

**A REFORMA DA TRIBUTAÇÃO
DAS
PEQUENAS ACTIVIDADES EMPRESARIAIS
EM MOÇAMBIQUE**

(com especial incidência no “*sector informal*”)

Índice

INTRODUÇÃO E OBJECTIVOS DO ESTUDO	3
1. A TRIBUTAÇÃO DAS PEQUENAS ACTIVIDADES DE NATUREZA EMPRESARIAL	4
1.1. RAZÕES PARA A APLICAÇÃO DE REGIMES ALTERNATIVOS À “TRIBUTAÇÃO-REGRA”	4
1.2. MODALIDADES TÉCNICAS DOS REGIMES ALTERNATIVOS	5
1.3. EXPERIÊNCIA DE APLICAÇÃO DE REGIMES ALTERNATIVOS EM PAÍSES SELECIONADOS	7
2. SECTOR INFORMAL E TRIBUTAÇÃO DAS PEQUENAS ACTIVIDADES EMPRESARIAIS EM MOÇAMBIQUE	17
2.1. CARACTERIZAÇÃO E DIMENSÃO ASSUMIDA PELO SECTOR INFORMAL EM MOÇAMBIQUE	17
2.2. EVOLUÇÃO DA FILOSOFIA DE TRIBUTAÇÃO DO RENDIMENTO DAS PEQUENAS ACTIVIDADES EMPRESARIAIS	27
2.3. TRIBUTAÇÃO EM IVA DA ACTIVIDADE DOS PEQUENOS OPERADORES ECONÓMICOS (PESSOAS SINGULARES E COLECTIVAS)	31
2.4. O SUB-SISTEMA DE TRIBUTAÇÃO AUTÁRQUICA SOBRE AS PEQUENAS ACTIVIDADES EMPRESARIAS	33
2.5. AVALIAÇÃO DA SITUAÇÃO FISCAL ACTUAL	36
3. PROPOSTAS PARA A REFORMA DA TRIBUTAÇÃO DAS PEQUENAS ACTIVIDADES EMPRESARIAIS (SECTOR INFORMAL) EM MOÇAMBIQUE	40
3.1. OBJECTIVOS, PRINCÍPIOS ORIENTADORES E DEFINIÇÃO DE ESTRATÉGIAS	40
3.2. POTENCIALIDADES E RISCOS ASSOCIADOS AO MODELO DE TRIBUTAÇÃO ALTERNATIVA	43
3.3. PROPOSTAS DE REFORMA DA TRIBUTAÇÃO (SECTOR INFORMAL) – O SIM	47
CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES FINAIS	55
ANEXO – PROPOSTAS DE ALTERAÇÃO LEGISLATIVA	59
ANEXO 1 – PROJECTO DE DIPLOMA MINISTERIAL DE REGULAMENTAÇÃO DA OPERAÇÃO DE RECENSEAMENTO E ENQUADRAMENTO PARA EFEITOS DO SIM – SISTEMA DE IMPOSTO MÍNIMO	
ANEXO 2 – ELUCIDÁRIO DO SIM – SISTEMA DE IMPOSTO MÍNIMO	

Introdução e Objectivos do estudo

O presente estudo tem por objectivos essenciais a análise da possibilidade de introdução de um regime de tributação direccionado para as pequenas actividades empresariais desenvolvidas no âmbito do sector informal da economia moçambicana, e a sua articulação com o sistema de tributação actualmente vigente, bem como a apresentação de proposta preliminar dos ajustamentos legislativos que se revelariam, para tal, necessários.

Este documento encontra-se estruturado em três partes, a saber:

No Capítulo 1, dá-se nota sintética das razões que, em tese, devem presidir à consagração de regimes excepcionais e alternativos ao “sistema-regra” de tributação, identificam-se as modalidades técnicas que mais frequentemente tais regimes revestem, e faz-se o balanço dos resultados alcançados com a sua introdução em alguns países que, para o efeito, poderão ser considerados exemplificativos.

No Capítulo 2, por seu turno, procura-se efectuar o levantamento, tão completo quanto possível, da actual situação da tributação das pequenas actividades empresariais em Moçambique, bem como da sua evolução recente, analisando-se a sua adequação, respectivas potencialidades e limitações face ao objectivo da presente análise.

Após uma avaliação preliminar da situação em causa, apresenta-se no Capítulo 3 o “modelo de tributação alternativa” considerado mais ajustado à reforma da fiscalidade incidente sobre as actividades integrantes do sector informal. Nele são apontados os princípios orientadores e as estratégias a seguir na respectiva implementação, ao mesmo tempo que se destacam factores indutores de sucesso, ou que, ao invés, podem constituir constrangimentos e riscos a ponderar e prevenir.

Termina-se com Conclusões e resumo das Propostas julgadas mais pertinentes.

1. A tributação das pequenas actividades de natureza empresarial

1.1. Razões para a aplicação de regimes alternativos à “tributação-regra”

As dificuldades de cariz técnico-administrativo em lidar com um número muito elevado de contribuintes, pessoas singulares ou colectivas, de pequena dimensão, associadas igualmente a práticas extensas de evasão fiscal e a actividades exercidas à margem do sector formal da economia, levam a que um conjunto significativo de países em todo o mundo recorra a formas alternativas de determinação do rendimento tributável ou do imposto a pagar.

Coexistindo, portanto, com o “sistema-regra”, baseado fundamentalmente na contabilidade e nos elementos declarados, a utilização de tais métodos indirectos ou simplificados justifica-se não só por razões “pragmáticas” de receita fiscal, mas também por objectivos de equidade, de neutralidade e eficiência económica (obstando a concorrência desleal), e de menores custos de administração e cumprimento.

Além do mais, estes sistemas de tributação aligeirada e/ou expedita são especialmente atractivos em países onde a Administração fiscal é menos eficiente, quer porque também menos dotada de meios humanos e técnicos, quer porque a respectiva actuação se encontra objectivamente limitada por constrangimentos legais, sociais e culturais importantes, que conduzem a um baixo grau de cumprimento voluntário. Pelo que, usados de forma adequada e judiciosa, os mesmos podem contribuir de modo não negligenciável para o alargamento das bases de tributação, para o aumento do número de contribuintes efectivos, e para a redução da evasão e da proliferação da economia paralela. Potenciam, em síntese, um movimento de inclusão no sistema formal, dos pequenos operadores económicos, sem meios e sem capacidade organizativa para assegurar obrigações acessórias mais complexas.

Paralelamente, ao pretender-se que tais regimes sejam veículos de certeza e segurança desses agentes económicos informais na sua relação com a Administração Fiscal e autoridades públicas em geral (ministérios de tutela da respectiva actividade, municípios, polícia, etc.), os mesmos concretizam-se em formas de simplificação de todo o mecanismo de registo, apuramento e liquidação da dívida tributária, tornando minimamente exequível o controlo fiscal (ou outras avaliações de diferente natureza) que sobre eles poderá ser exercido.

Contudo, os regimes alternativos, ainda que incluídos com carácter de estabilidade no sistema normativo de tributação dos rendimentos das actividades empresariais, devem ser perspectivados como medidas corretoras e evolutivas de alguma “excepcionalidade”. O seu objectivo último deverá ser o de incentivar, *a prazo*, comportamentos declarativos e práticas contabilísticas e fiscais mais exigentes e verdadeiras, pressuposto indispensável à aplicação mais generalizada do “regime-regra”, o que é estratégia coerente com a finalidade mais geral de integração progressiva do sector informal nos canais institucionais e regulamentados da economia.

1.2. Modalidades técnicas dos regimes alternativos

Conhecem-se diferentes modalidades técnicas e formas de aplicação deste tipo de regimes de tributação, as quais se podem reconduzir à seguinte tipologia: *i)* fixação de um “lucro normal presumido”; *ii)* utilização de índices objectivos ou físicos de actividade; *iii)* aplicação de rácios e indicadores técnico-financeiros; *iv)* criação de um imposto/colecta mínima alternativa.

i) lucro normal presumido

Uma modalidade frequentemente usada enquanto método alternativo de estimação do rendimento empresarial é a fixação, de forma administrativa e, por vezes, com um elevado grau de discricionariedade, de um “lucro normal”, entendido como aquele que o contribuinte poderia ter obtido atendendo às condições normais do mercado. Habitualmente, tem em consideração as características da actividade desenvolvida e

a sua dimensão relativa, podendo apoiar-se em indicadores ou registos contabilísticos simplificados, como sejam os volumes de compras ou de vendas realizados pelos contribuintes em causa.

ii) Índices físicos ou objectivos de actividade

Um segundo método, atractivo, ainda que de administração complexa – pelo menos na sua fase de lançamento/criação, baseia-se em indicadores ou parâmetros “físicos” de actividade, observáveis ou controláveis através de fiscalização directa às instalações ou outras condições de exercício da actividade por parte do contribuinte, como por exemplo, área utilizada, número de empregados, equipamentos usados, número e tipo de veículos ao serviço, consumo de electricidade, etc., tendo por objectivo a determinação do rendimento auferido através da valoração quantitativa e monitorizada dessas realidades, enquanto indicadores da potencialidade de gerar rendimento, logo, de capacidade tributária.

iii) rácios e indicadores técnico-financeiros

Uma terceira via alternativa consiste na selecção e cálculo de indicadores ou rácios sectoriais agregados, determinados a partir da realidade económico-financeira das empresas, como, por exemplo, volume total de vendas e prestações de serviços, margens médias de lucro (bruto ou líquido) do sector, rendibilidade dos activos, valor acrescentado bruto, etc. A aplicação de indicadores desta natureza pressupõe a existência de uma organização empresarial e contabilística minimamente estruturada, pelo que são mais usados em contexto de médias e grandes empresas, apresentando-se, sobretudo, como “formas de salvaguarda” da base tributável, erodida por práticas de planeamento fiscal agressivo e de minimização fraudulenta de resultados, quando não de apresentação de prejuízos sistemáticos, para efeitos fiscais.

iv) Imposto/colecta mínima alternativa (“flat-tax”)

Por fim, propostas teóricas e algumas experiências práticas existem no sentido da aplicação de um imposto mínimo obrigatório que, na sua formulação mais simples, pode consistir apenas num montante monetário fixo idêntico para todos os contribuintes (tipo “*lump sum*”). Embora seja um imposto eficiente, porque não-distorcedor das escolhas económicas, pode tornar-se pouco equitativo, se fixado a níveis relativamente elevados, ou financeiramente ineficaz, se o seu valor for muito baixo. Pelo que é habitual o seu montante ser estabelecido de forma diferenciada em função do tipo de profissão (no caso das pessoas singulares), sector de actividade (no caso das pessoas colectivas), localização geográfica (rural, urbana) ou de outros critérios de observação/aplicação simples (por exemplo, existência ou não de instalação fixa). Em alguns países, a sua introdução foi aproveitada para “unificar”, integrando, alguns tipos dispersos de tributos de cariz regulamentário (tais como, taxas de registo e licenciamento) ou de incidência municipal (tais como adicionais ou impostos locais de filosofia semelhante à da tributação alternativa ou mínima), traduzindo-se em vantagens significativas ao nível da simplificação e transparência do sistema fiscal, no seu conjunto.

À maior parte das modalidades acima descritas associam-se, comumente, obrigações simplificadas, quer de registo, quer declarativas, porque compatíveis com as menores necessidades de informação sentidas pela Administração fiscal para a reconstituição da base tributável alternativa ou para a fixação do montante de imposto a pagar. Tal pode ter, igualmente, um efeito encorajador do cumprimento fiscal, dada a redução dos, frequentemente, exigentes e “desmotivadores” requisitos impostos aos contribuintes sujeitos ao sistema de tributação-regra.

1.3. Experiência de aplicação de regimes alternativos em países seleccionados

Como se referiu, a aplicação de regimes simplificados e alternativos é uma prática bastante comum a nível internacional. Com efeito, conhece-se a vigência de regimes desta

natureza, na Europa - Portugal, Espanha, França, Alemanha, Bélgica, Itália, Grécia, Áustria; na América – EUA, México, Brasil, Argentina, Colômbia; e em África - no Ghana, Burkina Faso, Costa do Marfim, Libéria, Nigéria, Gabão, Malawi, Madagáscar, Chade, Congo, Lesoto, Swazilândia, entre outros.

Adiante, nos Quadros 1 a 3, procura-se dar uma visão global e comparativa de grande parte desses regimes, escolhidos quer entre os de desenvolvimento económico médio/alto, quer entre os de menor desenvolvimento relativo, aí se descrevendo, de forma sintética, os principais traços caracterizantes dos modelos adoptados e os destinatários visados.

Uma análise aos modelos adoptados e às experiências vividas nestes diversos países, particularmente naqueles em que se conhece com maior detalhe as estratégias de implementação e resultados da aplicação desses regimes alternativos ⁽¹⁾, permite identificar os seguintes aspectos mais relevantes:

i) tipo de contribuintes abrangidos

Trata-se, em todos os casos, de sistemas direccionados para sujeitos passivos que desenvolvem actividades económicas de pequena e média dimensão, sendo que, na sua grande maioria, revestem um carácter não imperativo, ou seja, admite-se, em termos gerais, a renúncia à respectiva aplicação, desde que verificadas certas condições (normalmente, a adopção do regime-regra).

Embora visando essencialmente pessoas singulares (quando não obrigadas, por força de normas de outra natureza, a qualquer estrutura organizativa e contabilística) existem, também, diversos regimes desta natureza dirigidos a pessoas colectivas sujeitas à tributação pelo imposto das sociedades, constituindo tributação alternativa

⁽¹⁾ Enquanto que em relação à maioria dos países da Europa e da América se beneficia de um levantamento prévio promovido pelos próprios autores, já a recolha de informação no que respeita a experiências em países africanos foi limitada pela indisponibilidade de dados mais desagregados, tendo-se optado por seguir de perto os elementos constantes num *working paper* do FMI, intitulado "Presumptive Taxation in Sub-Saharan Africa: Experiences and Prospects", de autoria de Günther Taube e Helaway Tadesse, Janeiro de 1996.

ou substitutiva ao regime-regra (baseado no lucro apurado na contabilidade), através do recurso à aplicação de coeficientes e/ou outras variáveis relevantes registadas contabilisticamente (v.g. volume de negócios). Nalguns casos, tais regimes são acompanhados da consagração de taxas de tributação mais reduzidas.

Draft

Quadro 1 **ÁFRICA - Experiências de aplicação de métodos alternativos de tributação**

MÉTODOS ADOPTADOS	PAÍSES	DESCRIÇÃO	GRUPOS-ALVO
Indicadores físicos ou objectivos	Benin, Comores, Guine, Congo, Costa do Marfim	Taxas de licenciamento que tributam cumulativamente rendimentos empresariais. Variáveis em função do valor de arrendamento do estabelecimento, da área de ocupação, do número de empregados, do valor ou da potência da maquinaria utilizada	Actividades obrigadas a registos ou licenciamentos periódicos
Lucro normal presumido	Chade, Malawi e Madagáscar	Estimativas de rendimento (regime alternativo)	Actividades empresariais com volumes de negócios inferiores a determinado limiar, que não disponham de escrituração
	Niger	Regime de <i>forfait</i> semelhante ao Francês, pressupõe negociação com autoridades fiscais e permanência por dois anos	Empresas de pequena e média dimensão
	Lesoto, Swazilândia, Tanzânia, Uganda e Zâmbia	Rendimentos estimados para o sector agrícola em função por exemplo, da área cultivada e da respectiva cultura	Actividades agrícolas
Imposto mínimo	Burkina Faso, Camarões, República Central África, Costa do Marfim	Montante pré-definido ou percentagem do volume de negócios se superior (exemplo, 0,5%, 1%, 1,5%)	Empresas de pequena e média dimensão
	Burkina Faso, Gabão, Ghana	Montantes pré-definidos a título de “contribuição do sector informal” em função de critérios-base: localização, actividade ou profissão ou lotação de veículos de transporte	Actividades empresariais com volumes de negócios inferiores a determinado limiar
	Guiné Equatorial, Malawi, Senegal,	Montante pré-definido variável em função do volume de negócios	Empresas de pequena e média dimensão
	Congo, Burundi, Chade, Ghana	Percentagem do volume de negócios (0,5%, 1%, 1,5%)	
	Nigéria, Gabão, Gâmbia	O maior valor de diversas variáveis (v.g. 0,5% do lucro bruto, 0,5% do activo líquido, 0,25% do capital social ou 0,25% do volume de negócios; 40% dos proveitos)	Empresas industriais e de serviços de maior dimensão

Quadro 2

EUROPA - Experiências de aplicação de métodos alternativos de tributação

MÉTODOS ADOPTADOS	PAÍSES	DESCRIÇÃO	GRUPOS-ALVO
Indicadores técnico-financeiros	Espanha; Áustria, Alemanha, Itália	Regimes simplificados que admitem abatimentos forfetários de algumas despesas e consagram facilidades ao nível da escrituração exigida	Actividades empresariais ou profissionais com volume de negócios inferior a determinado limiar
Índices objectivos ou físicos	Espanha	Rendimento tributável calculado por aplicação de índices e módulos fixados na lei (exemplo, n.º de assalariados, consumo de energia eléctrica, quantidade de e cilindrada de veículos, superfície e localização do estabelecimento);	Pessoas singulares que exercem determinadas actividades com volume de negócios, número de empregados e de veículos inferior a determinados limites
	Itália	Regime do coeficiente de rendimento presumido definido em função do tipo de actividade empresarial e baseado em critérios como localização, antiguidade na actividade, n.º de colaboradores, etc. É liquidado officiosamente se for superior ao imposto que resulta do declarado pelo contribuinte;	Todas as actividades empresariais
Lucro normal presumido	França, Bélgica, Grécia	Regime Fiscal das Micro empresas , no qual se estima o resultado tributável mediante a aplicação de um coeficiente ao volume de vendas (50% e 70%); Regime com base em coeficientes fixos e bases tributáveis fixadas por acordo entre a Administração fiscal e as associações empresariais; Regime baseado em coeficientes aplicáveis ao montante das compras ou ao volume de negócios, variáveis em função da actividade	Empresas de pequena e média dimensão (não sociedades) com volume de negócios inferior a determinado limiar
	Portugal	Regime simplificado no qual se apura a matéria colectável aplicando (na ausência dos indicadores de base técnico-científica ainda não definidos) coeficientes pré-fixados ao volume anual de proveitos (65%, 45%, 20%), com um mínimo tributável reportado ao valor do salário mínimo nacional. Ao lucro tributável das pessoas colectivas apurado neste regime é aplicável uma taxa reduzida (de 20%).	Pessoas colectivas e pessoas singulares que exerçam actividades empresariais ou profissionais, com volume de negócios inferior a determinado limiar
Imposto mínimo	França; Áustria	Colecta forfetária anual fixada em 8 escalões de volume de negócios, dedutível no valor do imposto a pagar no próprio ano ou nos dois anos seguintes; Colecta mínima variável em função do volume de negócios e dedutível à colecta do imposto a pagar	Pessoas colectivas
	Itália, Portugal	Redditometro , consistindo numa imputação officiosa de rendimento com base na verificação de sinais exteriores de riqueza; Manifestações de fortuna não consentâneas com "rendimento padrão" pré-fixado e não justificadas, determinam a imputação officiosa de rendimento para efeitos de tributação	Pessoas singulares

Quadro 3 AMÉRICA - Experiências de aplicação de métodos alternativos de tributação

MÉTODOS ADOPTADOS	PAÍSES	DESCRIÇÃO	GRUPOS-ALVO
Indicadores técnico-financeiros	México	Regime simplificado que corrige o resultado fiscal por uma “proporção” fixada em função do salário mínimo anual, localização da actividade e n.º de colaboradores	Pessoas colectivas que se dediquem exclusivamente à agricultura, pecuária, pesca ou silvicultura ou ao transporte de carga ou pessoas
Imposto mínimo	Brasil	Simples – Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições de Microempresas e Empresas de Pequeno Porte, que prevê o pagamento mensal unificado de um conjunto de impostos e contribuições, baseado nos valores de receita bruta anual e mediante aplicação de taxas progressivas por escalões	Actividades empresariais ou profissionais com volume de negócios inferior a determinado limiar
	Argentina, Colômbia	Monotributo , sistema que incorpora igualmente as contribuições para a segurança social direccionado particularmente para economia informal; Regime de Impuesto Sustitutivo , calculado em função de critérios base como sejam valor das compras, área ocupada, gastos em serviços públicos, número de empregados e de acordo com auto-categorização dos contribuintes abrangidos.	Actividades empresariais ou profissionais com volume de negócios inferior a determinado limiar (excluem-se profissões liberais)
	México e Estados Unidos da América	Imposto mínimo alternativo , fixado com base em valores dos activos; AMT , mecanismo accionado caso o imposto calculado pelas regras normais seja inferior, concebido com taxas e bases tributáveis diferentes, variáveis em função do tipo de actividade e dos escalões de rendimentos	Pessoas colectivas

É o que sucede em Portugal, com o “*regime simplificado em IRC*” (pela aplicação de coeficientes de 0,20 e 0,45 respectivamente ao valor das vendas e aos restantes proveitos, com sujeição a uma taxa reduzida de 20%); em França, com a “*colecta forfetária anual*” (baseada numa colecta anual com 8 escalões definidos em função do volume de negócios); no Brasil, com o “*SIMPLES – Sistema Integrado de pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte*” (em que se fixam percentagens por escalões de receita bruta anual); com o “*imposto mínimo alternativo*” nos EUA e no México; com a “*colecta mínima*” na Áustria; e com o “*lucro estimado*” na Libéria (correspondente a percentagens de activos ou do capital social).

ii) simplificação de obrigações

Uma outra característica comum aos regimes concebidos para pessoas colectivas é a da simplificação ao nível contabilístico, passando apenas a exigir-se a observância de um conjunto de regras e de informação mínimas (v.g. aligeirando a exigência de documentos comprovativos e introduzindo abatimentos “*forfetários*” por determinado tipo de encargos, como sejam, amortizações, provisões, aquisições de pequeno montante, etc.).

No mesmo sentido, mas com maior alcance, também a aplicação de regimes alternativos ao nível das actividades empresariais e de prestação de serviços prosseguidas por pessoas singulares, coexiste com uma simplificação extrema ao nível das obrigações declarativas e contabilísticas, mantendo-se apenas a obrigação dos elementos considerados indispensáveis à própria aplicação do modelo (v.g. livro de registo de vendas e de registo de aquisições de investimento).

iii) condições de inclusão/integração

De entre as diversas condições de inclusão no regime, a mais utilizada é a fixação de um limiar conexo com o volume de negócios, sendo que é normal encontrar regras adicionais de “incompatibilidade” (por ex., existência de contabilidade

organizada, opção por outros regimes) ou de exclusão dos regimes em causa, por exemplo, fixando-se, para além daquele limiar, outros limites máximos relativos a número de empregados, de veículos ou de superfície do estabelecimento (como ocorre, designadamente, em Espanha e na Argentina); ou ainda elencando expressamente entidades (v.g. sociedades por acções, sucursais de entidades não residentes), actividades (imobiliárias, financeiras, publicidade, limpeza), e profissões (cujo exercício dependa de habilitação profissional), que não podem ser admitidas no regime (como sucede no Brasil).

iv) estratégias de implementação e registo/cadastro

Em muitos casos, a aplicação concreta destes regimes fica dependente do impulso de “auto-registo” do contribuinte, funcionando como manifestação de adesão e auto-categorização (profissão/actividade exercida; local; meios utilizados; etc.), e obriga ainda a cumprimento declarativo anual; noutros, a aceitação é tácita, ou seja, basta que o contribuinte reúna as condições necessárias, e não manifeste a vontade de renunciar, para ser abrangido pelo regime (v.g. no regime simplificado português, e no sistema espanhol).

A existência de um grande peso da economia informal e/ou grandes insuficiências no cadastro de contribuintes justificam, igualmente, outras soluções e estratégias de implementação, procurando encontrar-se “pontos” ou “momentos de impacto” que aumentem a eficácia do processo de registo. Assim, no caso da Argentina, os contribuintes aderem ao “*Monotributo*” no momento da obtenção do número de identificação fiscal e, posteriormente, apenas tem de pagar o imposto, ficando dispensados de apresentar qualquer declaração. Noutras situações, a estratégia é criar uma taxa zero (não pagamento de imposto) para certo tipo de sujeitos passivos, mas tornar o registo obrigatório e geral/universal, inclusive para estes, e só em fase posterior reequacionar os módulos, isenções e valores de tributação.

Casos há em que a implementação de regimes desta natureza, tem surgido acompanhada, por exemplo, de campanhas publicitárias adequadas (destacando-se as vantagens em optar pelo novo sistema e as desvantagens em não o fazer);

de acções de sensibilização junto de organizações representativas dos contribuintes em causa; ou da própria efectivação de sorteios e atribuição de prémios. Todas as estratégias devem merecer adequada ponderação e adaptação ao “meio local” (ainda, quando menos inusitadas...), tendo em mente que o sucesso da estratégia prosseguida depende em muito do grau de adesão manifestado pelos agentes económicos-“alvo”.

v) amplitude do regime

A amplitude dos regimes em apreço é bastante diversa, sendo que, a par daqueles que visam apenas criar alternativas à tributação do rendimento gerado em actividades empresariais, outros existem que unificam contribuições de diferente natureza, incluindo conjuntamente contribuições para a segurança social (v.g. caso do *Monotributo* na Argentina) ou, como no caso do Brasil, com o *Simples* (nele se agregando oito tributos distintos de origem federal, estadual e municipal), tornando, enquanto tal, o regime mais atractivo na perspectiva do seu cumprimento, pela simplicidade inerente e pela agregação de vantagens/benefícios que lhe estão associados.

vi) liquidação e pagamento

Os procedimentos de liquidação subjacentes a estes regimes revestem, igualmente, bastante diversidade, desde regimes de auto-liquidação sem qualquer comunicação prévia e individual dos dados relevantes e dos pagamentos a realizar (Espanha), até à liquidação do imposto em pagamentos mensais (Argentina), sendo que, na sua maioria, estes regimes permitem, com grande facilidade, calcular, logo no início do exercício, o valor de imposto a pagar.

vii) avaliação e resultados

Na perspectiva do efeito prático da aplicação de regimes desta natureza, alguns trabalhos de avaliação disponíveis apontam para resultados que são, de uma forma geral, extremamente positivos. Assim, a experiência vigente em Espanha

com o “regime de estimação objectiva” integra actualmente cerca de 2 milhões de contribuintes (empresários e agricultores) e, embora com algumas dificuldades iniciais (processo de implementação demorado e onerosos; algum impacto negativo na receita inicialmente arrecadada), revela hoje uma aceitação bastante razoável. No caso do Brasil, por sua vez, a implementação, em 1997, do *Simples* facilitou inegavelmente o cumprimento da obrigação tributária na perspectiva do contribuinte; mas, nos anos iniciais de implementação teve o “preço” representado pelo recuo registado ao nível das receitas arrecadadas (tendência já invertida em exercícios mais recentes), sofrendo ainda constrangimentos decorrentes de uma fraca adesão por parte dos governos locais.

Efeito positivo frequentemente identificado, tem a ver com o impacto perceptível destes regimes na criação de emprego, surgindo estes regimes como instrumentos de incentivo à criação de emprego estável (ou à sua formalização/legalização) e como elemento de estabilização social e de promoção de espírito empreendedor.

Paralelamente, existem ganhos, que se assumem como significativos, na perspectiva da diminuição dos custos de administração por parte dos serviços fiscais e de cobrança, a que acresce a inerente libertação de recursos de fiscalização para contribuintes de maior dimensão económica, potencialmente geradores de maiores receitas. Por exemplo, no Brasil, ter-se-á reduzido em cerca de 60 milhões a quantidade de documentos de arrecadação de receitas federais que seriam entregues e processados; por outro lado, a unificação de tributos que lhe esteve subjacente minimizou fortemente a descoordenação entre os níveis de governo - central e local - e as exigências daí emergentes, ao nível dos diversos documentos de arrecadação, cálculo do imposto mediante sistemas diferentes, múltiplas datas de pagamento, interlocutores distintos, etc.

2. Sector informal e tributação das pequenas actividades empresariais em Moçambique

2.1. Caracterização e dimensão assumida pelo sector informal em Moçambique

Em muitos países, nomeadamente em momentos de crise económica, política ou social, mas sobretudo em ambiente de subdesenvolvimento económico, a existência e desenvolvimento de “redes” informais de actividade, comércio, solidariedade e entreajuda são fenómenos frequentes, constituindo respostas, não-reguladas institucionalmente, às necessidades das populações e aos fracassos (parciais ou totais) das estruturas legais, se existentes. Pelo que, é importante sublinhá-lo, não podem/devem ser em muitas circunstâncias simplesmente reprimidas ou abolidas, pois podem estar a desempenhar um papel “estabilizador” e regulador fundamental, ainda que informal.

Na realidade, e pese embora poderem assumir manifestações fortemente negativas (canais privilegiados para o contrabando, a extorsão, o roubo, a evasão fiscal), constituem, não poucas vezes, mecanismos úteis e únicos de troca, preenchendo o espaço que o sector formal não conseguiu cobrir na oferta de bens e serviços, em particular às camadas populacionais de baixo rendimento; vias de monetarização da economia nas zonas rurais; e formas geradores de ocupação e emprego. Apresentam, porém, nomeadamente na área do comércio informal, e entre outras debilidades, o facto de ser exercido sem quaisquer condições de higiene, em espaços físicos desordenados em termos de planeamento urbano (“mercados informais”, barracas, etc.), com produtos de fraca qualidade e facilmente deterioráveis, em concorrência desleal à produção e comércio legais, e sem pagamento das taxas e tributos devidos ao Estado ou aos municípios onde actuam, o que apela para a sua integração e regulamentação adequadas.

Moçambique não constitui excepção a este fenómeno, pelo que se passam, de seguinte, em revista alguns aspectos relevantes para o conhecimento e caracterização de tal realidade, atento o objectivo do presente estudo:

i) o conceito retido de “sector informal”

Partindo dos diferentes matizes que podem revestir os conceitos e abordagens do denominado “sector informal”, considera-se que, no presente contexto, este deverá ser definido numa perspectiva restrita, como integrando todas as unidades económicas envolvidas em actividades de produção de bens e de prestação de serviços em pequena escala, com características “artesaniais”, prosseguidas de forma independente e individual ou com recurso a escasso número de colaboradores, frequentemente familiares (adaptado de Nações Unidas, “Sistema de Contas Nacionais”). Essas actividades são, em grande parte, exercidas sem observância de nenhuma formalidade legalmente estabelecida (por exemplo, licenciamento), ou a condições e critérios mínimos de funcionamento (por exemplo, instalações, condições de higiene e saneamento, etc.).

Assume-se, igualmente, que as actividades exercidas por estas entidades não têm um escopo deliberado ou principal de evasão fiscal ou de infracção a quaisquer regulamentações de cariz legislativo ou administrativo ⁽²⁾, apesar de não se encontrarem registadas/legalizadas, nem sendo as respectivas manifestações de actividade (traduzidas em compras, vendas, resultados, número de empregados, activos físicos afectos, etc.) reportadas de forma regular e sistemática a qualquer departamento ou instância pública de tutela.

ii) causas genéricas e características assumidas

Do ponto de vista da respectiva caracterização e segmentação económico-sociológica, o sector informal em Moçambique parece ser predominantemente integrado por indivíduos pertencentes à população urbana pobre, com baixos níveis educacionais e de qualificação, provenientes de áreas rurais em busca de melhores condições de vida. Essa força laboral é constituída, em parte significativa, por mulheres, pessoas jovens à procura de primeira ocupação, e

⁽²⁾ Distinguindo-se, por esse facto, de um conceito mais amplo de sector informal, em que se consideram igualmente as práticas ilegais (fraude, contrabando, evasão fiscal, etc.), ainda quando efectuadas por agentes registados no sector formal (economia paralela ou subterrânea).

trabalhadores de baixos salários do sector formal como meio de complementarização de rendimentos familiares insuficientes ⁽³⁾.

E embora o sector informal possa ser definido independentemente da natureza das actividades desenvolvidas, do tipo de instalações ou logística utilizadas, da sua maior ou menor duração e estabilidade temporal, do carácter principal ou secundário dessa actividade para o seu titular, etc., é sobretudo no contexto da sua ocorrência em meio rural ou urbano, que a questão em análise - tributação das pequenas actividades empresariais - agora aqui se coloca.

No caso moçambicano, a dimensão e evolução do sector informal urbano vem dependendo – como em outros países em situação similar – de vários factores, como: a capacidade de absorção nas áreas rurais da mão-de-obra existente; as oportunidades de geração de rendimento nas actividades não-agrícolas; o nível de emprego no sector formal urbano; o nível de remunerações relativas praticadas entre os dois sectores, etc. ⁽⁴⁾.

Nesta perspectiva, a actividade informal surge como “câmara de compensação” entre as áreas rurais e o sector formal urbano, e como “mecanismo amortecedor” (não-institucional e precário) de desequilíbrios económicos e tensões sociais, podendo ser decomposta em duas vertentes, ambas relevantes para a definição, quer do “público-alvo”, quer da estratégia fiscal a implementar:

- por um lado, o sector informal “moderno” que compete, de forma prejudicial (porque desleal) e não regulada, com o sector formal urbano;
- por outro lado, actividades informais “tradicionais”, que fazem a “ponte” entre a actividade rural (por ex., produtos agrícolas da própria exploração do pequeno agricultor; artesanato e artefactos para uso doméstico, etc.) e o meio urbano.

⁽³⁾ Cf. Ardeni (1997), “The informal sector in economy in Mozambique”, interessante *survey*, de que o presente ponto é largamente beneficiário.

⁽⁴⁾ Factor não negligenciável, nomeadamente do ponto de vista da atractividade e/ou do abandono da informalidade, é também o grau e complexidade da burocracia e práticas administrativas associadas ao licenciamento e registo das actividades desenvolvidas.

Atendendo à significativa relevância do sector agrícola em Moçambique, as actividades informais nas áreas rurais parecem ser importantes (transformação e distribuição de produtos agrícolas e alimentares, artesanato, pequena construção, comércio, etc.). São, contudo, as actividades desenvolvidas em meio urbano que poderão colocar maiores questões, atendendo aos efeitos que mais directamente fazem incidir sobre o sector formal, organizado e legal, e ao incentivo indesejável que podem constituir (e já constituem) para passagem (parcial) das respectivas actividades à informalidade ou a sistemas de organização “mista”, minando por dentro a estrutura actualmente existente, nomeadamente na área do comércio.

iii) causas próximas e manifestações mais relevantes

De acordo com documentos de trabalhos não-oficiais ⁽⁵⁾, até finais da década de 70 (período pré-independência, sobretudo), o fenómeno do comércio informal não tinha grande expressão em Moçambique: a sua existência era considerada ilegal e, conseqüentemente, reprimida; e, por outro lado, os circuitos abastecedores encontravam-se suficientemente organizados. Porém, com o surgimento da guerra não só se verificou a destruição de infra-estruturas comerciais, como também ocorreu uma deslocação massiva das populações desprovidas de meios de subsistência, das zonas rurais para as zonas urbanas, à procura de melhores condições de segurança.

Como consequência dessa dupla escassez, e da ausência das “cantinas” ou lojas nas zonas rurais e do aumento populacional nas zonas urbanas, verificou-se o recurso à prática do comércio informal, simultaneamente, como recurso para garantir a subsistência (alternativa de emprego e fonte de rendimento) e como meio de abastecimento (ponto de encontro *complementar* entre a oferta e a procura) nas diferentes zonas.

⁽⁵⁾ Por exemplo, “Documento de discussão sobre o Comércio informal”, MIC/DNC, Maio de 2002.

As manifestações mais frequentes dessa actividade económica informal em Moçambique, nomeadamente em meio urbano ou “misto”, concretizam-se, assim, em:

- actividades de comércio (ambulante ou em banca, tenda, barraca, feira) de certos bens, dos quais os mais relevantes parecem ser actualmente, as bebidas, o vestuário e calçado, as peças para automóvel, e alguns pequenos aparelhos eléctricos e produtos complementares (rádios, *cd's*, *dvd's*, etc.);
- actividade de transporte de pessoas e bens, nomeadamente de taxista, rede de “chapas”, etc.; bem como,
- actividades profissionais e de prestação de serviços pessoais, como as de alfaiate, barbeiro/cabeleireiro, costureira/modista, lavadeira, sapateiro, artifice, fabricante de artesanato, pescador, canalizador, carpinteiro, serralheiro, pedreiro, pintor de edifícios, bate-chapa, electricista, mecânico de automóveis, etc.

iv) dimensão quantitativa do fenómeno

Em termos quantitativos globais, os estudos identificados sobre o sector informal, rural e urbano, em Moçambique (Ardeni, ob. cit.) chegaram a valores que, em passado recente (1994), se situam no intervalo entre **36% e 51%** do PIB total (sectores formal + informal), função das várias metodologias e hipóteses consideradas pelos autores, mas com tendência crescente na última década.

Tais percentagens apontam para montantes que rondam os 1 bilião de dólares, ou seja, cerca de **43,7%** do total da produção comercializada em Moçambique, ou **32,8%** se se considerar igualmente o sector do autoconsumo, o que – com todas as limitações implícitas neste tipo de cálculos – é bem demonstrativo da realidade subjacente (ver Gráficos 1-A e 1-B na página seguinte).

Gráfico 1 - A

**Importância relativa do Sector Informal na
PRODUÇÃO COMERCIALIZADA (em %)**

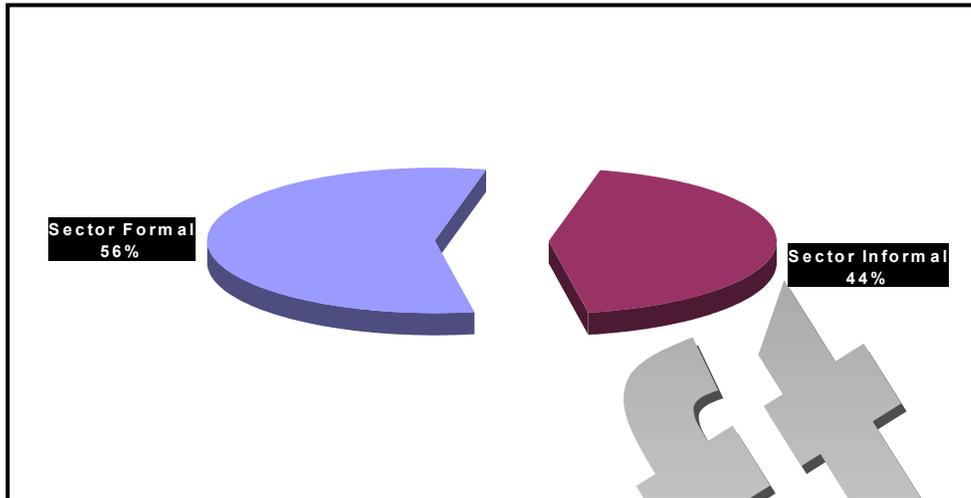
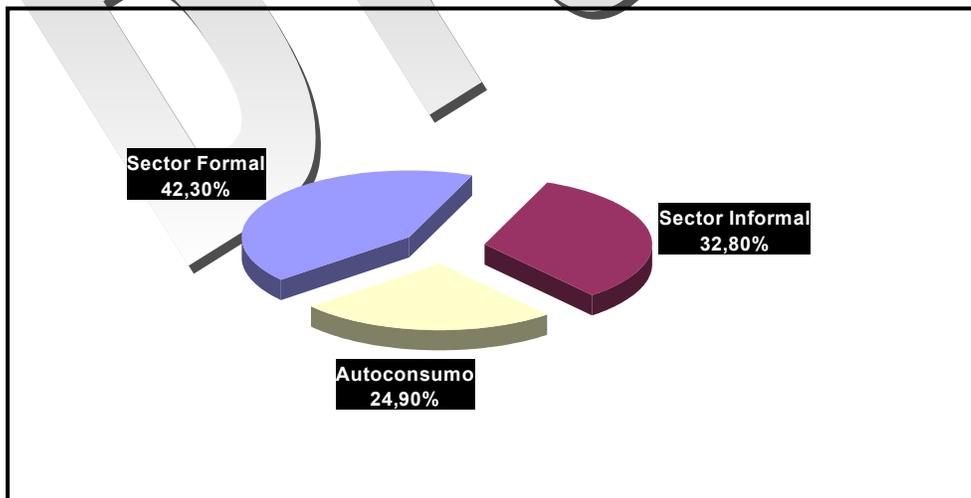


Gráfico 1 - B

**Importância relativa do Sector Informal no
VALOR ACRESCENTADO BRUTO TOTAL (em %)**

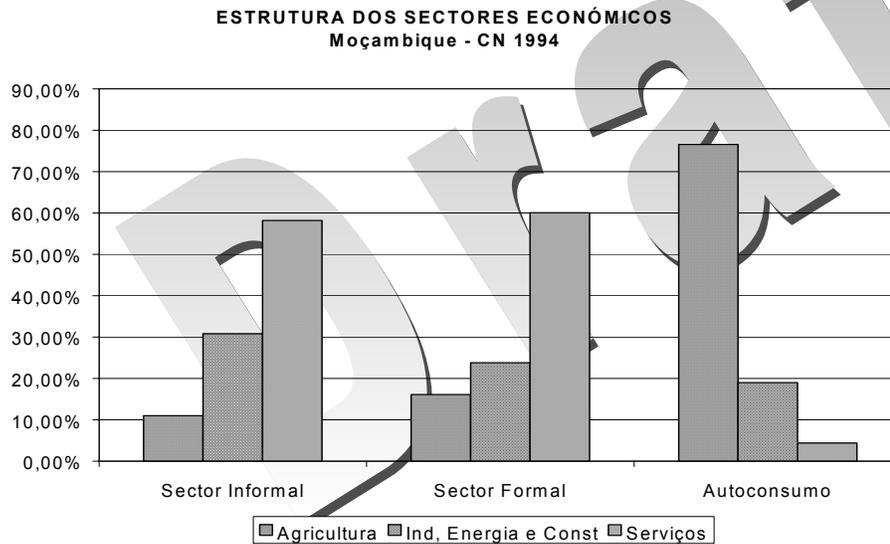


Fonte: Ardeni (1997)

Quanto ao número de pessoas não registadas envolvidas em actividades informais não-agrícolas (aqui se incluindo os próprios familiares e os trabalhadores ao serviço), valores avançados pelo mesmo autor, apontam para números da ordem dos 263.880 indivíduos nos sectores da “indústria, energia e construção” e de 183.380 nos “serviços”, ou seja, e só nestes dois sectores, mais de 447 mil indivíduos/trabalhadores, portanto, cerca de 25% do total da população moçambicana empregada no sector secundário e terciário. ⁽⁶⁾

Por seu turno, a repartição das actividades conduzidas no sector informal pelos diferentes ramos económicos (não incluindo os “Serviços Públicos), aponta para uma estrutura do seguinte tipo:

Gráfico 2



Desta representação gráfica retira-se que:

- **11%** do valor gerado no sector informal tem como origem a agricultura;
- **31%** ocorre na indústria, energia e construção; e
- **58%** no sector dos serviços, portanto, e nomeadamente, no comércio, transportes e serviços pessoais.

⁽⁶⁾ Por seu turno, dados não oficiais apontam para a existência, só na zona de Maputo, de cerca de 32 mil agentes informais registados na área do comércio e dos serviços pessoais.

Em termos meramente indicativos será ainda útil deixar sublinhado que, de acordo com estatísticas e estimativas oficiais (“Anuário Estatístico-1994”, DNE, Maputo), cerca de **40%** do total das despesas familiares na cidade de Maputo eram efectuadas nos mercados informais (“*dumba-nengue*”), que explicando cerca de **42,5%** da actividade económica urbana nela desenvolvida.

A escassez/ausência ou inadequação de recenseamentos e registos administrativos sobre o “sector informal” impossibilita, no entanto, um conhecimento mais aprofundado e detalhado da realidade a atingir, o que não é surpreendente, atendendo à natureza e características do próprio fenómeno. No entanto, e para de algum modo se ter uma perspectiva adicional, ainda que limitada, da dimensão do problema – tributação das pequenas actividades empresariais em Moçambique – refira-se que a expressão visível e registada/legalizada dessa realidade assume a seguinte manifestação (parcial):

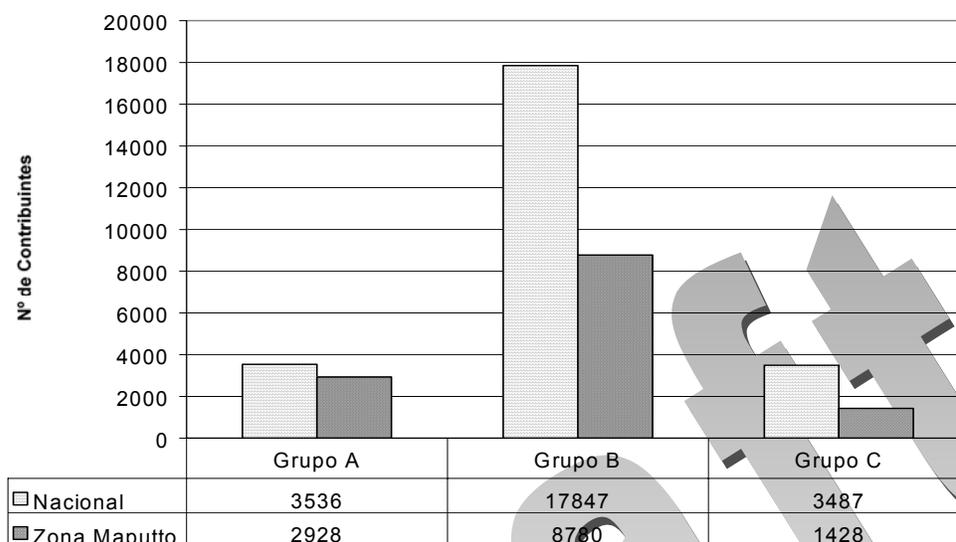
- Com base em dados fiscais da antiga **Contribuição Industrial – grupo C** e do **Imposto de Reconstrução Nacional**:

Quadro 4

CONTRIBUIÇÃO INDUSTRIAL (1999)			
Nº de Contribuintes por Grupo de Tributação			
	Nacional	Zona de Maputo	
	(1)	(2)	(3) = (2) / (1)
Grupo A	3.536	2.928	82,8%
Grupo B	17.847	8.780	49,2%
Grupo C	3.487	1.428	41,0%
	24.870	13.136	
IRN - IMPOSTO RECONSTRUÇÃO NACIONAL (1999)			
Nº de Contribuintes			
	Nacional	Zona de Maputo	
	(1)	(2)	(3) = (2) / (1)
TOTAL	481.781	86.843	18,0%
Fonte: DNIA			

Gráfico 3

CONTRIBUIÇÃO INDUSTRIAL (1999)
Nº de Contribuintes por Grupo de Tributação



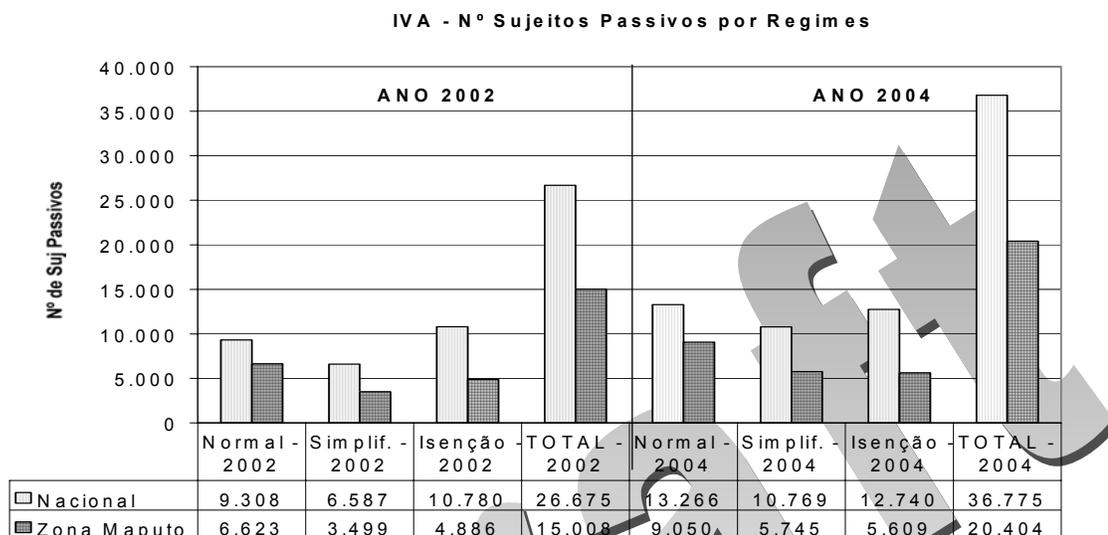
De acordo com o Quadro e Gráfico anteriores, conclui-se que, em 1999, existiam cerca de 3.500 contribuintes pessoas singulares, ou seja 14% do total dos sujeitos passivos de CI, que exerciam actividades comerciais, industriais ou de prestação de serviços de pequena dimensão ⁽⁷⁾.

Por outro lado, os contribuintes do IRN – que incidia com a natureza de “imposto de capitação” , e em parte substancial, sobre os indivíduos, maiores de idade, alegadamente sem outra fonte de rendimento tributada – atingiam um número próximo dos 480 mil, dos quais 20% na zona da capital (1º e 2º Bairros de Maputo, Matola e Magude).

⁽⁷⁾ Não se encontrava, porém, disponível o montante de imposto com que os ditos sujeitos passivos contribuíam para o total cobrado em CI.

- Por seu turno, com base em dados do **IVA – Imposto sobre o Valor Acrescentado**, chega-se à seguinte representação aproximativa da mesma realidade:

Gráfico 4



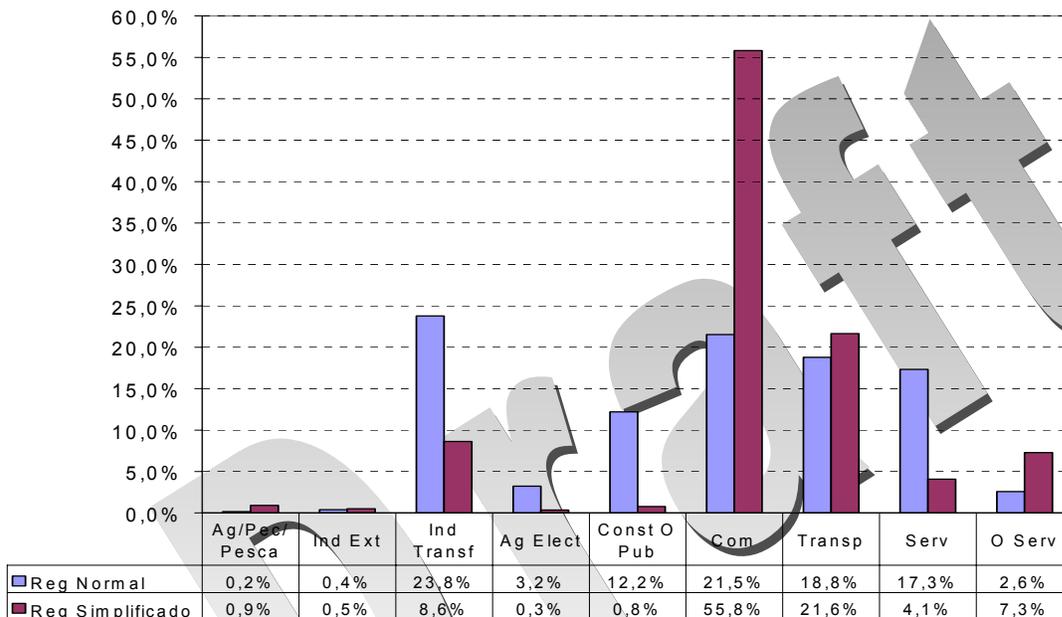
Em 2004, existiam 12.740 sujeitos passivos isentos (volume de negócios igual ou inferior a 100 milhões de meticais), e 10.769 enquadrados no regime simplificado (volume de negócios inferior a 250 milhões de meticais), num total de 23.500 correspondente a **64%** do total de sujeitos passivos deste imposto.

Tal é bem elucidativo da dimensão da realidade sob análise, bem como da (eventual) subavaliação e evasão existente no âmbito deste imposto e da ineficácia do processo de recenseamento/registo ocorrido e da falta de controlo administrativo subsequente. Um exemplo disso mesmo é o facto de, no caso do regime simplificado, mais de 10 mil contribuintes apenas terem sido responsáveis por 0,4% do IVA pago, correspondente a um valor total de 6.383,4 milhões de meticais.

Como se pode verificar no Gráfico seguinte, este montante concentrava-se, elucidativamente, nos sectores do “Comércio” (55,8% do total), “Transportes” (21,6%) e “Serviços” (11,4%).

Gráfico 5

**IVA - IMPOSTO PAGO
Por Regime e Sectores de Actividade
Ano de 2002**



2.2. Evolução da filosofia de tributação do rendimento das pequenas actividades empresariais

O sistema fiscal actualmente vigente na República de Moçambique é o produto histórico da evolução económica, social e política verificada, nomeadamente, nos últimas três décadas e meia, tendo nesse período passado por vários momentos de reforma, nomeadamente a partir da alteração estrutural na tributação do rendimento ocorrida em 1968. Foram as seguintes as principais etapas dessa evolução:

i) a reforma da tributação do rendimento de 1968

Até à Reforma de 1968 em Moçambique, inspirada nos princípios e medidas da reforma fiscal portuguesa de 1958-63, a tributação do rendimento assentava num sistema de impostos parcelares (cedulares), com taxas distintas segundo a natureza do respectivo rendimento, completado por um imposto complementar de englobamento, de taxa progressiva e com alguns objectivos de personalização.

No que às actividades empresariais mais directamente dizia respeito, o imposto nuclear era a Contribuição Industrial que tributava, a taxa proporcional - e que variou ao longo do tempo entre 18% e 50% - os rendimentos das actividades de natureza comercial ou industrial, sendo, para o efeito, os contribuintes classificados em três grupos (A, B e C). Neste último grupo, integravam-se em geral as actividades de menor dimensão, sujeitas a tributação segundo o critério do lucro normal, entendido como aquele que, em condições normais de exploração, poderia obter-se, e determinado com base em tabela que atendia à natureza da actividade desenvolvida e à dimensão e localização dos estabelecimentos.

ii) as mudanças fiscais de 1978

Em 1978 verificou-se a extinção do grupo C, ficando os respectivos contribuintes sujeitos apenas ao novel Imposto de Circulação, criado, nesse ano, com a natureza de imposto geral sobre as transacções, o qual, na configuração original, incidia na sua Secção B, sobre o valor normal das transacções efectuadas, determinado por uma comissão de fixação de rendimentos com base nas declarações dos próprios contribuintes.

Coexistindo com esta tributação sobre o lucro normal de pequenas actividades empresariais, frequentemente prosseguidas a nível individual, foi também criado, em 1978, o IRN-Imposto de Reconstrução Nacional que, na sua secção C assumia a natureza de imposto “lump-sum” (imposto de capitação), devido por todos os indivíduos maiores de idade que não estivessem sujeitos a imposto sobre

rendimentos do trabalho e/ou de explorações individuais agrícolas, silvícolas ou pecuárias.

iii) a reforma fiscal de 1987-89

Com a reforma fiscal de 1987-89, que se insere e é parte integrante do conjunto de medidas de política económica e financeira consubstanciadas no PRE-Programa de Reabilitação Económica, preparado no quadro de consultas com o FMI e o Banco Mundial, a situação descrita foi de novo invertida.

Considerando-se, entre outros aspectos, que se impunha a revisão das regras de tributação nos casos em que a liquidação do imposto ocorria com base em lucros presumidos ou normais – pois que muitas das presunções legais em que assentava a determinação do rendimento nestas condições penalizavam mais fortemente a pequena e média empresa – regressou-se, a partir daquele ano, ao modelo de tributação dessas pequenas actividades no âmbito dos grupos B e C da Contribuição Industrial, passando as colectas a incidir, respectivamente, sobre o valor declarado (eventualmente corrigido) das transacções efectuadas, ou sobre o rendimento normal fixado ao nível da respectiva repartição de finanças. ⁽⁸⁾

iv) a reforma de 2002 e a situação actual

A configuração antes referida vigorou até à recente reforma tributária de 2002, quando foi extinto o sistema de tributação cedular do rendimento para dar lugar a uma tributação de filosofia unitária, concretizada na aprovação de dois novos Códigos, um sobre o rendimento das pessoas singulares (o IRPS) e outro sobre o rendimento das pessoas colectivas (o IRPC), muito inspirados nos modernos modelos de tributação do rendimento, e nomeadamente, e mais uma vez, nos Códigos saídos da reforma fiscal portuguesa de 1988-89.

⁽⁸⁾ Na evolução acabada de descrever utilizou-se material retirado do trabalho intitulado “Estudo do Impacto da Reforma Fiscal”, Ernst & Young, Maputo, 2003.

Tal facto irá, igualmente, reflectir-se nas opções retidas ao nível das pequenas actividades empresariais – nem sempre, e a nosso ver, escolhidas com a ponderação técnica e a adequabilidade necessária à realidade moçambicana -, e cuja especificidade foi assumida do seguinte modo:

- No quadro da **tributação pessoal**, foi criado um regime simplificado de determinação do rendimento colectável, constante do art.º 32º do Código do IRPS, que apresenta as seguintes características:

- aplica-se aos contribuintes-pessoas singulares que no exercício anterior ao da aplicação do regime, apresentem um volume total anual de negócios não superior a 1.500 milhões de meticaís;
- quando os mesmos não tenham optado pelos regimes de contabilidade organizada ou de escrituração simplificada;
- sendo que o rendimento colectável é determinado pela aplicação do coeficiente 0,20 ao valor das vendas de mercadorias e de produtos, e do coeficiente 0,30 aos restantes proveitos.

- Por seu turno, e no caso da tributação de pequenas actividades empresariais exercidas sob a forma jurídica de **pessoa colectiva**, existem disposições homólogas no Código do IRPC (vide art.º 54º) de consagração de um regime simplificado nos seguintes termos:

- aplica-se aos contribuintes que exerçam, a título principal, uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola;
- que apresentem no exercício anterior ao da aplicação do regime, um volume total anual de negócios não superior a 1.500 milhões de meticaís;

- que não sejam obrigados a possuir contabilidade devidamente organizada e que não tenham optado pelo regime de tributação simplificada;
- sendo que o lucro tributável é determinado pela aplicação do coeficiente 0,20 ao valor das mercadorias e de produtos, bem como às prestações de serviços do sector de alojamento, restauração e bebidas, e do coeficiente 0,30 aos restantes proveitos.

Como se pode inferir das transcrições resumidas de ambos os Códigos, o legislador moçambicano reteve como factor relevante, indicativo da “lucratividade” potencial (ou média) das respectivas actividades, o volume de negócios o que, naturalmente torna a aplicação do regime bastante vulnerável a práticas evasivas dos contribuintes, ao mesmo tempo que praticamente inviabiliza a sua aplicação no caso do dito sector informal.

2.3. Tributação em IVA da actividade dos pequenos operadores económicos (pessoas singulares e colectivas)

Concretizando um “corte” profundo com a tributação de bens e alguns serviços até aí aplicada, a adopção a partir de 1 de Julho de 1999, de um imposto sobre o valor acrescentado de “matriz europeia” e moderna, não poderia de deixar de equacionar a forma de enquadramento dos pequenos operadores económicos, menos aptos a satisfazer as exigências organizativas, declarativas e de liquidação/pagamento que andam associadas a este tipo de imposto.

Em consequência, e na lógica do adoptado em outros países, é possível encontrar em sede de IVA moçambicano dois regimes especiais, a saber, o regime de isenção, e o regime de tributação simplificado, com as seguintes características respectivas:

- De acordo com o art.º 46º do Código do IVA, beneficiam do **regime de isenção** de imposto (“isenção incompleta”) os sujeitos passivos que – observados

que sejam os demais requisitos ⁽⁹⁾ - tenham atingido no ano civil anterior, um volume de negócios igual ou inferior a 100 milhões de meticais, sendo este constituído pelo valor das transmissões de bens e/ou prestações de serviços que servir de base à fixação do rendimento colectável nos termos dos Códigos dos Impostos sobre o Rendimento, com exclusão do próprio IVA.

Os sujeitos passivos - pequenos operadores económicos que se enquadrem neste regime – estão, portanto, excluídos do “direito à dedução” do imposto suportado a montante, sendo, na prática, tratados como consumidores finais. Deste modo se obvia, entre outras, à obrigatoriedade de liquidação/entrega de imposto, apenas se exigindo a manutenção “em boa ordem” dos documentos comprovativos das respectivas aquisições (art.ºs 51º e 52º do Código do IVA)

- No **regime de tributação simplificado**, por seu turno, enquadram-se os contribuintes com um volume anual de negócios superior a 100 milhões e inferior a 250 milhões de meticais, observados que sejam os demais requisitos referidos acima.

Neste caso, os sujeitos passivos apuram o imposto devido ao Estado, não através do processo normal de “crédito de imposto”, mas sim, e fundamentalmente, pela aplicação da percentagem de 5% ao valor das suas vendas e/ou serviços prestados (ver art.º 53º), cuja entrega na competente Recebedoria de fazenda é efectuada trimestralmente (Janeiro, Abril, Julho e Outubro, correspondente às operações realizadas no trimestre anterior). Estão ainda obrigados à manutenção de um conjunto simplificado de suportes contabilísticos, previsivelmente compatíveis com a sua estrutura organizativa de dimensão média, e que passa pelo registo e conservação de facturas de aquisição, bem como dos documentos emitidos relativamente a bens e serviços transmitidos, cujo movimento constará de livros apropriados (art.º 58º).

⁽⁹⁾ Nomeadamente, não possuírem, nem serem obrigados a possuir, contabilidade regularmente organizada para efeitos de tributação sobre o rendimento, nem praticarem operações de importação, exportação ou actividades conexas.

Como se verifica, e ao contrário do retido em sede de tributação do rendimento, neste caso, o legislador entendeu – possivelmente dado o reduzido valor acrescentado às transacções, apanágio sobretudo da actividade retalhista sem transformação -, ser o montante das respectivas aquisições o factor relevante e (eventualmente) mais controlável para a determinação da respectiva dívida de imposto.

2.4. O sub-sistema de tributação autárquica sobre as pequenas actividades empresarias

O modelo de autonomia financeira hoje existente em Moçambique a nível municipal, concretiza-se no exercício de poder tributário próprio (ainda que limitado) com base no CTA – Código Tributário Autárquico de 2000, aprovado pelo Decreto n.º 52/2000, de 21 de Dezembro, no qual se define que o sistema de impostos autárquicos compreende os seguintes impostos e adicionais:

- Imposto Pessoal Autárquico (IPA);
- Imposto Predial Autárquico (IP);
- Taxa por Actividade Económica (TAE);
- Imposto Autárquico de Comércio e Indústria (ICI);
- Imposto sobre os Rendimentos do Trabalho – Secção B (IRT-B)
- Derrama (D).

A estes acrescem ainda taxas por licenças concedidas relativamente, entre outros actos, à realização de infra-estruturas e equipamentos simples, loteamentos, uso do solo, prestação de serviços ao público, ocupação e utilização de locais reservados em mercados e feiras, autorização de venda ambulante nas vias e recintos públicos, etc.

Relativamente aos tributos que mais directamente recaem sobre o exercício de actividades comerciais, industriais e de prestação de serviços de pequena dimensão - também elas campo privilegiado de incidência do “modelo fiscal autárquico” -, salientam-se, sobretudo a TAE e o ICI, que se entendem mercedores de maior detalhe e análise, atentos os objectivos e as propostas a apresentar mais adiante relativamente à tributação da pequena economia informal.

i) Taxa por Actividade Económica

Esta taxa, regulada nos art.ºs 93 a 102 do CTA, reveste a natureza de “licença de porta aberta”, e é devida pelo exercício, em estabelecimento situado no âmbito territorial do município, de qualquer actividade de natureza comercial ou industrial, incluindo a prestação de serviços. O respectivo quantitativo é graduado em função da natureza da actividade desenvolvida, da localização do estabelecimento e da área ocupada, sendo fixado dentro de um limite legal máximo de 20 vezes o valor mensal do salário mínimo nacional.

Toda a regulamentação do processo administrativo de aplicação desta taxa (v.g. tipificação do estabelecimentos e mecanismos de lançamento, cobrança e fiscalização) é remetida para deliberações anuais da Assembleia autárquica, determinando-se, desde logo, que a comprovação de situação tributária regularizada quanto à TAE (tal como quanto ao ICI adiante referido) é condição indispensável para poder aceder aos serviços assegurados pelo Município, para efeitos de, por exemplo, petições, adjudicação de serviços, concessões de licenças, etc.

A lei admite que a cobrança desta taxa seja efectuada, de forma cumulativa, com as licenças para o exercício da respectiva actividade e com outras taxas de serviços impostas pela Autarquia. Consagra-se, igualmente, a possibilidade de reclamação junto das Comissões Locais de Justiça, por incorrecta classificação dos estabelecimentos ou irregularidade com exigência de importância superior à devida, e estabelece-se um quadro punitivo para a falta de apresentação de declarações, ou omissões e inexactidões nestas praticadas.

Exemplo da concretização deste tipo de tributação é a deliberação que, neste contexto, foi tomada pela Assembleia Municipal de Maputo (Resolução n.º 42/2001, de 31 de Outubro) na qual se fixa uma taxa base, em função da natureza da actividade (num intervalo situado entre os 2 e os 4 milhões de meticais) e se prevê a respectiva majoração (até mais 50%) por índices de localização do estabelecimento e por área ocupada. Nesta mesma deliberação estabelecem-se

ainda normas específicas para o recenseamento dos contribuintes, num prazo de 1 ano, a promover pelos serviços autárquicos, e materializado no preenchimento de impresso próprio e na existência de um cartão de identificação tributária.

ii) Imposto Autárquico de Comércio e Indústria

Visando exclusivamente pessoas singulares, este imposto autárquico, disciplinado nos art.ºs 104 a 115 do CTA, abrange todas as actividades de natureza comercial, industrial ou de prestação de serviços que sejam exercidas no âmbito territorial do município, desde que desenvolvidas em regime de conta própria, sozinho ou com o auxílio de menos de 3 pessoas, e caso não ultrapassem, na média dos três últimos anos, o valor real ou presumido de 1 milhão de meticais de vendas ou de produção.

A aplicação deste imposto é estendida, de forma expressa, ao exercício de comércio por vendedores ambulantes nas ruas ou outros lugares públicos, ao comércio em feiras e mercados sem lugar marcado, bem como a quaisquer outras actividades de natureza artesanal ou de prestação de serviços, quando exercidas sem estabelecimento ou em regime de indústria doméstica.

Tal como na TAE supra referida, também a fixação das taxas de ICI é remetida para deliberação anual da Assembleia municipal, embora os critérios de graduação a observar nessa fixação se encontrem legalmente definidos consoante a natureza da actividade/profissão, e a utilização ou não de estabelecimento, bem como os respectivos limites mínimos e máximos reportados ao salário mínimo nacional mensal.

Este imposto autárquico apresenta ainda algumas particularidades no respectivo processamento, desde uma atribuição transitória de competência aos serviços tributários do Estado para realizar as operações de lançamento, cobrança e fiscalização a ele respeitante, até à admissibilidade de pagamentos parciais diários

ou semanais (desde que superiores a 10 mil meticais) para actividades exercidas em mercados, feiras e outros lugares públicos.

2.5. Avaliação da situação fiscal actual

O modelo de tributação em aplicação na República de Moçambique articula-se hoje em torno de três impostos principais (para além da tributação aduaneira): o IRPS – Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares, o IRPC – Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas, e o IVA – Imposto sobre o Valor Acrescentado, os quais, no seu conjunto, representam cerca de 2/3 da receita fiscal do Estado, embora com predominância financeira do IVA (42% do total da arrecadação)

Como atrás foi salientado, o IRPS e o IRPC são o resultado da reforma fiscal de 2002 (Lei 15/2002, de 26 de Junho e Decretos n.ºs 20/2002 e 21/2002, ambos de 30 de Julho), com a qual se visou dotar o sistema tributário moçambicano de impostos de características modernas que obedecessem a princípios de unidade e progressividade, tendo em conta as necessidades e os rendimentos do agregado familiar (no IRPS), e a determinação e tributação do rendimento efectivo das empresas, sempre que possível apoiado na respectiva contabilidade, sem penalização desta forma de prossecução de actividades empresariais ou da sua competitividade (no IRPC).

Por sua vez, a reforma da tributação indirecta, operada em Julho de 1999 (Decreto n.º 51/98, de 29 de Setembro), com a implementação do IVA, bem como as subsequentes adaptações nos impostos especiais sobre o consumo, visou a tributação da generalidade das transacções através de um imposto de base ampla sobre bens e serviços, que se pretende neutral do ponto de vista da organização da actividade produtiva e da origem das mercadorias, e em que se privilegia a tributação de acordo com o “princípio do destino”.

Pese embora tratar-se de uma avaliação preliminar – atento o ainda curto espaço de tempo decorrido desde o início da sua vigência, em Janeiro de 2003 – a reforma da

tributação do rendimento (IRPS e IRPC) parece ter ficado aquém das expectativas e das necessidades que à mesma conduziram, nomeadamente no que respeita ao impacto visado de simplificação dos procedimentos administrativos de liquidação e cobrança, de alargamento das bases de tributação e de redução da “carga fiscal” sobre os agentes económicos cumpridores. Por seu turno, no âmbito do IVA, e quase 5 anos decorridos desde o início da sua aplicação, verifica-se que só uma parte da economia formal se encontra sujeita ao regime-regra, encontrando-se cerca de 64% dos 36.775 operadores registados no regime de isenção e no regime simplificado (situação em Abril de 2004).

Existe, pois, uma convicção mais ou menos ampla – que, por ausência ou indisponibilidade de dados fiáveis e representativos não pode ainda ser suportada quantitativamente – de que algumas das opções técnicas consubstanciadas no actual modelo tributário só de forma imperfeita terão contribuído para a melhoria do sistema, nomeadamente na vertente da integração da “economia informal” conexas com actividades empresariais de pequena dimensão. Assim, e nomeadamente ⁽¹⁰⁾:

- No que respeita ao alargamento das bases tributárias
 - os mecanismos específicos de aplicação do IVA (aliados à fragilidade da fiscalização tributária) acabam concentrando no sector “formal” o grosso das cobranças do imposto (mais de 75% das receitas potenciais do imposto são arrecadadas no importador/produzidor);
 - a natureza dos novos impostos sobre o rendimento (e a complexidade da respectiva regulamentação) parecem ter, igualmente, por alvo prioritário os contribuintes do sector “formal” (aqueles que mantêm uma contabilidade organizada);
 - por esta razão, também continuam a concentrar-se sobre os mesmos contribuintes as acções da fiscalização, progressivamente mais exigentes e de frequência também crescente.

⁽¹⁰⁾ Nestas referências segue-se de perto as conclusões constantes de “Estudo do Impacto da Reforma Fiscal”, E&Y, Maputo (2003).

Por outras palavras, e de acordo com o estudo citado, o sentimento dominante é o de que em lugar do desejado “alargamento” da base tributária, a realidade existente aponta para um progressivo estreitamento da base de contribuintes.

- Quanto à redução da carga fiscal:
 - em sede de IVA, ter-se-á assistido ao seu efectivo agravamento, com impacto significativo no efeito final sobre o consumidor/aumento de preços;
 - quanto aos novos impostos sobre o rendimento, a excepção no aumento da carga tributária residirá apenas, em sede de IRPS, na faixa inferior da pirâmide salarial;
 - quanto ao IRPC, parece ser pouco significativa a redução que possa ter havido comparativamente à situação anterior em sede de Contribuição Industrial.
- Quanto à simplificação de procedimentos
 - os novos Códigos do IRPS, IRPC e IVA traduzem modelos de tributação muito mais sofisticados do que os anteriores, e como tal de compreensão e aplicação bastante mais complexas.

Ponderados todos os aspectos referidos, a realidade fiscal hoje existente em Moçambique parece apontar para uma situação de :

1.º - Gravosidade das respectivas taxas, que continua a “desencorajar” o pagamento do imposto, alargando também o fosso entre quem actua e trabalha no sector formal e no sector “informal”, entendido aqui num sentido amplo que abarca todas as formas de evasão fiscal;

2.º - Complexidade desproporcionada dos diplomas aprovados, que não se esgota nas dificuldades de leitura e interpretação dos Códigos, que é extensiva à própria

complexidade dos procedimentos envolvidos na aplicação do imposto, ainda agravada pela falta de instrumentos indispensáveis ao cumprimento das obrigações do contribuinte (por exemplo, ausência de modelos de impressos previstos na respectiva legislação);

3.º - Desadequação do modelo de tributação escolhido – próprio de economias em estágio de desenvolvimento muito diferente daquele, em que se encontra ainda a economia moçambicana – e que assenta em instrumentos e meios que não atendem às especificidades do País (não só enquanto formas de produção dominantes, mas também no que respeita ao incipiente desenvolvimento de “realidades” como a contabilidade e a gestão empresarial), nem ao nível de desempenho da administração fiscal existente.

Pelo que se pode concluir, para terminar esta breve avaliação, e em apoio da proposta que se apresenta no Capítulo 3 seguinte, que:

- **o regime fiscal continua a ser demasiado complexo e desajustado face à realidade inerente nomeadamente às pequenas actividades económicas;**
- **o sector informal permanece extensamente fora do sistema;**
- **a eficácia administrativa fiscal apresenta demasiadas fragilidades, não tocando parte significativa dos contribuintes.**

Por outro lado, e quanto ao sistema de impostos autárquicos, o mesmo só lentamente começa a ser globalmente aplicado nos municípios do país, com a única excepção da cidade de Maputo, na qual a respectiva implementação estará um pouco mais avançada.

Todo o conjunto de factos e ineficiências identificados geram inegavelmente problemas de diversa índole, desde o menor desempenho financeiro do sistema (receita fiscal), até à insuficiente concretização dos desejáveis objectivos de neutralidade, equidade e simplicidade do edifício tributário, com reflexos negativos ao nível do ainda frágil sector empresarial moçambicano, pelo que urge a sua revisão e adequação apropriadas.

3. Propostas para a Reforma da tributação das pequenas actividades empresariais (sector informal) em Moçambique

3.1. Objectivos, princípios orientadores e definição de estratégias

Face à avaliação efectuada, e em linha com os “termos de referência” a que o presente relatório pretende dar resposta, considera-se e apresenta-se neste ponto um conjunto de propostas, nomeadamente na área da tributação das pequenas actividades empresariais (predominantemente, sector informal), as quais tem subjacentes as seguintes finalidades e orientações estratégicas:

i) objectivos essenciais

- trazer progressivamente o sector informal para a legalidade tributária;
- diminuir as obrigações acessórias e o esforço administrativo, simplificando fortemente o procedimento declarativo ao nível do contribuinte e o subsequente processo administrativo de registo, liquidação e cobrança ao nível da Administração fiscal (central e local);
- lançar os fundamentos de uma evolução gradualista e faseada (i.e. a médio prazo) no sentido da aplicação de regimes mais evoluídos mas adaptados à tributação do rendimento empresarial num contexto económico e social como o de Moçambique.

Nessa medida, as soluções elencadas obedecem às seguintes perspectivas:

ii) princípios orientadores e estratégia de implementação

- abrançência e especificidade

- o regime alternativo de tributação deve abranger o universo dos sujeitos passivos, quer pessoas singulares, quer colectivas, que exerçam de forma informal qualquer actividade de natureza empresarial (comercial, industrial ou de prestação de serviços indiferenciados) de pequena dimensão;

- relevância e disponibilidade dos parâmetros

- a determinação do montante a exigir aos contribuintes deverá basear-se em parâmetros e/ou informações cuja disponibilidade para o contribuinte e para a Administração fiscal exista, seja simples e de acesso pouco oneroso;

- diferenciação positiva e equidade

- é indispensável estabelecer algum grau de diferenciação entre os diversos contribuintes abrangidos pelo regime alternativo, atendendo para tanto a critérios relevantes (majorativos e minorativos) de fácil conhecimento e controlo, de modo a balancear-se a necessária simplicidade e “automatismo” do modelo, com a minimização de eventuais problemas de equidade;

- pequena gravosidade e estabilidade/segurança

- os montantes de imposto a pagar devem assumir, pelo menos na fase inicial do processo gradualista, valores baixos e estáveis num período, digamos de 2 ou 3 anos, salvo se, razões de receita fiscal, inflação elevada ou ocorrência de desvios face aos objectivos prosseguidos, o não justificarem;

- exequibilidade e adaptação à realidade

- as medidas a implementar devem, sempre que possível, recuperar soluções técnicas já concebidas ou experimentadas na “realidade-alvo”, tal como as que no âmbito do sistema autárquico actual, bem como as que, num passado recente do sistema de tributação do rendimento (contribuição industrial/imposto profissional) e/ou do consumo (IVA), constituam experiências válidas para o fim em causa, agora a integrar coerentemente no corpo legislativo dos Códigos do IRPS e do IRPC;

- simplicidade e eficiência administrativa

- devem ser ponderados e consagrados mecanismos simples e expeditos para a operacionalização do modelo, como sejam:

→ **inscrição oficiosa**, promovida directamente pela administração fiscal ou objecto de protocolos de cooperação de âmbito municipal, aproveitando pontos e momentos de “contacto” (licenciamento, autorização de banca, pagamento de taxas ou encargos inerentes à actividade, etc.) e fundada na obtenção presencial de dados mínimos de enquadramento;

→ processo de liquidação que admita **vários pagamentos prestacionais**, de forma similar ao que a este sector já venha a ser exigido, por exemplo, ao nível autárquico;

→ criação de um **circuito “menos ortodoxo ou formal” de pagamento e arrecadação da receita** deste imposto, mas que simultaneamente garanta a facilidade de cumprimento (e respectiva comprovação) e uma efectiva arrecadação dos valores cobrados (por exemplo, caderneta para aposição de “selos” comprovativos do pagamento do imposto; envolvimento de funcionários autárquicos, mediante o pagamento de comissões, na efectiva distribuição e “venda” destes selos, etc.);

→ **campanhas de sensibilização** nos meios de comunicação social e, especialmente, junto de associações representativas dos sectores abrangidos (exploração e incentivo das entidades já constituídas ou a constituir, ainda que “informais” ou embrionárias);

→ **esforço visível de protecção/benefício** para os agentes aderentes por parte das autoridades centrais e autárquicas (por exemplo, através de prioridade nos licenciamentos, oferta de melhores condições de exercício da actividade, apoio pessoal, familiar, etc.) **e de repressão/ilegalização efectiva** em relação aos restantes;

→ **criação de incentivos “extraordinários” à adesão e cumprimento contínuo e atempado**, ainda que assumindo características menos habituais (por exemplo, sorteio de bem de consumo duradouro relevante e desejado – motociclos, outros? - atribuído a um dos NIT-Número de Identificação Tributária dos aderentes a este regime, caso se demonstre efectivo cumprimento, por exemplo, “caderneta de cupões” do imposto em dia).

3.2. Potencialidades e riscos associados ao modelo de tributação alternativa

Em acréscimo ao que foi sendo sublinhado ao longo do trabalho, entende-se ser pertinente identificar e valorizar aqui, de forma explícita, algumas das vantagens do modelo de tributação proposto face à situação de inoperância actual, bem como os riscos e as condições prévias a assegurar para minimizar eventuais insucessos. Assim, e entre as potencialidades adicionais do imposto mínimo que adiante se sugere, salientam-se:

i) possibilidade de agregação/unificação com diversas taxas e tributos autárquicos

Este poderia, em nosso entender, vir a constituir numa etapa seguinte um dos aspectos mais positivos da implementação do modelo proposto e o “motor” para o respectivo sucesso. Importa considerar que essa unificação:

- aumentaria a atractividade deste tipo de tributação – pela simplicidade, pela certeza quanto aos quantitativos exigíveis, e pela segurança na relação com as autoridades - factores que, por si só, poderão originar maior aceitação e adesão voluntária;
- permitiria uma operacionalização do regime sem grande acréscimo de custos - pelas sinergias geradas na liquidação, cobrança e arrecadação destes diversos tributos e pelas possibilidades de aproveitamento de um maior volume de recursos (técnicos e humanos) territorialmente distribuídos (envolvendo, por exemplo, e mediante acréscimo remuneratório adequado, os funcionários das autoridades locais em actividades de recenseamento/inscrição e na cobrança, particularmente em pequenas prestações, do tributo devido);
- garantiria eficácia superior no controlo do regular cumprimento deste regime (passível de ser exercido indiferentemente pela administração fiscal central ou pelas autoridades municipais);
- permitiria um maior leque de oferta de contrapartidas pela adesão/cumprimento do regime, e uma ligação objectiva a benefícios daí decorrentes (por exemplo, atribuição de melhores espaços de venda, apoios financeiros, familiares, etc.)

ii) maior protecção de um grupo com reduzidas “capacidades de defesa”

O pagamento de um imposto, ainda que mínimo, mas de valor certo e previamente fixado, retira discricionariedade às autoridades envolvidas na liquidação, cobrança e arrecadação deste tipo de tributo, minimiza oportunidades de corrupção, extorsão ou outras formas de coacção ilegítima.

iii) melhor conhecimento e avaliação de um universo à margem da legalidade

O sistema de recenseamento/inscrição inerente a este tipo de tributações simplificadas, pelo seu carácter marcadamente oficioso (isto é, independente de iniciativa/impulso do contribuinte), pode constituir uma oportunidade única para

conseguir uma identificação fiscal alargada neste universo de contribuintes e, conseqüentemente, um cadastro mais fiável e completo, adequado a posteriores avaliações quantitativa e qualitativamente mais fundadas. Simultaneamente, constituiria um importante contributo para o decisor macroeconómico, pela melhoria operada no sistema de informação estatística e no contributo para a compreensão, concepção e avaliação das diversas políticas (de rendimento, preços, monetária, fiscal, balança de pagamentos, etc.).

Por outro lado, relativamente aos riscos associados ao modelo de tributação que adiante se propõe, salienta-se:

i) não verificação de um conjunto de condições prévias de base

Sendo a realidade “sector informal” em Moçambique quase exclusivamente determinada por factores “exógenos” à política fiscal, e cujas causas foram a seu tempo identificadas (ver ponto 2.1), a eficácia de qualquer modelo de tributação para esses agentes está extremamente dependente do assegurar de um conjunto vasto e delicado de condições prévias, como, por exemplo, a “legalização” e a instalação/zonamento das áreas de comércio, o controlo administrativo e/ou policial efectivo das actividades desenvolvidas, a redução das actuais causas de escassez de certo tipo de géneros, o aumento das oportunidades de emprego, etc., pelo que a sua não verificação contribuirá decisivamente para o fracasso de uma medida desta natureza.

ii) fraca adesão voluntária ao recenseamento/registo

Como acima se referiu, a eficácia do sistema de tributação concebido depende do grau de adesão voluntária ao mesmo, o qual, por sua vez, é em grande medida função da “mobilização” oficial efectuada e das contrapartidas oferecidas e sentidas pelos destinatários como reais e suficientemente atractivas. Tal alerta, igualmente, para o carácter estratégico que neste processo de reforma assume a credibilidade das próprias instituições (políticas e outras). Na ausência de todos estes factores, o risco de insucesso é, naturalmente, elevado, e deve ser prévia e

devidamente ponderado, de modo a evitar falsas expectativas por parte de todos os agentes envolvidos (sobretudo, o próprio Estado e o sector empresarial formal).

iii) previsibilidade reduzida e pouca relevância em termos de arrecadação

Embora as experiências práticas em vários países apontem no sentido de que, num primeiro momento, o objectivo essencial da mudança tributária prevista não deva ser a arrecadação de receita, é facto que existem expectativas de que o potencial alargamento do número de contribuintes efectivos e o alargamento consequente das bases de tributação, possam beneficiar o orçamento público e contribuir para aliviar a carga fiscal incidente sobre os agentes económicos cumpridores.

Contudo, as *performance* a este nível não têm sido, reconhecidamente, um dos aspectos mais positivo, até porque, e desde logo, a fixação de valores de imposto “universais” atractivos para o sector informal tende a nivelar-se por montantes mínimos pouco expressivos. No futuro, a situação será naturalmente diferente, pelo que um recenseamento/implementação bem sucedida, bem como uma avaliação/actualização regular dos valores e/ou alterações económico-sociais relevantes podem garantir significativos aumentos da receita fiscal a prazo.

Difícil, quando não impossível, se torna, igualmente, tentar estimar os montantes totais a arrecadar, pelo menos numa primeira fase (pré-recenseamento e registo), atento o quase desconhecimento do total dos agentes informais envolvidos, e o tipo e características mais detalhadas das actividades prosseguidas. ⁽¹¹⁾

iv) regressividade inerente à utilização de presunções gerais ou de um imposto mínimo

A eficácia e a eficiência de modelos desta natureza – baseados num rendimento ou numa colecta mínima para o universo de contribuintes abrangidos - não se coaduna, frequentemente, com a consideração de deduções personalizantes,

⁽¹¹⁾ É, também, por essa razão que no presente trabalho não se avança com qualquer estimativa, ainda que muito preliminar, sobre o impacto financeiro esperado da proposta desenvolvida mais à frente.

conexas com a situação pessoal e familiar desses contribuintes, nem com qualquer avaliação individual e precisa da efectiva capacidade contributiva.

Não obstante a teórica violação da equidade vertical, importa lembrar que, no caso concreto, se trata de tributar actividades empresarias hoje praticamente à margem do sistema e geradoras de iniquidades bem mais censuráveis e graves⁽¹²⁾. Em qualquer circunstância, na modelização destes regimes alternativos de tributação assumem-se alguns tipos de diferenciação dos valores exigíveis com base em critérios minimamente objectivos e operacionalizáveis, sendo também possível prever “cláusulas de salvaguarda” que previnam situações de injustiça grave e notória, assim se minimizando os riscos de iniquidades significativas.

Por outro lado, preconiza-se uma clara orientação a médio prazo para, de forma gradual, garantir/exigir que grande parte deste universo passe a dispor de registos escriturais e “capacidade” declarativa, o que permitirá, por exemplo, a transformação futura de um “imposto mínimo” num futuro “pagamento por conta” do imposto devido a final.

3.3. Propostas de reforma da tributação (sector informal) – o SIM

Questão técnica prévia à apresentação de propostas de reforma é a discussão de qual a modalidade ou forma de corporização do regime de tributação alternativo, isto é, e fundamentalmente, a opção entre a fixação de um rendimento (normal ou presumido) ou, ao invés, de um montante/colecta mínima de imposto.

Sem desvalorizar o interesse do problema, recorda-se no entanto, que observados que sejam certas condições (como sejam, por exemplo, a impossibilidade de invocar deduções por situação pessoal ou familiar, no caso das pessoas singulares; ou o reporte de prejuízos ou benefícios fiscais por dedução ao rendimento) a modalidade de “imposto mínimo” é semelhante à modalidade de “rendimento mínimo tributável” para uma taxa de tributação dada. Tem sobre esta, no entanto, a vantagem de não exigir ao contribuinte a

apresentação regular de declarações complexas, e de ser de mais fácil aplicação administrativa (dado que o montante mínimo e respectivas diferenciações são definidos, a nível nacional, pela “instância política” central ou local).

Daí que se considere, que face aos objectivos do presente trabalho (tributação do sector informal), a questão se desloca de um plano estritamente teórico para o campo da praticabilidade e eficácia das medidas a propor, atentos os constrangimentos colocados pela realidade moçambicana (dimensão do fenómeno, ineficácia da Administração tributária, baixo nível de cumprimento voluntário, etc.).

Nesse sentido, entende-se que o regime de tributação alternativo que melhor pode corresponder à situação em análise é o de introdução de um **Sistema de Imposto Mínimo** (colecta mínima obrigatória), a partir de agora designado abreviadamente por **SIM**, ainda que diferenciado em função da natureza jurídica dos sujeitos passivos (pessoas singulares ou pessoas colectivas) e consoante as actividades a tributar sejam desenvolvidas em “ambientes” de relevância distinta (quer ao nível da sua inserção sectorial, quer da área geográfica de exercício da actividade, ou dos meios mínimos utilizados).

Coexistindo o mesmo com os actuais regime-regra e regime simplificado, o **SIM** teria a natureza de um regime alternativo (quase “residual”) para as pequenas e médias actividades de carácter comercial, industrial e artesanal, particularmente as ora exercidas num contexto informal. Mas, concomitantemente, funcionaria como limiar mínimo de imposto a pagar pelos restantes contribuintes quando, por ocorrerem factos indiciadores de que os valores por estes declarados não reflectiam a exacta situação patrimonial ou o resultado efectivamente obtido, houvesse lugar à aplicação de métodos indirectos em sede de IRPS e IRPC.

Simultaneamente, e de modo a impedir a ocorrência de “práticas perversas”, concretizadas no “transvase” de pequenas e médios contribuintes do regime simplificado para o **SIM** – por exemplo, através da não entrega de declarações, da prática de

(¹²) A nosso ver, a mais grave das iniquidades é a própria evasão fiscal, porque desigualmente distribuída entre os sujeitos passivos.

“acomodação” das repartições de finanças, ou outras – a integração (directa e automática) neste último regime deveria ser delimitada através da definição de parâmetros de dimensão adicionais ao mero volume de vendas, como seja o número de colaboradores/empregados e o tipo de meios logísticos usados (estabelecimento, veículos, etc.).

Pelo que, em concretização do exposto, as alterações assumiriam a dimensão de seguida descrita, sendo que as sugestões para a respectiva redacção que integram o Anexo no final, permitem uma percepção, com maior detalhe, dos ajustamentos necessários.

I – Propostas de alteração ao IRPS (síntese)

- Criar um **“Capítulo IV – Sistema de Imposto Mínimo”** ⁽¹³⁾, em que, no novο art.º 67º-A, se determine que:

- os sujeitos passivos que, de forma independente e regular, exerçam qualquer das actividades comerciais e industriais a que se refere o n.º 1 do art.º 8.º do Código do IRPS, incluindo a prestação de serviços de transporte rodoviário (“chapas”), o comércio exercido por vendedores nas ruas, feiras, mercados e outros lugares públicos, bem como quaisquer outras actividades de natureza artesanal ou de prestação de serviços quando exercidas sem estabelecimento ou em que este é manifestamente precário, ou em regime de indústria doméstica;
- e que, cumulativamente, reúnem as condições de trabalharem sozinhos ou de serem apenas auxiliados por familiares ou terceiros em número não superior a três, de não serem proprietários de mais do que um determinado número de veículos de transporte com determinadas características e apresentem um valor (real ou presumido) das suas vendas ou da sua produção

⁽¹³⁾ Pelo que se deverá proceder à renumeração dos actuais Cap. IV a IX.

que não exceda, em média, e por hipótese, o quantitativo anual de 100 milhões de meticais ⁽¹⁴⁾;

- **ficam sujeitos ao pagamento de um imposto mínimo obrigatório (SIM), constante de tabelas de taxas específicas, com critérios de graduação fixados em função da profissão/ actividade exercida; da existência ou não de estabelecimento; da área geográfica de localização no país**, que deverão ser definidas em número não muito extenso, quer por razões de simplificação, quer porque injustificado face ao próprio montante (reduzido) do imposto mínimo a fixar.
- Prever que a referida tabela do **SIM** seja definida por despacho ministerial do Ministro do Plano e das Finanças, na qual se evidenciem os montantes associados a cada uma das situações e parâmetros considerados relevantes, podendo os mesmos variar entre um máximo e um mínimo, fixados em múltiplos do salário mínimo nacional mensal (ver adiante modelo exemplificativo);
 - Conceber mecanismos específicos para recenseamento (inscrição no cadastro) dos sujeitos passivos, associado a momentos de licenciamento, registo, autorização ou vistoria do exercício das actividades em causa (eventualmente com intervenção de autoridades públicas municipais) e fundado num conjunto mínimo de informação cuidadosamente preparado para uma “auto-classificação” fácil e inequívoca ⁽¹⁵⁾;
 - Consagrar uma “cláusula de salvaguarda” que previna a exclusão do regime (i.e. não obrigatoriedade de pagamento do imposto mínimo) em circunstâncias em que este consubstancie uma situação de injustiça grave e notória.

⁽¹⁴⁾ Recuperou-se, em parte, o disposto no art.º 104 do Código Tributário Autárquico (Título V – Imposto Autárquico de Comércio e Indústria). Assumiu-se igualmente, o limiar do regime de isenção utilizado no Código do IVA (art.º 46), no pressuposto (a confirmar, face à evolução do regime) de que teria sido estabelecido a nível adequado...

⁽¹⁵⁾ V.g., ao sujeito passivo caberia identificar a profissão ou o tipo de actividade que desenvolve num elenco pré-definido, localizá-la numa planta zonada e assinalar a existência de qualquer um dos outros parâmetros relevantes: existência de estabelecimento e área ocupada e a propriedade de veículos, número e características.

- Introduzir os ajustamentos necessários a uma adequada inserção sistemática desta nova forma de cálculo do imposto, em matéria de liquidação, de obrigações declarativas, etc. (art.ºs 29, 37, 54, 68 e 71 do Código do IRPS);
- Assumir o valor do **SIM** como colecta mínima obrigatória de todos os sujeitos passivos que exerçam actividades da natureza comercial ou industrial, sempre que ocorram factos que justifiquem a aplicação de métodos indirectos (indícios de que os valores declarados não reflectem a exacta situação patrimonial ou o resultado efectivamente obtido) (art.º 37 do Código do IRPS).

II – Propostas de alteração ao IRPC (síntese)

- Criar um “**Capítulo V – Sistema de Imposto Mínimo**” ⁽¹⁶⁾, em que, no novo art.º 77º -A, se determine que:
 - todos os sujeitos passivos residentes que exerçam, a título principal, uma actividade de natureza comercial ou industrial e que sejam passíveis de enquadramento no regime simplificado de determinação do lucro tributável, previsto no art.º 54 do CIRPC;
 - cujo valor (real ou presumido), do volume total anual de negócios não exceda, em média, e por hipótese, o quantitativo anual de 250 milhões de meticais ⁽¹⁷⁾;
- **ficam sujeitos a um imposto mínimo obrigatório, constante de tabelas de taxas específicas, definidas em função da área sectorial em que se desenvolve a actividade (indústria, comércio, prestação de serviços, hotelaria e similares), da área geográfica da respectiva localização, e da dimensão da área ocupada pelo estabelecimento.**

⁽¹⁶⁾ Pelo que se deverá proceder à renumeração dos actuais Cap. V a IX.

- Prever que as referidas tabelas do **SIM** sejam definidas por despacho do Ministro do Plano e Finanças, nas quais se evidenciem os montantes associados a cada uma das situações e dos parâmetros considerados relevantes, podendo os mesmos variar entre um máximo e um mínimo, fixados em múltiplos do salário mínimo nacional mensal ⁽¹⁸⁾ (ver adiante **modelo exemplificativo**);
- Assumir o valor do **SIM** como colecta mínima obrigatória de todos os sujeitos passivos que exerçam actividades da natureza comercial ou industrial, sempre que ocorram factos que justifiquem a aplicação de métodos indirectos (art.º 53 do Código do IRPC).
- Consagrar mecanismos específicos para recenseamento/inscrição no cadastro dos sujeitos passivos abrangidos, associado a momentos de licenciamento, registo, autorização ou vistoria do exercício das actividades em causa (eventualmente com intervenção de autoridades públicas municipais);
- Eliminar a obrigação de declaração periódica e outras obrigações acessórias que deixam de ter sentido neste sistema de imposto mínimo;
- Introduzir os ajustamentos necessários a uma adequada inserção sistemática desta nova forma de cálculo do imposto, em matéria de liquidação, de obrigações declarativas, etc. (art.ºs 16, 53, 79, 102 e 103 do Código do IRPC).

⁽¹⁷⁾ Assumiu-se o limiar máximo do regime de tributação simplificada utilizado no Código do IVA (art.º 53).

⁽¹⁸⁾ Com um valor, naturalmente, superior ao fixado para as pessoas singulares.

SISTEMA DE IMPOSTO MÍNIMO - SIM

(art.º 67-A do Código do IRPS)

TABELA DE TAXAS ESPECÍFICAS (MODELO EXEMPLIFICATIVO)

Profissões/actividades (a)	Área geográfica/localização da actividade, sem estabelecimento ou 1 só veículo ao serviço (b)		Com estabelecimento ou <u>mais de 1</u> veículo (c)
	A	B	
Alfaiate	A		
	B		
	C		
Barbeiro	A		
	B		
	C		
.	<i>Em alternativa, poder-se-ão conceber tantas tabelas de taxas quantas as áreas geográficas de localização da actividade</i>		
.			
.			

(a) Poder-se-á reportar às profissões/actividades definidas para efeitos da aplicação do Imposto Autárquico de Comércio e Indústria, constantes, por exemplo, do anexo à Resolução n.º 41/2001, de 21 de Outubro da Assembleia Municipal de Maputo;

(b) As áreas geográficas (para efeitos da conexão com o local em que é exercida a actividade ou, na impossibilidade de determinação deste, com a área do domicílio) podem ser definidas a partir de um prévio zonamento do território moçambicano, que poderá ter presente a seguinte classificação:

A – inclui os Municípios e áreas não autarcizadas de ... (elencar as respectivas designações, considerando os classificáveis como “quase exclusivamente urbanos”);

B - inclui os Municípios e áreas não autarcizadas de ... (elencar as respectivas designações, considerando os classificáveis como “mistos com predominância urbana”);

C - inclui os Municípios e áreas não autarcizadas de ... (elencar as respectivas designações, considerando os classificáveis como “rurais”);

[Se ajustados, igualmente, poderiam ser assumidas os três tipos de zonas/provincias já hoje relevantes para efeitos de benefícios fiscais (ver art.º 12, n.ºs 1 a 3 do Decreto n.º 12/93, de 21 de Julho), e que, de algum modo, se assumem como distintas em termos de grau de desenvolvimento relativo do país.]

(c) As taxas específicas correspondentes ao exercício de uma profissão ou actividade com recurso a estabelecimento ou sendo proprietário de mais de um veículo de transporte rodoviário são fixadas no **dobro** do valor referido na coluna anterior.

SISTEMA DE IMPOSTO MÍNIMO - SIM

(art.º 77-A do Código do IRPC)

TABELA DE TAXAS ESPECÍFICAS (MODELO EXEMPLIFICATIVO)

1 – Municípios/zonas do tipo A (a)

Natureza da actividade (b)	Taxa Base	Área ocupada / n.º de veículos (c)		Total (d)
		F ₁	F ₂	
Industrial		1,0		
		1,3		
		1,5		
Comercial				
Transporte				
Outras prestações de serviços				

2 – Municípios/zonas do tipo B

Idem, supra

3 – Municípios/zonas do tipo C

Idem, supra

- (a) Inclui os Municípios/zonas não municipalizadas/vilas de (designação) e as zonas urbanas dos Municípios/ zonas não municipalizadas de ... (designação) .
- (b) Poder-se-á reportar às actividades definidas para efeitos da aplicação da Taxa por Actividade Económica, constantes, por exemplo, do anexo à Resolução n.º 42/2001, de 31 de Outubro da Assembleia Municipal de Maputo;
- (c) O factor 1 (F₁) corresponde a áreas até 100 m2 ou aplica-se a proprietários de apenas um veículo de transporte rodoviário de ___ kg ou lotação de ___ lugares, o factor 2 (F₂) a área entre 101 e 400 m2 ou a proprietários de dois veículos com as mesmas características e o factor 3 (F₃) a áreas superiores a 400 m2 ou a proprietários de três veículos com as mesmas características.
- (d) Produto do valor da taxa-base pelo factor respectivo da área ocupada/n.º de veículos.

Conclusões e Recomendações finais

Tendo o presente estudo como objectivo primeiro a análise da possibilidade de introdução de um regime de tributação especialmente direccionado para as pequenas actividades empresariais, nomeadamente desenvolvidas no sector informal da economia moçambicana, são as seguintes as principais conclusões que se entende dever retirar:

- i) Existem razões e vantagens de natureza económica e de cariz técnico-administrativo que justificam e apelam à utilização de formas alternativas de determinação do montante a pagar de imposto por estas entidades, pessoas singulares e colectivas, sendo as mesmas prática comum em muitos países, africanos incluídos;
- ii) As mais recentes reformas fiscais levadas a cabo na República de Moçambique, quer do rendimento (IRPS e IRPC), quer da tributação indirecta (IVA), só de modo imperfeito terão assumido opções e adoptado mecanismos adequados para lidar com a realidade das pequenas actividades conduzidas de forma informal, e que representam parte não negligenciável da produção, do comércio e do emprego em meio urbano;
- iii) Mesmo no caso da tributação autárquica, cujo modelo e filosofia se encontram, pelo menos em teoria, melhor concebidos para lidar com uma realidade que lhe está mais próxima, o atraso e a eficácia na respectiva implementação, não vêm contribuindo para melhorar o conhecimento e enquadramento de tais entes;
- iv) Pelo que se conclui no sentido de que, apesar das modificações legislativas operadas, o regime fiscal continua a ser demasiado complexo para a realidade inerente a esses pequenos operadores económicos, o sector informal continua a permanecer extensamente fora do sistema, e a eficácia administrativa fiscal apresenta demasiadas fragilidades, não tocando parte significativa dos contribuintes.

Em sequência, e entendendo-se que tais factos e ineficiências vêm gerando – de forma cada vez mais sentida -, problemas de diversa índole, desde o menor desempenho financeiro do sistema (receita fiscal), até à insuficiente concretização dos desejáveis objectivos de neutralidade, equidade e simplicidade do edifício tributário, com reflexos negativos ao nível do ainda frágil sector empresarial moçambicano, a abordagem foi orientada pelos seguintes princípios reformadores:

- v) Ser direccionada por objectivos de abrangência específica, relevância, pequena gravosidade, estabilidade e segurança para os contribuintes, exequibilidade e simplicidade administrativas;
- vi) Adoptar fórmulas e procedimentos expeditos de registo e de incentivo à integração no sector formal, através da sensibilização, simplificação, comodidade no pagamento, e visibilidade dos benefícios efectivos dele resultante, de molde a potenciar as vantagens e a minimizar os riscos de todo o processo;
- vii) Assumir que, num primeiro momento, mais importante que os (eventuais) acréscimos de receita fiscal, são os ganhos a obter em termos de legalidade, recenseamento/registo, concorrência sã, melhoria das condições de exercício das actividades, planeamento urbano, e minimização de custos administrativos e de cumprimento, etc.

Tal tem concretização nas seguintes propostas de reforma tributária:

- viii) Instituição de um sistema de imposto mínimo (**SIM**), do tipo “colecta mínima obrigatória”, quer em IRPS, quer em IRPC, à qual ficam sujeitos as pessoas singulares e colectivas, desde que verificados certos requisitos mínimos de pequena ou pequeníssima dimensão, aferida pela dimensão económica assumida, número de colaboradores, meios logísticos empregues, etc.;

- ix) Diferenciação do imposto mínimo a pagar em função da profissão/actividade sectorial exercida, da existência ou não de estabelecimento/activos utilizados, da área geográfica de localização, etc., assim se procurando limitar a eventual regressividade da medida;
- x) Adopção de “cláusulas de salvaguarda” e de segurança em casos notórios e comprovados de ausência de capacidade tributária mínima;
- xi) Proposta de unificação, via Sistema de Imposto Mínimo, do subsistema de impostos autárquicos de idêntica natureza e objectivos, com adequada partilha de receita entre os diferentes níveis de governo;
- xii) Consequente integração administrativa, sistematização e unificação, a prazo curto, dos procedimentos tributários - hoje múltiplos e dispersos - entre os níveis central e municipal, no âmbito do registo, licenciamento, liquidação, pagamento e fiscalização dos vários tipos de impostos, taxas e licenças que recaem sobre os pequenos operadores económicos.

Anexo

Propostas de alteração legislativa

Draft

Anexo – Propostas de alteração legislativa

Decreto n.º

A avaliação do actual modelo de tributação directa dos rendimentos obtidos no âmbito de pequenas actividades empresariais e a convicção da necessidade de ajustá-lo, justificam a introdução de instrumentos que garantam um efectivo alargamento da base tributável, direccionados à tributação de actividades de natureza comercial, industrial e empresarial não regularmente organizadas, integradas no sector da economia menos organizado.

São, particularmente, visadas as actividades desenvolvidas por pequenos operadores económicos, sem meios e capacidade organizativa para formalizar as suas obrigações acessórias, pretendendo-se simplificar todo o mecanismo de inscrição e liquidação do IRPS e IRPC e tornar exequível o controlo que sobre este universo poderá ser exercido pela administração fiscal.

Impões-se introduzir alterações aos Códigos do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRPS) e do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (IRPC), aprovados pelos Decretos n.ºs 20/2002 e 21/2002, ambos de 30 de Julho, de modo a consagrar este mecanismo alternativo de tributação.

O Conselho de Ministros, no uso das competênciasdecreta:

Artigo 1. – São alterados os artigos 29, 37, 54, 68 e 71 do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRPS), aprovado pelo Decreto n.º 20/2002, de 30 de Julho, que passam a ter a seguinte redacção:

Artigo 29

Formas de determinação dos rendimentos colectáveis

1. A determinação dos rendimentos empresariais e profissionais, consoante os casos, faz-se com base:

- a)
- b)
- c)

2 – Não há lugar à aplicação do disposto no número anterior no caso de rendimentos empresariais abrangidos pelas condições legais de aplicação do sistema de imposto mínimo.

3 – (anterior n.º 2)

Artigo 37

Aplicação de métodos indirectos

- 1.
- 2.
- 3.
- 4.
- 5.

6. A aplicação dos métodos indirectos nos termos previstos nos artigos anteriores a sujeitos passivos que exerçam uma actividade comercial ou industrial não poderá, em nenhuma circunstância, determinar o pagamento de imposto de montante inferior ao que resultaria da aplicação do sistema de imposto mínimo previsto no artigo 67-A.

Artigo 54

Dispensa de apresentação de declaração

Ficam dispensados de apresentar a declaração a que se refere o artigo anterior os sujeitos passivos que, no ano a que o imposto respeita:

- a)
- b).....

c) Apenas tenham auferido rendimentos abrangidos pelo sistema de imposto mínimo previsto no artigo 67-A e não pretendam renunciar à respectiva aplicação.

Artigo 68

Competência para a liquidação

A competência para a liquidação do IRPS compete:

- a).....
- b) A autoliquidação é obrigatória para os titulares de rendimentos da Segunda Categoria, **salvo se abrangidos pelo sistema de imposto mínimo**, e facultativa para os restantes, devendo, em qualquer caso, ser efectuada nas respectivas declarações, quando apresentadas nos prazos previstos no artigo 56 do presente Código.

Artigo 71

Deduções à colecta

1.
2.
3.
4. Não há lugar à aplicação das deduções a que se refere o número 1, nos casos em que seja aplicável o sistema de imposto mínimo.

Artigo 2. – São aditados ao Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRPS), aprovado pelo Decreto n.º 20/2002, de 30 de Julho, um novo Capítulo IV e os artigos 67-A e 67-B com a seguinte redacção:

Capítulo IV

Sistema de Imposto Mínimo

Artigo 67-A

Regras gerais

1. Ficam abrangidos pelo Sistema de Imposto Mínimo, nos termos e condições previstas nas disposições seguintes, todos os sujeitos passivos que, de forma regular, desenvolvam as

actividades comerciais e industriais a que se refere o n.º 1 do artigo 8, incluindo a prestação de serviços de transporte rodoviário e o comércio exercido por vendedores ambulantes nas ruas, feiras, mercados e outros lugares públicos, bem como quaisquer outras actividades de natureza artesanal ou de prestação de serviços exercidas sem estabelecimento ou em regime de indústria doméstica e que, cumulativamente, preenham as seguintes condições:

- a) Apresentem um valor total anual de negócios, real ou estimado, não superior a *100.000.000,00 MT (?)*;
- b) Desenvolvam a actividade sozinhos ou com o auxílio de não mais de três *pessoas*;
- c) Não tenham optado pelo regime de contabilidade organizada ou pelo regime simplificado de escrituração previstos no artigos 101 e 102 respectivamente;
- d) Não preencham as condições legais de exclusão do regime simplificado de determinação do rendimento colectável previsto no artigo 32;

2. Os parâmetros mínimo e máximo do montante de imposto devido pelos sujeitos passivos abrangidos no número anterior é fixado por Diploma Ministerial do Ministro do Plano e Finanças e graduado em função do tipo de actividade e ou profissões exercidos e respectiva localização, não podendo ser inferior a ___ vezes o salário mínimo nacional mensal, nem superior a ___ vezes esse mesmo salário.

3. Competirá aos Municípios ou aos Governos Provinciais nos territórios não autarcizados, a definição exacta do montante do imposto a adoptar em cada ano.

4. Os sujeitos passivos que preencham as condições referidas no número 1 ficam obrigados ao preenchimento de uma declaração de enquadramento, conforme modelo a aprovar, a qual integrará obrigatoriamente o processo de licenciamento ou qualquer acto de registo ou autorização praticado junto de autoridades municipais ou outras autoridades públicas.

5. Na falta da declaração a que se refere o número anterior, a Administração Tributária poderá, com base em elementos de que disponha comprovativos do efectivo exercício de actividades empresariais nas condições referidas, inscrever officiosamente os sujeitos passivos, determinando o seu enquadramento para efeitos de aplicação da taxa mínima.

6. Os procedimentos, as formas e os prazos de liquidação do imposto nos casos e condições legais de aplicação do sistema de imposto mínimo, bem como as obrigações acessórias que impendem sobre os sujeitos passivos abrangidos, obedecerão a regras especiais definidas por despacho do Ministro do Plano e das Finanças.

6. A competência de fiscalização das obrigações impostas no âmbito do sistema de imposto mínimo e os deveres de colaboração de autoridades, repartições públicas ou pessoas colectivas de utilidade pública serão igualmente objecto de regulamentação específica mediante despacho do Ministro do Plano e das Finanças.

Artigo 67-B

Exclusão

1 – Em casos de injustiça grave e notória decorrente da aplicação do sistema de imposto mínimo previsto no artigo anterior, poderá o chefe da repartição de finanças, a pedido do sujeito passivo, rever o montante de imposto a pagar ou dispensar o respectivo pagamento, nos termos a seguir indicados.

2 – Para efeitos do número anterior considera-se caso de injustiça grave e notória:

- a) A suspensão da actividade por um período superior a 90 dias seguidos, caso em que o imposto será reduzido proporcionalmente;**
- b) A inutilização definitiva e anormal de instalações, equipamentos ou mercadorias, por razões não imputáveis ao contribuinte, caso em que o montante de imposto poderá ser reduzido, ou considerado não devido, pelo período ou valor correspondentes;**
- c) A manifesta e comprovada falta de capacidade contributiva do contribuinte;**

3 – O pedido e a decisão tomada pelo chefe da repartição de finanças deverão ser reduzidos a escrito, indicando, de forma adequada, as circunstâncias justificativas da aplicação do disposto nos números anteriores.

Artigo 3. – O Capítulo IV sob a epígrafe Liquidação, o Capítulo V sob a epígrafe Pagamento, o Capítulo VI sob a epígrafe Obrigações Acessórias, o Capítulo VII sob a epígrafe Fiscalização, o Capítulo VIII sob a epígrafe Garantias e o Capítulo IX sob a epígrafe Disposições Diversas do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRPS), aprovado pelo Decreto n.º 20/2002, de 30 de Julho, são, com a entrada em vigor do presente diploma, renumerados, respectivamente para Capítulos V, VI, VII, VIII, IX e X, mantendo as mesmas epígrafes.

Artigo 4. – São alterados os artigos 16, 53, 79, 102 e 103 do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (IRPC), aprovado pelo Decreto n.º 21/2002, de 30 de Julho que passam a ter a seguinte redacção:

Artigo 16

Métodos de determinação da matéria colectável

1.
2. Na falta de declaração, compete à Administração Tributária, quando for caso disso, a determinação da matéria colectável, **podendo esta, nos casos e condições previstas na lei, proceder à liquidação de um imposto mínimo.**
3. O lucro tributável poderá ser determinado por métodos indirectos, nos termos e condições referidos na secção V deste Capítulo.
4. **No caso dos sujeitos passivos abrangidos pelo sistema de imposto mínimo previsto no artigo 77-A não haverá lugar à determinação da matéria colectável, sendo definido, dentro dos limites legais, o montante de imposto devido.**

Artigo 53

Aplicação de métodos indirectos

1.
2.
3.
4.
5. **A aplicação dos métodos indirectos nos termos previstos nos artigos anteriores a pessoas colectivas e outras entidades residentes que exerçam, a título principal, qualquer das actividades abrangidas pelo sistema de imposto mínimo previsto no artigo 77-A não poderá, em nenhuma circunstância, determinar o pagamento de imposto de montante inferior ao que resultaria da aplicação desse regime.**

Artigo 79

Procedimento e forma de liquidação

- 1- A liquidação do IRPC processar-se-á nos termos seguintes:
 - a)

- b) Na falta de apresentação da Declaração periódica de rendimentos prevista no art.º 105, a liquidação será efectuada até 31 de Dezembro do ano seguinte àquele a que respeita ou, no caso previsto no número 2 do referido artigo, até ao fim do 6.º mês seguinte ao do termo do prazo para a apresentação da declaração aí mencionada e terá por base a totalidade da matéria colectável que se encontre determinada no mais **próximo dos últimos três exercícios**;
- c) Na impossibilidade de proceder à liquidação nos termos das alíneas anteriores, a mesma terá por base os elementos de que a Administração disponha, **não podendo o IRPC liquidado ser inferior ao que resultaria da aplicação do sistema de imposto mínimo previsto no art.º 77-A.**

2.
3.
4.
5.
6.
7.
8.
9. Nos casos em que seja aplicável o regime simplificado de determinação do lucro tributável **ou o sistema de imposto mínimo**, ou em que se tenha optado pelo regime simplificado de escrituração, previstos nos artigos 54, **77-A** e 109 respectivamente, não há lugar às deduções previstas nas alíneas a), b) e c) do número 2.

Artigo 102

Obrigações declarativas

1.
2.
3.
4.
5.
6.
7.

8. Os sujeitos passivos de IRPC abrangidos pelo sistema de imposto mínimo previsto no artigo 77-A que não pretendam renunciar à respectiva aplicação, ficam dispensados do cumprimento das obrigações declarativas a que se refere o presente artigo.

Artigo 103

Declaração de inscrição, de alterações ou de cessação

1.
2.
3.

4. Os sujeitos passivos de IRPC abrangidos pelo sistema de imposto mínimo previsto no artigo 77-A ficam obrigados ao preenchimento de uma declaração de enquadramento, conforme modelo a aprovar, a qual integrará obrigatoriamente o processo de licenciamento ou qualquer acto de registo ou autorização praticado junto de autoridades municipais ou outras autoridades públicas e substituirá a declaração de inscrição a que se refere o número 1.

5. Na falta da declaração de enquadramento, a Administração Tributária poderá, com base em elementos de que disponha comprovativos do efectivo exercício de actividade nas condições referidas, inscrever oficiosamente os sujeitos passivos, determinando o seu enquadramento para efeitos de aplicação do imposto mínimo.

6. Sempre que se verificarem alterações de qualquer dos elementos constantes da declaração de inscrição no registo **ou na declaração de enquadramento**, deve o contribuinte entregar a respectiva declaração de alterações no prazo de quinze dias a contar da data de alteração.

7.(anterior n.º 5).

Artigo 5. – São aditados ao Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (IRPC), aprovado pelo Decreto n.º 21/2002, de 30 de Julho, um novo Capítulo V e o artigos 77-A com a seguinte redacção:

Capítulo V
Sistema de Imposto Mínimo

Artigo 77-A
Regras gerais

1. Ficam abrangidos pelo sistema de imposto mínimo, nos termos e condições previstas nas disposições seguintes, os sujeitos passivos residentes que exerçam, a título principal, uma actividade comercial ou industrial, que apresentem um volume total anual de negócios, real ou estimado, não superior a 250.000.000,00 MT (?) e que não reúnam qualquer uma das condições de exclusão de aplicação do regime simplificado de determinação do lucro tributável previsto no artigo 54.
2. O imposto devido pelos sujeitos passivos a que se refere o número anterior é fixado consoante a natureza da actividade económica principal desenvolvida e graduado em função de factores de localização e de área ocupada, podendo variar entre ___ e ___ vezes do salário mínimo legalmente estabelecido.
3. Para efeitos do disposto no artigo anterior, o factor localização reporta-se ao local da sede do sujeito passivo e o factor área ocupada é determinado em função da área utilizada no exercício da actividade comercial, industrial ou empresarial, medida em m2.
4. Os factores referidos no números anterior podem ser majorados ou minorados, por coeficientes até 1,5 e 0,5, respectivamente.
5. O montante de imposto mínimo, bem como os demais parâmetros referidos nos números anteriores são fixados por diploma ministerial do Ministro do Plano e Finanças, mantendo-se vigentes por um período de 3 anos, salvo se a conjuntura do período ou factos supervenientes e imprevistos o não justificarem.

6. Os procedimentos, as formas e os prazos de liquidação do IRPC nos casos e condições legais de aplicação do sistema de imposto mínimo, bem como as obrigações acessórias que impendem sobre os sujeitos passivos abrangidos, obedecerão a regras especiais a definir por despacho do Ministro do Plano e das Finanças.

6. A competência de fiscalização das obrigações impostas no âmbito do sistema de imposto mínimo e os deveres de colaboração de autoridades, repartições públicas ou pessoas colectivas de utilidade pública serão igualmente objecto de regulamentação específica mediante despacho do Ministro do Plano e das Finanças.

Artigo 6. – O Capítulo V sob a epígrafe Liquidação, o Capítulo VI sob a epígrafe Pagamento, o Capítulo VII sob a epígrafe Obrigações Acessórias e Fiscalização, o Capítulo VIII sob a epígrafe sob a epígrafe Garantias dos Contribuintes e o Capítulo IX sob a epígrafe Disposições Finais do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (IRPC), aprovado pelo Decreto n.º 21/2002, de 30 de Julho, são, com a entrada em vigor do presente diploma, renumerados, respectivamente para Capítulos VI, VII, VIII, IX e X, mantendo as mesmas epígrafes.

Draft

-- o 0 o --

Alterações (via unificação no SIM) ao subsistema tributário autárquico

Alterações ao Regime jurídico-legal das finanças e do património das autarquias (Lei 11/07, de 31 de Maio) e ao Código Tributário Autárquico (Decreto 52/2000, de 21 de Dezembro) – sugestão de redacção:

Artigo ____

1. *Aos contribuintes que façam prova do pagamento de imposto ao abrigo do Sistema de Imposto Mínimo (SIM) previsto no Código do Imposto sobre o Rendimento Pessoas Singulares e no Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas não será exigido o pagamento da Taxa por Actividade Económica e do Imposto Autárquico de Comércio e Indústria nem o cumprimento de qualquer obrigação acessória com estes conexas.*
2. *As autarquias locais têm direito a uma participação equivalente a ____% da receita proveniente do Sistema de Imposto Mínimo cobrado, quer no âmbito do imposto sobre o rendimento das pessoas singulares, quer no âmbito do imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas .*
3. *A participação de cada autarquia local nos recursos referidos no número anterior é determinada a partir dos valores de cobrança líquida dos impostos am causa correspondentes aos sujeitos passivos abrangidos pelo SIM cujo domicílio ou sede se localize na respectiva circunscricção.*
4. *Durante um período de três anos após o início da aplicação do Sistema de Imposto Mínimo, os montantes da participação transferidos para os municípios não podem ser inferiores às receitas que, no exercício anterior a tal início, foram por estes cobradas no âmbito dos impostos autárquicos a que se refere o n.º 1 .*

**Projecto de Diploma Ministerial de
Regulamentação da operação de recenseamento e enquadramento para efeitos do
SIM – Sistema de Imposto Mínimo**

**Artigo 1
(Objecto)**

O presente diploma estabelece as condições específicas de recenseamento e enquadramento tributário para efeitos da aplicação do Sistema de Imposto Mínimo nos termos previstos nos artigos ___ do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares e no artigos ___ do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas, com a redacção introduzida pelo Decreto _____, de _____.

**Artigo 2
(Contribuintes abrangidos)**

1. As pessoas singulares ou colectivas que desenvolvam actividades de natureza comercial, industrial ou de prestação de serviços e que preencham as condições de inclusão no referido Sistema de Imposto Mínimo ficam obrigados a fornecer às autoridades administrativas para tal devidamente identificadas e credenciadas a informação necessária ao preenchimento de uma declaração de registo e enquadramento, conforme modelo em anexo.

2. A obrigação a que se refere o número anterior impende sobre todos os contribuintes nas referidas condições, devendo aqueles que ainda não o possuam requerer, previamente ou no acto de recenseamento, a emissão do respectivo Número Único de Identificação Tributária.

**Artigo 3
(Autoridades administrativas competentes)**

1. Para além da competência específica dos funcionários da administração fiscal, deverão participar no processo de recenseamento a que se refere o presente diploma, os funcionários ou agentes de órgãos autárquicos que intervenham em quaisquer actos

subjacentes a licenciamentos, ao registo de operadores, à autorização de venda ambulante ou em mercados, feiras, bancas ou tendas, bem como à cobrança de taxas municipais de outra natureza.

2. Os poderes de recenseamento das autoridades administrativas atribuídos nos termos do número anterior pressupõem a prévia elaboração por parte do dirigente máximo do órgão de uma lista nominal de funcionários a credenciar, bem como a sua participação efectiva em acções de formação promovidas pela administração fiscal para este efeito.

3. Serão fixadas por despacho (conjunto ?) dos Ministro do Plano e das Finanças (e do Ministério da Administração Estatal (?)) as contrapartidas financeiras destinadas a remunerar os funcionários ou agentes que participem nas actividades de recenseamento a que se refere o presente diploma.

Artigo 4

(Período de recenseamento)

1. O processo de recenseamento a que se refere o presente diploma decorrerá no exercício anterior ao início da aplicação do Sistema de Imposto Mínimo e deverá estar concluído no prazo máximo de seis meses (?).

2. Findo o período de recenseamento, as autoridades, corpos administrativos, repartições públicas ou quaisquer entidades públicas, deverão aquando da prática de actos da sua competência específica solicitados por contribuintes legalmente abrangidos pelo Sistema de Imposto Mínimo, verificar o prévio cumprimento da obrigação de registo, mediante a exibição do talão de recepção respectivo, comunicando à repartição de finanças competente as situações faltosas detectadas.

Artigo 5

(Validação do registo e enquadramento)

1. Os elementos a fornecer para efeitos do preenchimento da declaração de registo e enquadramento aprovada pelo presente diploma deverão, sempre que possível, ser comprovados por qualquer meio de prova idóneo, podendo, na sua ausência e com a concordância do respectivo contribuinte, as autoridades com competência para o

recenseamento estimar quantitativos e enquadrar oficiosamente a actividade por este desenvolvida

2. As declarações de registo e enquadramento devidamente preenchidas pelos agentes recenseadores serão remetidas à Repartição de Finanças competente (? ou aos Serviços Centrais ?) de modo a que os dados aí constantes sejam confrontados com os existentes nos ficheiros da Repartição de Finanças ou com outros elementos e informações disponíveis.

3. Sendo detectadas omissões ou inexactidões praticadas no acto do preenchimento da declaração a Repartição de Finanças competente procederá às devidas correcções, notificando o contribuinte.

4. O contribuinte poderá reclamar da correcção efectuada nos termos no número anterior, em requerimento dirigido ao Chefe da Repartição de Finanças, no prazo de 15 dias contados a partir da data em que dela tomou conhecimento, tendo esta reclamação efeitos suspensivos.

5. A decisão do Chefe da Repartição de Finanças de indeferimento da reclamação poderá ser objecto de recurso hierárquico.

Artigo 6

(Gestão do Cadastro Especial do SIM)

Os Serviços Centrais da Administração Fiscal organizarão, a partir das declarações de registo e enquadramento que tenham sido preenchidas pelas diversas entidades competentes e dos demais elementos de que disponha, um ficheiro especial de contribuintes abrangidos pelo Sistema de Imposto Mínimo, que permita, designadamente, conhecer, de modo claro e inequívoco, a receita arrecadada relativamente a esta modalidade de pagamento e a sua distribuição pelas circunscrições territoriais de cada um dos municípios.

Artigo 6
(Penalizações)

A recusa de colaboração no preenchimento das declarações de registo e enquadramento, aprovada pelo presente diploma, bem como a omissão, inexactidão, ou falsificação de quaisquer elementos relevantes para este efeito constituem infracções tributárias puníveis nos termos previstos no Regime Geral das Infracções Tributárias.

Draft

ANEXO

DECLARAÇÃO DE REGISTO E ENQUADRAMENTO - *SIM*

(Projecto)

Draft

***SIM* – Sistema de Imposto Mínimo**

Declaração de registo (projecto)

BLOCO 1 – Dados identificativos

Campo 01 Cód. xxx **Número Único de Identificação Tributária**

Campo 02 Cód. xxx **Outro Documento de Identificação** Qual ?
Número

Campo 03 **Nome/Designação social**

Campo 04 **Domicílio/sede**

BLOCO 2 – Situação tributária

Campo 05 Cód. Xxx **1.ª declaração de registo**

Campo 06 Cód. Xxx **Declaração de substituição**

Campos alterados

Campo 07 Cód. Xxx **Alteração de enquadramento**

Enquadramento anterior:

Campo 07/1 Cód. xxx **Contribuinte de IRPS**

Ano de inicio de actividade

Campo 07.1.1 Regime simplificado
Campo 07.1.2 Escrituracao simplificada
Campo 07.1.3 Contabilidade organizada

Campo 07/2 Cód. xxx **Contribuinte de IRPC**

Ano de inicio de actividade

Campo 07.2.1 Regime simplificado
Campo 07.2.2 Escrituraco simplificada
Campo 07.2.3 Contabilidade organizada

Campo 09.2	Cód. xxx	Indústria	<input type="checkbox"/>	CAE	<input type="text"/>
Campo 09.3	Cód. xxx	Transporte	<input type="checkbox"/>	CAE	<input type="text"/>
Campo 09.4	Cód. xxx	Outras prestações serviços	<input type="checkbox"/>	CAE	<input type="text"/>

Campo 10 Actividade desenvolvida / profissão (só para pessoas singulares):

Campo 10.1	Cód. xxx	Alfaiate	<input type="checkbox"/>
Campo 10.2	Cód. xxx	Barbeiro	<input type="checkbox"/>
Campo 10.3	Cód. xxx	Bate-chapa	<input type="checkbox"/>
Campo 10.4	Cód. xxx	Boleiro ou doceiro	<input type="checkbox"/>
Campo 10.5	Cód. xxx	Cabeleireiro	<input type="checkbox"/>
Campo 10.6	Cód. xxx	Canalizador	<input type="checkbox"/>
Campo 10.7	Cód. xxx	Caprpinteiro ou marceneiro	<input type="checkbox"/>
Campo 10.8	Cód. xxx	Cesteiro ou esteireiro	<input type="checkbox"/>
Campo 10.10	Cód. xxx	Costureira ou modista	<input type="checkbox"/>
Campo 10.11	Cód. xxx	Electricista de automóveis	<input type="checkbox"/>
Campo 10.12	Cód. xxx	Electricista de const. Civil	<input type="checkbox"/>
Campo 10.13	Cód. xxx	Fabricante de obras artesanais	<input type="checkbox"/>
Campo 10.14	Cód. xxx	Fotógrafos	<input type="checkbox"/>
Campo 10.15	Cód. xxx	Funileiro	<input type="checkbox"/>
Campo 10.16	Cód. xxx	Jardineiro	<input type="checkbox"/>

Campo 10.17	Cód. xxx	Lavadeiro	<input type="checkbox"/>
Campo 10.18	Cód. xxx	Lavador e polidor de viaturas	<input type="checkbox"/>
Campo 10.19	Cód. xxx	Mecânico de automóveis	<input type="checkbox"/>
Campo 10.20	Cód. xxx	Mecânico de motocicleta	<input type="checkbox"/>
Campo 10.21	Cód. xxx	Pedreiro	<input type="checkbox"/>
Campo 10.22	Cód. xxx	Pintor ou caiador de edifícios	<input type="checkbox"/>
Campo 10.23	Cód. xxx	Pintor de automóveis	<input type="checkbox"/>
Campo 10.24	Cód. xxx	Reparador de aparelhos eléctricos	<input type="checkbox"/>
Campo 10.25	Cód. xxx	Relojoeiro	<input type="checkbox"/>
Campo 10.26	Cód. xxx	Sapateiro	<input type="checkbox"/>
Campo 10.27	Cód. xxx	Serralheiro mecânico	<input type="checkbox"/>
Campo 10.28	Cód. xxx	Taxista	<input type="checkbox"/>
Campo 10.29	Cód. xxx	Prestador de serviços transporte (chapas)	<input type="checkbox"/>
Campo 10.30	Cód. xxx	Vendedor de:	
	Cód. xxx	Artesanato ou produtos alimentares	<input type="checkbox"/>
	Cód. xxx	Artigos de electricidade, aparelhos eléctricos de uso doméstico, discos e cassetes audio	<input type="checkbox"/>
	Cód. xxx	Artigos fotográficos, televisores, videos, equipamentos e materiais de comunicações	<input type="checkbox"/>
	Cód. xxx	Ferramentas, ferragens, materiais de construção e artigos de drograria	<input type="checkbox"/>
	Cód. xxx	Livros, artigos de papelaria e de escritório	<input type="checkbox"/>
	Cód. xxx	Peças e componentes de veículos	<input type="checkbox"/>
	Cód. xxx	Tecidos, modas e confecções, vestuário, bijutaria	<input type="checkbox"/>
	Cód. xxx	Outros bens e produtos	<input type="checkbox"/>

Campo 11 Volume total anual de proveitos:

- Campo 11.1 Cód. xxx **Inferior a 100 milhões meticais**
- Campo 11.2 Cód. xxx **Superior a 100 milhões Mt. e inferior a 150 milhões Mt.**
- Campo 11.3 Cód. xxx **Superior a 150 milhões meticais**

Campo 12 Forma de exercício da actividade desenvolvida

Campo 12.2 Cód. xxx **Sem estabelecimento**

Campo 12.3 Cód. xxx **Com estabelecimento**

Campo 12.3.1 Área aproximada ocupada pelo estabelecimento e suas dependências

Cód. xxx **Inferior ou igual a 100 (?) m2**

Cód. xxx **Superior a 100 m2 (?) e inferior a 400 (?) m2**

Cód. xxx **Igual ou superior a 400 (?) m2**

Campo 13 N.º de empregados/colaboradores (incluindo familiares):

Campo 13.1 Cód. xxx **Até 3**

Campo 13.2 Cód. xxx **Mais de 3**

Campo 14 N.º de viaturas de que é proprietário

Campo 14.1 Cód. xxx **Com lotação até 9 (?) lugares e capacidade carga até ____ kg**

Campo 14.2 Cód. xxx **Com lotação ou capacidade de carga superior**

BLOCO 5 – Recepção e autenticação da declaração de registo

Data

Assinatura do contribuinte

Assinatura do agente recenseador

Identificação (organismo, cargo e n.º de funcionário)

BLOCO 6 – Enquadramento para efeitos do SIM / talão comprovativo de registo

(módulos destacáveis para devolver ao declarante)

Para pessoas singulares

1 . Foram preenchidos alguns dos seguintes campos:

Campo 07.1.2

Campo 07.1.3

Campo 11.2

Campo 13.2

Campo 14.2

Não tem condições para lhe ser aplicável o SIM, fica sujeito à tributação nos termos gerais e ao cumprimento de todas as obrigações inerentes

2 . Foram preenchidos os seguintes campos:

Campo -----

Campo -----

Campo ----

Campo ----

Campo

Fica integrado no SIM, devendo pagar o imposto corresponde à categoria “A 1” (ex.º)

OBS: Idêntico procedimento para pessoas colectivas (incluindo a exclusão do regime caso tenham sido preenchidos campos 07.2.2 , 07.3.2. ou 11.3)

Draft