

CIÊNCIA E TÉCNICA FISCAL

Nº 392

OUTUBRO-DEZEMBRO DE 1998

BOLETIM
DA
DIRECÇÃO-GERAL DOS IMPOSTOS

MINISTÉRIO DAS FINANÇAS
LISBOA

A REFORMA FISCAL EM MOÇAMBIQUE: CURSO E CONTRADIÇÕES

SÉRGIO VASQUES

*Jurista do Centro de Estudos Fiscais
Assistente-Convidado da Faculdade de Direito de Lisboa*

Sumário:

I. CONTEXTOS. 1. Três Passos em Frente. **2.** Os Meios. **3.** Os Resultados. **4.** A Reforma Adiada. **II. O SISTEMA POSITIVO. 1.** A Reforma da Tributação Alfandegária. **1.1.** A Pauta Aduaneira de 1996. **1.2.** A Privatização da Gestão Alfandegária. **1.3.** Balanço. **2.** A Reforma da Tributação Autárquica. **2.1.** O Imposto Pessoal Autárquico. **2.2.** A Tributação Predial. **2.3.** A Tributação Empresarial. **2.4.** Balanço. **III. O SISTEMA NEGATIVO. 1.** O Código dos Benefícios Fiscais. **2.** As Zonas Francas Industriais. **3.** Um Caso de Estudo: o Regime da Zona Franca MOZAL. **4.** O Regime Fiscal Especial do Vale do Zambeze. **5.** Balanço.

I. CONTEXTOS

A história recente da fiscalidade moçambicana conta-se em três capítulos. Um primeiro, correspondente à Fiscalidade Revolucionária dos anos setenta; um segundo, o que se prende com a Fiscalidade de Reconversão surgida dez anos mais tarde; um último, correspondente às transformações que, de há sete ou oito anos a esta parte, têm vindo a ser concretizadas.

Vamos com este trabalho concentrar-nos neste último período, procurar distinguir entre as inovações recentes o que é importante e o que não tem significado, isolar as correntes de fundo das simples contradições – de tudo isso existe aqui um pouco.

1. Três Passos em Frente

Olhando para trás, vê-se que a Fiscalidade Revolucionária, aquela trazida pela Reforma de 1978, se revelou uma fiscalidade de continuação. Acentuaram-se, é certo, a progressividade e a pessoalização do sistema, procedeu-se à discriminação positiva dos rendimentos do trabalho, agravou-se a tributação dos lucros das empresas. Mas tudo isso sem se pôr em causa o essencial do legado tributário português: manteve-se a técnica, mantiveram-se as figuras tributárias herdadas da reforma metropolitana de 58-65, mantiveram-se até

alguns dos símbolos políticos da fiscalidade colonial, substituindo-se-lhes apenas o fundamento ⁽¹⁾.

A Revolução, de resto, estava noutra parte. A nacionalização da terra, do património imobiliário e das mais pequenas empresas abatia de um só golpe a base tributária; a guerra civil e a fuga de quadros tornavam o aparelho administrativo inoperante, as fronteiras inexistentes.

Em menos de dez anos ruiu a Economia e dissolveu-se o Estado, e sem uma e outra coisas tornou-se impossível o imposto: a receita fiscal desceria então aos 8-9% do Produto Interno Bruto, ele mesmo em contracção acelerada. Desde a Independência, portanto, e até ao final dos anos oitenta, não haveria em Moçambique espaço para a Fiscalidade, quer por prurido, quer por contingência.

Só com o Programa de Reabilitação Económica (PRE) e a Reforma Fiscal de 1987 que se lhe seguiu este estado de coisas se viria a alterar. Ao mesmo tempo que se promove a abertura política e a reconversão económica do País, abre-se com o PRE um segundo capítulo na história recente da Fiscalidade moçambicana.

O conteúdo ideológico desvaloriza-se agora, preponderando a preocupação mais pragmática da angariação de meios: alarga-se a base de incidência dos impostos sobre o consumo, agravam-se os impostos sobre o rendimento, reforma-se a legislação alfandegária.

Com algum sucesso, aliás. A Reforma de 87 – e, talvez mais do que ela, a liberalização da própria economia – terá conseguido sustentar a quebra da receita fiscal relançando, nos anos seguintes, o valor dos ingressos tributários.

Mas se a Reforma de 87 produziu alguns resultados, produziu-os empregando meios que não foram os mais simples nem dos que melhor resistem ao tempo. De facto, as medidas então introduzidas só modestamente contribuíram para tornar o sistema fiscal moçambicano mais racional, moderno ou capaz de responder às exigências crescentes da economia privada. O legislador contentou-se em introduzir as soluções pontuais que as circunstâncias impunham, deixando para mais tarde uma reforma de fundo. De modo intencional, acrescente-se.

⁽¹⁾ Sobre a evolução da fiscalidade moçambicana após a independência, vejam-se António Carlos dos Santos «As Transformações do Sistema Fiscal Moçambicano: Da Independência à Reestruturação de 1987», Documentos de Trabalho do CESA-ISEG, Lisboa, 1990; e Ibraimo Ibraimo, «A Fiscalidade no Pós-Independência de Moçambique», in *Cadernos Africanos de Direito*, nº 1 (Lisboa, 1996), 13-31.

Essa reforma de fundo, em lugar de ocorrer de um só golpe, tem vindo a desenrolar-se compassadamente, ao longo dos últimos anos. Com o fim da guerra civil, o Estado saiu enfim para fora dos centros urbanos em que se havia refugiado, ganhando a pouco as condições para reinstalar a Administração fazendária. Ao mesmo tempo, procede-se a uma abertura rápida da economia à iniciativa privada e ao investimento estrangeiro, com o efeito de se fazer renascer, rapidamente também, a base tributária.

A reforma do sistema fiscal tem seguido desde então a ordem *natural* das coisas, partindo-se do mais importante para o secundário. O mesmo é dizer, disciplina-se primeiro o regime fiscal do investimento, com todos os seus esquemas de benefícios, dando-se, pois, primazia à *componente negativa* do sistema. E só feito isto se parte então para a *componente positiva* do sistema, aquela que se dirige à efectiva angariação de receita.

Mas vejamos, antes do mais, a matéria de que se fazem todas estas transformações.

2. Os Meios

O essencial da *tributação directa* encontra-se condensado no Código dos Impostos sobre o Rendimento – aprovado pela Lei nº 3/87, de 19 de Janeiro – diploma que unifica formalmente três figuras: a Contribuição Industrial, o Imposto sobre os Rendimentos do Trabalho e o Imposto Complementar ⁽²⁾.

A tributação dos rendimentos empresariais é levada a cabo pela Contribuição Industrial, que mantém ainda o essencial do modelo português dos anos sessenta. Tributam-se por este meio os lucros de qualquer actividade de natureza comercial ou industrial, repartindo-se os contribuintes por diversos grupos para efeitos de determinação da matéria colectável: só os contribuintes

⁽²⁾ O Código data originariamente dos anos sessenta, tendo sido aprovado pelo Diploma Legislativo nº 2.774, de 16 de Setembro de 1967, de que existe versão anotada de João Goías/José Granja (Lourenço Marques, 1968), *Código dos Impostos sobre o Rendimento Anotado*. À data da independência Moçambique possuía, na verdade, um sistema tributário formalmente mais apurado que o da própria metrópole. Lembre-se, aliás, que foi também em Moçambique que pela primeira vez se introduziu a tributação do rendimento real das empresas, no final do século passado – o experimentalismo da tributação colonial tinha, portanto, as suas virtudes. Sobre as reformas fiscais ensaiadas à época no ultramar vejam-se Rui António da Cruz «Fiscalidade e Desenvolvimento Económico e Social de Angola», in *Ciência e Técnica Fiscal*, nº 366, 73; Soares Martinez «Apontamentos para o Estudo de uma Reforma da Tributação Directa na Província de Moçambique», in *Ciência e Técnica Fiscal*, nº 63, 7; Braz Teixeira «A Reforma Fiscal de Cabo Verde», in *Ciência e Técnica Fiscal*, nº 63, 383.

de maior dimensão (Grupo A) são tributados com base na respectiva contabilidade; os contribuintes de dimensão intermédia (Grupo B) são tributados pelo rendimento presumido; os de pequena dimensão pelo rendimento normal (Grupo C). Nos grupos A e B, as taxas da Contribuição Industrial são de 35% para a agricultura, 40% para a indústria e 45% para as restantes actividades; no grupo C, o imposto opera como um imposto de licença, assente em taxas mínimas.

O Imposto sobre os Rendimentos do Trabalho divide-se em duas secções. Pela Secção A tributam-se os rendimentos auferidos por trabalhadores dependentes e independentes, onerando-os de modo progressivo, com taxas que actualmente vão até aos 20%. Pela Secção B tributam-se os rendimentos de cooperativas de produção e serviços bem como de explorações agrícolas ou pecuárias individuais, com taxas de 1 a 30%, a fixar anualmente.

O Imposto Complementar incide, como imposto de sobreposição, sobre o rendimento global das pessoas singulares e ainda, como primeiro imposto, sobre os rendimentos de capitais e mais-valias, mesmo que auferidos por pessoas colectivas. No primeiro caso as taxas são progressivas, indo até ao valor marginal de 40%; no segundo caso aplica-se uma taxa liberatória de 18%.

Enquanto se aguarda a introdução do IVA, o essencial da *tributação indirecta* reparte-se entre o Imposto de Consumo e o Imposto de Circulação. O Imposto de Consumo – disciplinado pelo Decreto-Lei nº 27/76, de 29 de Julho e legislação subsequente – constitui um imposto monofásico sobre as transmissões de bens, devido pelo produtor ou pelo importador. Pesem embora as alterações a que foi sujeito, trata-se de imposto cujas raízes remontam ao Imposto de Transacções portugueses. As suas taxas, *ad valorem*, são fixadas com base na Pauta Aduaneira, sendo de modo geral elevadas, muito frequentemente na ordem dos 20-30%.

Com o Imposto de Consumo cumula-se frequentemente o Imposto de Circulação, disciplinado pelo Decreto nº 1/87, de 30 de Janeiro. Trata-se de um imposto plurifásico e cumulativo, incidente não apenas sobre as transmissões de bens mas também sobre as prestações de serviços. Este imposto constituiu inicialmente mero mecanismo de antecipação da Contribuição Industrial, só mais tarde se tendo convolado em imposto indirecto autónomo, uma das poucas figuras tributárias de relevo surgidas após a independência moçambicana. Regra geral, as taxas são de 5% para as vendas realizadas por produtores e grossistas, e de 10% para os retalhistas e prestadores de serviços.

Os impostos de Consumo e de Circulação são complementados, no plano externo, pela tributação alfandegária, assente na nova Pauta Aduaneira introduzida pelo Decreto nº 42/96, de 15 de Outubro.

3. Os Resultados

A economia moçambicana encontra-se já longe do estado de degradação a que chegou nos anos oitenta. O crescimento e a reprivatização da Economia alargaram a base tributária; as reformas entretanto tomadas permitem agora ao Fisco retemperar as suas forças ⁽³⁾. É assim que o *nível da fiscalidade* em Moçambique tem vindo a subir constantemente nos últimos anos, correspondendo a receita fiscal a 16,5% do PIB, em 1996, e já a 18,9%, em 1997 ⁽⁴⁾.

Os números devem ser lidos com cautela, pois que a parte maior da carga fiscal é suportada pela população urbana e pelas empresas de maior dimensão. A população rural, praticante de uma agricultura de subsistência e com um cabaz de consumos elementar, contribuindo embora para a contabilidade do Produto Interno, só superficialmente entra em contacto como sistema fiscal. O mesmo sucede com a pequena actividade empresarial ou quasi-empresarial que prolifera um pouco por todo o País. Por essa razão, o imposto vem a abater-se sobre uma parcela apenas da população e das empresas, e para esses a carga fiscal será bastante mais gravosa do que os números apontados fazem supor.

Quanto à *distribuição* da receita fiscal, também esta acusa uma estrutura comum aos países africanos. No Orçamento de Estado para 1998, os impostos sobre o rendimento representam 18,5% da receita fiscal da Administração Central, correspondendo os impostos sobre bens e serviços acerca de 77,3%.

Os impostos indirectos assumem, portanto, o lugar cimeiro na folha de receitas do Estado – embora com flutuações, o seu valor tem estado nos últimos anos invariavelmente acima dos 3/4 da receita fiscal ⁽⁵⁾. Os direitos aduaneiros respondem por cerca de 1/3 da receita dos impostos indirectos, estando o seu valor sempre muito acima dos impostos sobre o rendimento. A importância relativa dos impostos indirectos e, muito em particular, dos impostos alfandegários é grande, pois, mas não demasiado grande no contexto da África Sub-Sahariana ou dos países fronteiros a Moçambique ⁽⁶⁾.

⁽³⁾ O *site* da missão do Banco Mundial em Moçambique procede à divulgação regular de dados estatísticos e documentação vária sobre a Economia do País. Veja-se <http://www.world-bank.mz/vs.htm>.

⁽⁴⁾ *International Monetary Fund*, Press Information Notice nº 98/33 (1998 Article IV Consultations with Mozambique).

⁽⁵⁾ No orçamento de Estado para 1996 a proporção era de 15% para os impostos sobre o Rendimento, e de 79,8% para os impostos indirectos. No Orçamento de 1997 a proporção era de 14,7% e 79,2%, respectivamente.

⁽⁶⁾ A excepção estará na África do Sul, onde os direitos alfandegários respondem por

Já no que toca à *concentração* da receita tributária, não existe em Moçambique a monocultura fiscal que se encontra em tantos outros países africanos. O crescimento recente da economia moçambicana tem sido, de resto, um crescimento de base alargada, não se adivinhando no futuro uma excessiva concentração dos ingressos tributários.

4. A Reforma Adiada

Estude-se o sistema assim composto em profundidade, ou tão só à superfície, e sempre se verá que a componente *positiva* da fiscalidade moçambicana se encontra hoje profundamente degradada.

À base constituída pela fiscalidade portuguesa dos anos 60 somou-se primeiro o sedimento da Fiscalidade Revolucionária, depois o da Fiscalidade de Reconversão, e agora um outro sedimento ainda. Cada uma destas intervenções, porém, foi subtraindo ao conjunto a sua coerência originária, até fazer dele um conglomerado de expedientes.

Após trinta anos de intervenções legislativas avulsas e reformas pontuais, falta aos textos legais clareza, rigor técnico, coesão interna, correspondência com a realidade económica e social de um país que agora se transforma rapidamente.

O Código dos Impostos sobre o Rendimento será o diploma onde esta degradação se faz sentir mais intensa. Talvez porque, como qualquer codificação, as suas exigências de sistematicidade sejam maiores, notando-se mais facilmente no tecido da lei qualquer falha de substância ou de forma. Ou talvez porque, como qualquer codificação, as suas ambições de aplicação são maiores, surgindo mais evidente qualquer descompasso com a realidade. Certo é serem graves as falhas e descompassos de que padece hoje este texto.

Assim, o Código continua a tratar de modo deficiente categorias de rendimentos que têm vindo a ganhar importância económica, como o são os rendimentos de capitais, os rendimentos prediais ou as mais-valias.

Assim, continua a confundir-se de modo disfuncional a tributação de pessoas singulares e a tributação de pessoas colectivas, quando por toda a parte se evoluiu no sentido do seu afastamento. Assim, deixou-se perverter a natureza originária do sistema cedular, isentando-se de Imposto Complementar rendimentos já tributados pelo Imposto sobre os Rendimentos do Traba-

apenas 2% da receita fiscal (dados de 1994). Cf. World Bank, *World Development Indicators* 1997, 190-93.

lho, ou fazendo-se uso do Complementar como primeira cédula. Assim, falta um regime claro e operante para os pequenos contribuintes, titulares de rendimentos empresariais e quasi-empresariais, que se possa articular sem dificuldade com o Imposto sobre o Valor Acrescentado, a introduzir brevemente. Assim, permanece pouco rigorosa a delimitação da incidência subjectiva dos impostos sobre o rendimento, hesitando o legislador entre os critérios da residência e da nacionalidade, faltando um regime uno e cuidado de tributação dos não-residentes⁽⁷⁾.

O mesmo é dizer: a tributação dos rendimentos sofre de vícios a que apenas se pode pôr termo por meio de uma reforma de fundo, seja ela no sentido de um sistema de imposto único seja no de uma estrutura cedular, mas reformulada a partir da base.

A racionalidade das soluções e o rigor dos conceitos são fundamentais por mais que uma razão. São-no pelas razões de um país munido de uma Administração Fiscal mal apetrechada, de contribuintes com uma cultura fiscal apenas incipiente, de um tecido empresarial incapaz de suportar custos de gestão fiscal excessivos. E são-no também pelas razões da competitividade internacional, pois que a modernidade e transparência do sistema fiscal constituem vantagens para o investidor estrangeiro.

Bem entendido, o que se disse dos impostos sobre o rendimento poderia dizer-se também dos impostos indirectos – também aí se descobrem falhas que têm constituído entraves importantes para os agentes económicos. Lembre-se, por exemplo, a sequência de erros legislativos que, ao perturbar a articulação entre o Imposto de Consumo e a Pauta Aduaneira de 1991, gerou, durante anos, uma grave situação de incerteza quanto às taxas em vigor.

Mas aqui seria inútil insistir, pois o legislador moçambicano toma já as providências necessárias: prepara-se, já para 1999, a substituição do Imposto de Consumo e do Imposto de Circulação pelo IVA, imposto que a generalidade dos países da região já adoptou⁽⁸⁾. Só a tributação dos rendimentos fica, portanto, à margem desta última vaga de reforma fiscal. Mas vejamos então o que há nesta vaga de novo.

⁽⁷⁾ Veja-se, por exemplo, a técnica empregue no Decreto n.º 31/90, de 7 de Dezembro.

⁽⁸⁾ A introdução do Imposto sobre o Valor Acrescentado é já prevista pela Lei do Orçamento de Estado para 1998, a Lei n.º 1/98, de 8 de Janeiro, assim como pela Lei n.º 3/98, de 3 de Janeiro, que fixa em 180 dias o prazo para a sua regulamentação.

II. O SISTEMA POSITIVO

Dissemos já que, na mais recente vaga de reforma fiscal que o País tem vivido, se deu o primeiro lugar àquilo que é de primeira importância: tratou-se antes do mais de rever os esquemas de benefícios fiscais oferecidos ao investimento, reformando-se aquela que podemos dizer a componente negativa do sistema. E só depois se cuidou da sua componente positiva, aquela que se dirige à efectiva angariação de meios.

Sigamos nós a ordem inversa à do legislador, vejamos de imediato quais as novas formas de tributação criadas em Moçambique e só depois os benefícios que as acompanham.

1. A Reforma da Tributação Alfandegária

1.1. A Pauta Aduaneira de 1996

Há dois anos atrás, por meio do Decreto nº 42/96, de 15 de Outubro, foi aprovada a nova Pauta Aduaneira de Moçambique. Apresentada como «instrumento privilegiado do Governo para promover o desenvolvimento económico e social», a Pauta de 1996 propõe-se um duplo objectivo, o da simplificação e desagravamento da tributação alfandegária.

Por um lado, a nova Pauta veio simplificar o esquema mais ou menos complexo de taxas até aqui em vigor, reduzindo o seu número, de doze, para cinco apenas. Por outro lado, a Pauta reajusta o valor das taxas, por modo a aliviar a carga fiscal sobre as importações.

Assim, durante os anos de 1996-98, as matérias primas estão sujeitas a uma taxa de apenas 2,5%, estando os bens intermediários sujeitos a uma taxa de 7,5%. O Decreto nº 42/96 determina, é certo, o ajustamento anual e automático destes valores no sentido do seu agravamento, até que no ano de 2001 as taxas sejam de 5% e 10% para as matérias-primas e bens intermediários respectivamente⁽⁹⁾. Mas face à Pauta de 1991, a taxa média global desce de 17,7% para 10,8%; o número de importações sujeitas a taxas iguais ou inferiores a 7,5% sobe de 33% para 60%⁽¹⁰⁾.

⁽⁹⁾ Os bens de consumo estão sujeitos a taxas bastante mais gravosas. Aos direitos aduaneiros acresce ainda a Taxa de Serviços Alfandegários, no valor de 1%.

⁽¹⁰⁾ Cf. Tomás Salomão, «A Reforma Aduaneira no Quadro de Ajustamento Estrutural Moçambicano» in *As Reformas Fiscais Africanas*, (Lisboa, 1998), 219.

De um modo geral, pois, pode dizer-se que a Pauta de 96 corresponde, melhor que a de 91, ao figurino que o Fundo Monetário Internacional tem proposto para os países em vias de desenvolvimento. Reduz-se ao mínimo necessário o número de bens sujeitos a taxas agravadas, por razões de protecção económica, ou o número daqueles sujeitos a taxas reduzidas, por razões de protecção social. Em seu lugar, domina uma taxa branda mas alargada, capaz de combinar receitas importantes com um nível mínimo de protecção económica e algum conforto social⁽¹¹⁾.

1.2. A Privatização da Gestão Alfandegária

Para um País como Moçambique, tanto ou mais importante quanto a reforma pautal é a reforma da própria Administração Alfandegária. Também aqui se levaram a cabo transformações de relevo.

São conhecidas as deficiências que, desde a Independência, vieram a viciar o funcionamento das alfândegas moçambicanas. A dificuldade criada por uma fronteira terrestre e marítima extensa, a absoluta falta de meios técnicos e humanos, a contiguidade tentadora do mercado sul-africano, a corrupção mais elementar – tudo isto tornou, por vinte anos, inoperacionais os serviços alfandegários.

Contra os grandes males usam-se os grandes remédios, e é assim que em Dezembro de 1995 vem a ser aberto concurso internacional com vista à selecção de uma empresa a quem fosse atribuída a gestão das alfândegas moçambicanas. Logo em Julho de 1996, a gestão das alfândegas viria a ser adjudicada a uma empresa estrangeira, por um período de três anos⁽¹²⁾.

O modelo que deste modo se ensaia em Moçambique aproxima-se de experiências semelhantes levadas a cabo noutros países em vias de desenvolvimento nos quais, segundo esquemas diversos, se tem feito participar o sector privado na gestão do aparelho fiscal⁽¹³⁾.

Uma das experiências mais recentes e curiosas nesta matéria é a do Paquistão, onde se arrematou em 1998 a cobrança das taxas devidas pelos possuidores de aparelhos de televisão, gravadores de vídeo e antenas parabólicas.

⁽¹¹⁾ Cf. Vito Tanzi, «O FMI e a Reforma Fiscal», in *As Reformas Fiscais Africanas* (Lisboa, 1998) 244; Jane Stotsky, «Summary of IMF Tax Policy Advice», in *IMF Tax Policy Handbook*, (Washington, 1995), 279.

⁽¹²⁾ Decisão da Comissão de Relações Económicas Externas nº 10/96, de 24 de Julho.

⁽¹³⁾ Peter Stella «Tax Farming: A Radical Solution for Developing Country Tax Problems?», *IMF Working Paper*, WP 92/70.

cas. Procura-se por este meio obviar a uma situação de incumprimento generalizado a que a Administração Fazendária não pode, a curto prazo, por termo: de entre os cerca de 10 milhões de contribuintes obrigados ao pagamento anual da taxa, são menos de 1 milhão os que cumprem com as suas obrigações.

A experiência tem conhecido bons resultados e por essa razão prepara-se já a arrematação pública da cobrança de outras receitas parafiscais, tais como as devidas aos serviços públicos de gás, telefone e electricidade (14).

Pesem embora estes e outros êxitos relativos, experiências desta natureza têm conhecido dificuldades importantes um pouco por toda a parte onde têm sido ensaiadas. Moçambique ilustra-as também.

Uma primeira está no seu preciso enquadramento legal. No caso moçambicano, a privatização da gestão alfandegária foi levada a cabo sem que fosse introduzido qualquer dispositivo legal para o efeito, sendo a concessão das alfândegas tratada como qualquer outra concessão. Este modo de proceder e a opção de não divulgar os exactos termos do contrato celebrado geraram entre os operadores privados dúvidas várias quanto aos legítimos poderes da empresa concessionária.

De facto, só concluído o processo de privatização se tomaram medidas capazes de clarificar publicamente os poderes conferidos à empresa gestora. Por despacho do Ministro do Plano e Finanças de 26 de Março de 1997 – publicado a 10 de Dezembro desse ano – o director da empresa concessionária seria investido na qualidade de Gestor Delegado das Alfândegas, sendo-lhe confiadas «todas as competências administrativas e operacionais».

Compreendem-se aí as funções de «gerir todas as Alfândegas do País e instâncias dependentes» (nº 1, p), «exercer o controlo aduaneiro de bens, valores, mercadorias, meios de transporte, passageiros e bagagens» (a), «assegurar a cobrança dos direitos e de outras imposições cuja cobrança seja, por lei, atribuída às Alfândegas» (g) e «assegurar o cumprimento das leis e regulamentos aduaneiros» (h), participando no «planeamento e na execução das acções e medidas para o combate à evasão e fraude fiscais» (j).

Pela importância que a certeza do Direito tem para a gestão quotidiana das empresas, julgamos que teria havido conveniência em proceder de modo diverso. É assim porque a concessão da gestão alfandegária não estabelece

(14) Sob administração do Estado as taxas de televisão rendiam o equivalente a 4.8 milhões de dólares, a arrematação da sua cobrança asseguraria ao Estado paquistanês um encaixe de valor muito superior, o equivalente a 8.8 milhões. Cf. ainda Richard Bird (1989) «The Administrative Dimensions of Tax Reform in Developing Countries», in Malcolm Gillis (ed.) *Tax Reform in Developing Countries*, 315.

uma relação que se esgote entre o Estado e a concessionária. Bem pelo contrário, ao fazer-se encimar a Administração Alfandegária por uma empresa privada, é com o universo inteiro dos contribuintes que aquela passa doravante a estar em contacto.

Teria existido vantagem, acredita-se, em ter-se introduzido um diploma que servisse de enquadramento legal a esta experiência, um diploma que traçasse com o maior rigor possível as regras da sucessão nos poderes públicos.

Uma outra dificuldade sentida em experiências desta natureza – sem dúvida a mais grave – está no seu controlo e legitimação política. A alienação, por parte do Estado, de uma das funções que tradicionalmente lhe cabe gera entre os cidadãos um sentimento de repugnância quase natural, um sentimento que só se pode vencer havendo ganhos de eficiência que sejam visíveis para o contribuinte, respeito pelas suas garantias e transparência absoluta na abertura ao sector privado (15).

No que a Moçambique respeita, os ganhos de eficiência parecem confirmar-se, quer no *modus operandi* dos serviços aduaneiros, quer na receita angariada em benefício dos cofres públicos. Mas no que respeita ao modo como o processo veio a ser conduzido, não custa admitir que se tivesse podido proceder com maior abertura. Assim, logo no que toca à divulgação dos termos da concessão, ponto a que já aludimos, pois que qualquer reserva de informação gera entre os contribuintes a impressão turva de que o sector privado se alimenta indevidamente das fraquezas do Estado.

Mas importaria também que se tivesse procedido com maior abertura no que respeita ao controlo e publicitação orçamental dos ingressos alfandegários. De facto, a Lei do Orçamento de Estado para 1998 não procede à desagregação do valor das receitas aduaneiras, contentando-se em enunciar a receita dos «impostos sobre bens e serviços».

Ora é este o primeiro ano em que isso sucede, já que até agora sempre se vinham discriminando os ingressos aduaneiros entre as receitas do Orçamento Central. O recuo na discriminação orçamental face aos anos anteriores é de lamentar e por mais do que uma razão. É-o porque a nova Lei de Classificadores Orçamentais – a Lei nº 15/97, de 10 de Julho – exige nesta matéria um maior grau de especificação. E é-o pelo interesse redobrado que a privatização da gestão alfandegária veio trazer ao estudo e divulgação destas receitas.

(15) Ressalvada a terminologia, o problema é intemporal. Algumas ilustrações históricas podem ser encontradas em Charles Adams (1993) *For Good and Evil: The Impact of Taxes on the Course of Civilization*. Acrescente-se, aliás, que os monopólios fiscais de que se faz boa parte da história fiscal portuguesa sempre levantaram estas mesmas questões.

1.3. Balanço

Seja como for, visto e somado o que se fez neste domínio, fica-se com a impressão de que as reformas recentes constituem um avanço seguro em relação à situação em que se encontravam o Direito e prática alfandegária em Moçambique.

A simplificação do esquema de taxas aduaneiras é uma medida bem-vinda, quer para a Administração Alfandegária, que dispõe agora de um utensílio de mais fácil manuseamento, quer para os particulares, por idênticas razões. E o que se diz da racionalização das taxas pode dizer-se também do seu desagramento: é desnecessário sublinhar a importância que os encargos alfandegários revestem para a gestão corrente das empresas moçambicanas, atenta a estreiteza da base produtiva nacional.

A privatização da gestão alfandegária, medida polémica por natureza, tem, não obstante, trazido consigo melhorias visíveis para os operadores privados e para os cofres públicos: a evolução positiva que os ingressos tributários têm conhecido nos últimos anos é largamente devida à privatização da gestão alfandegária⁽¹⁶⁾. Haverá que saber perpetuar os bons resultados, findo o período transitório da gestão privada – nisto estará um exercício difícil, mas não impossível.

2. A Reforma da Tributação Autárquica

Confrontada com a reforma da tributação aduaneira, a reforma da tributação autárquica surge como um tema menor da Fiscalidade moçambicana. As alfândegas são, no actual estado de coisas, *essenciais* à sobrevivência financeira do Estado moçambicano. A tributação autárquica é simplesmente *conveniente* a certo modelo de descentralização.

A reforma da legislação autárquica, levada a cabo em 1997, passou também pela introdução de um novo quadro legal para as finanças locais moçambicanas, aquele que é estabelecido pela Lei nº 11/97, de 31 de Maio⁽¹⁷⁾. Por

⁽¹⁶⁾ IMF, *Press Information Notice* 98/33.

⁽¹⁷⁾ O «pacote autárquico» aprovado em 31 de Maio de 1997 compreende a Lei nº 7/97, que estabelece o regime jurídico da tutela administrativa do Estado a que estão sujeitas as autarquias locais; a Lei nº 8/97, que define as normas especiais que regem a organização e o funcionamento do Município de Maputo; a Lei nº 9/97, que define o estatuto dos titulares e dos membros dos órgãos das autarquias locais; a Lei nº 10/97, que cria municípios de cidades e vilas em algumas circunscrições territoriais; a Lei nº 11/97, que define e estabelece o regime

modo a assegurar às autarquias os meios para cumprir as suas funções, estas passam a dispor de receitas *fiscais* próprias, sendo estas constituídas (a) pelo produto da cobrança dos impostos autárquicos, (b) pelo produto do lançamento de derramas ou adicionais sobre os impostos do Estado e (c) por uma participação nos impostos do Estado.

Em complemento a estas que são suas *receitas próprias*, as autarquias beneficiam ainda de transferências orçamentais canalizadas por meio de um Fundo de Compensação Autárquica, composto por 1,5 a 3% dos ingressos fiscais do Estado. Deixemos, porém, o Fundo de Compensação e concentremo-nos no sistema tributário autárquico propriamente dito. Nos termos da nova lei este compreende as seguintes figuras:

- o Imposto Pessoal Autárquico;
- o Imposto Predial Autárquico;
- a Taxa por Actividade Económica;
- o Imposto Autárquico de Comércio e Indústria;
- o Imposto sobre Rendimentos do Trabalho – secção B;
- a Derramas sobre a colecta das Contribuições Predial e Industrial e do Imposto de Turismo;
- os adicionais à Contribuição Predial urbana, à Sisa e ao Imposto Sucursal;
- a participação na colecta do Imposto de Turismo e do Imposto sobre Veículos.

O Imposto Pessoal Autárquico, que substitui o Imposto de Reconstrução Nacional, constitui um imposto de capitação exigido a todos os residentes da autarquia que tenham entre 18 e 60 anos de idade. Fixado de acordo com taxas específicas, este pretende constituir «a comparticipação mínima de cada cidadão para os encargos públicos da autarquia» (artº 50). O seu valor não pode exceder o máximo de dois décimos do salário mínimo nacional mensal para os trabalhadores da indústria (artº 51), podendo ser pago em dinheiro ou em espécie.

O Imposto Predial Autárquico incide sobre o valor patrimonial dos prédios *urbanos*, a taxas entre os 0,2% e 1%, a fixar anualmente pelas assembleias autárquicas. A determinação do valor patrimonial é remetida para um regulamento de avaliações ainda por aprovar, mandando a lei aplicar transito-

riamente as regras estabelecidas para o processo de venda de imóveis sob gestão da Administração do Parque Imobiliário do Estado – APIE (artº 56).

A Taxa por Actividade Económica é devida pelo exercício de qualquer actividade de natureza comercial, industrial ou de prestação de serviços, desde que este tenha por base um estabelecimento situado na autarquia (artº 62).

O Imposto Autárquico de Comércio e Indústria é devido pelos contribuintes do Grupo C da Contribuição Industrial – os pequenos contribuintes – aplicando-se «com as necessárias adaptações» o disposto no Código dos Impostos sobre o Rendimento. Sujeitam-se expressamente ao imposto o exercício de comércio por vendedores ambulantes nas ruas e outros lugares públicos», o «comércio em feiras e mercados sem lugar marcado», e «quaisquer outras actividades de natureza artesanal ou de prestação de serviços quando exercidas sem estabelecimento ou em regime de indústria doméstica» (artº 65).

O Imposto sobre os Rendimentos do Trabalho, secção B, incide sobre o rendimento das cooperativas de produção e de serviços, bem como sobre as explorações individuais, agrícolas silvícolas ou pecuárias que ultrapassem determinada dimensão (artºs 218-219, CIR). A matéria colectável é constituída pelo seu rendimento bruto, real ou presumido, conforme disponham ou não de contabilidade organizada.

As derramas lançadas pelas autarquias incidem sobre a colecta das Contribuições Industrial e Predial, bem como sobre a colecta do Imposto de Turismo, não podendo o seu montante exceder o limite de 15% das mesmas. A lei esclarece que as derramas têm «carácter excepcional de imposto extraordinário» só podendo o produto da sua cobrança ser aplicado a projectos de investimento das autarquias, despesas extraordinárias ou infra-estruturas ou situações de calamidade (artº 49). O lançamento das derramas carece sempre de autorização legislativa, tal como sucede com os adicionais lançados sobre a Contribuição Industrial, sobre a Sisa e sobre o Sucessório.

Constituem ainda receitas fiscais próprias das autarquias as suas participações na receita de alguns impostos do Estado. São-lhe consignados por lei 30% do Imposto de Turismo incidente sobre estabelecimentos localizados nas respectivas autarquias ou sobre actividades aí exercidas, bem como de 75% do Imposto sobre Veículos Automóveis cujos proprietários sejam aí residentes (artº 68).

Note-se que a liquidação e cobrança dos impostos autárquicos é da competência dos seus próprios serviços, ainda que o Imposto Predial Autárquico, o Imposto de Comércio e Indústria e o Imposto sobre os Rendimentos do Trabalho – secção B sejam liquidados e cobrados pelos serviços do Estado, a título transitório, até se criarem as condições de Direito e de facto para que as autarquias exerçam essas competências (artº 89).

Finalmente, note-se que embora a Lei das Finanças Locais entre em vigor a 1 de Janeiro de 1998, a concretização do sistema tributário que institui é colocada na dependência da aprovação de um Código da Tributação Autárquica, ainda em preparação.

2.1. O Imposto Pessoal Autárquico

O Imposto Pessoal Autárquico surge como a mais tradicional figura tributária que aqui se encontra. De facto, os impostos de capitação constituíram uma constante fiscal da colonização africana. Moçambique conheceu o Imposto de Palhota no século dezanove e o Imposto Geral Mínimo já neste século. Também assim foi em Angola, com o Imposto de Cubata (1906); em Cabo Verde, com o Imposto de Trabalho (1892) ou em Timor, com o Imposto de Capitação (1906) ⁽¹⁸⁾.

Semelhantes impostos tinham na era colonial uma função precisa e que não se esgotava na angariação de meios. O imposto de capitação – aduzia o legislador português em 1906 – : «não somente se justifica como contribuição directa destinada a cobrir ou diminuir os encargos do Estado resultantes da necessidade do policiamento e desenvolvimento das regiões ocupadas, mas é também perfeitamente legítimo como tributo significativo da verdadeira e efectiva submissão das tribos indígenas à nossa soberania» ⁽¹⁹⁾.

Nos primeiros tempos da presença colonial – no final do século passado, portanto – as capitações serviram para demarcar as pretensões das potências europeias no continente africano. Num segundo momento, em que a consolidação de posições estava já feita, prepondera nos impostos de capitação um outro objectivo, o de «obrigar o indígena ao trabalho para obter os recursos necessários ao seu pagamento» ⁽²⁰⁾.

jurídico-legal das finanças e do património das autarquias e a Lei nº 12/97, lei do recenseamento geral da população e habitação. Existe compilação destes diplomas, editada pelo Ministério da Justiça moçambicano.

⁽¹⁸⁾ Evidentemente que, antes destas, eram já empregues capitações várias, exigidas, regra geral, dos régulos, sobas e outros chefes locais. Mas os modernos impostos de capitação, expressão da pretensão colonial europeia, surgem apenas com a grande «corrida a África», no final do século passado. Em Moçambique, de resto, também o Imposto de Cajueiro (1909) se aproxima destas capitações, embora pretenda operar por via indirecta a tributação dos rendimentos agrícolas.

⁽¹⁹⁾ Decreto de 13 de Dezembro de 1906.

⁽²⁰⁾ Idem. Veja-se John Reader (New York, 1997), *Africa: a Biography of the Continent*, 525ss; Jean-Baptiste Fotsing (Paris, 1995), *Le Pouvoir Fiscal en Afrique*, 126ss. Mais concre-

Sendo assim, seria de esperar que o advento das independências africanas fizesse desaparecer semelhantes figuras – seria de esperá-lo, quer pela carga ideológica de que eram portadoras, quer pela esperança que então se tinha de que o desenvolvimento económico permitisse instrumentos de tributação mais modernos e delicados.

Não foi isso, porém, o que sucedeu. Em Moçambique, a independência faria suceder ao Imposto Geral Mínimo o Imposto de Reconstrução Nacional, apresentado agora como «contribuição mínima individual para as despesas do Estado e, desta forma, para o custeamento das tarefas de reconstrução nacional»; como «direito e dever patriótico», enfim, de todo o cidadão.

Tudo isto compreende-se sem dificuldade: as capitações têm vantagens evidentes, constituindo um modo simples e económico de angariar receita, e o único modo de angariá-la de populações que vivam da agricultura de subsistência ou do mais pequeno comércio e indústria. Isso explica a sobrevivência da solução nos países em vias de desenvolvimento, como explica a sua utilização em muitas outras latitudes: no Portugal metropolitano dos anos 40, também as «tribos indígenas» se tributavam pelo Imposto de Prestação de Trabalho, uma capitação em espécie, remível embora em dinheiro.

A consagração de uma capitação na lei das finanças locais de Moçambique em 1997 portanto, se for ideologicamente embaraçosa, não parece embaraçosa por qualquer outra razão. Trata-se de um imposto com uma técnica simples e que autarquias e contribuintes poderão gerir sem custos excessivos⁽²¹⁾.

Mas para que o imposto possa ter algum alcance no esquema de financiamento autárquico importa que as isenções sejam limitadas ao estritamente necessário. Não é esse, porém, o caso. Tal como sucede com o Imposto de Reconstrução Nacional, são amplas as isenções que se consagram no Imposto Pessoal Autárquico: são isentos aqueles temporária ou permanentemente incapazes de trabalhar, são isentos aqueles que estejam em cumprimento do serviço militar obrigatório, são isentos os estudantes até aos 25 anos de idade,

tamente, para a compreensão dos propósitos e soluções da tributação colonial moçambicana, a leitura de referência continua a ser o relatório apresentado por António Enes ao Governo no ano de 1893, de que a última publicação se fez sob o título *Moçambique* (Lisboa, 1971).

⁽²¹⁾ Veja-se que em Angola, ao ano de 1940, a receita do Imposto Indígena orçava em 46.411 contos, por comparação com a da Contribuição Industrial, de 10.686. Ao ano de 1960, a Taxa Pessoal Anual produzia uma receita de 120.733 contos, e a Contribuição Industrial 92.152. Já em 1965, o Imposto Geral Mínimo angariava 250.420 contos, quedando-se a Contribuição Industrial pelos 128.090... Os dados que referimos podem ser encontrados em Rocha Dilolwa (1978) *Contribuição à História Económica de Angola*.

os pensionistas, as mulheres camponesas e as mulheres domésticas (artº 52). Concessões, enfim, à «justiça social» exigida pelo artº 50 da Constituição⁽²²⁾.

Será cedo ainda para ajuizar do seu efeito, mas a generosidade das isenções suscita reserva logo que se tem em conta a estrutura demográfica do País e o limite quantitativo a que o próprio legislador se obrigou – o de uma prestação anual não superior a dois décimos do salário mínimo para a indústria.

2.2. A Tributação Predial

A tributação do património imobiliário é, nos mais diversos países, atribuída às comunidades locais, e é sem especial surpresa que se descobre o Imposto Predial no esquema da tributação autárquica moçambicana: aqui pode, de facto, estar um meio de financiamento importante para as autarquias locais. Ainda assim, tal qual o consagra a lei moçambicana, o Imposto Predial Autárquico suscita problemas vários.

Um primeiro, de ordem administrativa, é o que se prende com a reavaliação do património imobiliário urbano. Na determinação da matéria colectável, a lei remete para um Regulamento de Avaliações ainda por aprovar, adoptando como solução transitória o regime de avaliação aplicável ao APIE, com eventuais correcções. Trata-se de um problema moroso e delicado, e problema que não é de simples técnica cadastral, claro está. Nesta matéria é evidente que a concretização do imposto só se pode fazer sem distorções na medida em que se abra e normalize o próprio regime da propriedade imobiliária, hoje estreitamente condicionado.

Aqui estará, pois, uma tarefa mais, complementar à da criação do imposto e essencial para o seu crescimento. Se a liberalização do mercado acompanhar a reorganização cadastral, então sim, estará com certeza criada uma peça importante das finanças locais moçambicanas.

⁽²²⁾ O Imposto de Reconstrução Nacional admite, de facto, um catálogo vasto de isenções. O Decreto n.º 4/87, de 30 de Dezembro, ao art.3, isenta do imposto (a) aqueles que estejam temporariamente incapacitados de trabalhar; (b) os cidadãos que estejam a prestar o serviço militar obrigatório; (c) aqueles que frequentem o sistema nacional de ensino, incluindo o ensino superior; (d) os pensionistas do Estado e (e) os estrangeiros ao serviço dos respectivos países, desde que haja condições de reciprocidade – aqui há continuidade, portanto. O art.50º da Constituição de Moçambique exige que os impostos sejam fixados «segundo critérios de justiça social», acrescentando o art.51º n.º 2 que «o Estado propugna a justa repartição dos rendimentos do trabalho».

Um outro problema, este de técnica legislativa, está em que a introdução do Imposto Predial Autárquico não coincide com a abolição da Contribuição Predial. Optando o legislador por solução diversa, um e outro impostos passam a existir lado-a-lado, concorrendo na tributação do património.

O modo de articulação das duas figuras é, aliás, curioso. O art.º 91 da lei das finanças locais prescreve que «os prédios destinados à habitação normalmente ocupados pelo respectivo proprietário são sujeitos apenas a Imposto Predial Autárquico, deixando de sobre eles incidir a Contribuição Predial urbana». A habitação do imóvel pelo proprietário parece, pois, determinar a aplicação do Imposto Autárquico; a falta dela, a aplicação da Contribuição Predial.

E o legislador, ajudando ao exercício, fixa para o efeito as presunções indispensáveis: presumem-se arrendados ou destinados a arrendamento (a) os fogos destinados à habitação e não habitados pelo seu proprietário registados no mesmo município ou povoação e (b) os edifícios não destinados à habitação, sempre que o respectivo proprietário não faça prova da sua utilização em actividade sujeita à Contribuição Industrial. Todos estes prédios são, pois, sujeitos à Contribuição Predial e não ao Imposto Autárquico.

A solução parece, a mais do que um título, invulgar: cria-se o Imposto Predial, mas deixa-se sobreviver a Contribuição, delimitando-se o campo de aplicação de um e outro impostos em função de critério à qual parece faltar uma lógica evidente. E as autarquias, cobrando assim ao lado do Estado o novo Imposto Predial, retêm a faculdade de lançar derramas e adicionais sobre a velha Contribuição.

O sistema de tributação do património que assim se constrói é, no seu conjunto, de uma complexidade que seria conveniente dispensar. Aqui, mais do que em qualquer parte, a simplicidade parece amiga da lei e por isso talvez se ficasse melhor com um imposto único e sem acessórios de qualquer espécie.

2.3. A Tributação Empresarial

Problema semelhante encontramos-lo num outro capítulo da tributação autárquica. A Taxa de Actividade Económica, o Imposto Autárquico de Comércio e Indústria, o Imposto sobre os Rendimentos do Trabalho (secção B) as derramas e os adicionais sobre a Contribuição Industrial – todos eles se dirigem à tributação dos rendimentos empresariais ou quasi-empresariais.

Embora em rigor não o seja, a Taxa de Actividade Económica opera como um genuíno imposto de licença: de montante a fixar anualmente pela

assembleia autárquica, a Taxa é devida pelo exercício de qualquer actividade económica – de comércio, indústria ou prestação de serviços – desde que corporizada num *estabelecimento* sito na autarquia.

A solução é simples e promete alguma eficiência. O recenseamento dos estabelecimentos empresariais e a gestão de um imposto de soma fixa constituem tarefas relativamente fáceis e económicas. Sem dúvida por isso, impostos com estes contornos têm integrado as finanças locais dos mais variados países, e não apenas dos menos desenvolvidos: em Espanha, o *Impuesto de Actividades Económicas* assume hoje um perfil semelhante⁽²³⁾.

O que causa estranheza na lei moçambicana é que ao lado da Taxa se crie um outro imposto com estrutura e finalidade que em tudo lhe é idêntica. Com efeito, à Taxa junta-se o Imposto Autárquico de Comércio e Indústria, também esta uma figura que opera como um imposto de licença, por meio de taxas específicas e graduadas.

Simplesmente, o âmbito de aplicação da Taxa e do Imposto de Comércio e Indústria não é, tão pouco ele, fácil de demarcar. O Imposto de Comércio e Indústria é devido pelos actuais contribuintes do Grupo C da Contribuição Industrial, i.e., por todos aqueles que (a) exerçam uma qualquer actividade económica por conta própria (b) trabalhando sozinhos ou com um número diminuto de colaboradores e (c) não excedendo um patamar modesto de vendas ou produção (art.º 98 CIR).

A *dimensão da empresa*, aferida nestes termos, parece constituir um primeiro critério de demarcação: ultrapassado certo limite será devida ainda a Taxa mas já não o Imposto. Já a *existência de estabelecimento*, parecendo embora à primeira vista cumprir essa função, não a cumpre na verdade. O legislador acrescenta, de facto, que está também sujeito ao Imposto Autárquico o exercício do comércio por vendedores ambulantes, o comércio em feiras e lugares marcados ou «quaisquer outras actividades de natureza artesanal ou de prestação de serviços *quando exercidos sem estabelecimento ou em regime de indústria doméstica*» (art.º 65n.º 3 LFL). Mas a leitura do art.º 66 deixa claro que a existência de estabelecimento serve apenas como critério de graduação do imposto e não à sua demarcação perante a Taxa de Actividade Económica.

A intenção que terá presidido a esta construção parece ser uma intenção de continuidade, visto que o Código dos Impostos sobre o Rendimento afecta já a colecta do Grupo C aos orçamentos provinciais (art.º 170 CIR), cabendo

⁽²³⁾ Sobre o *Impuesto de Actividades Económicas* espanhol vejam-se Martín Queralt/Lozano Serrano/Poveda Blanco (Pamplona, 1997) *Derecho Tributario*, 428; e, naturalmente, a Ley 39/1988, de 28 de Dezembro, *Ley Reguladora de las Haciendas Locales*.

aos Governos Provinciais a fixação das efectivas taxas específicas do imposto (artº 136 CIR).

Mas não só se torna a tributação dos rendimentos empresariais desnecessariamente complexo, como se criam zonas de sobreposição entre as figuras em jogo. Quanto à articulação entre o Grupo C da Contribuição Industrial, que se deixa ainda sobreviver, e o Imposto Autárquico, o legislador resolve ele próprio o problema: «estão isentos de Contribuição Industrial C os rendimentos normais sujeitos a Imposto Autárquico de Comércio e Indústria». Mas o facto é que quer se aplique a Contribuição Industrial, quer se aplique o Imposto Autárquico, parece sempre ser devida a Taxa de Actividade.

A lei das finanças locais insiste em que «os residentes das autarquias locais em nenhuma circunstância estão sujeitos à dupla tributação» (artº 48º 2). Mas por entre a Taxa de Actividade, o Imposto Autárquico de Comércio e Indústria, a Contribuição Industrial, os adicionais e as derramas esse será um exercício técnico difícil de executar. Em qualquer caso, restará agora aguardar pela aprovação do Código Tributário Autárquico para se conhecer da sorte dos contribuintes.

2.4. Balanço

Da recensão que fizemos ao sistema tributário autárquico resultam, se assim quisermos, duas notas críticas fundamentais.

Em primeiro lugar, o sistema tributário autárquico revela-se extraordinariamente complexo. Senão, recapitule-se: as receitas fiscais das autarquias compreendem, nos termos da nova lei, o Imposto Pessoal Autárquico, o Imposto Predial Autárquico, a Taxa de Actividade Económica, o Imposto Autárquico de Comércio e Indústria, a secção B do Imposto sobre os Rendimentos do Trabalho; as derramas sobre a Contribuição Industrial, a Contribuição Predial e o Imposto de Turismo; a participação na colecta do mesmo Imposto de Turismo e ainda na do Imposto sobre Veículos Automóveis; e por fim os adicionais sobre a Contribuição Predial urbana, sobre a Sisa e sobre o Imposto Sucessório. Tudo isto, para uma Administração autárquica embrionária apenas, contribuintes com uma cultura fiscal rudimentar, empresas já confrontadas com custos de gestão fiscal elevados e investidores sempre receosos do incerto e do inesperado (24).

(24) Neste capítulo vale a pena confrontar a lei moçambicana com a Lei das Finanças Locais recentemente aprovada em Portugal, por via da Lei nº 42/98, de 6 de Agosto, rectifi-

Talvez fosse mais prudente, no actual estado de coisas, dispensar a variedade de tributos locais em benefício de um modelo de financiamento mais centrado em transferências do Orçamento Central.

Em segundo lugar, concede-se uma margem de liberdade muito grande – excessivamente grande – às autarquias na modelação das próprias receitas tributárias. No que toca ao Imposto Pessoal Autárquico, são as assembleias autárquicas que temporariamente decidem da isenção do imposto em caso de calamidade natural ou de quaisquer outras circunstâncias excepcionais (artº 52 nº 2); quanto ao Imposto Predial Autárquico, são as assembleias autárquicas que definem o quadro de isenções e bonificações de taxa a conceder para o incentivo à habitação própria (artº 60), bem como o agravamento do imposto em relação aos terrenos urbanos desaproveitados (artº 61). Quanto à taxa por actividade económica vai-se mais longe ainda: são as assembleias autárquicas que deliberam «quanto aos requisitos de incidência e mecanismos específicos de lançamento e fiscalização da taxa» (artº 63).

Não é difícil compreender como tudo isto pode agravar a fragmentação do espaço fiscal moçambicano, como pode conduzir a excessos que sempre será difícil reprimir.

III. O SISTEMA NEGATIVO

No confronto com a componente positiva do sistema fiscal, a componente negativa tem conhecido um desenvolvimento bastante mais rápido e algo mais profundo. Foi, de resto, por aqui mesmo que se iniciou a última vaga de reforma fiscal em Moçambique, ao rever-se o regime fiscal do investimento. Não poderia ser de outro modo: importa criar riqueza antes de se pretender tributá-la, e ao sistema fiscal cabe a tarefa de atrair os capitais necessários para o efeito.

O regime fiscal do investimento torna-se assim o eixo do sistema, estando as demais peças condenadas a girar em sua volta, adaptando-se-lhe com o esforço necessário. Toda a fiscalidade moçambicana se volta, pois, para fora, toda ela se torna largamente extroversa, pensada em função de condicionantes externas.

E tudo isto faz-se em ambiente de concorrência aberta, procurando-se ir mais longe que os países vizinhos nas vantagens concedidas ao investidor, na

cada pela Declaração de Rectificação nº 13/98, de 25 de Agosto. É patente o afastamento entre um e outro textos: a lei moçambicana aproxima-se, isso sim, do intrincado sistema de tributação autárquica consagrado no Código Administrativo Português de 1940.

modernidade das soluções que se oferece. A competição fiscal é de todo imparável: A Namíbia introduz novo regime fiscal para o investimento em 1990, o Malawi em 1991, a Tanzânia em 1992, a Zâmbia em 1993, Angola em 1994-95. Vejamos o que sucede em Moçambique.

1. O Código dos Benefícios Fiscais

A entrada de Moçambique na competição fiscal internacional dá-se com o pacote legislativo introduzido em 1993. Aprovam-se a nova Lei de Investimentos e o respectivo Regulamento, por via da Lei 3/93, de 24 de Junho e do Decreto 14/93, de 21 de Julho; aprova-se a Regulamentação das Zonas Francas Industriais, por meio do Decreto n.º 18/93, de 14 de Setembro; e aprova-se o Código dos Benefícios Fiscais, através do Decreto 12/93, de 21 de Julho⁽²⁵⁾.

O Código dos Benefícios Fiscais apresenta um conteúdo mais estreito do que o seu nome sugere: não se recolhem aí todos e quaisquer benefícios fiscais, mas tão só aqueles que se prendem com o investimento privado. O diploma surge formalmente cuidado e simples na sua estrutura – dir-se-á tão só ressentir-se da técnica menos precisa empregue pela Lei e pelo Regulamento de Investimentos, dos quais recebe conceitos variados.

O catálogo de benefícios oferecido pelo Código é amplo e recensaremos apenas o que parece de maior importância para a caracterização do sistema.

O investimento em empreendimentos novos beneficia em Moçambique de uma redução em 50% da taxa da Contribuição Industrial e do Imposto Complementar durante o período de recuperação do investimento, que não deverá exceder dez exercícios fiscais contados a partir do início da exploração. Tratando-se de investimentos realizados nas províncias mais desfavorecidas de Tete, Niassa e Cabo Delgado, a redução é de 80% (art.º 10).

O desagravamento fiscal prolonga-se por alguns anos ainda depois do termo daquele prazo: a regra é a da redução da taxa da Contribuição Industrial em 25% pelo período adicional de três anos, admitindo-se no caso das províncias de Tete, Niassa e Cabo Delgado, uma redução em 50% por um período suplementar de seis anos (art.º 12).

Concede-se também isenção de direitos de importação, de Imposto de Consumo e de Imposto de Circulação no que respeita às matérias-primas destinadas a transformação, bem como a alguns bens de capital (viaturas, mate-

⁽²⁵⁾ O Código veio a ser alterado pelos Decretos n.º 37/95, de 8 de Agosto e n.º 45/96, de 22 de Outubro.

riais de construção...) a utilizar no empreendimento (art.º 8). O benefício é condicionado à inexistência de materiais nacionais de características semelhantes (art.º 9) mas será de pouco alcance o requisito dada a estreiteza da base produtiva de Moçambique.

Primeiro ponto, regista-se que a extensão dos benefícios concedidos ao investidor é muito significativa. E é-o mesmo para além dos anos de arranque do investimento, durante os quais será de pouco alcance qualquer tipo de vantagem fiscal. Se bem virmos, um investimento feito nas províncias mais pobres, como Cabo Delgado, goza de um *tax holiday* que se pode estender até aos 16 anos⁽²⁶⁾.

Segundo ponto, regista-se que o Código gradua os benefícios oferecidos ao investimento em função do local onde este se situa, não o fazendo em função do respectivo sector económico. O esquema instituído pelo Código é, aliás, de uma simplicidade saudável, não se distinguindo mais do que três áreas ou grupos de províncias para este efeito. A diferença de tratamento entre as zonas mais e menos desfavorecidas do país é compreensivelmente sensível.

Se a localização do investimento é o principal critério de graduação empregue pelo Código, há em todo o caso que notar que existem importantes desagravamentos fiscais de base sectorial à margem deste diploma. Basta notar, v.g., que a Contribuição Industrial compreende taxas diferentes consoante o sector de actividade em causa: sendo a taxa geral de 45%, ela é de 40% para a indústria e de apenas 35% para a agricultura (art.º 133 CIR).

Um terceiro ponto que sobressai no Código dos Benefícios Fiscais está na aparente rigidez com que se admite a contratualização dos benefícios fiscais. O art.º 15-A do Código prevê a concessão de benefícios excepcionais pelo Conselho de Ministros, apenas quando estejam em causa investimentos cujo valor exceda o equivalente a 500 milhões de dólares norte-americanos.

Trata-se de valor elevado e que contrasta com os regimes mais abertos que encontramos noutros países africanos, como Angola ou S.Tomé e Príncipe⁽²⁷⁾. Mas a rigidez da lei moçambicana é menos real que aparente. É que

⁽²⁶⁾ A generosidade é impressionante, mas não o é tanto no plano comparado. Na África do Sul o *Regional Industrial Development Act* de 1996, concede, por um período de dez anos, isenção integral de imposto às empresas industriais que invistam nas áreas mais desfavorecidas do País. Na Zâmbia, os investidores no sector agrícola beneficiam de uma redução do imposto a 1/7 do seu valor, por um período de cinco anos, nos termos do *National Investment and Protection Act* de 1990, revisto em 1992. Na Namíbia permite-se que a generalidade das empresas do sector industrial deduzam à base do imposto entre 40% e 50% do rendimento colectável, e isto por um período que se pode estender até quatorze anos após o início de actividade.

⁽²⁷⁾ Mas não apenas em países africanos. Veja-se o regime contratual português, previsto

o legislador restringe o regime contratual porque é já especialmente generoso no regime-regra, ao contrário do que sucede naqueles países, onde a abertura à contratualização tem como contrapartida regimes-regra mais severos.

Para além disso convém notar que, mesmo quando não se faz uso de regime contratual, sucede muitas vezes editarem-se normas gerais e abstractas para acorrer a situações concretas e definidas. As normas fiscais surgem assim «normas pactuadas», criadas para servir exigências pontuais do Estado e do investidor. Uma ilustração desta tendência encontramos-na no regime fiscal da exploração petrolífera, sujeita a repetidas alterações: o Decreto 14/82, de 3 de Dezembro, foi alterado primeiro pelo Decreto 48/95, de 31 de Outubro, depois pelo Decreto 1/98, de 10 de Fevereiro, discutindo-se agora a sua revisão integral, em função de novas intenções de investimento ⁽²⁸⁾.

2. As Zonas Francas Industriais

O Regulamento das Zonas Francas Industriais, introduzido pelo Decreto 18/93, de 14 de Setembro, é um diploma que confirma as linhas de força do Código dos Benefícios Fiscais, constituindo a criação de zonas francas mais um passo em frente na competição pelo investimento externo ⁽²⁹⁾.

A generalidade dos países da África Austral, seguindo o exemplo pioneiro das Maurícias, introduziu esquemas semelhantes ao longo dos anos noventa: o Zimbábue e o Malawi instituíram as suas *Export Processing Zones* em 1994 e 1995; a Tanzania criou entretanto a figura dos *Growth Points*; a Namíbia, logo em 1991, no próprio ano da Independência, transformara Walvis Bay num porto franco ⁽³⁰⁾.

no art.49-A do Estatuto dos Benefícios Fiscais, aprovado pelo Decreto-Lei nº 215/89, de 1 de Julho, na redacção que lhe é dada pela Lei do Orçamento de Estado para 1999. Aí, o patamar a partir do qual se admite a negociação de benefícios fiscais é de 1 milhão de escudos portugueses, sensivelmente 6 milhões de dólares norte-americanos. Quanto a Angola, veja-se o art.30º da Lei nº 15/94, de 23 de Setembro e o art.22º do Decreto nº 12/95, de 5 de Maio; quanto a S.Tomé e Príncipe, veja-se o art.11º da Lei de Investimentos, condicionando o regime contratual ao valor de 1 milhão de USD.

⁽²⁸⁾ Não se ignora, claro está, que a exploração de jazigos minerais e petrolíferos levanta questões económicas muito próprias que explicam a criação, um pouco por toda a parte, de regimes fiscais especiais. É a volatilidade da legislação, mais do que as suas especificidades, que confirma a tendência a que aludimos. Sobre este preciso tema, veja-se David Nellor «Taxation of Mineral and Petroleum Resources» in *IMF Tax Policy Handbook* (Washington, 1995), 237-241.

⁽²⁹⁾ O diploma sofreu entretanto as alterações produzidas pelo Decreto nº 38/95, de 8 de Agosto.

⁽³⁰⁾ H.Schulze (Durban, 1997) *International Tax-Free Trade Zones and Free Ports: A*

Era natural que Moçambique agisse de modo idêntico, não só por empatia mas pela própria posição geográfica do País. A Lei de Investimentos prevê a constituição de Zonas Francas e de Zonas Económicas Especiais – já o fazia, de resto, a lei anterior ⁽³¹⁾. Havia agora que concretizar a ideia de modo competitivo, igualando sempre as vantagens oferecidas pelos países vizinhos.

Assim, quanto aos impostos sobre o rendimento, as empresas titulares de certificados de ZFI gozam de isenção fiscal durante o primeiro ano de actividade. A partir do segundo ano, estão sujeitas ao pagamento de uma taxa liberatória que poderá tomar, segundo opção do investidor, uma de três formas:

- a) 1% (um por cento) sobre as receitas brutas da facturação trimestral;
- b) USD \$ 0,75 (setenta e cinco cêntimos do dólar norte-americano) por metro quadrado de área ocupada ou
- c) USD \$ 10 (dez dólares norte-americanos) por cada metro quadrado/ano de área ocupada.

A taxa liberatória afasta por inteiro os regimes da Contribuição Industrial e do Imposto Complementar, dos quais estão isentos os lucros resultantes da exploração de empresa em regime de ZFI (artº 46, nº 3). Trata-se de um verdadeiro imposto especial, mais do que de uma taxa liberatória que se insira na Contribuição Industrial; um imposto que, de resto, obedece a um regime próprio de liquidação e cobrança (artºs 46 e 47).

No que toca aos impostos indirectos, as mercadorias importadas ou adquiridas no mercado nacional com vista à implementação e exploração de empresas em ZFI's estão isentas de direitos aduaneiros, Imposto de Consumo e de Circulação (artº 44), estando as exportações dos produtos manufacturados em ZFI's inteiramente livres de direitos aduaneiros (artº 45).

Repare-se que o regime de tributação directa e indirecta que se estabelece para as empresas industriais titulares de certificados de ZFI's vale também, em termos idênticos, para as empresas de desenvolvimento e adminis-

Comparative Study of their Principles and Practices. A África do Sul tem até agora tomado a posição de não recorrer ao *dumping* fiscal que se tornou prática corrente na região, preferindo fazer uso de incentivos de outra natureza. Mas pressente-se já uma inflexão nesta política, à medida que se avoluma a pressão do desemprego e da fuga do investimento externo para os países vizinhos, com custos de produção mais baixos. Por isso se admite já a criação de zonas económicas especiais ou a transformação de Cape Town em porto franco – medidas que poderão despoletar uma nova «corrida para o fundo» nos sistemas fiscais da região.

⁽³¹⁾ Veja-se o art.27º da Lei 4/84, de 18 de Agosto.

tração das próprias zonas francas (artºs 42-43), pois que também esta é privada.

O regime que assim se institui acentua a compressão da base tributária já operada pelo Código dos Benefícios Fiscais. A taxa liberatória devida nas zonas francas industriais é-o a título quase simbólico – o legislador acredita que, abdicando de tributar o investidor, este venha a fomentar o emprego e actividade de terceiras empresas, contribuindo indirectamente para os cofres públicos.

A bondade da escolha pouco importa ao fiscalista *enquanto tal*. Importam, isso sim, os meios de que o legislador se serve na sua concretização. Ora os meios de que o legislador se serve no Regulamento das Zonas Francas Industriais em nada ficam a dever aos que se empregam noutros países africanos. De facto, as soluções aqui consagradas são suficientemente claras, acessíveis ao investidor sem o esforço que exigem outros diplomas, e de gestão simples para a Administração, que se vê dispensada de exercícios complexos na determinação da matéria colectável.

Dir-se-ia até que o regime das Zonas Francas apresenta sobre o Código dos Benefícios uma vantagem, a de, ao contrário deste, não admitir a contractualização dos benefícios fiscais: o investidor tomará a sua opção quanto ao tipo de taxa liberatória a que estará sujeito mas, à parte disso, aplica-se-lhe um regime-regra que não parece admitir entorses. Mas esta, logo que posta à prova, revelar-se-ia uma virtude aparente.

3. Um Caso de Estudo: o Regime da Zona Franca MOZAL

A construção e operação de uma fundição de alumínio no distrito de Boane, próximo de Maputo e do corredor que liga a capital moçambicana à África do Sul, motivou a constituição da primeira Zona Franca em Moçambique. O projecto, cujo início de actividade está previsto para o ano de 2001, tem o valor global de 1.300 milhões de dólares, estimando-se em 375 milhões de dólares o volume das exportações anuais, atingido o seu ritmo de laboração normal. O mesmo é dizer, trata-se de investimento de valor quase equivalente ao Produto Interno moçambicano e que conduzirá à duplicação das exportações do País.

Sendo assim, seria quase previsível que as regras uniformes do Código dos Benefícios Fiscais e do Regulamento das Zonas Francas Industriais cedessem perante as exigências específicas do investimento. Foi assim, com efeito, que sucedeu, sendo os benefícios concedidos pelo Decreto nº 45/97, de 23 de

Dezembro – o diploma de criação da Zona Franca MOZAL – bastante mais generosos do que o previsto naqueles dois diplomas de enquadramento geral.

O regime criado tem a duração de cinquenta anos, sendo renovável por igual período nos termos da lei. Concede-se isenção total de Contribuição Industrial e Imposto Complementar, sendo os dois impostos substituídos pela taxa liberatória de 1% das receitas brutas do volume de vendas, a partir do segundo ano de operação (artº 15). Todos os bens, equipamentos e prestações de serviços destinados ao empreendimento estão isentos do Imposto de Circulação e do Imposto de Consumo (artº 16).

Estas são vantagens que assentam já no dispositivo do Código dos Benefícios Fiscais e do Regulamento das Zonas Francas. Mas para além destas vantagens vemos que o património imobiliário da MOZAL goza de isenção de Contribuição Predial Urbana (artº 17, nº 5), ou de qualquer outro imposto sobre imóveis e que o acto de constituição da MOZAL, as alterações de capital e do pacto social, a emissão de acções e constituição de garantias estão por inteiro isentas de Imposto do Selo (artº 18).

Aqui estamos já à margem do regime-regra. As isenções do Selo e da Contribuição Predial não as encontramos previstas em qualquer outro diploma – valerão para este caso particular e só para ele. Vai-se mais longe, porém.

Procurando expurgar a carga fiscal de todos os *inputs* do empreendimento, o legislador isenta o pessoal estrangeiro contratado para a realização dos trabalhos preliminares e de construção da fundição é isento de Imposto sobre os Rendimentos do Trabalho (artº 17, nº 2), do mesmo modo que os trabalhadores estrangeiros contratados pela MOZAL beneficiam, durante os primeiros cinco anos de laboração efectiva da fundição, de uma redução de 40% na taxa do Imposto sobre os Rendimentos do Trabalho (artº 17, nº 3).

Por sua vez, os fornecedores estrangeiros de bens, serviços ou tecnologia à MOZAL ficam isentos do pagamento da taxa liberatória de 15% devida a título de Contribuição Industrial nos termos do Decreto nº 31/90, de 7 de Dezembro, bem como de «qualquer outra forma de Contribuição Industrial» incidente sobre as suas actividades especificamente relacionadas com aquela zona franca (artº 17, nº 6) ⁽³²⁾.

⁽³²⁾ Trata-se de uma taxa liberatória incidente sobre quaisquer pagamentos efectuados a empresas ou entidades comerciais que não constem do registo de contribuintes da Contribuição Industrial previsto no art.150º do Código dos Impostos sobre o Rendimento. Nos termos do art.2 do Decreto nº 31/90, a taxa liberatória abate-se sobre «o montante líquido da factura ou qualquer outro documento de débito equivalente». O mecanismo opera, de facto, como instrumento de tributação dos não-residentes.

Finalmente, os benefícios concedidos – com excepção dos que respeitam à Contribuição Industrial e ao Imposto Complementar – são extensivos às empresas contratadas e subcontratadas pela MOZAL até ao início de actividades, empresas que se admite atinjam o número de duzentas apenas na fase de construção de infra-estruturas.

O Regime da Zona Franca MOZAL representa tão só o ponto extremo no trabalho de desconstrução fiscal que se tem vindo a ensaiar em Moçambique. O Código dos Benefícios Fiscais, primeiro; o Regulamento das Zonas Francas, depois, subtraíram à base tributária das empresas o que aí havia de essencial. Com o Decreto n.º 47/95 soma-se-lhe o supérfluo também, ao mesmo tempo que se alarga o círculo dos respectivos beneficiários.

O Estado moçambicano renuncia, deste modo, ao produto fiscal directa e indirectamente gerado pelo investimento estrangeiro, contentando-se com uma taxa liberatória que renderá cerca de 3 milhões de dólares por ano aos cofres públicos – muito pouco, mesmo à escala do Orçamento moçambicano.

Mas mais do que o valor e alcance destas vantagens, nota-se o modo como são concedidas: através de um regime de excepção, que confirma a dificuldade em fixar regras gerais e duradouras em países tão fortemente empenhados na competição económica regional. Cada caso torna-se um caso, e com isso os diplomas de enquadramento – mesmo que tecnicamente apurados – vão perdendo o seu significado. Talvez não possa ser de outro modo, certamente que não o pode. Se os vícios da tributação autárquica são de natureza dispensável, os vícios da tributação do investimento são talvez os únicos de que não se pode prescindir⁽³³⁾.

4. O Regime Fiscal Especial do Vale do Zambeze

A mais recente peça legislativa nesta componente negativa do sistema fiscal moçambicano, encontramos-la no Regime Fiscal e Aduaneiro do Vale do Zambeze, aprovado pelo Decreto n.º 16/98, de 16 de Abril.

Trata-se de um esquema de benefícios fiscais aplicável aos investimentos realizados no Vale do Zambeze – com maior precisão, em qualquer distrito da

Província de Tete e nos distritos das províncias da Zambézia, Sofala e Manica fronteiras ao Rio Zambeze. Entre os projectos em estudo para a região contam-se a reconstrução da linha férrea do Sena, ligando o noroeste moçambicano ao Malawi; a construção da barragem de Mepanda Uncua, no Rio Zambeze; a exploração do açúcar de Marromeu e o reinvestimento no carvão de Moatize.

Este Regime Fiscal aplica-se a um conjunto pré-determinado, mas amplo, de sectores económicos: agricultura, silvicultura, aquacultura, pecuária, exploração florestal e de fauna bravia; construção de infra-estruturas de uso público (água, energia, telecomunicações) construção de infra-estruturas agrárias, industriais, imobiliárias, hoteleiras ou comerciais e, por fim, serviços como a banca, os seguros ou o transporte de carga e de passageiros.

O essencial dos benefícios previstos traduz-se no seguinte:

- a) Isenção de direitos de importação no que toca a bens de intermediários e de capital, bem como de matérias-primas que se destinem a ser transformadas para reexportação;
- b) Isenção do Imposto de Consumo e do Imposto de Circulação, que se espera valer também para o IVA a introduzir brevemente;
- c) Isenção da Contribuição Industrial por 5 exercícios fiscais e redução da mesma em 80% para os exercícios seguintes;
- d) Isenção de Imposto Complementar quanto aos rendimentos gerados pelas empresas localizadas no vale do Zambeze;
- e) As empresas contratadas para a execução de obras ou prestação de serviços a empreendimentos no Vale do Zambeze estão isentas da taxa liberatória de Contribuição Industrial de 15%, prevista pelo Decreto 31/90;
- f) Isenção de Sisa na transmissão de património imobiliário destinado a exploração económica no Vale do Zambeze.

O Regime fiscal especial vigora até ao ano de 2025, sendo que todos os investimentos realizados na sua vigência beneficiam do mesmo por um período mínimo de dez exercícios fiscais. As empresas já instaladas na zona e que desenvolvam as actividades referidas podem solicitar a aplicação do novo regime.

Na verdade o regime agora introduzido pouco acrescenta ao que se prevê no Código dos Benefícios Fiscais para as províncias de Tete e Niassa. O que

⁽³³⁾ Sobre este mesmo problema, o da abertura e indefinição dos regimes fiscais do investimento, veja-se, num contexto paralelo, Ricardo Sá Fernandes «A Reforma Fiscal Guineense» in *Boletim da Faculdade de Direito de Bissau*, n.º 4 (Março, 1997), 73. A legislação cabo-verdiana é, reconheça-se, algo mais precisa e apurada no tratamento fiscal que faz do investimento.

há de novo são a isenção do Imposto Complementar incidente sobre rendimentos de capitais, a isenção da taxa liberatória de 15% aplicada às empresas contratadas e a isenção da Sisa, reproduzindo-se nestes últimos dois pontos soluções que vimos já acolhidas no caso particular da Zona Franca MOZAL.

É possível, provável mesmo, que tal como o Regulamento das Zonas Francas, também o Regime Fiscal do Vale do Zambeze venha a sofrer derrogações várias, ditadas pelas particularidades dos investimentos a fazer na região.

5. Balanço

Que dizer, ao fim e ao cabo, das transformações que tem sofrido esta componente negativa da fiscalidade moçambicana?

Talvez se aponte que o dismantelar progressivo da base tributária compromete, a prazo, o crescimento da receita pública. Talvez se observe – e com razão – que o despique fiscal entre os países africanos condena ao insucesso as experiências de integração regional em curso⁽³⁴⁾. Mas se o que se pretende é desagrar o investimento, precipitando o crescimento a curto prazo e sem contemplanções de solidariedade regional, então os meios parecem, do ponto de vista técnico, os adequados.

De facto, a criação de soluções razoavelmente claras, de aplicação fácil e de estrutura simples foi melhor conseguida aqui que na componente positiva do sistema. O Código dos Benefícios Fiscais, o Regulamento das Zonas Francas Industriais e o novo Regime Fiscal do Vale do Zambeze são, todos os três, textos fáceis de manusear e que no seu conjunto apresentam uma coerência que ali não se encontra.

O risco que aqui se corre é outro. Ele está na marginalização dos textos de enquadramento pela negociação *ad hoc* de incentivos fiscais ao investimento. Este é, à margem de qualquer considerando de política económica, o risco que se corre ao empregar o sistema fiscal como arma de arremesso na competição fiscal internacional. As regras da lei vão sendo corroídas a pouco e pouco pela excepção, tornando-se os textos legais meras bases de licitação no processo de investimento – não mais do que isso.

E porque a partir de certo momento os diplomas de enquadramento perdem a sua utilidade, há que refazê-los desde a base, pois também a incerteza e

⁽³⁴⁾ Veja-se Vito Tanzi, ob.cit., 241; e Sérgio Vasques (1997) «Convergindo para o Zero: a Competição Fiscal na África Sub-Sahariana», in *As Reformas Fiscais Africanas*, 197.

o casuísmo afastam o investidor. Por isso a legislação do investimento tem tido, entre os países africanos, um ciclo de vida muito curto: em Angola, a legislação de 1994-95, hoje em vigor, veio revogar um regime legal com apenas quatro anos de vida – o regime instituído por via da Lei nº 13/88, de 16 de Junho, e regulamentado pelo Decreto nº 1/90, de 8 de Janeiro. Não se trata de caso único, nem sequer do mais expressivo. Na Zâmbia, ao *Investment Act* de 1991 logo sucede o *Investment Act* de 1993. Na Tanzânia, é o *National Investment Promotion and Protection Act*, aprovado em 1990, que vem a ser amplamente revisto apenas dois anos passados.

A par deste risco de fragilização da lei, presente-se em Moçambique um outro, o da fragmentação do espaço fiscal moçambicano. Se o Código dos Benefícios Fiscais surge como um diploma simples nesta matéria, o Regime do Vale do Zambeze torna a aplicação da lei fiscal no espaço algo mais complexa: localizar no espaço os rendimentos empresariais pode revelar-se um exercício delicado – e sobretudo no caso dos serviços – sendo difícil controlar os eventuais abusos que se façam da lei. E tudo isto tornado mais difícil ainda quando a lei das Finanças Locais faculta agora às autarquias a concessão de isenções e benefícios próprios.

O espartilhar do sistema fiscal é, no entanto, de explicação evidente. Porque há reivindicações políticas locais, porque há vantagem na criação de «pólos de desenvolvimento» e porque a devolução de competências se tornou uma das vagas do fim-de-século são muitos os países cujos sistemas fiscais começam a involuir no sentido de uma progressiva fragmentação. A África do Sul é disso exemplo, aí onde a divisão da receita fiscal entre o Governo central, as províncias e os municípios tem justificado a criação de mecanismos legais intrincados, ao mesmo tempo que o sistema dos impostos vai perdendo a unidade⁽³⁵⁾. O mesmo sucede em Portugal, exemplo mais distante, com as novas leis das Finanças Locais e das Regiões Autónomas e – mais ainda – com a criação de esquemas crescentemente complexos de benefícios fiscais destinados a corrigir as «assimetrias regionais»⁽³⁶⁾.

Todos estes, bem se vê, são fenómenos que não são exclusivamente africanos. Em matéria fiscal, aliás, não há nada que verdadeiramente o seja.

⁽³⁵⁾ Veja-se o *Division of Revenue Bill* de 1998 e o último relatório intercalar da Comissão Katz, o sétimo, onde se discute este preciso tema. A consulta destes textos pode ser feita no site do *South African Revenue Service* – <http://www.sars.gov.za>.

⁽³⁶⁾ Leis nº 42/98, de 6 de Agosto e nº 13/98, de 24 de Fevereiro, respectivamente. Sobre o problema da deslocalização do investimento e do *transfer pricing* no plano interno, veja-se Abel Fernandes (Lisboa, 1998) *Fundamentos, Competências e Financiamento das Regiões na Europa: Uma Perspectiva Comparada*.