam as condições das empresas por aumentarem o custo das importações competitivas e, deste modo, os preços no mercado interno; os benefícios são maiores para as empresas que, de outro modo, não seriam competitivas.

O processamento ineficaz do reembolso dos impostos tanto para o IVA como para o imposto sobre os rendimentos limita ainda mais o capital de exploração e os fundos para a expansão. Ebrill et al. (2002, p.6) sublinham a “tensão existente entre a importância de garantir o reembolso — sem o qual o IVA perde muito do seu mérito económico — e o desejo dos governos protegerem as suas receitas contra a fraude e a tentação que enfrentam de reforçar as suas receitas simplesmente atrasando o pagamento dos reembolsos.”⁵⁴ A adopção de tecnologias de informação modernas e os procedimentos baseados no risco para a verificação e aprovação dos pedidos de reembolso podem contribuir imenso para a redução desta tensão (vide o Capítulo 3: Administração Tributária).

A legislação fiscal e o Código dos Benefícios Fiscais também afectam a eficiência do investimento (vide Investimento) e as decisões das empresas sobre a intensidade da mão-de-obra e a criação de postos de trabalho (vide Emprego). Além disso, a disponibilização de benefícios fiscais favorece aos novos investidores que se qualificam para a aprovação do CPI, em detrimento das empresas e investidores que não gozam das mesmas vantagens fiscais.

O desenvolvimento é também fortemente afectado pela qualidade da administração tributária. Os elevados custos inerentes ao cumprimento da legislação, em particular para as PME, resulta da complexidade da legislação fiscal, da utilização de procedimentos desactualizados por parte da AT em muitas operações fiscais e de uma informação pública e serviços ao contribuinte inadequados (vide o Capítulo 3: Administração Tributária).⁵⁵ Confrontadas com estas complexidades, até as empresas bem intencionadas são vulneráveis às decisões arbitrárias e imprevisíveis tomadas pelos funcionários da AT em relação à interpretação da lei e a penalizações pesadas até mesmo para infracções sem consequências de maior (como por exemplo, nome mal escrito no recibo). Casos deste tipo foram mencionados praticamente por todos os interlocutores do sector privado entrevistados para este estudo, com particular referência a situações em que as repartições locais queriam obter rapidamente receitas adicionais para realizarem as suas metas.

Tal como foi analisado no Capítulo 3, os planos da AT de modernizar a administração tributária irão eventualmente resolver muitas destas questões. Entretanto, os problemas administrativos impõem custos adicionais para muitas empresas e criam condições competitivas desiguais no

⁵⁴ Dada a sub-declaração aparentemente generalizada das vendas (analisada mais adiante), algumas empresas podem estar a reportar uma posição de crédito em relação ao IVA apenas porque estão a declarar na totalidade o IVA pago nos factores de produção, enquanto sub-declaram o colectado nas vendas.

⁵⁵ De acordo com especialistas em fiscalidade do sector privado, muitos detalhes técnicos da legislação fiscal ainda não foram clarificados através de regulamentos de suporte ou de interpretações formais da AT. Confrontadas com ambiguidades desta natureza, até mesmo as empresas que tentam cumprir cabalmente a legislação fiscal utilizando serviços contabilísticos profissionais podem ser vulneráveis a multas pesadas.

mercado, uma vez que algumas empresas suportam custos desproporcionais, enquanto que outras beneficiam de isenções fiscais generosas ou fogem completamente à rede fiscal.

Impostos e Formalização

O encorajamento da formalização das micro e pequenas empresas constitui um objectivo importante da política do governo. A actividade do sector informal representa, sem dúvidas, uma grande parte da economia. A actividade informal generalizada priva o governo de receitas e limita o âmbito de expansão das empresas e, deste modo, o potencial de crescimento da economia. As actividades informais também impedem o potencial de crescimento das empresas do sector formal. Tal pode ser constatado na mais recente Avaliação do Ambiente de Negócios em Moçambique efectuada pelo Banco Mundial, a qual constatou que a concorrência do sector informal se posicionava em primeiro lugar na lista dos obstáculos “grandes ou graves” ao funcionamento das empresas, num inquérito efectuado a quase 600 empresas em 2008 (Banco Mundial 2009). No estudo do Banco Mundial, a “formalidade” era sinónimo de registo como contribuinte. Um Inquérito ao Sector Informal (INFOR) anterior realizado pelo INE em 2005, definiu a “informalidade” de uma forma mais ampla de modo a incluir as empresas que não estão totalmente registadas como contribuintes ou para outros fins, de acordo com o estabelecido por lei. A partir deste inquérito, o INE estimou que 75 por cento da população economicamente activa obtém o seu sustento do sector informal (GM 2006b).

O grau de informalidade em qualquer economia depende dos benefícios e dos custos da formalização, os quais são fortemente influenciados pelo sistema tributário. De forma particular, os custos incluem o pagamento dos impostos, as despesas relacionadas com o cumprimento da legislação fiscal, assim como as despesas directas e indirectas relativas ao registo e licenciamento e cartões de identificação. Até os custos de viagens para as repartições do Estado podem constituir uma barreira significativa para as empresas familiares muito pobres. A informalidade evita estes custos, embora muitas vezes acarrete o pagamento de subornos e restrinja o âmbito da expansão das empresas. Do outro lado da fórmula, os benefícios da formalização incluem o acesso ao sector bancário, o acesso ao sistema legal para a execução dos contratos, uma maior flexibilidade para a expansão das operações e a protecção contra a exposição às penalizações ou a várias formas de perseguição oficial. Se os custos da formalização ultrapassam os benefícios, tal como é entendido por cada empresa, ou se os benefícios não forem suficientemente claros de modo a permitir um discernimento informado, então a informalidade é a opção para as micro e pequenas empresas.

A evasão fiscal é amplamente considerada como um dos principais motivos da informalidade em Moçambique. Dados do mais recente inquérito do INE ao sector informal (INFOR), realizado em 2004, lançou dúvidas sobre esta hipótese (INE 2006). A Tabela 5-1 apresenta um resumo dos resultados do INFOR para os operadores informais por conta própria e não agrícolas.

Tabela 5-1

Razões para Ser Informal

	Frequência	Percentagem
Demasiado complexo	113	11.7

	Frequência	Porcentagem
Demasiado caro	144	14.9
Em processo	71	7.3
Não obrigatório	198	20.5
Não sabe se precisa	398	41.2
Anti-estado	8	0.8
Outros	35	3.6
Total	967	100

FONTE: Sub-amostra de empresas informais por conta própria não agrícolas do inquérito INFOR do INE de 2004 (INE 2006).

Estes resultados indicam que a falta de informação é uma razão muito mais importante para a informalidade do que o custo da formalização ou a complexidade do processo. Porém, uma melhor informação não levaria necessariamente a um aumento pronunciado da formalização; pelo contrário, pode convencer muitas empresas informais que os custos da formalização na verdade ultrapassam os benefícios.

De forma particular, as taxas fiscais, os custos inerentes ao cumprimento da legislação fiscal e a complexidade do sistema tributário, da maneira aplicada às empresas muito pequenas, influencia fortemente as decisões sobre a formalização a nível da empresa. O novo Imposto Simplificado (ISPC), promulgado em 2009, deverá contribuir imenso para reduzir estes custos relacionados com os impostos e, deste modo, favorecer a formalização de muitas mais empresas. Todavia, para algumas pequenas empresas, até mesmo o ISPC será um imposto demasiado pesado porque a taxa de 3 por cento aplica-se ao volume de vendas, e não aos rendimentos ou aos lucros. Para muitas pequenas empresas, a responsabilidade fiscal ao abrigo do ISPC irá ultrapassar a taxa fiscal normal do IRPC, assim como a taxa efectiva máxima que incide nos agregados familiares de alta renda no âmbito do IRPS. Tomemos como exemplo uma empresa que opera com uma margem de lucro diminuta de 5 por cento: os 3% do imposto sobre as vendas representam um imposto sobre os rendimentos de 60 por cento. Por último, as entidades registadas começam a pagar o imposto a um nível de rendimentos muito inferior ao abrigo do ISPC do que ao abrigo do imposto sobre os rendimentos porque o limite da isenção – igual a 36 vezes o salário mínimo em cada caso – diz respeito às vendas, e não aos rendimentos. O risco que se coloca é que muitas empresas informais, em especial as que têm rendimentos altamente variáveis de um ano para outro, continuarão a ter um incentivo para evitar o registo no ISPC.

Na prática, o resultado da introdução do ISPC dependerá de como o programa é administrado. As perspectivas serão favoráveis se a AT conseguir, de acordo com os planos, introduzir procedimentos simples, impressos/ modelos e documentos de recebimento simples e uma cobertura geográfica extensa dos serviços tributários. Os dados já existentes são muito positivos: a AT reportou que 1800 novos contribuintes se registaram para o pagamento do ISPC em Junho de 2009, que foi o primeiro mês de entrada em vigor deste novo imposto. Além disso, 350 pequenas empresas converteram o seu registo dos regimes do IVA simplificado e do imposto sobre os rendimentos para tirar vantagem da taxa fiscal mais baixa aplicada pelo ISPC (conforme analisado no Capítulo 3).

O IVA destina-se igualmente a criar incentivos à formalização. As empresas registadas estão autorizadas a deduzir a componente do IVA dos custos de factores de produção apenas se o fornecedor estiver registado no IVA e apresentar um recibo válido com IVA. Esta característica do imposto encoraja a todos os participantes na cadeia de valor a registar-se para qualquer produto ou serviço que passe por uma entidade do sector formal a caminho do consumidor final. O mesmo incentivo não surge para as cadeias de valor que operam inteiramente dentro do sector informal, ou entre as empresas registadas que estão isentas do IVA. Daí que o incentivo para a formalização devido ao IVA dependa, em parte, do grau em que a economia já se encontra formalizada.

Uma outra característica importante do IVA, que é sublinhada por Keen (2008), é que este imposto gera efectivamente receitas das actividades informais até ao ponto de as empresas não registadas adquirirem factores de produção ou bens através de canais que foram sujeitos ao pagamento do IVA, incluindo as empresas nacionais registadas ou as importações (sem contar com os bens contrabandeados). Uma vez que a empresa não registada não pode solicitar o crédito do IVA pago, o imposto (para estes efeitos) é incorporado no custo de fazer negócio.

Os incentivos à formalização são também influenciados pela capacidade da AT monitorizar o cumprimento da legislação fiscal. A aplicação efectiva dos requisitos referentes ao registo e ao pagamento, aliada a uma maior cobertura geográfica das inspecções, aumenta a probabilidade de detecção e o custo do incumprimento. Isto pode mudar o equilíbrio custo - benefício a favor do encorajamento do registo (e também do pagamento de um valor correcto do imposto). O perigo que aqui se encontra é que as práticas punitivas e arbitrárias aplicadas às empresas registadas podem minar as vantagens do cumprimento e encorajar as práticas de suborno e de corrupção, em vez da formalização. Por isso, as melhorias introduzidas nos serviços ao contribuinte devem ser acompanhadas por esforços com vista a fortalecer a aplicação da lei.

Tal como se notou acima, um problema que se verifica na informalidade é que ela priva o governo da obtenção de receitas. Muitas pessoas entrevistadas para este estudo manifestaram a opinião de que conseguir que um grande número de empresas do sector informal se registre irá aumentar significativamente a receita e facultará espaço fiscal que pode ser utilizado para reduzir a carga fiscal que recai sobre as empresas que já cumprem a lei. Esta é provavelmente uma falsa esperança por duas razões relacionadas. Em primeiro lugar, é provável que o volume de receitas que pode ser obtido das empresas de dimensão muito pequena seja muito reduzido, mesmo no agregado. A experiência internacional sugere que os grandes contribuintes representam 70 a 80 por cento do total da receita e os pequenos contribuintes apenas 5 a 10 por cento.⁵⁶ A potencial receita resultante do registo das pequenas empresas informais é mais reduzida ainda devido ao limite de isenção relativamente elevado ao abrigo de imposto sobre os rendimentos e do ISPC e à taxa fiscal reduzida que agora é aplicada às empresas registadas no ISPC. Nem o Ministério das Finanças, nem a AT esperam ganhos de receitas substanciais do ISPC a curto prazo.

A segunda razão para não se contar com um grande ganho de receitas do ISPC é que a AT não deve destinar recursos significativos para perseguir um grande número de empresas muito

⁵⁶ FMI (Maio, 2009c), pp. 26-27.

pequenas. Claro que é importante aplicar a lei fiscal e promover o seu cumprimento. Mas os recursos para a administração tributária são limitados e existe um custo de oportunidade elevado de tentar abranger, na totalidade, as empresas muito pequenas sob a forma de receitas gastas com a afectação do pessoal da AT e de recursos do orçamento a outras operações com um maior volume de receitas.

Estas observações sobre o potencial limitado de receitas que resultariam do facto de trazer as empresas informais para a rede fiscal não se aplicam às operações informais ou não declaradas das empresas de maior dimensão ou às pessoas singulares que auferem rendimentos elevados. No interesse tanto da geração de receitas como da equidade fiscal, este conjunto de actividades “informais” deve constituir o alvo principal das investigações e auditorias, utilizando todos os instrumentos legais disponíveis.

Efeitos Fiscais Diferenciais por Dimensão da Empresa

Qual é o efeito diferencial do sistema tributário nas pequenas, médias e grandes empresas? Byiers (2009) examinou esta questão utilizando dados de um inquérito às empresas realizado em 2006. Embora o inquérito tivesse envolvido uma amostra relativamente pequena e informação limitada sobre questões financeiras, a análise sugere que a carga fiscal efectiva varia consideravelmente de acordo com a dimensão da empresa, e não empresas que se encontram em sectores e locais semelhantes. Os resultados revelam uma relação em U invertido: as pequenas empresas tendem a suportar uma carga fiscal reduzida devido à evasão ou à isenção e as grandes empresas tendem a minimizar os impostos através de uma planificação e isenções fiscais sofisticadas previstas ao abrigo do Código dos Benefícios Fiscais. Pelo contrário, as médias empresas não conseguem escapar facilmente à rede fiscal, nem têm condições de pagar serviços profissionais para se envolverem numa planificação fiscal sofisticada. Estas constatações apenas constituem uma indicação crua das iniquidades, pois os diferenciais fiscais observados poderiam reflectir diferenças legítimas e sistemáticas na estrutura das empresas, tais como deduções devido aos custos de capital, despesas ligadas aos juros e prejuízos transportados entre grandes empresas e a política de isentar rendimentos muito pequenos do pagamento de imposto através do nível a que o limite foi estabelecido. Não obstante, os dados sugerem que o sistema tributário tende a constituir um maior obstáculo às operações das empresas quando estas atingem uma certa dimensão “visível”.

A Tabela 5-2 dá algum esclarecimento sobre o acesso aos benefícios fiscais por dimensão da empresa, utilizando dados do CPI referentes a 2006 e 2007. Dos 192 investimentos aprovados em 2007, mais de metade eram investimento directo totalmente estrangeiro (IDE), subindo para 79 por cento, incluindo consórcios com o capital social maioritariamente estrangeiro. Apenas 17 por cento eram empresas totalmente nacionais, em que 3 por cento eram consórcios com uma maioria nacional e 3 por cento capital social igual. O mesmo se repete em 2006.

Tabela 5-2

Investimentos do Código dos Benefícios Fiscais como Percentagem do Total de Investimentos Aprovados

Categoria	2006	2007
Total de investimentos aprovados	157	192
Apenas IDE	46%	51%
Consórcios	36%	33%
Acções maioritárias do IDE	31%	28%
Acções maioritárias nacionais	2%	3%
Capital social igual	3%	3%
Apenas nacional	18%	17%
Equidade < \$50.000	6%	5%
\$50,001 to \$100,000	2%	2%
\$100.001 to \$250.000	3%	4%
> \$250.000	8%	6%

FONTE: Cálculos baseados em dados fornecidos pelo CPI.

As empresas nacionais podem qualificar-se para a aprovação da CPI e para a obtenção de benefícios fiscais com um investimento de apenas \$5.000. Porém, apenas 10 projectos nacionais foram aprovados em 2007, com um capital social inferior a \$50.000 e apenas 13 com um capital social inferior a \$100.000. O facto de muito poucos pequenos investimentos de empresas nacionais se qualificarem para a obtenção de benefícios fiscais sugere que os custos de procedimentos ultrapassam os potenciais benefícios. Além disso, dados não confirmados obtidos nas entrevistas sugerem que mesmo com a aprovação do projecto, os benefícios fiscais estipulados nem sempre são obtidos devido às complicações dos procedimentos na fase de implementação.

A recente Avaliação do Clima de Investimento, efectuada pelo Banco Mundial, apresenta informação adicional sobre a relação existente entre a tributação e a dimensão da empresa com base num inquérito efectuado aos directores de empresas, cobrindo os principais sectores económicos e cidades, conforme resumido na Tabela 5-3 (Banco Mundial 2009).⁵⁷

⁵⁷ Os dados do inquérito do Banco Mundial aqui analisados são extraídos do Inquérito ao Clima de Investimento, realizado em 2007, no qual foram inquiridas cerca de 600 empresas da indústria transformadora e de serviços em Maputo, Matola (Maputo província), Beira e Nampula, estratificadas por localização e dimensão da empresa.

Tabela 5-3
Número de Empresas por Dimensão, Indústria e Cidade

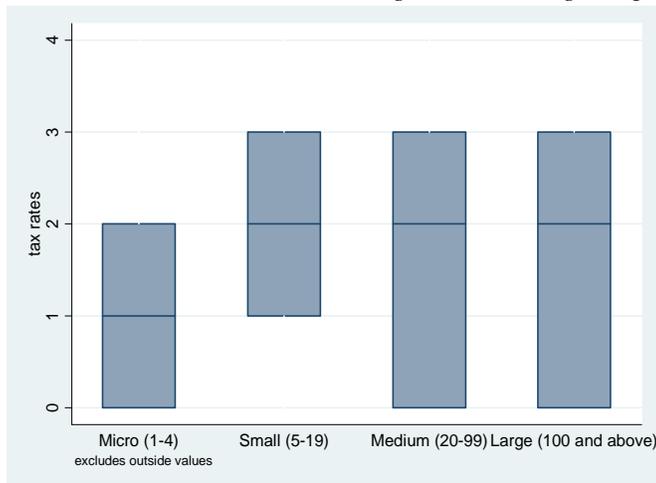
	Dimensão da Empresa				Total
	Micro (1-4)	Pequena (5-19)	Média (20-99)	Grande (100+)	
INDÚSTRIA					
Alimentar	7	37	42	10	96
Vestuário	5	41	8	3	57
Outras transformadoras	5	56	15	0	76
Retalho	86	74	26	6	192
Outros serviços	17	100	51	10	178
CIDADE					
Maputo	71	239	97	18	425
Matola	15	19	25	3	62
Beira	24	17	12	2	55
Nampula	9	33	8	6	56
Desconhecido	1	0	0	0	1
Total	120	308	142	29	599

FONTE: Cálculo dos autores usando o Banco Mundial (2009).

A Figura 5-4 mostra as respostas do inquérito sobre até que ponto as taxas fiscais constituem um obstáculo às actividades das empresas, numa escala de 0 (nenhum obstáculo) a 4 (grande obstáculo). Para as micro empresas, a resposta mediana é 1 (pequeno obstáculo), enquanto que as pequenas, médias e grandes empresas todas elas têm respostas medianas de 2 (obstáculo moderado). Também a amplitude das respostas está mais concentrada à volta da mediana relativa às micro e pequenas empresas do que das médias e grandes empresas. (A caixa sombreada representa cinquenta por cento das empresas situadas no meio, as que se encontram no 25º a 75º percentil). Este dado sugere que as micro empresas não são muito afectadas pelas taxas fiscais, mas à medida que as empresas aumentam de dimensão, as taxas fiscais tornam-se uma carga mais significativa. A maior variação entre as médias e grandes empresas pode indicar uma implementação inconsistente das leis fiscais. Não obstante, muito poucas empresas no inquérito consideraram as taxas fiscais como sendo um impedimento grave e 160 das 599 empresas entrevistadas não consideraram as taxas fiscais como constituindo qualquer obstáculo.

Figura 5-4

Taxas Fiscais como um Constrangimento ao Negócio por Dimensão da Empresa



Nota: Este gráfico apresenta a distribuição das respostas. A linha do meio é a resposta mediana e a caixa sombreada mostra a variação entre o 25º e o 75º percentil. Fonte: Cálculos dos autores utilizando dados do Banco Mundial (2009).

LEGENDA:

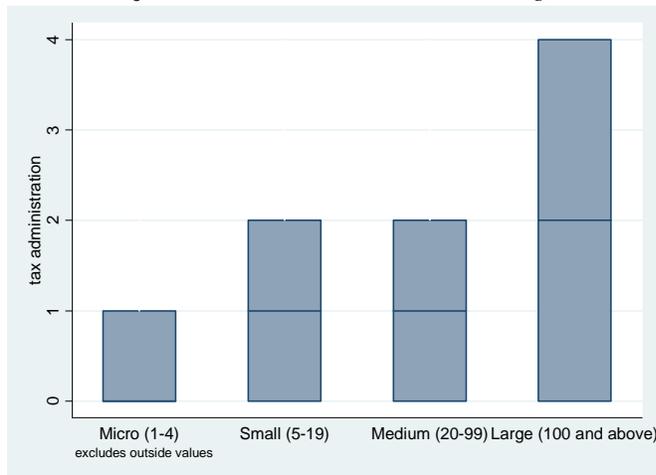
Tax rates	-	taxas fiscais
Excludes outside values	-	exclui valores externos
Small	-	pequenas
Medium	-	médias
Large	-	grandes

O número de pontuações ‘obstáculo zero’ sobe para 276 em relação à administração tributária, o que sugere (surpreendentemente) que as questões de natureza administrativa são consideradas como obstáculo com menor frequência do que as taxas fiscais. Aqui também as respostas diferem por dimensão da empresa, tal como se indica na Figura 5-5. No caso das micro empresas, a pontuação mediana foi zero (nenhum obstáculo), enquanto que para as grandes empresas, a mediana foi 2 (obstáculo moderado). Tal pode dever-se a uma maior concentração da AT nas grandes empresas como forma de garantir maiores receitas, associado ao facto de que muitas micro empresas estão fora da rede fiscal devido à evasão ou à isenção.

Por último, a Figura 5-6 mostra as respostas dos directores de empresas quando lhes foi solicitado que estimassem a percentagem de vendas declaradas para efeitos de pagamento de imposto pelas empresas semelhantes às suas. Esta questão é representativa da magnitude da evasão fiscal. Os resultados indicam que as grandes empresas são, em média, consideradas como as que declaram uma percentagem muito elevada de vendas para efeitos tributários, sendo que as pequenas empresas declaram a percentagem mais baixa.

Figura 5-5

Administração Tributária como um Constrangimento ao Negócio, por Dimensão da Empresa

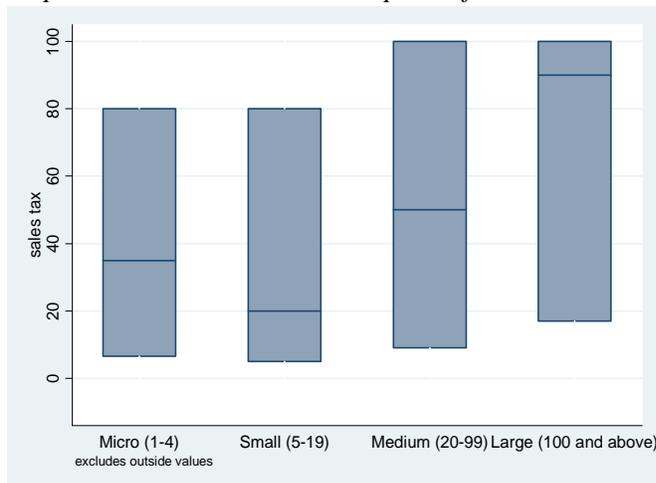


Nota: Este gráfico apresenta a distribuição das respostas. A linha do meio é a resposta mediana e a caixa sombreada mostra a variação entre o 25º e o 75º percentil. Para as micro empresas, a pontuação mediana coincide com a base da caixa sombreada.

Fonte: Cálculos dos autores utilizando dados do Banco Mundial (2009).

Figura 5-6

Resposta às Vendas Declaradas para Efeitos Tributários, por Dimensão da Empresa



Nota: Este gráfico apresenta a distribuição das respostas da seguinte forma: a linha do meio é a resposta mediana e a caixa sombreada à volta são os 50 percentis do meio (entre o 25º e o 75º percentil).

Fonte: Cálculos dos autores utilizando dados do Banco Mundial (2009).

Para sublinhar um detalhe importante desta questão, a Tabela 5-4 apresenta a percentagem de inquiridos por dimensão da empresa que calculam que as empresas declaram zero ou 100 por cento das vendas. Entre as grandes empresas participantes no inquérito, 45 por cento estimou que uma empresa típica declara 100 por cento das vendas para efeitos tributários, em comparação com apenas 22 por cento para as pequenas empresas e 20 por cento para as micro empresas. Em todas as categorias, a percentagem de estimativa zero é muito pequena, sendo que a fracção mais

elevada (apenas 4,2 por cento) é proveniente das micro empresas. Embora altamente subjectivos, estes resultados sugerem que a evasão fiscal varia consideravelmente por dimensão da empresa, muito provavelmente devido à capacidade variada de as empresas evitarem, em diferentes escalas, a inspecção das autoridades tributárias. Os resultados também sustentam o argumento mencionado em muitas entrevistas de que o sistema tributário cria uma concorrência desleal para as empresas cumpridoras ao ponto de outras empresas fugirem ao pagamento dos impostos ou ocultarem as vendas.

Tabela 5-4

Percentagem de Empresas que Reportam 0% e 100% das Vendas Declaradas

Dimensão da Empresa	0% Declarado	100% Declarado	N
Micro (1-4)	4.2	20.0	120
Pequena (5-19)	3.2	22.1	308
Média (20-99)	2.8	32.4	142
Grande (igual ou superior a 100)	3.4	44.8	29
Total	3.3	25.2	599

Fonte: Cálculos dos autores utilizando dados do Banco Mundial (2009).

Os resultados do inquérito do Banco Mundial que indicam que os casos de não declaração correcta são mais frequentes entre as pequenas e micro empresas não invalidam a questão levantada anteriormente (vide Formalização) de que a AT não deve dedicar recursos consideráveis a perseguir os pequenos contribuintes. O argumento é que as receitas que provêm das actividades viradas para um grande número de pequenos pagamentos serão baixas relativamente aos custos de oportunidade de afectar o pessoal para outros fins. A informação sobre este ponto pode ser obtida no mais recente Censo Anual das Empresas, efectuado pelo INE a mais de 24.000 empresas (INE, 2009) que estão registadas de uma ou de outra forma. A Tabela 5-5 apresenta a distribuição do número de empresas e do volume de vendas por dimensão da empresa. As micro empresas constituem 82,4 por cento das empresas, que representam 36,2 por cento do agregado do volume de vendas. Pelo contrário, os 9,3 por cento das empresas do topo representam 50 por cento do volume de vendas e mais de metade do total de vendas são provenientes de 1,1 por cento das maiores empresas. Ao comparar as percentagens do volume de vendas com o número de empresas em cada categoria, é possível constatar que a média das grandes empresas nesta amostra gera mais de 50 vezes o volume de negócios do que a média das micro empresas contidas na lista do INE. Estes números implicam que as autoridades fiscais devem lidar com mais de 50 vezes o número de micro empresas para cobrir o mesmo volume de negócios que seria coberto, em média, por uma grande empresa.⁵⁸ Os dados parecem subestimar a percentagem das vendas das grandes empresas. Tal pode ser o caso se as empresas muito

⁵⁸ Pode ser feito um cálculo semelhante a partir do Censo de Empresas utilizando dados por sector, ao invés da dimensão das empresas. Este cálculo indica que o volume de negócios é, de longe, maior nos sectores de electricidade, água e gás. Os outros sectores com vendas relativamente elevadas por empresa são, por ordem descendente: transportes, armazenagem e comunicação; indústrias extractivas; construção; e indústria transformadora.

pequenas registadas no INE forem as que apresentam um maior volume de receitas, como é o caso dos provedores de serviços profissionais.

Tabela 5-5

Distribuição do Total do Volume de Negócios por Dimensão da Empresa

Trabalhadores	Percentagem de empresas	Percentagem do Volume de Negócios	Rácio: percentagem das vendas por percentagem de empresas
<5	82.4	36.2	0.4
5-9	8.3	14.1	1.7
10-29	6.0	12.8	2.1
30-49	1.2	5.6	4.7
50-99	1.0	5.7	5.6
>=100	1.1	25.5	24.1
Total	100.0	100.0	

FORTE: INE (2009) e cálculo dos autores.

Os problemas que surgem do reembolso do IVA e do imposto sobre os rendimentos também possuem um efeito diferencial por dimensão da empresa, pois as grandes empresas estão em muito melhores condições de lidar com o registo e a documentação. Também estão em melhores condições de fazer face aos custos do capital de exploração resultantes dos longos atrasos na obtenção do reembolso, em virtude de possuírem uma posição financeira mais sólida e melhor acesso ao crédito. Os problemas ligados ao reembolso do IVA são particularmente prejudiciais às pequenas empresas que podem pretender os mercados de exportação. As exportações estão isentas do IVA ao abrigo do respectivo código como forma de garantir que os produtos moçambicanos não suportem a carga fiscal dos impostos indirectos do país de origem ao competirem nos mercados externos. Se as pequenas empresas forem efectivamente impedidas de obter o reembolso do IVA devido a procedimentos complexos e aos longos atrasos, então estão, em grande medida, bloqueadas de penetrar nos mercados de exportação. Para mais detalhes, vide Bolnick (2007).

Impostos e Ligações Empresariais

Tal como foi acima indicado, uma das prioridades do PARPA é fortalecer as ligações dentro da economia nacional. Na realidade, o sistema tributário desencoraja a realização deste objectivo de várias formas não intencionais. Os direitos de importação exercem uma influência óbvia nas decisões de utilizar factores de produção importados versus nacionais e, deste modo, o estabelecimento de ligações dentro da economia. De forma particular, a diminuição completa dos direitos e impostos que incidem sobre os bens de equipamento importados e outros factores de produção para certos tipos de investimento ao abrigo do Código dos Benefícios Fiscais cria um incentivo que favorece a aquisição de factores de produção importados. Um exemplo é a aquisição de mobiliário importado versus produzido localmente por uma nova estância turística.

De uma forma menos óbvia, o IVA e o imposto sobre os rendimentos também afectam o desenvolvimento de ligações empresariais. Olhando primeiro para o IVA, a mesma característica que encoraja a formalização – nomeadamente a necessidade de os fornecedores registarem as suas empresas para poderem emitir um recibo do IVA – contribui para impedir o estabelecimento de ligações entre as empresas formais e os pequenos fornecedores que não estão registados no IVA e têm razões para manter esta situação (vide Formalização). Numa economia com um grande sector informal, as pequenas empresas podem decidir não registar-se se adquirirem os seus próprios bens e serviços de empresas não registadas e porque enfrentariam custos significativamente mais elevados para lidar com os vendedores registados. A complexidade do processo de reembolso do IVA constitui um outro factor que impede o desenvolvimento de ligações. Isto ocorre nos casos em que um pequeno fornecedor nacional teria o direito de pedir o reembolso do IVA pago nos factores de produção relativamente aos bens ou serviços que são vendidos a clientes potencialmente importantes que operam nas ZFI, como a Mozal. Sem reembolsos em tempo útil, os pequenos fornecedores podem ver-se incapazes de sustentar estas transacções, mesmo que elas constituíssem uma oportunidade de negócio muito favorável.

O imposto sobre os rendimentos, também cria barreiras não intencionais ao desenvolvimento de ligações ente as grandes e as pequenas empresas. Ao abrigo da legislação do imposto sobre os rendimentos, “as despesas não devidamente documentadas” não se qualificam a deduções e estão sujeitas a um imposto de 35 por cento. Esta disposição pode ser invocada pelos funcionários das entidades tributárias sempre que uma empresa registada tenha adquirido bens ou serviços de um pequeno fornecedor que não emitiu um recibo de acordo com os requisitos legais com todo o detalhe, nomeadamente o nome escrito correctamente e abreviaturas que estejam em conformidade com os registos fiscais. Teoricamente, esta disposição cria incentivos para a formalização por parte dos pequenos fornecedores, mas na prática levanta sérios problemas semelhantes aos indicados em relação ao IVA. Alguns exemplos constatados durante as entrevistas para este estudo são os de grandes processadores de alimentos que adquirem produtos de um grande número de agricultores do sector familiar em esquemas de fomento; estâncias turísticas em locais remotos que adquirem produtos alimentares ou de artesanato de famílias locais; e dois casos de médias empresas (uma da indústria transformadora e a outra de prestação de serviços) que são impedidas de adquirir serviços de transporte fornecidos por parceiros de pequenas empresas.

Ao abrigo da legislação do imposto sobre os rendimentos, as grandes empresas podem evitar não ser autorizadas a deduzir e a multa referente a casos de despesas indevidamente documentadas através da retenção de 20 por cento na fonte sobre os pagamentos aos fornecedores que não podem emitir recibos formais e correctos. Mesmo com esta medida, o sistema tributário ainda impede a criação de ligações porque a retenção de 20 por cento sobre o valor bruto cria uma carga onerosa aos pequenos fornecedores. Se por exemplo o pequeno fornecedor funcionar numa margem bruta de 20 por cento, então o imposto com retenção na fonte iria absorver 100 por cento dos rendimentos – de uma empresa que deveria pagar uma taxa fiscal efectiva muito baixa, ou que até não devia pagar qualquer imposto se o rendimento líquido se situar abaixo do limite do imposto. Teoricamente, o pagamento imediato do reembolso do imposto sobre os rendimentos poderia mitigar o problema, mas como foi analisado anteriormente, a AT mostra-se muito ineficiente no pagamento destes pedidos de reembolso e, em qualquer dos casos, as pequenas empresas estão menos capazes de cumprir e de lidar com os formulários /modelos e

procedimentos exigidos. Claro que o pequeno fornecedor poderia aumentar o preço da sua factura em 25 por cento de modo a obter o pagamento por inteiro após a retenção de 20 por cento da transacção pelo cliente,⁵⁹ mas esta alternativa torna o pequeno fornecedor muito menos competitivo em termos de preços.

O novo ISPC deverá dar passos significativos para mitigar os impedimentos de carácter fiscal ao desenvolvimento das ligações empresariais. Mas é pouco provável que se consiga ultrapassar os problemas na totalidade, dadas as dificuldades de ordem prática de registar todo o agricultor do sector familiar, o comerciante local e o produtor de artesanato – muitos dos quais são analfabetos e muitas vezes nem sequer possuem um bilhete de identidade. Também como se notou anteriormente, ainda está por ver o impacto real do ISPC.

Resumindo, estas características do sistema tributário não contribuem para a realização dos objectivos definidos no PARPA de aumentar a integração da economia nacional e promover o desenvolvimento das PME. O problema fundamental é a dificuldade de conceber um sistema tributário adequado para toda a gama de actores económicos em Moçambique. Não obstante, a análise anterior aponta para várias medidas que podem reduzir a separação. Além da implementação efectiva do ISPC, estas medidas incluem a simplificação do pagamento dos reembolsos (com uma gestão dos efeitos na receita baseada no risco), a redução da taxa do imposto com retenção na fonte, irão permitir que as empresas deduzam as despesas legítimas, mesmo que haja pequenos erros e sem consequências nos recibos ou facturas e reduzir o incentivo ao abrigo do CBF pela utilização de factores de produção importados ao invés de produtos nacionais.

JUSTIÇA E EQUIDADE

A secção relativa às Empresas analisou os efeitos do sistema tributário na equidade e justiça para as empresas, em particular no que diz respeito às variações no cumprimento da legislação fiscal. O enfoque desta secção incide na equidade nos agregados familiares através dos efeitos aplicados aos impostos sobre os rendimentos e os preços, assim como nos diferenciais que resultam na evasão fiscal e corrupção.

Imposto sobre os Rendimentos

Como se assinalou anteriormente, o IRPS possui uma estrutura progressiva. Os rendimentos anuais inferiores a 36 vezes o salário mínimo mensal estão isentos de impostos⁶⁰ e as taxas fiscais mínimas acima desse limite variam de 10 a 32 por cento (Tabela 5-6). Esta estrutura está em conformidade com o princípio da equidade vertical por eliminar o imposto nos agregados familiares muito pobres e sujeitando as famílias com rendimentos mais elevados a taxas fiscais mínimas e efectivas mais elevadas. Em termos gerais, o código do IRPS também obedece ao

⁵⁹ Para comprovar isto, suponhamos que o fornecedor procure obter um pagamento de \$100. Este valor pode ser obtido facturando \$125, em que 20 por cento do valor bruto (neste caso \$25) serão retidos na fonte como imposto.

⁶⁰ Existem nove salários mínimos por sector, nomeadamente para a agricultura, as pescas, as minas, a indústria transformadora, a electricidade, a construção, as actividades não financeiras, as actividades financeiras e serviço público: <http://allafrica.com/stories/200904280769.html> .

princípio de equidade horizontal, pois o imposto aplica-se a quase todas as fontes de rendimentos pessoais,⁶¹ que são ajustados em função do estado civil e das deduções para os dependentes.

Tabela 5-6
Taxas do IRPS

Rendimento Anual Tributável (MT)		Taxa (%)	Deduzido (MT)
Até 42000	(US\$1.570)	10	0
De 42.001 até 168.000	(US\$1.570-6.279)	15	2.100
De 168.001 até 504.000	(US\$6.279-18.839)	20	10.500
De 504.001 até 1.512.000	(US\$18.839-56.519)	25	35.700
Acima de 1.512.000	(US\$56.519)	32	141.540

FONTE: Lei do IRPS 33/2007.

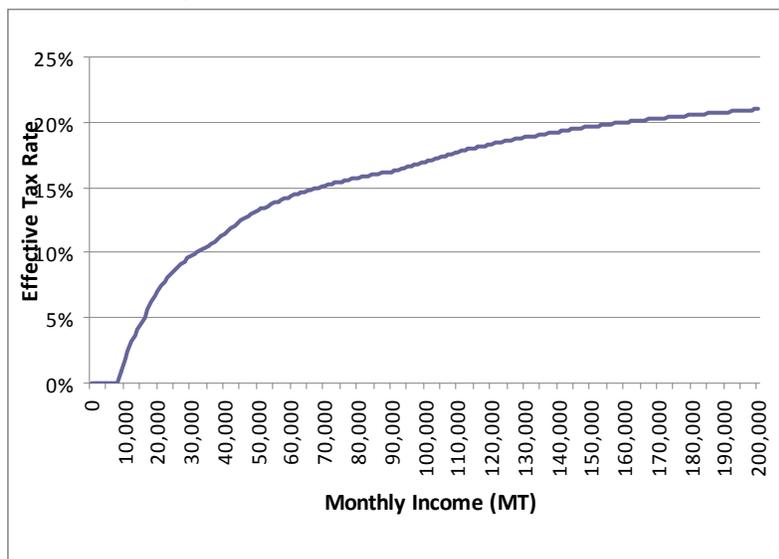
Para ilustrar a progressividade do IRPS, a Figura 5-7 apresenta a taxa fiscal efectiva em 2009 a diferentes níveis de rendimento mensal no caso de um casal, não incluindo outros dependentes ou deduções para efeitos de simplicidade. A estrutura fiscal resulta numa taxa fiscal efectiva que aumenta gradualmente de zero por cento no limite da isenção de MT 8.235 por mês (\$308), passando para 8,1 por cento para um rendimento mensal de MT23.000 (\$860), 13,2 por cento para um rendimento mensal de MT50.000 (\$1.869), 17,0 por cento para um rendimento de MT 100.000 (\$3.738) e por aí adiante até 32 por cento como limite assintótico. Seriam necessários dados detalhados sobre a distribuição dos rendimentos em 2009 para determinar a percentagem da população sujeita a cada taxa fiscal, mas está suficientemente claro que a taxa fiscal efectiva é muito baixa para a maioria dos agregados familiares e que muito poucos estão sujeitos a uma taxa fiscal efectiva acima dos 20 por cento.

Embora a estrutura estatutária do imposto sobre os rendimentos de pessoas singulares seja devidamente progressiva, muitos entrevistados sugeriram que existem grandes problemas de equidade horizontal devido à evasão fiscal generalizada. Embora os trabalhadores do sector formal facilmente evitem pagar o IRPS que incide sobre os rendimentos de trabalho devido à retenção pelos empregadores é fácil para os que não pagam declarar um rendimento inferior dos serviços profissionais, aluguer de imóveis e actividades empresariais que não tenham uma contabilidade moderna. Torna-se difícil e oneroso para a AT nestes casos avaliar directamente os rendimentos declarados por defeito. Porém, para as pessoas com rendimentos elevados não declarados, os benefícios de uma aplicação da lei mais rigorosa – em termos de receitas e de equidade – ultrapassa, de longe, os custos administrativos. A AT tem a autoridade de usar dados de terceiras partes para determinar se houve uma declaração de rendimentos por defeito grosseira e usar “métodos indirectos” para avaliar o imposto nos casos onde haja evidências claras de declarações incorrectas. Aliados a medidas mais duras, os esforços levados a cabo pela AT no sentido de facultar ao público uma melhor informação sobre as responsabilidades e obrigações

⁶¹ O IRPS define cinco categorias: rendimento do emprego (rendimento “dependente”); rendimento profissional e empresarial; rendimento do capital; rendimento predial e outros rendimentos. Cada categoria abrange vários tipos de rendimentos.

fiscais e de inculcar o sentido de orgulho pela contribuição para o desenvolvimento nacional podem também possuir um efeito positivo na melhoria do cumprimento e na redução das iniquidades resultantes da evasão fiscal.

Figura 5-7
Taxas Fiscais Aplicadas



FONTE: Cálculos dos autores baseados na lei do IRPS 33/2007.

LEGENDA:

Effective Tax Rate - Taxa fiscal efectiva
Monthly Income - Rendimento mensal

Um outro aspecto ligado à equidade do imposto sobre os rendimentos de pessoas singulares implica problemas de carácter administrativo semelhantes aos analisados anteriormente em relação ao reembolso do IVA. Ao abrigo do IRPS, os contribuintes devem ser reembolsados pela AT quando o valor do imposto retido na fonte mais os pagamentos antecipados efectuados durante o ano a que o imposto se refere ultrapassam o valor final pagável no total reconciliado dos rendimentos no fim do ano do imposto. Na realidade, a AT trata da questão dos reembolsos de uma forma muito lenta e ineficiente, o que resulta em grandes atrasos no pagamento ou que nem sequer se efectue o pagamento. Este problema cria graves iniquidades e contribui para uma percepção de injustiça que prejudica os incentivos ao cumprimento da lei fiscal. Além de afectar mais pessoas e recursos para tratar dos pedidos de reembolso do imposto sobre os rendimentos, a AT poderia facilitar estes pagamentos através de duas medidas que são garantidas (por razões discutidas noutra secção do presente relatório): reduzir a taxa do imposto com retenção na fonte; e desenvolver uma gestão baseada no risco dos pedidos de reembolso com a resolução imediata dos casos que envolvem declarações de baixo risco, desde que sujeitos a uma auditoria selectiva. Uma outra medida que podia ser tomada em consideração, embora implique as suas próprias iniquidades de pequeno vulto, seria simplificar o sistema não autorizando o reembolso abaixo de um certo limite (como é feito no caso dos reembolsos do IVA). Esta medida iria provavelmente acarretar uma emenda à lei.

Impostos sobre o Consumo

Passando para os impostos sobre o consumo, os efeitos mais importantes em termos de equidade do sistema tributário envolvem o IVA, pois constitui a maior fonte de receitas para o governo. Existe uma opinião generalizada de que o IVA, sendo um imposto sobre o consumo de base ampla, é inerentemente regressivo. Este ponto de vista não é sustentado pelos dados referentes aos padrões de consumo dos agregados familiares.

A Tabela 5-7 apresenta uma decomposição dos padrões de despesa rurais e urbanos para os agregados familiares das zonas rurais e urbanas por quintil de rendimentos, com base em dados de 2002/03. No caso dos agregados familiares das zonas rurais, entre 52 e 61 por cento das despesas refere-se ao auto-consumo em todos os quintiles e por essa razão, não há incidência de imposto. Além disso, a incidência do IVA nos artigos importantes como é o caso dos produtos agrícolas, farinha de trigo, despesas de saúde e educação e petróleo de iluminação é reduzida ou quase nula. Deste modo, no que diz respeito aos dois quintiles rurais inferiores, apenas cerca de 12 por cento das despesas familiares estão potencialmente sujeitas ao IVA, aumentando para 23 por cento para o quintil rural superior. Isto implica uma carga máxima do IVA de cerca de 2 por cento dos rendimentos para os quintiles mais pobres. Mesmo este número é demasiado elevado na medida em que os agregados familiares mais pobres compram produtos sujeitos ao pagamento de impostos de pequenas empresas que se qualificam para a isenção do IVA. A Figura 5-8 converte os dados para um formato visual, indicando a percentagem das despesas potencialmente sujeitas ao IVA quer para os agregados familiares rurais, quer para os urbanos por quintil de rendimentos. O gráfico demonstra que a estrutura do IVA em Moçambique é progressiva, pois as percentagens mais elevadas de despesas estão sujeitas ao IVA para os agregados familiares nos quintiles superiores.

Uma análise semelhante aplica-se aos efeitos da equidade dos impostos comerciais nos bens de consumo. Embora os direitos de importação afectem os preços e a disponibilidade de muitos produtos básicos, a ligação é muito fraca para os agregados familiares das zonas rurais, os quais destinam uma grande parte das despesas ao auto-consumo ou à compra de bens produzidos localmente. O efeito dos impostos comerciais no bem-estar das famílias é mais forte nas zonas urbanas em que as compras no mercado dos bens importados são muito mais importantes.⁶²

Sonne-Schmidt (2009) faculta informação adicional sobre os efeitos de equidade dos impostos indirectos. Este estudo estima em relação aos bens seleccionados o efeito combinado dos direitos de importação, do IVA e dos impostos sobre consumos específicos nos agregados familiares que se situam em diferentes níveis de rendimentos, utilizando dados referentes às despesas familiares. Sonne-Schmidt constata que os direitos de importação aplicados à farinha e ao tomate são altamente regressivos, apesar da isenção do IVA, e que os impostos que incidem sobre o petróleo de iluminação, o açúcar e o tabaco possuem um impacto adverso considerável nos pobres devido à relativa importância destes artigos na sua cesta de produtos de consumo.⁶³ Pelo contrário, ele

⁶² Esta questão é analisada em pormenor no Capítulo 2 do Estudo Diagnóstico da Integração do Comércio para Moçambique, da Nathan Associates (2004).

⁶³ O açúcar está sujeito a direitos de importação de 7,5 por cento (colocando-o na categoria de bem intermédio), ao IVA e a uma sobretaxa do açúcar que varia entre 90 por cento e 100 por cento com o objectivo de proteger os produtores nacionais do açúcar.

constata que os impostos sobre o combustível automóvel, gás engarrafado, vinho e cerveja possuem um efeito progressivo devido à baixa percentagem de gastos com estes produtos por parte das famílias pobres.⁶⁴ São necessários mais estudos desta natureza para se facultar uma melhor informação sobre o impacto do sistema tributário na pobreza.

Tabela 5-7
Percentagem da Despesa Rural e Urbana por Quintil

Grupo de Produtos	Rural					Urbano				
	QI	QII	QIII	QIV	QV	QI	QII	QIII	QIV	QV
Alimentos: auto-consumo	46.0	52.1	52.8	54.0	47.4	11.7	16.6	16.2	12.4	4.6
Alimentos: comprados	15.8	15.2	14.9	13.2	15.5	39.1	36.3	35.2	31.9	24.3
Habituação e combustível: auto-consumo	11.4	8.3	6.8	6.8	4.8	7.1	4.3	3.5	1.7	0.5
Habituação e combustível: comprados	14.1	11.1	10.2	8.5	8.4	24.6	23.3	21.7	25.1	28.4
Bebidas	0.8	1.0	1.0	1.7	1.7	0.6	1.0	1.1	1.8	2.5
Vestuário	2.3	3.7	4.6	6.3	7.8	2.8	3.7	6.0	6.5	8.7
Mobiliário e decoração	6.1	5.1	5.4	5.5	7.3	6.6	6.7	7.5	9.7	14.6
Saúde	0.9	0.7	0.6	0.7	0.7	1.0	1.1	1.2	1.5	1.5
Transportes	1.0	1.3	1.8	1.7	3.8	2.7	3.1	3.1	4.0	6.1
Comunicações	0.0	0.0	0.0	0.1	0.1	0.1	0.3	0.5	0.8	2.0
Recreação e lazer	0.5	0.3	0.5	0.3	0.4	0.8	0.7	0.6	0.9	1.8
Educação	0.3	0.1	0.1	0.1	0.1	0.8	0.7	0.6	0.6	1.1
Restaurantes, hotéis	0.4	0.6	0.7	0.7	0.9	0.9	0.7	1.0	1.8	1.6
Outros bens e serviços	0.3	0.5	0.4	0.5	1.1	1.1	1.3	1.8	1.5	2.3
Total	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0

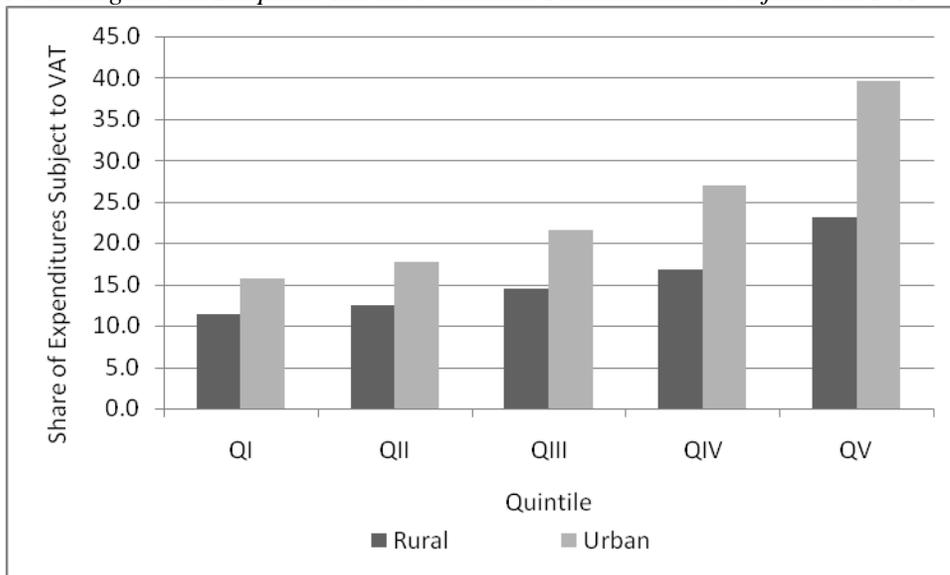
Nota: As decomposições dos quintiles calculados pelo MPF diferem dos reportados pelo INE porque os primeiros utilizam factores de deflação regionais para normalizar os níveis da despesa.

FONTE: Cálculos do MPF baseados nos dados do inquérito aos agregados familiares IAF 2002/03.

⁶⁴ Este aspecto está, em grande medida, em conformidade com a Análise do Imposto sobre o Combustível, Pobreza e Impacto Social, realizada em 2003 e que constatou que “o impacto agregado a curto prazo de um aumento do imposto sobre o combustível na pobreza é modesto” (Nicholson et al., 2003), embora houvesse algumas evidências qualitativas de bolsas de impacto mais a longo prazo nas “actividades vulneráveis”, tais como os transportes rurais e a comercialização, a moagem de cereais e a pesca.

Figura 5-8

Percentagem das Despesas Rurais e Urbanas Potencialmente Sujeitas ao IVA



PERCENTAGEM DE DESPESAS SUJEITAS AO IVA

FONTE: Cálculos dos autores baseados nos dados do inquérito aos agregados familiares IAF 2002/03.

6. Questões Prioritárias

Este capítulo identifica doze questões que surgem da análise contida nos capítulos anteriores como prioridades a médio prazo para o próximo período do PARPA e oferece recomendações para cada uma delas.⁶⁵ As prioridades incluem a meta de receitas geral, várias questões em matéria de política e processual e um conjunto de requisitos interligados destinados a modernizar a administração tributária e que, em muitos casos, se sobrepõem à agenda da reforma da AT.

METAS DE ARRECADAÇÃO DE RECEITAS A MÉDIO PRAZO

O objectivo estratégico contido no PARPA II relativamente à política fiscal é “introduzir reformas e aumentar a eficiência da administração tributária com o objectivo de aumentar gradualmente a mobilização de fundos nacionais como percentagem do PIB, visando reduzir a dependência externa” (parágrafo 489). Mais especificamente, o PARPA II definiu como meta um rácio da receita de 16,2 por cento do PIB para 2009. Olhando para o próximo período do PARPA, a definição de uma meta de receitas a médio prazo volta a constituir uma questão estratégica central da política fiscal. Esta é inerentemente uma decisão política, mas que deve ser informada por uma análise das condições económicas e das contrapartidas inerentes à aplicação de impostos. Nas entrevistas realizadas para este estudo, alguns funcionários do governo defenderam que o governo devia continuar a ter como objectivo um aumento da receita de 0,5 pontos percentuais do PIB por ano até à média da SADC, presentemente situada em 23 por cento (utilizando a mediana). Esta meta está em conformidade com as estimativas da potencial receita máxima dos dois estudos técnicos do FMI realizados em 2004 e 2006. Porém, outros funcionários manifestaram preocupações em relação aos efeitos económicos de pressionar o sector privado para se conseguir um tão grande aumento no rácio da receita.

Tal como foi analisado no Capítulo 4, a meta da SADC é bastante irrelevante para Moçambique devido às diferenças de carácter estrutural registadas nas economias dos estados membros. Os pontos de referência internacionais sugerem que uma meta a médio prazo entre os 18 e 19 por cento do PIB é o máximo que deve ser esperado. Esta meta seria exequível, tendo em vista as recentes reformas para alargar a base tributável, continuando os esforços no sentido de modernizar a administração tributária e a elasticidade subjacente do sistema tributário em resposta ao crescimento económico. E também se deve reconhecer que um rácio fiscal óptimo pode ser inferior ao potencial rácio máximo (que foi objecto de estudos do FMI). Tal como o crédito do governo reduz a disponibilidade de financiamento para o sector privado, o aumento do

⁶⁵ Este relatório não pretende facultar uma análise da agenda das reformas fiscais. De acordo com várias fontes, existem planos para uma revisão abrangente do sistema tributário em 2010 através da assistência técnica do FMI e do Banco Mundial.

rácio da receita também desvia os recursos das empresas e dos agregados familiares. O objectivo da política fiscal deve ser equilibrar as necessidades dos sectores público e privado no interesse do desenvolvimento nacional, da criação de postos de trabalho e do crescimento sustentável. O governo deve, pois, utilizar uma parte dos potenciais ganhos na capacidade de arrecadação de receitas para reduzir as taxas fiscais, ao invés de focalizar exclusivamente no aumento do rácio da receita.

A amplitude e o ‘timing’ dos ganhos na capacidade de arrecadação de receitas dependerão da implementação das reformas fiscais, do ritmo da recuperação económica global e do fluxo do novo investimento para Moçambique. Considerando os efeitos da economia global em crise, as últimas estimativas do FMI (de Maio de 2009) projectam que o rácio da receita não aumentará significativamente nos próximos cinco anos.

Recomendação. Alterar o objectivo estratégico da política fiscal no PARPA II nos seguintes termos: “introduzir reformas e aumentar a eficiência da administração tributária com o objectivo de aumentar gradualmente a receita interna como percentagem do PIB visando reduzir a dependência externa, ao mesmo tempo que se reduzem as taxas fiscais que afectam o desenvolvimento do sector privado.”

Recomendação. Considerar três opções para a meta de arrecadação de receitas a médio prazo, dependendo das decisões políticas e do equilíbrio entre um maior volume de receitas e taxas fiscais mais baixas:

- Se o objectivo central for aumentar a receita, uma meta ambiciosa para 2015 seria de aproximadamente 18,5 por cento do PIB. Esta opção dá continuidade à prática recente em que se define que a meta é um aumento da receita em cerca de 0,5 pontos percentuais do PIB ao ano.
- Se o objectivo for equilibrar os ganhos em termos de receitas com a isenção fiscal para o sector privado, uma meta plausível a médio prazo para 2015 seriam 17,5 por cento do PIB.⁶⁶
- Se o objectivo for utilizar as medidas de base ampla e as melhorias na arrecadação de receitas para reduzir as taxas fiscais, uma meta razoável seria estabilizar o rácio da receita em 16,5 por cento do PIB.

Recomendação. As metas de médio prazo constituem directivas valiosas, mas as metas referentes às receitas para cada ano orçamental devem ser definidas a partir de uma análise das condições económicas prevalentes e dos efeitos na receita das medidas simultâneas e recentes visando introduzir reformas na política fiscal e na administração tributária.

TAXAS FISCAIS

A questão dos cortes nos impostos constitui um tema comum das discussões de políticas com o sector privado, o qual considera a perspectiva de taxas fiscais mais baixas como sendo um

⁶⁶ Esta opção está em conformidade com o pressuposto referente às receitas utilizado pelo FMI na sua mais recente Análise da Sustentabilidade da Dívida para Moçambique. Vide FMI (2009b), p. 60

objectivo importante das medidas que visam alargar a base tributária e fortalecer a administração tributária. Como questão principal, o sector privado gostaria de ver uma redução das taxas referentes ao imposto sobre os rendimentos. Os dados empíricos sobre o efeito de uma taxa fiscal mais baixa são neste momento inconclusivos. O inquérito ICA do Banco Mundial, realizado em 2008, constatou que a maioria dos inquiridos não considerava as taxas fiscais como um problema importante ou grave. Os pontos de referência internacionais demonstram que o imposto sobre os rendimentos das empresas não é particularmente elevado. Pelo contrário, os estudos da taxa fiscal efectiva no investimento indicam que é muito elevada para os investidores que não usufruem de isenções fiscais especiais ao abrigo do código dos benefícios fiscais (embora seja muito competitivo para os que se qualificam). Em qualquer dos casos, a qualidade do ambiente de negócios é muito mais importante do que as taxas fiscais como factor determinante da maior parte das decisões sobre o investimento. Consequentemente, é pouco provável que os cortes moderados nos impostos originem uma vaga de investimento novo e uma taxa do imposto sobre os rendimentos mais baixa iria melhorar directamente os lucros líquidos da maior parte das empresas e providenciar um recurso importante para a expansão, inovação e criação de postos de trabalho. Além disso, para competir para o capital móvel, Moçambique não deve ficar demasiado atrás das tendências globais e regionais de aplicação de impostos mais baixos.

A análise contida no Capítulo 5 (Desenvolvimento do Sector Privado) sugere que dois cortes técnicos nos impostos são mais prioritários que as reduções gerais na taxa dos impostos: reduzir a taxa do imposto com retenção na fonte para facilitar o estabelecimento de ligações entre as grandes e pequenas empresas; e reduzir ou eliminar a dupla tributação no pagamento de dividendos aos accionistas individuais para baixar a taxa fiscal efectiva nos novos investimentos sujeitos ao regime tributário normal. Estas duas medidas estão direccionadas para a solução de problemas significativos para o sector privado a um custo de receitas relativamente baixo.

Porque o IVA constitui a principal fonte de receitas internas, o custo da redução desta taxa fiscal seria elevado. Além disso, o IVA (da maneira como está estruturado) incide essencialmente nos agregados familiares não pobres, não nas empresas.

Recomendação. Para evitar riscos na arrecadação de receitas, definir medidas para quaisquer cortes nos impostos com vista a aumentar a receita, ou graduar os cortes de modo a que os custos das receitas sejam cobertos por ganhos previstos resultantes de reformas anteriores.⁶⁷

Recomendação. Reduzir ou eliminar a dupla tributação dos dividendos pagos a accionistas individuais, tomando em consideração os efeitos nas receitas.

⁶⁷ Os pacotes de reformas fiscais são muitas vezes desenhados para que sejam neutros em termos de receitas e nesse caso, os ganhos resultantes das melhorias na arrecadação de receitas são totalmente passados para o sector privado sob a forma de cortes nos impostos. Um método comum de financiamento destes cortes é a eliminação ou a redução do âmbito dos incentivos fiscais ou de preferências fiscais especiais. Considerando, porém, que Moçambique adoptou recentemente um novo Código dos Benefícios Fiscais, é melhor evitar grandes mudanças a curto prazo no interesse da estabilidade e da previsibilidade do sistema tributário.

Recomendação. Reduzir a taxa do imposto com retenção na fonte para 10 por cento em todas as transacções actualmente sujeitas a uma taxa de 20 por cento, tomando em consideração os efeitos nas receitas.

Recomendação. Definir uma redução no imposto sobre os rendimentos de pessoas colectivas (IRPC) e no imposto sobre os rendimentos de pessoas singulares (IRPS) na medida em que as perspectivas em termos de arrecadação de receitas o permitirem de modo a melhorar os lucros e as perspectivas de crescimento das empresas.

ANÁLISE DA POLÍTICA FISCAL

Todas as decisões sobre a política fiscal devem ser informadas por uma análise quantitativa meticulosa dos efeitos da receita e pelo menos uma análise qualitativa dos impactos económicos. Tal inclui as decisões sobre as metas de receitas definidas para o programa do orçamento todos os anos. O Ministério das Finanças necessita, pois, de capacidades para efectuar uma análise séria da política fiscal. A abordagem normal seria criar uma Unidade da Política Fiscal (com diferentes nomes e mecanismos organizacionais), cujo quadro do pessoal seria constituído por um pequeno grupo de economistas e especialistas em administração tributária. O mandato desta Unidade poderia incluir: a produção de provisões de receitas para o ciclo do orçamento anual e projecções de receitas para o cenário fiscal de médio prazo; análise dos efeitos fiscais, económicos e de distribuição das questões ligadas à política fiscal em apreço; revisão e análise do actual sistema tributário para que possam ser apresentadas recomendações visando a melhoria da sua eficácia na geração de receitas e facilitar a criação de um ambiente de negócios mais favorável; e servir de ponto focal do governo para o diálogo com o público sobre questões inerentes à política fiscal, nomeadamente a disseminação de relatórios de dados e informes sobre as políticas. A Unidade da Política Fiscal deve trabalhar em estreita colaboração com o Gabinete de Planeamento e Estudos da AT, em que o enfoque desta última iria incidir na monitoria e avaliação do desempenho da receita, mantendo e desenvolvendo uma base de dados tributária e prestando apoio analítico à direcção da AT.

Recomendação. Criar uma Unidade da Política Fiscal (UPF) no Ministério das Finanças, possivelmente dentro do Gabinete de Estudos, e formar um grupo de especialistas para que efectue uma análise quantitativa e qualitativa das questões ligadas à política fiscal. A UPF teria a responsabilidade principal de efectuar a previsão das receitas, análise técnica das questões ligadas à política fiscal e diálogo com o público sobre estas questões.

INTEGRAÇÃO FUNCIONAL DAS OPERAÇÕES FISCAIS

A modernização da administração tributária é um trabalho contínuo. A AT conseguiu grandes melhorias na administração tributária, as quais surtiram efeitos altamente positivos na mobilização da receita. Porém, podem ser obtidos grandes ganhos adicionais em termos de eficiência e eficácia através da tomada de medidas adicionais com vista a modernizar a administração tributária, melhorar o cumprimento da legislação e reduzir a margem para a evasão fiscal e práticas não éticas. Estas reformas administrativas também contribuirão para facilitar o desenvolvimento do sector privado e para criar um ambiente de negócios mais favorável para as pequenas e médias empresas através da simplificação dos procedimentos, da redução dos custos

inerentes ao cumprimento da legislação fiscal e da redução das iniquidades flagrantes causadas por uma aplicação não uniforme e arbitrária das leis fiscais.

Um requisito importante – o primeiro de cinco requisitos a serem citados nesta secção – é a integração funcional das operações comuns entre os serviços aduaneiros e de impostos internos, incluindo (por ordem arbitrária de prioridades) a auditoria, a gestão do risco, a gestão da dívida e serviços ao cliente, assim como as funções de apoio tais como a gestão dos recursos humanos, e processos relativos a cada contribuinte que abarquem todas as transacções fiscais e aduaneiras. O objectivo da consolidação dos serviços é reduzir a duplicação de esforços dentro da AT, fortalecer sinergias em diferentes verbas fiscais e providenciar serviços sem falhas aos contribuintes. Tal como se analisou no capítulo 4, o progresso registado na integração funcional revelou-se limitado até à data. O plano estratégico da AT define a necessidade de realização de mais acções nesta direcção.

Recomendação. Formular e implementar planos específicos para a integração das funções operacionais básicas das alfândegas e dos departamentos de impostos da AT, com enfoque em primeiro lugar na auditoria, gestão do risco e gestão da dívida e nos serviços ao cliente.

Recomendação. Formular e implementar planos específicos para uma maior integração das operações de apoio na AT, nomeadamente sistemas de AT compatíveis, uma base de dados directora unificada para cada contribuinte e sistemas abrangentes para a gestão dos recursos humanos.

E-TRIBUTAÇÃO

O governo e a AT reconhecem a importância de introduzir tecnologias de informação modernas no sistema tributário (e-Tributação) e já iniciaram o processo de planificação e implementação destas reformas. Os principais pontos focais incluem a integração das contas da receita no sistema informatizado de gestão das finanças públicas do Estado (e-SISTAFE), na introdução das declarações electrónicas dos impostos e os pagamentos electrónicos através do sistema bancário, bem como a implementação de sistemas de janela única electrónica para facilitar o despacho aduaneiro nas fronteiras.

Comparativamente com os processos existentes, os sistemas baseados nas TI oferecem um enorme potencial para o aumento da receita através de uma maior eficiência das operações da AT, ao mesmo tempo que se reduzem os custos do cumprimento da legislação para o sector privado. As reformas devem ser cuidadosamente planeadas e sequenciadas, correctamente geridas, devidamente financiadas e coordenadas de forma eficaz com apoio técnico de modo a evitar potenciais falhas graves que possam impedir o curso das operações de arrecadação de receitas ou que possam emperrar em sistemas que não irão satisfazer as necessidades no futuro (como é o caso do sistema TIMS usado pelas Alfândegas). Também é extremamente importante que a AT use a e-Tributação como catalizador da redefinição fundamental dos processos básicos de negócio

e do fluxo do trabalho, ao invés de apenas informatizar os sistemas existentes. Por último, a transição para a e-Tributação pode carecer de mudanças legais ou reguladoras de apoio.⁶⁸

Recomendação. Avançar rapidamente com a introdução de sistemas de e-Tributação, mas com a devida atenção ao desenho, planificação, sequência e gestão do processo de mudanças. Para melhorar a eficiência e a eficácia das operações de arrecadação de receitas da AT, deverão ser incluídos na lista de prioridades os seguintes aspectos: e-declarações, e-pagamentos através dos bancos, janela única informatizada para as alfândegas, assim como a informatização dos sistemas para lidar com os contribuintes que não pagam ou que pagam tarde os seus impostos e sistemas para a gestão do risco.

Recomendação. Utilizar a introdução da e-Tributação como um factor catalizador para a redefinição fundamental dos processos de negócio e do fluxo de trabalho em cada uma das áreas abrangidas.

Recomendação. Proceder à revisão cuidada do ambiente legal e regulador de modo a garantir que todas as revisões necessárias tenham sido efectuadas para apoiar a e-Tributação, incluindo não apenas a legislação fiscal, mas também as leis relativas à informação e transacções electrónicas.

GESTÃO DO RISCO

Em conjunto com a integração das operações fiscais e aduaneiras e com a introdução dos sistemas de e-Tributação, existe igualmente uma grande margem para melhoria na eficiência da cobrança através da introdução de práticas modernas de gestão do risco – que reduzirão simultaneamente o peso do cumprimento e facilitarão as transacções fiscais para a maioria dos contribuintes. A ideia é utilizar registos de dados informatizados e sistemas estatísticos informatizados para rastrear os casos que representem um risco elevado em termos de receitas, permitindo que a AT focalize os seus recursos de uma forma mais produtiva nos casos em que os potenciais ganhos de receitas sejam maiores. Para os casos com um risco menor, a maior parte dos procedimentos fiscais e aduaneiros pode e deve ser tratada com rapidez e a custo mínimo, apoiando efectivamente uma aplicação mais alargada das aprovações automáticas através do “canal verde” e do tratamento de “cartão de ouro” para os contribuintes com registos excelentes de cumprimento da legislação — no interesse da eficiência nas cobranças. Comparativamente, os sistemas de gestão do risco existentes são rudimentares, subjectivos e muito ineficientes. Até os casos de baixo risco devem confrontar-se com a auditoria e com penalizações graves se forem detectadas infracções dignas de relevo, mas o nível de auditoria para este grupo devia ser baixo.

Recomendação. Assim que os sistemas de dados dos contribuintes estejam em condições de apoiar a análise do risco estatístico, procurar obter assistência técnica para o desenvolvimento de

⁶⁸ Vide, por exemplo, Nathan Associates (2008), ASEAN Single Window: The Intersection of Law & Technology, que contém uma discussão detalhada dos aspectos técnicos legais associados à introdução dos processos de Janela Única Informatizada. Esta questão inclui não apenas a publicação de legislação que guie as transacções electrónicas, mas também leis relativas à protecção e armazenagem de dados pessoais, autenticação transfronteiras das assinaturas electrónicas e transferência electrónica dos direitos sobre os bens.

sistemas informatizados de gestão do risco. Algumas das prioridades de uma gestão do risco moderna são o despacho aduaneiro, a selecção da auditoria, o pagamento do IVA e o reembolso do imposto sobre os rendimentos.

Recomendação. Alargar a aplicação do “canal verde” e do tratamento “cartão de ouro” para o despacho aduaneiro e autorizações com um nível de risco baixo em termos de receita, conforme identificado pelos sistemas de gestão do risco.

SIMPLIFICAÇÃO

Duas das oito “acções prioritárias” da política fiscal no PARPA II tratam da simplificação. Uma dessas acções preconizava a revisão e a avaliação dos regimes do imposto simplificado no âmbito do imposto sobre os rendimentos e do IVA, enquanto que a segunda preconizava a aprovação de legislação “que simplifique o relacionamento entre a administração tributária e os contribuintes, fazendo com que lhes seja mais fácil exercer os seus direitos e receber a protecção que lhes é garantida” (parágrafo 489). Estes objectivos foram realizados no papel, pelo menos através da adopção do código do ISPC 2009 para os pequenos contribuintes e da Lei Geral da Tributação 2006 – embora o processo de implementação das duas leis ainda esteja em curso. Além disso, a AT possui impressos/modelos simplificados para o pagamento de impostos e melhorou imenso as campanhas de informação pública. A Autoridade também está a investir fortemente na expansão da infra-estrutura física de modo a facilitar que os contribuintes que se encontram fora das grandes cidades possam cumprir as suas obrigações fiscais e procurar assistência.

Apesar deste progresso genuíno, a simplificação continua uma das grandes prioridades da agenda da reforma fiscal. As complexidades existentes na legislação fiscal, nos impressos/modelos de pagamento de impostos e nos procedimentos administrativos continuam a criar sérios problemas, especialmente para as pequenas e médias empresas com uma gestão financeira incipiente e com falta de acesso à assistência profissional. Os contribuintes que em resultado desta situação cometem erros inadvertidamente estão vulneráveis a reavaliações arbitrárias e a multas pesadas – um tema constante das entrevistas realizadas para este estudo. A documentação e os procedimentos de aprovação complicados também continuam a emperrar o processo de obtenção do reembolso do IVA, apesar das melhorias verificadas nos últimos anos. O processo de reembolso também funciona de maneira deficiente para o IRPC e o IRPS. Problemas semelhantes surgem das regras complexas e dos procedimentos complicados inerentes à obtenção de tratamento tarifário preferencial ao abrigo do protocolo comercial da SADC e da zona de comércio livre da SADC emergente. Estes problemas afectam tanto aos importadores como aos exportadores.

A introdução da e-Tributação e de sistemas modernos de gestão do risco deve simplificar o cumprimento da legislação fiscal e reduzir os problemas de pagamento a muitos contribuintes. Poderão ser analisadas medidas adicionais com vista a simplificar o sistema, tais como a eliminação das reconciliações no fim do ano ao abrigo do IRPS para os agregados familiares cuja única fonte de rendimento é o emprego no sector formal, mesmo que mais do que um membro da família esteja a trabalhar.

Recomendação. Garantir a implementação eficaz do imposto simplificado para os pequenos contribuintes (ISPC) e disposições de protecção aos contribuintes da Lei Geral da Tributação.

Recomendação. Procurar e aproveitar outras oportunidades para a simplificação dos modelos usados no pagamento de impostos e dos procedimentos fiscais, com particular atenção para o processo de reembolso do IVA e do imposto sobre os rendimentos, através da aplicação de tecnologias de informação e de procedimentos eficientes de gestão do risco. Poderá também ser necessária uma revisão do ambiente legal e regulador para apoiar as reformas na área da simplificação.

Recomendação. Simplificar os procedimentos de certificação das regras de origem (RDO) nas exportações destinadas aos outros estados da SADC. Por exemplo, os documentos das RDO devem estar disponíveis nas províncias, não apenas em Maputo. O governo deve também negociar com os parceiros da SADC no sentido de simplificar a certificação das regras de origem nas exportações para Moçambique para que os importadores deste país possam beneficiar das tarifas preferenciais.

SERVIÇOS AO CONTRIBUINTE

A AT tem registado avanços impressionantes na melhoria dos serviços prestados aos contribuintes através de programas inovadores de informação e educação públicas, de novos serviços tributários e de centros de atendimento, da expansão geográfica das instalações, de uma melhor delegação de autoridade para as repartições regionais (por exemplo na verificação da correcção dos documentos de reembolso do IVA antes da sua transmissão para Maputo), do desenvolvimento do website e da revitalização dos recursos humanos de modo a oferecer aos contribuintes mais apoio e um tratamento mais objectivo. Estas são medidas importantes em direcção à facilitação do cumprimento, ajudando os contribuintes a evitar erros que lhes saem caros e melhorando as atitudes dos contribuintes em relação à AT e às suas obrigações fiscais.

Mas o processo de melhoria dos serviços aos contribuintes está longe de estar concluído. Um aspecto central do problema é uma melhor disponibilização de informação, o que inclui não apenas uma cobertura contínua por parte dos órgãos de informação sobre os factos básicos relativos ao sistema tributário, mas também uma maior capacidade no seio da AT de dar respostas claras, consistentes e correctas às perguntas colocadas pelos contribuintes de todos os níveis de sofisticação acerca da legislação fiscal ou dos procedimentos. Muitas ambiguidades de natureza técnica existentes na legislação fiscal ainda não foram clarificadas através de regulamentos suplementares e vários especialistas em fiscalidade informaram à equipa de estudo que era muito difícil (ou até impossível) obter interpretações ou pareceres por escrito da AT.

Um outro problema persistente é a preocupação de há longa data do sector privado em relação às práticas imprevisíveis e punitivas dos funcionários da entidade tributária, especialmente ao reagirem a erros insignificantes ou a infracções involuntárias originadas pela falta de informação sobre detalhes da legislação fiscal. Este comportamento cria uma relação de adversário, incentivos para o recurso a práticas de corrupção e fontes de conflitos quando o apoio educativo por parte destes funcionários seria bem mais produtivo.

Recomendação. Desenvolver e disseminar planos específicos visando melhorar os serviços prestados aos contribuintes a médio prazo, aplicando tecnologia informática onde for possível para melhorar a eficiência. O plano deve incluir referências de implementação e metas em termos

de resultados. Deve abranger programas de informação ao público, assim como serviços directos aos contribuintes que solicitem assistência.

Recomendação. Manter um arquivo activo das perguntas mais frequentes com respostas autorizadas apresentadas numa linguagem que possa ser prontamente entendida pela maioria dos contribuintes. Nos casos em que seja necessário, elaborar e publicar regulamentos de apoio. Estes produtos informativos devem ser colocados à disposição dos contribuintes através da Internet, de quiosques informatizados fáceis de operar em centros de serviços a nível nacional e através de organizações não governamentais.

Recomendação. Expandir acções de formação em matéria de serviços ao contribuinte para todos os funcionários das entidades tributárias que lidam com o público, e não apenas os que foram especificamente afectos às funções de prestação de serviços aos contribuintes.

Recomendação. Efectuar inquéritos regulares sobre o conhecimento e a satisfação dos contribuintes em relação ao funcionamento da AT com o objectivo de facultar informação de gestão para a monitoria dos resultados das iniciativas ligadas aos serviços aos contribuintes.

CULTURA FISCAL

Muitos dos entrevistados para o estudo sublinharam a profunda fragilidade da “cultura fiscal” como principal obstáculo para a melhoria do cumprimento da legislação e para refrear a fraude e a evasão. Além da tendência inerente demonstrada pelas pessoas e empresas de favorecer o comportamento “de ir à boleia” se conseguirem escapar impunes, a cultura fiscal incipiente reflecte igualmente uma falta de entendimento generalizada de como os impostos contribuem para o desenvolvimento nacional. Também é influenciada pela complexidade do sistema tributário e pela cobertura geográfica limitada dos serviços de receitas, o que dificulta o pagamento de impostos em muitas regiões do país. Um outro aspecto que contribui ainda mais para a resistência popular de pagar impostos é a percepção de evasão fiscal evidente devido aos casos de suborno e de favoritismo político.

O fortalecimento da cultura fiscal requer uma combinação de factores com vista a reforçar os incentivos para o cumprimento voluntário da lei e para aumentar os custos (ou reduzir os benefícios) da fraude. As acções direccionadas para as questões prioritárias discutidas anteriormente irão mudar o peso das considerações a favor do cumprimento. Mas um esforço mais focalizado pode acelerar a transformação cultural. Tal pode ser feito de uma maneira mais eficaz através da aplicação de medidas com que o público se identifique e que sublinhem a importância do pagamento dos impostos, como é o caso das duas medidas apresentadas a seguir. É mais fácil falar destas abordagens do que implementá-las e elas necessitam de apoio político ao mais alto nível.

Recomendação. Punir os contribuintes que têm estado a fugir ao cumprimento das suas obrigações fiscais impunemente. A AT tem autoridade legal para perseguir e identificar os que não pagam impostos através de avaliações indirectas baseadas em sinais externos de riqueza e de dados de terceiras partes, tais como matrículas de automóveis. Onde for possível, e em conformidade com as leis sobre a privacidade fiscal, dar um exemplo de penalização ou de acusação destes casos.

Recomendação. Exigir que membros seniores do governo e membros da Assembleia da República submetam declarações de rendimentos e de riqueza a uma autoridade de auditoria independente e à AT.

FORMAÇÃO EM FISCALIDADE

Coloca-se uma enorme necessidade de expandir e de melhorar a formação dos quadros da AT e dos profissionais da área que atendem o sector privado em matéria de fiscalidade. A AT já se envolveu num programa ambicioso de fortalecimento da formação do seu pessoal, incluindo a criação em 2009 de um novo Instituto de Formação na Matola. O programa de formação deve ser desenvolvido com base numa avaliação minuciosa das necessidades de formação e de um plano claro de priorização e sequência das actividades de formação, tomando em consideração os benefícios para a colecta de receitas e os serviços ao cliente, assim como os requisitos em termos de habilidades para a implementação do programa de modernização (conforme analisado anteriormente). De uma perspectiva de receitas, a formação em habilidades de auditoria a um nível avançado para lidar com os grandes contribuintes reveste-se de particular importância.

O sector privado também revela uma grave escassez de profissionais de fiscalidade devidamente qualificados. É claro que as grandes empresas enfrentam poucos problemas nesta área. O novo ISPC deveria permitir que as empresas muito pequenas gerissem os seus assuntos fiscais sem o envolvimento de contabilistas ou de guarda-livros qualificados. Para muitas outras PME, em particular fora de Maputo, praticamente não existem serviços profissionais de apoio e assessoria na área fiscal, ou então os mesmos são demasiado caros. Em vastas regiões do país, é literalmente impossível que uma média empresa submeta contas devidamente certificadas para efeitos fiscais devido à inexistência de serviços de contabilidade. Esta situação aumenta os custos e os riscos de fazer negócio, pois as empresas sem contabilidade devidamente assinada são vulneráveis a multas muito pesadas. Este problema está relacionado com a qualidade da formação em matéria de fiscalidade e também com a quantidade.

Recomendação. Efectuar uma análise minuciosa das necessidades de formação para a AT. Nessa base, definir um plano de formação que tenha prioridades e metas a curto e médio prazos e que inclua cursos de educação formal, formação em exercício estruturada – e formação de formadores. É provável que as prioridades incluam auditoria avançada para lidar com os grandes contribuintes; serviços aos contribuintes; integridade na administração tributária; investigação interna; novos requisitos em termos de habilidades relativos à modernização dos sistemas e dos procedimentos.

Recomendação. Dedicar muito mais atenção e recursos à expansão e melhoria da qualidade da formação para os contabilistas, incluindo cursos especializados em contabilidade fiscal.

IMPLEMENTAÇÃO DA ITIE

Simultaneamente com a adopção em 2007 de um novo quadro legal para os investimentos nos sectores de mineração e petróleo e com a eliminação de negociações especiais sobre o tratamento fiscal a ser dado a futuros mega-projectos no Código dos Benefícios Fiscais de 2009, a candidatura formal apresentada pelo governo em Maio de 2009 para aderir à Iniciativa de Transparência das Indústrias Extractivas (ITIE) constitui um compromisso excepcional em relação à mobilização de receitas resultantes da exploração de recursos minerais e à transparência

fiscal. Resumindo, a ITIE é um mecanismo que exige, em primeiro lugar, que as empresas envolvidas na produção do petróleo, gás e minerais declarem os seus pagamentos de impostos e de direitos de exploração de minas a um governo participante; em segundo lugar, que o governo declare que recebeu estes pagamentos; e em terceiro lugar, que estes pagamentos estejam sujeitos a uma verificação independente.

A candidatura formal constitui um passo num processo de validação de vários anos para o cumprimento cabal dos preceitos da ITIE (vide <http://eitransparency.org>). Garantir o acompanhamento ao longo dos próximos anos constitui uma das questões mais importantes ligadas às receitas a médio prazo. Como um objectivo, também tem a vantagem de estar bem definida e ser fácil de monitorizar.

Recomendação. Aderir ao plano estabelecido de cumprimento cabal do preceituado na ITIE.

COORDENAÇÃO DOS DOADORES

A maior parte das reformas prioritárias acima indicadas requer apoio financeiro e técnico de parceiros internacionais. Vários doadores estão agora a canalizar apoio financeiro através de um Fundo Comum que é controlado pela AT, mas periodicamente monitorizado por um Grupo de Controlo de Qualidade, constituído por peritos internacionais em questões de fiscalidade e aduaneiras que têm estado a trabalhar com especialistas do FMI e do Tesouro dos Estados Unidos. O Fundo Comum simplifica as relações existentes entre a AT e os doadores através da definição de um único conjunto de procedimentos e de mecanismos de controlo. Também contribui para fortalecer as capacidades de planificação e gestão das reformas da AT. Um outro mecanismo de coordenação existente é o Grupo Técnico Tributário, o qual reúne os doadores para a troca de informações e a discussão de preocupações comuns relativas às reformas fiscais e aduaneiras. Porém, este grupo não tem sido activo nos últimos tempos.

Ao que parece, outros doadores prestarão assistência à AT através de canais fora do quadro do Fundo Comum. É importante que estes doadores desenvolvam e prestem assistência de uma forma que minimize o peso nos gestores de nível sénior da AT, os quais terão que lidar com uma multiplicidade de procedimentos e requisitos dos doadores.

Recomendação. Revitalizar o Grupo Técnico Tributário como mecanismo principal de coordenação do apoio dos doadores sobre questões fiscais e aduaneiras, procurando garantir a articulação entre as actividades do Fundo Comum e de outros programas de apoio. Na medida do possível, os doadores que optem por funcionar fora do Fundo Comum devem procurar desenvolver mecanismos com vista a minimizar o peso administrativo que recai sobre a AT.

Referências

- Arndt, C., F. Tarp and S. Jones, eds. 2009. *Taxation in a Low-Income Economy: The Case of Mozambique*. New York. Routledge.
- Autoridade Tributária de Moçambique (ATM). 2008. Relatório Anual da Autoridade Tributária de Moçambique–2007.
- _____. 2009. Relatório de Actividades Desenvolvidas em 2008 e Perspectivas de Acções para 2009.
- _____. 2009a. Plano Estratégico 2009-2010.
- _____. 2009b. Plano Tático 2009.
- Banco Mundial. 2009a. Mozambique Investment Climate Assessment (Draft Report).
- Banco Mundial e International Finance Corporation. 2008. *Doing Business*, 2009.
- Banco Mundial, International Finance Corporation, e PriceWaterhouseCoopers. 2008. *Paying Taxes 2009: The Global Picture*.
- Bolnick, B. 2004. The Effectiveness and Economic Impact of Tax Incentives in the SADC Region. Preparado pela Nathan Associates para a USAID ao abrigo do Projecto SADC-TIFI.
- _____. 2004a. Tax Reform and the Business Environment in Mozambique: A Review of Private-Sector Concerns. Preparado pela Nathan Associates para a Assistência Técnica da USAID/Moçambique à CTA e ao Projecto MIC.
- _____. 2007. The Economic Costs of VAT Refund Delays in Mozambique. Preparado pelo Projecto de Comércio e Investimento da USAID/Moçambique para a Nathan Associates, Inc.
- _____. 2009. Is the Flat Tax Right for Mozambique? Preparado pelo Projecto de Comércio e Investimento da USAID/Moçambique para a Nathan Associates, Inc.
- _____. 2009a. The Motivation for Investments in Mozambique: The Role of Fiscal Incentives. Preparado pelo Projecto de Comércio e Investimento da USAID/Moçambique para a Nathan Associates, Inc.
- Byiers, B. 2009. Enterprise Survey Evidence. In Arndt, Tarp e Jones.

- Collecting Taxes Database. USAID/EGAT Fiscal Reform and Economic Governance Project.
www.fiscalreform.net
- Confederação das Associações Económicas de Moçambique (CTA). 2006. Oportunidades de um Mercado Global: 9ª Conferência Annual do Sector Privado. Maputo.
- Centro de Promoção de Investimentos (CPI). 2009. Código dos Benefícios Fiscais, Lei 4/2009 de 12 de Janeiro.
- Deloitte e ACIS. 2008. *General Overview of the Tax System in Mozambique*, 1ª Edição.
- _____. 2008a. *Legal Framework for Taxation in Mozambique: Value Added Tax Manual*, 1ª Edição.
- _____. 2009. *Legal Framework for Taxation in Mozambique: Manual on Corporate Income Tax*.
- _____. 2009. *Legal Framework for Taxation in Mozambique: Manual on Individual Income Tax*.
- Ebrill, L., Keen, M., et al. 2002. The Allure of the Value-Added Tax. *Finance and Development*, Vol. 39, No.2. Washington DC: International Monetary Fund.
- . 2007. *Estratégia para o Desenvolvimento das Pequenas e Médias Empresas em Moçambique*, Aprovada pela 22ª Sessão Ordinária do Conselho de Ministros em 21 de Agosto.
- Foreign Investment Advisory Service. 2006. *Study on the Impact of Taxes, Customs, Licenses and Other Fees on the Investment Climate*.
- Frei, A. Várias datas. *The Mozambican Investor*. Maputo: MozLegal.
- Hassan, S. 2009. Taxation and the Cost of Capital in Mozambique. Capítulo 14 em Arndt, Tarp e Jones.
- Instituto Nacional de Estatística (INE). 2004. CEMPRE: Censo das Empresas, Revisto 2004.
- _____. 2006. *O Sector Informal em Moçambique: Resultados do Primeiro Inquérito Nacional (INFOR-2004)*. Direcção de Estatísticas Sectoriais e de Empresas.
- . 2009. *Inquérito Anual às Empresas – 2006: Principais Resultados*. Apresentação ao Grupo Técnico do Sector Privado, 8 de Julho. Maputo, Moçambique.
- International Monetary Fund. 2005. *Republic of Mozambique: Article IV Consultation Second Review*. IMF Country Report No.05/318.
- _____. 2005a. *Tax and Customs Reforms in Mozambique: an Overview*. In *Republic of Mozambique: Selected Issues and Statistical Appendix*. IMF Country Report No.05/311.
- . 2006. *Republic of Mozambique: Fourth Review Under the Three-Year Arrangement Under the Poverty Reduction and Growth Facility*. IMF Country Report No. 06/254.

- _____. 2007. Republic of Mozambique: Poverty Reduction Strategy Paper. IMF Country Report No. 07/37.
- _____. 2007. Republic of Mozambique: Fifth Review Under the Three-Year Arrangement Under the Poverty Reduction and Growth Facility. IMF Country Report No.07/262.
- _____. 2007a. Republic of Mozambique: Selected Issues. IMF Country Report No.07/258.
- _____. 2008. Republic of Mozambique: Second Review Under the Policy Support Instrument. IMF Country Report No.08/220.
- _____. 2008a. Republic of Mozambique: First Review Under the Policy Support Instrument. IMF Country Report No. 08/15.
- _____. 2008b. Republic of Mozambique: Report on Observance of Standards and Codes—Fiscal Transparency Module. IMF Country Report No.08/152.
- _____. 2009. Republic of Mozambique: Poverty Reduction Strategy Paper Annual Progress Report. IMF Country Report No. 09/117.
- _____. 2009a. Republic of Mozambique: Third Review under the Policy Support Instrument. IMF Country Report No.09/49.
- _____. 2009b. Staff Report for the 2009 Article IV Consultation, Fourth Review Under the Policy Support Instrument. EBS/09/98. June 19 2009.
- _____. 2009c. Moçambique: Acompanhamento do Processo de Consolidação da Autoridade Tributária de Moçambique, de A. Lembruber, A. Teixeira e J. Rachid. (Apenas para uso oficial.)
- Jones, E.S., Arndt, C. 2007. Aid, Revenue and Fiscal Space: Considerations for Least Developed Countries with Application to Mozambique. Paper for the 2007 Nordic Conference in Development Economics, June 18-19, Copenhagen, Denmark.
- Jones, E.S. 2009. Comparative Perspective. In Arndt, Tarp and Jones.
- Kaufmann, D., Kraay, A., Mastruzzi, M. 2009. Governance Matters VIII: Aggregate and Individual Governance Indicators 1996-2008. World Bank Policy Research Working Paper No.4978. World Bank.
- Keene, M. 2008. VAT Tariffs and Withholding: Border Taxes and Informality in Developing Countries. *Journal of Public Economics*, Vol. 92, Issues 10-11.
- Klemm, A. 2009. Causes, Benefits and Risks of Business Tax Incentives. IMF Staff Working Paper WP/09/21.
- Nathan Associates Inc. 2004. Removing Obstacles to Economic Growth in Mozambique: A Diagnostic Trade Integration Study. Volume 2, Main Report.

- Nicholson, K., O’Laughlin, B., Francisco, A., Nhate, V. 2003. Fuel Tax in Mozambique: Poverty and Social Impact Analysis. UK Department for International Development.
- Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento. 2007. Relatório do Desenvolvimento Humano 2007/2008.
- República de Moçambique. 2006. *Plano de Acção para a Redução da Pobreza Absoluta 2006-2009 (PARPA II)*.
- Sonne-Schmidt, C. 2009. Household Survey Evidence. In Arndt , Tarp e Jones.
- Tribunal Administrativo. 2008. Relatório e Parecer sobre a Conta Geral do Estado de 2007.
- USAID. 2004. Diagnostic Trade Integration Study. Removing Obstacle to Economic Growth in Mozambique.
- Varsano, R., et al. 2006. Post-Reform Evaluation of the Tax System. IMF Fiscal Affairs Department.
- Zee, H., J. Stotsky and E. Ley. 2002. Tax Incentives for Business Investment: A Primer for Policy Makers in Developing Countries. *World Development* 30:9. 1497-1516.