



Universidade Politécnica
A POLITÉCNICA
Escola de Altos Estudos e Negócios
Mestrado em Direito Empresarial

**DESAFIOS INERENTES À TRIBUTAÇÃO NO SECTOR MINEIRO
MOÇAMBICANO FACE AO NOVO REGIME TRIBUTAÇÃO E DE
BENEFÍCIOS FISCAIS**

VANDA ELISA NHACA TRIGO

Código de estudante: 338417

Maputo, Abril de 2022

VANDA ELISA NHACA TRIGO

**DESAFIOS INERENTES À TRIBUTAÇÃO NO SECTOR MINEIRO
MOÇAMBICANO FACE AO NOVO REGIME DE TRIBUTAÇÃO E DE
BENEFÍCIOS FISCAIS**

Dissertação apresentada à
Universidade Politécnica, como pré-
requisito para obtenção do grau de
Mestre em Direito Empresarial, sob a
orientação do Prof. Doutor Gildo
Espada.

Maputo, Abril de 2022

ÍNDICE

DECLARAÇÃO DE AUTORIA	v
FOLHA DE APROVAÇÃO.....	vi
DEDICATÓRIA.....	vii
AGRADECIMENTOS	viii
LISTA DE FIGURAS, QUADROS E TABELAS.....	ix
LISTA DE ABREVIATURAS.....	x
RESUMO	xi
ABSTRACT	xii
CAPÍTULO I: INTRODUÇÃO.....	1
1.1. Formulação do Problema	4
1.2. Justificativa	6
1.3. Objectivos da pesquisa	7
1.3.1. Objectivo geral.....	7
1.3.2. Objectivos específicos	7
1.4. Perguntas de investigação.....	8
CAPITULO II: REVISÃO DE LITERATURA.....	9
2.1. Direito Tributário: noção e objecto.....	9
2.2. Sistema Tributário: noção e conceitos adjacentes	10
2.2.1. Sistema Tributário Moçambicano: caracterização e composição.....	17
CAPITULO III: METODOLOGIA.....	22
3.1. Tipo de estudo.....	22
3.2. Desenho da pesquisa: etapas e técnicas observadas	23
3.3. Recolha e tratamento de dados	24
CAPITULO IV: APRESENTAÇÃO E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS.....	25
4.1. Quadro político, institucional e legal do Sector Mineiro Moçambicano.....	25
4.2. Reformas introduzidas pelo Novo Regime Tributação e de Benefícios Fiscais no Sector Mineiro Moçambicano	35
4.2.1. Imposto sobre a Produção Mineira.....	36

4.2.2.	Imposto Sobre a Superfície.....	37
4.2.3.	Imposto sobre a Renda de Recurso Mineiro.....	39
4.2.4.	Regras especiais de determinação da matéria colectável do Imposto sobre Rendimentos de Pessoas Singulares e do Imposto sobre Rendimentos de Pessoas Colectivas na actividade mineira.....	39
4.2.5.	Benefícios fiscais aplicáveis à actividade mineira.....	42
4.2.6.	Outras taxas	42
4.2.7.	Principais alterações feitas pela Lei nº 15/2017, de 28 de Dezembro, no Regime Específico de Tributação e de Benefícios Fiscais da Actividade Mineira.....	46
4.3.	Desafios que se colocam à Tributação no Sector Mineiro Moçambicano desde a introdução do Novo Regime Tributação e de Benefícios Fiscais.....	47
CAPITULO V: CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES		53
5.1	Conclusões	53
5.2	Recomendações	55
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS		57
LEGISLAÇÃO E DOCUMENTOS INSTITUCIONAIS		59
SÍTIOS E PÁGINAS DA INTERNET CONSULTADOS		60

DECLARAÇÃO DE AUTORIA

Declaro, por minha honra, que esta Dissertação é inteiramente de minha autoria e que nunca foi anteriormente apresentado para avaliação em alguma Instituição de Ensino Superior, Nacional ou de outro País.

Maputo, Abril de 2022

(Vanda Elisa Nhaca Trigo)

FOLHA DE APROVAÇÃO

Esta Dissertação foi julgada e aprovada para obtenção do grau de Mestre, no Curso de Direito Empresarial, da Universidade Politécnica.

Maputo, Abril de 2022

O JÚRI

O Presidente

O Supervisor

O Arguente

DEDICATÓRIA

O presente trabalho é dedicado ao meu esposo Cesár Rodolfo Trigo, pelo apoio incondicional oferecido em todos os aspectos. Esta é uma das muitas conquistas ao seu lado.

AGRADECIMENTOS

À Deus, pela vida, saúde e bênçãos que me tem proporcionado.

A minha falecida mãe, onde estiveres saiba que serei eternamente grata por cada conquista.

Ao meu esposo, César Trigo, pelo apoio incondicional e financeiro para que este sonho tornasse realidade.

Ao meu Pai por nunca duvidar das minhas capacidades e acreditar em mim.

Aos meus filhos pela compreensão nas minhas horas de ausências.

Ao Prof. Doutor Gildo Espada, pela atenção e paciência demonstrada na supervisão deste trabalho.

Ao corpo docente da Universidade Politécnica, particularmente os que leccionam no curso de Mestrado em Direito Empresarial, pelos conhecimentos transmitidos durante o processo de formação.

À todos que de alguma forma me apoiaram na minha trajetória académica e não só.

LISTA DE FIGURAS, QUADROS E TABELAS

Figuras	Página
Figura 1: Resumo da estrutura do trabalho	3
Quadros	
Quadro 1: Exemplos de impostos directos e indirectos aplicados no contexto moçambicano	15
Quadro 2: Composição do sistema tributário moçambicano	19
Quadro 3: Resumo da Metodologia	22
Quadro 4: Resumo do quadro legal da actividade mineira em Moçambique	33
Tabelas	
Tabela 1: Taxas do Imposto sobre a Produção Mineira	37
Tabela 2: Taxas do Imposto Sobre a Superfície	38
Tabela 3: Taxas referentes à tramitação de títulos e autorizações no sector mineiro	42
Tabela 4: Contribuição fiscal dos megaprojectos nos sectores mineiro e petrolífero para as receitas totais do Estado (2017 – 2019)	48
Tabela 5: Evolução do valor dos benefícios fiscais entre 2017 – 2019	50
Tabela 6: Comparação do valor dos benefícios fiscais com o valor da contribuição fiscal da indústria extractiva (megaprojectos) entre 2017 e 2019	51

LISTA DE ABREVIATURAS

AAIE – Alta Autoridade da Indústria Extractiva
AR – Assembleia da República
AT – Autoridade Tributária
BM – Banco Mundial
CPI – Centro de Integridade Pública
CRM – Constituição da República de Moçambique
EITI – Iniciativa de Transparência das Indústrias Extractivas
EMEM – Empresa Moçambicana de Exploração Mineral
FMI – Fundo Monetário Internacional
FRELIMO – Frente de Libertação de Moçambique
IDE – Investimento Directo Estrangeiro
INAMI – Instituto Nacional de Minas
IPM – Produção Mineira
IRPC – Imposto sobre Rendimento das Pessoas Colectivas
IRPS – Imposto sobre Rendimento das Pessoas Singulares
IRRM – Imposto sobre a Renda de Recurso Mineiro
ISS – Imposto Sobre a Superfície
IVA – Imposto Sobre Valor Acrescentado
MIREME – Ministério dos Recursos Minerais e Energia
NUIT – Número Único de Identificação Tributária
OE – Orçamento do Estado
PIB – Produto Interno Bruto
PME – Pequenas e Médias Empresas
PPI – Plano Prospectivo Indicativo
PRE – Programa de Reabilitação Económica
SADC – Comunidade para o Desenvolvimento da África Austral
TA – Tribunal Administrativo

RESUMO

Como corolário das reformas políticas, legais e institucionais que vem sendo efectuadas com o objectivo de relançar a economia nacional, as Leis de Terras e Minas foram reconfiguradas, abrindo espaço para as incursões de investimento estrangeiro, favorecendo, assim, a exploração dos recursos minerais que o solo e subsolo moçambicano oferecem. A operacionalização destes dispositivos foi acompanhada pela aprovação de outros instrumentos legais específicos, dentre eles a Lei n.º 28/2014, de 23 de Setembro, modificada e republicada pela Lei n.º 15/2017, de 28 de Dezembro, que altera o Regime Específico de Tributação e de Benefícios Fiscais da Actividade Mineira, despertando interesse de vários pesquisadores e analistas que procuraram avaliar os resultados destas reformas no sector mineiro. Foi neste contexto que se desenvolveu esta pesquisa de carácter bibliográfico e documental, com o objectivo de analisar os desafios inerentes à Tributação no Sector Mineiro Moçambicano face ao novo Regime Tributação e de Benefícios Fiscais. Para o efeito, foram analisados diversos documentos político-legais, com destaque para a Lei n.º 15/2017, de 28 de Dezembro, cruzando-os com resultados de diversos estudos e relatórios mais recentes que versam sobre esta temática. Deste exercício, foi possível concluir que o principal desafio que se coloca à Tributação no Sector Mineiro Moçambicano é a ineficiência gerada pelo actual Regime Tributação e de Benefícios Fiscais, dado que não impulsiona as empresas mineiras a contribuírem significativamente com receitas para os cofres públicos e para a transformação estrutural da economia nacional. Por um lado, esta constatação é destapada pela falta de transparência das empresas mineiras na publicação das suas demonstrações financeiras e pela ineficiência institucional da Autoridade Tributária na cobrança de receitas, decorrente das dificuldades auditar as empresas mineiras e de definir o valor tributável dos recursos minerais, facto que gera discrepâncias nas receitas declaradas quer pelas empresas mineiras quer pela Autoridade Tributária. Por outro lado, a ineficiência apontada ao actual Regime Tributação e de Benefícios Fiscais é justificada pelos elevados custos que os benefícios fiscais geram para o Estado Moçambicano, chegando a superar o valor das contribuições fiscais das empresas mineiras e outras que actuam na indústria extractiva.

Palavras-Chave: Direito Tributário, Tributação, Benefícios Fiscais e Actividade Mineira.

ABSTRACT

As a corollary of the political, legal and institutional reforms with the aim of relaunching the national economy, the Land and Mine Laws were reconfigured, opening space for incursions of foreign investment, thus favoring the exploitation of mineral resources that the Mozambican soil and subsoil offer. The implementation of these provisions was accompanied by the approval of other specific legal instruments, including Law number 28/2014, of 23 September, modified and republished by Law number 15/2017, of 28 December. Specific on Taxation and Tax Benefits of the Mining Activity, arousing the interest of several researchers and analysts who sought to evaluate the results of these reforms in the mining sector. It was in this context that this bibliographic and documentary research was developed, with the aim of analyzing the challenges inherent to Taxation in the Mozambican Mining Sector in the face of the new Taxation and Tax Benefits Regime. For this purpose, several political-legal documents were analyzed, with emphasis on Law number 15/2017, of 28 December, crossing them with the results of several more recent studies and reports that deal with this topic. From this exercise, it was possible to conclude that the main challenge faced by Taxation in the Mozambican Mining Sector is the inefficiency generated by the current Taxation and Tax Benefits Regime, since it does not encourage mining companies to contribute significantly with revenue to the public coffers and to the structural transformation of the national economy. On the one hand, this finding is highlighted by the lack of transparency of mining companies in the publication of their financial statements and by the institutional inefficiency of the Tax Authority in collecting revenue, resulting from the difficulties in auditing mining companies and defining the taxable value of mineral resources, fact that generates discrepancies in the declared revenues either by the mining companies or by the Tax Authority. On the other hand, the inefficiency pointed out to the current Taxation and Tax Benefits Regime is justified by the high costs that the tax benefits generate for the Mozambican State, reaching the point of exceeding the value of the tax contributions of mining companies and others that operate in the extractive industry.

Keywords: *Tax Law, Taxation, Tax Benefits and Mining.*

CAPÍTULO I: INTRODUÇÃO

O presente trabalho subordina-se ao tema “Desafios inerentes à Tributação no Sector Mineiro Moçambicano face ao novo Regime Tributação e de Benefícios Fiscais” e se enquadra no rol de requisitos exigidos pela Universidade Politécnica, para obtenção do grau de Mestre em Direito Empresarial.

O tema em apreço gira em torno da dinâmica sociopolítica vivida por Moçambique desde o alcance da independência e que forçou a realização de um conjunto de reformas em todos sectores (político, económico, social, etc.), dentre elas a abertura aos incursos de capital ou investimento estrangeiro, como resultado da introdução da economia de mercado.

Sobre esta dinâmica, Nhambirre (2011) refere que com o alcance da independência nacional em 1975, o Estado Moçambicano adoptou um sistema centralmente planificado baseado no modelo socialista fundado nos princípios do centralismo democrático.

Contudo, Mosca (2005) explica que diversas situações exógenas que marcaram negativamente o processo de desenvolvimento nacional (crise da dívida externa no país a partir dos anos 80 do século XX; a falha das políticas nacionais de desenvolvimento como é caso do Plano Prospectivo Indicativo – PPI implementado em 1981) forçaram a mudança de paradigma. Por isso, a partir de 1983, houve um reconhecimento público e oficial de que o sistema administrativo era excessivamente centralizado.

No mesmo contexto, Abrahamson e Nilson (1994) destacam que com a realização do 3º Congresso da Frente de Libertação de Moçambique – FRELIMO em 1977, foram aprovadas directrizes económicas e sociais que constituíram a base para a elaboração do PPI¹ que por sinal foi o primeiro programa a longo prazo concebido pelos moçambicanos e pela FRELIMO com objectivo de reduzir os desequilíbrios macroeconómicos em que a inflação subia de forma incontrolável.

Depois deste plano, seguiu o Programa de Reabilitação Económica – PRE² que começou a ser aplicado em Janeiro de 1987. O projecto socialista moçambicano, que tinha o apoio dos países socialistas, entrou em crise a partir dos inícios da década de 80, quando esses países

¹ O PPI foi um programa governamental concebido com intuito de elevar os índices de desenvolvimento através da eliminação do subdesenvolvimento dentro de um período de dez anos, i.e., de 1980 a 1990.

² O PRE passou mais tarde a ser designado de Programa de Reabilitação Económica Social (PRES) devido a necessidade de focalizar mais a dimensão humana uma vez que com a tal politica, o fosso entre ricos e pobres aumentava progressivamente, trazendo impactos significativos na estrutura social.

começaram a passar por dificuldades económicas com consequências no apoio ao projecto desenvolvimentista moçambicano.

Moçambique, que vivia uma crise interna, principalmente agudizada pela guerra civil e pelas calamidades naturais que fustigavam o país, não tinha alternativas senão a sua sujeição às diretrizes das Instituições de Brettons Woods, nomeadamente o Banco Mundial – BM e o Fundo Monetário Internacional – FMI, conforme explicam Matos e Medeiros (2017).

Ainda na esteira de Matos e Medeiros (2017), para responder às exigências das agências multilaterais e como forma de ganhar ajuda alimentar, acesso ao crédito internacional e a negociação da dívida internacional, o Governo abriu portas ao capital estrangeiro. Como corolário disso, foi efectuado um conjunto de reformas político-legais nas quais se enquadra a reconfiguração das leis de terras e de minas, acompanhadas pela aprovação da Lei do Investimento Estrangeiro para colocar o país na rota da mais-valia global.

No âmbito desse conjunto de reformas que vêm sendo efectuadas, enquadra-se o novo Regime Fiscal e Benefícios Fiscais aprovado a coberto da Lei nº 15/2017, de 28 de Dezembro de 2017, que altera o Regime Específico de Tributação e de Benefícios Fiscais da Actividade Mineira.

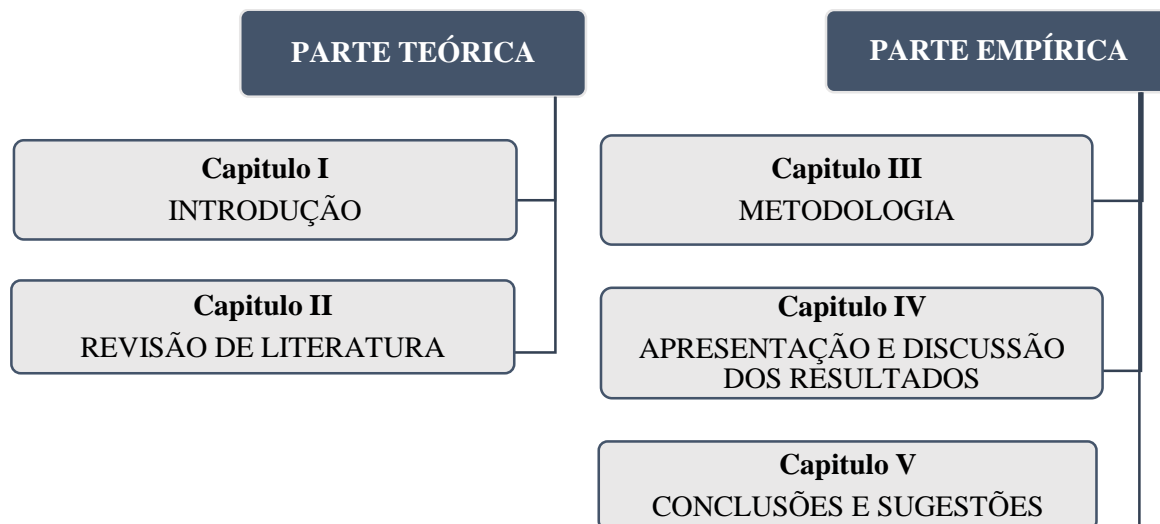
Na sequência, várias pesquisas (Castel-Branco, 2010; Matos & Medeiros, 2017; Dietsche e Esteves, 2018; Macuane & Muianga, 2020) vêm sendo efectuadas em diversas áreas do conhecimento, tendo como cerne as reformas político-legais efectuadas pelo Governo Moçambicano para impulsionar o investimento nacional e estrangeiro no sector mineiro e não só.

Portanto, foi na sequência dessas pesquisas que se desenvolveu este trabalho com o objectivo de analisar os desafios que se colocam à tributação das empresas que actuam no Sector Mineiro Moçambicano face ao novo Regime e Benefícios Fiscais, no período compreendido entre 2017 e 2019, assumindo uma abordagem qualitativa consubstanciada pela pesquisa bibliográfica e documental.

Em termos de delimitação, o trabalho abrange um período de três anos, isto é, de 2017 a 2019, cuja escolha se justifica pelo facto de este horizonte coincidir com a aprovação e entrada em vigor da Lei nº 15/2017 de 28 de Dezembro de 2017, instrumento que deu corpo ao novo Regime Fiscal e Benefícios Fiscais, objecto de análise neste trabalho.

Relativamente à estrutura, pode se depreender, do esquema-resumo abaixo (vide figura 1), que o presente trabalho comporta cinco capítulos divididos em duas partes.

Figura 1: Resumo da estrutura do trabalho



Fonte: Elaboração própria (2022)

O capítulo introdutório abarca a contextualização, a delimitação, a estrutura do trabalho, a problematização, a justificativa, os objectivos e as perguntas de pesquisa.

O segundo capítulo está reservado para a revisão de literatura, na qual apresenta-se o panorama geral que gira em torno da tributação das empresas que actuam no Sector Mineiro Moçambicano, fazendo uma breve discussão teórica e conceptual em torno do Direito Tributário e Tributação, passando pela abordagem sobre os impostos até chegar ao esboço histórico das reformas político-legais que antecederam o actual Regime e Benefícios Fiscais, que constitui o cerne do debate levantado neste trabalho.

O terceiro capítulo diz respeito à metodologia, na qual efectua-se a caracterização da pesquisa e são apresentados os procedimentos técnicos que orientaram a realização deste trabalho. Por sua vez, o quarto capítulo é referente à apresentação e discussão dos resultados obtidos na análise bibliográfico-documental, com o objectivo de responder o problema e as questões que orientaram a pesquisa.

Por fim, encontra-se quinto capítulo, referente às conclusões e recomendações decorrentes do estudo. De salientar que este capítulo antecede os elementos pós-textuais, nomeadamente as referências bibliográficas.

1.1. Formulação do Problema

Vários pesquisadores (Ussene, s/d; Dietsche & Esteves, 2018; Macuane & Muianga, 2020) são unânimes ao afirmar que Moçambique é um País que possui um enorme potencial de recursos naturais oriundos do solo, subsolo, águas interiores, mar e águas profundas do oceano Índico, o que tem propiciado para que se transforme num destino de referência para atracção de investimento estrangeiro e não só.

Nas últimas duas décadas, com a crescente importância das indústrias extractivas na economia, Moçambique aprovou extensa legislação no sector extractivo, com enfoque no sector mineiro e do petróleo e do gás e no respectivo regime fiscal. As preocupações com a governação do sector, juntamente com as exigências de maior responsabilização na gestão das receitas dos recursos naturais, levaram Moçambique a aderir à Iniciativa de Transparência das Indústrias Extractivas – EITI em 2009 e a tornar-se um membro de pleno direito em 2012 (Macuane & Muianga, 2020: 6).

Com o efeito da abundância de recursos, o país assistiu um aumento de investimento, sobretudo o Investimento Directo Estrangeiro – IDE, facto que abrandou em 2016, quando a economia nacional foi atacada pela crise dos mercados de matérias-primas, afectando alguns dos principais produtos de exportação moçambicano, em particular o carvão mineral, conforme refere Roe (2018).

Macuane e Muianga (2020) explicam que desde então, o país produziu um conjunto de relatórios e melhorou a sua transparência, tornando os contratos das concessões dos recursos naturais publicamente disponíveis. As reformas no sector incluíram a criação e o reforço de instituições administrativas, reguladoras e de responsabilização, juntamente com uma crescente participação da sociedade civil no debate sobre a contribuição dos recursos naturais para o desenvolvimento do país.

No quadro destas reformas, a 28 de Dezembro de 2017, a Assembleia da República procedeu à aprovação das alterações ao regime específico do código de tributação e benefícios fiscais das operações petrolíferas e mineira, através das Lei n.º 14 e 15/2017. Tais alterações incidiram sobre os encargos não dedutíveis, a tributação das mais-valias, a estabilidade fiscal e acetificação de contas.

Não obstante as reformas introduzidas no sector mineiro, através da Lei n.º 28/2014, de 23 de Setembro, alterada e republicada pelas Leis n.º 14 e 15/2017, ambas de 28 de Dezembro, Mapiisse (2021) refere que o Governo moçambicano manifestou, em 2019, a intenção de rever os regimes específicos de tributação e benefícios fiscais da actividade mineira como

forma de impulsionar a captação de receitas fiscais³, suscitando questionamentos sobre a eficácia destes instrumentos político-legais, tendo em conta a perspectiva de o país reduzir ou mesmo acabar com a sua dependência de recursos externos aliada à transformação económica através da utilização de recursos naturais para impulsionar a industrialização, transferir tecnologia e conhecimento para empresas locais, criar ligações económicas e estimular a diversificação da economia.

Neste contexto, Mapiisse (2021) explica que rever os benefícios fiscais é fundamental para a mobilização de recursos para o Orçamento do Estado – OE, uma vez que, em 2019 por exemplo, constatou-se que o valor dos benefícios fiscais concedidos (24,9 mil milhões de meticais) seria suficiente para cobrir mais de metade do défice orçamental antes dos donativos (5% do Produto Interno Bruto – PIB) e cobrir a totalidade do défice orçamental após donativos (2,1% do PIB).

Por sua vez, o Centro de Integridade Pública – CPI (2021) aponta a necessidade de uma revisão urgente dos regimes específicos de tributação e benefícios fiscais das actividades petrolíferas e mineiras, com maior ênfase para no imposto de produção e a manter o projecto funcional após terminada a fase do usufruto de benefícios fiscais concedidos.

Segundo o CIP (2021), este exercício seria fundamental num cenário em que é necessário mobilizar recursos para fazer face aos efeitos dos desastres naturais (ciclones) que têm afectado o país e dos desafios impostos pela pandemia global da Covid-19.

Não menos importante, é o argumento de Aiginger e Rodrik (2020), ao referirem, em relação às economias da África Subsaariana (a exemplo de Moçambique), que apesar das elevadas taxas de crescimento nas últimas duas décadas, estas experimentam uma transformação produtiva insatisfatória, não conseguindo traduzir as vantagens comparativas dos seus recursos em transformação estrutural e redução significativa da pobreza.

No caso específico de Moçambique, Macuane e Muianga (2020) referem que não obstante os progressos na criação de capacidade para implementar o novo regime fiscal, existem ainda deficiências institucionais na cobrança de receitas, entre elas a capacidade de auditar empresas para definir o valor tributável e os custos recuperáveis.

³ https://www.mef.gov.mz/index.php/documentos/instrumentos-de-gestao/orcamento-de-estado/oe-2019/557--60/file?force_download=1

Para além disso, os autores em referência apontam a informação discrepante sobre os recursos minerais para efeitos de cobrança de receitas como sendo uma ineficiência institucional que tem sido persistente ao longo do tempo e sistematicamente reportada pela análise das contas públicas efectuada pelo Tribunal Administrativo – TA, aliada às discrepâncias nas receitas declaradas pelas empresas do sector mineiro e pela Autoridade Tributária – AT, constantes nos sucessivos relatórios EITI.

Tendo em conta os factos acima arrolados que apontam a ineficácia do actual regime de tributação na indústria extractiva, em particular o sector mineiro, aliada à intenção manifestada pelo Governo Moçambicano de rever os regimes específicos de tributação e benefícios fiscais da actividade mineira como forma de impulsionar a captação de receitas fiscais, este trabalho propõe-se a analisar os desafios inerentes à Tributação no Sector Mineiro Moçambicano face ao novo Regime Tributação e de Benefícios Fiscais, abrangendo o período de análise compreendido entre 2017 e 2019, tendo como questão principal saber que desafios são impostos à Tributação no Sector Mineiro Moçambicano face ao actual Regime de Tributação e de Benefícios Fiscais aprovado acoberto da Lei n° 15/2017, de 28 de Setembro.

1.2. Justificativa

As pesquisas e discussões até aqui existentes sobre o quadro legal e o sistema de tributação no sector mineiro moçambicano revelam uma ineficácia do modelo de tributação vigente, cuja revisão afigura-se urgente e imprescindível de modo a elevar a capacidade deste sector e responder às inegáveis deficiências institucionais na cobrança de receitas, apontadas por pesquisadores como Aiginger e Rodrik (2020) e Macuane e Muianga (2020).

Por um lado, a escolha do tema “Desafios Inerentes à Tributação no Sector Mineiro Moçambicano face ao Novo Regime Tributação e de Benefícios Fiscais”, justifica-se pela importância que se deposita na análise e avaliação das reformas político-legais feitas pelo Governo Moçambicano com o objectivo de alavancar os extractivos nas receitas totais do Estado.

Por outro, o estudo se revela pertinente na medida em que destapa os principais desafios que se colocam ao sistema de tributação na indústria extractiva, em particular o sector mineiro,

no quadro das medidas introduzidas em 2017, com a aprovação do Novo Regime Tributação e de Benefícios Fiscais.

O período de análise escolhido (2017 a 2019) se justifica não só pelo facto coincidir com a aprovação e vigência da Lei nº 15/2017 de 28 de Dezembro de 2017, que introduziu o novo Regime Fiscal e Benefícios Fiscais, mas também por ser marcado pela realização e publicação várias pesquisas sobre as reformas político-legais na indústria extractiva, com destaque para os relatórios EITI, cujos resultados estimularam a realização deste estudo que, pelo seu carácter bibliográfico e documental, socorre-se do conjunto de pesquisas que vêm sendo efectuadas com a intenção de computar a eficácia e eficiência do quadro político-legal que orienta a actividade mineira em Moçambique.

No campo académico, a realização desta pesquisa ganha relevância na medida em que levanta uma discussão que pode suscitar indagações que impulsionem a realização de estudos análogos, contribuindo, desta forma, para o alargamento da base teórica e empírica sobre as reconfigurações políticas, legais e institucionais feitas na indústria extractiva (sector mineiro) e o seu impacto na captação de receitas para os cofres do Estado, tendo em vista o desenvolvimento da economia nacional.

1.3.Objectivos da pesquisa

O presente trabalho é orientado por um objectivo geral e quatro objectivos específicos, em função dos quais foram levantadas as perguntas de investigação, atendendo à natureza da pesquisa e ao tipo de abordagem que é essencialmente qualitativa.

1.3.1. Objectivo geral

- Analisar os Desafios Inerentes à Tributação no Sector Mineiro Moçambicano face ao Novo Regime Tributação e de Benefícios Fiscais, particularmente no período compreendido entre 2017 e 2019.

1.3.2. Objectivos específicos

- Caracterizar o quadro político, institucional e legal do Sector Mineiro Moçambicano;
- Descrever as reformas introduzidas pelo Novo Regime Tributação e de Benefícios Fiscais no Sector Mineiro Moçambicano;

- Identificar os desafios que se colocam à Tributação no Sector Mineiro Moçambicano desde a introdução do Novo Regime Tributação e de Benefícios Fiscais;
- Identificar, na literatura, acções que possam mitigar os desafios que se colocam à Tributação no Sector Mineiro Moçambicano desde a introdução do Novo Regime Tributação e de Benefícios Fiscais.

1.4.Perguntas de investigação

Com base no problema e os objectivos que orientam esta pesquisa, foram formuladas as seguintes perguntas de investigação:

- Como se caracteriza o quadro político, institucional e legal do Sector Mineiro Moçambicano?
- Que reformas foram introduzidas pelo Novo Regime de Tributação e de Benefícios Fiscais no Sector Mineiro Moçambicano?
- Quais são os desafios que se colocam à Tributação no Sector Mineiro Moçambicano desde a introdução do Novo Regime Tributação e de Benefícios Fiscais?
- Que acções podem mitigar os desafios que se colocam à Tributação no Sector Mineiro Moçambicano desde a introdução do Novo Regime de Tributação e de Benefícios Fiscais?

CAPITULO II: REVISÃO DE LITERATURA

Minayo *et al.* (1996) refere que a discussão teórica e conceptual é um momento crucial da investigação científica, por constituir a sua base de sustentação. Assim, neste capítulo se discute, numa primeira instância, em torno do Direito Tributário, do sistema de tributação e conceitos a ele atrelados, nomeadamente a tributação e o imposto, para, em seguida, lançar um olhar sobre o sistema tributário no contexto moçambicano.

2.1. Direito Tributário: noção e objecto

No centro da análise feita neste estudo se encontra a abordagem sobre o Direito Tributário ou Direito Fiscal, cuja discussão é imprescindível para um melhor entendimento sobre o a tributação e outros conceitos.

Sobre o Direito Tributário, Sabbag (2009) explica que em sua actividade financeira, o Estado necessita captar recursos para manter sua estrutura, disponibilizando ao cidadão-contribuinte os serviços que lhe compete, como autêntico provedor das necessidades colectivas.

Sendo a cobrança de tributos a principal fonte de receitas públicas, direcionada aos objectivos fundamentais (construção de uma sociedade livre, justa e solidária, a garantia do desenvolvimento nacional, a erradicação da pobreza e da marginalização, tendente à redução das desigualdades sociais e regionais, bem como a promoção do bem-estar da colectividade), é imprescindível a positivação de regras que possam certificar tão relevante desiderato de captação de recursos, o que se dá através da ciência jurídica denominada Direito Tributário ou Fiscal.

Na sua discussão em torno da noção do Direito Fiscal, Júnior (2011) começa por definir o conceito de Direito, referindo que é um conjunto de princípios universais, imutáveis, superiores ou normas jurídicas inerentes à própria condição humana; anterior ao homem e situa-se acima dele. Júnior refere ainda que o Direito é terno; não é racional; é fundamentado do direito positivo.

Quanto ao Direito Tributário, Sabbag (2009) assim como Júnior (2011) explicam que regula as relações jurídicas estabelecidas entre o Estado e o contribuinte, no que se refere à arrecadação dos tributos.

Ademais, o Direito Tributário cuida dos princípios e normas relativas à imposição e à arrecadação dos tributos, analisando a relação jurídica tributária, em que são partes o ente público e os contribuintes, bem assim o facto jurídico gerador dos tributos.

Por seu turno, Souza (2002) define o Direito Tributário como sendo o ramo do direito público que rege as relações jurídicas entre os Estados e os particulares, decorrentes da actividade financeira do Estado no que se refere à obtenção de receitas que correspondam ao conceito de tributos.

Outra definição é trazida por Carvalho (2004: 15) ao referir que o “Direito Tributário é o ramo didacticamente autónomo do Direito, integrado pelo conjunto de proposições jurídico-normativas, que correspondam, directa ou indirectamente, à instituição, arrecadação e fiscalização de tributos”.

“O Direito Tributário é uma barreira contra o arbítrio que poderia ser demandado pelos governantes, na ânsia de querer usurpar toda e qualquer riqueza proveniente do indivíduo e/ou da sociedade de forma ditatorial, vingativa, sem critérios, pois, apenas através da lei, com raras excepções, e de nenhuma outra fonte formal, é que se pode criar ou aumentar tributos de forma racional, tendo em vista que o Estado tem a obrigação de prever os seus gastos e a forma de financiá-los”. (Júnior, 2011: 3)

Por isso, Sabbag (2009) entende que o objecto do Direito Tributário é a obrigação tributária, que pode consistir numa obrigação de dar (levar o dinheiro aos cofres públicos) ou uma obrigação de fazer ou não fazer (emitir notas fiscais, etc.).

Portanto, desta breve discussão pode-se deprender que na literatura (Souza, 2002; Carvalho, 2004; Sabbag, 2009; Jorge & Sousa, 2011; Júnior, 2011;), parece consensual a visão de que o Direito Tributário ou Direito Fiscal se refere à um ramo do Direito que agrega o conjunto de leis reguladoras da arrecadação dos tributos, bem como de sua fiscalização.

2.2.Sistema Tributário: noção e conceitos adjacentes

Abordadas as questões básicas referentes à noção e objecto do Direito Tributário, julga-se criadas as condições para discutir em torno do sistema de tributação e dos conceitos a ele atrelados, nomeadamente a tributação e os impostos.

O principal conceito colocado no centro desta discussão é a “tributação”. De acordo com a Infopédia do Porto (2022)⁴, denomina-se “tributação” a aplicação de tributos pelos governos, seja sobre a renda, sobre o consumo ou sobre o património das pessoas físicas ou jurídicas.

Já Manjate (2018) destaca que a fiscalidade ou tributação visa a redistribuição da riqueza, mas fundamentalmente com vista a conseguir a obtenção de receitas para que o Estado possa fazer face à despesa pública.

Por isso, a Constituição da República de Moçambique – CRM (2004), actualizada pela Lei no 1/2018, de 12 de Junho estabelece, no n^o 1 do seu artigo 127, que “o sistema de tributação é estruturado com vista a satisfazer as necessidades financeiras do Estado e das demais entidades públicas, realizar os objectivos da política económica do Estado e garantir uma justa repartição dos rendimentos e da riqueza”.

Numa perspectiva histórica, Ribáuè (2014) explica que o primeiro sistema de tributação conhecido foi o do Antigo Egipto por volta de 3000 antes de Cristo, durante a primeira dinastia do Antigo Império. Os registos documentais do período, afirmam que o Faraó realizava uma excursão bienal em todo o reino, com a cobrança de receitas fiscais dos seus súbditos. Outros registos conhecidos são recibos de celeiros reais pela compra de cereais de calcário e de papiros. Registos sobre o princípio da tributação também são descritos na Bíblia.

Mais tarde, no Império Aqueménida (Pérsia antiga), um sistema de tributação regulado e sustentável foi introduzido por Dário, o Grande em 500 antes de Cristo, sendo que o sistema de tributação persa foi adaptado para cada satrapia (governadores das provinciais). Ribáuè (2014) acrescenta que às vezes havia diferentes impostos entre 30 satrapias do Império sendo que cada uma foi avaliada de acordo com a sua suposta produtividade. Era de responsabilidade do “sátrapa” a recolha do montante devido e enviá-lo ao imperador, logo após a dedução de seus gastos.

Lançando um olhar sobre o contexto moçambicano, Ribáuè (2014) refere que falar das formas iniciais de imposto neste país implica abordar alguns aspectos inerentes à ocupação colonial e da história do país, no período anterior à sua independência.

⁴ Disponível em [https://www.infopedia.pt/\\$pitta-e-cunha](https://www.infopedia.pt/$pitta-e-cunha)

Por seu turno, Ibraimo (2002) destaca que alguns historiadores consideram que a organização política tradicional do Zambeze, em meados do século XVII, apresentava chefias variadas nas suas configurações específicas. As maiores eram governadas por um “mambo”, que governava o distrito, assistido por um chefe local denominado “npfumu” e pelo chefe de povoação. Dentre as atribuições do “npfumu, encontrava-se a de cobrar impostos.

Neste contexto, Ribáuè (2014) explica que uma das principais formas de manifestação do imposto em Moçambique deu-se com o surgimento dos prazos do Zambeze, que se utilizou o tributo tradicional pela primeira vez, a favor do ocupante. Dentro de cada chefia, todos habitantes eram obrigados ao pagamento de um imposto anual, denominado “Mussoco”, como forma de afirmar o poderio do “mambo” sobre a terra. O conteúdo exacto do “mussoco” variava de prazo, região para região, bem como o respectivo quantitativo e o montante atribuído a cada família.

Ibraimo (2002) refere que com a chegada dos portugueses e a conseqüente dominação colonial, verificou-se uma reconfiguração do sistema de imposto vigente, dado que a cobrança do “mussoco” passou a abranger produtos como marfim, pedras preciosas, entre outras especiarias.

Em 1854 foi posto em prática o Decreto que determinava que todos terrenos fossem revertidos para a “coroa”. Um dos artigos do decreto introduziu o “imposto de palhota”. Esta disposição mandava extinguir todas as imposições que porventura houvesse sobre os “colonos”, que detinham terrenos, e os chamados “habitantes livres” (grupos privilegiados), ficando estes apenas obrigados ao pagamento anual ao Estado de 1.600 Reis a título de Imposto de Palhota por cada habitação ou palhota. (Ribáuè, 2014: 2)

Desta breve discussão sobre o conceito de tributação bem como o surgimento do sistema de tributação, nota-se que o conceito de “imposto” (tributo) é incontornável. Jorge e Sousa (2011) referem que os impostos não são mais do que reduções nos rendimentos colocados à disposição dos contribuintes.

Por sua vez, Ibraimo (2002) entende o imposto como sendo uma prestação coactiva, pecuniária, definitiva e unilateral, estabelecida por lei, sem carácter de sanção, a favor do Estado, para a realização de fins públicos.

Para Ribáuè (2014), o imposto pode ser definido como o valor pago pelas pessoas físicas ou colectivas (empresas), a título obrigatório, a favor do Estado ou entidades públicas para financiar as despesas e investimentos de carácter público.

Outra definição é apresentada por Waty (2002) que define imposto como uma prestação coactiva, patrimonial, positiva, definitiva, não sinalagmática, sem carácter de sanção, estabelecida por lei, a favor de uma entidade pública, ou com funções públicas para a satisfação de necessidade públicas e redistribuição de riqueza, independentemente de qualquer vínculo anterior.

Desta forma, verifica-se que não obstante os autores acima referenciados apresentem definições diferentes sobre o imposto, há marcos característicos convergentes em todas as abordagens, a saber:

- O imposto é fixado pelo e a favor do Estado (prestação coactiva);
- O imposto respeita o princípio da legalidade (é estabelecido por lei);
- A prestação do imposto é avaliável em dinheiro (prestação pecuniária ou patrimonial);
- A pessoa (física ou colectiva) que paga imposto não tem direito à restituição, retribuição ou indemnização, nem pode apresentar contraprestação específica, individual, imediata e directa (carácter unilateral ou não sinalagmático);
- O imposto não tem fins sancionatórios; e
- O imposto destina-se à realização das despesas públicas e visa redistribuir a riqueza.

Os marcos acima arrolados também estão plasmados no artigo 127 da Constituição da República de Moçambique (2004), actualizada pela Lei nº 1/2018, de 12 de Junho.

Definido e caracterizado o imposto, enquadrado no sistema tributário, urge discutir em torno dos objectivos dos impostos e das políticas tributárias, bem assim das tipologias que os impostos podem assumir.

Na sua discussão, Ribáuè (2014) refere que a noção de impostos agrega os objectivos fiscais (obtenção de receitas públicas) e extrafiscais (sociais, económicos, entre outros). Por isso, Ibraimo (2002) aponta que os impostos são criados para responder aos seguintes objectivos fiscais, sociais e económicos.

Relativamente aos objectivos fiscais, Ibraimo (2002) assim como Ribáuè (2014) explicam que os impostos visam a obtenção de receitas para o financiamento de despesas públicas, isto é, satisfação contínua das necessidades financeiras do Estado.

Quanto aos objectivos sociais, os autores acima referenciados explicam que os impostos visam a repartição justa da riqueza e dos rendimentos, a diminuição das desigualdades, tendo em conta as necessidades e rendimentos do agregado social, operando-se, assim, uma verdadeira redistribuição de riqueza.

No que aos objectivos económicos respeita, os mesmos autores destacam que os impostos podem: combater a inflação, reduzindo o rendimento disponível e, conseqüentemente, o consumo; obter a selectividade do consumo, tributando mais pesadamente os consumos nocivos e supérfluos, como o tabaco, bebidas, entre outros; proteger as indústrias nacionais, estabelecendo direitos aduaneiros protectores durante um certo período; e incentivar a poupança e o investimento, indirectamente através dos desagravamentos fiscais.

Neste contexto, Ibraimo (2002) realça que os objectivos dos impostos são materializados através da política tributária, que visa estabelecer um mecanismo efectivo gerador de receitas, que seja justo, simples, previsível e economicamente eficiente.

Quanto aos tipos de impostos, o estado da arte em Direito Fiscal aponta para a existência de várias formas de classificação dos impostos. Contudo, a chamada “forma clássica”, que é a mais antiga, classifica os impostos em directos e indirectos, reais e pessoais, principais e acessórios, periódico e de obrigação única, proporcionais, progressivos e degressivos.

Para efeitos de classificação dos impostos acima arrolados, Ibraimo (2008) citado por Ribáuè (2014) refere que são usados critérios económicos, que privilegiam a avaliação da capacidade tributária, e os critérios jurídicos.

Com base nos critérios económicos, são considerados impostos directos aqueles que incidem sobre a matéria colectável (rendimento ou património) possuída ou obtida; e são considerados impostos indirectos aqueles que incidem sobre o património ou rendimento utilizado (em consumo ou transferência da riqueza).

Por seu turno, os critérios jurídicos, adoptados pelo legislador moçambicano para classificar impostos directos e indirectos, consideram impostos directos quando for possível determinar previamente os contribuintes, organizando um rol destes; e impostos indirecto quando essa

possibilidade não existir, pelo facto de o contribuinte não ser previamente conhecido, tal como explica Ribáuè (2014).

No quadro abaixo, é possível visualizar alguns exemplos de impostos directos e indirectos, de acordo com a legislação vigente em Moçambique que, conforme foi referido, adopta critérios jurídicos na classificação destes tipos de impostos.

Quadro 1: Exemplos de impostos directos e indirectos aplicados no contexto moçambicano

Impostos directos	Impostos indirectos
Imposto sobre Rendimento de Pessoas Singulares – IRPS	Imposto sobre a despesa
Imposto sobre Rendimento de Pessoas Colectivas – IRPC	Imposto sobre o Valor Acrescentado – IVA
	Imposto sobre Consumo Específico
	Direitos Aduaneiros
	Impostos de Selo
	Imposto sobre Sucessões e Doações
	SISA
	Imposto de Reconstrução Nacional
	Imposto sobre Veículos

Fonte: Adaptado com base em Siteo (2008) citado por Ribáuè (2014)

Ainda no contexto da classificação dos impostos directos e indirectos, importa esclarecer que:

A distinção entre impostos directos e indirectos faz-se, essencialmente, com base em três critérios: o critério económico, o critério fiscal e o critério da avaliação. O critério económico baseia-se na repercussão do imposto. O imposto é directo se o sujeito sobre o qual incide, não puder repercutir para outrem o encargo do imposto. O critério fiscal ou administrativo assenta na diferente natureza do facto gerador. Os impostos directos incidem sobre fontes regulares e estáveis de rendimento, já os impostos indirectos incidem sobre factos intermitentes, acidentais ou transitórios que traduzem a mobilização ou o emprego de recursos financeiros. O critério da avaliação considera impostos directos, todos os que incidem sobre manifestações directas e imediatas de capacidade contributiva, como seja a posse de um património ou a obtenção de rendimento por parte dos sujeitos da relação de imposto. Serão indirectos os impostos cuja matéria tributável só é alcançada através da utilização do património ou do rendimento, ou seja, através do consumo ou da transferência da propriedade. (Ribáuè, 2014: 14)

Por sua vez, a distinção de impostos reais e pessoais tem ganho um espaço em diversas convenções internacionais, onde os impostos reais ou objectivos atingem a matéria colectável directamente, ou seja, sem ter em conta a situação económica do sujeito e do seu

agregado; ao passo que os impostos ou subjectivos procuram atender às condições pessoais do sujeito passivo, a exemplo dos rendimentos (incluindo os rendimentos empresariais e profissionais quando exercidos em nome individual).

Já os impostos principais são aqueles que recaem sobre a matéria colectável ou sobre a colecta de determinado imposto, ao passo que os impostos acessórios são “novos impostos” cobrados a favor do Estado ou outra pessoa colectiva, podendo recair sobre a colecta (considerados adicionais) ou sobre a matéria colectável (considerados adicionais).

A outra distinção é dos impostos periódicos e impostos de obrigação única. Os impostos periódicos recaem sobre factos que se renovam com certa permanência, normalmente, a exemplo do imposto predial ou o imposto sobre o rendimento do trabalho; enquanto que os impostos de obrigação única incidem sobre factos ocasionais, que não se repetem com regularidade, a exemplo do SISA, uma vez que as cedências de prédios ou de outros bens a título oneroso não se repetem com frequência.

Por fim, encontra-se a distinção de impostos proporcionais, cuja colecta do imposto varia na proporção da matéria colectável, sendo a taxa aplicável fixa; impostos progressivos, quando se eleva a sua taxa à medida que a matéria colectável aumenta; e impostos degressivos, totalmente opostos aos progressivos, ou seja, a sua taxa baixa na medida em que aumenta a matéria colectável.

Para além do conceito de “imposto”, a literatura referente ao Direito Tributário destaca os conceitos de “taxas” e “benefícios fiscais”, cuja discussão é imprescindível nesta revisão teórico-conceptual.

Relativamente às Taxas, a Associação de Comércio e Indústria – ACIS (2011) assim como o conjunto de dispositivos legais que orientam o sistema tributário moçambicano referem que estas são definidas como prestações pecuniárias compulsivas que:

- Correspondem à obrigação que o Estado assume de prestar determinados serviços específicos virados à satisfação de necessidades públicas ou semi-públicas, ou alternativamente coloca-los à disposição da população, como é o caso de taxas de aterragem, taxa de lixo, taxa de rádio, que são denominadas taxas de serviço; e
- Aparecem como contrapartida de uma actividade específica da administração em resposta a uma solicitação explícita do contribuinte, a exemplo da licença de caça,

licença de exploração de minas, entre outras que se denominam licenças ou taxas de polícia.

Numa perspectiva comparativa, a literatura (ACIS, 2011) expõe que diferente do que sucede no conceito de imposto, no conceito de taxa está ausente o carácter unilateral, pois existe, no caso vertente, uma contraprestação específica do lado da administração, ou seja, só paga a taxa aquele que solicita a prestação do correspondente serviço, licença ou outro acto administrativo.

Quanto aos benefícios fiscais, igualmente consagrados na Lei nº 15/2002, de 26 de Junho (Lei de Bases do Sistema Tributário) e na Lei nº 2/2006, de 22 de Março (Lei Geral Tributária), são vistos como medidas de carácter excepcional e tendencialmente temporário, que impedem ou reduzem a tributação de manifestações da capacidade contributiva e prosseguem objectivos extra-fiscais de interesse público relevante, nomeadamente de orientação da economia.

Em termos de caracterização, importa referir que os benefícios fiscais podem assumir a forma de isenções, reduções de taxas, deduções à matéria colectável e à colecta, amortizações e reintegrações aceleradas ou qualquer outra forma admitida na Lei, podendo ser atribuídos por meio de diplomas específicos, incluindo os que disciplinem os contratos fiscais.

Ademais, é importante esclarecer que, sem prejuízo dos direitos adquiridos, os benefícios fiscais atribuídos vigoram duramente num período máximo de cinco anos, salvo se for expressamente estabelecido um outro prazo ou se, pela sua natureza, tiverem carácter estrutural.

2.2.1. Sistema Tributário Moçambicano: caracterização e composição

Na literatura, vários pesquisadores moçambicanos (Ibraimo, 2002; Siteo, 2008; Ribáuè, 2014; Manjante, 2018; EITI, 2018;) convergem no posicionamento de que o sistema tributário vigente em Moçambique é corolário das reconfigurações iniciadas logo após a proclamação da primeira república (Constituição de 1975) e foi estruturado com vista a satisfazer as necessidades financeiras do Estado e das demais entidades públicas, realizar os objectivos da política económica do Estado e garantir uma justa repartição dos rendimentos e da riqueza.

Neste conjunto de reconfigurações, Manjate (2018) destaca a três momentos. A primeira reforma tributária que ocorreu em 1978, visando melhorar o sector da saúde, educação, tendo culminado com o grande problema de arrecadação de receitas, decorrente dos princípios da política fiscal vigente na altura que, posteriormente, foi substituída pela resolução da Lei nº 5/1978, de 1 de Setembro que propôs-se a garantir a equidade social.

A segunda reforma, posterior à implementação da Lei nº 5/1978, de 1 de Setembro, decorre da tendência que houve de agravamento do Imposto sobre o consumo de produtos, contrariando a produção dos produtos de primeira necessidade. Como corolário, o Decreto-Lei nº 27/76, de 29 de Julho, foi alterado de forma a estar alinhado com a Lei nº 5/77, introduzindo-se o Imposto de Reconstrução Nacional, com tendências a ser temporário, Imposto de Circulação e, por fim, foi revisto e alterado o Código dos Impostos sobre Rendimento.

A terceira reforma, resultante das dificuldades que se verificavam na captação de excedentes gerados pelos agentes económico, teve lugar em 2002, antecedendo a criação da Autoridade Tributária de Moçambique – AT. A referida reforma ganhou corpo com a aprovação da Lei nº 15/2002, de 26 de Junho, aumentando a capacidade do Estado na arrecadação de receitas, tendo servido, igualmente, de matéria de estudo para a alteração do Imposto sobre o Valor Acrescentado.

Por sua vez, os dados do relatório da EITI (2018) apontam que a base e os grandes princípios orientadores do sistema tributário moçambicano encontram-se plasmados na Lei nº 15/2002, de 26 de Junho, designada Lei de Bases do Sistema Tributário, e na Lei nº 2/2006, de 22 de Março, designada Lei Geral Tributária, das quais resultam os princípios da generalidade, da igualdade, da legalidade, da não-retroactividade, da justiça material e da eficiência e simplicidade do sistema tributário.

O sistema tributário moçambicano subdivide-se em dois, nomeadamente o sistema tributário nacional e o sistema tributário autárquico, ou seja, varia de acordo com o âmbito de aplicação territorial dos impostos, como pode se inferir do quadro abaixo (vide quadro 2).

Quadro 2: Composição do sistema tributário moçambicano

SISTEMA TRIBUTÁRIO MOÇAMBICANO				
Sistema Tributário Nacional			Sistema Tributário Autárquico	
Tributação directa	Tributação indirecta	Outros impostos	Imposto Autárquico	Pessoal
Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Colectivas	Imposto Sobre o Valor Acrescentado	Imposto do Selo	Imposto Autárquico	Predial
Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Singulares	Imposto sobre o Consumo Específico	Imposto sobre Sucessões e Doações	Imposto Autárquico de Veículos	
Imposto Simplificado para Pequenos Contribuintes	Impostos Aduaneiros	Imposto de SISA	Imposto Autárquico de SISA	
		Imposto Especial sobre o Jogo	Contribuição de Melhoria	
		Imposto de Reconstrução Nacional	Taxas por Licenças e por Actividade Económica	
		Outros impostos e Taxas estabelecidos por Lei	Tarifas e Taxas pela Prestações de Serviços	

Fonte: Adaptado com base no Relatório EITI (2018) e Manjate (2018)

No quadro acima, é possível depreender que, para além de integrar duas subdivisões (Sistema Tributário Nacional e o Sistema Tributário Autárquico), o Sistema Tributário Moçambicano caracteriza-se por agregar diferentes tipos de impostos, taxas e contribuições que incidem sobre:

- O rendimento, a exemplo do Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Colectivas, Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Singulares e o Imposto Simplificado para Pequenos Contribuintes;
- O consumo, como é o caso do Imposto Sobre o Valor Acrescentado e do Imposto sobre o Consumo Específico;
- O património, através do Imposto Predial Autárquico, Imposto Autárquico de Veículos e Imposto sobre Sucessões e Doações;

- Actos/contratos, por meio de cobrança do Imposto de Selo; licenciamentos e serviços prestados pelas Autarquias através de taxas específicas e da Contribuição de Melhorias;
- Actividades específicas, dentre elas a actividade mineira e a actividade petrolífera;
- Residentes com capacidade para trabalhar, por meio de contribuições mínimas de imposto, a exemplo do Imposto de Reconstrução Nacional e o Imposto Pessoal Autárquico.

Outro marco que merece destaque na caracterização do sistema tributário moçambicano é o princípio da legalidade tributária, decorrente da Constituição da República e reconhecido nos diversos dispositivos político-legais que regem o sistema tributário nacional e autárquico. Com o efeito da consagração deste princípio, sucede o seguinte:

- As bases da política de impostos e o sistema fiscal são definidos por Lei, nos termos da CRM;
- A Lei de Bases do Sistema Tributário determina a incidência, as taxas e os benefícios fiscais dos impostos nacionais, as garantias e as obrigações do sujeito passivo⁵ e da administração tributária, bem como os procedimentos básicos de liquidação e cobrança de impostos;
- A Lei das Finanças Autárquicas determina a incidência, as taxas e os benefícios fiscais dos impostos autárquicos; e
- O exercício da justiça tributária é garantido através dos tribunais das jurisdições fiscal e aduaneira para tutela plena e efectiva de todos os direitos ou interesses legalmente protegidos em matéria tributária.

⁵ Segundo a Associação de Comércio e Indústria (2011: 15), “por sujeito passivo da relação jurídico-tributária entende-se quem, nos termos da legislação tributária, esteja obrigado ao cumprimento de uma prestação tributária, de natureza material ou formal, seja uma pessoa singular ou colectiva, uma entidade constituída observando ou não os requisitos legais, um património, uma organização de facto ou de direito ou qualquer outro agrupamento de pessoas”.

Neste diapasão, o legislador moçambicano esclarece que não adquire a qualidade de sujeito aquele que suporte o encargo do tributo por repercussão legal, sem prejuízo do direito de reclamação, recurso hierárquico ou recurso contencioso nos termos das leis tributárias; ou que deva prestar informações sobre assuntos tributários de terceiros, exhibir documentos, emitir opinião em processo administrativo ou judicial ou permitir o acesso a imóveis no local de trabalho.

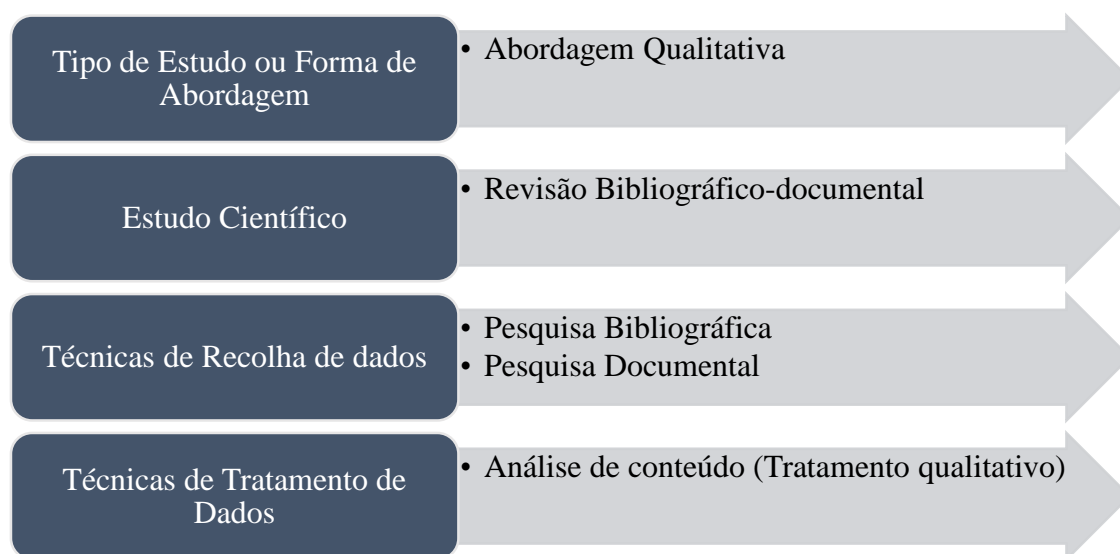
A observância do princípio de legalidade tributária tem em vista a não realização de actos ilícitos. Segundo ACIS (2011), o carácter ilícito da obtenção de rendimentos, da aquisição, titularidade ou transmissão de bens ou de outro qualquer acto não obsta à sua tributação quando tais actos preencham os pressupostos das normas de incidência aplicáveis.

Portanto, com a revisão teórico-conceptual efectuada neste capítulo, foi possível perceber que não obstante as reformas introduzidas no Sistema Tributário moçambicano ao longo dos anos assumam algum carácter específico, decorrente do contexto social, político e económico do País, elas não fogem dos ditames gerais que doutrina sobre o Direito Tributário ou Fiscal oferece. Daí, é possível verificar alguma similaridade entre as características do sistema tributário nacional com o de outros países, a exemplo de Portugal, conforme aponta o estudo de Manjate (2018).

CAPITULO III: METODOLOGIA

Referindo-se à importância do quadro metodológico no trabalho científico, Gil (1999) explica que para que o conhecimento possa ser considerado científico, torna-se necessário identificar as operações técnicas que possibilitam a sua verificação, ou seja, determinar o método que possibilitou chegar a esse conhecimento. Por isso, para a materialização deste trabalho, foram privilegiados diferentes métodos e procedimentos técnicos atendendo a natureza do próprio estudo, conforme ilustra o quadro-resumo abaixo (vide quadro 3).

Quadro 3: Resumo da Metodologia



Fonte: Elaboração própria

3.1. Tipo de estudo

Sob ponto de vista de sua caracterização, importa referir que quanto ao tipo e à natureza, a presente pesquisa é, respectivamente, qualitativa e descritiva (Laville & Dionne, 1999; Fonseca, 2002; Terense & Filho, 2006), na medida em que recorreu-se à uma abordagem não-estruturada, procurando analisar e descrever os desafios impostos à Tributação no Sector Mineiro Moçambicano face ao actual Regime de Tributação e de Benefícios Fiscais aprovado acoberto da Lei n° 15/2017, de 28 de Setembro.

Sobre a pesquisa qualitativa, Terense e Filho (2006) explicam que ela é muito utilizada nas ciências sociais, tratando-se de uma abordagem não-estruturada, de carácter exploratório e permite melhor a compreensão do contexto do problema.

De uma forma geral, a pesquisa qualitativa representa uma tentativa de conhecer com maior profundidade um problema ou fenómeno, buscando descrever-lhe as características e definindo-o melhor perante os olhos do pesquisador.

Relativamente à pesquisa descritiva, Fonseca (2002) refere que nela é feita a descrição das características de uma população, fenómenos ou experiências; proporciona novas visões sobre uma realidade ou problema já conhecido.

Portanto, a combinação da pesquisa qualitativa e descritiva propiciou o alcance dos objectivos desenhados pela pesquisadora cujo cerne era a identificação, caracterização e análise dos os desafios impostos à Tributação no Sector Mineiro Moçambicano face ao actual Regime de Tributação e de Benefícios Fiscais.

3.2.Desenho da pesquisa: etapas e técnicas observadas

Em termos de desenho, a presente pesquisa obedeceu as três etapas (preparação, recolha de dados e avaliação da fiabilidade da evidência) sugeridas por Ryan, Scapens e Theobald (2002) e que Fonseca (2002) denomina pré-análise, organização e tratamento dos dados.

A primeira etapa deste estudo, que é a preparação, iniciou com a revisão de literatura em torno do Direito Tributário e do Sistema Tributário no contexto moçambicano. Para o efeito, foram compulsados vários artigos científicos, livros de leitura corrente e documentos normativos que versam sobre esta temática no contexto nacional e global.

Este exercício de consulta e análise destes materiais de natureza bibliográfico-documental influenciou também, na segmentação do foco de estudo que é a tributação no sector mineiro moçambicano, uma vez verificado o problema de ineficácia do Novo Regime de Tributação e de Benefícios Fiscais, aprovado acoberto da Lei n° 15/2017, de 28 de setembro, suscitando questionamentos sobre os desafios inerentes à tributação neste sector face ao regime vigente.

Tal como referem Ryan *et al.* (2002), é na etapa preparatória que são definidas as questões centrais de investigação, razão pela qual a revisão de literatura efectuada norteou o levantamento do problema de investigação, a definição dos objectivos e a construção de questões orientadoras.

A segunda etapa deste estudo consistiu na recolha de dados, que foi conduzida por fontes secundárias de carácter bibliográfico e documental. O recurso à pesquisa bibliográfico-documental (livros de leitura corrente, publicações periódicas, legislação, relatórios, artigos científicos e de revistas científicas), permitiu a construção do arcabouço teórico-conceptual bem como a elaboração das questões que orientaram a pesquisa.

A terceira e última etapa residiu na avaliação da fiabilidade da evidência, onde as fontes recolhidas e organizadas foram analisadas e cruzadas, atendendo aos objectivos pretendidos e às perguntas de investigação levantadas. Este exercício é que possibilitou a realização de inferências, de que decorrem as conclusões apresentadas no último capítulo.

3.3.Recolha e tratamento de dados

Tal como foi explicado na secção anterior, quanto às fontes de informação, este trabalho recorreu à pesquisa bibliográfico-documental. Com o efeito, a análise e tratamento da informação recolhida com base nessas técnicas respeitou o tipo e natureza do estudo (qualitativo e descritivo), ou seja, os dados recolhidos foram atribuídos significado com recurso à análise de conteúdo, o que permitiu uma confrontação e ligação entre a base teórica e a parte empírica da pesquisa.

CAPITULO IV: APRESENTAÇÃO E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

Feita a revisão teórico-conceitual sobre os principais aspectos que giram em torno do tema em debate e apresentado o quadro metodológico que orientou esta pesquisa, procede-se neste capítulo, a apresentação e interpretação dos resultados decorrentes da consulta e análise bibliográfico-documental, com o objectivo de responder as questões de investigação e ao problema levantado neste trabalho.

Especificamente, neste capítulo é feita a caracterização do quadro político, institucional e legal do sector mineiro moçambicano; são descritas as reformas introduzidas pelo Novo Regime Tributação e de Benefícios Fiscais no sector mineiro moçambicano; e são identificados os desafios que se colocam à Tributação no sector mineiro moçambicano desde a introdução do Novo Regime Tributação e de Benefícios Fiscais.

4.1. Quadro político, institucional e legal do Sector Mineiro Moçambicano

De uma forma geral, a indústria extractiva agrega vários instrumentos político-legais, resultantes da pressão que o crescimento deste sector cria para o Governo moçambicano que, ao longo dos anos, viu-se obrigado a rever, aprimorar e conceber diversas leis, resoluções, decretos, diplomas ministeriais, políticas e estratégias, e planos directores. Aos instrumentos ora arrolados, juntaram-se outros dispositivos regionais, continentais e globais, como corolário dos acordos firmados em organização em que Moçambique é signatário. Tal é o caso do Protocolo de Minas da Comunidade para o Desenvolvimento da África Austral (SADC) de 1997 e da Visão Africana de Minas de 2009.

No âmbito político, há vários instrumentos de médio e longo prazos, sendo um o principal e com vigência de longo prazo, a Agenda 2025. Tal como relatam Macuane e Muianga (2020), a visão deste instrumento foi originalmente definida em 2003 e revista em 2013, de modo a conformar-se com os desafios emergentes. Agenda 2025 estabelece que o desenvolvimento deve ser endógeno, dando prioridade ao mercado nacional através do alargamento da base de produção das pequenas e médias empresas (PME).

A Agenda 2025 ganhou corpo com a adopção da Estratégia Nacional de Desenvolvimento 2015 – 2035 adoptada em 2014, cujo cerne é melhorar as condições de vida da população através da transformação estrutural da economia e da expansão e diversificação da base

de produção tomando, para o efeito, a industrialização (agricultura e indústria Extractiva) como pilares.

Na indústria Extractiva, esta estratégia inclui a criação de um Fundo de Investimento e/ou Estabilização a partir das receitas excedentárias e dos ganhos de recursos resultantes da extracção de recursos naturais; o estabelecimento de uma parceria entre empresas nacionais e estrangeiras na exploração de recursos; o envolvimento de empresas nacionais na prestação de serviços; e a criação, pelo Estado, de parcerias público-privadas (PPP) para o fornecimento de bens e serviços públicos.

Um dos desafios levantados em relação à Estratégia Nacional de Desenvolvimento 2015 – 2035 (Castel-Branco, 2010; Macuane & Muianga, 2020) é o facto de não explicar sistematicamente como a acumulação baseada em recursos se deve traduzir em industrialização e transformação económica, aliada à não definição do modo de financiamento das políticas de transformação por parte das receitas geradas pelos recursos naturais. Ainda no âmbito político, merece destaque a Política e Estratégia Industrial (2016 – 2025) que defende que as ligações entre as PME nacionais e os megaprojectos, deve reforçar o sector privado nacional.

O sector mineiro em particular, foi ainda marcado pela aprovação, em 2013, da Estratégia e Política de Recursos Minerais, instrumento que concebe os recursos minerais como um dos principais contribuintes para a industrialização e o desenvolvimento do país, para a diversificação e transformação económica, bem como para a melhoria da balança de pagamentos. Para além de estabelecer que o sector mineiro deve beneficiar todos moçambicanos, a estratégia e política em apreço visa atribuir benefícios e compensações especiais às comunidades onde a extracção mineira ocorre.

A materialização dos diversos desideratos que Moçambique assumiu com a aprovação das políticas acima descritas faz-se acompanhar por uma reforma institucional para garantir que a exploração dos recursos minerais, por exemplo, se traduza em transformação estrutural e económica.

Por isso, no quadro institucional do sector mineiro moçambicano, uma das instituições que merece destaque é o Ministério dos Recursos Minerais e Energia (MIREME). Sob

ponto de vista de sua caracterização⁶, o MIREME é entendido como o órgão central do Aparelho do Estado que, de acordo com os princípios, objetivos e tarefas definidas pelo Governo, dirige e assegura a execução da política do Governo na investigação geológica, exploração dos recursos minerais e energéticos, e no desenvolvimento e expansão das infraestruturas de fornecimento de energia eléctrica, gás natural e produtos petrolíferos.

Em termos de atribuições, cabe ao MIREME assegurar a:

- Elaboração de propostas e execução de políticas do sector dos Recursos Minerais e Energia;
- Inventariação e gestão dos recursos minerais e energéticos do País;
- Promoção de um quadro legal e institucional adequado ao desenvolvimento do sector;
- Promoção e divulgação das potencialidades do sector dos Recursos Minerais e Energia;
- Promoção do desenvolvimento tecnológico com vista ao aproveitamento sustentável de recursos minerais e energéticos a nível nacional;
- Promoção da participação do sector privado no desenvolvimento e aproveitamento do potencial dos recursos minerais e energéticos e respectivas infra-estruturas;
- Promoção e controlo da actividade de prospecção e pesquisa geológica e aproveitamento racional e sustentável dos recursos minerais;
- Inspeção e fiscalização das actividades do sector e o controlo da implementação das normas de segurança técnica, higiene e de protecção do meio ambiente;
- Promoção e controlo da actividade de produção de petróleo e do desenvolvimento de infraestruturas de transporte e logística;
- Promoção do desenvolvimento de infraestruturas de fornecimento de energia eléctrica;

⁶ Informação pormenorizada sobre a caracterização do MIREME pode ser encontrado no endereço: http://www.mireme.gov.mz/index.php?option=com_content&view=article&id=21&Itemid=109

- Promoção do aumento de acesso à energia nas suas diversas formas, com vista a estimular o crescimento e desenvolvimento económico e social do País;
- Garantia de segurança de abastecimento e distribuição de produtos petrolíferos a nível nacional, com particular destaque para a expansão da rede de distribuição às zonas rurais;
- Promoção da diversificação da matriz energética e uso eficiente de energia com vista à segurança e estabilidade energética; e
- Promoção do uso seguro e pacífico de energia atómica.

Ainda no quadro institucional da actividade mineira moçambicana, são relevados o Tribunal Administrativo (TA) e a Autoridade Tributária (AT), instituições que exercem os mesmos mandatos em matéria de auditoria e tributação, sob égide da legislação vigente e aplicável ao sector mineiro em Moçambique.

Ademais, a coberto da Lei mineira aprovada em 2014, foram criadas duas instituições ou entidades, nomeadamente a Alta Autoridade da Indústria Extractiva (AAIE) e o Instituto Nacional de Minas (INAMI)⁷.

Relativamente ao INAMI, uma análise ao disposto no Decreto n.º 22/2015, de 17 de Setembro, permite perceber os seguinte:

- É uma pessoa colectiva de direito público; criada pela Lei n.º 20/2014, de 18 de Agosto; dotada de personalidade jurídica, autonomia administrativa financeira; tutelada pelo Ministério que superintende a área dos recursos Minerais e que tem a tutela integrativa, inspectiva, revogatória, sancionatória e substitutiva;
- Tem como atribuições, na qualidade de autoridade reguladora, assumir responsabilidades pela definição de directrizes para a participação do sector público e privado na pesquisa, exploração, tratamento, exportação e importação de produtos mineiros e seus derivados;

⁷ As atribuições e competências orgânicas do INAMI acham-se estabelecidas no Decreto n.º 22/2015, de 17 de Setembro.

- Responde pela monitoria e fiscalização das operações económicas; licenciamento, disciplina e realização de operações de acesso; e aplicação de sanções ao incumpridores, incluindo a revogação de títulos mineiros.
- Tem garantia de autonomia financeira em relação ao OE, auto-financiando-se com as receitas das taxas pagas pelos titulares mineiros, contudo funciona também com OE;

Quanto à AAIE, Macuane e Muianga (2020) explicam que é uma junção de um órgão regulador e de fiscalização composto por representantes do Governo, da Assembleia da República e da sociedade civil. Por sua vez, a Lei n.º 20/2014, de 18 de Agosto, refere a AAIE foi criada para o controlo das actividades mineiras, tratando-se:

- De uma pessoa colectiva do direito público, com autonomia administrativa e financeira e que está sob tutela do Conselho de Ministros, que define os poderes e as incompatibilidades;
- De uma entidade que tem atribuições e competências que são transversais abrangendo as minas, o petróleo e o gás;
- Autoridade que exerce a sua acção no controlo das actividades mineiras praticadas pelo INAMI, na qualidade de entidade reguladora.

No mesmo quadro institucional, merece destaque a Empresa Moçambicana de Exploração Mineral (EMEM), braço estatal com pendor comercial criado em 2009 com o objectivo de defender os interesses do Estado no sector mineiro, gerir as participações do Estado nos investimentos mineiros, assegurar a participação das empresas locais e promover conteúdos locais no sector.

Outra instituição não menos relevante é a EITI, na qual Moçambique aderiu em 2009 e tornou-se membro de pleno direito em 2012. A EITI⁸ é uma instituição de padrão global para a gestão transparente e responsável dos recursos naturais ao qual os países aderem voluntariamente, devendo, para o efeito, completar as etapas definidas por este padrão.

Desde a sua adesão ao EITI, Moçambique produziu e publicou dez relatórios e melhorou a sua transparência, tornando os contratos das concessões dos recursos naturais

⁸ Informação pormenorizada sobre a EITI pode ser encontrada nos seus relatórios anuais ou ainda no seguinte site: <https://eiti.org/mozambique>.

publicamente disponíveis. A melhoria da transparência foi acompanhada pela criação e pelo reforço de instituições administrativas, reguladoras e de responsabilização, juntamente com uma crescente participação da sociedade civil no debate sobre a contribuição dos recursos naturais, em particular os minerais, para o desenvolvimento socioeconómico do país.

De uma forma geral, o olhar em torno do quadro institucional que orienta o sector mineiro moçambicano, evidencia que o conjunto de instituições que actuam neste sector é tutelado pelo Ministério dos Recursos Minerais e Energia (MIREME), cujo papel é coordenar e definir políticas estratégicas que orientam o sector.

De forma particular, a discussão levantada propicia a percepção de que a AAIE foi criada para acomodar imperativos políticos e como forma de garantir a fiscalização e auditoria de todas as actividades da indústria extractiva em Moçambique e reforçar a transparência na indústria extractiva. Contudo, a existência de várias instituições com poderes operativos na mesmo sector (actividade mineira) aliada à falta de clareza e objectividade na definição das suas competências e atribuições, periga a eficácia e eficiência desejadas, uma vez que a máquina administrativa tende a tornar-se pesada e ociosa, dada a “similaridade” de funções e atribuições entre as instituições em causa, o que abre espaço para a eclosão de conflitos no exercício das respectivas actividades.

O funcionamento das políticas e instituições acima arroladas e descritas é acompanhado por um conjunto de dispositivos normativos e legais, com pender orientador no sector extractivo, em geral, e mineiro, em particular.

Um olhar em torno do quadro legal que orienta a actividade mineira no contexto moçambicano evidencia a realização de reformas ao longo do tempo, tendo em conta dinâmica social, política e, sobretudo, económica do país e dos actores envolvidos, em particular. Neste contexto, verifica-se que o quadro legal que conduz o sector mineiro moçambicano foi criado para assegurar maior competitividade, transparência e salvaguardar os interesses nacionais (Bihale, 2016; Matos & Medeiro, 2017; Relatório ITIE, 2020; Macuane & Muianga, 2020).

Ao analisar, numa perspectiva histórica, o quadro de legislação do sector mineiro moçambicano, pode-se verificar a existência de dois momentos diferentes, com reflexos nas políticas socioeconómicas concebidas desde a proclamação da primeira república em 1975. O primeiro período foi caracterizado pela adopção de políticas fundadas no modelo

socialista e teve o seu término em 1987 com a implementação dos Programas de Reabilitação Económica.

O segundo momento iniciou em 1987 e vigora até os dias que correm, sendo essencialmente caracterizado pela adopção de políticas neoliberais, como consequência da primeira revisão constitucional efectuada em 1990, seguida pelas outras duas reformas constitucionais de 2004 e 2018.

Os dois momentos acima descritos são marcados por maior ou menor acção estatal, pela influência da dinâmica capitalista internacional na definição do papel dos actores económicos privados e pela crescente participação dos órgãos da sociedade civil. Neste âmbito, o quadro legal da actividade mineira em Moçambique tem como marco a Lei de Minas aprovada em 2014 (tendo substituído da Lei de Minas de 2002) e o respectivo Regulamento, actualizado a coberto do Decreto nº 34/2019, de 02 de Maio.

A Lei de Minas aprovada em 2014 distingue o direito de exploração mineira do direito de uso e aproveitamento da terra (DUAT), isto é, a aquisição do direito de exploração de um determinado recurso não implica que o titular mineiro tenha o DUAT. O direito de uso e aproveitamento da terra bem como de outros direitos preexistentes se mantém sob cuidado do Estado até ao encerramento da actividade mineira. Tal como referem Matos e Medeiros (2017), essa diferenciação pretende distanciar o pensamento e/ou análise que possa associar ao titular do direito de exploração mineira a propriedade da terra.

Porém, analisando incisivamente esta Lei, é possível perceber que tanto a supremacia do uso mineiro sobre os outros usos como a “propriedade” da terra pelo titular mineiro encontram-se conservados e encobertos, uma vez que estabelece o seguinte:

- Que a partir do momento que o titular do direito de exploração mineira pagar a indenização justa aos utentes da terra, os direitos preexistentes de uso e aproveitamento da terra serão extintos;
- Que o DUAT dos utentes depois de extinto passa para o Estado, isto é, o Estado tem primazia sobre os direitos preexistentes de uso e aproveitamento da terra;
- Que os detentores das concessões mineiras (e dos títulos mineiros) têm o direito de ter acesso à área e realizar em regime de exclusividade as actividades de extração dos recursos minerais. Nos casos em que se tratar de uma exploração do car-

vão mineral e de areias pesadas, verifica-se que essas actividades são incompatíveis com a existência de outras actividades, até mesmo daquelas consideradas fundamentais para o sustento das famílias atingidas.

Para além disso, é inegável que apesar de a Lei nº 20/2014, de 18 de Agosto manter a exploração mineira como prioridade em relação as outras formas de uso do solo, ela procura assegurar que os direitos dos expropriados sejam salvaguardados, uma vez que prevê, sobretudo, o pagamento de indemnizações justas e a realização de assentamentos, através de um memorando de entendimento entre o Governo, o operador ou empresa mineira e as comunidades atingidas.

Outro aspecto relevante com que a Lei de minas se preocupa é a defesa e garantia dos direitos do empresariado nacional, ao criar condições para a participação destes actores económicos nos empreendimentos mineiros, uma vez que estabelece, no seu artigo 34, a obrigação de o Governo criar mecanismos que propiciem a integração do empresariado nacional de uma forma progressiva, elevando, assim, o seu nível de participação. Outras disposições que abonam a favor do empresariado nacional podem ser encontradas no artigo 22 da Lei em apreço.

O fundamento da inquietação do Governo com maior envolvimento e participação do empresariado nacional nas actividades mineiras pode estar relacionado com facto das empresas mineradoras que actuam no país estarem a beneficiar muito pouco ao empresariado nacional e, sobretudo, o local. A respeito disso, Matos e Medeiros (2017) explicam que a falta de capacidade nacional para oferecer serviços em quantidade e com a qualidade necessárias pelas empresas mineradoras é que dita a recorrência a serviços de companhias estrangeiras. Mesmo reconhecendo esta fragilidade, a Lei de Minas obriga (vide artigo 22) que as pessoas singulares e colectivas estrangeiras se associem ao tecido empresarial nacional.

No mesmo contexto, a Lei de Minas demonstra preocupação com os ganhos que os projectos desenvolvidos no sector mineiro podem trazer para a economia nacional, bem como o papel que a indústria extractiva deve desempenhar, daí que prevê, como cláusula nos contratos mineiros, a participação do Estado nos empreendimentos deste sector, facto consubstanciado pela criação do INAMI e da AAIE, tal como foi explicado na discussão sobre o quadro institucional do sector mineiro moçambicano.

Relativamente às formas de titulação mineira, a Lei de Minas em vigor introduziu as licenças de tratamento mineiro, de processamento mineiro e de comercialização de produtos mineiros, de modo a permitir que haja entidades que apenas se dediquem ao desenvolvimento desses tipos de titulação, uma vez reconhecido que os titulares das concessões mineiras, certificados mineiros e de senha mineira estão isentos de obtenção dessas licenças, o que equivale dizer que a obtenção desses títulos acarreta uma aquisição automática dessas novas formas de titulação.

Ademais, em relação às formas de titulação que abrange somente os moçambicanos, foram registadas alterações benéficas em termos de prazos de validade das titulações adquiridas, sendo que o certificado mineiro e a senha passam para o prazo máximo de dez anos e cinco anos, respectivamente.

No que às infrações respeita, a Lei de Minas aprovada em 2014 contém um capítulo específico, onde referencia o Código Penal em vigor na República de Moçambique, ao prever a possibilidade de prisão dos infractores, variando de oito a doze anos. Desta forma, a Lei de Minas afigura severa, uma vez que as penas de prisão previstas agregam maior “peso” comparativamente às multas pagas em valores monetários que parecem menos intimidatórias para agentes economicamente estáveis.

Embora a Lei nº 20/2014, de 18 de Agosto (Lei de Minas) seja a “figura de cartaz” no quadro legal do sector mineiro em Moçambique, existem vários instrumentos legais, conforme espelha o sumário exposto no quadro abaixo (vide quadro 4).

Quadro 4: Resumo do quadro legal da actividade mineira em Moçambique

Actos	Designação	Descrição
Lei	Lei nº 20/2014, de 18 de Agosto	Lei de Minas, instrumento que veio revogar a Lei nº 14/2002, de 26 de Junho
	Lei nº 15/2017, de 28 de Dezembro	Altera e republica o Regime Específico Tributação e de Benefícios Fiscais da Actividade Mineira, aprovado pela Lei nº 14/2014, de 23 de Setembro
Decreto	Decreto nº 26/2004, de 20 de Agosto	Regulamento Ambiental para a Actividade Mineira
	Regulamento nº 5/2008, de 9 de Abril	Regulamento dos Impostos Específicos da Actividade Mineira, alterado pelo Decreto nº 28/2015, de 28 de Dezembro

Actos	Designação	Descrição
Decreto	Regulamento n.º 20/2011, de 1 de Junho	Regulamento de Comercialização de Produtos Minerais
	Decreto n.º 63/2011, de 7 de Dezembro	Regulamento de Contratação de Cidadãos de Nacionalidade Estrangeira no Sector de Petróleo e Mineração
	Decreto n.º 22/2015, de 17 de Setembro	Fixa as atribuições, competências e orgânica do INAMI
	Decreto n.º 13/2015, de 3 de Julho	Regulamento do Trabalho Mineral e do Petróleo
	Decreto n.º 28/2015, de 28 de Dezembro	Regulamento do Regime Específico de Tributação e de Benefícios Fiscais da Actividade Mineira
	Decreto n.º 25/2015 de 22 de Novembro	Regulamento de Comercialização de Diamantes, Metais Preciosos e Gemas
	Decreto n.º 31/2015, de 31 de Dezembro	Regulamento da Lei de Minas
	Decreto n.º 78/2017, de 28 de Dezembro	Regulamento do Reembolso do IVA
	Decreto n.º 32/2019, de 29 de Abril	Regulamento do Sistema Nacional de Salvamento e Resgate para a Indústria Extractiva de Recursos Minerais
	Decreto n.º 34/2019, de 02 de Maio	Regulamento da Actividade Inspectiva dos Recursos Minerais e Energia
Resolução	Resolução n.º 89/2013, de 31 de Dezembro	Define os princípios e as principais acções de gestão e exploração de recursos minerais para contribuir para o desenvolvimento económico e social de Moçambique
	Resolução n.º 21/2014, de 16 de Maio	Aprova a política de responsabilidade social corporativa para os recursos minerais da indústria mineira
Diploma	Diploma Ministerial n.º 189/2006, de 14 de Dezembro	Normas Básicas de Gestão Ambiental para Actividade Mineira
	Diploma Ministerial n.º 92/2017, de 11 de Junho	Normas e Procedimentos para Inscrição de Técnicos Elegíveis à Elaboração de Relatórios de prospecção e Pesquisa e programas de trabalhos em Projectos Mineiros

Fonte: Elaboração própria (2022)

Em relação ao quadro 4, importa explicar que não obstante a legislação que orienta a actividade mineira tenha sido actualizada, verifica-se, em relação à Vale Moçambique, S.A., a prevalência da Lei nº 14/2002, de 26 de Junho, uma vez que o respectivo contrato foi celebrado antes da entrada em vigor da Lei de Minas, conforme refere a ITIE no seu relatório publicado em 2020.

De modo geral, pode se depreender, analisando o quadro acima, que o sector mineiro em Moçambique é orientado por vários instrumentos jurídico-legais, cujo cerne é tornar o sector em apreço mais atractivo para investimento, mais produtivo e competitivo, e consequentemente, com contribuições significativas nas receitas públicas, de forma a alavancar a economia nacional e o colocar o país na rota do propalado desenvolvimento.

Outrossim, o quadro legal que norteia actividade mineira em Moçambique busca assegurar transparência e proteger os titulares de concessões mineiras e, principalmente, salvar o interesse nacional e benefícios das comunidades. Por isso, na próxima secção são apresentadas e discutidas as principais reconfigurações inseridas no Novo Regime Tributação e de Benefícios Fiscais no Sector Mineiro Moçambicano, actualizado através da Lei nº 15/2017, de 28 de Dezembro.

4.2.Reformas introduzidas pelo Novo Regime Tributação e de Benefícios Fiscais no Sector Mineiro Moçambicano

Passadas em revista as principais políticas, instituições bem como a legislação que regem a actividade mineira moçambicana, com maior incidência para a Lei de Minas, com a qual as demais legislações deste sector se consubstanciam, são descritas, neste subcapítulo, as reformas introduzidas pelo Novo Regime Tributação e de Benefícios Fiscais no Sector Mineiro Moçambicano.

O Regime Específico de Tributação e de Benefícios Fiscais, aprovado a coberto da Lei nº 28/2014, de 23 de Setembro, entrou em vigência em Janeiro de 2015, aplicando-se às pessoas singulares e colectivas que exerçam a actividade mineira no território nacional, que estão sujeitas também sujeitas ao regime geral de tributação vigente no país.

Para dar corpo e regular o Regime Específico de Tributação e de Benefícios Fiscais, foi aprovado o Decreto nº 28/2015, de 28 de Dezembro. Contudo, as vicissitudes que o sector mineiro foi vivendo, aliadas à dinâmica socioeconómica do país, propiciaram a revisão e

alteração do Regime Específico de Tributação e de Benefícios Fiscais, tendo sido aprovada a Lei nº 15/2017, de 28 de Dezembro, contendo a actualização de matérias sobre Imposto sobre a Produção Mineira (IPM); Imposto Sobre a Superfície (ISS); Imposto sobre a Renda de Recurso Mineiro (IRRM); e as regras especiais de determinação da matéria colectável do IRPS e do IRPC devidos pelos rendimentos da actividade mineira.

Em seguida, são descritos o IPM, o ISS, o IRRM e as e as disposições especiais contidas no Regime Específico de Tributação e de Benefícios Fiscais da Actividade Mineira.

4.2.1. Imposto sobre a Produção Mineira

Relativamente ao IPM, importa referir que é devido mensalmente, devendo ser pago pelas pessoas singulares e colectivas detentoras ou não de títulos mineiros, e recai sobre o valor do produto mineiro extraído, os concentrados e a água mineral. Portanto, são sujeitos passivos do IPM as entidades que desenvolvem actividade mineira em Moçambique, independentemente da atribuição de um título válido para tal.

No novo Regime Tributação e de Benefícios Fiscais no Sector Mineiro Moçambicano estão previstas diversas isenções, caso determinadas condições sejam cumpridas, não sendo dispensadas, no entanto, as obrigações declarativas. Especificamente, ficam isentos de IPM, nomeadamente:

- Os produtos mineiros extraídos para a construção, em áreas não sujeitas a título mineiro ou autorização mineira, desde que a sua extracção seja realizada por determinados agentes, nos termos da lei;
- Os produtos mineiros extraídos para investigação geológica, desde que realizada por determinados agentes, nos termos da lei;
- O consumo próprio de minério, desde que aprovados; e
- As amostras de minerais, sem valor comercial, desde que extraídas por determinadas entidades.

A tabela abaixo (tabela 1) indica as taxas do IPM definidas em função do mineral extraído, variando entre os 8% para diamantes; 6% para metais preciosos, pedras preciosas e semipreciosas e areias pesadas; 3% para metais básicos, carvão e rochas ornamentais; e 1,5% para areia e pedra.

Tabela 1: Taxas do Imposto sobre a Produção Mineira

Minerais	Taxas (%)
Diamantes	8%
Metais preciosos, Pedras preciosas e semipreciosas	6%
Areias Pesadas	6%
Metais básicos	3%
Carvão	3%
Rochas ornamentais e restantes produtos mineiros	3%
Areia e Pedra	1,5%

Fonte: Adaptada com base no Relatório ITIE (2020)

As taxas expostas na tabela 1 incidem sobre o valor do produto mineiro extraído após tratamento. A determinação do valor do produto mineiro obedece regras próprias, sendo admissível a dedução de certos custos específicos à base tributável do valor do produto mineiro. A título de exemplo, são dedutíveis ao valor do produto mineiro os custos de transporte da mina até ao ponto de exportação, incluindo as despesas de transbordo e de manuseamento do minério no porto ou da mina até ao ponto de venda.

Relativamente ao minério exportado inacabado (na sua forma não final), o seu valor é obtido com base na quantidade do produto final contido no produto final exportado, multiplicado pelo preço de referência do mercado internacional para o produto mineiro final, deduzindo-se alguns encargos.

Neste contexto, é importante esclarecer que a exportação do produto mineiro é apenas permitida após o pagamento do IPM devido, que é liquidado pelo próprio sujeito passivo e é periodicidade mensal, devendo ser pago nos serviços da AT, que pode corrigir o valor tributável declarado, designadamente nos casos de inexistência de documentos que atestem a alienação onerosa do produto mineiro, detecção de irregularidades e incorrecções nos documentos ou em casos de alienação do produto mineral a preço inferior ao preço de referência do mercado internacional.

4.2.2. Imposto Sobre a Superfície

O novo Regime Tributação e de Benefícios Fiscais no Sector Mineiro Moçambicano define como sujeitos passivos do ISS, as pessoas singulares ou colectivas, titulares de licença de reconhecimento, licença de prospecção e pesquisa, concessão mineira ou certificado mineiro.

Por outra, estão sujeitos ao ISS, as entidades que desenvolvem actividade mineira em Moçambique, independentemente da detenção de um título, desde o momento em que lhes tenha sido atribuída a área abrangida por licença de prospecção e pesquisa, concessão mineira ou certificado mineiro.

O ISS é devido anualmente e incide sobre a área sujeita a licença de reconhecimento, licença de prospecção e pesquisa, concessão mineira ou certificado mineiro, medida em quilómetros quadrados ou em hectares e, no caso da água mineral, incide sobre cada título mineiro.

As taxas de ISS variam entre 17,50 MZN/há e 210,00 MZN/há, conforme sejam relativas ao primeiro ano de prospecção e pesquisa ou ao sétimo e oitavo ano, respectivamente, e incidem sobre o número de hectares da área sujeita a licença de prospecção, pesquisa, concessão mineira ou certificado. No caso da concessão mineira para água mineral, a taxa de ISS é de 85000MZN por título. A tabela abaixo (vide tabela 2) expõe as taxas relativas ao ISS.

Tabela 2: Taxas do Imposto Sobre a Superfície

Descrição	Taxas
Licenças de prospecção e pesquisa para todos os minerais	
No 1º e 2º ano	17,50 MZN/ha
No 3º ano	43,75 MZN/ha
No 4º e 5º ano	91,00 MZN/ha
No 6º ano	105,00 MZN/ha
No 7º e 8º ano	210,00 MZN/ha
Concessão Mineira	
Para água mineral	85.000,00 MZN/Título Mineiro
Para os demais recursos minerais do 1º ao 5º ano	30,00 MZN/ha
Para os demais recursos minerais do 6º ano em diante	60,00 MZN/ha
Certificado Mineiro	
Do 1º ao 5º ano	30,00 MZN/ha
Do 6º ano em diante	50,00 MZN/ha

Fonte: Adaptada com base no Relatório ITIE (2020)

Ainda em relação ao ISS, importa referir que os sujeitos passivos deste imposto estão isentos do pagamento da taxa anual de uso e aproveitamento da terra relativamente à área de título mineiro.

4.2.3. Imposto sobre a Renda de Recurso Mineiro

O IRRM é um imposto que incide sobre o fluxo de caixa líquido⁹ ao abrigo de um título mineiro, a partir do momento em que esse fluxo dê origem a uma taxa interna de retorno, antes do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas, igual ou superior a 18%.

São sujeitos passivos do IRRM as entidades titulares de uma concessão mineira ou certificado mineiro. Este importo é pago anualmente em duas prestações, a primeira no mês de Agosto e a segunda no mês de Novembro, correspondendo, cada prestação, a 50% da estimativa apresentada no início do ano.

O IRRM é devido quando há ganhos de caixa líquido acumulados no fim do ano fiscal e a taxa aplicável é de 20%, ou seja, essa percentagem é aplicada sobre os ganhos de caixa líquido acumulados durante o ano.

O ganho de caixa líquido é o rendimento tributável (determinado nos termos do IRPC) antes da dedução de prejuízos fiscais, acrescido de juros, outros encargos financeiros e amortizações, desde que apresentados para dedução para efeitos do IRPC, e deduzidos os seguintes custos: os custos totais de capital, excluindo os custos de aquisição do título mineiro; os custos incorridos nos sete anos anteriores à tributação da concessão mineira, incluindo os custos de exploração, apenas no primeiro ano de cálculo.

4.2.4. Regras especiais de determinação da matéria colectável do Imposto sobre Rendimentos de Pessoas Singulares e do Imposto sobre Rendimentos de Pessoas Colectivas na actividade mineira

Para efeitos de determinação do IRPS ou IRPC devido pelos rendimentos da actividade mineira, foram criadas regras específicas de determinação da matéria colectável, genericamente similares às aplicáveis às operações petrolíferas, com algumas especificidades próprias da actividade mineira, e que regulam as seguintes matérias:

⁹ Fluxo de caixa líquido, também conhecido como Fluxo de Caixa Livre, representa a quantidade de dinheiro disponível para a realização das actividades de uma determinada empresa. Ele representa o dinheiro que uma empresa é capaz de gerar, após separar o dinheiro necessário para manter ou expandir a sua base de activos. O Fluxo de caixa líquido reveste-se de importância ao permitir que a empresa busque oportunidades que crescem o valor dos seus acionistas.

- Caracterização e a densificação dos custos e encargos dedutíveis e não dedutíveis;
- As amortizações;
- A subcapitalização;
- O registo de inventários; e
- A aplicação da taxa liberatória de retenção na fonte de 10% sobre o montante bruto dos pagamentos de serviços relacionados com a actividade mineira prestados por entidades não residentes, independentemente do local onde se realizem, desde que o beneficiário dos serviços seja uma entidade residente, ou um estabelecimento estável em Moçambique.

Os sujeitos passivos abrangidos pelo Regime Específico de Tributação e de Benefícios Fiscais da actividade mineira, na determinação da matéria colectável, devem ter em conta as seguintes regras:

- O lucro tributável deve ser apurado por cada título mineiro, isto é, de forma individualizada, por cada licença de prospecção e pesquisa, certificado mineiro ou concessão mineira.
- Cada licença de prospecção e pesquisa, certificado mineiro ou concessão mineira deve obter um Número Único de Identificação Tributária – NUIT.
- A dedução dos encargos gerais da administração suportados pela sociedade participada ou outra empresa associada, que obtenha rendimentos de um título mineiro em território moçambicano, num determinado ano fiscal, não pode exceder 3% das despesas totais dessa empresa nesse mesmo ano, excluindo as amortizações.
- Não são dedutíveis os custos resultantes de:
 - a) Prospecção e pesquisa sem ocorrência de descoberta;
 - b) Violação dolosa das obrigações legais e regulamentares por parte do sujeito passivo ou de quem actue por conta deste, quanto à gestão da actividade mineira;

- c) Contratos de cobertura de risco ou perdas derivadas desses contratos, denominado *hedges*;
- d) Despesas de formação profissional do pessoal expatriado e dos programas de formação se não respeitarem os termos exigidos na legislação aplicável;
- e) Ofertas financeiras efectuadas ao Estado pela atribuição de concessões mineiras; IPM; IRRM;
- f) Despesas de comercialização ou transporte do produto mineiro para além do ponto de entrega;
- g) Despesas com perito independente que vier a ser consultado para efeitos de determinação do preço do produto mineiro, quando não solicitado pelo governo;
- h) Comissões pagas aos intermediários;
- i) Despesas incorridas em processos de arbitragem, não solicitados pelo governo;
- j) Danos causados por negligência ou dolo do sujeito passivo ou de quem actue por conta deste;
- k) Realização de um plano de responsabilidade social; e
- l) Imposto proveniente da transmissão onerosa ou não de participação no sector mineiro.

- São aplicadas taxas de amortização específicas.

Neste contexto, importa esclarecer que as regras especiais de determinação da matéria colectável em sede de IRPC devido pelos rendimentos da actividade mineira abrangem, também, a regulação de encargos ocorridos no estrangeiro.

Destarte, os encargos que sejam despesas dedutíveis por uma sociedade residente em Moçambique incorridos em consultoria relacionada com pessoal contratado, assistência com serviços financeiros e legais a uma sociedade sua associada e não residente em Moçambique não pode exceder 3% das despesas totais da sociedade residente em Moçambique no mesmo ano.

Ademais, é importante explicar que os encargos suportados por uma entidade que desenvolve actividade mineira em Moçambique com a amortização de activos usados em benefícios dos diferentes títulos mineiros e os custos gerais administrativos que não possam ser directamente atribuídos a um título mineiro devem ser atribuídos aos diferentes títulos mineiros de modo proporcional.

4.2.5. Benefícios fiscais aplicáveis à actividade mineira

Ao abrigo da Lei de Minas, os empreendimentos beneficiam, durante cinco exercícios fiscais, a contar da data de início de exploração mineira, de isenções de:

- Direitos aduaneiros devidos na importação de equipamento para operações de prospecção e pesquisa mineira, classificados na classe K da Pauta Aduaneira;
- Direitos aduaneiros devidos na importação de bens constantes do Anexo II da Lei nº 28/2014, que são equiparados aos bens da classe K da Pauta Aduaneira.

Portanto, de uma forma geral, o regime de benefícios fiscais aplicáveis é, em tudo, semelhante ao regime aplicável às operações petrolíferas, designadamente em relação aos bens elencado no Anexo II, ou seja, bens susceptíveis de importação com isenção de Direitos Aduaneiros.

4.2.6. Outras taxas

No Decreto nº 31/2015, que aprova o Regulamento da Lei de Minas, estão estabelecidas diferentes taxas relacionadas com a tramitação dos títulos mineiros e autorizações necessárias. As taxas em apreço, apresentadas na tabela abaixo (vide tabela 3), encontram-se fixadas no anexo 9 do Regulamento ora referido.

Tabela 3: Taxas referentes à tramitação de títulos e autorizações no sector mineiro

Tipo de Título Mineiro	Taxa (MZN)
Licenças de Prospecção e Pesquisa	
Taxa de registo do pedido	4.000,00 MZN
Taxa de emissão de título	4.000,00 MZN
Taxa de apresentação tardia do pedido de prorrogação	4.000,00 MZN
Taxa de prorrogação	10.000,00 MZN
Concessão Mineira	
Taxa de registo do pedido	5.000,00 MZN
Taxa de emissão de título	7.000,00 MZN
Taxa de apresentação tardia do pedido de prorrogação	20.000,00 MZN

Taxa de prorrogação	50.000,00 MZN
Licença de Tratamento Mineiro	
Taxa de registo do pedido	10.000,00 MZN
Taxa de emissão de título	15.000,00 MZN
Tipo de Título Mineiro	Taxa (MZN)
Licença de Tratamento Mineiro	
Taxa de apresentação tardia do pedido de prorrogação	30.000,00 MZN
Taxa de prorrogação	60.000,00 MZN
Licença de Processamento Mineiro	
Taxa de registo do pedido	10.000,00 MZN
Taxa de emissão de título	15.000,00 MZN
Taxa de apresentação tardia do pedido de prorrogação	30.000,00 MZN
Taxa de prorrogação	60.000,00 MZN
Certificado Mineiro	
Taxa de registo do pedido	2.000,00 MZN
Taxa de emissão de título	2.000,00 MZN
Taxa de apresentação tardia do pedido de prorrogação	5.000,00 MZN
Taxa de prorrogação	5.000,00 MZN
Senha Mineira	
Taxa de registo do pedido	1.000,00 MZN
Taxa de emissão de título	1.000,00 MZN
Taxa de apresentação tardia do pedido de prorrogação	3.000,00 MZN
Taxa de prorrogação	3.000,00 MZN
Autorização de Extracção de Recursos Minerais para Construção/Investigação Geológica ou de Estudos Científicos	
Taxa de registo do pedido	2.000,00/1.500,00 MZN
Taxa de emissão de título	2.000,00/1.500,00 MZN
Taxa de apresentação tardia do pedido de prorrogação	5.000,00/3.000,00 MZN
Taxa de prorrogação	5.000,00/3.000,00 MZN
Taxa de Pedidos de Transmissão de Título	
Licença de prospecção e pesquisa	200.000,00 MZN
Concessão mineira	300.000,00 MZN
Certificado mineiro	50.000,00 MZN
Senha mineira	5.000,00 MZN
Taxa de Registo de Transmissão de Título	
Licença de prospecção e pesquisa	150.000,00 MZN
Concessão mineira	200.000,00 MZN
Certificado mineiro	30.000,00 MZN
Senha mineira	5.000,00 MZN
Taxa de Pedido de Alargamento de Área	
Licença de prospecção e pesquisa	200.000,00 MZN
Concessão mineira	300.000,00 MZN
Certificado mineiro	100.000,00 MZN

Taxa de Averbamento de Alargamento de Área	
Licença de prospecção e pesquisa	20.000,00 MZN
Concessão mineira	30.000,00 MZN
Certificado mineiro	10.000,00 MZN
Tipo de Título Mineiro	Taxa (MZN)
Taxa de Averbamento de Alargamento de Área	
Cópia autenticada de qualquer licença/certificado	1.000,00 MZN
Cópia/extracto de qualquer registo arquivado (p/página)	2.000,00 MZN
Taxa de Registo de Operador e Subcontratado	
Licença de prospecção e pesquisa	100.000,00 MZN
Concessão mineira	300.000,00 MZN
Certificado mineiro	50.000,00 MZN

Fonte: Adaptada com base no Relatório ITIE (2020)

Para permitir uma melhor compreensão da tabela acima exposta, efectua-se, de seguida, uma breve descrição dos títulos mineiros estabelecidos na Lei de Minas em vigor, cujo cerne é permitir que o seu titular exerça a actividade mineira.

- **Licença de prospecção:** permite a realização de actividades geocientíficas e geotécnicas que permitem a avaliação potencial de recursos minerais, visando a descoberta, identificação, determinação das características e valor económico dos respectivos minerais. Esta licença tem um prazo que obedece dois anos para recursos minerais para construção, dando renovável uma vez, por igual período, e cinco anos para os outros recursos minerais, incluindo água mineral, sendo renovável uma vez, por mais três anos;
- **Concessão mineira:** permite as operações e trabalhos relacionados ao desenvolvimento, extracção, tratamento, processamento mineiro, bem como a disposição dos produtos minerais. O prazo da concessão é de até 25 anos, podendo ser prorrogado por igual período, com base na vida económica da mina e cumprimento dos deveres legais por parte do titular mineiro;
- **Certificado mineiro:** permite a realização de operações mineiras de pequena escala por um período de 10 anos, prorrogáveis por períodos iguais, de acordo com a vida económica da mina. As características e limitações que distinguem as operações mineiras de pequena escala para fins de certificado mineiro de outras operações mineiras são fixadas por regulamento;

- **Senha mineira:** permite o exercício de operações mineiras artesanais por um período de 5 anos, prorrogáveis, sucessivamente, por períodos iguais, de acordo com a vida económica da mina. Este título foi criado para o benefício directo das comunidades. As características e limitações que distinguem as operações mineiras artesanais para fins de senha mineira das outras operações mineiras também são fixadas por regulamento;
- **Licença de tratamento mineiro:** permite a realização de actividades de recuperação de constituintes úteis de minério por forma a torna-los produtos minerais utilizáveis ou rendíveis, através de processos físicos, excluindo a transformação industrial. Os titulares da concessão mineira, certificado mineiro ou senha mineira podem desenvolver actividades de tratamento de minério, excepto nos casos expressamente definidos na Lei de Minas e na legislação específica;
- **Licença de processamento mineiro:** permite a realização de operações mineiras ao longo da cadeia da indústria extractiva, com vista a obtenção de concentrado mineiro. Para o processamento mineiro de minerais radioactivos é necessária autorização específica, em observância a legislação aplicável à energia atómica e aos minerais radioactivos.
- **Licença de comercialização de produtos minerais:** permite a compra e venda de produtos minerais que não resulte de actividade mineira conduzida ao abrigo da concessão mineira, certificado mineiro e senha mineira, atribuída à pessoa singular ou colectiva, constituída entre nacionais e registada conforme o estabelecido na legislação aplicável vigente na República de Moçambique.

Outro dado importante referente aos títulos mineiros acima descritos, é que os títulos em causa estão disponíveis para visualização no Portal de Cadastro Mineiro¹⁰ criado pelo MIREME em parceria com a *Trimble Land Administration*, o que contribui na melhoria da transparência e promoção do investimento no sector mineiro moçambicano, conforme estabelece o artigo 4 da Lei de Minas em vigor.

Uma vez descritas as disposições legais estabelecidas no Regime Específico de Tributação e de Benefícios Fiscais da Actividade Mineira que mantiveram mesmo com a

¹⁰ O link <http://portals.flexicadastre.com/mozambique/pt/> possibilita o acesso ao Portal de Cadastro Mineiro.

entrada em vigor da Lei nº 15/2017, de 28 de Dezembro, são arroladas, na próxima secção, as principais alterações contidas no Novo Regime de Tributação e de Benefícios Fiscais no sector mineiro moçambicano, aprovado pela Lei em epígrafe¹¹, como porta de entrada para a discussão sobre os desafios decorrentes dessas alterações.

4.2.7. Principais alterações feitas pela Lei nº 15/2017, de 28 de Dezembro, no Regime Específico de Tributação e de Benefícios Fiscais da Actividade Mineira

Com a entrada em vigor do Novo Regime de Tributação e de Benefícios Fiscais, foram efectuadas as seguintes reconfigurações:

- Foi revogada a redução da taxa do Imposto sobre a Produção Mineira em 50% dos produtos minerais destinados ao desenvolvimento da indústria local;
- A taxa do Imposto sobre Superfície para a obtenção de concessão mineira para água mineral passou de 85.000,00 MZN/ha para 85.000,00 MZN/Título Mineiro;
- A taxa de Imposto sobre Superfície para obtenção do Certificado Mineiro passou: de 17.500,00 MZN/ha para 30,00 MZN/ha, do 1º ao 5º ano; e de 25.000,00 MZN/ha para 50,00 MZN/ha, do 6º ano em diante;
- Os custos ou perdas resultantes do imposto proveniente da transmissão onerosa, ou não, de participação no sector mineiro passam a não ser dedutíveis;
- As mais-valias, quando obtidas por entidades residentes e não residentes em território moçambicano, passam a ser tributadas de forma autónoma à taxa de 32%;
- A estabilidade fiscal passa a ser concedida e não negociada como previsto anteriormente, e torna-se efectiva a projectos que comprovem investimento e equivalente a cinco milhões de dólares norte americanos;
- As entidades que desenvolvam operações minerais ao abrigo do contrato de concessão passar a poder, mediante aprovação do Ministro que superintende a área de Finanças, adoptar o dólar norte-americano como moeda para a

¹¹ Mais informações sobre a discussão em torno das alterações efectuadas pelo Novo Regime de Tributação e de Benefícios Fiscais podem ser encontradas no Relatório ITIE (2020), no estudo de Leitão (2020), Mapisse (2021) ou ainda no site www.bdo.co.mz

apresentação das contas, desde que tenham realizado um investimento igual ou superior a cinco milhões de dólares americanos, e que mais de 90% das suas transacções sejam em dólares. Esta autorização não deve ser alterada durante a vida do projecto.

Portanto, nesta discussão, ficou evidente que embora a Lei nº 15/2017, de 28 de Dezembro, tenha introduzido certas alterações no Regime Específico de Tributação e de Benefícios Fiscais da Actividade Mineira, ela manteve boa parte das disposições constantes da Lei anterior. Por isso, na secção que se segue são levantados os principais desafios impostos à tributação face ao Novo Regime Tributação e de Benefícios Fiscais na actividade mineira em Moçambique.

4.3.Desafios que se colocam à Tributação no Sector Mineiro Moçambicano desde a introdução do Novo Regime Tributação e de Benefícios Fiscais

De uma forma geral, com as reformas introduzidas na indústria extractiva, verifica-se que o sistema fiscal moçambicano está alinhado com os padrões internacionalmente exigidos e bem enquadrado nos países em desenvolvimento, tendo como principais fontes de receita os impostos e taxas. Assim, em seguida, são apresentados alguns ganhos resultantes da introdução do Novo Regime de Tributação e de Benefícios Fiscais no sector mineiro moçambicano.

Na avaliação feita ao pelo Instituto de Governação dos Recursos Naturais em 2017, abrangendo três indicadores (realização de valor, gestão de receitas e ambiente propício), a pontuação na realização do valor foi de 66 em 100 possíveis, o que é satisfatório devido ao bom desempenho na tributação, conforme referem Macuane e Muianga (2022).

Na tabela abaixo (vide tabela 4) é demonstrada a quota de receitas fiscais da indústria extractiva (sector mineiro e petrolífero), proveniente de uma série de impostos e taxas normais, incluindo o IVA, o IRPC e o IRPS, *royalties* e impostos sobre produção, a exemplo do IPM, e os impostos sobre ganhos de capital. Esta demonstração abrange somente o horizonte temporal compreendido entre 2017 e 2019, referente ao período em análise neste estudo.

Tabela 4: Contribuição fiscal dos megaprojectos nos sectores mineiro e petrolífero para as receitas totais do Estado (2017 – 2019)

Exercício económico (período)	Contribuição fiscal para as receitas totais do Estado (%)
2016	3.6%
2017	14.0%
2018	4.6%
2019	23.3%

Fonte: Adaptada com base na Conta Geral do Estado (2017 – 2019)

Os dados expostos na tabela 4 revelam que o período anterior a 2017 foi caracterizado por baixa contribuição fiscal dos sectores mineiro e petrolífero, situação alterada em 2017 e 2019, caracterizada por uma maior contribuição fiscal dos sectores em apreço, explicada “pelas receitas extraordinárias – impostos sobre ganhos de capital de cerca de 350 milhões e 880 milhões de dólares, provenientes de transacções de activos petrolíferos entre a ENI e a Exxon Mobil e entre a Ocidental (que assumiu a concessão e os activos da Anadarko) e a Total” (Macuane & Muianga, 2020: 18).

Embora as reformas introduzidas na indústria extractiva, incluindo o Novo Regime de Tributação e de Benefícios Fiscais no sector mineiro, tenham propiciado a inserção do sistema fiscal moçambicano num contexto de padrões internacionais, vários estudos e relatórios publicados no país (Conta Geral do Estado, 2017 – 2019; Tribunal Administrativo, 2017 – 2018; Relatório ITIE 2017 – 2020; Leitão, 2020; Macuane & Muianga, 2020 Mapiisse, 2021;) apontam vários aspectos que configuram desafios para o desenvolvimento deste sector.

Macuane e Muianga (2020), apesar de reconhecerem os progressos na criação de capacidade para implementar um sistema fiscal eficiente, referem, no seu estudo, que existem ainda deficiências institucionais na cobrança de receitas, das quais destacam a capacidade de auditar empresas que actuam no sector mineiro para definir o valor tributável.

À essa deficiência, os autores juntam as discrepâncias patentes nas receitas declaradas pelas empresas mineiras e pela Autoridade Tributária, aliada à informação desarmónica sobre os recursos naturais para efeitos de cobrança de receitas que é uma das ineficiências institucionais sistematicamente reportadas pela análise das contas públicas efectuadas pelo Tribunal Administrativo.

À título de exemplo, o Relatório ITIE (2020), referente ao ano de 2019, indica que há empresas que não estão classificadas pela Autoridade Tributária¹² como entidades que operam na indústria extractiva, mas fizeram parte do processo de reconciliação. Neste sentido, o processo de reconciliação cobriu 97% das receitas tributárias das empresas classificadas como sendo da indústria extractiva, de acordo com o classificador de actividade da Autoridade Tributária. Assim, a contribuição das empresas excluídas foi de 2.146,9 milhões de meticais.

Outro dado indicado pelo Relatório ITIE (2020) é que todos os impostos que não contém uma guia de pagamento específico são pagos através do Modelo B Geral. No entanto, a informação disponibilizada pela Autoridade Tributária e pelas evidências encontradas no processo de reconciliação dos pagamentos efectuados pelas empresas ao Estado, este modelo é também utilizado para os pagamentos dos impostos que contém guias de pagamento especificadas por lei.

Ademais, verifica-se situações em que as guias são submetidas em guias de imposto adequados, porém, são mal classificadas ao nível do sistema da Autoridade Tributária. Assim, a discriminação por tipo de imposto efectuada pela Autoridade Tributária pode não ser fiel ao imposto em causa, o que destapa ineficiência institucional nos processos inerentes à arrecadação de receitas na Autoridade Tributária.

No mesmo diapasão, Mapiisse (2021) aponta dois factores que se colocam ao sistema tributário vigente na indústria extractiva, nomeadamente a falta de transparência por parte das empresas envolvidas em publicar as demonstrações financeiras¹³ no fim de cada exercício económico e o envolvimento de funcionários públicos afectos à Autoridade Tributária em esquemas de corrupção.

O autor em referência argumenta que os principais desafios seriam, por um lado, a falta de uma base de dados onde as empresas que actuam na indústria extractiva, a exemplo

¹² A Autoridade Tributária é um órgão adstrito ao Ministério da Economia e Finanças, responsável pela colecta da receita tributária através das suas unidades orgânicas, designadamente a Direcção Geral de Impostos (responsável por fiscalizar e receber os pagamentos efectuados ao Estado, referentes ao regimes geral e específico, através das suas Direcções de Áreas Fiscais, diversos postos de cobrança e Unidades de Grandes Contribuintes, sendo que os pagamentos em causa são efectuados pelos contribuintes à Conta Única do Tesouro) e a Direcção Geral das Alfândegas (responsável pela arrecadação de receita aduaneira e outros encargos).

¹³ Os Relatórios ITIE (vários anos) arrola as empresas que actuam no sector mineiro que submeteram e as que não submeteram os relatórios de auditoria e as demonstrações financeiras, conforme pode se apurar no Relatório ITIE (2020: 106), referente ao exercício económico de 2019.

das que desenvolvem a actividade mineira, possam publicar as respectivas demonstrações financeiras no fim de cada exercício económico.

Por outro lado, o autor menciona o pouco investimento na formação contínua dos funcionários da Autoridade Tributária em diversas matérias respeitantes ao sistema fiscal, de modo a acompanharem as reconfigurações e actualizações que vão sendo efectuadas nas políticas e legislação que orienta a indústria extractiva moçambicana, incluindo o processo de tributação e os benefícios fiscais aplicáveis ao sector.

Outro aspecto que reúne consenso nos relatórios e estudos já efectuados, como um dos desafios que se impõe à tributação face ao Novo Regime Tributação e de Benefícios Fiscais na actividade mineira em Moçambique, são os custos que os benefícios fiscais acarretam para o Estado Moçambicano, uma vez que eles são, por lei, concedidos às empresas que operam na indústria extractiva, em particular o sector mineiro.

O estudo de Mapiisse (2021) refere que mesmo com a introdução do Novo Regime Tributação e de Benefícios Fiscais na actividade mineira, os benefícios fiscais têm crescido num ritmo significativo. Este autor aponta, por exemplo, que em 2019 os benefícios fiscais totalizaram 24,9 milhões de meticais, o que corresponde a um crescimento de 34,6% relativamente ao ano anterior, isto é, 2018.

Neste âmbito, o autor explica que o volume de benefícios fiscais, em 2019, cobre cerca de 3 vezes do valor dos donativos do ano em apreço e pouco mais de metade dos recursos necessários para a cobertura do défice orçamental do mesmo ano. A tabela abaixo (vide tabela 5) mostra a evolução do valor dos benefícios fiscais arrolados pela Conta Geral do Estado entre 2017 e 2019.

Tabela 5: Evolução do valor dos benefícios fiscais entre 2017 – 2019

Exercício económico (período)	Volume dos Benefícios fiscais (milhões de meticais)
2017	17,072.2
2018	18,496.3
2019	24,891.3

Fonte: Adaptada com base na Conta Geral do Estado (2017 – 2019)

Diante do cenário exposto na tabela 5, Mapiisse (2021) elucida que ainda no exercício económico de 2019, estava previsto que a política tributária continuasse na consolidação das reformas introduzidas em 2017 com a introdução do Novo Regime Tributação e de

Benefícios Fiscais na actividade mineira, com o objectivos de impulsionar a captação de receitas internas, através de várias acções, merecendo destaque a revisão do actual regime de tributação e benefícios fiscais vigente nas operações mineiras e petrolíferas. Contudo, esta acção não chegou a ser concretizada.

Como corolário da não revisão do actual regime de tributação e benefícios fiscais, a contribuição fiscal das empresas que actuam na indústria extractiva, sem a receita das mais-valias, mostra-se inferior ao valor correspondente aos benefícios fiscais concedidos pelo Estado Moçambicano às empresas que operam neste sector, conforme evidencia a tabela abaixo (vide tabela 6), que faz uma análise comparativa do valor dos benefícios fiscais com o valor da contribuição fiscal da indústria extractiva (megaprojectos).

Neste contexto, é importante esclarecer que a análise que se efectua na tabela abaixo obedeceu os dados apresentados na Conta Geral do Estado que coloca a informação sobre os benefícios fiscais por categoria e na forma agregada, o que impossibilita a percepção dos benefícios fiscais por sectores (mineiro, petrolífero, entre outros). Por isso, a análise não se restringe ao sector mineiro, abrangendo, assim, os outros sectores integrados na indústria extractiva.

Tabela 6: Comparação do valor dos benefícios fiscais com o valor da contribuição fiscal da indústria extractiva (megaprojectos) entre 2017 e 2019

Exercício económico (período)	Benefícios fiscais (milhões de meticais)	Contribuição fiscal dos Megaprojectos (com mais-valias)	Contribuição fiscal dos Megaprojectos (sem mais-valias)
2017	17,072.2	38,357.0	17,497.4
2018	18,496.3	14,440.0	14,440.0
2019	24,891.3	73,378.0	19,236.1

Fonte: Adaptada com base nos dados da Conta Geral do Estado e Relatório da ITIE (2017 – 2019)

A tabela acima mostra que a pesar de a situação ter registado uma melhoria entre 2017 e 2019 (com a contribuição dos megaprojectos a alcançar os 42,06 milhões de meticais e os benefícios fiscais os 20,15 milhões de meticais), quando comparada com a dos anos anteriores (2010 a 2016)¹⁴, o valor das contribuições no período em análise foi

¹⁴ Os dados sobre a contribuição fiscal dos megaprojectos e aos benefícios fiscais concedidos às empresas que actuam na indústria extractiva, referentes ao período compreendido entre 2010 e 2016, podem ser encontrados nos relatórios da ITIE Moçambique e nos dados da Conta Geral do Estado, ou ainda no estudo feito por Mapiisse (2021).

consideravelmente influenciado pelas receitas decorrentes da tributação de mais-valias, receitas extraordinárias, resultantes da transferência indirecta de 25% do interesse participativo na área 4 da Bacia do Rovuma pela Eni East SPA, para a EXMOBIL África Development, no valor de 20,9 mil milhões de meticais e da transferência indirecta de 26,5% da Anadarko no projecto de gás natural liquefeito na área 1 da Bacia do Rovuma, no valor de 54, 14 mil milhões de meticais, tal como explica Mapisse (2021).

Assim, a contribuição fiscal da indústria extractiva, particularmente os megaprojectos, sem a receita das mais-valias reduz consideravelmente, para uma média de 17,06 mil milhões de meticais no período compreendido entre 2017 e 2019, valor que se mostra inferior aos benefícios fiscais em 3,09 mil milhões de meticais, no período em análise.

Com este desequilíbrio, é possível depreender que a política de benefícios fiscais, especificamente o Novo Regime Tributação e de Benefícios Fiscais, não tem gerado os efeitos desejados, uma vez que os benefícios fiscais concedidos às empresas que actuam na indústria extractiva, em particular as mineiras que são alvo de análise neste estudo, têm acarretado mais custos ao Estado Moçambicano.

CAPITULO V: CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES

Este capítulo compreende a apresentação das principais conclusões alcançadas, bem assim as recomendações decorrentes das constatações efectuadas no capítulo referente à apresentação e discussão dos resultados.

5.1 Conclusões

De uma forma geral, a realização deste trabalho denotou a importância e necessidade de se analisar e avaliar sistematicamente os diversos instrumentos político-legais que vêm sendo aprovados no quadro das reformas na indústria extractiva, em particular o sector mineiro moçambicano, uma vez que os resultados da análise e avaliação destes instrumentos podem destapar as fragilidades e potencialidades das instituições envolvidas e da legislação vigente, impulsionando, assim, a realização de reconfigurações mais eficazes.

Particularmente, a análise efectuada neste estudo bibliográfico e documental, permitiu perceber que embora o actual Regime Tributação e de Benefícios Fiscais, aprovado a coberto da Lei n° 15/2017, de 28 de Dezembro, tenha introduzido alterações importantes nas matérias referentes aos Impostos sobre a Produção Mineira, sobre a Superfície e sobre a Renda de Recurso Mineiro e às regras especiais de determinação da matéria colectável dos Impostos sobre Pessoas Colectivas e Singulares devidos pelos rendimentos da actividade mineira, a Tributação no Sector Mineiro Moçambicano enfrenta ainda vários desafios.

Os dados apresentados e discutidos neste trabalho revelam que o principal desafio que se coloca à Tributação na actividade mineira moçambicana é a ineficiência criada pelo Novo Regime Tributação e de Benefícios Fiscais, pelo facto de não propiciar uma contribuição expressiva das empresas que actuam no sector em apreço. Neste âmbito, nota-se que a ineficiência apontada ao actual Regime Tributação e de Benefícios Fiscais no sector mineiro fragiliza o sistema fiscal moçambicano, na medida em as empresas mineiras e outras inseridas na indústria extractiva constituem uma das principais fontes de receita fiscal para o Estado e se revestem de capital importância no processo de transformação estrutural da economia nacional, tendo em vista o desenvolvimento socioeconómico do país.

Ademais, o estudo efectuado destapou outros desafios inerentes à Tributação no Sector Mineiro Moçambicano face ao novo Regime Tributação e de Benefícios Fiscais, designadamente: (i) a falta de transparência que tem caracterizado as empresas mineiras na publicação de demonstrações financeiras, (ii) a ineficiência institucional demonstrada pela Autoridade Tributária na cobrança de receitas e (iii) os elevados custos que os benefícios fiscais concedidos às empresas mineiras têm gerado para o Estado Moçambicano.

Os dados discutidos nesta pesquisa apontam que a ineficiência da Autoridade Tributária na cobrança de receitas fiscais às empresas que actuam no sector mineiro é consubstanciada pelas dificuldades que esta unidade orgânica do Ministério da Economia e Finanças tem de auditar as empresas mineiras e de definir o valor tributável dos recursos minerais. Como corolário disso, verifica-se uma dissonância entre as receitas declaradas pelas empresas mineiras e pela Autoridade Tributária que é o braço estatal responsável pela colecta da receita tributária, através das Direcções Gerais de Impostos e das Alfândegas.

Por sua vez, os elevados custos que os benefícios fiscais concedidos às empresas mineiras têm gerado para o Estado Moçambicano são explicados pela diferença verificada entre o valor das contribuições fiscais oriundas das empresas que actuam no sector mineiro moçambicano, que tende a ser inferior, e o valor dos benefícios fiscais atribuídos às empresas mineiras, que tende a ser superior sobretudo quando retiradas as mais-valias no valor das contribuições fiscais.

Portanto, com o levantamento dos desafios que se colocam à Tributação no sector mineiro moçambicano, depreende-se que é necessária e urgente a revisão do actual Regime Tributação e de Benefícios Fiscais, aprovado pela Lei n° 15/2017, de 28 de Dezembro, cuja ineficiência tem fragilizado o sistema fiscal moçambicano, colocando em causa os objectivos inerentes à transformação social e económica do país.

5.2 Recomendações

Diante das conclusões alcançadas e das constatações decorrentes da análise e discussão dos dados recolhidos nos diversos documentos compulsados, urge recomendar o seguinte:

- Que o Ministério dos Recursos Minerais e Energia proponha, ao Governo, a revisão pontual do actual Regime de Tributação e de Benefícios Fiscais, aprovado a coberto da Lei n° 15/2017, de 28 de Dezembro, com ênfase no imposto de produção, IVA e Direitos Aduaneiro, uma vez que este instrumento se mostra ineficiente para dinamizar a Tributação na actividade mineira moçambicana, propiciando uma contribuição significativa das empresas que actuam neste sector da indústria extractiva;
- Que o Regime de Tributação e de Benefícios Fiscais a ser aprovado em substituição ao presentemente vigente, altere o actual modelo de benefícios fiscais concedidos às empresas mineiras e outras inseridas na indústria extractiva moçambicana, de modo a reduzir os elevados custos que estes benefícios têm gerado para o Estado;
- Que na Conta Geral do Estado, os benefícios fiscais sejam apresentados por sectores, para permitir uma melhor percepção do seu custo;
- Que o Ministério da Economia e Finanças procure reforçar a capacidade institucional da Autoridade Tributária, através de capacitações dos seus colaboradores em matérias de auditoria e interpretação dos instrumentos político-legais que norteiam a Tributação no sector mineiro, para que possam tornar mais eficaz e eficiente o processo de auditoria das empresas mineiras.

Esta acção permitirá à Autoridade Tributária uma melhor definição do valor tributável dos recursos minerais, por um lado, e uma classificação correcta das entidades que operam na indústria extractiva e que fazem parte do processo de reconciliação, por outro, diminuindo, desta forma, as discrepâncias patentes nas receitas declaradas pelas empresas mineiras assim como pela Autoridade Tributária;

- Que o Governo crie um órgão ou uma comissão conjunta entre o Ministério dos Recursos Minerais e Energia e o Ministério da Economia e Finanças que seja responsável pela monitoria e avaliação sistemática dos benefícios fiscais concedidos às empresas mineiras e outras que desenvolvem actividades no sector extractivo. Esta medida permitirá o controlo dos benefícios fiscais, de modo a não se transformarem em custos para o Estado; e
- Que os estudos subsequentes à este procurem trazer dados empíricos decorrentes do contacto com fontes primárias integradas nas empresas mineiras (realização de estudos de caso), de modo a confrontar a informação constante na base bibliográfico-documental com a realidade vivida pelas empresas que actuam neste sector.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Abrahamsson, L & Nilson, A (1994). *Moçambique em Transição: Um Estudo da Historia de Desenvolvimento durante o Período 1974-1992*. (1ª Ed.). Maputo: CEI-ISRI.
- Aiginger, K & Rodrik, D. (2020). Rebirth of Industrial Policy an Agenda for the Twenty-First Century. *Journal of Industry, Competition and Trade*, 20, 189-207. <https://doi.org/10.1007/s10842-019-00322-3>
- Associação de Comércio e Indústria – ACIS. (2011). O Quadro Legal para Impostos em Moçambique: Introdução ao Sistema Tributário Moçambicano. *ACIS em Cooperação com USAID, SPEED e DELOITTE*, 1(2), 1-66. <https://www.acismoz.com/wp-content/uploads/2017/06/1-Sistema-Geral-Tributario -PT Dez11.pdf>
- Bihale, D. (2016). *Indústria Extractiva em Moçambique: perspectivas para o desenvolvimento do país*. Maputo: Friedrich Ebert Stiftung.
- Carvalho, P. B. (2004). *Curso de Direito Tributário*. (2ª Ed.). São Paulo: Saraiva.
- Cstel-Branco, C. N. (2010). Economia Extractiva e Desafios de Industrialização em Moçambique. *Instituto de Estudos Sociais e Económicos*, 1, 1-96.
- Dietsche, E. & Esteves, A. M. (2018). *Que perspectivas tem Moçambique de diversificar a sua economia com base no conteúdo local?*, United Nations University.
- Fonseca, J. J. S. (2002). *Metodologia da Pesquisa Científica*. Fortaleza: UEC.
- Gil, A. C. (1999). *Métodos e Técnicas de Pesquisa Social*. (5ª Ed.). São Paulo: Atlas Editora.
- Ibraimo, I. (2002). O Direito e a Fiscalidade: um contributo para o Direito Fiscal moçambicano.
- Infopédia do Porto (2022). Porto: Porto Editora. [https://www.infopedia.pt/\\$pitta-e-cunha](https://www.infopedia.pt/$pitta-e-cunha)
- Jorge, R. & Sousa, C. (2011). A evasão fiscal das empresas em Portugal: efeitos reflexos na tributação de IRC Resumo.
- Laville, C. & Dionne, J. (1999). *A Construção do Saber: Manual de Metodologia da Pesquisa em Ciências Humanas*. Belo Horizonte: Editora UFMQ.

- Leitão, M. (2020). *Guia Doing Business Moçambique*. Maputo: HRA Advogados.
- Macuane, J. J. & Muianga, C. (2020). Recursos naturais, instituições e transformação económica em Moçambique. *WINDER – Economic Development Institutions*, 1-27.
- Manjate, J. H. (2018). *Ineficiência da Operacionalização do Sistema Fiscal Moçambicano*. Dissertação de Mestrado não Publicada. Porto: Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto.
- Mapisse, I. (2021). Indústria Extractiva: Custos dos benefícios fiscais. *Centro de Integridade Pública*, 2, 1-7.
- Matos, E.A. C. & Medeiros, R. M. V. (2017). Exploração mineira em Moçambique: uma análise do quadro legislativo. *Revista Nera*, 20(38), 280-315.
- Minayo, M. C. de S. *et al.* (1996), *Pesquisa Social: teoria, método e criatividade*, 14ª Edição, Vozes Editora: Rio de Janeiro.
- Mosca; J. (2005) *Economia de Moçambique século XX*, Instituto Piaget: Lisboa.
- Nhambirre, T. R. J. (2011). *Análise da Coordenação Institucional entre Órgãos do Poder Local e Órgãos Locais do Estado: O Caso da Matola (2004 – 2008)*. (Trabalho de Conclusão de Licenciatura em Administração Pública). Maputo: Universidade Eduardo Mondlane.
- Pene, C. (2013). *Apontamentos de Direito Fiscal Moçambicano*. Maputo: Escolar Editora.
- Ribáuè, J. A. (2014). *Avaliação da Problemática do Reembolso do Imposto Sobre o Rendimento de Pessoas Singulares: O caso da UCM – Beira (2010 – 2012)*. Dissertação de Mestrado não Publicada. Beira: Universidade Católica de Moçambique.
- Roe, A. R. (2018). Mozambique – Bust Before Boom: reflections on investment surges and new gas. *Wider Working Paper*, 140, 582-584. <https://doi.org/10.35188/UNU-WIDER/2018/582-4>
- Ryan, B; Scapens, R. W. & Theobald, M. (2002). *Research Method & Methodology in Finance & Accounting*. (2nd Ed.). Cengage Learning EMEA: London.
- Sabbag, E. (2009). *Manual de Direito Tributário*. São Paulo: Editora Saraiva.

Souza, R. G. de. (2002). *Compêndio de Legislação Tributária*. (2ª Ed.). São Paulo: Malheiros.

Terense, A. C. F. & Filho, E. E. (2006), *Abordagem quantitativa, qualitativa e a utilização da pesquisa: acção nos estudos organizacionais*. Brasília.

Ussene, S. (s/d). Estabilidade Fiscal nos contratos de concessão mineira. HLB – Moçambique, 1. <https://www.hlb-mz.com/estabilidade-fiscal-nos-contratos-de-concessao-mineira-2/>

Waty, T. A. (2002). *Introdução ao Direito Fiscal*. Maputo: W e W Editora.

LEGISLAÇÃO E DOCUMENTOS INSTITUCIONAIS

Decreto nº 31/2015, de 31 de Dezembro – Regulamento da Lei de Minas. Maputo: Imprensa Nacional de Moçambique.

Diploma Ministerial nº 55/2017, de 30 de Agosto – Regulamento Interno do Instituto Nacional de Minas. Maputo: Imprensa Nacional de Moçambique.

Lei nº 15/2017, de 28 de Dezembro – Altera e republica o Regime Específico Tributação e de Benefícios Fiscais da Actividade Mineira, aprovado pela Lei nº 14/2014, de 23 de Setembro. Maputo: Imprensa Nacional de Moçambique.

Lei nº 28/2014, de 23 de Setembro – Estabelece o Regime Específico de Tributação e de Benefícios Fiscais da Actividade Mineira. Maputo: Imprensa Nacional de Moçambique.

Lei nº 11/2007, de 27 de Junho – Lei dos Impostos da Actividade Mineira. Maputo: Imprensa Nacional de Moçambique.

Lei nº 20/2014, de 18 de Agosto – Lei de Minas. Maputo: Imprensa Nacional de Moçambique.

Relatórios Independentes da Iniciativa de Transparência na Indústria Extractiva – Moçambique (2018 – 2020). ITIE: Maputo.

Resolução nº 33/2020, de 19 de Agosto – Aprova o Estatuto Orgânico do Ministério dos Recursos Minerais e Energia e revoga a Resolução n.º 14/2015, de 8 de Junho. Maputo: Imprensa Nacional de Moçambique.

Tribunal Administrativo. Relatórios da Conta Geral do Estado (2016 – 2019). Maputo.

SÍTIOS E PÁGINAS DA INTERNET CONSULTADOS

<http://portals.flexicadastre.com/mozambique/pt/>

http://www.mireme.gov.mz/index.php?option=com_content&view=article&id=21&Itemid=109

https://eiti.org/files/documents/mozambique_eiti_2019_report_-_portuguese.pdf

<https://www.mef.gov.mz>

<https://www.mireme.gov.mz>

<https://www.ta.gov.mz>

<https://www.ta.gov.mz>

www.bdo.co.mz