



ILAÇÕES SOBRE REFORMA FISCAL E SEU IMPACTO NO AMBIENTE DE NEGÓCIOS EM MOÇAMBIQUE

Maputo, Dezembro de 2020

Pela Melhoria do Ambiente de Negócios!

ILACÕES SOBRE REFORMA FISCAL E SEU IMPACTO NO AMBIENTE DE NEGÓCIOS EM MOÇAMBIQUE

DEZEMBRO DE 2020

FICHA TÉCNICA

AUTORIA:

Estevão Mboana

COORDENAÇÃO:

Eduardo Sengo, Director Executivo da CTA

MAQUETIZAÇÃO:

Abílio Armando

PROPRIEDADE:

Confederação das Associações Económicas de Moçambique – CTA



I. CONTEXTUALIZAÇÃO.....	4
II. EVOLUÇÃO DO REGIME FISCAL EM MOÇAMBIQUE.....	5
III. IMPACTO DA REFORMA FISCAL NO AMBIENTE DE NEGÓCIOS.....	7
IV. AVALIAÇÃO DO TEMPO DE IMPLEMENTAÇÃO DA REFORMA FISCAL.....	9
V. CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES.....	10
VI. DOCUMENTOS CONSULTADOS.....	11

Índice de Gráficos e Figuras

Gráfico 1: Carga Tributária (% dos lucros).....	7
Gráfico 2: Impacto no Tempo Médio Por Pagamento.....	8
Gráfico 3: Impacto na Pontuação (desempenho do indicador “Pagamento de Imposto”).....	9
Figura 1: Evolução do Sistema Fiscal Moçambicano.....	5
Figura 2: Fases de uma reforma.....	10



I. CONTEXTUALIZAÇÃO

A actualidade e eficiência do sistema fiscal são dos principais determinantes do desempenho económico de qualquer economia. A análise dos factores que afectam o ambiente económico de um país passa sempre da análise do regime fiscal/tributário aplicável aos negócios.

Desde finais da década 90 que Moçambique vêm imprimindo reformas fiscais, sendo que com intuito de actualizar o quadro regulatório às mudanças económicas que vão ocorrendo no país enquanto alarga a base tributária e reduz a dependência de outras formas de financiamento ao orçamento. É neste âmbito que se espera que haja uma reforma fiscal brevemente (possivelmente em 2021), que para além de harmonizar as sucessivas revisões que foram feitas nas várias componentes do pacote fiscal (as revisões de 2013 e 2016) como também incluirá uma possibilidade de redução da carga fiscal indirecta e mecanismos de compensação. Estas acções têm implicações sobre a envolvente de fazer negócio no país.

Neste sentido, constitui objectivo deste texto discutir os impactos da reforma fiscal de 2007 e das principais revisões pontuais havidas posteriormente nos principais instrumentos, nomeadamente, Imposto sobre Valor Acrescentado (IVA), Imposto sobre Rendimento de Pessoas Colectivas (IRPC) e Imposto sobre Rendimento de Pessoas Singulares (IRPS) na facilidade de fazer negócios em Moçambique.

Esta avaliação do impacto da reforma fiscal na facilidade de fazer negócios, particularmente no que concerne ao pagamento de impostos, é importante na medida em que, por um lado, permite aferir até que ponto os objectivos preconizados na reforma fiscal foram alcançados, e por outro lado, permite fazer o proveito da experiência passada para ultrapassar prováveis constrangimentos que terão já sido enfrentados na reforma, bem como capitalizar os pontos fortes tornando mais eficiente e eficaz o novo processo de reforma fiscal que se avizinha.

Para o efeito, foram consultados os relatórios do Doing Business de diversos anos, as publicações especializadas de escritórios de consultoria jurídica e fiscal. A análise de impacto das reformas focou-se nas alterações na carga tributária, no tempo médio gasto para um pagamento, na pontuação do país no indicador de pagamento do imposto e no índice de pós-divulgação, todos do Doing Business.

O documento está estruturado em VI capítulos, sendo que o Capítulo I é relativo a contextualização, o Capítulo II é dedicado a apresentação e discussão da evolução do regime fiscal, o Capítulo III, avalia o impacto da reforma e das revisões no ambiente de negócios. Na sequência, no Capítulo IV discute-se o tempo de implementação das reformas, o Capítulo V contém as conclusões e recomendações e por fim o capítulo VI é relativo aos documentos consultados.



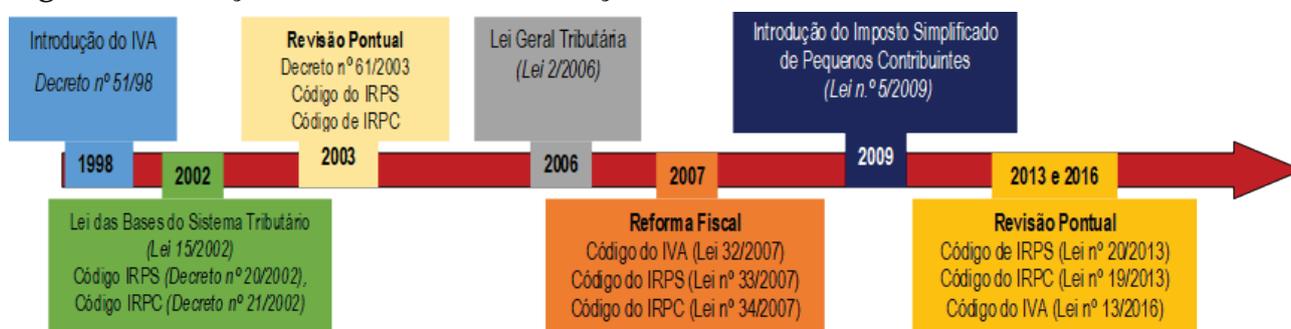
II. EVOLUÇÃO DO REGIME FISCAL EM MOÇAMBIQUE

O regime fiscal também designado de sistema tributário, refere-se ao conjunto de regras e/ou normas e instituições que regem a situação fiscal de uma pessoa jurídica ou física. É, portanto, o conjunto de direitos e obrigações decorrentes do desenvolvimento de uma actividade económica. (em <https://conceito.de/regime-fiscal>, 30/11/2020)

A legislação tributária de cada país determina o regime aplicável a cada negócio na sua fase embrionária e operacional. Em Moçambique a legalidade fiscal é estabelecida pela Constituição da República (CRM) no seu artigo 100 que estabelece que: “os impostos são criados ou alterados por lei, que os fixa segundo critérios de justiça social”.

No caso do País, desde o início da modernização do sistema fiscal em 1998 com a introdução do IVA, passos importantes foram dados com vista a modernização do sistema final. Conforme ilustra a Figura 1 o sistema fiscal moçambicano conheceu os seguintes principais momentos:

Figura 1: Evolução do Sistema Fiscal Moçambicano



Fonte: adaptação própria

Conforme disposto acima, desde o início do processo de modernização do sistema tributário em 1998 com a introdução do IVA, apenas houve uma única reforma fiscal no ano de 2007 ao qual seguiu-se uma revisão pontual em 2013 e 2016.

A reforma de 2007 é devida as mudanças verificadas nos sectores económicos e sociais e na procura pela simplificação de procedimentos e alargamento da base tributária. Entretanto, o processo jurídico em si, é iniciado com a aprovação de uma nova CRM em Novembro de 2004. Antes da aprovação da CRM de 2004, os instrumentos legais do IVA, IRPC e IRPS eram aprovados através de decretos do Governo a luz da Lei 15/2002. Com a aprovação da Constituição, mudou-se a forma de legislar estabelecendo que os actos legislativos são as leis e os Decretos, sendo os impostos estabelecidos por Lei (nº 2, Artigo 127, CRM). As principais alterações a esses códigos na reforma fiscal de 2007 e nas alterações de 2013 e 2016 foram, essencialmente:



Tabela I: Principais alterações²

Código IVA - CIVA	Código do IRPS - CIRPS	Código do IRPC - CIRPC
<p>2007</p> <ol style="list-style-type: none"> i. Consolidação, ampliação e racionalização das isenções; ii. Manutenção da isenção nas transmissões de açúcar, óleos e sabões até 2010; iii. Eliminação da não tributação na alocação de imóveis para fins comerciais e industriais; iv. Extensão dos limites da aplicação do regime de tributação simplificado neste imposto (de 250.000,00MT para 2.500.000,00MT); v. Redução em 60 por cento o regime de tributação para as prestações de serviços de obras públicas. <p>2016</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Revogação da isenção do IVA na aquisição de serviços relativos a perfuração, pesquisa e construção de infraestruturas da actividade mineira e petrolífera; 2. Maior interação com os serviços financeiros; 3. Adição, para efeitos de tributação, dos serviços efectuados por via eletrónica; 4. O IVA passa a ser devido e exigível no momento em que ocorre o desembaraço aduaneiro, ou se realize a arrematação ou venda; 5. Extensão da isenção do IVA nas transmissões de açúcar, óleos e sabões até 2019; 6. Redução do período em que o sujeito passivo pode solicitar o reembolso (de 12 para 4 meses) e aumento do limite de crédito a favor deste (de 50 mil para 500 mil); 7. Introdução da dedução do IVA sobre as matérias-primas importadas para a indústria pesqueiras. 	<p>2007</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. É estabelecido um mínimo não tributável inferior ou igual a 36 salários mínimos; 2. Ficam abrangidos pelo regime simplificado de tributação os sujeitos passivos enquadrados na Segunda Categoria, que não tendo optado pelo regime de contabilidade organizada ou de regime simplificado de escrituração, apresentem no exercício anterior à aplicação de regime, um volume total anual de negócios não superior a 2.500.000,00MT; 3. Sujeição dos juros de depósitos a prazo bem como dos rendimentos de títulos cotados na Bolsa de Valores de Moçambique à taxa liberatória de 10%. <p>2013</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. O mínimo não tributável passa a ser de um valor anual fixo de 225.000,00MT; 2. Os rendimentos de capitais obtidos por residentes e os resultantes dos actos isolados passam a ser retidos a taxa liberatória; 3. As mais valias passam a ser consideradas a 100%, a 85%, a 65% ou a 55% para períodos até 1 ano, até 2 anos, até 5 anos, mais de 5 anos, respectivamente; 4. Os rendimentos do trabalho dependente passam a não ser englobados a outros rendimentos, sendo retidos na fonte a título definitivo. 	<p>2007</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Actualização do valor de volume total de negócios para o regime simplificado de determinação do lucro tributável (de 1.500.000,00MT para 2.500.000,00MT); 2. Introdução da taxa liberatória de 10% as entidades estrangeiras que obtenham rendimentos pela prestação de serviços a entidades nacionais; 3. Sujeição dos juros e outras formas de remunerações provenientes de títulos cotados na BVM a uma taxa de 10%; 4. Actualização dos valores dos limites mínimo e máximo do montante do pagamento especial por conta, que passam a ser de 30.000,00MT e 100.000,00MT. <p>2013</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Extensão territorial do Imposto: passam a ser sujeitos ao IPRC os ganhos resultantes de transmissões entre não-residentes e entidades situados no território moçambicano, independentemente de onde ocorra a transmissão; 2. Juros de suprimentos acima de determinados limites (MAIBOR – 12 meses + 2%) deixam de ser dedutíveis; 3. Os rendimentos de entidades com sede em Moçambique provenientes de (a) juros sobre bilhetes de tesouro e de títulos de dívida cotados em bolsa, e (b) juros das permutas de liquidez entre bancos, passam a estar sujeitos a tributação através da taxa liberatória de 20%; 4. A prestação de serviços de telecomunicações e de transportes internacionais passam a estar sujeitos a tributação através de taxa liberatória de 10%.

Fonte: adaptação (SAL & Caldeira N^o 18/2008 e N^o 101/2017; Mozambique Legal Circle, Janeiro 2014, etc.)

²As alterações referidas nesse documento são aquelas que o autor infere que possam ter impactos no ambiente de negócios. Para mais informações consultar os instrumentos referenciados.

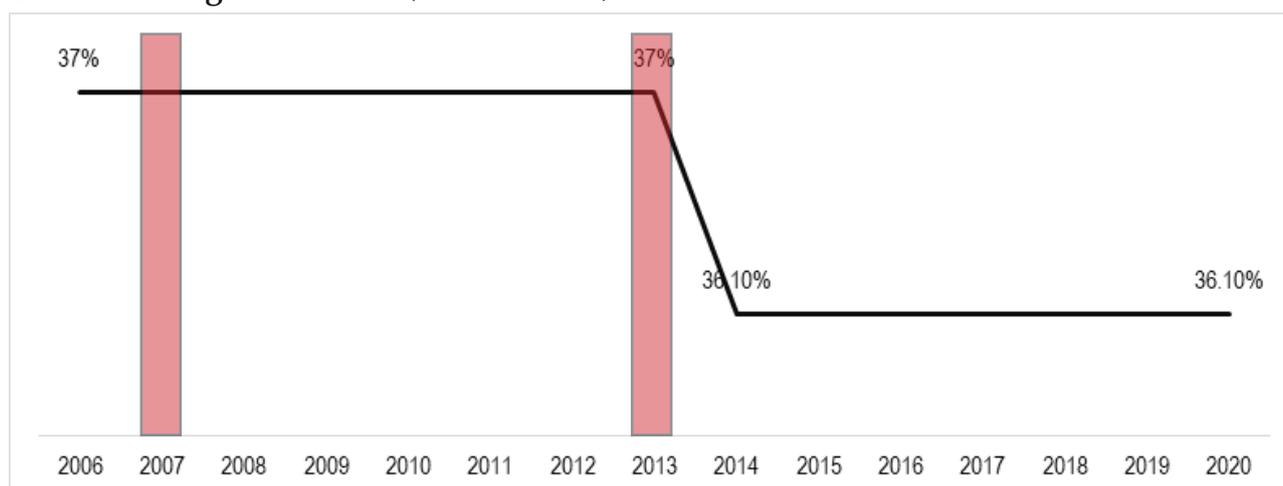


Conforme pode ser visualizado na Tabela I, várias alterações nos instrumentos fiscais foram feitas desde o início do processo de modernização do regime fiscal. Os impactos dessas alterações podem variar de acordo com a perspectiva com a qual são apuradas. Neste texto foi feita uma análise quanto ao seu impacto no ambiente de negócios através das pontuações do relatório Doing Business do Banco Mundial. Abaixo são tratados os impactos nos diversos indicadores.

III. IMPACTO DA REFORMA FISCAL NO AMBIENTE DE NEGÓCIOS

Conforme pode ser visualizado no Gráfico 1 abaixo, a reforma fiscal (revisão do IRPC) de 2007 não tinha uma componente de redução de carga tributária em percentagem dos lucros. A redução de 0.8 pontos percentuais verificada em 2013 é relativa a alteração do modelo de incorporação das taxas neste indicador. Houve uma redução da importância da taxa municipal da actividade económica de 1.1% para 0.2% enquanto a taxa sobre veículos reduziu de 0.5% para 0.1%. Em contrapartida a taxa efectiva sobre lucros aumentou em 4pp de 30.9% para 31.3%, no entanto, a carga tributária reduziu visto que esse aumento não foi suficiente para eliminar a redução havida nos outros subindicadores. As contribuições sociais e o imposto sobre trabalho efectivos que são imputados ao empregador não registaram nenhuma alteração desde 2006 tendo sempre se situado ao nível dos 4.5%.

Gráfico 1: Carga Tributária (% dos lucros)



Fonte: Adaptação Doing Business 2004-2020 (WBG)

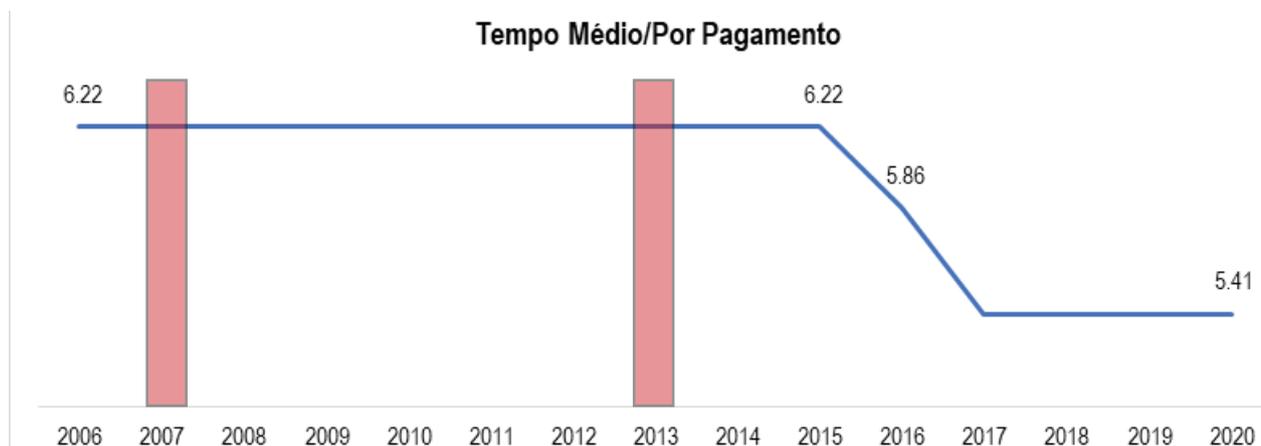
Nota Explicativa:

A taxa da carga tributária supracitada corresponde ao montante de impostos e contribuições obrigatórias suportadas pela empresa no segundo ano de funcionamento, expresso como uma quota-parte da actividade empresarial.

Assim a taxa da carga tributária corresponde a soma da alíquota efectiva sobre lucros, as contribuições a segurança social exigíveis ao empregador, a taxa municipal sobre a actividade económica e o imposto sobre veículos. Exclui a retenção na fonte de IRPS, o IVA e outras taxas que não são efectivamente exigíveis a empresa.



Gráfico 2: Impacto no Tempo Médio Por Pagamento



Fonte: Adaptação Doing Business 2004-2020 (WBG)

À semelhança da carga tributária, a reforma fiscal de 2007 e as revisões pontuais de 2013 e 2017 não imprimiram maior flexibilidade ao processo de pagamento de imposto conforme denotado no gráfico acima. Não obstante esse facto, houve uma redução do tempo médio por cada pagamento em 2016 na sequência da implementação de um sistema online para o registo das contribuições para a segurança social (o Sistema de Informações da Segurança Social de Moçambique - SISSMO³) e devido ao aumento da taxa de depreciação das máquinas fotocopiadoras.

A implementação do SISSMO levou a redução do tempo despendido para o pagamento das contribuições para a segurança social em 13 horas no primeiro ano de implementação (2016), e em 17 horas no segundo ano de implementação. O tempo total reduzido foi de 30 horas que equivalem a cerca de 49 minutos por cada pagamento de imposto.

Nota Explicativa:

O tempo médio por pagamento do imposto equivale ao total de horas despendidas para realizar os 37 pagamentos das diversas obrigações fiscais consideradas pelo Doing Business. Assim, são necessários 7 pagamentos do IRPC (que levam 50 horas), 12 pagamentos a segurança social (30 horas), 4 pagamento ao município, 1 pagamento da taxa de combustíveis e de selagem e 12 pagamentos do IVA (120 horas).

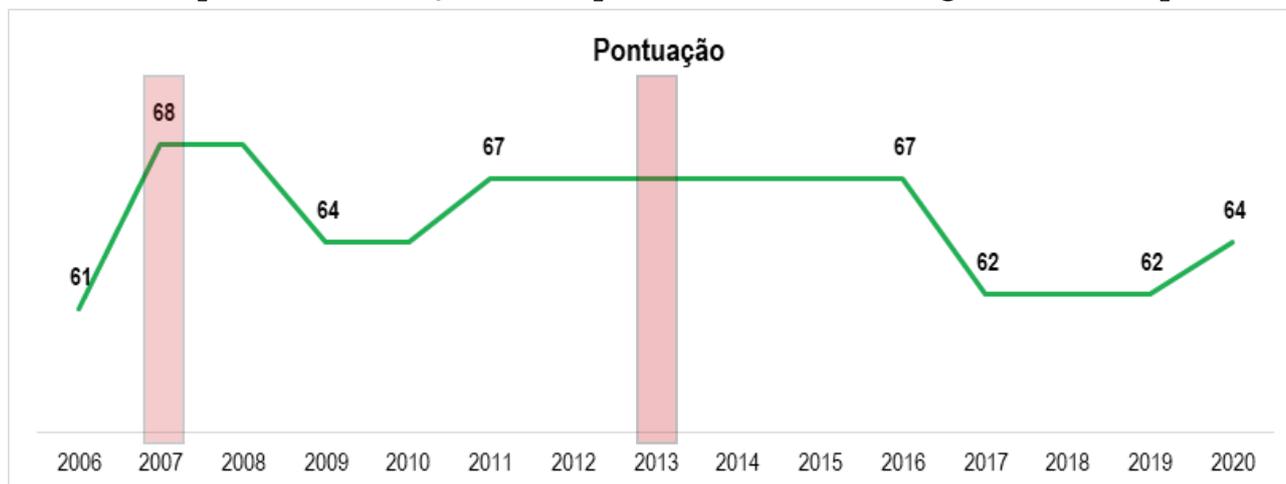
$$\text{Tempo Médio Por Pagamento} = (50+30+120)/37$$

$$\text{Tempo Médio Por Pagamento} = 5.41 \text{ Horas por pagamento}$$

³Vale salientar que SISSMO foi criado em 2011 no âmbito do Projecto de Modernização e Informatização. Entretanto o Doing Business considerou o ano 2016 com sendo o ano que o sistema passou efectivamente a ser usado.



Gráfico 3: Impacto na Pontuação (desempenho do indicador “Pagamento de Imposto”)



Fonte: Adaptação Doing Business 2004-2020 (WBG)

Relativamente a pontuação, conforme pode ser constatado no gráfico acima, houve uma pequena melhoria antes da introdução da reforma em 2007. No entanto, a revés, é possível visualizar que a mesma não produziu efeitos a posteriori na medida em que nos anos a seguir visualizou-se uma queda na pontuação e o país não voltou a atingir o pico verificado em 2007.

Ademais, a revisão pontual do CIRPC e CIRPS de 2013 não produziu nenhum efeito quando analisada sob ponto de vista de melhoria do posicionamento do país relativamente ao processo de pagamento de imposto. A revisão do IVA em 2016 foi acompanhada por uma redução imediata de cerca de 5 pontos quanto ao desempenho do indicador de pagamento de imposto.

Nota Explicativa:

A pontuação para o pagamento de impostos é a média simples das pontuações para cada um dos indicadores componentes nomeadamente:

- A quantidade de pagamentos;
- O tempo e a taxa total de imposto e contribuição para que uma empresa cumpra as leis fiscais;
- Os procedimentos pós-publicação para solicitar e processar um pedido de reembolso do IVA e para cumprir e completar uma correcção do imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas.

Todas as variáveis relevantes para o cálculo de da pontuação no desempenho do indicador pagamento de imposto foram abordados e discutidos nas subsecções acima a excepção do índice de pós-publicação.



A razão da não-inclusão do índice de pós-publicação deve-se ao facto de a computação deste para Moçambique começar em 2016, portanto depois da reforma fiscal que é objecto desta análise. Entretanto, ainda em sede da limitação retro exposta, uma análise diagonal desde índice permitiu verificar que desde o começo da sua computação em 2016, só observou uma variação em na fronteira 2018/2019 quando melhorou em 8 pontos passando de 41.4 pontos para 50.2 pontos.

IV. AVALIAÇÃO DO TEMPO DE IMPLEMENTAÇÃO DA REFORMA FISCAL

Conforme foi possível verificar na secção anterior, no geral, a reforma fiscal de 2007 não teve impacto imediato no indicador de pagamento de impostos em Moçambique. Isto é, fica evidente que apenas 3 a 4 anos após a aprovação da reforma foi efectivamente implementada, havendo ainda um foço de tempo entre a implementação a reforma e o seu efeito na facilidade de fazer negócios.

Conforme ilustra a Figura 2 abaixo, a reforma fiscal obedece três passos essenciais, nomeadamente: (i) Aprovação da lei; (ii) Regulamentação da lei e a (iii) Implementação da lei. Quanto menor for o tempo que separa estes passos, mais rápido surgirá o efeito da reforma fiscal na facilidade de fazer negócios.

Figura 2: Fases de uma reforma



Fonte: adaptado pelo autor

No caso de vertente, em que os indicadores de facilidade de fazer negócios apenas começaram a reagir 4 anos após a reforma, é evidente a morosidade neste processo, sendo que, conforme sugerem as evidências, o maior entrave encontra-se entre a regulamentação e a implementação da lei, onde a implementação figura como o maior desafio. Isto é, após a aprovação de uma reforma vislumbra-se grandes constrangimentos para a sua implementação, devido, essencialmente a lentidão na absorção das alterações por parte da entidade implementadora e o desconhecimento da reforma por parte dos usuários. Assim, afigura-se bastante premente a necessidade de assegurar que a próxima reforma fiscal procure acautelar estes aspectos de tal forma que o seu impacto na facilidade de fazer negócio seja visível.



V. CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES

A dinâmica da actividade empresarial tem demandado a simplificação dos procedimentos administrativo. Para responder a este desiderato, o governo tem empreendido uma serie de reformas, sendo de destacar as de índole fiscal. Contrariamente ao esperado, a reforma fiscal ocorrida em 2007 e as revisões pontuais feitas em 2013 para o Código de Imposto sobre Pessoas Singulares e Código de Imposto sobre Pessoas Colectivas e em 2016 para o Código de Imposto sobre Valor Acrescentado não melhoraram, em si, o processo de pagamento do imposto e a facilidade de fazer negócios no geral.

Neste sentido, recomenda-se que as próximas reformas desenhadas devem conter uma componente de melhoria do ambiente de negócios para que o desempenho de moçambique melhore no que diz respeito a facilidade de fazer negócios no geral e o pagamento de imposto em particular. Para que isto aconteça será preciso que a reforma fiscal procure:

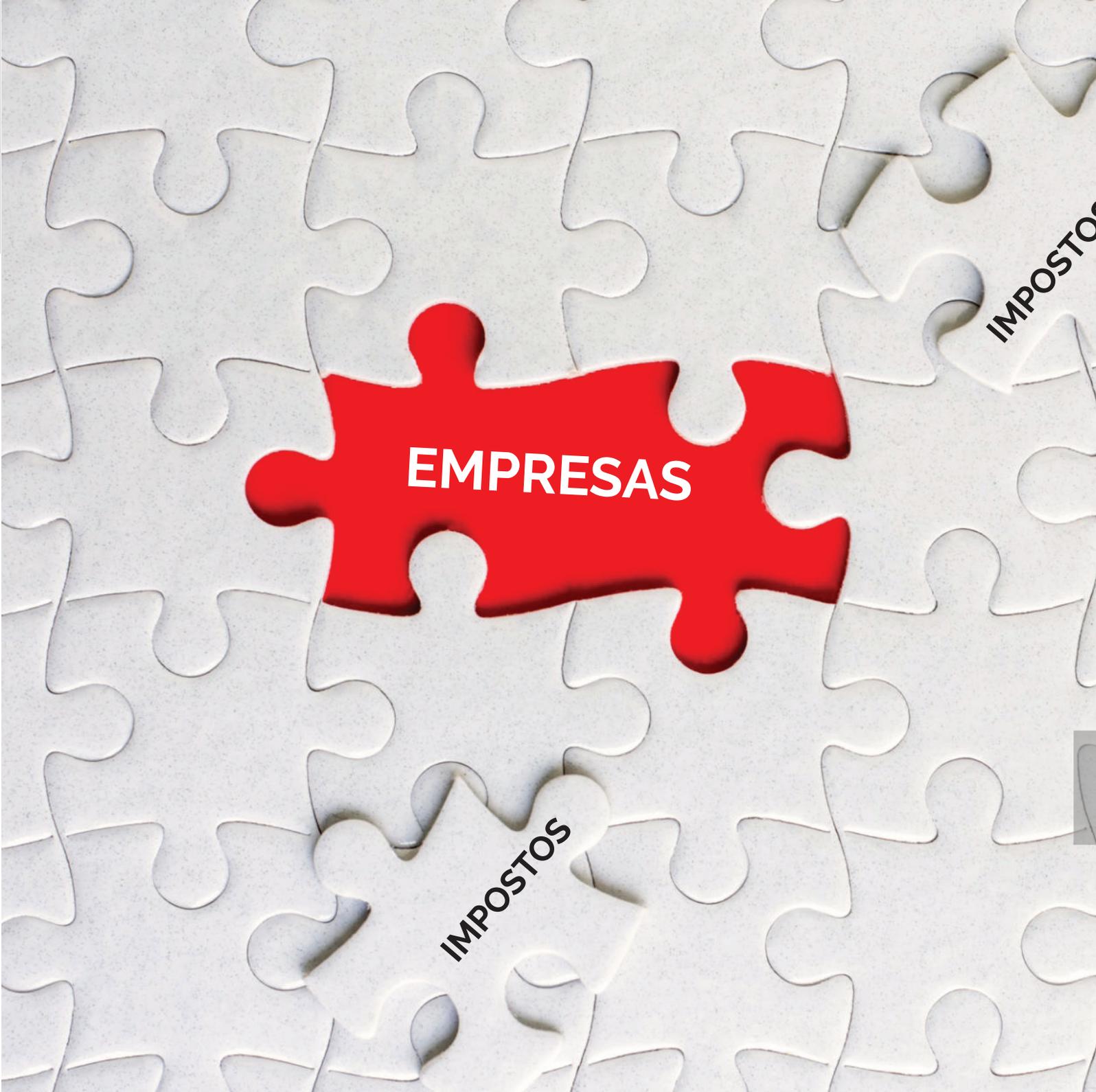
- Dinamizar o uso de plataformas online para o pagamento de imposto (isto poderá ajudar as cerca de 120 horas necessárias para o pagamento do IVA e 50 horas do IRPC);
- Promover a divulgação do e-tributação e acções correlacionadas (como formação, disponibilização de material informático necessário, etc.);
- Promover da interoperabilidade entre os diversos sistemas de pagamentos de impostos e tributos ao Estado;
- Redução da carga tributária em especial o IVA e alargamento da base tributária (não obstante o IVA seja imposto pago pelo consumidor, as empresas muitas vezes perdem competitividade porque esta alíquota encarece os seus produtos);
- Promover o acesso das empresas aos regimes fiscais simplificados como o ISPC para intensificar o alargamento da base tributária enquanto se permite a formalização do sector informal;
- Flexibilizar o processo de reembolso do IVA (reduzir a burocracia e o tempo de reembolso⁴);
- Flexibilizar o processo de importação de matéria prima das indústrias consideradas essenciais com isenções de IVA (a semelhança do que acontece em outras jurisdições);
- Flexibilizar o processo de implementação da reforma fiscal, com enfoque na divulgação e formação dos colaboradores das entidades implementadoras.

⁴ Relativamente ao reembolso do IVA, vale salientar que o Decreto 78/2017 de 28 de Dezembro, já prevê a redução do tempo de reembolso do IVA de 37 para 16 semanas no entanto, a medida não esta a ser implementada.



VI. DOCUMENTOS CONSULTADOS

- Banco Mundial. (vários anos). Doing Business em Moçambique. Washington, DC: Banco Mundial. License: Creative Commons Attribution CC BY 3.0 IGO
- BDO: Código do Imposto Sobre o Valor Acrescentado (Lei nº 32/2007 de 31 de Dezembro, alterado pelas Leis nºs 3/2012 de 23 de Janeiro, 13/2016 de 30 de Dezembro) Disponível em: https://www.bdo.co.mz/getmedia/b3553f80-9bf8-4e60-88db43b47966e54/Codigo_IVA_v02_1.pdf.aspx?ext=.pdf&disposition=attachment Acesso: 13/11/2020
- SAL & Caldeira Newsletter: Março/Abril 2008, nº 18. Disponível em: http://www.salcaldeira.com/index.php/pt/publicacoes/artigos/doc_download/280-sal-caldeira-n-18-mar-co-abril-08 Acesso: 13/11/2020
- SAL & Caldeira Newsletter: Abril 2017, nº 101. Disponível em: http://www.salcaldeira.com/index.php/pt/publicacoes/artigos/doc_download/981-sal-caldeira-n-101 Acesso: 13/11/2020
- Mozambique Legal Circle – Legal Alert. Janeiro 2014: Novidades relativas ao imposto sobre o rendimento das pessoas singulares e das pessoas colectivas. Disponível em: https://www.hrlegalcircle.com/xms/files/Publicacoes/2014/Novidades_relativas_ao_IRPS_e_Pessoas_Colectivas.PDF Acesso: 13/11/2020
- Moçambique. Lei n.º 34/2007, de 31 de Dezembro: Aprova o Código de Imposto sobre Rendimento de Pessoas Colectivas. Imprensa Nacional de Moçambique;
- Moçambique. Lei n.º 33/2007, de 31 de Dezembro: Aprova o Código de Imposto sobre Rendimento de Pessoas Singulares. Imprensa Nacional de Moçambique;
- Moçambique. Lei n.º 19/2013, de 23 de Setembro. Altera os artigos 5, 7, 25, 36, 49, 62, 72 e 73 do Código de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas, aprovado pela Lei n.º 34/2007, de 31 de Dezembro. Imprensa Nacional de Moçambique;
- Moçambique. Lei n.º 20/2013, de 23 de Setembro. Altera os artigos 6, 7, 10, 18, 22, 26, 29, 40, 52, 56, 57, 59, 60, 62 e 65 do Código de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares, aprovado pela Lei n.º 33/2007, de 31 de Dezembro. *Imprensa Nacional de Moçambique.*



EMPRESAS

IMPOSTOS

IMPOSTOS

CTA – Confederação das Associações Económicas de Moçambique

CTA – Confederation of Business Associations of Mozambique

Av. Patrice Lumumba, 927 – Maputo – Mozambique

Tel.: +258 21 32 10 02

Tel: +258 82 319-1300

cta@cta.org.mz

www.cta.org.mz

Pela Melhoria do Ambiente de Negócios!

Enhancement of the Business Environment!