



O SISTEMA DE IVA EM MOÇAMBIQUE: ADOÇÃO E CARACTERÍSTICAS GERAIS

*Clotilde Celorico Palma**

1. NOTA PRÉVIA

O Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) é um caso de sucesso a nível mundial, depressa se tendo tornando um imposto em moda, contagiando os distintos sistemas fiscais. Embora revestindo modelos diversos, o certo é que actualmente quase duzentos países a nível mundial basearam o seu sistema de tributação das transacções neste imposto. Países como o Vietname, a Zâmbia, o Vanuatu, o Uganda, o Uruguai, a Tunísia, a Tailândia, a Tanzânia, o Senegal, a Rússia, a Palestina, o Panamá, as Filipinas, o Paraguai, o Nepal, a Nicarágua, a Nigéria, a Mongólia, o Laos, o Quênia, a Coreia, a Indonésia, a Guatemala e as Ilhas Fidji, inspiraram o seu sistema de tributação das transacções no modelo IVA. Nos países de expressão portuguesa, podemos encontrar este tributo em Moçambique e em Cabo Verde, estando a respectiva introdução a ser equacionada em Angola e no Brasil.¹

* Doutora em Direito. Docente universitária. Ex. Inspectora da Direcção Geral dos Impostos e da Inspeção Geral de Finanças de Portugal. Advogada especialista em Direito Fiscal. Consultora da Comissão Europeia para a reforma do IVA.

¹ Sobre a adopção do IVA no Brasil veja-se a obra AAVV – **IVA para o Brasil, Contributos para a Reforma da Tributação do Consumo**, Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho, Sérgio Vasques e Vasco Branco Guimarães (organizadores), Instituto Fórum de Direito Tributário, Editora Fórum, Belo Horizonte, 2007, nomeadamente, Ricardo Lobo Torres, “É possível a criação do IVA no Brasil?”, p. 19-36, Vasco Branco Guimarães, “A tributação do consumo no Brasil: uma visão europeia”, p. 37-68, Heleno Taveira Tôrres, “O IVA na experiência estrangeira e a tributação das exportações no direito brasileiro”, p. 69-122, e Sacha Calmon Navarro Coelho, “O IVA brasileiro”, p. 553-586. Relativamente à implementação do IVA em Moçambique veja-se Aboobacar Zainadine Dauto Changá, “A implementação do IVA em Moçambique”, in *ibidem*, p. 463-526. Quanto à introdução do IVA em Cabo Verde, veja-se Clotilde Celorico Palma, **Introdução ao Imposto sobre o Valor Acrescentado Cabo verdiano**, Cadernos IDEFF internacional n.º 4, Novembro 2014, Sérgio Vasques, “Focus in Cape Verde: Introduction of VAT”, *VAT Monitor* vol. 16, n.º 5, 2005, p. 349-355, e “A introdução do IVA em Cabo Verde”, in AAVV – **IVA para o Brasil, Contributos para a Reforma da Tributação do Consumo**, op. cit., p. 157-172.

Trata-se, inequivocamente, de um caso de sucesso, de um fenómeno de contágio fiscal que alastrou pelo mundo com uma espécie de linguagem fiscal universal a que, de forma pouco técnica, costumamos designar por “IVÊS”.

O sucesso deste imposto deve-se fundamentalmente às suas características, em especial à generalidade e à neutralidade, obtidas através do chamado método das facturas, do crédito de imposto ou método substractivo indirecto². Desde que acordamos até nos deitarmos vivemos nas “malhas” do IVA. Estamos constantemente a pagar IVA, na luz que ligamos, no banho que tomamos, naquilo que comemos e vestimos, na gasolina que gastamos, etc., etc., etc. Mas, regra geral, e contrariamente aos tributos directos, não sentimos o peso deste imposto.

Eis, pois, duas características fundamentais do IVA que o tornam particularmente virtuoso e especialmente apetecível: trata-se de um imposto geral sobre o consumo que, actuando através do método substractivo indirecto nas

Sobre a experiência dos países da CPLP, vejam-se ainda as comunicações apresentadas na I Conferência de Directores Gerais dos Impostos da Comunidade de Países de Língua Portuguesa, organizada pela DGCII em 20 de Maio de 2009, por Elias Monteiro, “A adopção do IVA: Experiência cabo-verdiana”, Aboobacar Changa, “Adopção do IVA-Experiência Moçambicana”, Maria L. Fati, “Implementação do IGV (Imposto Geral sobre Vendas) como modelo de tributação de consumo na Guiné Bissau”, Clotilde Celorico Palma, **O Imposto de Consumo em Angola**, Cadernos IDEFF internacional n.º3, Outubro de 2013, Novembro 2014 Maria Carvalho, “Tributação da Despesa em Angola, Regulamento do Imposto do Consumo”, Alda Daio, “Imposto sobre o Consumo, Experiência de São Tomé e Príncipe”, Maria José C. Amaral, “Tributação em Timor-Leste”, e André Luiz Barreto de Paiva Filho, “Tributação do Consumo no Brasil”.

² Sobre o processo de harmonização do IVA veja-se, nomeadamente, Clotilde Celorico Palma, “A harmonização comunitária do Imposto sobre o Valor Acrescentado: Quo Vadis?”, **Revista de Ciências Empresariais e Jurídicas**, n.º 5, Setembro 2005, Separata, e Rita de La Feria, **The EU VAT System and the Internal Market**, Doctoral Series 16, IBFD-Academic Council, 16, 2009, p. 1-88. Em particular sobre o IVA em Moçambique veja-se Clotilde Celorico Palma, **Introdução ao Imposto sobre o Valor Acrescentado Moçambicano**, Cadernos IDEFF n.º 1, Maio de 2012, Almedina.

Sobre os desenvolvimentos mais recentes veja-se, nomeadamente, Clotilde Celorico Palma, “25 Anos de IVA em Portugal - de onde vimos e para onde vamos?”, **Estudos de IVA II**, Almedina, Setembro de 2012, “A Comunicação da Comissão sobre o futuro do IVA”, em vias de publicação na **Revista TOC**, “A Reforma do IVA – algumas propostas”, **Revista TOC** n.º 135, Julho 2011, “O Livro Verde sobre o Futuro do IVA – Algumas reflexões”, **Revista de Finanças Públicas e de Direito Fiscal**, Ano IV, n.º 1, Março de 2011, Mário Alexandre, “A evolução do sistema comum do IVA, o mecanismo de ‘balcão único’ ou one-stop shop”, **Vinte Anos de Imposto Sobre o Valor Acrescentado em Portugal: Jornadas Fiscais em Homenagem ao Professor José Guilherme Xavier de Basto**, Almedina, Novembro 2008, e António Carlos dos Santos, “The European common VAT system: merits, difficulties and perspectives of evolution”, **Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal**, Almedina, n.º 3, Ano I, 2008. Sobre o processo de harmonização deste imposto e os princípios fundamentais que lhe são aplicáveis, veja-se, nomeadamente, Paolo Centore, **Manuale dell’IVA europea**, V Edizione, IPSOA, Gruppo Wolters Kluwer, 2008, p. 3-177.

diversas fases do circuito económico, teoricamente apenas sobre o valor acrescentado em cada uma delas, provoca o chamado efeito de anestesia fiscal.³ A conjugação destas características redundando numa outra grande virtude do IVA: o facto de ser bastante reditício, à qual acresce o mérito de, teoricamente, se tratar de um tributo fácil de administrar dado o controlo cruzado efectuado necessariamente entre sujeitos passivos. Por outro lado, uma das grandes vantagens do IVA relativamente aos demais impostos sobre as transacções assenta na sua neutralidade, quer no plano interno, quer a nível internacional. Eis, pois, a explicação para este grande mistério que é o “fenómeno IVA”.

Dadas as inegáveis virtudes deste tributo⁴, demonstradas, essencialmente, pelo sucesso da sua aplicação em determinados países, como a França, a então CEE adoptou o IVA como modelo obrigatório de tributação das transacções nos Estados membros.⁵

Em Moçambique, o IVA foi adoptado exactamente pelos seus méritos próprios em 1999, tendo uma grande proximidade nas suas características fundamentais com o sistema comum do IVA da União Europeia, mas com características peculiares que resultaram da sua natural adaptação à realidade nacional, nomeadamente, a existência de regimes especiais e específicos especialmente adaptados a pequenos contribuintes e um maior leque de situações de isenção abrangendo bens de consumo essenciais e bens destinados à agricultura e pescas, vantagens decorrentes da margem de manobra que o legislador possui e que já na UE não é possível.

2. CARACTERÍSTICAS GERAIS DO IVA

Em geral, nos países que adoptaram o IVA, incluindo a UE, este imposto é dotado das seguintes características principais:

- Imposto geral sobre o consumo de bens e serviços
- Imposto plurifásico
- Imposto indirecto (método substractivo indirecto)
- Imposto não cumulativo

³ A este propósito e, em geral, sobre as características fundamentais deste tributo, vide Xavier de Basto, **A tributação do consumo e a sua coordenação internacional**, CCTF n.º 164, Lisboa 1991, p. 39 e ss.

⁴ Note-se, todavia, que uma das vertentes mais criticadas deste tributo é a da sua regressividade, ou da não progressividade, relativamente aos rendimentos das famílias, considerando a maior propensão ao consumo por parte das famílias de rendimentos baixos e médios.

⁵ Para um esclarecimento dos motivos subjacentes à adopção do IVA a nível comunitário, vide, designadamente, Pascale Miconi, “Razões justificativas da introdução de um sistema de Imposto sobre o Valor Acrescentado”, CTF n.ºs 244/246, Abril-Junho 1979.

- Imposto baseado no princípio de tributação no destino nas relações internacionais (na UE foi, até Dezembro de 2011, transitoriamente baseado no princípio de tributação no país de destino para as transacções intracomunitárias de bens)

Na UE é um imposto de matriz comunitária existindo desde 1967 um sistema comum deste imposto a cuja adopção os Estados membros se encontram obrigados.

O IVA moçambicano partilha de todas estas características à excepção, naturalmente, da última.

O princípio geral de um modelo baseado no imposto sobre o valor acrescentado consiste em aplicar aos bens e serviços um imposto geral sobre o consumo proporcional ao preço dos bens e serviços, independentemente do número de transacções ocorridas no processo de produção e de distribuição anterior à fase de tributação. Nas operações entre sujeitos passivos de IVA, em cada uma das transacções, o imposto sobre o valor acrescentado, calculado sobre o preço do bem ou do serviço à taxa aplicável ao referido bem ou serviço, é exigível, com prévia dedução do montante do imposto sobre o valor acrescentado que tenha incidido directamente sobre o custo dos diversos elementos constitutivos do preço. Num modelo de base alargada, o imposto sobre o valor acrescentado é aplicável até ao estágio do comércio a retalho, inclusive.⁶

O IVA é conhecido por resistir bem ao teste da neutralidade, de nas transacções internacionais se basear no princípio de tributação no país de destino⁷ e de ser bastante reditício relativamente aos demais tributos.

⁶ Conforme se determinava no artigo 2.º da denominada Primeira Directiva IVA que tornou obrigatória a adopção de um modelo comunitário do IVA por todos os países que aderem à CEE, agora UE, Directiva 67/227/CEE, já cit.

⁷ Na CEE o objectivo era o de que a tributação no destino nas operações entre os Estados membros fosse transitória, tendo-se consagrado desde logo esta regra em 1967 e tendo-se instituído em 1993 um regime transitório de tributação das transacções intracomunitárias. Esta ideia faz sentido num espaço que se pretende cada vez mais integrado como era o caso da CEE, assente num princípio de não discriminação fiscal e igualdade de tratamento para transacções efectuadas no interior de um país ou de um país para outro: neste sentido, será desejável a tributação na origem. Contudo, a sua adopção é extremamente difícil e o caso da UE é um exemplo. Com efeito, caso a tributação ocorra no país de origem, temos que conceber um mecanismo fiável de redistribuição de receita ao país de destino onde ocorre o acto de consumo e aí reside o principal problema, sobretudo existindo grandes diferenças ao nível das taxas do imposto. Na UE, actualmente, os Estados membros têm que ter uma taxa geral de IVA cujo montante varia entre 15% a 25% e podem ter até duas taxas reduzidas com o montante mínimo de 5%. A 6 de Dezembro de 2011, na sua Comunicação sobre o futuro do IVA (COM (2011) 851 final), a Comissão abandonou a ideia da passagem a um princípio de tributação na origem relativamente às transacções efectuadas entre Estados membros, atentas as dificuldades subjacentes.

Sobre o Regime do IVA nas Transacções Intracomunitárias, da autora, **O IVA e o mercado interno – Reflexões sobre o regime transitório**, CCTF n.º 178, 1998. Sobre o futuro do IVA na UE,

Em regra, as principais vantagens do IVA residem desde logo no facto de possuir um grau amplo de generalidade, abrangendo tendencialmente todo o acto de consumo através de uma noção residual ou negativa de prestação de serviços, o que se traduz num aumento da receita fiscal. Mas o IVA tem vindo a ser adoptado atendendo essencialmente ao facto de passar bem no “teste da neutralidade”.⁸ Este imposto assegura tendencialmente uma neutralidade interna e internacional: a carga tributária mantém-se igual independentemente do sistema de produção e de comércio. Neste contexto, oferece a vantagem de permitir que, considerando o valor do trabalho por incorporação no valor acrescentado nas diversas fases do circuito, se solucionem as questões de desdobração entre o valor das mercadorias e dos serviços que ocorrem principalmente nas fases de transformação nos sistemas em que os serviços não são especificamente tributados, facilitando o progresso tecnológico por supressão do incentivo à integração vertical, permitindo a abolição das fronteiras fiscais e a criação de uma fronteira única com o exterior.

Devido à sua generalidade, possibilita a adopção de taxas moderadas e a respectiva distribuição por vários sujeitos passivos.

Através da adopção da técnica do método substractivo indirecto ou da liquidação e dedução do imposto, evita, em princípio, os efeitos inflacionistas provocados com os impostos cumulativos, permitindo um controlo cruzado entre sujeitos passivos, não estimulando o recurso à fraude ou à evasão fiscal tanto como os outros sistemas de tributação, uma vez que a cada fase corresponde um montante reduzido de imposto, sendo dotado do denominado efeito de anestesia fiscal produzido pelos impostos indirectos.

As principais críticas ao IVA assentam nas dúvidas sobre os seus alegados benefícios. Desde logo, nas novas dificuldades que cria, nomeadamente, num aumento da administração dado o aumento de contribuintes e dos custos de cumprimento. Por outro lado, o IVA não é um imposto justo, sendo-lhe reconhecido o efeito de regressividade: são as camadas da população com menores rendimentos que afectam uma maior parte do seu rendimento ao consumo, sendo mais penalizadas. Acresce que demonstra deficiências no combate à fraude, em especial na União Europeia, devido ao facto de os bens cir-

veja-se, igualmente da autora, “25 Anos de IVA em Portugal - de onde vimos e para onde vamos?”, op. cit., “A Comunicação da Comissão sobre o futuro do IVA”, op. cit., “A Reforma do IVA – algumas propostas”, op. cit., e “O Livro Verde sobre o Futuro do IVA – Algumas reflexões”, op. cit.

⁸ Em termos gerais, de acordo com o princípio da neutralidade, a tributação não deverá interferir nas decisões económicas nem na formação dos preços, implicando a extensão do âmbito de aplicação deste imposto a todas as fases da produção e da distribuição e ao sector das prestações de serviços. Sobre a neutralidade na tributação do consumo e do IVA, veja-se Xavier de Basto, **A tributação do consumo e a sua coordenação internacional**, op. cit., p. 29 e ss. e 52 e ss.

cularem com isenção de imposto e direito à dedução do IVA suportado no espaço intracomunitário, sendo que a partir de 1 de Janeiro de 1993 desapareceram os controlos nas fronteiras entre os diversos Estados membros.

Em Moçambique, a tributação indirecta abrange o IVA, o Imposto sobre os Consumos Específicos (ICE) e os Direitos Aduaneiros. A Lei de Bases do sistema fiscal moçambicano (Lei n.º 15/2002, de 26 de Junho), no seu artigo 67.º, caracteriza o IVA moçambicano da seguinte forma: *“O Imposto sobre o Valor Acrescentado incide sobre o valor das transmissões de bens e prestações de serviços realizadas no território nacional, a título oneroso, por um sujeito passivo agindo como tal, bem como sobre as importações de bens, devendo:*

1. As isenções serem limitadas às exportações e ao consumo de alguns bens e serviços cuja natureza e essencialidade o justifiquem;
2. A respectiva taxa ser estabelecida pelo Conselho de Ministros até ao limite máximo de vinte e cinco por cento”.

Contudo, posteriormente à entrada em vigor desta norma, a Constituição da República Moçambicana (CRM) aprovada a 16 de Novembro de 2004, vem determinar expressamente que compete exclusivamente à Assembleia da República definir as bases das política de impostos e o sistema fiscal. Por outro lado, nos termos do disposto no artigo 127.º da CRM, estipula-se expressamente que os impostos são criados por lei, que determina a incidência, a taxa, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes.

Neste contexto, faz-se notar que, prescrevendo a lei cimeira que as taxas são fixadas por lei, não poderá a taxa do IVA vir a ser determinada pelo Conselho de Ministros, conforme o disposto na aludida Lei de Bases, que, aliás, é anterior à Constituição vigente.

O IVA vigente em Moçambique é caracterizado, essencialmente, como um imposto indirecto, plurifásico, que atinge tendencialmente todo o acto de consumo através do método substractivo indirecto, resultando estas características numa outra: a respectiva neutralidade quer a nível interno quer a nível internacional⁹. O IVA moçambicano apresenta ainda as características de ser um imposto com uma taxa única, dotado de maior simplicidade do que o modelo comum vigente na União Europeia, não obstante comportar um maior número de situações de benefícios fiscais, pelo que a característica da generalidade do imposto se apresenta mais atenuada.

⁹ Relativamente ao sistema de IVA em Moçambique, veja-se Clotilde Celorico Palma, **Introdução ao Imposto sobre o Valor Acrescentado Moçambicano**, Cadernos IDEFF internacional n.º91, Maio 2012.

2.1. Um imposto plurifásico que opera através do método substractivo indirecto

O IVA em Moçambique, tal como na União Europeia, é um imposto que incide sobre todas as fases do processo produtivo, do produtor ao retalhista, através do chamado método substractivo indirecto, das facturas, do crédito de imposto ou sistema dos pagamentos fraccionados.

Este método é “*a trave-mestra do sistema do imposto sobre o valor acrescentado*”.¹⁰

O método substractivo indirecto mais não é do que a técnica da liquidação e dedução do imposto em cada uma das fases do circuito económico, funcionando da forma descrita quando as transacções se processam entre sujeitos passivos do imposto com direito à dedução. Com efeito, tal não sucede com os particulares e os sujeitos passivos que beneficiam de isenções incompletas, actuando enquanto “consumidores finais” para efeitos de IVA, dado não terem em sede deste imposto direito à dedução do IVA suportado.

O IVA, ao operar através deste método nas diversas fases da cadeia de produção e comercialização dos bens e serviços, vai incidir apenas sobre o valor acrescentado em cada uma, sendo o preço final do bem equivalente à soma dos valores acrescentados.

2.2. Um imposto tendencialmente geral sobre o consumo

Em Moçambique, tal como na UE, temos como operações tributáveis em sede deste imposto as transmissões de bens, as prestações de serviços e as importações de bens (cfr. o disposto no artigo 1.º, n.º 1, do Código do IVA). Ora, os conceitos das referidas operações tributáveis encontram-se definidos pela positiva no Código, com excepção do conceito de prestação de serviços. De facto, o conceito de prestação de serviços encontra-se delimitado de forma residual ou negativa no artigo 4.º, n.º 1, do Código, são consideradas como prestações de serviços as operações efectuadas a título oneroso que não constituem transmissões ou importações de bens. Através deste conceito, consegue-se, desta forma, tributar todo o acto de consumo. Todavia, tal como referimos, o IVA moçambicano apresenta diversos regimes de excepção, concretizados numa série de benefícios fiscais que fazem com que o seu grau de generalidade seja afectado.

¹⁰ Xavier de Basto, **A tributação do consumo e a sua coordenação internacional**, op. cit., p. 41.

2.3. Um imposto que pretende ser neutro

Quer a nível interno, quer a nível internacional, o IVA, ao operar com base no método substractivo indirecto nas diversas fases do processo produtivo, é um modelo de imposto sobre as transacções que parece garantir, de forma razoável, o requisito da neutralidade.¹¹

É habitual distinguir-se a neutralidade dos impostos de transacções relativamente aos efeitos sobre o consumo e sobre a produção.¹² Existirá neutralidade relativamente ao consumo, quando o imposto não influi nas escolhas dos diversos bens ou serviços por parte dos consumidores. Um imposto será neutro na perspectiva da produção, se não induz os produtores a alterações na forma de organização do seu processo produtivo.

Dado que no IVA, independentemente do número de fases do circuito económico, a carga fiscal incidente sobre o bem será a mesma, contrariamente ao que se verifica com os impostos cumulativos, os operadores não são induzidos a se integrarem por motivos fiscais.

Por outro lado, conforme já se referiu, a nível internacional este imposto assegura de forma adequada os ajustamentos fiscais nas fronteiras necessários com a adopção do princípio de tributação no país de destino, princípio adoptado em sede de IVA para as transacções internacionais. Com efeito, é sempre possível em qualquer fase do circuito económico apurar com exactidão a componente fiscal do valor dos bens, mediante a aplicação da taxa ao valor do bem nessa fase, pelo que, as restituições à exportação e as compensações na importação são feitas de forma simples e rigorosa, assegurando a neutralidade do imposto nas relações entre os países.

Note-se, contudo, que a existência de um imposto completamente neutro está fora de causa. Sempre se terão que conceder alguns benefícios que afectam tal características, nomeadamente isenções que não permitem o direito à dedução do imposto suportado.¹³

¹¹ Sobre esta matéria veja-se, Clotilde Celorico Palma, **As Entidades Públicas e o Imposto sobre o Valor Acrescentado: uma ruptura no princípio da neutralidade**, dissertação de doutoramento em Ciências Jurídico Económicas, especialidade em Direito Fiscal, na Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa, Almedina, Dezembro 2010.

¹² A este propósito, Xavier de Basto, **A tributação do consumo e a sua coordenação internacional**, op. cit., p. 29 a 61. O autor demonstra, através de vários exemplos, que o IVA “resiste bem ao teste da neutralidade”, embora não seja perfeito, devido, nomeadamente, à existência de isenções incompletas, que não conferem direito à dedução do imposto suportado.

¹³ Conforme nota Xavier de Basto, **A tributação do consumo e a sua coordenação internacional**, op. cit., p. 29 e 30, “**A neutralidade relativamente ao consumo depende exclusivamente do grau de cobertura objectiva do imposto e da estrutura das taxas, estando fora de questão delinear um imposto de consumo totalmente neutro. Sempre terão de ser concedidas algumas isenções (.....) e, provavelmente, existirão diferenciações na taxa aplicável às diferentes transacções de bens e prestações de serviços**”.

2.4. Um imposto reditício

Das características que acabámos de referir, ressalta o facto de o IVA ser bastante reditício, ocupando em diversos países uma relevante posição no que toca ao financiamento do Orçamento. Em Moçambique, à semelhança do que se verifica em Portugal, é a principal receita tributária.

2.5. Um imposto baseado no princípio de tributação no país de destino nas transacções internacionais

Os conflitos de tributação que surgem no contexto do comércio internacional podem ser resolvidos através da adopção do princípio de tributação no país de origem ou do princípio de tributação no país de destino. De acordo com o primeiro, em termos abstractos (i.e., sem se ter em consideração um determinado modelo concreto), as mercadorias são tributadas no país onde são produzidas, abstraindo-se do país onde se efectua o consumo. De acordo com o segundo e igualmente em termos abstractos, os bens são tributados apenas no país onde ocorre o acto de consumo, não se considerando o país da respectiva origem.

Na União Europeia, em 1967, no preâmbulo da Primeira Directiva IVA, optou-se por adoptar como transitório o sistema de tributação das transacções entre Estados membros no país de destino, falando-se na adopção futura de um regime definitivo do IVA com tributação no Estado membro de origem.¹⁴ Com efeito, num espaço económico que se pretende cada vez mais integrado faz sentido a concessão de igual tratamento entre operações realizadas no interior de um Estado membro e transacções entre Estados membros ou transacções intra-UE, respeitando-se, desta forma, o princípio da não discriminação em matéria fiscal. Mas os custos da instituição de um regime como este poderão ser muito avultados, sobretudo para os Estados membros “importadores líquidos”, como é o caso de Portugal, pelo que todos os esforços envidados no sentido de passar a tributar as transacções intra-UE na origem foram malogrados, tendo-se abandonado em 2012 a ideia de um regime definitivo do IVA com tributação na origem para as transacções realizadas entre os Estados membros.¹⁵

¹⁴ Tal como nota Xavier de Basto, **A tributação do consumo e a sua coordenação internacional**, op. cit., p. 78, trata-se, na realidade, da adopção de um princípio de tributação na origem restrito (“restricted origin principle”), uma vez que se limita às transacções efectuadas no seio do espaço da UE não abrangendo todos os países fora deste espaço.

¹⁵ Conforme refere António Carlos dos Santos, “Integração europeia e abolição das fronteiras fiscais. Do princípio do destino ao princípio da origem?”, Separata da CTF n.º 372, Out./Dez 1993, p. 47, nota de rodapé 109, de acordo com um estudo da Comissão de 25 de Agosto de 1987, os EM importadores líquidos seriam, ainda em milhões de ECUS, a Dinamarca (+680), a Espanha (+132), a França (+1241), a Grécia (+437), a Irlanda (+52), a Itália (+147), Portugal (+77) e o

Em Moçambique, nas transacções internacionais aplica-se o princípio de tributação no destino: as exportações são isentas no país onde saem as mercadorias e as importações são tributadas no país onde os bens dão entrada, às taxas e nas condições aí vigentes.

O facto de o IVA garantir uma aplicação adequada do princípio do destino relativamente aos demais impostos sobre as transacções foi uma das suas vantagens mais notadas. De facto, como referimos, com este tipo de imposto é possível proceder-se a um adequado ajustamento fiscal na fronteira nas exportações, através da concessão de uma isenção com direito ao imposto suportado a montante, e nas importações, com pagamento do IVA no acto do desembarço aduaneiro e atribuição do direito à dedução do imposto a jusante. Ora, como salienta Teodoro Waty, ao assentar no princípio de tributação no destino, o IVA desempenha uma função de elemento equilibrador da concorrência, dado que a maioria dos parceiros comerciais de Moçambique exonera de tributação as respectivas exportações e tributam as importações, garantindo-se, assim, a competitividade e uma igualdade de tratamento entre produtos nacionais e estrangeiros.¹⁶

2.6. Um imposto adaptado à realidade nacional

Comparando o IVA moçambicano com o sistema de IVA vigente na UE, a primeira conclusão que retiramos, como referimos, é a de que é muito semelhante a este.

Contudo, diversamente do que se constata na UE, o legislador em Moçambique tem a vantagem de não se encontrar vinculado a um modelo comum, pelo que pode e deve adaptar o sistema à realidade nacional.

É precisamente o que se passa com o IVA moçambicano. O sistema de IVA vigente é mais simples que o sistema vigente na UE, tratando-se, nomeadamente de um sistema onde não há tributação dos subsídios e de taxa única. Todavia, o grau de generalidade do imposto acaba por ser menor, dado que a adaptação à realidade nacional teve por consequência a previsão de uma série de isenções contempladas, essencialmente, nos artigos 9.º a 14.º do CIVA e no Código dos Benefícios Fiscais, para além da consagração de regimes especiais e específicos.

Reino Unido (+1845). Os exportadores seriam a Alemanha (-3524), a Holanda (-1509) e a União Económica entre a Bélgica e o Luxemburgo (-747). Para uma actualização destes dados veja-se **Comission Staff working paper on measures to change VAT system to fight fraud, 6859/08, ADD 1, FISC 24**, Brussels, 22 February 2008.

¹⁶ **Direito Fiscal**, W&W, Editora Limitada, Maputo, 2007, p. 203.

3. CARACTERÍSTICAS DO IVA EM MOÇAMBIQUE

Em suma, poderemos resumir as seguintes características do IVA em Moçambique:

- Similar ao IVA da UE (CIVA de Moçambique muito semelhante ao CIVA de Portugal), mas adaptado à realidade moçambicana
- Relativamente simples
- Modelo IVA tipo consumo
- Imposto geral sobre bens e serviços
- Incide em todas as fases do circuito económico
- Limitação do universo de contribuintes do regime normal e criação de regimes especiais para pequenas e médias empresas
- Economicamente neutro
- De elevado rendimento
- Administrativamente eficiente
- Liquidação e cobrança — método do crédito de imposto
- Imposto de taxa única e taxa zero para exportações
- Adopção do método do reporte do imposto como regra geral
- Tributação no destino para as operações internacionais
- Existência de três níveis de enquadramento dos sujeitos passivos: regime geral, regimes de pequenos contribuintes e regimes específicos

4. A ADOÇÃO DO IVA POR MOÇAMBIQUE

Em 1998, vésperas de adopção do IVA em Moçambique, vigoravam o Imposto de Circulação, um imposto geral sobre a venda de bens e prestação de serviços, do tipo cumulativo, o Imposto de Consumo, incidente sobre um conjunto alargado de produtos constantes de tabela própria, o Imposto de Turismo, incidente sobre os bens e serviços prestados no âmbito da hotelaria e turismo e o Imposto sobre Combustíveis, incidente sobre os produtos derivados do petróleo.

Com a reforma da tributação do consumo foi introduzido o IVA e revogado o Imposto de Circulação, foi reduzido o âmbito de incidência do Imposto do Selo, o Imposto de Consumo foi transformado em Imposto Especial de

Consumo, o Imposto de Turismo foi eliminado e incluiu-se o sector de transportes no IVA.

Os motivos subjacentes à introdução do IVA consistiram essencialmente no facto de já ser o modelo de tributação utilizado num grande número de países (à data já mais de 140), de permitir a integração internacional das economias, garantir receitas fiscais adequadas, acolher a desoneração fiscal total dos produtos nacionais destinados à exportação e, basicamente, apresentar três grandes virtudes: produtividade, neutralidade e eficiência.¹⁷

O principal imposto existente sobre o consumo existente à data, o Imposto de Circulação, era igualmente um imposto geral, incidindo sobre todos os bens e serviços com taxas de 5% na produção e de 10% nos estádios grossista e retalhista.¹⁸

Ora, não obstante este tributo gerar muita receita para o Estado, o certo é que incentivava o mercado informal e produzia efeitos inflacionistas nos preços dos bens quer a nível interno quer dos bens para exportação. Por sua vez, o Imposto de Consumo era um tributo monofásico que incentivava a evasão e o contrabando. Neste contexto, a adopção do IVA em Moçambique surge como uma consequência natural das suas virtudes face aos seus antecessores e ao contexto do país, nomeadamente aos seus parceiros comerciais.¹⁹

Em suma, tal como sucedeu em Portugal e, em geral, na grande maioria dos países que adoptaram este imposto, também em Moçambique o IVA foi adoptado essencialmente devido às suas virtudes.

O Código do IVA foi aprovado através do Decreto n.º 51/98, de 29 de Setembro, e o imposto entrou em vigor em 1 de Junho de 1999, tendo sido revogados, a partir desta data, os Códigos do Imposto de Circulação e do Imposto de Consumo, bem como a legislação complementar respectiva.

A introdução deste imposto em Moçambique consubstanciou uma relevante reforma no sentido da modernização do seu sistema fiscal, tendo ainda sido introduzido na Reforma de 1999, como mencionámos, o Imposto sobre

¹⁷ Cfr. Changa, Aboobacar Zainadine Dauto – “A implementação do IVA em Moçambique”, AAVV – **IVA para o Brasil, Contributos para a Reforma da Tributação do Consumo**, op.cit.

¹⁸ Sobre o sistema fiscal moçambicano antigo veja-se António Carlos dos Santos, “As transformações do sistema fiscal moçambicano: da independência à reestruturação de 1987”, CESA – Centro de Estudos sobre África, Instituto Superior de Economia e Gestão. Sobre o sistema vigente veja-se **Manual do Imposto sobre o Valor Acrescentado**, 2 de Dezembro de 2011, ACIS em co-operação com USAID, SPEED e Deloitte, e, do Ministério das Finanças, Autoridade Tributária de Moçambique, o **Manual de Reembolso do IVA**, Maputo, Novembro de 2007, o **Manual de Fiscalização de Mercadorias em Circulação**, Maputo, Outubro de 2007 e as **Perguntas Mais Frequentes em sede do IRPS, IRPC e IVA**, Maputo.

¹⁹ Cfr. Teodoro Waty, **Direito Fiscal**, op. cit., p. 203.

Consumos Específicos, que tributa selectivamente determinados bens enunciados na tabela anexa ao respectivo Código, aprovado por Decreto n.º 52/98, de 29 de Setembro.

O Código do IVA foi posteriormente objecto de alterações através da Lei n.º 15/2002, de 26 de Junho, e da Lei n.º 32/2007, de 31 de Dezembro, que veio revogar o Decreto n.º 51/98, de 29 de Setembro, e suas alterações, os Decretos n.ºs 78/98 e 79/98, ambos de 29 de Dezembro, os Decretos n.ºs 34/99, 35/99 e 36/99, todos de 1 de Junho²⁰, bem como toda a legislação complementar contrária à Lei n.º 15/2000.

O Código do IVA em vigor é o Código aprovado em anexo à Lei n.º 15/2007, de 31 de Dezembro, que reformulou a Lei n.º 15/2002, de 26 de Junho (anterior CIVA), atendendo à necessidade de reformulação da tributação indirecta, tendo sofrido uma grande redução das suas disposições, dado que se optou por contemplar alguns aspectos no novo Regulamento da Cobrança, do Pagamento e do Reembolso do IVA, aprovado pelo Decreto n.º 77/98, de 29 de Dezembro²¹, na Lei n.º 2/2006, de 22 de Março, que estabelece os princípios e normas gerais do ordenamento jurídico tributário da República de Moçambique, à qual passamos a chamar Lei Geral Tributária (LGT) e no Regime Geral das Infracções Tributárias, aprovado pelo Decreto n.º 46/2006, de 26 Dezembro.

O CIVA deve ser aplicado conjuntamente com a demais legislação complementar.²² Com efeito, para além do CIVA, existe alguma legislação complementar, nomeadamente o Regulamento do CIVA/RECIVA, anexo ao Decreto n.º 7/2008, de 16 de Abril (sistematiza aspectos fundamentais da aplicação do imposto de forma resumida, pormenoriza obrigações e disciplina os regimes específicos) e o aludido Regulamento da Cobrança, do Pagamento e do Reembolso do IVA.

Poderemos sintetizar da seguinte forma os principais regimes e legislação existentes:

- Regime geral de tributação — CIVA, RECIVA e RECPRIVA

²⁰ Estes diplomas regulamentavam a aplicação do IVA às transmissões de bens e às prestações de serviços cujos preços são fixados pelas autoridades públicas. Os Decretos n.ºs 34/99, 35/99 e 36/99, de 1 de Junho, e 80/99, de 1 de Novembro, estabeleciam, respectivamente, normas específicas de aplicação do imposto na transmissão de combustíveis, energia eléctrica e serviços de aeronáutica, tendo sido, grosso modo, incluídos nas regras de cálculo do valor tributável das operações constantes do artigo 15.º do CIVA.

²¹ O Decreto n.º 77/98 foi alterado pelos Decretos n.º 16/1999, de 27 de Abril e n.º 29/2000, de 10 de Outubro.

²² Em especial sobre o Código do IVA em Moçambique na versão anterior à de 2007, veja-se Graça Fumo e Idália Magane, **Código do IVA comentado**, Moçambique Editora, Ernst & Young, 1ª Edição, Junho de 2004.

- Regimes de pequenos contribuintes:
- Regime de Isenção (artigos 35.º a 41.º do CIVA)
- Regime de Tributação Simplificada (artigos 42.º a 49.º do CIVA)
- Regimes específicos (tributação pela margem):
- Regime das agências de viagens e operadores de circuitos turísticos (artigos 38.º a 46.º do RECIVA)
- Regime dos bens em segunda mão (artigos 47.º a 49.º do RECIVA)
- Isenções no Código dos Benefícios Fiscais, anexo à Lei n.º 4/2009, de 12 de Janeiro.
- Regime Especial de Exigibilidade do Imposto sobre o Valor Acrescentado nas Empreitadas e Subempreitadas de Obras Públicas, aprovado pelo Decreto n.º 27/2000, de 10 de Outubro.

Para além da supracitada legislação, tenha-se ainda em consideração, nomeadamente, a seguinte:

- Diploma Ministerial n.º 198/98 de 30 de Outubro, que aprova o Regulamento das Operações de Registo Prévio em IVA.

- Decreto n.º 80/99, de 1 de Novembro, referente à aplicação do Imposto sobre o Valor Acrescentado nas transacções que tenham por objecto o fornecimento de água potável.

- Despacho de 15 de Junho de 1999 do Ministro do Plano e Finanças, que aprova os modelos de livros de escrituração previstos no Código do IVA.

- Despacho de 1 de Março de 1999 do Ministro do Plano e Finanças, referente aos requisitos para a obtenção da autorização para impressão de facturas por parte das tipografias.

- Decreto n.º 28/2000, de 10 de Outubro, relativo ao uso de máquinas registadoras pelos sujeitos passivos do IVA sempre que os mesmos beneficiem de dispensa de emissão de facturas ou documentos equivalentes e sejam obrigados a emitir talões de venda.

- Decreto n.º 26/2000, de 10 de Outubro, relativo à prestação de serviços de transporte rodoviário de passageiros.

- Decreto n.º 36/2000, de 17 de Outubro, que aprova o Regulamento sobre os Documentos que devem acompanhar as Mercadorias em Circulação,

estabelecendo normas que regulamentam a fiscalização e circulação de mercadorias no sentido de controlar o cumprimento das obrigações para efeitos de IVA.

- Lei n.º 5/2009, de 12 de Janeiro, que aprovou o Código do Imposto Simplificado para Pequenos Contribuintes e cria o Imposto Simplificado para Pequenos Contribuintes.

- Despacho de 9 de Março de 2011, que visa regulamentar o processamento e utilização dos livros obrigatórios de escrituração mercantil através de meios informáticos.

5. CONCLUSÕES

Em geral, poderemos afirmar que o sistema de IVA em Moçambique segue muito de perto o sistema português, ou seja, o sistema da UE, com adaptações à realidade nacional.

Será que este é o sistema mais aconselhável?

Parece-nos que sim, dada a adaptação à realidade nacional, o que se traduziu numa simplificação considerável do imposto.

Terá sido este sistema bem aceite em Moçambique?

Em geral afigura-se-nos que sim. A este propósito nota-se que se encontram abrangidos por regimes especiais de isenção ou de tributação simplificada pequenos contribuintes e que uma grande parte dos produtos essenciais se encontra isenta deste imposto. Ainda assim, consubstancia a principal receita fiscal do Estado.

É certo que há aspectos que, ainda assim, se nos afiguram demasiado complexos face à realidade Moçambicana e que a experiência veio a demonstrar que implicam dificuldades práticas, pelo que o sistema carece de algumas revisões.

Neste contexto há aspectos que poderiam ser melhorados do ponto de vista da técnica legislativa, como uma melhor articulação entre o Código do IVA e o Regulamento do CIVA, evitando repetições desnecessárias e reservando os aspectos essenciais para o Código, e, por exemplo, o tratamento das transmissões de bens entre comitente e comissário e a regulamentação das amostras e das ofertas de pequeno valor.²³

Um outro aspecto que carece de análise é o da actualização do sistema. Como referimos, o IVA em Moçambique foi adoptado em 1999. Entretanto o

²³ Como notamos em **Introdução ao Imposto sobre o Valor Acrescentado Moçambicano**, op. cit., p. 58, rodapé 45 e p. 60.

mundo mudou e existem realidades que ainda não foram adaptadas, tais, como, por exemplo, a tributação das operações efectuadas através do comércio electrónico, que na EU se alteraram através da Directiva 2002/38/CE, de 7 de Maio.²⁴

Por exemplo, como para efeitos de IVA uma transmissão de bens *on line*²⁵ se deve qualificar como uma prestação de serviços, há implicações significativas ao nível da aplicação do imposto, implicações estas que não estão devidamente acauteladas na legislação do IVA moçambicana e que se poderão traduzir numa perda de receita à medida que este tipo de operações venha sucessivamente a aumentar. Basta pensarmos que a transmissão via tradicional de livros (incluindo a transmissão *off line*), de outros países para Moçambique se qualifica como uma importação e a receita aflui a Moçambique, ao passo que a transmissão dos mesmos livros *on line*, qualificando-se como prestação de serviços, não é localizada, isto é, não é tributável em Moçambique perdendo-se a receita (por aplicação *a contrario* do disposto no artigo 6.º, n.º3, do CIVA, não existindo nenhuma regra especial de localização destas operações). Foi este facto que levou a UE a alterar as regras de localização das operações efectuadas via electrónica, de forma a preservar as suas receitas fiscais, tendo em conta que o principal fluxo deste tipo de operações ocorre com os Estados Unidos da América.²⁶

²⁴ Esta Directiva veio alterar a Sexta Directiva no que se refere ao regime do IVA aplicável aos serviços de radiodifusão e televisão e a determinados serviços prestados via electrónica, tendo sido publicada no JO L 128/41, 15.5.2002.

²⁵ As transmissões de bens efectuadas através do comércio electrónico podem ser realizadas *on line* ou *off line*. Na transmissão de bens *on line* a encomenda e a entrega são efectuadas através da Net, ou seja, a Net funciona como meio de transporte, pelo que estamos perante um bem digital. No caso da transmissão de bens *off line*, a encomenda do bem é efectuada através da Net mas a entrega é efectuada através dos canais tradicionais, pelo que o bem não perde as suas características originais, concretamente a sua natureza corpórea. Quando estamos perante uma transmissão de bens *on line* o bem é-nos enviado através da Net (é o caso de um E-book), perdendo a sua característica de bem corpóreo, pelo que deixam de se verificar os pressupostos da qualificação da operação para efeitos de IVA enquanto transmissão de bens, passando a operação a qualificar-se como prestação de serviços, tendo em consideração a natureza residual deste conceito.

Esta foi a conclusão a que desde logo se chegou na União Europeia, quando se divulgaram as directrizes sobre a aplicação do imposto sobre o valor acrescentado às operações efectuadas através do comércio electrónico. Em matéria de IVA, os princípios que a União Europeia tem vindo a defender neste contexto estão suficientemente explícitos na **Comunicação da Comissão ao Conselho de Ministros ao Parlamento Europeu e ao Comité Económico e Social, de 17 de Julho de 1998, sobre Comércio Electrónico e Fiscalidade Indirecta**, que teve como objectivo a preparação da contribuição da União Europeia, em matéria de fiscalidade indirecta, para a conferência de Ottawa (COM (98) 374 final). De salientar, para o efeito, as directrizes n.ºs 1 e 2 emanadas desta comunicação.

²⁶ Neste contexto, foi aprovada a Directiva nº 2002/38/CE, de 7 de Maio, que altera a Sexta Directiva no que se refere ao regime do IVA aplicável aos serviços de radiodifusão e televisão e a determinados serviços prestados via electrónica, que foi transposta em Portugal através do DL n.º130/2003, de 28 de Junho. Sobre a matéria veja-se, da autora, "A proposta de Directiva IVA

Poder-se-ia nomeadamente ponderar se não se justifica alargar a outros sectores o regime especial de exigibilidade do IVA previsto para as empreitadas e subempreitadas de obras públicas aprovado pelo Decreto n.º 27/00, de 10 de Outubro.

Uma outra matéria que merece análise é o tratamento das entidades públicas, matéria de extrema complexidade e em relação à qual a UE pondera passar a tributar de forma generalizada. Neste contexto, poder-se-ia equacionar se não seria preferível, em vez da delimitação negativa de incidência prevista no artigo 2.º, n.º3, do CIVA, recorrer a uma isenção²⁷.

*** Recebido em 12 jan. 2015.**

aplicável a serviços prestados via electrónica” **Revista TOC** n.º 8, Novembro de 2000, e “O IVA e os serviços prestados via electrónica – principais alterações introduzidas pelo DL n.º 130/2003”, **Revista TOC** n.º 43, Outubro 2003.

²⁷ Sobre esta matéria veja-se, Clotilde Celorico Palma, **As Entidades Públicas e o Imposto sobre o Valor Acrescentado: uma ruptura no princípio da neutralidade**, op. cit.