



UNIVERSIDADE
CATÓLICA
PORTUGUESA
Escola de Direito do Porto

Tributação da atividade mineira

O regime de Moçambique

Catarina Pereira Gomes
Dissertação do Mestrado em Direito Fiscal
Sob a orientação do Professor Doutor Sérgio Vasques

Porto
2015

AGRADECIMENTOS

Ao meu orientador Doutor Sérgio Vasques pelo apoio e estímulo sempre demonstrados e pelos seus conhecimentos, sem os quais não seria possível desenvolver este tema.

A todos os professores que me acompanharam durante a parte letiva do mestrado com a transmissão dos seus saberes.

À minha família, mãe, pai e irmão, por serem o meu porto de abrigo e pelo apoio incondicional.

Ao André, pelo seu amor e bem-querer.

À Barbara, Carolina e Margarida por transformarem os dias de estudo em dias passados na melhor companhia.

LISTA DE ABREVIATURAS

ART	Artigo
CICE	Código do Imposto sobre Consumos Específicos
CIVA	Código do imposto sobre o valor acrescentado
CRM	Constituição da República de Moçambique
IPM	Imposto sobre a produção mineira
IRPC	Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas
IRRM	Imposto sobre a renda de recurso mineiro
ISS	Imposto sobre a superfície
ITIE	Iniciativa de transparência na indústria extrativa
N.º	Número
P.	Página
RETBFAM	Regime Específico de Tributação e de benefícios fiscais da Atividade mineira

ÍNDICE

INTRODUÇÃO	6
CAPÍTULO I	8
1 CARACTERÍSTICAS DA INDÚSTRIA MINEIRA E A SUA RENTABILIDADE ECONÓMICA NUM	8
CONTEXTO GLOBAL.....	8
1.1 TRIBUTAÇÃO DO PONTO DE VISTA DOS ESTADOS	10
1.2 A TRIBUTAÇÃO DO PONTO DE VISTA DOS INVESTIDORES.....	12
2 PRÁTICAS DE TRIBUTAÇÃO DA ATIVIDADE MINEIRA	13
2.1 TIPOS DE IMPOSTOS APLICÁVEIS AO SETOR MINEIRO E AS SUAS RAZÕES FISCAIS	13
3 TRANSPARÊNCIA – A ITIE	18
CAPÍTULO II	19
1 CONTEXTUALIZAÇÃO.....	19
2 AS FORMAS DE TITULARIZAÇÃO MINEIRA	19
2.1 LICENÇAS.....	21
2.2 AUTORIZAÇÕES.....	23
3 IMPOSTOS E REGRAS DE TRIBUTAÇÃO DA ATIVIDADE MINEIRA	25
3.1 QUADRO FISCAL GERAL APLICÁVEL	26
3.2 IPM	27
3.3 ISS	30
3.4 REGRAS ESPECÍFICAS DOS IMPOSTOS SOBRE O RENDIMENTO.....	31
3.5 IRRM	35
4 BENEFÍCIOS FISCAIS	37
4.1 REGIME GERAL.....	37
4.2 BENEFÍCIOS FISCAIS APLICÁVEIS À ATIVIDADE MINEIRA	38
5 ESTABILIZAÇÃO	40
6 TRANSPARÊNCIA	40
CONCLUSÃO.....	41
BIBLIOGRAFIA	43

RESUMO

Recentemente, Moçambique procedeu à maior reforma sobre a tributação das atividades mineiras da sua história. O objetivo central prendeu-se com a procura de um equilíbrio apropriado entre dois objetivos conflitantes: (i) aumentar as receitas governamentais, e (ii) atrair investimento privado no setor mineiro. A presente tese ambiciona analisar a tributação da atividade mineira num contexto global e, em particular, o regime específico aprovado pela República de Moçambique. Não obstante este regime se traduzir num sinal de progresso e maior eficiência, aproximando-se das tendências mundiais e da ITIE, é necessária mais transparência e simplificação para o alcance dos resultados desejados.

ABSTRACT

Recently, Mozambique went through a major reform of its mining tax system. The country aimed to strike the appropriate balance between two conflicting goals: (i) to raise tax revenues, and (ii) to attract foreign investment to the mining sector. This thesis analyses the mining taxation regime approved by Republic of Mozambique in a global context. Although this regime would paved the way for progress and increased efficiency by following the global trends and the EITI, more transparency and simplification is needed to achieve the desired results.

INTRODUÇÃO

A tributação dos recursos minerais tem sido objeto de crescente atenção internacional e a sua importância está no benefício que estes geram às populações locais¹. Em muitos países ricos em recursos minerais existe uma lacuna entre o crescimento económico do país e o fraco progresso do desenvolvimento social². Para colmatar essa lacuna, os Governos precisam de difundir os benefícios da riqueza mineral através da mobilização de receitas adquiridas via impostos, investindo as mesmas de forma eficaz e equitativa em bens públicos³. Isto exige sistemas de tributação que combinem incentivos para os investidores, sem descuidar os direitos do país anfitrião⁴.

Dada a importância do tema, e reconhecido o facto de que a maioria dos países ricos em recursos minerais se demonstra incapaz de direccionar a sua riqueza para benefício das suas populações, a comunidade internacional sentiu necessidade de criar um ambiente global que fomentasse uma maior transparência. Foi assim lançada a ITIE na Cimeira Mundial sobre desenvolvimento sustentável, realizada em Joanesburgo, em Setembro de 2002⁵, que é apresentada como um instrumento para melhorar a administração de tais recursos, promovendo a transparência na coleção de receitas provenientes da indústria extrativa⁶.

Os países aderentes à ITIE reconhecem que *“a utilização prudente da riqueza dos recursos naturais deve ser um motor importante para o crescimento económico sustentável, que contribua para a redução sustentável da pobreza e desenvolvimento. Mas se não for gerida de forma adequada, pode criar impactos económicos e sociais negativos”*⁷.

À luz deste pressuposto, o Governo de Moçambique candidatou-se a esta iniciativa para assegurar que os pagamentos e receitas relacionados com a indústria extrativa são publicados de forma transparente, tornando-se igualmente um país mais atrativo ao investimento⁸. Desde então, o país produz relatórios que divulgam as receitas provenientes da extração dos seus recursos naturais, sendo que as empresas

¹APP, 2013, p. 78

²*Ibidem*

³*Ibidem*

⁴*Ibidem*

⁵HISTORY OF EITI

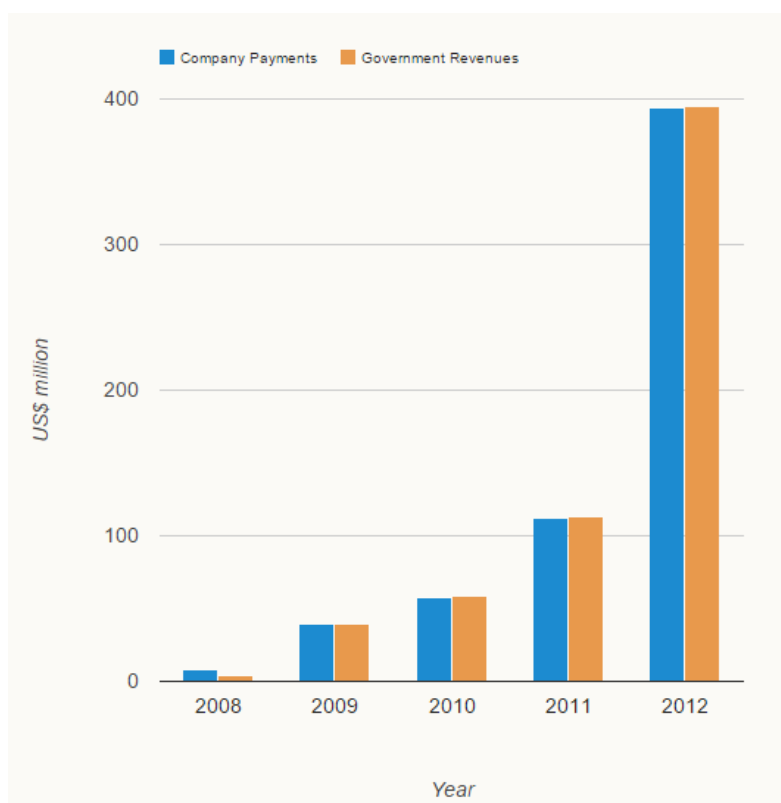
⁶OSSEMANE, 2013, p. 2

⁷THE EITI PRINCIPLES

⁸Moçambique tornou-se um país candidato à adesão da ITIE em maio de 2009. Em 2011, o país obteve a primeira validação mas todos os requisitos da ITIE ainda não estavam em cumprimento (os quais aqui não serão abordados). Foi em outubro de 2012 que Moçambique se tornou um país designado em conformidade com a ITIE

divulgam o que pagaram (em impostos e outros relacionados) e o Governo divulga o que recebeu⁹.

Nos termos da tabela publicada pela ITIE, abaixo apresentada, podemos concluir que as indústrias extrativas (mineira, de petróleo e gás natural) contribuem com uma porção significativa e cada vez mais crescente para os rendimentos do Governo moçambicano, com destino ao desenvolvimento do país¹⁰:



Posto isto, foi neste contexto que Moçambique se envolveu numa grande reforma no que respeita aos regimes específicos de tributação dos seus recursos naturais, visando adequar a sua legislação interna às mais modernas formas de tributação específica do tema em apreço.

O principal objetivo do presente trabalho é transmitir as especificidades e as problemáticas que envolvem a criação de tais regimes, dando a conhecer a indústria em causa; e analisar criticamente o caso concreto de Moçambique. Para tal, no que respeita a Moçambique, basear-nos-emos na Lei de Minas (Lei n.º 20/2014, de 28 de agosto) e no RETBFAM (Lei 28/2014, de 23 de setembro), ambos fruto da reforma referida e cuja entrada em vigor se deu a 1 de janeiro de 2015.

⁹EITI MOZAMBIQUE

¹⁰*Ibidem*

CAPÍTULO I

1 CARACTERÍSTICAS DA INDÚSTRIA MINEIRA E A SUA RENTABILIDADE ECONÓMICA NUM CONTEXTO GLOBAL

A atividade mineira é uma indústria cíclica, sendo-o conseqüentemente o investimento na prospeção e exploração de depósitos minerais¹¹. Esta ciclicidade observa-se a nível global, iniciando-se com a procura pela sociedade de produtos minerais, ao passo que o seu fim se dá com o escoamento ou reutilização dos produtos finais¹².

No continente africano, e principalmente desde a afirmação da independência política da maioria dos seus países, os regimes de tributação da atividade mineira apresentam-se numa estreita correlação com a procura de minerais e os seus respetivos preços internacionais¹³. A Conferência das Nações Unidas sobre o Comércio e Desenvolvimento (UNCTAD) distingue três fases na economia internacional dos minerais¹⁴:

- *Primeira fase:* Esta fase ocorreu nas décadas de 60 e 70. Em muitos países africanos, a atividade mineira tornou-se a principal atividade da economia do país, como resposta à necessidade das administrações públicas dos Estados desenvolverem, diversificarem e industrializarem as suas economias. Durante este período, os preços dos minerais aumentaram com a ascensão da procura internacional de metais pelos países industrializados. Este aumento galvanizou a exploração e extração mineral conduzida maioritariamente por empresas públicas, que surgiram com a vaga de nacionalizações fruto da independência dos Estados;
- *Segunda fase:* Esta fase foi marcada pelos anos 80 e 90. Contrariamente à fase anterior, esta caracteriza-se por um excesso de oferta de matérias-primas, por um decréscimo da procura de minerais por parte dos países industrializados e pela conseqüente queda dos preços internacionais;
- *Terceira fase:* Trata-se da fase atual. Marcada pelo *boom* dos preços internacionais no ano de 2002¹⁵, tal ciclo teve pouca duração, dado que em 2009 os preços internacionais dos metais encontravam-se novamente ao nível dos preços de 2000¹⁶.

¹¹MITCHEL, 2009, p. 27

¹²*Ibid*, p. 21

¹³OSISA, 2009, p. 5

¹⁴*Ibidem*

¹⁵Devido à grande procura de metais por parte dos países industrializados, tais como a China e Índia

¹⁶Alguns analistas acreditam que o presente colapso nos preços internacionais dos minerais é temporário: trata-se de um efeito secundário da crise financeira internacional

Para além do seu carácter cíclico, a atividade mineira possui outras características específicas que a diferenciam de muitas outras atividades económicas¹⁷: (i) os recursos minerais são finitos, não renováveis e geralmente são propriedade dos Estados com o argumento de melhor beneficiar a sociedade civil¹⁸; (ii) o setor mineiro exige um elevado investimento de capital, principalmente na fase inicial de exploração e desenvolvimento; (iii) o investimento na extração dos minerais é financiado exclusivamente pelos próprios investidores; (iv) o setor mineiro tem longos períodos de pré-exploração durante os quais não existe qualquer arrecadação de receita; (v) o setor mineiro é um negócio de alto risco, dado que a sua rentabilidade depende da existência de um depósito mineral economicamente rentável como resultado de inúmeros projetos de exploração¹⁹; e, conforme já referido, (iv) o seu lucro está intimamente relacionado com os preços de mercado e as alterações cambiais²⁰.

Assim, a atividade mineira é uma atividade duradoura, de risco, e que requer um elevado investimento inicial sem uma concomitante garantia de retorno económico. É neste contexto que se compreende a elevada sensibilidade das empresas investidoras no setor às alterações legais e fiscais²¹.

Ora, na maioria dos países em desenvolvimento, a extração de recursos minerais possui um papel dominante e, enquanto alguns países optaram por conferir um tratamento idêntico à atividade mineira e aos outros setores industriais, a maioria dos países oferece àquela um tratamento especial^{22 23}. Tal comportamento deve-se ao facto de esses países aceitarem que a exploração e desenvolvimento da atividade mineira não só requer mais investimentos iniciais que a maioria dos outros setores, mas também é mais arriscada. Outra motivação para tal discriminação deve-se à obrigação de ressarcir o proprietário dos recursos minerais, em regra, os Estados²⁴.

Como contrapartida aos riscos associados à atividade, os investidores procuram um lucro superior ao da maior parte das atividades industriais²⁵. Assim, quando os “*super lucros*”²⁶, isto é, lucros acima das normais taxas de retorno, são gerados, criam a expectativa social de que os mesmos deverão ser partilhados com o proprietário dos recursos naturais: repita-se, os Estados²⁷.

Contrariamente, as empresas investidoras olham para tais “*super lucros*”, não só como uma compensação pelo investimento de risco, mas também como um retorno

¹⁷Para um maior aprofundamento *vide* FREEBAIRN e QUIGGIN, 2010, p. 3

¹⁸A propriedade dos minerais varia de país para país. Em muitos países, o proprietário dos recursos minerais é o Estado. Noutros países, a população como um todo é proprietária dos recursos

¹⁹A maioria dos quais sem sucesso

²⁰GUJ, 2013, p. 3.

²¹GUJ, 2013, p. 5

²²Otto, 2000, p. 3.

²³Neste sentido, sobre *Reasons for Taxing Resource Industries vide* BOADWAY, 1993, p. 10 e ss.

²⁴SARMA, 2001, p.3

²⁵GUJ, 2013, p. 3

²⁶*Ibidem*

²⁷*Ibidem*

razoavelmente exigível à luz dos custos despendidos com projetos de exploração infrutíferos até ao alcance do depósito mineral comercializável²⁸.

Em teoria, num mercado verdadeiramente eficiente, os Estados poderiam apropriar-se de uma grande parcela da receita de um projeto económico sem distorcer a decisão de investimento relevante por parte do investidor, dado que este também receberia uma aceitável margem de lucro. Na prática, tal não acontece dado que os investidores optarão por regimes fiscais mais atrativos, ou seja, dos quais possam esperar um maior retorno do seu investimento²⁹.

Existe, portanto, uma inerente tensão entre os interesses do Estado e os do investidor. Um eficiente equilíbrio dessa tensão afigura-se da maior relevância, sabendo que a falta de um sistema de tributação efetiva, mais especificamente na África subsariana, é uma causa importante do alto nível de pobreza sentido nesses países³⁰.

1.1 TRIBUTAÇÃO DO PONTO DE VISTA DOS ESTADOS

Naturalmente, na avaliação da viabilidade de um projeto mineiro, as partes contratantes terão como comum objetivo maximizar a sua quota de receita. Contudo, estando os Estados vinculados ao interesse público, outros interesses merecerão ser ponderados para além dos estritamente económicos³¹.

De modo a poder-se identificar as suas necessidades e objetivos, será importante previamente analisar o papel dos Estados nas sociedades. Enumeramos aqui alguns dos seus propósitos mais importantes: (i) aumento da receita para o cumprimento das funções governamentais necessárias, tais como a prestação de serviços públicos e o fornecimento de bens essenciais; (ii) prosseguimento da função redistributiva, visando reduzir a distribuição desigual de riqueza, a qual resulta da operação normal de uma economia de mercado; e (iii) desenvolvimento da componente regulamentar, incentivando a atividade do setor privado para os resultados desejados³².

Contudo, no específico contexto dos países em desenvolvimento, devem ser consideradas algumas especificidades. Nestes países, existe uma particularmente elevada expectativa de que a tributação ajudará os Estados no cumprimento das suas funções essenciais (garantir às populações um eficiente sistema de saúde e educação, assim como garantir a existência de habitações adequadas que permitam uma boa qualidade de vida e um maior desenvolvimento do Estado)³³.

Neste contexto, é muito importante que os Estados sejam coerentes ao fixar os seus objetivos de receita proveniente da indústria mineira e a executar as políticas

²⁸*Ibidem*

²⁹*Ibidem*

³⁰CHRISTIAN AID, 2014, p. 24

³¹A *State participation in the natural resource sectors* veja-se também MCPHEARSON, 2010, p. 263

³²YONAH-AVI, 2006, p. 3

³³*Ibidem*

adequadas para os atingir³⁴. Por exemplo, os Estados utilizam frequentemente regimes fiscais favoráveis de forma a atraírem investimento. Porém, ao fazê-lo, têm que estar conscientes de que tais incentivos podem restringir aumentos das receitas durante muitos anos^{35 36}.

Assim, na elaboração de um apropriado sistema de tributação para o setor mineiro, YONAH-AVI sugere que os Estados devem considerar e balancear os seguintes objetivos³⁷:

- i. Determinar a partilha adequada de receita entre o Estado e o investidor. Ou seja, determinar até que ponto poderá tributar as receitas provenientes dos seus recursos minerais sem excessivamente desincentivar o investimento;
- ii. Formular um sistema de tributação neutro, onde a tributação garantirá que o mesmo nível de exploração e produção ocorrerá;
- iii. Provisionar a receita proveniente do setor mineiro, independentemente da volatilidade do mercado;
- iv. Respeitar a equidade no tratamento dos contribuintes da mesma indústria, assegurando que a quantia de pagamento de cada contribuinte é proporcional às suas receitas.³⁸
- v. Adotar, sempre que possível, medidas fiscais transparentes e estáveis. A transparência requer que os contribuintes estejam devidamente informados das responsabilidades inerentes à atividade que vão desenvolver e que os acordos de tributação entre o Estado e as demais empresas sejam publicados, de modo a poderem ser alvo do escrutínio público. Já a estabilidade requer, tendo em conta os altos investimentos iniciais que o setor mineiro exige, que as responsabilidades fiscais sejam previsíveis, expectáveis e idealmente estáveis. Esta estabilidade deve verificar-se mesmo antes do início do investimento e deve perdurar durante a execução da atividade.
- vi. Por fim, deverão conseguir obter eficiência administrativa no sentido de evitar um sistema burocrático, reduzindo os custos administrativos.

³⁴GUJ, 2013, p. 4

³⁵*Ibidem*

³⁶Para maior aprofundamento, veja-se igualmente *Counting the cost of tax incentives in CHRISTIAN AID REPORT*, 2009, p. 16

³⁷*Ibid*, p. 5

³⁸Tal ideal, na prática, é extremamente difícil atingir, pois seria necessário que, independentemente da rentabilidade económica do setor, o sistema fosse capaz de distinguir os projetos em termos de minerais, localização, rentabilidade, etc.

1.2 A TRIBUTAÇÃO DO PONTO DE VISTA DOS INVESTIDORES

Na perspectiva do investidor, tal como já descrito acima, a indústria mineira é considerada uma indústria de risco, suscetível a perturbações de nível geológico, político e financeiro.

A *incerteza geológica* deve-se à dificuldade em encontrar depósitos minerais economicamente viáveis. Elevados investimentos na procura dos mesmos poderão ser desprovidos de sucesso³⁹.

A *incerteza financeira* está correlacionada com a ciclicidade, cuja imprevisibilidade poderá inviabilizar a recompensa pelo investimento inicial. O facto de a indústria ser propensa a grandes flutuações de preços de mercado significa, por isso, um risco adicional. Para além disso, as empresas investidoras, ao contrário de diferentes atividades económicas, não podem escolher a localização do seu negócio. Os potenciais locais estão dependentes da existência de depósitos minerais economicamente viáveis cuja localização é, à partida, incerta. No que concerne aos países em desenvolvimento, a localização do negócio em países com autoridades legislativa e estadual deficitárias, são a principal fonte de risco para os investidores. É neste contexto que as empresas querem elaborar contratos individuais com os Governos, no sentido e obterem maior estabilidade⁴⁰.

Ora, no que respeita à *incerteza política*, os problemas que enfrentam as empresas investidoras resultam de pelo menos três tipos de risco: risco de expropriação; risco com os contratos celebrados; e riscos de instabilidade política⁴¹. Apesar de, hoje em dia, o risco de expropriação estar mitigado, não está totalmente excluído dos riscos que um investidor poderá enfrentar num país em desenvolvimento⁴².

O risco com os contratos celebrados refere-se à hipótese de os contratos de investimento não serem executados da forma que o investidor expectava. Tal pode decorrer de contratos imprecisos, mas também de corrupção ou existência de uma função judicial fraca. Ou seja, o incumprimento pode não só resultar de corrupção dos Estados, mas também do facto de a função judicial não ser capaz de proteger os direitos contratuais das partes⁴³.

Por sua vez, o risco de instabilidade política tem que ver com o facto de os Estados alterarem as políticas existentes aquando do investimento por parte das empresas estrangeiras. Normalmente, tal alteração deve-se ao facto de os Estados

³⁹OSISA, 2009, p. 19

⁴⁰*Ibidem*

⁴¹BÜTHER, 2013, p. 4

⁴²“Dois países que recentemente expropriaram foram a Venezuela e o Zimbabué” cf. BÜTHER, 2013, p. 4.

⁴³*Ibid*, p. 5

sentirem necessidade de retirarem o máximo de proveito dos investimentos feitos no seu território, sendo que o fazem por alteração de legislações, taxas, entre outros⁴⁴.

Por fim, e não menos importante, está o facto de a indústria extrativa ter impactos a nível social e ambiental, pelo que muitas vezes é difícil provisionar tais impactos e despesas de recuperação.

Em suma, os riscos e condicionalidades próprias da indústria mineira fundamentam a necessidade de uma regulamentação fiscal específica. De seguida, apresentamos as práticas de tributação típicas desta atividade.

2 PRÁTICAS DE TRIBUTAÇÃO DA ATIVIDADE MINEIRA

Existem muitos tipos de taxas e incentivos fiscais que os Estados podem ditar ou oferecer, dependendo a sua utilização do objetivo a alcançar pretendido. Porém, o montante de rendimento que está disponível para ser efetivamente taxado num determinado projeto é finito. O leque de impostos e taxas ditados deve ser gerido para que a exploração mineira possa gerar um nível aceitável de lucro, incentivando a um investimento contínuo na atividade^{45 46}.

2.1 TIPOS DE IMPOSTOS APLICÁVEIS AO SETOR MINEIRO E AS SUAS RAZÕES FISCAIS

2.1.1 INSTRUMENTOS DE TRIBUTAÇÃO DIRETA

A. Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas

Hoje em dia, a maior parte dos países dependem principalmente do imposto sobre o rendimento. Ao estabelecer um sistema baseado neste imposto há que ter em conta dois elementos chave: a taxa e a sua incidência objetiva (onde será incidida a taxa de imposto). Ora, no que respeita à tributação dos rendimentos provenientes do setor mineiro, há Estados que optam por estabelecer regimes específicos para o apuramento do seu rendimento. Em regra, os países preferem manipular a incidência objetiva do imposto, através da elaboração de métodos de determinação de matéria coletável específicos.

Assim, a taxa de imposto permanece uniforme para todos os contribuintes, independente do tipo de atividade exercida e da quantidade de lucros provenientes da

⁴⁴*Ibidem*

⁴⁵“Se a taxa efetiva líquida de imposto (isto é, todos os valores pagos ao Estado) exceder 60%, os investidores vão hesitar no seu investimento”, cf. OTTO, 2001, p. 7

⁴⁶Para maior aprofundamento sobre “*Appropriate level of taxation*” vide OTTO, 2013, p. 6

mesma⁴⁷, pelo que a política fiscal se distingue, então, através da manipulação da incidência da taxa e concedendo incentivos e créditos fiscais⁴⁸.

As diferenças entre o regime *standard* de tributação do rendimento e do regime específico normalmente aplicado às atividades mineiras, ou seja, a adaptação deste imposto ao setor, serão explicadas em concreto no que respeita ao sistema fiscal moçambicano.

B. Taxas de imposto progressivas

Outra opção de tributação é introduzir progressividade à taxa de imposto sobre o rendimento à medida que um projeto se vai tornando mais rentável. Tal progressividade poderá ter em conta o aumento dos preços dos produtos, o aumento do volume de produção ou o aumento do rácio de vendas⁴⁹.

Contudo, atente-se que esta taxa não está diretamente relacionada com o *cash flow* do projeto e, para além disso, obriga o contribuinte a relatar as várias fases da sua atividade, o que desencoraja o investidor.

C. Royalties

Os *royalties* têm sido o instrumento mais importante na história da tributação do setor mineiro enquanto uma garantia dos Estados. Não obstante a tendência da maioria dos Estados tem sido a de seguir uma tributação via impostos sobre os lucros, muitos países utilizam *royalties* como instrumento fiscal^{50 51}.

O principal motivo para a conservação de tal imposto é a necessidade de antecipação e arrecadação de receitas. Conforme explicaremos, este imposto legitima-se pela extração dos recursos minerais os quais serão, em princípio, propriedade do Estado⁵².

Ora, a questão política que está aqui em causa na perspetiva de JAMES OTTO⁵³ é saber se “*pode um investidor estar apto a extrair recursos minerais que são propriedade do Estado, vender tais recursos, e não pagar nenhuma compensação por*

⁴⁷ “As taxas de imposto sobre o rendimento, em geral, variam de 15% a 42%, variando a taxa média entre os 30%-35%”, cf. WESTIN, 2013, p. 38

⁴⁸ Os investidores, ao lidarem com várias jurisdições, têm grandes oportunidades de reduzir receitas ou inflacionar deduções de despesa, de forma a minimizarem a base de incidência de imposto. Tal comportamento é adotado quanto maior for a taxa de imposto da jurisdição em causa. Assim, é necessário que os Estados estabeleçam cláusulas de salvaguarda, no sentido de evitar o incumprimento das obrigações fiscais por parte dos contribuintes. São exemplos dessa medida a restrição à dedutibilidade de determinados custos e a obrigação de que certas transações respeitem os preços de transferência., cf. Ob. Cit. BAUNSGAARD, 2001, p. 7

⁴⁹ *Ibidem*

⁵⁰ *Ibid*, p. 10

⁵¹ Ao longo do século passado houve uma tendência de retirar a importância aos sistemas fiscais baseados em *royalties* e implementar mecanismos baseados na capacidade contributiva, ou seja, impostos sobre os lucros. Neste sentido, muitos Estados retiraram inteiramente os *royalties* do seu sistema tributário, enquanto outros simplesmente reduziram a sua importância, cf. OTTO, 2000, p. 6

⁵² Sobre *Distributing Mining Wealth through Royalties* vide González, 2004, p. 3

⁵³ OTTO, 2000, p. 6

tal extração caso a empresa tenha prejuízos fiscais?”. Os países que optaram por abolir os *royalties* parece que respondem afirmativamente a tal questão. Contudo, outros países continuam a querer ser ressarcidos da extração dos seus recursos, independentemente dos lucros a esta associados. São uma forma de antecipação de receitas, porque os *royalties* asseguram um fluxo de rendimentos assim que se inicia o processo produtivo, podendo o imposto ser visto como uma forma de pagamento pela extração do recurso mineral⁵⁴.

Contudo, podem constituir um impedimento ao investimento quando são aplicadas taxas demasiado elevadas que aumentem o custo marginal de produção. Ora, poderá então criar um impacto negativo no sentido de que depósitos minerais economicamente viáveis não serão explorados, quando o seriam na ausência da aplicação deste imposto⁵⁵.

Se um Estado decide implementar *royalties* está perante várias opções, as quais se descrevem de seguida:

- *Unit-based royalties* – Este tipo de *royalty* consiste na aplicação de uma taxa sobre uma determinada unidade de volume ou peso e é a forma mais antiga deste imposto. No que respeita à indústria mineira, quando aplicáveis *unit-based royalties*, a sua forma mais comum é de incidência sobre o peso, dada a maior facilidade de controlo e avaliação por parte do proprietário do recurso. Contudo, note-se que estes podem ser manipulados, pois o peso varia conforme a fase produtiva em que se encontra o mineral. Assim, na nossa opinião, a melhor forma de aplicabilidade deste tributo seria através da existência de taxas diferenciadas consoante a fase produtiva em causa⁵⁶. Saliente-se, ainda, a dificuldade de aplicabilidade do tributo a minerais heterogéneos⁵⁷.
- *Ad valorem royalties* – Este tipo de *royalty* consiste na aplicação de uma taxa sobre o valor económico do mineral. A taxa de imposto poderá ser *uniforme* para todas as vendas daquele mineral ou aplicável através de taxas *variáveis* (consoante o volume ou o valor cumulativo das receitas das vendas do mineral). Perceba-se que este *royalty* não tem em conta os lucros ou prejuízos do investidor, sendo um instrumento para Estado garantir um rendimento, o qual não reflete a capacidade contributiva do contribuinte. Contudo, oscila em simultâneo com as flutuações dos preços internacionais⁵⁸.

⁵⁴BAUNSGAARD, 2001, p. 10

⁵⁵*Ibidem*

⁵⁶OTTO, 2006, p. 51

⁵⁷Para melhor compreensão do que são minerais heterogéneos, segue-se um exemplo: “*um concentrado de cobre contém, normalmente, ouro, zinco e outros minerais que poderão ser comercializados individualmente, possuindo cada um o seu próprio valor intrínseco. Ora, compreende-se que a aplicação de um unit-based royalty baseado no peso ou volume não vai reconhecer o potencial valor de cada um dos minerais existentes no concentrado de cobre*”, ob cit. OTTO, 2006, p. 51

⁵⁸“*Os Estados irão beneficiar mais, quanto mais altos estiverem os preços internacionais. Contudo, nem sempre os Estados subsumem a receita ao valor da venda do bem (o valor faturado). Isto porque muitas*

- *Profit-based e income-based royalties* – Contrariamente aos acima mencionados, estes tipos de *royalties* incidem sobre as receitas da produção, respeitando assim a capacidade contributiva do investidor. Ora, a distinção entre *profit-based e income-based royalties* tem que ver com o facto de o primeiro olhar para as receitas das vendas de um determinado projeto e deduzir a essas receitas os custos aceitáveis que se tornem pertinentes ao mesmo, sendo a incidência do *royalty* sobre o valor dessa diferença. Por sua vez, os *income-based royalties* não tem em conta apenas as receitas das vendas de um determinado projeto, mas englobam também receitas de ademais projetos do investidor, tais como receitas com a venda de direitos de propriedade. A estas receitas serão também deduzidos os custos legalmente permitidos. No entanto, note-se que neste tipo de *royalties* as taxas costumam ser mais elevadas em relação ao *unit-based royalty e ad valorem royalty* dado o risco por parte do Estado em não vir a arrecadar qualquer receita⁵⁹.

2.1.2 INSTRUMENTOS DE TRIBUTAÇÃO INDIRETA

A. Taxas de importação e exportação

As empresas do setor mineiro importam a maioria do equipamento e serviços de gestão e de financiamento necessários para a sua atividade, pois são escassas as empresas africanas fornecedoras de tais serviços. As existentes, estão maioritariamente localizadas na África do Sul. Para além disso, após a extração do minério bruto, em regra, segue-se a sua exportação, sendo que o minério será refinado e aperfeiçoado noutro país⁶⁰.

O imposto aduaneiro, que historicamente era utilizado pelos Estados no desenvolvimento das vias de comunicação e para proteger os produtos nacionais dos preços baixos dos produtos importados, reduziu a sua importância enquanto instrumento fiscal⁶¹.

Devido à necessidade de importação de equipamentos especializados, este imposto tem um impacto direto negativo na economia dos projetos nos anos iniciais de exploração. No sentido de se tornarem competitivos internacionalmente, a maioria dos países isentaram de tal imposto as importações de bens que estejam diretamente

vezes o valor faturado nas vendas não corresponde aos preços de mercado, devido a situações abusivas de preços de transferência. Ora, não respeitando ou utilizando um planeamento abusivo nesta área, as empresas conseguem reduzir substancialmente os preços dos bens, tornando-se mais competitivas no mercado. Neste sentido, é comum, por exemplo, os preços de referência serem os determinados diariamente pela London Metals Exchange Quotation para uma serie de minerais”, ob. Cit. OTTO, 2006, p. 52

⁵⁹OTTO, 2006, p.52

⁶⁰CURTIS, 2011, p. 1

⁶¹OTTO, 2000, p.7

relacionados com a atividade mineira⁶². O mesmo aconteceu em relação aos impostos sobre a exportação de bens.

B. Imposto de superfície

A maior parte dos Estados cobra uma taxa às atividades económicas que utilizam de alguma forma o solo (propriedade do Estado). Esta taxa é aplicada anualmente por metro quadrado (m²) da área de exploração, sendo devida pelos exploradores do solo e dos direitos sobre o solo. Apesar de estas taxas serem normalmente baixas, tal aplicação poderá dissuadir os investidores, impedindo a exploração da atividade mineira⁶³.

C. Taxas de retenção na fonte

Muitos Estados impõem retenções na fonte por pagamentos de serviços estrangeiros⁶⁴, distribuição de dividendos⁶⁵ e pagamentos de juros de empréstimos a bancos estrangeiros⁶⁶.

D. Imposto sobre o Valor Acrescentado

O IVA está a tornar-se um imposto comum a nível mundial. Nos países onde existe este imposto, a sua incidência dá-se sobre os bens e serviços importados e exportados. Contudo, no que diz respeito à atividade mineira que necessita de altos investimentos (essencialmente quanto à importação de equipamentos e serviços especializados) e, posteriormente, à exportação do produto, a incidência e tal imposto torna-se uma pesada carga fiscal para os investidores⁶⁷.

Neste sentido, porque se trata de um imposto sobre o consumo e tendo em conta que os recursos minerais competem globalmente, a tendência dos países têm sido isentar este imposto relativamente a determinados bens e serviços considerados essenciais à atividade. Como forma de fomento ao investimento local, uma prática frequente é não isentar bens e serviços essenciais quando estes podem ser adquiridos no próprio país⁶⁸.

⁶²“Tal isenção revela-se um verdadeiro desafio administrativo para as administrações públicas dos Estados, sendo necessário proceder a um sistema de classificação dos bens a isentar para assegurar que não estão a ser incorretamente isentados determinados bens. Por exemplo, na importação de uma carrinha, esta poderá ser utilizada para transportar trabalhadores (sendo validamente isenta de imposto), assim como poderá igualmente ser utilizada num contexto distinto. Tendo em conta a dificuldade de classificação das mercadorias, uma forma de evitar isenções indevidas é desenvolver um mecanismo em que os bens importados serão identificados pelo investidor, em relação a um determinado projeto, e previamente aceites pelo Estado. Assim, os bens importados que não se encontrem em tal lista serão sujeitos a taxas de tributação normal”, ob cit. OTTO, 2000, p. 7 e 8

⁶³OTTO, 2001, p. 11

⁶⁴O objetivo é fomentar a procura de serviços locais, cf. OTTO, 2001, p. 11

⁶⁵Nestes casos, estamos perante taxas de retenção elevadas (excedendo, em alguns países, os 30%). Tal deve-se ao facto de os países quererem incentivar o reinvestimento por parte dos investidores. Contudo, saliente-se a existência de Convenções para Evitar a Dupla Tributação entre os países em causa de modo a se reduzirem tais taxas ou mesmo eliminá-las, cf. OTTO, 2001, p. 11

⁶⁶O objetivo destes impostos é incentivar e fortalecer os empréstimos locais, cf. OTTO, 2000, p. 9.

⁶⁷OTTO, 2001, p. 11

⁶⁸*Ibidem*

3 TRANSPARÊNCIA – A ITIE

A “Transparência” tornou-se um desenvolvimento tão abstrato que existe o perigo de a sua importância ser negligenciada⁶⁹. Manter os cidadãos no escuro sobre as ofertas de recursos naturais facilita o desvio dos cofres públicos, assim como a má alocação e desperdício dos mesmos. Neste sentido, a falta de transparência está no cerne da lacuna entre a criação de riqueza e o desenvolvimento humano. E se manter as pessoas no escuro é uma fonte de mal-estar, em seguida, como disse o juiz do Supremo Tribunal de Justiça Administrativo americano, LOUIS D. BRANDEIS, a luz solar é “a melhor desinfecção”⁷⁰.

Ora, quando os Governos são mais transparentes, os seus países não só estão sujeitos a menos corrupção, como também são capazes de aumentar o nível de desenvolvimento humano, a disciplina fiscal e um crescimento económico a longo prazo⁷¹.

Foi com base nestes pressupostos que surgiu a ITIE, que consiste num padrão global para promover a gestão transparente e responsável dos recursos naturais. Destina-se a reforçar a informação por parte dos Governo e das Empresas, fomentar o debate público e aumentar a confiança. Cada país que a implementa é apoiado por um conjunto de Governos, empresas e organizações que trabalham em conjunto⁷².

Neste contexto, para os países que implementam a ITIE, destaca-se como *maior benefício* o melhor clima de investimento, fornecendo um sinal claro para os investidores e as instituições financeiras internacionais de que o Governo está comprometido com uma maior transparência. A ITIE também auxilia no reforço da responsabilização e boa governação, bem como promove uma maior estabilidade económica e política. Pode igualmente contribuir para a prevenção de conflitos em torno de setores de petróleo, mineração e gás⁷³.

No que *concerne às empresas e investidores*, os benefícios de tal implementação são o facto de verem os riscos políticos mitigados. A instabilidade política causada pela governação “opaca” representa uma clara ameaça para os investimentos. A transparência dos pagamentos feitos ao Governo também pode ajudar a demonstrar a contribuição que o seu investimento faz a um país⁷⁴.

Por fim, no que respeita a benefícios para a *sociedade civil*, vemos como maior benefício o aumento de informações de domínio público sobre as receitas que os Governos gerem em nome dos cidadãos, tornando, assim, os Governos mais responsáveis⁷⁵.

⁶⁹APP, 2013, p. 71

⁷⁰*Ibidem*

⁷¹*Ibidem*

⁷²BENEFITS FROM IMPLEMENTING EITI

⁷³*Ibidem*

⁷⁴*Ibidem*

⁷⁵*Ibidem*

CAPÍTULO II

1 CONTEXTUALIZAÇÃO

Moçambique é um país dotado de vasta riqueza em recursos naturais cuja diversidade geológica oferece uma vasta gama de minerais e metais incluindo ouro, titânio, urânio, gás natural e reservas de petróleo⁷⁶. A maior parte dos recursos naturais de Moçambique ainda não estão explorados, o que tem atraído uma crescente atenção do setor privado⁷⁷.

As explorações mineiras têm-se tornado cada vez mais importantes, principalmente com a vasta procura de carvão por parte da Índia e China, podendo Moçambique tornar-se num dos dez maiores países exportadores de carvão do mundo até 2017⁷⁸.

2 AS FORMAS DE TITULARIZAÇÃO MINEIRA

Para que seja possível exercer uma atividade mineira em Moçambique é necessário obter um título mineiro. Este título pode ser uma licença ou autorização, sendo que estas figuras se distinguem na medida em que a *licença* confere o direito de exercer uma atividade que a lei proíbe (exceto quando o Governo, através de uma licença, o permita); enquanto a *autorização* permite a alguém o exercício de um direito preexistente.

Tais títulos encontram-se previstos na Lei de Minas⁷⁹. A introdução no ordenamento jurídico moçambicano desta nova lei surge da necessidade de adequar o quadro jurídico-legal da atividade mineira à atual ordem económica, de modo a assegurar maior competitividade e transparência, garantir a proteção dos direitos envolvidos e definir as concretas obrigações dos titulares dos direitos mineiros, bem como salvaguardar os interesses nacionais e a partilha de benefícios pelas comunidades⁸⁰.

Esta lei estabelece os princípios gerais relativos ao uso e aproveitamento dos recursos minerais⁸¹, acesso e exercício das atividades de prospeção e pesquisa, desenvolvimento e extração (produção), processamento e comercialização de produtos

⁷⁶ MRM, 2011, p. 2

⁷⁷ *Ibidem*

⁷⁸ KPMG, 2013, p. 2

⁷⁹ Revogando a Lei n.º 14/2002, de 26 de junho (“Antiga Lei de Minas”)

⁸⁰ Preâmbulo da lei

⁸¹ Nos termos do glossário anexo à Lei de Minas, um *recurso mineral* é a “*substância sólida, líquida ou gasosa com valor económico formada na crosta terrestre por fenómenos geológicos ou a ele ligados*”

minerais, incluindo a água mineral (excluindo, portanto, petróleo, gás natural, gás metano associado e gás natural associado, que são regulados pela Lei dos Petróleos)⁸².

Pretendendo esta lei assegurar ganhos “equitativos” para o Estado Moçambicano, bem como um maior controlo da atividade mineira, a posição do Estado foi reforçada através da criação de entidades reguladoras e supervisoras do setor, as quais se identificam de seguida:

- *Inspecção-geral dos Recursos Minerais*, com o propósito de supervisionar o cumprimento das normas legais que regulam a atividade e a segurança técnica nas atividades geológico-mineiras⁸³;
- *Alta Autoridade da Indústria Extrativa*, tratando-se de um órgão com autonomia administrativa e financeira tutelado pelo Conselho de Ministros⁸⁴;
- *Instituto Nacional de Minas*, enquanto autoridade reguladora à qual compete propor políticas de desenvolvimento do setor (mineiro e petrolífero) e acompanhar a sua execução. Também é da sua competência a emissão de títulos mineiros e de aprovação de projetos de abertura, reabilitação e encerramento de minas^{85 86}.

Ora, é o Estado o proprietário dos recursos minerais situados no solo e no subsolo, nas águas interiores, no mar territorial, na plataforma continental e na zona económica exclusiva de Moçambique, quem atribui as licenças e autorizações mineiras⁸⁷. Assim, exceto quando expressamente disposto em contrário na Lei de Minas, estas poderão ser emitidas a favor de qualquer pessoa nacional ou estrangeira, singulares ou coletivas com capacidade jurídica, técnica e financeira para realizar as operações mineiras subjacentes ao título em causa.

A Lei de Minas prevê diversas modalidades de titularização mineira, as quais serão analisadas de seguida.

⁸²ART 2.º, 3.º

⁸³ART 14.º

⁸⁴ART 25.º. Nos termos da Lei é ao Conselho de Ministros que compete aprovar o seu estatuto, devendo a entidade ser instalada até 18 de agosto de 2015. Ainda não é possível sumariar as competências desta entidade pois os Estatutos que definem as suas competências, poderes, incompatibilidades, entre outros, ainda não foram aprovados

⁸⁵ART 26.º

⁸⁶NOTÍCIAS ONLINE

⁸⁷ART 4.º

2.1 LICENÇAS

2.1.1 MINERAÇÃO DE MÉDIA E GRANDE ESCALA

A. Licença de prospeção e pesquisa

Esta licença é, por regra, a primeira licença que é requerida por um possível investidor⁸⁸. O seu objetivo é permitir que, numa determinada área concedida, sejam elaboradas pesquisas de recursos minerais especificados na mesma e executados os trabalhos necessários para atingir esse objetivo, em regime de exclusividade⁸⁹.

No fundo, o seu objetivo é que o investidor compreenda se há, ou não, viabilidade económica para explorar a área concedida. Para tal, o seu titular pode recolher e exportar amostras, fazer ensaios de processamento mineiro e erguer as instalações necessárias à sua execução⁹⁰. O legislador moçambicano entendeu como prazo limite para tais operações dois ou cinco anos, dependendo se a licença é concedida para a pesquisa e prospeção de recursos minerais para construção ou outros recursos minerais, respetivamente⁹¹. Finda tal licença, o titular poderá optar por uma de três vias: investir, não investir ou solicitar uma nova licença numa área que considere viável. Contudo, note-se que mediante autorização prévia, a licença de prospeção e pesquisa é transmissível entre vivos ou por morte ou incapacidade do titular.⁹²

Dado que tal licença visa conceder uma prospeção mineral, qualquer venda das amostras resultantes deste título está sujeita a todos os impostos e demais obrigações fiscais como se os recursos minerais vendidos tivessem sido obtidos ao abrigo dos títulos que o permitem.⁹³

B. Concessão Mineira

A licença de concessão mineira pode, ou não, derivar de uma licença de prospeção e pesquisa. O objetivo desta licença é permitir a exploração de minerais, conferindo ao seu titular o direito de usar e ocupar a área designada para realizar, em

⁸⁸ Pode ser titular de licença de prospeção e pesquisa qualquer a pessoa coletiva constituída e registada de acordo com a legislação moçambicana que pretenda levar a cabo as operações permitidas por este título

⁸⁹ ART 39.º

⁹⁰ ART 40.º

⁹¹ Prazo renovável por igual período ou por mais três anos, respetivamente, cf. al. a) e b), n.º 2, ART. 39.º Lei de Minas

⁹² ART 108.º do Regulamento da Lei de Minas conjugado com os ARTs. 62.º, 63.º Lei de Minas, que preveem tal possibilidade mediante autorização prévia do Ministro da Tutela

⁹³ ART 41.º, n.º 3, Lei de Minas. Estamos perante um artigo aditado com a reforma da Lei de Minas. Nos termos do ART 11.º da antiga Lei de Minas esta licença conferia ao seu titular o direito de, na área de prospeção e pesquisa, vender, mediante autorização, exemplares e amostras obtidas para fins de prospeção e pesquisa e ensaios de processamento. Contudo, em caso de venda, estava sujeito a todos os impostos e imposições fiscais

regime de exclusividade, a exploração dos recursos mineiros identificados na licença e levar a cabo as operações e trabalhos necessários para o efeito.⁹⁴

Nestes termos, o titular desta licença tem o direito de processar e transportar os recursos minerais necessários e de comercializá-los. Saliente-se, também, que é um direito do titular abandonar total ou parcialmente a área mineira objeto deste título, de acordo com o respetivo plano de reabilitação e encerramento da mina⁹⁵; e usar a parte da área sujeita à concessão mineira, para fins agrícolas e criação de animais, em proporções adequadas ao consumo próprio.

O prazo de concessão tem por base a vida económica da mina ou das operações mineiras e são, no máximo, de 25 anos, prorrogáveis (sem que qualquer prorrogação possa exceder tal período).⁹⁶

2.1.2 MINERAÇÃO DE PEQUENA ESCALA E ARTESANAL

Os títulos atribuídos para mineração de pequena escala e artesanal^{97 98} distinguem-se dos acima mencionados no sentido em que estes apenas são concedidos a pessoas nacionais, singulares ou coletivas, que provem ter capacidade técnica e financeira para executarem tais atividades.^{99 100}

⁹⁴ART 42.º

⁹⁵O programa de encerramento da mina define-se como “métodos e procedimentos levados a cabo na conceção, desenvolvimento, construção, operação e encerramento, com vista à desativação da mina e à reabilitação e controlo ambiental da presente e das zonas adjacentes afetadas pela atividade mineira, incluindo aspetos sociais, económicos e culturais” – cfr. Glossário Anexo à Lei de Minas

⁹⁶À semelhança da licença de prospeção e pesquisa, só uma pessoa coletiva ou sociedade constituída e registada de acordo com a legislação de Moçambique pode ser titular de concessão mineira. Também esta licença é transmissível entre vivos ou por morte ou incapacidade do titular, mediante autorização prévia do ministro da tutela

⁹⁷Sobre *Property Rights Theory and the Reform of Artisanal and Small-Scale Mining in Developing Countries* vide CLAUSEN, 2011.

⁹⁸Para maior aprofundamento, *Costs and Benefits of Artisanal Small-scale Mining* vide HENTSCHEL, 2002, p. 54

⁹⁹Nos termos da Antiga lei de Minas podia ser titular de certificado mineiro “qualquer pessoa singular, coletiva ou sociedade com domicílio no país, nacional ou estrangeira, e qualquer cooperativa ou família capaz de realizar as operações autorizadas”. No entanto, o Regulamento da Lei de Minas previa - e ainda o prevê - que só possa ser titular de um certificado mineiro uma pessoa singular ou coletiva nacional, entendendo-se por *pessoa nacional* a pessoa singular de nacionalidade moçambicana e por *pessoa coletiva*, a constituída por pessoas singulares de nacionalidade moçambicana ou pessoas coletivas criadas e registadas, de acordo com as leis de Moçambique, com 100% de capital moçambicano. A Direção Nacional de Minas seguia este último entendimento e aguardava-se um esclarecimento formal, o que sucedeu com a entrada em vigor da atual Lei de Minas

¹⁰⁰No que respeita à transmissão deste título entre vivos só é admitida tal transmissão para pessoa singular ou coletiva nacional com domicílio em Moçambique e está sujeita a autorização prévia do Governo Provincial nos termos do Regulamento da Lei de Minas, autorização da qual depende também a transmissão por morte ou incapacidade do titular (ART 108.º Regulamento Lei de Minas)

A. Certificado Mineiro

O titular de certificado mineiro tem o direito de realizar operações mineiras de pequena escala, isto é, aquelas que não excedam um mínimo anual de extração de recursos minerais, que não possuam trabalhos subterrâneos a partir de determinada profundidade e que não usem intensiva e frequentemente produtos químicos tóxicos ou quaisquer outros reagentes.¹⁰¹

Ora, este título confere direitos muito similares, de forma adaptada, ao título de concessão mineira. Neste sentido, é permitida a comercialização dos produtos minerais que resultem da extração e processamento das operações mineiras de pequena escala.

O período máximo de emissão desta licença são dez anos, prorrogáveis por períodos sucessivos não superiores a dois anos.¹⁰²

B. Senha mineira

A senha mineira confere ao seu detentor o direito de realizar, em regime não exclusivo, operações mineiras artesanais de qualquer recurso mineral e de armazenar e transportar os minerais extraídos, vendendo os mesmos a titulares de licenças de comercialização.¹⁰³

Esta senha é atribuída por um período até 5 anos, que poderá ser prorrogada por iguais períodos e é pessoal e intransmissível.¹⁰⁴

2.2 AUTORIZAÇÕES

2.2.1 RECURSOS MINERAIS PARA CONSTRUÇÃO

Esta autorização faculta a extração de minerais para construção na realização de uma obra de interesse público de construção, reabilitação ou manutenção de estradas, linhas férreas, barragens e outros trabalhos de engenharia ou infraestruturas em áreas disponíveis.¹⁰⁵

¹⁰¹Estes limites encontram-se estabelecidos no ART 59.º, n.º 4 Regulamento da Lei de Minas *ex vi* ART 45.º, n.º 2 Lei de Minas

¹⁰²Trata-se de mais uma alteração substancial desta Lei. Na lei antiga, o período máximo de emissão de um certificado mineiro era de dois anos, prorrogável por períodos sucessivos não superiores a dois anos (cf. ART 16.º Antiga Lei de Minas)

¹⁰³ART 51.º

¹⁰⁴ART 49.º

¹⁰⁵Note-se que nos termos do ART 53.º e ART 54.º não carece de título nem autorização mineiras a extração de recursos minerais para construção quando realizada por cidadão nacional (na medida e pela forma permitida pelos costumes locais e na terra onde é habitual realizar essa extração) para construção de habitações, armazéns ou outras instalações próprias ou para produção artesanal. Nos termos do ART 6.º, n.º 2 considera-se *área disponível* “*toda a área não objeto de título mineiro, não sujeita a concurso*

No caso de tal autorização ser utilizada para fins comerciais, a mesma é imediatamente suspensa, havendo ainda lugar ao pagamento do IPM.¹⁰⁶

2.2.2 TRATAMENTO E PROCESSAMENTO MINEIROS

Esta autorização concede a possibilidade de levar a cabo operações de tratamento ou processamento mineiro, sendo que estamos aqui a falar de uma autorização autónoma relativamente às acima referidas que possibilitavam igualmente tais operações.¹⁰⁷

Tratamento mineiro é definido como *“a recuperação de constituintes úteis de minério por forma a torna-los produtos minerais utilizáveis ou rendíveis, através de processos físicos, excluindo a transformação industrial”*.

Processamento mineiro são as *“operações mineiras subsequentes ao tratamento mineiro ao longo da cadeia da indústria de transformação, estando incluídas, entre outras, as atividades económicas de metalurgia, siderurgia, produção de fertilizantes”*.¹⁰⁸

Como incentivo ao desenvolvimento económico do país o tratamento e processamento dos minérios explorados em Moçambique devem ser realizados no país sempre que a disponibilidade do recurso e a viabilidade económica o justifiquem.¹⁰⁹

2.2.3 COMERCIALIZAÇÃO DE PRODUTOS MINERAIS

Trata-se de uma autorização para a compra e venda de produtos minerais que não resulte de atividade mineira conduzida ao abrigo de um outro título que o possibilite.¹¹⁰

2.2.4 INVESTIGAÇÃO GEOLÓGICA

Sempre que seja necessário realizar estudos científicos por instituições de ensino ou de investigação científica é possível solicitar esta autorização no sentido de obter tal permissão.¹¹¹

público, não objeto de pedido de título mineiro em tramitação ou pendente e não declarada área vedada à atividade mineira”

¹⁰⁶ ART 55.º. Tal aplica-se mesmo nos casos em que não é necessária autorização ou título mineiros. O IPM será analisado *infra*, ponto 3.2

¹⁰⁷ ART 56.º e ART 58.º, dado que os titulares da concessão mineira, certificado mineiro ou senha mineira podem desenvolver atividades de tratamento ou processamento mineiro com dispensa das respetivas autorizações

¹⁰⁸ Nos termos do glossário anexo à Lei de Minas

¹⁰⁹ ART 57.º

¹¹⁰ ART 59.º, n.º2

¹¹¹ Estamos perante uma exceção à exclusividade de atribuição de autorizações a pessoas nacionais, dado que esta pode ser concedida a pessoas coletivas constituídas ou registadas de acordo com a legislação

3 IMPOSTOS E REGRAS DE TRIBUTAÇÃO DA ATIVIDADE MINEIRA

Na sequência da publicação da lei acima analisada (Lei de Minas), foi publicada a Lei n.º 28/2014, de 23 de setembro, que entrou em vigor no dia 1 de Janeiro de 2015 e que visa estabelecer, por um lado, um novo regime específico de tributação de toda a atividade mineira e, por outro, o de concessão de benefícios fiscais aplicáveis à mesma atividade (RETBFAM).¹¹²

Este regime pretende, em primeiro lugar, uma aproximação às modernas práticas internacionais de tributação do sector mineiro e, em segundo lugar, a congregação num diploma legal das matérias fiscais relevantes para o setor, criando, por essa via, um regime unitário, que regula impostos e benefícios fiscais aplicáveis ao sector mineiro. Tal regime é aplicável às pessoas singulares ou coletivas que desenvolvam atividade mineira em Moçambique, independentemente de a desenvolverem ao abrigo de um título mineiro. Ora, a atividade mineira define-se enquanto “*operações que consistem no desenvolvimento, de forma conjunta ou isolada, de ações de prospeção e pesquisa, desenvolvimento, e extração de produtos minerais e do subsequente programa de encerramento da mina, excluindo as ações de processamento e comercialização quando realizadas por entidades que se dedicam exclusivamente ao desenvolvimento das mesmas*”¹¹³. Para além dos impostos previstos no RETBFAM os sujeitos passivos continuarão sujeitos a outros impostos e taxas previstos no ordenamento jurídico fiscal moçambicano, sem prejuízo de eventuais isenções atribuídas por lei.

Neste prisma, o objetivo deste ponto é transmitir como se processa a tributação da atividade mineira em Moçambique à luz do novo regime, no sentido de concluirmos criticamente se tal regime está conforme, ou não, as tendências mundiais apresentadas no primeiro capítulo e a adesão à ITIE.

Serão apresentados, num primeiro plano, os impostos aplicáveis à atividade num quadro geral fiscal, isto é, impostos que são empregáveis a qualquer atividade desenvolvida em Moçambique; e, num segundo plano, serão analisados os impostos específicos aplicáveis à atividade mineira, estes sim, determinantes na escolha de um regime jurídico por parte dos investidores.

moçambicana (nunca a pessoas singulares). O Estado também promove e realiza investigação geológica, naturalmente com dispensa de autorização, de modo a inventariar e avaliar o potencial de recursos minerais do país. Contudo, dado que tal investigação pode ser exercida através de agentes especializados que atuam em nome do Estado encontra-se assegurado que estes não poderão obter estas autorizações enquanto tiverem a trabalhar em exclusividade para o Estado, cf. ART 60.º, n.º2

¹¹²Revogou as Leis n.ºs 11/2007 e 13/2007, ambas de 27 de Junho

¹¹³Glossário anexo ao RETBFAM

3.1 QUADRO FISCAL GERAL APLICÁVEL

Em Moçambique, a taxa do IRPC é de 32%¹¹⁴. Apesar de esta taxa ser uniforme para todas as atividades industriais, o método de apuramento da matéria coletável no setor mineiro é específico, isto quer dizer, é distinto dos das demais atividades¹¹⁵. Contudo, a tudo o que não esteja previsto no regime específico, aplica-se o IRPC.

Nos termos do IRPC, os encargos não devidamente documentados e as despesas de caráter confidencial ou ilícito, são tributados autonomamente à taxa de 35%. Sem prejuízo, tais encargos não são igualmente dedutíveis para efeitos da determinação do lucro tributáveis, mesmo quando contabilizados como custos ou perdas do exercício¹¹⁶ - estamos perante verdadeiras tributações autónomas.

Para além do imposto sobre o rendimento, as empresas do setor têm igualmente que pagar *royalties* ao Estado, assim como os demais impostos específicos previstos para o setor no RETBFAM. Contudo, o Estado Moçambicano também prevê benefícios fiscais para o setor, no sentido de fomentar o investimento.¹¹⁷

No que respeita ao IVA¹¹⁸, estão sujeitas à taxa de 17% as transmissões de bens e as prestações de serviços efetuadas em Moçambique a título oneroso, assim como as importações de bens.¹¹⁹

Por fim, estão sujeitos ainda a impostos autárquicos os investidores nesta atividade¹²⁰. O sistema de impostos das autarquias locais compreende diversos impostos e taxas sendo os seguintes aplicáveis à atividade mineira:

- *Imposto predial autárquico* – incide sobre o valor patrimonial dos prédios urbanos situados no território da respetiva autarquia.¹²¹ É devedor do mesmo o titular do direito de propriedade a 31 de dezembro do ano anterior a que o mesmo respeita, presumindo-se como tais as pessoas em nome de quem os mesmos se encontrem inscritos na matriz predial ou que dele tenham posse a qualquer título naquela data. Assim, na posse de um título mineiro e não

¹¹⁴ ART 61.º, n.º 1 IRPC. Existem exceções previstas a esta taxa (que se traduzem numa redução de taxa) mas que não são aplicáveis ao setor industrial. Isto é, apenas as atividades agrícola e pecuária beneficiam, até 31 de dezembro de 2015, de uma taxa reduzida de 10%, cf. o n.º 2 do ART 61

¹¹⁵ Apuramento do rendimento previsto no RETBFAM

¹¹⁶ Al. g), n.º 1 do ART 36.º e n.º 4 do ART 61.º do IRPC

¹¹⁷ Previstos igualmente no RETBFAM

¹¹⁸ Lei n.º 32/2007, de 31 de dezembro (CIVA)

¹¹⁹ Considera-se, em geral, *transmissão de bens* a “transferência onerosa de bens corpóreos por forma corresponde ao exercício do direito de propriedade”; *prestação de serviços* “qualquer operação efetuada a título oneroso, que não constitua transmissão ou importação de bens” e *importação de bens*, entrada destes em Moçambique, cf. ARTs. 3.º, 4.º e 5.º CIVA.

¹²⁰ Lei n.º 1/2008, de 16 de janeiro – Lei de Bases do Sistema Tributário Autárquico - que prevê o regime financeiro, orçamental e patrimonial das autarquias locais, definindo também o sistema tributário autárquico

¹²¹ Define-se *prédio urbano* como “qualquer edifício incorporado no solo, com os terrenos que lhe sirvam de logradouro”, cf. ART 60.º. Entende-se por *valor patrimonial* o “constante das matrizes prediais e, na falta destes, o valor declarado pelo proprietário”, cf. n.º 2, ART 55.º

obstante a propriedade dos recursos minerais ser do Estado, os prédios urbanos destinados a atividade de natureza industrial são tributados à taxa de 0,7% sobre o valor patrimonial do prédio urbano.¹²²

- *Imposto autárquico sobre veículos* – incide sobre o uso e fruição dos veículos na lei mencionados matriculados ou registados nos serviços competentes no território moçambicano ou, independentemente de registo ou matrícula, logo que decorridos cento e oitenta dias a contar da sua entrada no mesmo território, venham a circular ou a ser utilizados em condições normais da sua utilização.¹²³ São sujeitos passivos do imposto os proprietários dos veículos, quer sejam pessoas singulares ou coletivas, de direito público ou privado, residentes na respetiva autarquia¹²⁴ sendo as taxas aplicadas tendo em conta o combustível, cilindrada e antiguidade.¹²⁵
- *Taxas por licenças concedidas e atividade económica* – podem ser cobradas taxas pela realização de infraestruturas e equipamentos simples; uso e aproveitamento do solo da autarquia; e, entre outras, taxa por atividade económica.¹²⁶
- *Tarifas e taxas pela prestação de serviços* – No que nos interessa, entre outros, refere-se a casos de abastecimento de água e energia elétrica; e recolha, depósito e tratamento de lixo, bem como a ligação, conservação e tratamento de esgotos.¹²⁷

3.2 IPM

O IPM é o primeiro dos impostos específicos previstos no RETBFAM. Este imposto incide sobre os produtos minérios, os concentrados e a água mineral resultantes da atividade mineira, dando-se a obrigação tributária no momento da sua extração.¹²⁸

A base tributável deste imposto é o valor do produto mineiro extraído após tratamento¹²⁹ (sendo que, nos casos em que o tratamento é dispensado, considera-se apenas o valor do produto mineiro extraído) sobre o qual incidem as seguintes taxas:

¹²²ART 56.º e ART 58.º

¹²³Naturalmente, numa exploração mineira, são necessários meios para o transporte dos funcionários e bens. São considerados veículos para efeitos deste imposto os “*automóveis ligeiros e pesados, motociclos de passageiros com ou sem carro, aeronaves com motor de uso particular e barcos de recreio com uso particular*”, cf. ART. 65.º

¹²⁴ART 66.º

¹²⁵ART 68.º

¹²⁶ART 73.º, n.º 1. Compete à assembleia municipal fixar os valores das taxas referidas, nos termos do n.º 2 do mesmo ART

¹²⁷ART 74.º

¹²⁸ARTs 5.º e 7.º. No caso da água mineral, a obrigação considera-se constituída no momento da sua captação.

¹²⁹Torna-se necessário relembrar a distinção entre tratamento mineiro e processamento mineiro, cf. explicado *supra* 2.2.2.

Taxa	Mineral
8%	Diamantes
6%	Metais preciosos Pedras preciosas Areias pesadas
3%	Metais básicos Carvão Rochas ornamentais
1,5%	Areia e pedra

Ora, desde logo, da análise a este imposto conclui-se que é um verdadeiro *royalty ad valorem* (consistindo no estabelecimento de uma percentagem uniforme - a taxa - sobre o valor base dos minerais presentes nos produtos vendidos pela empresa mineira).

Ora, no que concerne à aferição do valor do produto mineiro após tratamento, este é aferido pelo valor realizado com vendas ou valor bruto do mineral, conforme explicado abaixo. Note-se, desde já, que o ideal seria considerar-se o valor dos recursos no local da extração, logo após o seu tratamento e antes de qualquer processamento mineiro. Mas, na verdade, muito poucas vendas de minério bruto ocorrem após tratamento, passando na maioria das vezes ainda por outros intermediários (fase de processamento) antes de ser vendido. Assim, a primeira venda realizada é, geralmente, sob a forma de um produto ao qual já foi adicionado algum valor durante o processo de tratamento da produção, tal como acontece também nas vendas de concentrados minerais ou metais refinados.¹³⁰

Os *royalties ad valorem* podem ser cobrados de duas formas:

- *Valor realizado com vendas.* Este é o valor apresentado nas faturas de venda e que representa muitas vezes o retorno líquido do tratamento e processamento mineiro (NSR/Net Smelter Return), incluindo os gastos de transporte. A sua principal vantagem é o facto de que tal base de incidência torna as auditorias mais simples, diminuindo consequentemente custos administrativos e litigâncias. A desvantagem deste tipo de *royalty* é este se relacionar com o metal a pagar, em vez de com o valor do recurso (ainda antes de sofrer aumentos por existência de intermediários). Estes aumentos podem incluir a realização de lucros e perdas, envolvendo o Governo no risco inerente ao marketing e comercialização;¹³¹
- *Valor bruto do mineral/metal contido no produto mineral vendido.* Esta abordagem deriva do valor do recurso. Tal valor afere-se através da multiplicação do peso do minério vendido pelo custo médio de mercado do metal no dia em que é efetuada a sua venda. Uma auditoria a este tipo de

¹³⁰GUJ, 2012, p. 4

¹³¹*Ibidem*

royalty envolve muitas vezes a verificação difícil das quantidades e da qualidade dos produtos vendidos.¹³²

Ora, é aplicado ao valor base do mineral uma única taxa de *royalty* independentemente de como este valor é aferido e da natureza do produto vendido. Esta abordagem torna-se inadequada para produtos cujo valor já tenha sido aumentado, desincentivando investimentos durante o processo de tratamento de produção. Por este motivo, algumas jurisdições aplicam *royalties* progressivamente mais baixos de acordo com o progresso na natureza do produto, desde o minério bruto até ao metal. Deduções nos transportes, seguros e noutros custos de *marketing* e de atividade podem ser permitidas numa tentativa de aproximar o valor base pós-mina (valor base pós tratamento).¹³³

Neste sentido, conclui-se que os *royalties ad valorem*, embora conceptualmente simples - pois asseguram rendimento ao Estado enquanto a mina estiver a operar - podem ser economicamente ineficazes se não estabelecidos de forma atrativa. A dimensão da receita do Governo será naturalmente variável consoante as mudanças nos preços dos produtos. Por estas razões e para suportar a baixa carga administrativa imposta, os *royalties ad valorem* são a forma mais comum de tributar as explorações mineiras.

Retomando o caso concreto de Moçambique, o valor base produto mineiro é aferido das duas formas acima descritas, dependendo do momento em que a taxa é aplicada.

Assim, o valor base é definido de acordo com o preço da última venda realizada pelo sujeito passivo, que tenderá a corresponder ao preço de referência do mercado internacional. No caso de não haver venda, o valor do produto mineiro é determinado com base o preço de referência do mercado internacional.^{134 135}

Quando os minerais são exportados numa fase não final de tratamento, o valor dos minerais é obtido com base na quantidade do produto final contido no produto exportado (tal como determinado por análise específica e sujeito à fiscalização pelo setor de tutela da atividade mineira) multiplicado pelo preço de referência do mercado internacional para o produto minério final.¹³⁶

No caso da venda do produto não final a uma empresa de processamento situada em Moçambique aplica-se um *royalty ad valorem* cobrado sobre o valor de mercado do

¹³²*Ibidem*

¹³³*Ibidem*

¹³⁴ART 11.º - *Royalty ad valorem* cobrado sobre o valor realizado com as vendas

¹³⁵São dedutíveis ao valor do produto mineiro, para efeitos de determinação da base tributável os custos de transporte da mina até ao ponto de exportação do produto mineiro, incluindo as despesas de transbordo e de manuseamento do minério no porto, ou da mina até ao ponto de venda nacional, consoante o caso

¹³⁶*Royalty ad valorem* cobrado sobre o valor bruto do mineral contido no produto mineral vendido. A este valor, saliente-se, deduzem-se os encargos de transporte desde o ponto de embarque até ao ponto de desembarque e a percentagem relativa às perdas inevitáveis no processamento do produto final

produto final, mas deduzidos os montantes pagos pela empresa de processamento, nos termos do princípio das entidades independentes previsto em sede de IRCP.¹³⁷

Contudo, em nenhum dos casos referidos, são dedutíveis os custos de tratamento do produto mineiro.¹³⁸

Encontra-se ainda previsto que a administração tributária pode proceder à correção do valor tributável declarado pelas entidades devedoras do IPM, nos casos de inexistência de documentos que comprovem a venda, de deteção de anomalias nos documentos comprovativos das vendas (que não permitam comprovar e quantificar de forma direta e exata os elementos indispensáveis à determinação do valor do produto mineiro); e nos casos de venda por montante inferior ao preço de referência do mercado internacional.¹³⁹

Face ao exposto, parece-nos que tal norma poderá facilmente ser abusada por parte da administração pública. O ideal seria então que prevalecesse na fixação do preço o declarado pelo contribuinte caso este comprovasse que a correção da administração era arbitrária ou obstinada.¹⁴⁰

Por fim, e de forma a garantir o pronto pagamento do IPM, a exportação do produto mineiro ou a sua comercialização no mercado interno moçambicano só é permitida após o pagamento do IPM devido.¹⁴¹

3.3 ISS

O ISS é um imposto sobre a utilização do solo. Este tipo de imposto é comumente utilizado para tributar atividades económicas que de alguma forma utilizam o solo (o qual é propriedade do Estado).

No que respeita à atividade mineira, este imposto é devido anualmente e incide sobre a área geograficamente demarcada e atribuída ao beneficiário de um título mineiro¹⁴² constituindo-se a obrigação tributária a partir do momento da atribuição da área sujeita à licença de prospeção e pesquisa, concessão mineira ou certificado mineiro¹⁴³.

Ora, incidindo este imposto sobre a utilização do solo, a base tributável corresponde ao número de hectares da área objeto de título mineiro¹⁴⁴ sendo o montante

¹³⁷ART 11.º, n.º 6

¹³⁸ART 11.º, n.º 7

¹³⁹ART 14.º

¹⁴⁰Neste sentido, WESTIN, 2013, p. 14

¹⁴¹ART 15.º

¹⁴²No caso da água mineral, o ISS incide sobre cada título mineiro, cf. ART 16.º

¹⁴³Daqui concluímos que os titulares de senha mineira não estão sujeitos a tal imposto na medida em que não operam na área concedida em regime de exclusividade, cf. ART 18.º

¹⁴⁴No caso da água mineral, esta determina-se em função de cada título mineiro, cf. ART 19.º

do ISS apurado através da aplicação das seguintes taxas sobre a base tributável determinada¹⁴⁵:

Descrição	Taxa
Licenças de prospeção e pesquisa para todos os minerais	
No 1.º e 2.º ano	17,50 MT/ha
No 3.º ano	43,75 MT/ha
No 4.º e 5.º ano	91,00 MT/ha
No 6.º ano	105,00 MT/ha
No 7.º e 8.º ano	210,00 MT/ha
Concessão Mineira	
Para água mineral	85.000,00 MT/ha
Para os demais recursos minerais do 1.º ao 5.º ano	30,00 MT/ha
Para os demais recursos minerais do 6.º ano em diante	60,00 MT/ha
Certificado Mineiro	
Do 1.º ao 5.º ano	17.500,00 MT/ha
Do 6.º ano em diante	25.000,00 MT/ha

Analisando o método de aplicação deste imposto, concluímos da tabela acima que o legislador moçambicano optou por aplicar taxas variáveis, tendo como critério o mero decorrer do tempo¹⁴⁶. Entendemos que tal critério pode ser visto como um verdadeiro benefício fiscal, pois é dado ao investidor um período de taxa reduzida, que deverá corresponder à recuperação do investimento. Contudo, parece-nos que tal benefício não justifica a taxa definitiva – a taxa que se aplica de determinado período em diante (e, por sua vez, a mais elevada), isto porque se o rácio do imposto é acompanhar o retorno económico da atividade, tal poderá não corresponder à verdade em determinados anos de exploração. Neste sentido, entendemos que uma taxa fixa mais baixa pudesse levar a uma tributação mais equitativa e, possivelmente, a um imposto mais atrativo.

Por último, saliente-se que estão isentos da taxa anual de uso e aproveitamento da terra, os sujeitos passivos de ISS¹⁴⁷.

3.4 REGRAS ESPECÍFICAS DOS IMPOSTOS SOBRE O RENDIMENTO

Conforme já aqui foi dito o método de apuramento da matéria coletável de IRPC, no que concerne às atividades mineiras, obedece a regras específicas, regras essas que se encontram previstas no RETBFAM.¹⁴⁸ Muito resumidamente, estamos perante uma adaptação às empresas do setor mineiro dadas as suas características especiais.¹⁴⁹

Uma primeira obrigação que transmite a forma especial de tratamento destas entidades é o facto de a sua matéria coletável dever ser apurada de forma

¹⁴⁵Nota: 1 MT (Novo Metical, moeda em curso em Moçambique) corresponde a aproximadamente € 0,03, em 30 junho 2015.

¹⁴⁶WESTIN, 2013, p.15, criticou este regime defendendo que “tais taxas deveriam ter um limite máximo de anos, no interesse da justiça”.

¹⁴⁷ART 22.º

¹⁴⁸ART 23.º

¹⁴⁹Conforme explicado no Capítulo I

individualizada. Ou seja, os rendimentos obtidos da atividade e exploração mineira deverão ser apurados por referência aos resultados obtidos no âmbito de *cada título mineiro*, em *cada ano fiscal*.¹⁵⁰ Neste sentido, os custos e proveitos derivados de tais títulos só podem ser deduzidos ou imputados a essa mesma licença, de forma individualizada e diferenciada.¹⁵¹ Para facilitar o apuramento - dado que o mesmo sujeito passivo pode ser detentor de vários títulos mineiros - é necessária a obtenção de um número único de identificação tributária (NUIT) individual para cada licença, assim como organizar uma contabilidade separada.¹⁵²

A única exceção a esta individualização dá-se quando as operações mineiras de prospeção e pesquisa realizadas resultam na atribuição da primeira licença de concessão mineira. Neste caso, a atividade mineira desenvolve-se no quadro dessa última licença como título único, com caráter autónomo, desde que a área da concessão mineira se encontre dentro da área de prospeção e pesquisa.¹⁵³ Quanto às operações de prospeção e pesquisa desenvolvidas subsequentemente fora da área da concessão mineira, essas são tratadas como um título mineiro separado (conforme o regime geral), fazendo parte da concessão mineira seguinte, desde que cumpridos os requisitos enunciados.¹⁵⁴

Ora, a diferença entre este regime específico e o regime *standard*¹⁵⁵ de tributação é a delimitação da entidade tributada, dita “*ringfencing*”. Isto é, enquanto o regime *standard* se aplica às operações do consolidado da empresa, no regime da mineração são sujeitas a tributação as operações de cada projeto individual da mesma¹⁵⁶. Esta delimitação do cálculo da matéria coletável das empresas surgiu com o objetivo de proteger as receitas presentes, evitando ir ao encontro de uma prática frequentemente utilizada por empresas: a de minimizar o mais possível a matéria coletável através da constante dedução de prejuízos fiscais advindos de outros projetos não relacionados com o projeto principal.¹⁵⁷ Em suma, tal delimitação visa limitar as tentativas de transmissibilidade de custos e proveitos que sejam gerados nos diferentes títulos mineiros detidos pelo mesmo titular.

No que respeita às transações entre entidades com relações especiais (e, neste caso, entre o mesmo sujeito passivo), encontra-se expressamente previsto no RETBFAM o *Princípio das Entidades Independentes*¹⁵⁸. Este princípio remete determinadas operações para a aplicação das regras relativas aos preços de transferência previstas na Lei 34/2007 de 31 de dezembro, devendo as seguintes operações ser tratadas como se realizadas entre entidades independentes:

¹⁵⁰ Assim, deve individualizar-se cada licença de prospeção e pesquisa, certificado mineiro ou concessão mineira que o sujeito passivo seja detentor, cf. al. a), ART 24.º

¹⁵¹ ART 24.º, n.º 2, al. b)

¹⁵² ART 24.º, n.º 2

¹⁵³ ART 24.º, n.º 3

¹⁵⁴ ART 24.º, n.º 4

¹⁵⁵ Quando nos referimos a regime *standard* remetemos para o regime estabelecido na Lei 34/2007, de 31 de dezembro (com a redação dada pela Lei 19/2013) - IRPC

¹⁵⁶ BAUNDSGAARD, 2001, p. 7

¹⁵⁷ *Ibidem*

¹⁵⁸ ART 25.º

- Transações realizadas entre diferentes concessões ou licenças de um mesmo sujeito passivo;
- Transações realizadas entre uma concessão ou licença e outras atividades do mesmo sujeito passivo, incluindo o processamento;
- Quaisquer transações realizadas entre entidades com relações especiais.

No IRPC existe apenas um artigo dedicado aos preços de transferência.¹⁵⁹ Este artigo determina que a Administração Tributária pode efetuar correções à matéria coletável em virtude de relações especiais entre os sujeitos passivos. Tal poderá acontecer quando hajam sido estabelecidas condições diferentes das que seriam observáveis entre pessoas independentes, ou seja, quando o lucro apurado com base na contabilidade seja diverso do que se apuraria na ausência dessas relações.¹⁶⁰ Também a transmissão de um ativo para uma atividade mineira separada é tratada como uma alienação ou aquisição do ativo, consoante o caso.¹⁶¹

No que respeita aos proveitos ou ganhos e custos ou perdas, assim como os encargos não dedutíveis para efeitos da atividade mineira, estes estão estabelecidos especificamente no RETBFAM, sendo de aplicação subsidiária o IRPC.¹⁶² Quanto aos elementos depreciáveis dos ativos usados no setor mineiro, o sujeito passivo deverá amortizá-los desde que estes sejam suscetíveis de perder valor como resultado do desgaste de uso comum, da exploração, da passagem do tempo ou da obsolescência, ainda que tenham sido adquiridos através de contrato de locação financeira.

Por sua vez, o RETBFAM, tendo em conta a particularidade dos ativos (tangíveis ou intangíveis) utilizados no setor, estabeleceu taxas específicas conforme quadro que segue:

Tipo de ativo	Taxa
Aquisição de direitos mineiros	10%
Despesas de Pesquisa e Prospecção	100%
Despesas de desenvolvimento	25%
Ativos de produção mineira	20%
Outros ativos	10%

¹⁵⁹ART 49.º IRPC

¹⁶⁰O n.º 5 do ART 49.º IRPC define *relações especiais* como “duas entidades nas situações em que uma tem o poder de exercer, direta ou indiretamente, uma influência significativa nas decisões de gestão da outra”. Ora tal é, no mínimo, confuso, dado que na atividade mineira apenas os títulos são independentes sendo a entidade a mesma. Neste sentido, entendemos que o princípio das entidades independentes está diretamente relacionado (senão um complemento) com a determinação específica da matéria coletável na atividade mineira. Não devia o legislador, assim, remeter para as regras de preços de transferência mas sim estabelecer tais regras no RETBFAM

¹⁶¹ART 25, n.º 2

¹⁶²ART 26.º e seguintes

Note-se que as amortizações só podem praticar-se relativamente aos elementos abaixo descritos, sendo o cálculo do exercício efetuado através do método das quotas constantes¹⁶³:

- Elementos do ativo tangível, a partir da sua entrada em funcionamento ou do início da produção comercial, se posterior;
- Custos de capital incorridos em conexão com a expansão da mina, a partir da data de expansão da produção, sendo tais custos tomados em conta numa mesma categoria e separadamente de outros de capital;
- Elementos do ativo intangível, a partir da sua aquisição ou do início da produção comercial se for posterior.

Acrescenta ainda o RETBFAM que quando o titular mineiro transmita o direito ou participação contido num título mineiro segundo o princípio das entidades independentes, a entidade que recebe o direito ou participação deve continuar a amortizar os custos capitalizados segundo os termos adotados pelo titular mineiro transmitente.

No que respeita à taxa de IRPC esta mantém-se nos 32%. Não obstante, sobre o montante bruto pago a entidades não residentes (que prestem serviços relacionados com a exploração da atividade mineira) deverão os sujeitos passivos reter na fonte à taxa liberatória de 10% tais montantes, independentemente do lugar de realização dos serviços, desde que o beneficiário dos mesmos sejam um residente em território moçambicano ou um estabelecimento estável aí situado.¹⁶⁴ Também os ganhos obtidos por não residentes em Moçambique, com ou sem estabelecimento estável, resultantes da alienação onerosa ou gratuita, direta ou indireta de direitos mineiros em território moçambicano, são sujeitos à taxa fixa de 32% a título de mais-valia.¹⁶⁵

Adicionalmente, a lei esclarece que se incluem nos ganhos acima descritos os provenientes da alienação de títulos, ações ou partes sociais, em sociedades detentoras de títulos mineiros os quais são, para efeitos fiscais, ganhos relativos a bens mobiliários com fonte em território moçambicano.¹⁶⁶

Por último, e agora no âmbito das mais-valias geradas em conexão com a atividade mineira, assume importante relevância a clarificação no RETBFAM de que se consideram obtidos em Moçambique os ganhos resultantes da transmissão, onerosa ou gratuita, direta ou indireta, entre sociedades comerciais não residentes, de partes representativas do capital social de sociedades detentoras de um título mineiro, ou de outros valores mobiliários emitidos por tais entidades, respeitantes a esse título, envolvendo ativos mineiros imobiliários situados em Moçambique, independentemente

¹⁶³ART 32.º, n.º 4

¹⁶⁴ART 38.º

¹⁶⁵ART 39.º, n.º 1

¹⁶⁶ART 39.º, n.º 2

do local onde ocorra a alienação.¹⁶⁷ Acresce que a responsabilidade pelo pagamento do imposto relativo às mais-valias decorrentes de ganhos obtidos por uma entidade não residente e sem estabelecimento estável em Moçambique é solidariamente imputada à entidade adquirente e ao detentor do direito.¹⁶⁸

3.5 IRRM

O IRRM foi a introdução mais importante no regime fiscal em análise. Trata-se de um imposto particularmente inovador, tendo como finalidade subjacente o aumento das receitas dos impostos provenientes da atividade mineira, garantindo um aumento da quota do Governo à medida que um projeto se vai tornando rentável.¹⁶⁹ Apenas os titulares de concessão mineira ou um certificado mineiro são sujeitos passivos deste imposto, tendo por isso o Governo não sujeitado os detentores de senha mineira.¹⁷⁰

No que respeita à natureza do imposto o IRRM é um imposto que incide sobre o fluxo de caixa líquido obtido ao abrigo de um título mineiro, a partir do momento em que esse fluxo dê origem a uma taxa interna de retorno (TIR), antes do IRPC, igual ou superior a 18%.¹⁷¹ Neste sentido, este imposto tem como incidência objetiva os ganhos acumulados e obtidos no âmbito de um título mineiro, durante um ano fiscal.¹⁷²

Ora, para a determinação da matéria coletável – prevista especificamente no RETBFAM¹⁷³ - o apuramento dos ganhos de caixa líquidos corresponde ao rendimento tributável, tal como é determinado para efeitos do IRPC, ainda antes da dedução dos prejuízos fiscais¹⁷⁴, mas deduzidos os custos totais de capital (excluindo os custos de aquisição do título mineiro)¹⁷⁵. A matéria tributável para efeitos do IRRM corresponde, assim, ao saldo de fecho dos ganhos de caixa líquidos acumulados positivos (que correspondem à soma dos ganhos de caixa líquidos de um determinado ano fiscal ao saldo de abertura dos ganhos de caixa¹⁷⁶). À matéria coletável do imposto é aplicada

¹⁶⁷ART 39.º, n.º 3

¹⁶⁸ART 39.º, n.º 6

¹⁶⁹CIP, 2014, p. 5

¹⁷⁰Parece-nos que se trata de um benefício fiscal à mineração de pequena escala e artesanal, nos termos do ART 43.º

¹⁷¹ART 41.º

¹⁷²ART 42.º

¹⁷³ART 45.º

¹⁷⁴Adicionados dos juros, outros encargos financeiros e amortizações apresentados para dedução no IRPC. Tais juros incluem a componente financeira dos contratos de locação financeira, nos termos dos termos do n.º 2 do ART. 45.º

¹⁷⁵No primeiro ano de cálculo, para além da dedução referida, são deduzidos ainda os custos incorridos nos sete anos anteriores à atribuição da concessão mineira, incluindo custos de exploração, os quais devem ser fiscalizados pelo setor de tutela da atividade mineira e pela administração tributária, cf. ART 45.º

¹⁷⁶A abertura dos ganhos de caixa corresponde ao saldo de fecho dos ganhos de caixa líquidos acumulados do ano anterior. Ora, se no ano fiscal anterior o resultado de caixa líquido for positivo, o saldo de abertura é igual a zero, cf. ART. 45.º, n.º 6. Se tais ganhos forem negativos, o saldo de abertura é o saldo de fecho do ano anterior, aumentado em 18%, cf. ART. 45.º, n.º 5. Nos termos do n.º 7 do mesmo ART, o aumento em 18% só se aplica durante o período em que a atividade mineira esteja em desenvolvimento ou exista produção e, caso não tenha existido produção durante o ano fiscal, o saldo de fecho dos ganhos de caixa líquidos acumulados é reportado para o ano fiscal seguinte sem aumento.

uma taxa de 20% sendo este imposto pago em duas prestações, em Agosto e Novembro de cada ano.¹⁷⁷

Nestes termos, a liquidação do imposto obtém-se pela aplicação da taxa referida ao saldo dos fechos de caixa líquidos acumulados quando este for positivo.¹⁷⁸

Face ao exposto, resulta claro que este imposto promove uma partilha com o Estado dos benefícios diretos extraordinários que resultem do exercício da atividade mineira. Parece-nos, então, que a constatação de que grande parte das empresas não apresentava lucro tributável e/ou lucro declarado veio suscitar um movimento no sentido de se criar uma coleta mínima de imposto.

Contudo, a sua implementação parece ser confusa e complicada, pois o RETBFAM não estabelece a forma como os contribuintes devem determinar os seus fluxos de caixa. Tal poderá gerar abusos e iniquidades na liquidação do mesmo dependendo da forma como cada entidade afere a sua incidência de imposto.

Por outro lado, julgamos que é necessária a análise da constitucionalidade deste imposto à luz do princípio da capacidade contributiva.

Ora, a CRM prevê, no que diz respeito à organização económica, social, financeira e fiscal, que “*os impostos são criados ou alterados por lei, que os fixa segundo critérios de justiça social*”.¹⁷⁹ Procurou-se convocar para o terreno do próprio conceito de imposto o critério material da igualdade ou da justiça fiscal que constitui o suporte indiscutível dum Estado fiscal de direito – a capacidade contributiva.¹⁸⁰ Ora, o princípio da igualdade (“justiça social”) impõe que cada indivíduo contribua de acordo com a respetiva força económica. O princípio da capacidade contributiva representa, então, a expressão da igualdade materialmente adequada aos impostos.¹⁸¹

Existe então uma ligação umbilical entre o imposto e o princípio da igualdade pois o primeiro constitui a principal fonte de receita estadual, sem a qual não se poderá garantir um tratamento digno à generalidade dos cidadãos, em particular, em áreas como a saúde, educação, igualdade material e erradicação das manchas de pobreza.¹⁸²

Nos termos da CRM, o Estado moçambicano têm como objetivos fundamentais, entre outros, a edificação de uma sociedade de justiça social e a criação do bem-estar material, espiritual e de qualidade de vida dos cidadãos; a promoção do desenvolvimento equilibrado, económico, social e regional do país; o reforço da democracia, da liberdade, da estabilidade social e harmonia social e individual; e a defesa e promoção dos direitos humanos e da igualdade dos cidadãos perante a lei.¹⁸³

¹⁷⁷ART 46.º

¹⁷⁸ART 47.º

¹⁷⁹ART 100.º

¹⁸⁰NABAIS, 2015, p. 43

¹⁸¹VASQUES, 2009, p. 96 e 97

¹⁸²MARQUES, 2011, p. 22

¹⁸³ART 11.º CRM

Ora, o dever fundamental de pagar impostos constitui o preço de viver em sociedade, enquanto afirmação de um dever calibrado pelo princípio da capacidade contributiva.¹⁸⁴ Este princípio assume duas vertentes: uma face garantística, entendendo-se que ninguém deverá pagar impostos a partir de um certo limite mínimo revelador de ausência de capacidade contributiva; e que a tributação não deve assumir caráter confiscatório, ou seja, deve ser mantida a níveis razoáveis.¹⁸⁵ Por outro lado, numa vertente solidarista, entende-se que as despesas do Estado social devam ser sustentadas por todos aqueles que possuam capacidade contributiva.¹⁸⁶

Retomando a análise ao IRRM, o seu pagamento só é devido a partir do momento em que o fluxo de caixa líquido dê origem a uma TIR igual ou superior a 18%, pelo que nos parece que é este valor que o Estado considera necessário atingir para o sujeito passivo ter capacidade contributiva.

Contudo, e porque ainda não houve dedução de prejuízos fiscais, não se encontra materializado o princípio da igualdade previsto na lei fundamental, ou seja, não se verifica a obrigação de dar tratamento igual a situações que sejam juridicamente iguais, e a obrigação de dar tratamento diferenciado a situações que sejam juridicamente diferentes - obrigação inerente ao sobredito princípio.

Em jeito de conclusão, um investidor que possua 100 de fluxo de caixa líquido (verificada que esteja a TIR igual ou superior a 18%) e com prejuízos fiscais de 50 suportará a mesma carga de imposto que o investidor que possua o mesmo valor de fluxo de caixa líquido mas com prejuízos fiscais de 200. É clara a violação do princípio da igualdade e por sua vez da lei fundamental.

Consideramos, assim, por tudo quanto ficou exposto, duvidosa a constitucionalidade do imposto em apreço.

4 BENEFÍCIOS FISCAIS

4.1 REGIME GERAL

Assinalando muito sucintamente a natureza dos benefícios fiscais, estes caracterizam-se, em primeiro lugar, por se traduzirem numa derrogação das regras gerais de tributação, estando por isso implícito no conceito de benefício fiscal a sua natureza excepcional. Esta excepcionalidade apoia-se na tentativa de concretizar objetivos económico-sociais devidamente definidos pelo poder político.¹⁸⁷ Da mesma forma, qualquer desvio ao princípio básico da igualdade de todos os contribuintes para as receitas do Estado tem que se basear num objetivo válido. Sem o último, não falamos

¹⁸⁴*Ibid*, p. 23

¹⁸⁵PALMA, 2001, p. 122

¹⁸⁶*Ibidem*

¹⁸⁷FREITAS, 2013, p. 381

de um benefício fiscal mas sim de um privilégio que, face ao princípio da igualdade, carece de legitimação.¹⁸⁸

Nos termos da Lei n.º 15/2002, de 16 de junho (Lei de bases do sistema tributário de Moçambique), a criação de benefícios fiscais depende da clara definição dos objetivos a atribuir nos casos de reconhecido interesse socioeconómico e da prévia quantificação da despesa fiscal.^{189 190}

Os titulares dos benefícios fiscais de qualquer natureza são sempre obrigados a revelar à administração tributária o cumprimento dos pressupostos da concessão que lhes é feita, sob pena de a mesma ficar sem efeito.¹⁹¹

Contudo, a administração tributária pode subordinar a atribuição de benefícios fiscais ou a aplicação de regimes fiscais de natureza especial, que não sejam de concessão inteiramente vinculada, ao cumprimento de condições por parte do sujeito passivo. Estas concessões podem ser feitas, inclusivamente e nos casos previstos na lei, por meio de contratos fiscais.¹⁹²

4.2 BENEFÍCIOS FISCAIS APLICÁVEIS À ATIVIDADE MINEIRA

O regime dos benefícios fiscais existente antes da entrada em vigor do RETBFAM foi praticamente transposto para o novo regime jurídico.¹⁹³ Assim, passaram a estar previstos num único diploma, não só os impostos inerentes à atividade mineira mas também os benefícios que o Estado dispõe ao investidor.

Consideramos tal transposição como um passo claro no sentido de imprimir maior clareza, simplificação e eficiência na conduta das entidades que prossigam atividades mineiras em Moçambique.

O direito aos benefícios fiscais estabelece que o gozo efetivo dos mesmos não pode ser revogado, não podendo igualmente ser diminuídos os direitos adquiridos, salvo nos casos legalmente previstos em que houver inobservância das obrigações

¹⁸⁸FREITAS, 2013, p. 382

¹⁸⁹ART 15.º, n.º 1, Lei de bases

¹⁹⁰ “A despesa fiscal pode ser definida como uma derrogação deliberada ao sistema normal de tributação, que permite atuar sobre a economia privada do mesmo modo que por despesas diretas, representando um pagamento implícito feito pelos poderes públicos por intermédio de uma redução dos impostos a pagar, ou seja, uma despesa pública feita através do sistema fiscal. Ela é, assim, o “simétrico” da expressão “despesas orçamentais” e o “negativo” da expressão “receitas fiscais””, cf. FREITAS, 2013, p.384

¹⁹¹ART 15.º, n.º 2

¹⁹²Nos termos do n.º 3 do ART 15.º da Lei de bases. Aqui, parece-nos que estamos perante uma cláusula de proteção do legislador quando estabelece a concessão *ad hoc* de benefícios fiscais “que não sejam de concessão inteiramente vinculada”.

¹⁹³Lei n.º 13/2007, de 27 de junho.

estabelecidas para o beneficiário.¹⁹⁴ São sujeitos passivos destes benefícios fiscais os titulares de título mineiro, nos termos estabelecidos na Lei de Minas.¹⁹⁵

Os benefícios específicos previstos para a atividade mineira são os seguintes:¹⁹⁶

- Isenção, durante cinco períodos de tributação, a contar da data de início de exploração mineira, de direitos aduaneiros devidos na importação de equipamentos para operações de prospeção e pesquisa mineira, devidamente classificados na classe K da Pauta Aduaneira;¹⁹⁷
- Isenção, nos mesmos termos da alínea anterior, de direitos aduaneiros devidos na importação de bens constantes em lista anexada ao RETBFAM. Quanto a este benefício, a lei previu um alargamento dos bens utilizados no âmbito da atividade mineira.

Os benefícios acima são apenas concedidos quando os bens a importar não sejam produzidos no território moçambicano, ou sendo, não satisfaçam características específicas de finalidade e funcionalidade exigidas ou inerentes à natureza da atividade a desenvolver e a explorar.¹⁹⁸

Estamos perante isenções automáticas, pois resultam direta e imediatamente da lei, sendo o facto constitutivo do direito ao benefício a data de início da exploração mineira.¹⁹⁹

Contudo, há que salientar que até à entrada em vigor do RETBFAM, nos termos do n.º 2 do ART 6.º da Lei n.º 13/2007, de 27 de junho, os equipamentos e bens acima mencionados beneficiavam ainda “*durante o mesmo período, de isenção do IVA e do Imposto Especial sobre o Consumo (IEC), previstos na Lei n.º 15/2002, de 26 de Junho*”.

Analisando a última lei, esta apenas prevê esses impostos enquanto impostos de tributação indireta sobre a despesa²⁰⁰, nada referindo em concreto (pois, trata-se da lei de bases) acerca das isenções em análise.

Já o CIVA e o CICE continuam a prever a isenção dos bens e equipamentos objeto de importação para a atividade mineira, mas remetendo para a lei antiga. Parece-nos assim, que caso o CIVA e o CICE não sejam alterados em conformidade com o RETBFAM (o que ainda não aconteceu até à data) que poderemos estar perante uma violação do direito aos benefícios fiscais enquanto uma diminuição dos direitos adquiridos.

¹⁹⁴ART. 51.º

¹⁹⁵ART 51.º

¹⁹⁶ART 53.º, n.º 1.

¹⁹⁷Al. a), n.º 1 do ART. 53.º

¹⁹⁸ART 53.º, n.º 2

¹⁹⁹ART 53.º

²⁰⁰Al. a) e b) do ARTs 66.º, e ARTs 67.º e 68.º, em específico acerca do IVA e IEC's, respetivamente.

5 ESTABILIZAÇÃO

Estabilidade e previsibilidade são provavelmente os aspetos mais importantes na escolha de um sistema tributário por parte de um investidor.²⁰¹ Por sua vez, os Governos procuram flexibilidade para se poderem ajustar à mudança de circunstâncias.²⁰²

No sentido de conciliar as duas perspetivas, foi consagrada na nova lei a possibilidade de negociação da estabilidade fiscal por um período máximo de 10 anos, a contar da data de início da exploração mineira, sem afetar os pressupostos de viabilidade e rentabilidade.²⁰³ Este período de estabilidade pode ser estendido até ao termo da concessão inicial, mediante o pagamento de 2% adicionais a título de royalties (IPM), a partir do 11.º ano de produção.

6 TRANSPARÊNCIA

Moçambique tornou-se um país pleno cumpridor da ITIE em outubro de 2012. Ora, a ideia central desta iniciativa, reforce-se, é que as empresas publiquem os seus pagamentos e os governos reportem o que recebem através da apresentação de um relatório *standard*. Na entrega desses relatórios, a ITIE exige que estes sejam compreensíveis, de acesso público e que contribuam para o debate público.

Neste sentido, sentiu-se necessidade de adequar a legislação ao cumprimento dos requisitos estabelecidos pela ITIE pelo que se encontra estabelecido no RETBFAM a obrigação de certificação de contas por parte das entidades que desenvolvam atividades mineiras.²⁰⁴ Tal obrigação consiste na apresentação dos respetivos balanços e contas de resultados anuais, os quais deverão ser certificados por auditor independente autorizado.²⁰⁵

²⁰¹ICMM, 2009, p. 56

²⁰²CIP, 2014, p. 5

²⁰³ART 58.º, n.º 1

²⁰⁴Mais especificamente, detentores de licença de prospeção e pesquisa, concessão mineira e certificado mineiro

²⁰⁵ART 60.º

CONCLUSÃO

A atividade mineira requer um avultado investimento e a implementação de um projeto pode estender-se por vários anos. Em contrapartida, as suas receitas tendem a ser elevadas, em comparação com a maioria das atividades industriais.

Em Moçambique, os contribuintes enfrentam uma panóplia de impostos, quer isto dizer, uma elevada carga fiscal. Cumulando tal facto ao necessário avultado investimento inicial, colocam-se desincentivos ao investimento, os quais poderão afetar negativamente a ponderação inerente à decisão de investir. Sintetizando a carga de impostos em Moçambique:

- *IRPC*: 32%;²⁰⁶
- *IPM*: Taxa variável entre 1,5% e 8%;²⁰⁷
- *IRRM*: 20% do fluxo de caixa líquido positivo a partir do momento em que este dê origem a uma taxa interna de retorno igual ou superior a 18%;
- Entre *outros impostos* aqui não calculados como o ISS, IVA, taxas autárquicas, retenções de impostos sobre dividendos e juros.

Ora, *grosso modo*, a quota de participação do Estado moçambicano é em torno de 45%-55%, dependendo de variados fatores. Sabendo que estamos num mercado competitivo e para podermos tecer conclusões sobre a participação do Governo é necessário comparar os níveis de tributação em Moçambique com a média de participação dos Governos num contexto mundial.

De acordo com o estudo mais recente realizado por uma empresa internacional de auditoria²⁰⁸ a média mundial de participação dos Governos na atividade mineira é de 39,9%, sendo que o nível médio mais alto de participação foi na América Latina (39,5%) e o menor em África (34,3%).²⁰⁹

Neste sentido, parece-nos evidente que as taxas de imposto em Moçambique estão enquadradas nos parâmetros internacionais, ainda que um pouco acima da média mundial. Julgamos que tal se deve, principalmente, ao novo imposto introduzido no ordenamento jurídico – o *IRRM* – cuja finalidade, reforce-se, é garantir um mínimo de receita da atividade mineira para o Governo. Ora, há aqui que salientar duas ressalvas relativamente a este imposto. Em primeiro lugar, de não poder ser deduzido no *IRPC* o valor pago a título daquele imposto. Esta possibilidade tornaria o regime mais atrativo, sem que o Governo pusesse em risco a sua garantia de participação mínima nas receitas

²⁰⁶ART 61.º, n.º 1 *IRPC*

²⁰⁷ART 12.º, n.º1 *RETFAM*

²⁰⁸*PwC*, 2010, p. 15 - 23

²⁰⁹Note que a tendência foi para o aumento dos impostos na indústria da mineração, cf. *WESTIN*.

da atividade (pois se não houvesse matéria coletável, não poderia ser deduzido, sendo integralmente suportado pelo sujeito passivo).²¹⁰

Em segundo lugar, e no seguimento do acima descrito, o facto de este imposto não poder ser deduzido poderá provocar comportamentos de fraude e evasão fiscal, que poderão ainda ser reforçados pela incerteza do método de determinação do fluxo de caixa positivo previsto no diploma. Moçambique deveria remeter tal apuramento para regras internacionais de contabilidade de forma a relatar as principais classes de operação dos recebimentos e pagamentos em dinheiro.²¹¹ O mérito de tal prática é que cada investidor vai compreender os conceitos e elaborar as demonstrações financeiras de fluxo de caixa, de modo a que o encargo administrativo se possa reduzir.

No que concerne à adesão de Moçambique à IETE, sabemos que tal iniciativa tem como função aumentar a transparência dos pagamentos e recebimentos provenientes desta atividade. Contudo, é da nossa opinião que o RETBFAM não atinge os parâmetros de transparência exigíveis de um regime de tributação saudável. Isto porque a norma em causa se limita a estabelecer que *“as entidades que desenvolvem operações mineiras ficam obrigadas à apresentação dos respetivos balanços e contas de resultados anuais certificados por auditor independente e certificado”*.²¹² Ora, nada se esclarece, por exemplo, quanto ao modo de registo por parte do Governo de tais pagamentos e a sua forma de publicação, sentindo-se a necessidade de que a IETE seja desenvolvida e aprimorada no ordenamento nacional.

Posto isto - e não obstante Moçambique estar a “começar de uma página em branco” (não se podendo descartar o progresso que a elaboração deste regime representa) - sente-se a necessidade de uma maior simplificação do mesmo, ou seja, torná-lo mais claro. Isto porque quanto mais simples a legislação, mais simples será a sua compreensão. Neste momento, a redação do RETBFAM é confusa, e consequentemente incerta. Este contexto proporciona tentativas de fuga à tributação, que serão exponenciadas e “protegidas” por especialistas experientes no tratamento destas matérias.

Neste sentido, uma sugestão para a maximização da receita fiscal é a adesão por Moçambique a relevantes tratados internacionais de direito fiscal, no sentido de melhorar a reputação do seu regime face aos investidores estrangeiros. Dando um exemplo, referimos a mútua assistência administrativa em matéria fiscal.

Em suma, ainda que o RETBFAM tenha entrado em vigor a 1 de janeiro de 2015, existindo aspetos que necessitam de concretização legal, a publicação deste diploma deve ser considerada como um passo de claro progresso e eficiência da tributação e atribuição de benefícios fiscais às entidades que prossigam atividades mineiras em Moçambique.

²¹⁰No projeto de lei do RETBFAM estava prevista tal possibilidade, em artigo com a seguinte redação: *“O IRRM é dedutível na determinação do IRPC”*. Contudo, este artigo foi retirado do diploma e não consta da atual redação.

²¹¹Regras do FASB/IFRS.

²¹²ART 60.º RETBFAM.

BIBLIOGRAFIA

LEGISLAÇÃO

Constituição da República de Moçambique

Lei n.º 14/2002, de 26 de junho (Antiga Lei de Minas)

Lei n.º 15/2002, de 16 de junho (Lei de bases do sistema tributário da República de Moçambique)

Lei n.º 13/2007, de 27 de junho (Lei de Incentivos fiscais das áreas mineiras e petrolíferas)

Lei n.º 32/2007, de 31 de dezembro (Código do Imposto sobre o valor Acrescentado)

Lei n.º 34/2007, de 31 de dezembro (Imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas)

Lei n.º 20/2014, de 28 de agosto (Lei de Minas)

Lei n.º 28/2014, de 23 de setembro (Regime especial de tributação e benefícios fiscais da atividade mineira)

LIVROS

BÜTHE, Tim, and **MILNER**, Helen V., 2013, *Institucional Diversity in Trade Agreements and Foreign Direct Investment: Credibility, Commitment, and Economic Flows in the Developing World, 1971-2007*, online em: <http://www.princeton.edu/system/files/research/documents/milner_foreign_direct_investment_and_institutional_diversity.pdf>

FREITAS, Manuel, 2013, *Fiscalidade*, 4ª edição, Almedina.

GUJ, Pietro, Boubacar Bocoum, James Limerick, Murray Meaton, and Bryan Maybee, 2013, *How to improve Mining Tax Administration and collection Frameworks - A Sourcebok*, online em: <<https://www.openknowledge.worldbank.org/bitstream/handle/10986/16700/818080WP0P12250Box0379844B00PUBLIC0.pdf?sequence=1>>

GUJ, Pietro, 2012, *Mineral royalties and other mining specific taxes*, Australian AID, online em:

<[http://im4dc.org/wp-content/uploads/2012/01/UWA_1698_Paper-01 - Mineral-royalties-other-mining-specific-taxes1.pdf](http://im4dc.org/wp-content/uploads/2012/01/UWA_1698_Paper-01_-_Mineral-royalties-other-mining-specific-taxes1.pdf)>

MCPHERSON, Charles, ‘State participation in the natural resource sectors Evolution, issues and outlook’, 2010, in *The taxation of Petroleum and Minerals: principles, problems and practice*, IMF, Routledge, online em: <<https://www.international-arbitration-attorney.com/wp-content/uploads/arbitrationlaw1394930.pdf>>

MARQUES, Paulo, 2011, *Elogio do Imposto - a relação do estado com os contribuintes*, Coimbra Editora

NABAIS, José Cabalta, 2015, *Direito Fiscal*, 2ª Edição, Coimbra, Almedina

OTTO, James, et. al, 2006, *Mining Royalties - A Global Study of their impact on Investors, Government and Civil Society*, Washington D.C.: The International Bank for Reconstruction and Development/The World Bank, online em: <<http://siteresources.worldbank.org/INTOGMC/Resources/336099-1156955107170/miningroyaltiespublication.pdf>>

PALMA, Clotilde, 2001, *Da evolução do conceito de capacidade contributiva*, Ciência e Técnica fiscal n.º 402, Centro de Estudos e Apoio às políticas tributárias, Lisboa.

VASQUES, Sérgio, 2009, *Regime das taxas locais: Introdução e comentário*, edição, Coimbra, Almedina.

ESTUDOS, ARTIGOS E PUBLICAÇÕES PERIÓDICAS

AFRICA PROGRESS PANEL (APP), 2013, 'Equity in Extractives – Stewarding Africa's natural resources for all', in *Africa Progress Report 2013*, disponível *online* em:

<http://www.africaprogresspanel.org/wp-content/uploads/2013/08/2013_APR_Equity_in_Extractives_25062013_ENG_HR.pdf>

AVI-YONAH, Reuven S., 2006, *The three goals of taxation*, University of Michigan Law School Scholarship Repository, *online* em: <<http://repository.law.umich.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1039&context=articles>>

BAUNSGAARD, Thomas, 2001, A Primer on Mineral Taxation, IMF Working Paper 01/139, *online* em:

<<http://www.imf.org/external/pubs/ft/wp/2001/wp01139.pdf>>

BOADWAY, Robin, and **FLATTERS**, Frank, 1993, *The Taxation of Natural Resources Principles and Policy Issues*, Policy Research working papers, Public Economics, The World Bank, WPS 1210, Volume 1, *online* em: <<http://www-wds.worldbank.org/servlet/WDSContentServer/TW3P/IB/1993/10/01/0000092653961005112849/Rendered/PDF/multi0page.pdf>>

CHRISTIAN AID, 2014, *Africa rising? Inequalities and the essential role of fair taxation*, *online* em:

<<http://www.christianaid.org.uk/images/Africa-tax-and-inequality-report-Feb2014.pdf>>

CHRISTIAN AID, 2009, *Undermining the poor: Mineral Taxation Reforms in Latin America*, *online* em:

<<http://www.christianaid.org.uk/Images/undermining-the-poor.pdf>>

CIP, 2014, *Compreendendo os novos termos legais para a atividade mineira*, Revista do Centro de integridade pública de Moçambique, Serviço de partilha de informação, Edição n.º 13/2014, dezembro, online em: <http://www.cip.org.mz/cipdoc%5C345_spinformacao_2014_13_pt.pdf>

CLAUSEN, Fabian, **BARRETO**, Maria Laura, **ATTARAN**, Amir, 2011, *Property Rights Theory and the Reform of Artisanal and Small-Scale Mining in Development*, Journal of Politics and Law, Vol. 4, n.º 1, online em: <<http://ccsenet.org/journal/index.php/jpl/article/view/9589/6883>>

CURTIS, Mark, 2011, ‘The role of transparent and fair taxation converting Africa’s mineral wealth into development’, in *Proparco Magazine*, Issue 8, online em: <http://www.proparco.fr/jahia/webdav/site/proparco/shared/PORTAILS/Secteur_prive_developpement/PDF/SPD8/SPD8_mark_curtis_uk.pdf>

FREEBAIRN, John e **QUIGGIN**, 2010, John, ‘Special Taxation on the Mining Industry’, in *Australian Public Policy Program Working Paper: P10#3*, online em: <http://www.uq.edu.au/rsmg/WP/Australian_Public_Policy/WPP10_3.pdf>

GONZÁLEZ, Patricia, 2004, ‘Distributing Mining Wealth through Royalties’, in *Mining Royalties, Mining and sustainable development series*, online em: <http://commdev.org/files/1415_file_mining_royalties.pdf>

HENTSCHEL, Thomas, **HRUSCHKA**, Felix, e **PRIESTER**, Michael, 2002, *Global Report on Artisanal & Small-Scale Mining*, IIED e WBCSD, online em: <<http://pubs.iied.org/pdfs/G00723.pdf>>

ICMM (International Council on Mining & Metals), 2009, *Minerals Taxation Regimes - A review of issues and challenges in their design and application*, online em:

<<https://www.icmm.com/document/520>>

MITCHEL, Paul, 2009, 'The structure of the global mining sector', in *Advancing the EITI in the mining sector*, a consultation with stakeholders, *online em*:

<<https://eiti.org/files/MINING%20Compressed.pdf>>

OSISA, Third World Network Africa, Tax Justice Network Africa, Action Aid International, Christian Aid, 2009, *Breaking the Curse: How transparent taxation and fair Taxes can Turn Africa's Minerals Wealth into development*, report, *online em*:

<<http://www.christianaid.org.uk/Images/breaking-the-curse.pdf>>

OSSEMANE, Rogerio, 2013, 'Is the Extractive Industries Transparency Initiative Relevant for Reducing Diversions of Public Revenue? The Mozambican Experience', in *Governance of Africa's Resources Programme*, Policy Briefing 61, SAIIA, *disponível online em*:

<<http://www.saiia.org.za/policy-briefings/is-the-extractive-industries-transparency-initiative-relevant-for-reducing-diversions-of-public-revenue-the-mozambican-experience>>

OTTO, James, 2000, *Mining Taxation in developing Countries*, (Study prepared for UNCTAD), *online em*:

<<http://www.congomines.org/wp-content/uploads/2011/09/Otto-UNCTAD-paper-2000-Mining-Taxation-in-Developing-Countries.pdf>>

OTTO, James, 2001, *Fiscal Decentralization and Mining Taxation*, (Paper prepared for The World Bank Mining Department), *online em*:

<<http://www.resourcegovernance.org/sites/default/files/Otto%20-%20Fiscal%20Decentralization%20and%20Mining%20Taxation.pdf>>

OTTO, James, 2013, *Expert opinion on mine taxation*, Pertinent to the Sheshinski Committee II for the Review of Policy with Respect to Royalties on Natural Resources formed by the Israeli Ministry of Finance, *online em*:

<http://www.mof.gov.il/Committees/NatureResourcesCommittee/EmdotTzibur_Cil_ProfJamesOtto.pdf>

PWC, 2010, *Total Tax Contribution - A study of the economic contribution mining companies make to public finances*, online em: <<https://www.pwc.com/gh/en/pdf/Total-Tax-Contribution-by-Mining-Companies.pdf>>

SARMA, J.V.M. and NARESH, Gautam, 2001, *Mineral Taxation Around the World: Trends and Issues*, *Asia-Pacific Tax Bulletin*, online em: <<http://unpan1.un.org/intradoc/groups/public/documents/unpan/unpan008622.pdf>>

OUTROS

BENEFITS FROM IMPLEMENTING EITI, online em: <<https://eiti.org/eiti/benefits>>

EITI MOZAMBIQUE, online em: <<https://eiti.org/Mozambique>>

HISTORY OF EITI, online em: <<https://eiti.org/eiti/history>>

KPMG, 2013, *Country Mining Guide - Mining Mozambique*, online em: <<https://www.kpmg.com/Global/en/IssuesAndInsights/ArticlesPublications/mining-country-guides/Documents/Mozambique-mining-country-guide.pdf>>

MINISTÉRIO DOS RECURSOS MINERAIS (MRM), 2011, *Iniciativa de transparência das Indústrias Extrativas de Moçambique (ITIEM)*, versão final em preparação e reconciliação do primeiro relatório da ITIEM, online em: <<http://www.iese.ac.mz/lib/noticias/2011/MEITI%20Relatorio%20em%20portugues.pdf>>

NOTÍCIAS ONLINE, online em: <<http://www.jornalnoticias.co.mz/index.php/politica/20479-criada-alta-autoridade-da-industria-extractiva>>

THE EITI PRINCIPLES, online em: <<https://eiti.org/eiti/principles>>

WESTIN, Richard, 2013, *Moçambique – Regime específico de tributação das atividades mineiras – comentários*, Confederação das associações das associações económicas de Moçambique (CTA), *online* em:

<<http://www.speed-program.com/wp-content/uploads/2013/10/2013-SPEED-Report-011-Comments-Mozambique-draft-mining-tax-law-EN.pdf>>