

UNIVERSIDADE CATÓLICA DE MOÇAMBIQUE

FACULDADE DE DIREITO

ZUBEIDA SUMALGY MOMADE

**O DIREITO À DEDUÇÃO DO IVA SUPORTADO PELAS
EMPRESAS DO RAMO AGRÍCOLA: uma análise face ao
princípio da justiça tributária em Moçambique**

NAMPULA, 2025

UNIVERSIDADE CATÓLICA DE MOÇAMBIQUE

FACULDADE DE DIREITO

ZUBEIDA SUMALGY MOMADE

**O DIREITO À DEDUÇÃO DO IVA SUPORTADO PELAS
EMPRESAS DO RAMO AGRÍCOLA: uma análise face ao
princípio da justiça tributária em Moçambique**

Dissertação a ser apresentada na
Universidade Católica de Moçambique,
Faculdade de Direito, para elaboração do
Projecto da Dissertação para obtenção do
Grau Académico de Mestrado em Direito
Fiscal.

Supervisor: Farci Aníbal Pereira, LL.

NAMPULA, 2025

DECLARAÇÃO

Declaro que este trabalho é resultado da minha investigação pessoal e das orientações da minha orientadora, o seu conteúdo é original e todas as fontes consultadas estão devidamente mencionadas no texto, nas notas e na bibliografia final.

Declaro ainda que este trabalho não foi apresentado em nenhuma outra instituição para obtenção de qualquer grau académico.

Nampula, Março de 2025

(Zubeida Sumalgy Momade)

AGRADECIMENTOS

Ao meu DEUS em primeiríssimo Lugar, Onnipotente, Omnisciente e Omnipresente: pelo dom da vida, pela saúde e pelo amor eterno.

Ao Doutor Farci Aníbal Pereira, meu orientador, pela sabia orientação, pela maneira incansável e inteligente na condução e produção da pesquisa, a minha sincera e singela obrigada.

Ao corpo docente da Universidade Católica de Moçambique, mormente do curso de Mestrado em Direito Fiscal pelo contributo para este meu percurso académica, muito obrigada.

Agradeço igualmente à gestão e funcionários da AT - Nampula pelos contributos para construção desta pesquisa.

Aos meus colegas de Faculdade vai o meu apreço de gratidão por ser vossa colega. Saudando estes é extensivo a toda Turma de Mestrado em Direito Fiscal do ano 2023 com a qual sinto uma ligação com laços indeléveis.

DEDICATÓRIA

Dedico aos meus pais (in memoriam) que sempre incentivaram a buscar conhecimento, minhas lâmpadas para os meus pés e luz para o meu caminho, a razão do meu viver.

LISTA DE SIGLAS E ABREVIATURAS

AT	- Autoridade Tributária de Moçambique
CIVA	- Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado
ICE	- Imposto sobre Consumos Específicos
INE	- Instituto Nacional de Estatísticas
ISPC	- Imposto Simplificado para Pequenos Contribuintes
IVA	- Imposto sobre o Valor Acrescentado
MEF	- Ministério da Economia e Finanças
OIL	- Orçamento de Investimento de Iniciativa Local
STN	- Sistema Tributário Nacional
UCM	- Universidade Católica de Moçambique

RESUMO

O trabalho tem como tema Direito à Dedução do IVA Suportado pelas Empresas do Ramo Agrícola: uma análise face ao princípio da justiça tributária em Moçambique”, partindo da seguinte questão: de que modo o nº 4 do artigo 61 da Lei nº 34/2007, de 31 de Dezembro que aprova do CIRPC viola o princípio da justiça fiscal ao determinar, sem reserva, o não reconhecimento fiscal das deduções emergentes da relação jurídico comercial entre empresas do ramo agrícola e agricultura de subsistência em Moçambique? Recordar que o objectivo geral foi conhecer os mecanismos legais para o reconhecimento fiscal das deduções emergentes da relação jurídico comercial entre empresas do ramo agrícola e agricultura de subsistência em moçambique. No que concerne à metodologia, trata-se de um paradigma interpretativo, uma abordagem qualitativa com vista a conhecer os mecanismos legais para o reconhecimento fiscal das deduções emergentes da relação jurídico comercial entre empresas do ramo agrícola e agricultura de subsistência em Moçambique, portanto, socorre-se igualmente pela hermenêutica legislativa suportada pela análise bibliográfica. Os resultados indicam que a relação jurídica comercial entre empresas do ramo agrícola e agricultura de subsistência em moçambique é de contrários precários, facto que proporciona a existência de despesas não documentadas. Este facto é a principal causa da origem da falta de reconhecimento fiscal das deduções emergentes da relação jurídico comercial entre empresas do ramo agrícola e agricultura de subsistência em moçambique, tendo em conta que fiscalmente não são aceites, para efeito de dedução, despesas não documentadas. Como forma de ultrapassar esta problemática, o estudo sugere a introdução do mecanismo de Inversão do Sujeito Passivo e “Auto-facturação” do IVA¹ para permitir que os agregadores agrícolas (grossistas inscritos no regime de contabilidade organizada) se auto-facturem quando comprem aos pequenos agricultores eliminando-se as sanções substanciais para as compras a pequenos agricultores não registados, possibilitando-lhes um maior acesso ao mercado formal onde poderão comercializar o excedente de sua produção sem custos fiscais adicionais.

Palavras-chave: despesas não documentadas, princípio de igualdade, dedução do IVA, ramo agrícola

¹ O Instituto de Inversão do Sujeito Passivo e “Auto-facturação” é novo, no entanto, quer dizer autoliquidação do IVA tem lugar quando existe a **inversão do sujeito passivo**, ou seja, quando a pes que adquire os serviços ou produtos é a responsável pela liquidação do IVA. *Vide* igualmente o artigo 2.º n.º 1 alínea i do CIVA Português, na tributação de desperdícios.

ABSTRACT

The theme of the work is the Right to Deduct VAT Supported by Companies in the Agricultural Sector: an analysis in light of the principle of tax justice in Mozambique”, starting from the following question: How does paragraph 4 of article 61 of Law no. 34/2007, of 31 December approved by the CIRPC, violate the principle of tax justice by determining, without reservation, the non-tax recognition of deductions arising from the commercial legal relationship between companies in the agricultural sector and subsistence agriculture in Mozambique? Remember that the general objective was to understand the legal mechanisms for the tax recognition of deductions arising from the legal commercial relationship between companies in the agricultural sector and subsistence agriculture in Mozambique. Regarding the methodology, it is an interpretative paradigm, a qualitative approach with a view to understanding the legal mechanisms for the tax recognition of deductions arising from the commercial legal relationship between companies in the agricultural sector and subsistence agriculture in Mozambique, therefore, it helps It is also based on legislative hermeneutics supported by bibliographical analysis. The results indicate that the commercial legal relationship between companies in the agricultural sector and subsistence agriculture in Mozambique is precarious, a fact that leads to the existence of undocumented expenses. This fact is the main cause of the lack of tax recognition of deductions arising from the legal commercial relationship between companies in the agricultural sector and subsistence farming in Mozambique, taking into account that for tax purposes, non-documented expenses are not accepted for deduction purposes. As a way to overcome this problem, the study suggests the introduction of the VAT Inversion² and “Self-invoicing” mechanism to allow agricultural aggregators (wholesalers registered in the organized accounting regime) to self-invoice when purchasing from small farmers by eliminating substantial sanctions for purchases from unregistered small farmers, allowing them greater access to the formal market where they can sell their surplus production without additional tax costs

Keywords: Undocumented expenses, VAT deduction, agricultural sector, Mozambique

² The Institute for Inversion of the Taxable Person and “Self-invoicing” is new, however, it means VAT self-assessment takes place when there is an inversion of the taxable person, that is, when the person who purchases the services or products is responsible for the VAT settlement. See also article 2.º no. 1 paragraph i of the Portuguese CIVA, on the taxation of waste.

ÍNDICE

DECLARAÇÃO	i
AGRADECIMENTOS	ii
DEDICATÓRIA	iii
LISTA DE SIGLAS E ABREVIATURAS	iv
RESUMO.....	v
ABSTRACT	vi
 INTRODUÇÃO	 1
 CAPÍTULO I: METODOLOGIA DA PESQUISA.....	 5
1.1. Metodologia do estudo	5
1.2. Escolha do caso	6
1.3. Técnicas de recolha de dados	6
1.4. Técnicas de análise e interpretação dos dados.....	6
1.4.1. Categorização dos dados	7
 CAPÍTULO II: FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA	 8
2.2. IVA e sua evolução e na agricultura em Moçambique.....	8
2.2.1. Código do IVA	8
2.2.2. O Código de IVA de Dezembro de 2007	9
2.2.3. O Código Vigente a partir de 2012.....	11
2.2.4. O Código Vigente a partir de 2013.....	12
2.2.4.1. âmbito de aplicação da lei no espaço.....	12
2.2.4.3. Isenções	13
2.2.4.4. Direito à dedução do imposto.....	14
2.2.4.5. Obrigações em sede do IVA.....	14
2.2.5. O Código Vigente a partir de 2016.....	15
2.2.6. O Código Vigente a partir de 2020.....	17
2.2.7. Alterações ao Código do IVA introduzidas pela Lei n.º22/2022, de 28 de Dezembro	17
2.3. Características da Factura.....	26

2.3.1. Obrigações de Facturação.....	26
2.3.2. Diferença entre factura fiscal e uma outra factura qualquer.....	26
2.3.3. Sujeitos passivos obrigados à emissão de factura	27
2.3.4. Elementos que a factura deve conter	28
2.3.5. Preceitos a observar no processamento da facturação.....	29
2.3.6. Emissão informatizada da facturação	30
2.4. Contributo do Sector Agrário para a Renda das Famílias Rurais.....	30
2.4.1. Conceitos de Comercialização.....	31
2.5. As feiras livres e o mercado consumidor.....	34

CAPÍTULO III – APRESENTAÇÃO E DISCUSSÃO DE RESULTADOS 38

3.1. Relação jurídico comercial entre empresas do ramo agrícola e agricultura	38
3.1.1. Breve contextualização de agricultura familiar	38
3.1.2. Relação jurídico comercial entre empresas do ramo agrícola e agricultura	41
3.2. Origem da falta de reconhecimento fiscal das deduções emergentes da relação	43
3.2.1. Reconhecimento fiscal das deduções emergentes da relação jurídico comercial.....	44
3.2.2. Introdução do ISPC e o registo fiscal dos produtores	56
3.2.3. Despesas não dedutíveis para efeitos fiscais	50
3.3. Mecanismos legais, como parte da justiça fiscal, para o reconhecimento fiscal.....	51

CONSIDERAÇÕES FINAIS..... 55

1.1. Conclusão	56
1.2. Sugestões	59

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS 60

1. Legislação.....	60
2. Doutrina.....	60

INTRODUÇÃO

A dissertação em projecto discutirá sobre o tema “Direito à Dedução Do IVA Suportado pelas Empresas do Ramo Agrícola: uma análise face ao princípio da justiça tributária em Moçambique”. É importante realçar que o estudo cingir-se-á nível do ordenamento tributário moçambicano.

Moçambique é um país com um grande potencial agrícola³⁴, com mais de 70% da população dependente da agricultura para a sua subsistência. Em 2022, a agricultura foi o maior contribuinte para o PIB nacional, representando cerca de 24%, segundo o INE/ MEF⁵.

De acordo com Jo Beth MERTENS⁶, a maior parte das empresas do ramo agrícola que adquirem produtos com agricultores de sector familiar⁷ sem capacidade para emitir facturas. Tal produção serve de base para matéria prima destas empresas e a sua aquisição estimula não só a produção agrícola, como também a sustentabilidade das famílias produtoras e das empresas do ramo agrário e fomentadoras dessa produção.

Nas épocas de “campanha”⁸ agrícola, as empresas destacam seus trabalhadores munidos de balanças e dinheiro para as zonas de produção, onde adquirem produtos para alimentar o negócio das suas empresas, no entanto, as relações contratuais⁹ entre estes sujeitos (empresas e agricultores

³ Apesar disso, em termos de gastos, o sector da Agricultura e Desenvolvimento Rural está na cauta, com 8.9% dos recursos (cfr. MOÇAMBIQUE, *Balanço do plano económico e social e orçamento do estado do 1º Trimestre de 2022*, Maputo, MEF, 2022, p.120)

⁴ Conforme MOÇAMBIQUE, *op cit*, p. 17, uma das prioridades do Governo Moçambicano é de “Financiar o empresariado local, especialmente (MPME’s) em diversos ramos de negócio e cadeias de valor de produção, transformação e prestação de serviços (**agricultura**, pesca, comércio, turismo, transportes)”

⁵ REPÚBLICA DE MOÇAMBIQUE, *Anuário de Estatísticas Agrárias 2022*, Maputo, INE, 2023.

⁶ MERTENS, Jo Beth, *Tributação no sector agrícola em Moçambique: uma análise das isenções de IVA e outras questões tributárias*, Maputo, SPEED, 2012.

⁷ Neste tipo de agricultura, “A produção destina-se ao autoconsumo, sendo que os excedentes são praticamente inexistentes e a produtividade é baixa”, in Fik, T.J., *A geografia do desenvolvimento económico: mudanças regionais, desafios globais*, Londres, McGraw-Hill, 2020, p.13.

⁸ Época de produção de um determinado serial ou Produto agrícola (exemplo: amendoim, castanha, gergelim, manga, laranja, etc.).

⁹ O artigo 1 do Decreto Lei nº 3/2022, de 25 de Maio, doravante designado por RJCC, qualifica estas relações como sendo contrato comercial.

de sector familiar) são de compra e venda¹⁰, livre estipulação¹¹ e muitas vezes não são documentados¹²¹³ e nem há condições para o efeito.

Porém, os sujeitos passivos (as pessoas singulares ou colectivas) que possuem contabilidade organizada e, no exercício das suas actividades económicas, quando adquirem, no território nacional, bens e serviços dos sectores primários, designadamente, das actividades agrícola, avícola, apícola, silvícola, pecuária e pesca, sem capacidade para emitir facturas ou documentos equivalentes e reivindicarem a despesa para ser considerado como custo¹⁴ para efeito de dedução, são multados 35%¹⁵ da despesa não documentada e não é permitida a dedução para o cálculo do rendimento tributável, o que significa que outros 32% da despesa são adicionados ao imposto devido (para uma empresa de IRPC).

Tendo em conta que a aquisição de produtos de excedente dos agricultores familiares, pelas empresas do Ramo Agrícola em Moçambique, fomenta a agricultura e a economia nacional e, considerando que estes produtores não são comerciantes e nem tem capacidade de se inscrever devido aos custos administrativos e a obrigação mensal de declaração de rendimentos, nos termos do CIVA, e que mesmos inscritos, quer no IVA, quer no ISPC, estariam no regime de isenção, acrescido ao facto de a lei não vedar a possibilidade destes venderem os seus produtos às empresas do ramo agrícola, se levanta a seguinte questão de pesquisa:

De que modo o nº 4 do artigo 61 da Lei n.º 34/2007, de 31 de Dezembro que aprova do CIRPC viola o princípio da justiça fiscal ao determinar, sem reserva, o não reconhecimento fiscal das deduções emergentes da relação jurídico comercial entre empresas do ramo agrícola e agricultura de subsistência em Moçambique?

¹⁰ Conforme o artigo 874 do Código Civil, doravante designado por CC.

¹¹ O nº 1 do artigo 24 do RJCC.

¹² O artigo 875 do CC só exige a forma para os imóveis.

¹³ Cfr. Igualmente o artigo 219 do CC.

¹⁴ Vide artigo 22 do CIRPC.

¹⁵ “Os encargos não devidamente documentados e as despesas de carácter confidencial ou ilícito são tributados autonomamente, à taxa de 35%, sem prejuízo do disposto na alínea g) do n.º 1 do artigo 36”. Vide o nº 4 do artigo 61 da Lei n.º 34/2007, de 31 de Dezembro que aprova do CIRPC

A escolha deste tema está relacionada com a paixão que nutre para área de impostos em virtude de perceber que o almejado bem-estar social só será concretizável se todos os cidadãos com capacidade contributiva forem a contribuir através de pagamento de impostos.

Outrossim, é pelo facto de estar a cursar o mestrado em Direito Fiscal que se reforça a sua sensibilidade para esta área porque para poder atingir os resultados desejáveis no exercício das suas tarefas precisará de ser provido de recursos à altura das suas responsabilidades profissionais que só poderão ser garantidos através do dinheiro provindo de impostos pagos pelos cidadãos.

Não menos importante, a constatação da penalização com 35% do IRPC aos sujeitos passivos que adquirem produtos agrícolas dos produtores não comerciantes, despertou a atenção para o estudo com vista a contribuir para obtenção de solução legal que não lesa as partes (fisco, produtores e empresas do ramo agrícola).

O objectivo geral do estudo é de conhecer os mecanismos legais para o reconhecimento fiscal das deduções emergentes da relação jurídico comercial entre empresas do ramo agrícola e agricultura de subsistência em moçambique.

Para a consecução do objectivo geral, foram propostos os seguintes objectivos específicos:

- a) Explicar a relação jurídico comercial entre empresas do ramo agrícola e agricultura de subsistência em moçambique.
- b) Analisar a origem da falta de reconhecimento fiscal das deduções emergentes da relação jurídico comercial entre empresas do ramo agrícola e agricultura de subsistência em moçambique.
- c) Explicar os mecanismos legais, como parte da justiça fiscal, para o reconhecimento fiscal das deduções emergentes da relação jurídico comercial entre empresas do ramo agrícola e agricultura de subsistência em Moçambique.

Com efeito, foram formuladas quatro questões de investigação que a seguir se colocam:

- 1) Qual é a relação jurídico comercial entre empresas do ramo agrícola e agricultura de subsistência em moçambique?

- 2) Qual é a origem da falta de reconhecimento fiscal das deduções emergentes da relação jurídico comercial entre empresas do ramo agrícola e agricultura de subsistência em moçambique?
- 3) Quais são os mecanismos legais para o reconhecimento fiscal das deduções emergentes da relação jurídico comercial entre empresas do ramo agrícola e agricultura de subsistência em moçambique?

O trabalho é conduzido pela pesquisa qualitativa e bibliográfica, suportando-se em paradigma interpretativo. Sendo que as técnicas de recolha de dados são a análise documental e a análise de conteúdo (para analisar e interpretar os dados).

Para melhor compreensão do trabalho, a seguir é apresentada estrutura, compreendendo cinco (5) partes, nomeadamente: i) a introdução que apresenta o contexto, a problematização, os objectivos, as questões de pesquisa e a estrutura; ii) a metodologia que explica os mecanismos e percursos percorridos até à produção deste texto final; iii) a fundamentação teórica, no qual é abordada matéria publicada sobre o agronegócios e a sua tributação; iv) a apresentação, análise e discussão das informações recolhidas e embasadas na fundamentação teórica; e, por último, v) as considerações finais, onde para além da apresentação da conclusão, são deixadas sugestões para melhorar a relação jurídico-tributário no âmbito da agricultura de subsistência.

CAPÍTULO I: METODOLOGIA DA PESQUISA

Nesta parte, fizemos uma abordagem sobre os procedimentos que tomamos em conta para trazer os resultados da pesquisa, desde o início até o fim, descrevendo os métodos/técnicos aplicados para a recolha, tratamento e discussão dos dados.

1.1. Metodologia do estudo

Para FONSECA, metodologia “é o estudo da organização, dos caminhos a serem percorridos, para se realizar uma pesquisa ou um estudo, ou para se fazer ciência. Isto é, estudo dos caminhos, dos instrumentos utilizados para fazer uma pesquisa científica¹⁶.”.

Paralelamente a este raciocínio, SOUZA apud MICHAELIS defende que “Metodologia é a arte de guiar o espírito de investigação da verdade”. Sustenta ainda que é um dos instrumentos utilizados para se conhecer a verdade e se chegar ao conhecimento¹⁷”.

Entendido desta forma metodologia como sendo o estudo do método, ou seja, é o corpo de regras e procedimentos estabelecidos para realizar uma pesquisa científica, a qual compreende o conjunto de conhecimentos precisos e metodicamente ordenados em relação a determinado domínio do saber. Na prática, metodologia da pesquisa numa planificação consiste num conjunto detalhado e sequenciado de métodos e técnicas científicas a serem executadas ao longo da pesquisa, de tal modo que se consiga atingir os objectivos inicialmente previstos.

Neste trabalho foi empregue o paradigma interpretativo. Este assume como uma realidade dinâmica, considera-se que a compreensão da realidade tal com ela é vivida pelos sujeitos, onde se pode trabalhar mais intensamente as características não directamente observáveis pode proporcionar grandes resultados e melhorias significativas nas investigações no campo educativo¹⁸.

A escolha deste paradigma justificou-se porque o objectivo do estudo é de conhecer os mecanismos legais para o reconhecimento fiscal das deduções emergentes da relação jurídico comercial entre empresas do ramo agrícola e agricultura de subsistência em Moçambique, portanto,

¹⁶ FONSECA, J. J. S. *Metodologia da pesquisa científica*. Fortaleza: UEC, 2002 p.132

¹⁷ SILVA, Edna Lúcia & MINESES, Estera Muszkat, *Metodologia da Pesquisa e Elaboração de Dissertação*, 3ª edição revista e actualizada, Florianópolis, 2001, pag 137.

¹⁸ SILVA, Edna Lúcia & MINESES, Estera Muszkat, *Metodologia da Pesquisa e Elaboração de Dissertação*, 3ª edição revista e actualizada, Florianópolis, 2001, pag 137.

o que o sujeito percebe da realidade, aprofundando pontos de vista. Com efeito, para interpretar conhecer os mecanismos legais para o reconhecimento fiscal das deduções emergentes da relação jurídico comercial entre empresas do ramo agrícola e agricultura de subsistência em Moçambique, recorrer-se-á, por um lado à hermenêutica legislativa suportada pela análise bibliográfica.

Optou-se por uma investigação de metodologia qualitativa, pelo facto de se querer conhecer os mecanismos legais para o reconhecimento fiscal das deduções emergentes da relação jurídico comercial entre empresas do ramo agrícola e agricultura de subsistência em Moçambique.

1.2. Escolha do caso

A escolha do ordenamento jurídico fiscal moçambicano (CIVA e RCIVA) como o estudo de caso, deveu-se ao factor relacionada com a ligação que a investigadora tem com os impostos. Esta ligação facilitou o processo de recolha e processamento de dados, uma vez que não houve obstáculos ao acesso à informação, que em outras situações seria considerada privilegiada e, por conseguinte, inacessível.

1.3. Técnicas de recolha de dados

As técnicas usadas para recolha de dados foram a análise bibliográfica e análise do conteúdo ou hermenêutica jurídica.

1.4. Técnicas de análise e interpretação dos dados

A análise dos dados resultantes da análise documental e hermenêutica, foi em paralelo com os objectivos e as questões de pesquisa propostos. Segundo GIL, as técnicas de análise têm como objectivo organizar e sumariar os dados de forma que possibilitem o fornecimento de respostas ao problema proposto para investigação e a interpretação tem como objectivo a procura do sentido mais amplo das respostas, o que será feito mediante sua ligação a outros conhecimentos anteriores¹⁹. A principal técnica usada foi a de análise de conteúdo.

A apresentação dos resultados da dissertação seguiu a ordem dos objectivos, transformados em 3 categorias, nomeadamente:

1ª categoria: relação jurídico comercial entre empresas do ramo agrícola e agricultura de subsistência em Moçambique;

¹⁹ GIL, Antonio Carlos, *Métodos e técnicas de pesquisa social*, 6. ed., São Paulo, Atlas, 2008.

2ª categoria: origem da falta de reconhecimento fiscal das deduções emergentes da relação jurídico comercial entre empresas do ramo agrícola e agricultura de subsistência em Moçambique; e

3ª categoria: mecanismos legais, como parte da justiça fiscal, para o reconhecimento fiscal das deduções emergentes da relação jurídico comercial entre empresas do ramo agrícola e agricultura de subsistência em Moçambique.

É importante asseverar que se tomou em consideração o facto de, como salienta BARDIN, a análise de conteúdo ser utilizada como um instrumento de diagnóstico, de modo a que se possam levar a cabo inferências específicas ou interpretações causais sobre um dado aspecto da orientação comportamental do locutor²⁰. Este autor diz ainda que a análise qualitativa pode funcionar sobre corpora reduzidos e estabelecer categorias mais discriminantes, visto não estar ligada, enquanto análise quantitativa, a categorias que deem lugar a frequências suficientemente elevadas para que as inferências se tornem possíveis.

1.4.1. Categorização dos dados

GIL refere que a categorização concretiza a imersão do pesquisador nos dados e a sua forma particular de agrupá-los segundo a sua compreensão. A categorização consiste na organização dos dados de forma que o pesquisador consiga tomar decisões e tirar conclusões a partir deles. Isso requer a construção de um conjunto de categorias descritivas, que podem ser fundamentadas no referencial teórico da pesquisa²¹. A autora reconhece que nem sempre estas categorias podem ser definidas de imediato, sendo preciso ler e reler o material obtido até que se tenha o domínio do seu conteúdo, para, de seguida, contrastá-lo com o referencial teórico. LUDKE diz ainda que é preciso tomar em consideração tanto o conteúdo manifesto como o conteúdo latente do material²².

É preciso compreender que a análise de conteúdos recolhido através de técnicas referidas nesta dissertação não se restringiu ao que está explícito no material, mas se procurou desvendar conteúdo implícito e dimensões contraditórias.

²⁰ BARDIN, Laurence, *Análise de conteúdo*, Brasil, São Paulo: Edições 70, 2011, p.229

²¹ GIL, Antonio Carlos, *Métodos e técnicas de pesquisa social*, 6. ed., São Paulo, Atlas, 2008.

²² LÜDKE, Menga e ANDRE, Marli E. D. A., *Pesquisa em Educação: Abordagens Qualitativas*, Brasil, São Paulo, Editora Pedagógica e Universitária Ltda, 1986.

CAPÍTULO II: FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

LAKATOS & MARCONI sustentam que

“a finalidade da pesquisa científica é [...] o desenvolvimento de um carácter interpretativo, no que se refere aos dados obtidos. Para tal, é imprescindível correlacionar a pesquisa com o universo teórico, optando-se, por um modelo teórico que serve de embasamento, a interpretação do significado dos dados e factos colhidos ou levantados”²³.

É no contexto desta ideia que se apresenta a seguir a fundamentação teórica deste trabalho. Nesta mesma parte apresenta-se alguma bibliografia que servem de base de sustentação para o desenvolvimento do tema em pesquisa. Segundo MENEZES e SILVA, na fundamentação teórica o pesquisador deverá responder as questões do tipo *quem já escreveu e o que já foi publicado sobre o assunto, que aspectos já foram abordados*²⁴, por aí em diante.

2.1. Princípio de igualdade fiscal

De acordo com NABAIS²⁵, o princípio de igualdade deve ser entendido como sendo o mecanismo de justiça, na medida em que implica igual imposto para os que dispõem de igual capacidade contributiva (igualdade horizontal) e diferente imposto (em termos qualitativos ou quantitativos) para os que dispõem de diferente capacidade contributiva na proporção desta diferença (igualdade vertical).

De forma sintética, esta parte descreve três (3) subtema fundamentais, nomeadamente: (i) o IVA; (ii) Evolução do IVA; e (iii) IVA na agricultura em Moçambique.

2.2. IVA E SUA EVOLUÇÃO E NA AGRICULTURA EM MOÇAMBIQUE

2.2.1. Código do IVA

O Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) foi introduzido em Moçambique em Janeiro de 1998, através da Lei n.º 3/98, de 08 de Janeiro, que introduziu alterações ao Sistema Tributário

²³ LAKATOS, E. M. e MARCONI, M. de A. Fundamentos de metodologia científica, 7ª Edição. São Paulo: Atlas, 1992, p.110.

²⁴ SILVA, L. S.; MENEZES, E. M., Metodologia da pesquisa e elaboração de dissertação: Manual de orientação, Brasil, Florianópolis, Atlas, 2001, p.78.

²⁵ NABAIS, José C., *Direito Fiscal*, 7ed., Lisboa, Almedina, 2012, pp.155-159.

Nacional substituindo o Imposto de Circulação e o Imposto de Consumo pelo Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) e Imposto sobre Consumos Específicos (ICE) respectivamente.

No mesmo ano e pelo Decreto 51/98, de 29 de Setembro, foi aprovado o Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (CIVA 1998), o qual veio a sofrer várias emendas a posteriori.

2.2.2. O Código de IVA de Dezembro de 2007

A última versão do Código do IVA foi aprovada pela Lei nº 32/2007, de 31 de Dezembro. Este CIVA no seu artigo 1 estipula que estão sujeitos a imposto sobre valor acrescentado, IVA as transmissões de bens e as prestações de serviços efectuadas a título oneroso no território nacional e as importações de bens.

No entanto, o artigo 9 do mesmo CIVA, introduz diversas isenções à aplicação do IVA naquilo que chama de operações internas. Assim, o número 7 deste artigo estipula que estão isentas do imposto (IVA) “As transmissões de bens e prestação de serviços no âmbito de actividades agrícola, silvícola, pecuária e pesca a seguir referidas:

- a) As transmissões de bens e as prestações de serviços efectuadas no âmbito de uma actividade agrícola, silvícola, pecuária, ou de pesca, incluindo nas actividades acima referidas, as de transformação efectuadas com carácter acessório pelo próprio produtor sobre os produtos provenientes da respectiva produção, utilizando os seus próprios recursos, desde que essa transformação seja efectuada por meios normalmente utilizados nas explorações agrícolas, silvícolas, pecuárias e de pesca;
- b) As transmissões de bens resultantes de actividade industrial de produção de rações destinadas à alimentação de animais de reprodução e abate, para consumo humano;
- c) As transmissões de bens de equipamento, sementes, reprodutores, adubos, pesticidas, herbicidas, fungicidas e similares, bem como redes, anzóis e outros aprestos para a pesca, constantes da Pauta Aduaneira s discriminadas no Anexo I que é parte integrante do presente Código (Vide Anexo I);
- d) As transmissões de medicamentos destinados à aplicação veterinária.

Mais adiante, ainda no artigo 9, o seu número 13, determinava que até 31 de Dezembro de 2010, também estavam isentas do IVA “as transmissões de bens e prestações de serviços a seguir indicadas:

- “a) As transmissões do açúcar;
- b) As aquisições de matérias-primas, produtos intermediários, peças, equipamentos, componentes, efectuadas pela indústria nacional de açúcar;
- c) As transmissões de óleos alimentares e de sabões;
- d) As transmissões de bens a utilizar como matéria-prima na indústria de óleos e sabões, resultantes da actividade industrial de produção do óleo alimentar e sabões, realizadas pelas respectivas fábricas;
- e) As transmissões de bens a utilizar como matéria-prima na indústria de óleos e sabões, constantes da Pauta Aduaneira e discriminadas no Anexo II que é parte integrante do presente Código (Vide Anexo II);

f) As transmissões de bens e prestações de serviços, efectuadas no âmbito da actividade agrícola de produção de cana-de-açúcar e destinadas à indústria;

g) A isenção para bens indicados nas alíneas b), d) e e) deste número deve ser comprovada, consoante os caso, através de documentos aduaneiros apropriados ou declaração emitida pelo adquirente dos bens e serviços em como estes vão ser incorporados no processo de produção.” fim de citação.

De acordo com a técnica de funcionamento do IVA, os bens objectivamente isentos nas operações internas também devem estar isentos no acto de importação²⁶. Assim, o Artigo 12 do CIVA (2007) determina quais as importações que estão isentas do IVA. Este artigo, no seu número 1, alínea a) define que estão isentas de imposto as importações definitivas de bens cuja transmissão no território nacional beneficie de isenção objectiva, designadamente os referidos nos números 1 b), c) e f); 7 c) e d); 9 b); 10; 11; e 13 a), b) e e) todos do artigo 9. Ou seja, no âmbito da actividade agrícola, dentre outros, estão isentas do IVA as importações de bens de equipamento, sementes, reprodutores, adubos, pesticidas, herbicidas, fungicidas e similares – correspondentes ao 7c) - e os medicamentos destinados à aplicação veterinária, constantes do 7 d).

Deste modo as importações dos bens constantes das alíneas a) e b) do número 7, não estão automaticamente isentas do IVA, como poderia se supor. Ou seja a importação de rações não está isenta por via deste instrumento legal. Pressupõe-se que a isenção pretendia incentivar a produção de rações internamente, protegendo o produto nacional do importado, que por efeito do IVA e outras imposições na importação torná-lo-ia mais caro²⁷.

Na indústria do açúcar, de acordo com o número 13 do Artigo 9, estavam isentas, até 31 de Dezembro de 2010²⁸. Como foi referido grande parte das explorações agrícolas são desenvolvidas por pequenos produtores, adicionalmente, na actividade madeireira, no transporte e na comercialização agrícola também existem muitos pequenos operadores formais e informais, pelo que é importante mencionar neste capítulo o Regime de Tributação Simplificada definido pelo Artigo 42 do CIVA. De acordo com o número 1 deste Artigo, este Regime de Tributação Simplificada é aplicável aos “contribuintes com volume anual de negócios superior a 750.000,00 MT e inferior a 2.500.000,00 MT, que não possuindo, nem sendo obrigados a possuir, contabilidade

²⁶ Extracto da fundamentação da Proposta de Lei que Altera o Código do IVA preparado pelo Ministério das Finanças e submetido ao Conselho de Ministros em 2011.

²⁷ De notar que a isenção da ração produzida internamente confere direito à dedução do IVA suportado nos inputs.

²⁸ Este prazo foi entretanto estendido para 31 de Dezembro de 2015, por força da Lei 3/2012 (Anexo IIIa).

regularmente organizada para efeitos de tributação sobre o rendimento, não efectuem operações de importação, exportação ou actividades conexas”.

De seguida o número 2, deste artigo 42, determina que estes contribuintes “apuram o imposto devido ao Estado através da aplicação de percentagem de 5% ao valor das vendas realizadas ou serviços realizados.” O imposto pago no âmbito do Regime de Tributação Simplificada não dá direito à dedução de qualquer valor de imposto suportado, segundo reza o número 3 deste artigo.

Assim, pode se subentender que o funcionamento típico do IVA segundo descrito no Capítulo III deste estudo não é aplicável para este regime simplificado, neste caso todo o IVA suportado tem que ser incorporado no produto final ou serviço como um custo.

2.2.3. O Código Vigente a partir de 2012

No final do ano de 2011, o Governo de Moçambique, através do Conselho de Ministros, apresentou à Assembleia da República uma Proposta de Lei que Altera o Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) vigente a qual foi aprovada (Vide Lei 3/2012 em Anexo). Esta proposta introduz alterações aos artigos 9, 12, 14, 15, 18, 19, 21 e 25 do CIVA de 2007, donde se destacam as seguintes emendas:

- a) No artigo 9 merecem destaque as alterações feitas ao número 10 deste artigo, com a introdução de 2 novos produtos isentos do IVA nas transacções internas nomeadamente, o milho e os insecticidas. De acordo com o número 10 do artigo 9 do CIVA de 2007 no âmbito agrícola só tinha isenção objectiva a farinha de milho, arroz, trigo, farinha de trigo, tomate fresco e congelado, batata e cebola. Esta alteração é uma das razões deste estudo, a qual consiste na inclusão do milho em grão na lista de produtos objectivamente isentos.
- b) Clarificação da redacção de alguns artigos nomeadamente o artigo 9 com alterações na forma e conteúdo dos números 7 e 12 deste artigo.
- c) Para além das isenções nas transmissões internas de bens resultantes de actividade industrial de rações para alimentação de animais já previstas no CIVA de 2007, a nova redacção do CIVA, na alínea g)²⁹, do número 12, do artigo 9 introduz a isenção objectiva³⁰ nas

²⁹ Esta alínea é nova no número 12 do artigo 9, dado que no CIVA 2007 o numero 12 só tinha 5 alíneas. No âmbito da revisão muitas das isenções previstas no numero 7 passaram para o numero 12 deste mesmo artigo.

³⁰ A autora deste estudo interpreta a expressão “isenção objectiva” constante do CIVA como significando isenção explícita, onde o produto isento; e claramente definido.

transmissões de grão de soja, bagaço de soja, soja integral, farinha de peixe, farinha de carne, pós de osso, monofosfato de cálcio, lisina, metionina, todos a utilizar como matéria-prima na produção de rações destinadas à alimentação de animais de reprodução e abate para consumo humano.

- d) A prorrogação do prazo de isenção na indústria do açúcar prevista no número 13 do Artigo 9 para 31 de Dezembro de 2015.
- e) E, porque de acordo com a técnica de funcionamento do IVA os bens objectivamente isentos nas operações internas também devem estar isentos no acto de importação a alínea a) do número 1, do artigo 12 introduz a isenção do IVA na importação Estas são as grandes alterações introduzidas no âmbito da revisão do CIVA de 2007, aprovadas já pela AR e homologadas pelo Presidente da República, aguardando somente a sua publicação. do milho, grão de soja, bagaço de soja, soja integral, farinha de peixe, farinha de carne, pós de osso, monofosfato de cálcio, lisina, metionina, a usar como matérias-primas na indústria de rações.

2.2.4. O Código Vigente a partir de 2013³¹

O Código do Imposto Sobre o Valor Acrescentado (“CIVA”), aprovado pela Lei 32/2007, de 31 de Dezembro, foi também alterado pela Lei n.º 13/2016, de 30 de Dezembro, que republicou este diploma. As principais alterações introduzidas ao CIVA dizem respeito ao âmbito de aplicação espacial deste imposto, às regras de localização das operações, às transmissões de bens e prestações de serviços isentas, bem como às regras de facturação. Estas alterações vêm alargar o âmbito de incidência do imposto e estabelecer regras mais estritas para efeitos de cumprimento de obrigações de natureza declarativa, o que permitirá um maior controlo por parte da Administração Tributária, agilizando o funcionamento da máquina fiscal.

2.2.4.1. âmbito de aplicação da lei no espaço

A primeira novidade trazida pela revisão, prende-se com o âmbito de aplicação espacial do Imposto sobre o Valor Acrescentado. Assim, para efeitos de aplicação deste imposto, determina-

³¹ Cfr. TTA Sociedade de Advogados, New Letter, Moçambique, Março de 2017, in https://www.tta-advogados.com/xms/files/Arquivo/2022-08/2017/Abril/As_novas_regras_do_codigo_do_imposto_sobre_o_valor_acrescentado.pdf, capturado no dia 15.6.2024

se que o território Moçambicano para além de toda a superfície terrestre, a zona marítima e o espaço aéreo, passa a ser extensível às zonas onde a República de Moçambique tem direitos soberanos relativamente à prospecção, pesquisa e exploração dos recursos naturais, do leito do mar, do seu subsolo e das águas subjacentes.

As principais alterações introduzidas ao CIVA dizem respeito ao âmbito de aplicação espacial deste imposto, às regras de localização das operações, às transmissões de bens e prestações de serviços isentas, bem como às regras de facturação.

2.2.4.2. Localização das operações

É consagrado um alargamento do âmbito de incidência do IVA nos serviços em cujo prestador não tem sede, estabelecimento estável ou domicílio em Moçambique e o adquirente seja sujeito passivo de IVA, ainda que pratique exclusivamente operações isentas sem direito a dedução, cuja sede, estabelecimento estável ou domicílio se situe em Moçambique. Neste cenário, passaram a estar sujeitos a IVA os seguintes serviços efectuados por via electrónica: i) fornecimento de sítios informáticos, domiciliação de página Web, manutenção à distância de programas e equipamentos; ii) fornecimento de programas e respectiva actualização; iii) fornecimento de imagens, textos e informações e disponibilização de bases de dados; iv) fornecimento de música, filmes e jogos, incluindo jogos de azar e a dinheiro e de emissões ou manifestações políticas, culturais, artísticas, desportivas, científicas ou de lazer; v) prestação de serviços de ensino à distância; vi) outros serviços análogos.

2.2.4.3. Isenções

As operações internas passam a estar isentas de IVA: (i) as máquinas de escrever com caracteres braille, impressoras de agulha e seringas; (ii) as transmissões de bens a utilizar como matérias-primas, produtos intermédios e componentes para o fabrico de medicamentos, quando sejam efectuadas por estabelecimentos públicos ou privados integrados no Serviço Nacional de Saúde, previstos na Pauta Aduaneira e discriminadas no Anexo III ao Código do IVA; (iii) o serviço de transporte público de passageiros; (iv) as prestações de serviços efectuadas na abertura de canais, ceifa, drenagem, fornecimento de água para irrigação, limpeza de vales de drenagem, pulverização da terra efectuadas no âmbito da actividade agrícola; (v) exportação, operações assimiladas e transportes; (vi) as entidades diplomáticas e consulares, cuja isenção resulte de

acordos e convénios internacionais celebrados por Moçambique e os organismos internacionais reconhecidos por Moçambique ou a membros dos mesmos organismos, nos limites e com as condições fixadas em acordos e convénios internacionais celebrados por Moçambique passam a estar isentas de IVA nas prestações de serviços de que sejam destinatárias, sendo que se mantém a isenção aplicável às transmissões de bens. Outra novidade é a das transmissões de taras ou embalagens, que servem de invólucro de mercadorias a exportar passem a fazer do escopo de isenção deste imposto.

2.2.4.4. Direito à dedução do imposto

As regras sobre o nascimento do exercício do direito à dedução, previstas na Lei 32/2007 de 31 de Dezembro, foram parcialmente alteradas por se mostrarem desconformes com a realidade actual de Moçambique. O direito à dedução nasce no momento em que o imposto dedutível se torna exigível, sendo que ao abrigo do mesmo diploma o pedido de reembolso era admissível nos casos em que se verificava um excesso de 50.000,00MT em 12 meses consecutivos.

De acordo com as alterações introduzidas ao Código do IVA, o reembolso passa a poder ser solicitado se passados 4 meses relativamente ao período de início do excesso, persistir um crédito superior a 100.000,00MT a favor do sujeito passivo. Estabelece-se ainda que, independentemente do prazo de 4 meses acima referido, o sujeito passivo pode solicitar o reembolso quando tenha registado num determinado mês crédito a seu favor superior a 500.000,00MT, devendo considerar sequencialmente os créditos mais antigos. Esta possibilidade vem-se juntar às já anteriormente previstas possibilidades de solicitar o reembolso, independentemente do prazo de 4 meses, quando se verifique cessação de actividade ou quando o sujeito passivo pratique exclusivamente operações isentas de imposto, quando atinja um volume de negócios igual ou inferior a 750.000,00MT ou esteja sujeito ao regime de tributação simplificada.

2.2.4.5. Obrigações em sede do IVA

No que concerne aos requisitos de emissão de facturas e documentos equivalentes, passa a estabelecer-se de forma clara e objectiva que as facturas ou documentos equivalentes devem ser emitidos em língua e moedas nacionais, bem como passa a ser um elemento obrigatório destes documentos o número de identificação bancária (NIB) para o qual é efectuado o pagamento do

Estado. Acresce que na emissão de facturas ou documentos equivalentes cujo conteúdo seja processado por via electrónica se estabelece que o sujeito passivo deve usar software específico de facturação autorizado pela Administração Tributária, bem como os sujeitos passivos devem submeter electronicamente à Administração Tributária os dados relativos às facturas emitidas em cada operação de transmissão de bens ou serviços, com recurso à e-facturação ou máquinas fiscais. A utilização de software específico que carece de autorização da Administração Tributária assume uma extrema relevância para os sujeitos passivos não apenas por motivos de controlo das operações sujeitas a IVA pela Administração Tributária, mas também para evitar contingências fiscais e a aplicação de potenciais multas pela falta de cumprimento desta obrigação por esta autoridade.

Estabelece-se ainda que nas facturas emitidas por retalhistas e prestadores de serviços, torna-se obrigatório fazer a menção “IVA incluído”. Relativamente às obrigações especiais, os sujeitos passivos abrangidos pelo regime simplificado passam a estar obrigados a apresentar em duplicado até ao último dia útil do mês de Fevereiro de cada ano, nas Direcções de Áreas Fiscais, Postos de Fronteira, Postos Fiscais e Postos de cobrança, a que estão adstritos, uma declaração onde constem as compras e vendas ou serviços prestados durante o ano anterior. Uma última nota para referir que o novo diploma revoga a isenção concedida ao abrigo da Lei 3/2012 de 23 de Janeiro, ou seja, a aquisição de serviços relativos a perfuração, pesquisa e construção de infra-estruturas no âmbito da actividade mineira e petrolífera na fase de prospecção e pesquisa.

2.2.5. O Código Vigente a partir de 2016³²

O alargamento do conceito de território, que passa a compreender também zonas onde Moçambique tem direitos soberanos relativamente à prospecção, pesquisa e exploração dos recursos naturais, do leito do mar, do seu subsolo e das águas sobrejacentes; os serviços prestados por via

³² Cfr. TTA Sociedade de Advogados, New Letter, Moçambique, Março de 2017, in https://www.tta-advogados.com/xms/files/Arquivo/2022-08/2017/Abril/As_novas_regras_do_codigo_do_imposto_sobre_o_valor_acrescentado.pdf, capturado no dia 15.6.2024.

eletrónica por não residentes a sujeitos passivos de IVA em Moçambique passam a estar sujeitos a imposto³³.

Entre estes serviços incluem-se, como exemplo, o fornecimento e manutenção à distância de programas e equipamentos, assim como o fornecimento de música, filmes, jogos, incluindo jogos de azar e a dinheiro; há novas regras de isenção para transmissões de bens e prestações de serviços (especialmente na área da saúde e agricultura); alargamento dos casos em que se aplica a redução da base do imposto ao fornecimento de água, hidráulica agrícola e à dragagem; foram alteradas as regras relativas às obrigações acessórias e ao reembolso do crédito de imposto; e acabou a isenção de IVA na aquisição de serviços de perfuração, pesquisa e construção de infraestruturas no âmbito da actividade mineira e petrolífera, na fase de prospeção e pesquisa.

³³ Cfr. a Lei n.º 13/2016, de 30 de Dezembro.

2.2.6. O Código Vigente a partir de 2020³⁴

A lei que altera os artigos 9, 10, 12, 17 e 21 do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA), aprovado pela Lei n.º 32/2007, de 31 de Dezembro, alterado e republicado pela Lei n.º 13/2016, de 30 de Dezembro e alterado pela Lei n.º 16/2020, de 23 de Dezembro.

2.2.7. Alterações ao Código do IVA introduzidas pela Lei n.º22/2022, de 28 de Dezembro

Lei n.º 22/2022, de 28 de Dezembro introduziu alterações aos artigos 9, 10, 12, 15, 17, 20 e 21 do Código do Imposto Sobre o Valor Acrescentado, aprovado pela Lei n.º 32/2007, de 31 de Dezembro, alterado e republicado pela Lei n.º 13/2016, de 30 de Dezembro, e alterado pela Lei n.º 16/2020, de 23 de Dezembro		
Código do IVA aprovado pela Lei n.º 32/2007, de 31 de Dezembro, alterado e republicado pela Lei n.º 13/2016, de 30 de Dezembro, a Assembleia da República, e e alterado pela Lei n.º 16/2020, de 23 de Dezembro	Alterações ao Código do IVA introduzidas pela Lei n.º22/2022, de 28 de Dezembro,	Fundamentação
Artigo 9 (Transmissão de bens e prestações de serviços isentas) Estão isentas do imposto: 1. As transmissões de bens e prestações de serviços de saúde a seguir indicadas: a) As prestações de serviços médicos e sanitários e as operações com elas estreitamente conexas, efectuadas por estabelecimentos hospitalares, clínicas, dispensários e similares;	Artigo 9 (Transmissões de bens e prestações de serviços isentas) Estão isentas do imposto: 1. As transmissões de bens e prestações de serviços de Saúde a seguir indicadas: a) As prestações de serviços médicos e sanitários e as operações com elas estreitamente conexas, efectuadas por estabelecimentos hospitalares públicos, dispensários e similares,	Retirar a isenção das prestações de serviços prestados por entidades privadas, Dado que, os serviços prestados pelas entidades privadas integrantes de Sistema Nacional de Saúde não estão direccionados para o publico em geral, devido aos preços elevados praticados, pelo julga-se de se tributar.
3. As transmissões de bens e prestações de serviços do ensino e formação profissional, a seguir indicadas:	3. As transmissões de bens e prestações de serviços de ensino e formação profissional, a seguir indicadas:	Dado que, os serviços prestados pelas entidades privadas integrantes de Sistema Nacional de Educação não estão

³⁴ Cfr. TTA Sociedade de Advogados, New Letter, Moçambique, Março de 2017, in https://www.tta-advogados.com/xms/files/Arquivo/2022-08/2017/Abril/As_novas_regras_do_codigo_do_imposto_sobre_o_valor_acrescentado.pdf, capturado no dia 15.6.2024.

a) As prestações de serviços que tenham por objecto o ensino, bem como as transmissões de bens e prestações de serviços conexas, quando sejam efectuadas por estabelecimentos públicos ou privados integrados no Sistema Nacional de Ensino e reconhecidos pelo Ministério que superintende a área de Educação; b) As prestações de serviços que tenham por objecto a formação profissional, bem como as transmissões de bens e prestações de serviços conexas, como sejam o fornecimento de alojamento, alimentação e material didáctico, efectuadas por entidades públicas;	a) As prestações de serviços que tenham por objectivo o ensino, bem como as transmissões de bens e prestações de serviços conexas, quando sejam efectuadas por estabelecimentos públicos integrados no Sistema Nacional de Ensino e reconhecidos pelo Ministério que superintende a área de Educação; b) As prestações de serviços que tenham por objecto a formação profissional, bem como as transmissões de bens e prestações de serviços conexas, como sejam o fornecimento de alojamento, alimentação e material didáctico, efectuadas por entidades públicas.	direcionados para o público em geral, devido aos preços elevados praticados, pelo julga-se de se tributar.
4. As operações bancárias e financeiras.	4. As operações bancárias e financeiras, sujeitas ao imposto de selo.	Estender a sujeição do IVA às operações bancárias e financeiras que não estão sujeitas ao imposto de selo, conforme a lista em anexo ao Código do Imposto de Selo. Devendo a tributação taxa geral incidir sobre as operações remanescentes.
5. A locação de imóveis: a) Para fins de habitação; b) Para fins comerciais, industriais e de prestação de serviços, em imóveis situados nas zonas rurais.	5. A locação de imóveis para fins de habitação;	Estender a tributação em sede do IVA à locação de imóveis para fins comerciais, industriais e de prestações de serviços em imóveis situados nas zonas rurais, com vista a estabelecer tratamento igualitário aos imóveis para fins similares, localizados na zona urbana.
6. As operações de seguro e resseguro, bem como as prestações de serviços conexas, efectuadas pelos corretores e outros mediadores de seguros.	6. As operações de seguro e resseguro, bem como as prestações de serviços conexas, efectuadas pelos corretores e outros mediadores de seguros, sujeitas a imposto de selo.	Estender a sujeição do IVA às operações de seguro e resseguro, bem como as prestações de serviços conexas, efectuadas pelos corretores e outros mediadores de seguros, não sujeitas a imposto de selo,

		conforme a lista em anexo ao Código do Imposto de Selo.
10. As transmissões, de milho, farinha de milho, arroz, pão, sal iodado, leite em pó para lactente até um ano, trigo, farinha de trigo, tomate fresco ou refrigerado, batata, cebola, carapau congelado, petróleo de iluminação, gás doméstico – GPL, <i>jet fuel</i> , bicicletas comuns, preservativos e insecticidas.	10. As transmissões, de milho, farinha de milho, arroz, pão, sal iodado, leite em pó para lactente até um ano, trigo, farinha de trigo, tomate fresco ou refrigerado, batata, cebola, carapau congelado, petróleo de iluminação, gás doméstico – GPL, <i>jet fuel</i> , bicicletas comuns e de ferro até 4 velocidades, preservativos e insecticidas.	Clarificar as especificações das bicicletas (bicicletas de ferro com até 4 velocidades) que gozam de isenção do IVA, devendo as restantes estar sujeitas a tributação a taxa geral.
12. Outras transmissões de bens e prestações de serviços a seguir indicadas: a) As transmissões, pelo seu valor facial, de selos do correio em circulação ou de valores selados e bem assim as respectivas comissões de venda;	12. Outras transmissões de bens e prestações de serviços a seguir indicadas: a) As transmissões de valores selados:-	Estender a tributação as comissões de venda pela transmissão dos valores selados, pelo facto dos selos de correio não estarem actualmente em uso.
b) O serviço público de remoção de lixo. c) As prestações de serviços e as transmissões acessórios aos mesmos serviços, efectuadas por empresas funerárias.	b) As prestações de serviços de remoção de lixo quando efectuadas por entidades públicas ou por estas contratadas; c) As prestações de serviços funerários e de cremação e as transmissões de bens acessórios, quando efectuadas por entidades públicas;	Tributar a prestação de serviços de remoção de lixo e serviços funerários e de cremação, quando prestados por entidades privadas.
Artigo 10 Organismos sem finalidade lucrativa Para efeitos do disposto no artigo 9.º, apenas são considerados organismos sem finalidade lucrativa as que cumulativamente: a) Em caso algum distribuam ou coloquem a disposição lucros e os seus corpos gerentes não tenham, por si ou por interposta pessoa, algum interesse directo ou indirecto nos resultados da exploração; b) Disponham de escrituração que abranja todas as suas actividades e a ponham à disposição dos serviços fiscais, designadamente para comprovação do referido na alínea anterior;	Artigo 10 (Entidades públicas e organismos sem finalidade lucrativa) 1. Para efeitos do disposto no artigo 9.º do presente Código, apenas são consideradas entidades públicas, os órgãos e instituições da Administração Pública, que desempenham funções administrativas do Estado, nos termos da legislação aplicável. 2. Para efeitos do disposto no artigo 9.º do presente Código, apenas são considerados organismos sem finalidade lucrativa os que cumulativamente: a) Em caso algum distribuam ou coloquem a disposição lucros e os seus corpos gerentes não tenham, por si ou por interposta pessoa, algum interesse directo ou indirecto nos resultados da exploração	A alteração da epígrafe e introdução do número 2, deve-se e necessidade de aclarar o entendimento do conceito de entidades públicas a luz do Decreto n.º 30/2001, de 15 de Outubro, que aprova as Normas de Funcionamento dos Serviços da Administração Publica.

c) Pratiquem preços homologados pelas autoridades públicas competentes ou, para as operações não susceptíveis de homologação, preços inferiores aos exigidos para operações análogas pelas empresas comerciais sujeitas a imposto.	b) Disponham de escrituração que abranja todas as suas actividades e a ponham à disposição dos serviços fiscais, designadamente para comprovação do referido na alínea anterior; c) Pratiquem preços homologados pelas autoridades públicas competentes ou, para as operações não susceptíveis de homologação, preços inferiores aos exigidos para operações análogas pelas empresas comerciais sujeitas a imposto; d) Não entrem em concorrência directa com sujeitos passivos do imposto.	
Artigo 12 (Importações isentas) 1. Estão isentas de imposto: a) As importações definitivas de bens cuja transmissão no território nacional beneficie de isenção objectiva, designadamente os referidos nas alíneas b), c), e), f) e g) do número 1, alínea b) do número 9, número 10, número 11, alínea g), h) e i) do número 12, alínea a), b), e) e f) do número 13, todos do artigo 9.º. b) As importações de bens, sempre que gozem de isenção do pagamento de direitos de importação nos termos das seguintes disposições: - Artigo 15 da Lei n.º 7/91, de 23 de Janeiro; - Artigo 7 da Lei n.º 4/94, de 13 de Setembro; - Artigo 2 e seguintes do Decreto n.º 3/83, de 30 de Novembro,	Artigo 12 (Importações isentas) 1. Estão isentas de imposto: a) As importações definitivas de bens cuja transmissão no território nacional beneficie de isenção objectiva, designadamente os referidos nas alíneas b), c), e), f), e g) do número 1, alínea b) do número 9, número 10, número 11, alínea g), h) e i) do número 12, alíneas a), b), e) e f) do número 13, e número 16, todos do artigo 9; b) As importações de bens, sempre que gozem de isenção do pagamento de direitos de importação nos seguintes termos: - Lei n.º 7/91, de 23 de Janeiro, alterada pela Lei n.º 14/92, de 14 de Outubro, Lei dos Partidos Políticos; - Lei n.º 4/94, de 13 de Setembro, Lei que estabelece os Princípios básicos que permitem estender a acção das pessoas jurídicas, singulares ou colectivas, públicas ou privadas, que desenvolvem actividades, ou, financeira e materialmente as apoiem, no campo das artes, letras, ciência, cultura e acção social, Lei do Mecenato;	No ponto iii da al. b), actualização da legislação: <u>de Artigo 2 e seguintes do Decreto n.º 3/83, de 13 de Novembro, para Decreto n.º 22/ 2021 de 14 de Abril. Missões Diplomáticas</u> No ponto iv, da al. b), propõem actualização da legislação: Artigo 22 das Instruções Preliminares da Pauta Aduaneira pela Lei n.º 6/2009, de 10 de Março, <u>para artigo 22 das Instruções da Pauta Aduaneira, aprovadas pela Lei n.º 11/2016, de 30 de Dezembro.</u>

nos termos, limites e condições ai estabelecidas; iv. <u>Artigo 22 das Instruções Preliminares da Pauta Aduaneira, aprovada pela Lei n.º 6/2009, de 10 de Março.</u>	iii. Normas para a aquisição e alienação de veículos automóveis para uso oficial das Missões Diplomáticas e Consulares; iv. Instruções Preliminares da Pauta Aduaneira	
Artigo 15 (Base do imposto nas operações internas)	Artigo 15 (Base do imposto nas operações internas) 10. Para as operações sujeitas à taxa reduzida, o valor das transmissões de bens e prestações de serviço é o valor da contraprestação obtida ou a obter do adquirente, do destinatário ou de terceiros pela realização das referidas operações.	Determinação da base tributável para operações sujeitas à taxa reduzida
Artigo 17 (Taxa do Imposto) 1. A taxa do imposto é de 17%. 2. A taxa aplicável é a que vigora no momento em que o imposto se torna exigível.	Artigo 17 (Taxa do imposto) 1. A taxa do imposto é de 16 %. 2. ...	Reduzir a taxa do imposto de 17% para taxa de imposto para 16%, com vista a harmonização com as taxas praticadas na região da SADC.
Artigo 20 (Exclusão do direito à dedução)	Artigo 20 (Exclusão do direito à dedução) 1. 2. Exclui-se, ainda, do direito à dedução o imposto pago nas transmissões de bens e prestações de serviços sujeitas à tributação à taxa reduzida prevista no artigo 17-A do presente Código. 3. Não se verifica a exclusão do direito à dedução nos seguintes casos: a) Despesas mencionadas na alínea a), do número 1 do presente artigo, quando respeitam a bens cuja venda ou exploração constitua objecto de actividade do sujeito passivo, sem prejuízo do disposto na alínea b), do número 1 do presente artigo relativamente a	

	combustíveis que não sejam adquiridos para revenda; b) Despesas de alojamento e alimentação efectuadas por viajantes comerciais, agindo por conta própria, no quadro da sua actividade profissional.	
Artigo 21 (Nascimento e exercício do direito à dedução) 1. ... 2. ... 3. ... 4. ... 5. ... 6. ... 7. Independentemente do prazo referido no anterior, pode o sujeito passivo solicitar o correspondente reembolso quando: a) Tenha registado num determinado período mês crédito a seu favor superior a 500.000,00MT, devendo considerar sequencialmente os créditos mais antigos; b) Se verifique cessão de actividade; c) O sujeito passivo passe a enquadrar-se no n.º 3 do artigo 25, ou no regime dos artigos 35 e 42.	Artigo 21(Nascimento e exercício do direito à dedução) 1. ... 2. ... 3. ... 4. ... 5. ... 6. ... 7. Independentemente do prazo referido no anterior, pode o sujeito passivo solicitar o correspondente reembolso quando: a) Tenha registado num determinado período mês crédito a seu favor superior a 500.000,00MT, devendo considerar sequencialmente os créditos no ano em curso. b); c);.	Propõem-se a introdução do n.º 7
	8. Não obstante o disposto nos números 6 e 7 do presente artigo, se decorrido 12 meses relativamente ao período em que iniciou o excesso, mantiver créditos sistemáticos do Imposto Sobre o Valor Acrescentado, deve solicitar, se não o desejar no todo, o reembolso de pelo menos 50% do crédito do IVA acumulado	
8. A Administração Tributária pode exigir caução, fiança bancária ou outra forma legal de garantia, para cobrir a responsabilidade fiscal	9. A Administração Tributária pode exigir caução, fiança bancária ou outra forma legal de garantia, para cobrir a responsabilidade fiscal subsistente, desde que	

subsistente, desde que o valor do crédito reclamado exceda 100.000,00Mt, a qual deve ser mantida até à comprovação da legitimidade, pelos serviços tributários respectivos, mas nunca por prazo superior a 1 ano.	o valor do crédito reclamado exceda 100.000,00Mt, a qual deve ser mantida até à comprovação da legitimidade, pelos serviços tributários respectivos, mas nunca por prazo superior a 1 ano.	
9. Os reembolsos, quando devidos, devem ser efectuados pelos serviços competentes da Autoridade Tributária no prazo de 30 dias, a contar da data da apresentação do respectivo pedido acrescentado à quantia a reembolsar e por cada mês ou fracção de atraso imputável aos serviços fiscais, juros liquidados nos termos da Lei n.º 2/2006, de 22 de Março, por solicitação.	s reembolsos, quando devidos, devem ser efectuados pelos serviços competentes da Autoridade Tributária no prazo de 30 dias, a contar da data da apresentação do respectivo pedido acrescentado à quantia a reembolsar e por cada mês ou fracção de atraso imputável aos serviços fiscais, juros liquidados nos termos da Lei n.º 2/2006, de 22 de Março, por solicitação.	
10. Para efeitos do disposto no presente artigo, pode o Ministro que superintende a área das Finanças, relativamente a determinadas actividades, considerar como inexistentes as operações que dêem lugar à dedução, ou as que não confiaram esse direito, sempre as mesmas constituam parte significativa do total do volume de negócios e não se mostre viável o procedimento previsto nos números 2 e 3 do artigo 22.	10. Para efeitos do disposto no presente artigo, pode o Ministro que superintende a área das Finanças, relativamente a determinadas actividades, considerar como inexistentes as operações que dêem lugar à dedução, ou as que não confiaram esse direito, sempre as mesmas constituam parte significativa do total do volume de negócios e não se mostre viável o procedimento previsto nos números 2 e 3 do artigo 22.	Mantém a redação apenas muda a numeração.
11.A Administração Tributária pode suspender o prazo de concessão do reembolso quando, por facto imputável ao sujeito passivo não seja possível averiguar da legitimidade do reembolso solicitado, por um período de 30 dias, contados a partir da data da notificação.	11. A Administração Tributária pode suspender o prazo de concessão do reembolso quando, por facto imputável ao sujeito passivo não seja possível averiguar da legitimidade do reembolso solicitado, por um período de 30 dias, contados a partir da data da notificação.	Mantém a redação apenas muda a numeração.
12.A Administração Tributária pode ainda suspender os créditos declarados, quando por facto imputável ao sujeito passivo não seja possível averiguar da legitimidade do reembolso solicitado, por um período de 30 dias, contados a partir da data da notificação.	12. Administração Tributária pode ainda suspender os créditos declarados, quando por facto imputável ao sujeito passivo não seja possível averiguar da legitimidade do reembolso solicitado, por um período de 30 dias, contados a partir da data da notificação.	Mantém a redação apenas muda a numeração.

13. Compete ao Conselho de Ministros actualizar, sempre que se mostre necessário, o valor do crédito a partir do qual pode o sujeito passivo solicitar o reembolso, a que se referem os n.ºs 5 e 6 do presente artigo.	13. Compete ao Governo actualizar, sempre que se mostre necessário, o valor do crédito a partir do qual pode o sujeito passivo solicitar o reembolso, a que se referem os números 5, 6 e 8 do presente artigo.	Propõem-se a introdução do n.º 7 novo que se refere: <u>Não obstante o disposto no número anterior, se durante seis meses consecutivos manter reportes sistemáticos de crédito deve no período do imposto seguinte respectivo reembolso.</u>
14. A disciplina dos reembolsos é objecto de regulamentação em legislação especial.	14. A disciplina dos reembolsos é objecto de regulamentação em legislação especial.	Mantém a redacção apenas muda a numeração.
...	Artigo 17-A (Transmissões de bens e prestações de serviços sujeitas à taxa reduzida de 5%) Estão sujeitas a taxa reduzida de 5% as transmissões de bens e prestações de serviços isentas a seguir indicadas:	Introduzir a tributação a uma taxa reduzida de 5% às transmissões de bens e prestações de serviços, quando efectuada por entidades privadas, com objectivo de levar sujeito passivo a efectuar contribuições mínimas, mantendo-se e simultânea o incentivos para o seu crescimento. Propõe-se a presente tributação por forma a estabelecer um tratamento equitativo, aos imóveis alugados para fins comerciais, industriais e prestação de serviços, estejam situados nas zonas rural ou urbana, tomando em consideração os ganhos que advém obtidos na práticas das actividades referidas.
	a) As prestações de serviços médicos e sanitários e as operações com elas estreitamente conexas, efectuadas por estabelecimentos hospitalares privados, clínicas, dispensários e similares;	
...	b) As prestações de serviços que têm por objecto o ensino, bem como as transmissões de bens e prestações de serviços conexas, quando sejam efectuadas por estabelecimentos privados integrados no Sistema Nacional de Ensino e reconhecidos pelo Ministério que superintende a área de Educação;	
...	c) As prestações de serviços que têm por objecto a formação profissional, bem como as transmissões de bens e prestações conexas, como sejam o fornecimento de alojamento, alimentação e material didáctico, efectuadas por entidades privadas;	
	d) As prestações de serviços que consistem em lições ministradas a título pessoal sobre matérias do ensino escolar ou superior	

No dia 01 de Janeiro de 2023, entrou em vigor a Lei nº 22/2022, de 28 de Dezembro, que aprova o novo Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA), aprovado no último dia 07 de Dezembro pela Assembleia da República.

Entre as principais alterações do novo diploma legal destaca a redução da taxa do imposto IVA que passa de **17% a 16%**.

Em geral, a nova **Lei do Código do IVA** altera oito artigos da anterior Lei, nomeadamente, os artigos 9, 10, 12, 15, 17, 19, 20 e 21.

De acordo com esta lei, estão **isentas do pagamento do IVA** as seguintes operações:

- Transmissão e/ou comercialização de milho, farinha de milho, arroz, pão, sal iodado, leite em pó para lactente até um ano, trigo, farinha de trigo, tomate fresco ou refrigerado, batata, cebola, carapau congelado, petróleo de iluminação, gás doméstico-GPL, jet fuel, preservativos, bicicletas comuns e de ferro até 4 velocidades e insecticidas;
- Operações de locação de imóveis para fins de habitação;
- operações bancárias e financeiras, sujeitas ao imposto de selo;
- Operações de seguro e resseguro, bem com as prestações de serviços conexas, efectuadas pelos correctores e outros mediadores de seguro, sujeitas a imposto de selo;
- Entre outras isenções previstas na Lei.

Destacamos ainda a **utilização da taxa reduzida de 5%** para:

- As prestações de serviços médicos e sanitários e as operações com elas estreitamente conexas, efectuadas por estabelecimentos hospitalares privados, clínicas, dispensários e similares;
- As prestações de serviços que têm por objecto o ensino, bem como as transmissões de bens e prestações de serviços conexas, quando sejam efectuadas por estabelecimentos privados integrados no Sistema Nacional de Ensino e reconhecidos pelo Ministério que superintende a área de Educação;
- As prestações de serviços que têm por objecto a formação profissional, bem como as transmissões de bens e prestações conexas, como sejam o fornecimento de alojamento, alimentação e material didáctico, efectuadas por entidades privadas;

- As prestações de serviços que consistem em lições ministradas a título pessoal sobre matérias do ensino escolar ou superior.

A par do Código do IVA, também entraram em vigor, no passado dia 01 de Janeiro, o novo o novo texto da Pauta Aduaneira e a Lei que estabelece os Princípios de Organização do Sistema Tributário da República de Moçambique.

2.3. Características da Factura

De acordo com ACIS³⁵, factura³⁶ é "documento que, segundo os usos comerciais, deve ser emitido pelos agentes económicos nas transmissões de bens ou prestações de serviços". O seu formato é livre, devendo conter obrigatoriamente os elementos constantes dos n.ºs 5, 7 e 8 do artigo 27 do Código do IVA e observar na sua impressão, os requisitos do Despacho de 01.03.99 do Ministro do Plano e Finanças.

Já Documento Equivalente à factura, conforme explica ACIS³⁷, é "todo o documento que não sendo factura" (p.91), é usualmente utilizado nas transmissões de bens e/ou prestações de serviço, desde que contenha todos os elementos e requisitos da factura. São documentos equivalentes à factura, nomeadamente, os seguintes: Factura recibo; Vendas a Dinheiro (VD); Nota de débito/crédito; Bilhete Despacho, etc.

2.3.1. Obrigações de Facturação

Regra geral, é obrigatória a emissão de factura ou documento equivalente por cada transmissão de bens ou prestação de serviços³⁸.

2.3.2. Diferença entre factura fiscal e uma outra factura qualquer

Uma factura fiscal é um documento regulado pelo Código do IVA e outra legislação adicional que habilita o sujeito passivo a deduzir o IVA nas suas compras. Por isso, esta factura destina-se fundamentalmente a evidenciar a existência de uma transacção tributável. Para tal, esta

³⁵ ACIS, *Manual do imposto sobre o valor acrescentado*, Maputo, Moçambique, Deloitte, 2001, p.91.

³⁶ Todas as referências nesta dissertação a facturas, devem ser entendidas como facturas fiscais, sendo essas as regulamentadas pelo Código do IVA.

³⁷ ACIS, *Manual do imposto sobre o valor acrescentado*, Maputo, Moçambique, Deloitte, 2001, p.91.

³⁸ Art. 25 e 27 do CIVA.

factura deve conter determinados elementos sobre a transacção tributável, bem como sobre as partes envolvidas na transacção³⁹.

De acordo com ACIS⁴⁰, a palavra factura, vulgarmente usada, "designa um documento emitido pelo vendedor notificando comprador de uma obrigação de pagamento referente a uma transacção efectuada (não necessariamente uma transacção tributável)". O facto de se obter uma factura de um fornecedor de bens ou serviços não significa que haja lugar à dedução do IVA, estando esse discriminado ou não na factura. Na prática, alguns sujeitos passivos combinam a função dos dois documentos para evitar duplicações administrativas. Mas, se este método é aplicado, os sujeitos passivos deverão assegurar-se que as suas facturas cumprem com os requisitos de uma factura fiscal, caso contrário aos seus clientes não será permitido a dedução do IVA que lhe foi facturado.

2.3.3. Sujeitos passivos obrigados à emissão de factura

Regra geral, devem emitir factura as pessoas singulares ou colectivas⁴¹, que:

- a) De modo independente e com carácter de habitualidade exerçam uma actividade económica com ou sem fim lucrativo e sejam residentes;
- b) De modo independente, residentes ou não, realizem qualquer operação tributável em IRPC ou IRPS.

Contudo, é **dispensada a emissão de factura** para as operações da seguinte natureza⁴²:

- a) transmissões de bens efectuadas por retalhistas ou vendedores ambulantes;
- b) transmissões de bens feitas através de aparelhos de distribuição automática;
- c) prestações de serviços em que seja habitual a emissão de talão, bilhete de ingresso ou de transporte, senha ou outro documento impresso e ao portador, comprovativo do pagamento;
- d) outras prestações de serviços cujo valor seja inferior a 100 MT e,

quando se verificarem as seguintes condições:

- a) o cliente seja um particular que não destine os bens ou serviços adquiridos ao exercício de uma actividade comercial ou industrial e, a transacção seja efectuada a dinheiro.

³⁹ Art. 2 e 31 do CIVA.

⁴⁰ ACIS, *Manual do imposto sobre o valor acrescentado*, Maputo, Moçambique, Deloitte, 2001, p.92.

⁴¹ Vide art. 3 e 4 do CIVA.

⁴² Vide art. 31 do CIVA.

Embora dispensado da emissão de factura, o vendedor obriga-se a⁴³:

- b) Emitir talões de venda ou de serviço prestado, os quais devem ser impressos e numerados em tipografias autorizadas ou carimbadas pelas Direcções de Áreas Fiscais;
- c) Emitir factura sempre que os sujeitos passivos o solicitem e, neste caso, a registá-la separadamente.

Os talões de venda ou de serviço prestado podem, por opção, ser emitidos por máquinas registadoras, as quais deverão ter como suporte o rolo interno que permite globalizar as vendas diárias discriminando a taxa e o imposto liquidado.

O rolo interno da máquina registadora deverá ser conservado durante os 5 anos subsequentes. O Regulamento do IVA prevê, ainda, que o Ministro que superintende a área das Finanças declare a aplicação da dispensa de facturação a outras categorias de contribuintes que forneçam ao público serviços caracterizados pela sua uniformidade, frequência e valor limitado.

Apenas as facturas fiscais ou documentos equivalentes conferem à empresa o direito à dedução do IVA e permitem que os respectivos custos nelas constantes sejam dedutíveis para efeitos do CIRPC.

Assim, não servem os talões de venda emitidos por uma caixa registadora que não contenham todos os elementos requeridos para uma factura fiscal.

2.3.4. Elementos que a factura deve conter

A factura deve conter⁴⁴:

- a) Número sequencial (impresso por tipografia autorizada, excepto se for processada em
 - b) computador);
 - c) Data de emissão;
 - d) Indicação de original e cópias, conforme aplicável;
 - e) Identificação completa do fornecedor (nome, domicílio e NUIT);

⁴³ Vide n 2 do art. 31 do CIVA.

⁴⁴ Vide n 5 do art. 27 do CIVA.

- f) Identificação completa do adquirente (nome, domicílio e NUIT);
 - g) Quantidades e denominação usual de bens transmitidos ou dos serviços prestados;
 - h) Indicação separada das embalagens não transaccionáveis;
 - i) Preço unitário dos bens transmitidos ou dos serviços prestados líquido de IVA;
 - j) Valor dos bens transmitidos ou serviços prestados líquido de IVA (Valor tributável);
 - k) Taxa do IVA;
 - l) Valor do IVA devido resultante da aplicação da taxa sobre o valor tributável;
- Elementos de identificação da tipografia autorizada, incluindo designação social, sede, o número da autorização do Ministério das Finanças e o NUIT, quando não resulte do processamento informatizado;

Motivo justificativo da não aplicação do imposto, nos casos de:

- Regime de Isenção: “IVA – Regime de Isenção”;
- Regime de Tributação Simplificada: “IVA – Não confere direito à dedução”;
- Regime aplicável às agências de viagens e organizadores de circuitos turísticos “IVA incluído”;
- Regime aplicável aos bens em segunda mão: “IVA – Bens em Segunda Mão”;
- Regime aplicável aos organizadores de vendas em sistema de leilão: “IVA – Regime específico de vendas em leilão”;
- Regime especial de exigibilidade do IVA: “IVA exigível e dedutível no pagamento”.
- Isenções nas transmissões de bens e prestações de serviços. Para o efeito, sugere-se a seguinte menção: “Isento de IVA ao abrigo do n.º...do art....do CIVA”;

2.3.5. Preceitos a observar no processamento da facturação⁴⁵

Observância do prazo regulamentar – até ao quinto dia útil após os bens terem sido postos à disposição ou os serviços concluídos. No caso de facturas globais que tenham por base as guias de remessa, o processamento não pode ir além do quinto dia útil posterior ao período a que respeita;

⁴⁵ ACIS, *Manual do imposto sobre o valor acrescentado*, Maputo, Moçambique, Deloitte, 2001, pp.94-95.

Pelo menos em duplicado – original para o cliente e cópia para arquivo do emitente;

A numeração deve ser sequencial;

No caso de devoluções, a factura não é anulada. Neste caso deve ser emitida uma guia ou nota de devolução, com a respectiva anulação do imposto previamente facturado;

Quando as transacções forem efectuadas no território nacional a facturação deve ser emitida na língua portuguesa e em Meticais ⁴⁶. Contudo, nada obsta que nas facturas conste simultaneamente outra língua e respectiva moeda.

2.3.6. Emissão informatizada da facturação

Na emissão informatizada da facturação deve assegurar-se que o suporte informático utilizado garanta a numeração sequencial não alterável das facturas ou documentos equivalentes emitidos, e que estes contenham todos os elementos regulamentares atrás enunciados. A opção pelo processamento de facturas e documentos equivalentes por mecanismo de saída de computador deverá ser comunicada à Direcção da Área Fiscal competente⁴⁷, devendo os mesmos conter a expressão “**processada por computador**”. A DAF reserva-se o direito de auditar o sistema informático de facturação.

2.4. Contributo do Sector Agrário para a Renda das Famílias Rurais

Segundo os resultados do TIA 2002, o rendimento proveniente da machamba própria é predominante na estrutura do rendimento familiar no meio rural, sendo o rendimento fora da machamba apenas de cerca de 20 por cento, mesmo entre as famílias que têm rendimentos per capita altos. Em termos da relação entre rendimento per capita e características dos agregados familiares, verifica-se que as famílias com maiores rendimentos per capita conseguem grande parte dos seus rendimentos em dinheiro através da venda de culturas de rendimento, particularmente da produção da castanha de caju e algodão. A produção de culturas de rendimento é um factor determinante no rendimento, existindo uma relação positiva e significativa entre o rendimento e o cultivo de culturas de rendimento. Por exemplo, famílias de rendimentos mais altos têm maiores probabilidades de terem mais cajueiros, e na prática, possuem mais cajueiros do que as famílias de menores

⁴⁶ N.º 5 do art 106 da Lei nº 2/2006, de 22 de Março.

⁴⁷ De acordo com o Despacho de 1 de Março de 1999 do Ministério do Plano e Finanças.

rendimentos. Para além da relação positiva entre o rendimento das famílias e o cultivo de culturas de rendimento, existe também uma forte correlação entre o acesso à terra e o nível de rendimento das famílias. De facto, as famílias com maiores rendimentos têm áreas cultivadas duas vezes maiores do que as famílias de menores rendimentos. Uma outra relação importante é o facto dos agregados com maiores rendimentos terem uma maior probabilidade de ganhar rendimento adicional fora da machamba através da venda da mão-de-obra ou actividades por conta própria.

Os dados do TIA (2002) mostram que cerca de 20 por cento das famílias rurais empregam mão-de-obra de outras famílias rurais nas suas machambas. Estas famílias possuem certas características que as diferenciam das restantes, de entre as quais se destacam:

- Têm mais terra;
- Cultivam áreas maiores;
- São duas vezes mais propensas a cultivar culturas de rendimento; e
- Devotam 2 vezes mais áreas a culturas de rendimento do que as outras famílias.

Ainda relacionado com o rendimento familiar, há evidências de pesquisas em Moçambique que sugerem que o mercado rural da mão de obra inclui actualmente dois tipos de emprego, um pouco remunerativo e de curta duração e outro tipo mais remunerativo e de mais longo prazo. Um exemplo do primeiro tipo de emprego é o trabalho na machamba do vizinho.

Os dados do TIA (2002) indicam que o rendimento proveniente do trabalho na machamba do vizinho é 5 vezes maior do que o proveniente do trabalho na machamba de privados. No segundo tipo de emprego, o emprego em empresas não agrícolas e emprego migratório é um bom exemplo. Há evidências que sugerem que o rendimento proveniente da produção não agrícola representa mais de 70 por cento do rendimento total fora da machamba, onde cerca de metade desse rendimento provém de actividades ligadas à economia rural (manufatura, construção, etc).

2.4.1. Conceitos de Comercialização

A comercialização compreende “o conjunto de actividades realizadas por instituições que se acham empenhadas na transferência de bens e serviços desde o ponto de produção inicial até que eles atinjam o consumidor final...”⁴⁸

⁴⁸ Piza e Welsh, p.1.

Segundo Barros, comercialização é o processo através do qual a estrutura de demanda de bens e serviços económicos ou antecipada ou ampliada e satisfeita através da concepção, promoção, intercâmbio e distribuição física de tais bens e serviços. Para MIC, a comercialização é “uma série de serviços envolvidos em movimentar um produto do ponto de produção para o ponto de consumo”. Com base nas definições acima apresentadas torna-se fácil entender que a comercialização envolve uma série de actividades, que começam do processo de produção, onde ocorre a utilização dos recursos produtivos (capital e trabalho) até ao estágio do consumo final.

A rede comercial moçambicana para produtos agrícolas é constituída maioritariamente por lojas rurais, comerciantes licenciados e não licenciados, armazenistas, importadores e exportadores. Muitas vezes, o mesmo comerciante realiza diversos tipos de comércio (a grosso e a retalho) no mesmo estabelecimento⁴⁹. No campo, a comercialização agrícola é principalmente assegurada pelos vendedores ambulantes. Nos produtos em que existe o sistema de concessionárias ou de exclusividade zonal, estes utilizam a sua rede comercial.

As principais características das cadeias curtas são: especificidade, aproximação entre produção e consumo, e, enraizamento. Os autores esclarecem também que as cadeias curtas são uma forma de comercialização que visa à eliminação da intermediação ao longo da cadeia e que são uma maneira dos produtores recuperarem o controle sobre suas vendas e obter um ‘justo’ preço pelos seus produtos. As cadeias curtas podem acontecer através dos produtos produzidos nas pequenas agroindústrias rurais familiares ou em relações face a face, como vendas a domicílio e feiras livres (Schneider & Ferrari, 2015).

Conforme Marsden, Banks e Bristow, existem três tipos de cadeias curtas (short food supply chains – SFSC): (i) proximidade espacial: os produtos são produzidos e distribuídos na região específica de produção; (ii) espacialmente estendida: produtos carregados com valores, significados e informações locais e podem ser comercializados fora da região de produção; e, (iii) face a face, através da venda direta do produtor para o consumidor, como ocorre nas feiras livres⁵⁰.

⁴⁹ IMACULADA, Marcelo Macedo António de, *Impacto das infra-estruturas de transporte na comercialização agrícola: o caso do distrito de Matutuine*, Maputo, Universidade Eduardo Mondlane, 2010, p.. In <http://monografias.uem.mz/bitstream/123456789/810/1/2010%20-%20Imaculada%20C%20Marcelo%20Macedo%20Ant%C3%B3nio%20de%20.pdf>, capturado em 18.07.2024.

⁵⁰ MARSDEN, T.; BANKS, J. & BRISTOW, G., *Food supply chain approaches: exploring their role in rural development*. Brasília, Sociologia Ruralis, v.40 (4), 2000, pp.424-438.

A agricultura familiar é a principal responsável pela comercialização de produtos a nível local, “o papel mais destacado da agricultura familiar continua a ser a agregação de valor à produção agrícola e à transformação desta em produtos e serviços que circulam em nível local”⁵¹.

A lógica de comercialização utilizada pelos agricultores familiares é diferente do mercado convencional, apesar de estar inserida no mesmo contexto. Como esclarecem Kiyota e Gomes, na comercialização dos produtos agrícolas a família de agricultores tem uma relação com um meio no qual a conexão é diferente da sua e, inserido nele, sustentam suas táticas, que, não raras vezes, são estranhas aos agentes externos. Conforme admitem os autores, “As estratégias dos agricultores familiares no processo de comercialização são a combinatória entre as suas vontades subjectivas e as regras sociais”⁵².

Em relação às especificidades da agricultura familiar Ribeiro e Galizoni argumentam que esses agricultores são muito ligados ao meio, através de com sistemas de produção singulares, o que impede que as experiências locais se disseminem, como ocorre no mercado geral de bens⁵³. Pierri e Valente classificam em quatro os canais de comercialização dos produtos da agricultura familiar: venda direta ao consumidor, integração vertical com o agronegócio processador, vendas para o setor de distribuição e mercados institucionais.

Kiyota e Gomes também destacam formas de comercialização da produção da agricultura familiar, diante do sistema de produção em integração vertical, o qual sujeita o agricultor a regras rígidas, normas e prescrições, tornando o processo produtivo limitado a tais exigências; a comercialização da produção de grãos, através de cooperativas; o comércio local, como supermercados e restaurantes, que demandam pouca quantidade, mas exigem qualidade e periodicidade de fornecimento e, a relação direta entre produtores e consumidores, através da venda direta em domicílio e das feiras. Pesquisas demonstram que os agricultores familiares que produzem somente *commodities* não estão obtendo os rendimentos necessários para permanecerem

⁵¹ SCARABELOT, M. & SCHNEIDER, S. *As cadeias agroalimentares curtas e desenvolvimento local: Um estudo de caso do município de Nova Veneza*, Santa Catarina, Revista Faz Ciência V.15 (20), 2012, pp.101-130.

⁵² KIYOTA, N. & GOMES, M. A. O. *Agricultura familiar e suas estratégias de comercialização: Um estudo de caso do município de Capanema, Região Sudoeste do Paraná*, Paraná, Organizações Rurais & Agroindustriais. v.1 (2), 1999, 43-54.

⁵³ RIBEIRO, E. M. & GALIZONI, F. M., *Notas sobre mercados e empreendimentos das populações rurais tradicionais em Minas Gerais*. In: 47º Congresso de Economia e Sociologia Rural, Porto Alegre, 2009.

na atividade (Kiyota & Gomes, 1999) e que os mercados de *commodities* e a integração vertical dos agricultores às cadeias agroindustriais especializadas os põe na posição de tomadores de preços fixados por empresas à jusante (Schneider & Ferrari, 2015).

Para Schneider e Ferrari (2015), o perigo para os produtores familiares é justamente mudar de um mecanismo de disputa de um produto diferenciado para o de preços, que é uma convenção do mundo mercantil. Os autores apontam como uma possível vantagem estratégica da agricultura familiar, a associação de seus produtos à tradição, à natureza, ao artesanal e ao local. O mercado local é uma das possíveis estratégias de reprodução física e social para a agricultura familiar (Silvestre & Ribeiro, 2011).

Dessa forma, “Diferentes formas de comercialização, tendo grandes mercados como alvo, foram e têm sido experimentadas, porém pouca atenção tem sido voltada para as potencialidades dos mercados locais para o escoamento da produção da pequena agricultura familiar” (Silvestre, Calixto e Ribeiro, 2005, p. 3). Os circuitos curtos de comercialização ou cadeias agroalimentares curtas são uma forma de comercialização da produção local de alimentos. Os agricultores familiares vêm construindo novas redes e cadeias agroalimentares, denominadas curtas, que passam a fazer a reconexão entre produtores e consumidores, dissolvida pelas cadeias convencionais de *commodities* agrícolas.

As discussões sobre os circuitos curtos de produção e abastecimento também são uma resposta aos grandes circuitos produtivos e as crises e desordens alimentares. Diferentes canais de distribuição podem ser observados nas relações mercantis da agricultura familiar, uma delas é a feira livre, onde se comercializam produtos oriundos da agricultura familiar. As feiras livres são um dos principais vínculos dos produtores rurais com os consumidores. Além da renda obtida pelos produtores familiares com a comercialização direta dos produtos, também pode-se destacar a socialização entre os atores envolvidos.

2.5. As feiras livres e o mercado consumidor

Segundo Ângulo, as feiras são, geralmente, empreendimentos locais que buscam a valorização da produção agroalimentar, principalmente em municípios de pequeno e médio porte.

O mesmo autor afirma que “Existe toda uma série de diferenças produtivas e culturais entre os feirantes que determinam diferentes relações sociais e diferentes racionalidades econômicas”⁵⁴.

Os estudos sobre feiras têm destacado que a atratividade das feiras em relação a outras formas de varejo centram-se no maior frescor dos produtos, mas, sobretudo, na dinâmica característica de negociação do preço e o atendimento diferenciado (face-a-face com o produtor). Ademais, “As feiras também se constituem em uma importante estratégia de reprodução social da agricultura familiar” (Silvestre, Calixto e Ribeiro, 2005, p. 4).

Os produtos da horticultura como as frutas, legumes e verduras compõem a dieta da população, sendo consumidos diariamente. Assim, torna-se importante prever – considerando sua perecibilidade – a disponibilidade de tais produtos em condições de frescor e qualidade nutricional. Nesse sentido, o agricultor familiar deve se preocupar em manter disponível no mercado produtos com qualidade durante todos os dias do ano, visando manter o fluxo de consumo pela população e, por conseguinte, o fluxo de ingresso de renda em sua propriedade. Caso o agricultor não consiga abastecer o mercado com os produtos locais, haverá a necessidade de se adquirir produtos de outros locais, o que pode implicar em produtos finais com qualidade inferior ao desejado, devido aos problemas com armazenamento e transporte, além dos altos valores do produto final que será repassado ao consumidor devido aos custos com transporte⁵⁵.

De acordo com Andriolo, a estrutura de comercialização centralizada nas Centrais de Abastecimento – CEASAs, apresenta como aspecto negativo a complexidade da cadeia de comercialização entre o produtor e o consumidor, pois devido a pequena produção do agricultor familiar, ele se vê obrigado a vender sua produção a um intermediário que reúne a produção de vários produtores familiares que estão próximos geograficamente e realiza o armazenamento e transporte de uma quantidade maior de produtos, podendo abastecer outros mercados, mas, inclusive, as CEASAs. Na Ceasa, os produtos são vendidos a outros intermediários que tem o papel apenas de comerciante e este, por sua vez, repassa os produtos ao mercado varejista local que então, vende ao consumidor final⁵⁶.

⁵⁴ ÂNGULO, J. L. G., *Mercado local, produção familiar e desenvolvimento: estudo de caso da feira de Turmalina, Vale do Jequitinhonha*, Minas Gerais, Organizações Rurais & Agroindustriais, 2003, p.96.

⁵⁵ ANDRIOLO, J. L., *Olericultura geral: princípios e técnicas*, Santa Maria: Ed. UFSM, 2013.

⁵⁶ ANDRIOLO, J. L., *Olericultura geral: princípios e técnicas*, Santa Maria: Ed. UFSM, 2013.

Silvestre e Ribeiro apontam que o benefício das feiras para os consumidores se dá pelo fornecimento semanal, sobretudo de alimentos adaptados aos hábitos culturais locais, proporcionando um diferencial em relação aos produtos provenientes das centrais de distribuição. Ou seja, os produtos ofertados nas feiras, que são ligados aos costumes e à alimentação local, na maioria das vezes não são ofertados por redes varejistas maiores, que optam por mercados mais amplos. Há que sopesar que outro diferencial se apresenta no sentido do maior frescor dos produtos dos agricultores familiares feirantes. Os produtos, não raras vezes, são colhidos antes do raiar do dia e são levados diretamente às bancas das feiras, sem longos períodos de transporte e armazenamento, etapas que contribuem para acumular danos aos produtos e reduzir a qualidade física, sensorial e mesmo nutricional.

Além disso, “Os ganhos das famílias feirantes são transferidos semanalmente para os comerciantes e neste processo de circulação de riquezas, há geração de postos de trabalho e de renda” (Silvestre, 2011, p. 189)⁵⁷. Pesquisas como a de Silvestre e Ribeiro (2011)⁵⁸, Ângulo (2003)⁵⁹ e Godoi (2005)⁶⁰, deflagram a importância social e econômica das feiras livres para o desenvolvimento da região em que estão inseridas.

Silvestre e Ribeiro constataram que na feira no vale do São Francisco, em Minas Gerais – objeto de seu estudo – havia a predominância de uma cadeia curta e a diminuição no número de pontos que vendiam somente a produção própria, com a concomitante redução do número de agentes intermediários⁶¹. Também foi constatado que a maioria dos consumidores preferia comprar na feira ao comércio urbano, especialmente por esta proporcionar contato direto entre produtor e consumidor, que permite mais segurança na compra e oferecer produtos frescos – características de uma cadeia curta. Assim, “As feiras desempenham um papel muito importante de consolidação

⁵⁷ SILVESTRE, L. H. A. & RIBEIRO, Á. E. M., *Subsídios para a construção de um programa público de apoio à feira livre no vale do São Francisco*, Minas Gerais, Organizações Rurais & Agroindustriais, V. 13(2), 2011, p.189.

⁵⁸ Op cit.

⁵⁹ ÂNGULO, J. L. G., *Mercado local, produção familiar e desenvolvimento: estudo de caso da feira de Turmalina, Vale do Jequitinhonha*, Minas Gerais, Organizações Rurais & Agroindustriais, 2003, p.96.

⁶⁰ GODOY, W. I., *As feiras-livres de Pelotas: Estudo sobre a dimensão sócio-econômica de um sistema local de comercialização*. Tese (Doutorado em Agronomia) – Faculdade de Agronomia Eliseu Maciel, Universidade Federal de Pelotas. Pelotas, 2005.

⁶¹ SILVESTRE, L. H. A. & RIBEIRO, Á. E. M., *Subsídios para a construção de um programa público de apoio à feira livre no vale do São Francisco*, Minas Gerais, Organizações Rurais & Agroindustriais, V. 13(2), 2011, pp.186-200.

econômica e social da pequena propriedade, sendo também um espaço público sócio-econômico e cultural”⁶².

Para Kiyota e Gomes, a sintonia entre as famílias de agricultores cria um forte elo de ligação entre eles, que não pode ser compreendido por aqueles que enfocam suas análises pela perspectiva estritamente econômica⁶³. Dentro dessa lógica peculiar, as famílias vizinhas, muitas vezes, não são vistas como concorrentes, apesar de conduzirem as mesmas atividades produtivas, cultivando e/ou processando os mesmos tipos de produtos.

Silvestre, Calixto e Ribeiro ressaltam que as feiras são um exemplo de dinamização das economias locais, pois os produtores e consumidores são, igualmente, atores locais. Diante desse quadro geral, foi realizado um estudo de caso que trata sobre o processo de formação, organização, socialização e coordenação da feira livre de agricultores familiares⁶⁴.

Em Moçambique, a produção agrícola é realizada por pequenos agricultores destinando a sua produção para o autoconsumo. A mão-obra é constituída principalmente pelo agregado familiar e em tarefas que exijam maior quantidade de trabalho, são utilizados esquemas tradicionais de entre ajuda. Os meios de produção são rudimentares (uso da enxada), pratica-se agricultura de sequeiro como resultado da falta de água, a fraca capacidade financeira faz com os camponeses utilizem poucos insumos. A consequência imediata deste modo de produção é o fraco rendimento por hectare, significando um subaproveitamento dos recursos de terra e trabalho. Em alguns produtos como o tabaco e o algodão existe o sistema de concessões ou exclusividade zonal, em que os concessionários “apoiam” os camponeses através do sistema de fomento da agricultura.

⁶² PASTRO, I. I.; GOMES, M. C. & GODOY, W. I., *É dia de feira*, Brasília, UEM/Uel/UnB, 2003, p.72.

⁶³ KIYOTA, N. & GOMES, M. A. O., *Agricultura familiar e suas estratégias de comercialização*, Paraná, Organizações Rurais & Agroindustriais, 1999.

⁶⁴ SILVESTRE, L. H. A.; CALIXTO, J. S. & RIBEIRO, E. M., *Mercados locais e políticas públicas para a agricultura familiar*, Minas Gerais, 2005. In: 43º Congresso da Sociedade Brasileira de Economia e Sociologia Rural, Ribeirão Preto.

CAPÍTULO III – APRESENTAÇÃO E DISCUSSÃO DE RESULTADOS

A apresentação, análise e discussão dos resultados é feita em consonância com os objectivos específicos.

3.1. Relação jurídico comercial entre empresas do ramo agrícola e agricultura de subsistência em Moçambique

Neste subcapítulo é materializado o objectivo específico I, mormente que visa explicar a relação jurídico comercial entre empresas do ramo agrícola e agricultura de subsistência em Moçambique. Para o efeito, foram criadas duas subcategorias, sendo: 3.1.1. fazer breve contextualização da agricultura familiar; e 3.1.2. relação jurídico comercial entre empresas do ramo agrícola e agricultura de subsistência em Moçambique.

3.1.1. Breve contextualização de agricultura familiar

Agricultura do sector familiar é tida como toda aquela unidade que tem na agricultura sua principal fonte de renda e que tem como base da força de trabalho empregada os membros da família. Segundo esses autores, é permitido o emprego de terceiros temporariamente, quando a actividade agrícola assim necessitar⁶⁵.

A agricultura familiar⁶⁶ em Moçambique constitui a actividade económica que ocupa grande parte da população, podendo alcançar mais de 75% dos cidadãos. Os sistemas de produção

⁶⁵ BITTENCOURT, H. e BIANCHINI, C. *Agricultura familiar do agronegócio, importância e características*, Brasília, Altas, 1996.

⁶⁶ Os conceitos de agricultura familiar, produtores de pequena escala, pequenos produtores, produtores de mercadorias e camponeses, embora com matizes conceptuais, são, neste texto, considerados como sinónimos. Neste texto não se definem estes conceitos, nem se abordam as suas lógicas produtivas e reprodutivas. Serão considerados, como tal, os produtores agrários de pequena escala, cuja produção é intensiva em mão-de-obra, sobretudo familiar, pouco integrados no mercado de factores (insumos, máquinas e dinheiro – terra, trabalho assalariado e outras fontes de rendimento não agrícola), que produzem essencialmente para a reprodução da família enquanto unidade económica e social, que nem sempre possuem o mercado como a única e mais importante referência nas suas opções produtivas, que não têm, necessariamente, o lucro como o principal objectivo e, sempre que podem, complementam os rendimentos agrários com outros, dentro ou fora do sector. Para um estudo teórico sobre esta temática, veja, por exemplo, Shanin (1971), Harriet Friedman (1980), Servolin (1989 e 1989a) Normam Long (1989). Este debate remonta aos teóricos russos de fins de século XIX, onde Chayanov e, numa outra perspectiva, Kautsky, entre outros, são considerados clássicos. Em Moçambique, segundo a Missão de Inquérito Agrícola (1973), 99,3% das explorações em 1970 possuía menos de 10 hectares; em 2009, perto de 99,6% das explorações encontravam-se no mesmo escalão de tamanho de área. Um estudo do Ministério da Agricultura (2008) revela que a área média cultivada pelas famílias camponesas variou, entre 1996 e 2002, de 0,35 para 0,40 hectares por AE (Adulto Equivalente). Para uma breve caracterização dos pequenos produtores agrícolas em Moçambique, veja Uaiene (2012).

“tradicionais ⁶⁷ ” sofreram, ao longo de décadas, diferentes níveis de transformação em consequência da intensidade de penetração do capital no meio rural, sobretudo o agrário e o comercial e o da extracção de recurso naturais. De acordo com Mosca, a urbanização, motivada por diferentes razões, económicas e não-económicas, tem provocado êxodos de diferentes dimensões sem que fossem acompanhados das transformações estruturais que permitissem o aumento da produção e produtividade, para suprir a demanda de alimentos das cidades, o que é agravado por taxas de crescimento populacional, geralmente elevadas ⁶⁸. Não só não houve mudanças estruturais na agricultura, como não houve um processo de industrialização que gerasse emprego para absorção do aumento demográfico. Em consequência, desenvolve-se uma economia informal, primeiro nas cidades e depois no campo. Grande parte dos governos africanos não tem optado por políticas que favoreçam a agricultura. Em consequência, os níveis de pobreza permanecem elevados há décadas. A insegurança alimentar e a necessidade de ajuda alimentar são cíclicas devido a vários factores, como por exemplo, políticas adversas (“não amigas”) ao sector, conflitos e deslocados de guerra, efeitos das mudanças climáticas, sendo África das zonas de maior risco. Os países africanos possuem os piores índices de desenvolvimento humano.

Os mecanismos de dependência económica de longa duração e consolidados após as independências, com alianças de interesses diversos ⁶⁹, fazem persistir, no essencial, as estruturas económicas e sociais ao longo de décadas.

Por seu turno, Liberman define o agregado familiar, explicando que o agregado familiar e comunidade local é um grupo de pessoas ligadas ou não por laços consanguíneos, comem em conjunto e tem como regra, um chefe que pode ser homem ou mulher. Enquanto a comunidade local, é definida como sendo, o agrupamento de famílias e indivíduos, vivendo numa circunscrição territorial de nível de localidade ou inferior, que visa a salvaguardar os interesses comuns através

⁶⁷ Os sistemas de produção, são entendidos neste texto, como as lógicas produtivas e de decisão das produções no conjunto das explorações e considerando os objectivos a maximizar/minimizar no quadro da reprodução social e económica das famílias integradas nos sistemas de poder das comunidades.

⁶⁸ Mosca revela que, entre 1961 e 2012, o total da produção interna per capita de milho, mandioca, arroz, sorgo diminuiu em 12%. Retirando o contributo da mandioca, verificou-se uma redução de 18%.

⁶⁹ As alianças incluem, quase sempre, interesses de forças externas e internas e podem ser de uma ou várias naturezas.

da protecção de áreas agrícolas, sejam cultivadas ou em pousio, florestas, sítios de importância cultural, pastagens, fontes de água, áreas de caça e de expansão⁷⁰.

Buscando comparar com outros países, chamou-se Noda defende que caracterização da agricultura familiar varia de um lugar para outro, de país para país, de região para região e mesmo dentro de um Estado há variações. A agricultura familiar no Brasil apresenta-se como um importante sector da economia para o desenvolvimento económico nacional, sendo responsável por grande parte das exportações do país, o que contribui significativamente para, geração de emprego, renda e entrada de divisas no país. Nesse sector, a agricultura familiar tem grande peso, pois é responsável por mais de 40% do valor bruto da produção agropecuária. Suas cadeias produtivas correspondem a 10% de todo o Produto Interno Bruto (PIB) do país, além de ser responsável pela maioria dos alimentos na mesa dos brasileiros⁷¹.

No entanto, ao contrário do que acontece nos países de capitalismo avançado, no qual o Estado exerce um papel de manutenção da agricultura do sector familiar, por meio de políticas que garantam não só sua renda como também melhores condições de vida, nos países em via de desenvolvimento, poucas políticas públicas têm sido orientadas para essa realidade. No capitalismo contemporâneo, segundo Abramovay, a produção familiar na agricultura faz dela um sector único, não havendo actividade económica nestas sociedades que o trabalho e a gestão estruturam-se tão fortemente em torno de laços de parentesco e onde a participação da mão-de-obra não contratada seja tão importante⁷².

Apesar da literatura marxista prever o desaparecimento da agricultura do sector familiar no desenvolvimento do capitalismo, esta, enquanto categoria social, continua a existir em conjunto com o avanço do capitalismo devido as relações sociais em que baseiam suas actividades e, sobretudo, porque esta categoria, segundo Muller, visa a reprodução do núcleo familiar, ao contrário da produção mercantil capitalista que objectiva o lucro. Assim, ao garantir a permanência da família na actividade, seu principal objectivo está contemplado. Assim, de acordo com Muller

⁷⁰ LIBERMAN, G. *Vida nas Zonas Rurais. Situação das mulheres camponesas em Moçambique*, Maputo, Escolar, 1998.

⁷¹ NODA, F., *Agricultura familiar na Amazônia, Segurança Alimentar e Agroecologia. Instituto Nacional de Pesquisas da Amazônia (INPA), Coordenação de Pesquisa em Ciências Agro económicas*, São Paulo, Dom Quixote, 2006.

⁷² ABRAMOVAY, R., *Paradigmas do Capitalismo Agrário em Questão*, São Paulo, HUCITEC, 1998.

existe uma complementaridade entre os papéis exercidos pela agricultura do sector familiar e o Estado”⁷³. A agricultura do sector familiar desempenha, portanto, uma importante função estratégica nos países capitalistas avançados, pois à medida que produz alimento a baixo custo, permite o processo de transferência intersectorial de renda, no qual beneficiam não só aqueles sectores que lidam com a compra dos produtos agrícolas e a venda de insumos agrícolas e máquinas, como também o conjunto do sistema económico.

Abramovay⁷⁴ explica que essa questão ocorre devido a capacidade que a agricultura do sector familiar tem para baixar o custo de produção dos alimentos com a adopção de novas tecnologias no seu processo produtivo. Segundo o autor, a inovação tecnológica, a princípio, utilizada por uma pequena parcela dos agricultores, fazem os custos da produção caírem, mas a medida que está inovação passa a ser utilizada por grande parte dos agricultores eleva-se a oferta do produto, que consequentemente acaba por baixar o preço da mercadoria, reduzindo dessa forma, ou até mesmo eliminando, o lucro que obteve com o uso daquela inovação tecnológica. E nesse processo vê-se a importância de o Estado assumir a função simultânea de controlo da renda agrícola, para manutenção de um piso mínimo, e o controle sobre os preços alimentares.

3.1.2. Relação jurídico comercial entre empresas do ramo agrícola e agricultura de subsistência em Moçambique

De acordo com João Mosca, grande parte da produção é garantida pelo sector dos pequenos produtores (agricultura familiar e de subsistência) em regime de cultivo sob contrato comercial das empresas de ramo agrícola.

Muitos estudiosos de agronegócio em Moçambique⁷⁵, explicam detalham estes contratos/ relação jurídica (empresas do ramo agrícola e agricultura de subsistência em Moçambique), indicando que os principais intervenientes da comercialização agrícola, em Moçambique, são o Lojista, Ambulante, Grossista e Retalhista:

⁷³ MULLER, A.L., *A construção das Políticas para Agricultura Familiar: O caso da aquisição de Alimentos*, Porto Alegre, 2007.

⁷⁴ *Ibidem op cit.*

⁷⁵ Sobre este assunto, veja por exemplo: Artur (2015); Achten et al. (2007); Schut et al. (2010) e Slingerland & Schut (2014).

- a) O lojista ou o proprietário da loja local, que é o primeiro comprador tanto de produtos alimentares como de culturas de rendimento à maioria dos produtores, vendendo alimentos e outros bens de consumo básicos aos consumidores.
- b) O ambulante é um novo agente no mercado que não possui um lugar fixo para o negócio, deslocando-se a áreas de produção obtendo ali produtos para a posterior revenda nos centros populacionais.
- c) O grossista beneficia-se de um monopólio legal no seu distrito e continua a ter grandes vantagens em relação a todos os outros potenciais competidores.
- d) O retalhista informal, opera nos mercados municipais ou candongas, vende aos consumidores em pequenas quantidades e a preços do mercado.

Duma forma geral os intervenientes da comercialização agrícola são os comerciantes, produtores privados, pessoas singulares (compradores ambulantes); armazenistas ou distribuidores; ONG's e projectos de desenvolvimento, numa relação comercial precária, tendo em conta que muitas das vezes não existe contrato formal, havendo, várias vezes empresas do ramo agrícola que fornecem insumos aos agricultores de subsistência em Moçambique para posterior comprarem os seus excedentes a preço por eles impostos. O segundo cenário citado por Mosca, é referente a relação comercial entre empresas de ramo de agro-processamento com camponeses familiares. Em ambos os casos, os produtores não têm registo fiscal, muito menos documentos exigidos legalmente para a prática do comercio em Moçambique, portanto, nota-se circuitos curtos de comercialização⁷⁶.

Os circuitos curtos de comercialização, notadamente as feiras livres, têm se mostrado estrategicamente promissores no propósito de efetivar o escoamento da produção de muitos agricultores familiares. As feiras livres são caracterizadas por ocorrerem em espaços públicos e com periodicidade, são locais onde ocorrem trocas de mercadorias entre produtores, além de propiciar o escoamento da produção agrícola local. Nas feiras ocorre a proximidade nas relações

⁷⁶ Como se explica no 4.2, estes factos dificultam o reconhecimento fiscal para efeitos de deduções.

comerciais, há contato direto entre produtor e consumidor, vivência, tradição e cultura (Pierri & Valente, 2015)⁷⁷.

Conforme Scarabelot e Schneider (2012), o estudo das cadeias agroalimentares curtas sugere formas de comercialização da produção agrícola com maior proximidade entre produtores e consumidores, permitindo uma vinculação com maior interatividade na construção mútua de relações de confiança. Mercados emergentes formam-se a partir do âmbito local e do relacionamento direto entre compradores e vendedores na lógica do estabelecimento de cadeias curtas de mercantilização. Percebe-se a insistência e ampliação dos mercados de proximidade, mesmo na situação de comércio informal (Schneider & Ferrari, 2015).

Segundo Schneider e Ferrari (2015), as cadeias curtas se apresentam como opções com diferentes dimensões: (i) espaciais, ao abreviar as distâncias que os alimentos percorrem entre a produção e o consumo; (ii) social, ao gerar contato face a face entre produtores e consumidores, que resultam em confiança e integração na cadeia; e, (iii) econômica, criando mercados locais para a produção⁷⁸. Ainda conforme os referidos autores, devido à complexidade da produção alimentar contemporânea, as cadeias curtas e convencionais acabam não tendo seus limites definidos. Não obstante, “As cadeias agroalimentares curtas parecem representar uma dimensão importante nos novos padrões de desenvolvimento rural emergentes. Através delas estabelecem-se novos padrões de consumo agroalimentares e uma maior conexão entre produtores e consumidores” (Ferrari, 2011, p. 92).

3.2. Origem da falta de reconhecimento fiscal das deduções emergentes da relação jurídico comercial entre empresas do ramo agrícola e agricultura de subsistência em Moçambique

Para materialização do objectivo específico 2, tenente a analisar a origem da falta de reconhecimento fiscal das deduções emergentes da relação jurídico comercial entre empresas do ramo agrícola e agricultura de subsistência em Moçambique, foram constituídas três subcategoria, nomeadamente: 3.2.1. reconhecimento fiscal das deduções emergentes da relação jurídico

⁷⁷ PIERRI, M. C. Q. M. & VALENTE, A. L. E. F., *A feira livre como canal de comercialização de produtos da agricultura*. In: 53º Congresso de Economia e Sociologia Rural. Alagoas, 2015.

⁷⁸ SCHNEIDER, S. & FERRARI, D. L., *Cadeias curtas, cooperação e produtos de qualidade na agricultura familiar: o Processo de Relocalização da Produção Agroalimentar em Santa Catarina*, Santa Catarina, Organizações Rurais & Agroindustriais. V. 17(1), 2015, pp.56-71.

comercial entre empresas do ramo agrícola e agricultura de subsistência em Moçambique (constatações gerais e comuns); 3.2.2. introdução do ISPC e o registo fiscal dos produtores; e 3.2.3. Despesas não dedutíveis para efeitos fiscais.

Como foi atrás referido para entender o IVA na prática no sector agrário e do agro processamento, socorreu-se das constatações do estudo Abdula⁷⁹. O estudo em referência contempla constatações gerais e comuns, conforme se pode constatar a seguir.

3.2.1. Reconhecimento fiscal das deduções emergentes da relação jurídico comercial entre empresas do ramo agrícola e agricultura de subsistência em Moçambique (constatações gerais e comuns)

De acordo com Abdula⁸⁰, os operadores que comprem qualquer produto agrícola ao produtor de pequeno porte em Moçambique, incluindo o milho, soja, castanha de caju, copra e mandioca não pagam o IVA. Ou seja quem compra ao produtor quer seja comerciante grossista, comerciante retalhista, processador de óleo, sabão, farinha de milho, ração ou castanha de caju em nenhuma circunstância paga IVA nessa transacção. Esta alínea é nova no número 12 do artigo 9, dado que no CIVA 2007, o número 12 só tinha 5 alíneas.

Portanto, no âmbito da revisão do CIVA muitas das isenções previstas no número 7 passaram para o número 12 deste mesmo artigo. Abdula, no seu estudo sobre o papel do IVA nas importações do grão de milho, o qual declara peremptoriamente que “Segundo o número 7 do artigo 9, o grão de milho nacional está isento do IVA apenas na primeira transmissão (do produtor) e, ainda, no caso em que o próprio produtor processe este grão”⁸¹. O estudo deste autor, indica que os comerciantes, operadores informais e agro-processadores confirmam que nunca pagaram IVA ao produtor à luz do Código vigente. Os exportadores, comerciantes e agroprocessadores, também são unânimes quanto à isenção do IVA na compra dos produtos ao produtor e nas exportações por si realizadas. Abdula⁸² refere que no caso típico é o que acontece no sector do caju onde os fornecedores das indústrias de processamento da castanha de caju devem incluir o IVA na factura.

⁷⁹ ABDULA, Danilo, *Faz Sentido a Cobrança do IVA nas Importações_ Um olhar Critico sobre o Papel do IVA nas Importações de Grão de Milho*, Maputo, CEPAGRI, 2011.

⁸⁰ ABDULA, Danilo, *Faz Sentido a Cobrança do IVA nas Importações_ Um olhar Critico sobre o Papel do IVA nas Importações de Grão de Milho*, Maputo, CEPAGRI, 2011.

⁸¹ *Ibidem*.

⁸² *Ibidem*.

O mesmo já não acontece quando o industrial de caju monta postos avançados de compra de castanha de caju junto às zonas de produção. Neste contexto, o comerciante grossista fornecedor das indústrias locais ou exportador se comprar a castanha ao interveniente ou comerciante rural também paga IVA. Isto já não acontece quando monta postos avançados de comercialização da castanha nas zonas de produção. Teoricamente, todo IVA pago pelo intermediário é recuperado na operação subsequente por via da dedução do IVA entregue ao Estado no IVA cobrado ao cliente. E se a diferença for negativa, o industrial ou comerciante deve pedir o reembolso dessa diferença.

Abbdula⁸³ considera o processo de reembolso moroso e penoso (processo burocrático necessário pesado). É assim que, alguns operadores cujos produtos estão isentos do IVA recusam-se a pagar o IVA ao fornecedor (não agricultor), remetendo a este a responsabilidade de pagar o IVA e pedir o respectivo reembolso (o caso dos processadores de castanha de caju e exportadores de amêndoa que está isenta).

Resumindo, esta situação cria distorções ao funcionamento da cadeia de comercialização e pode provocar a não recuperação do IVA e a sua transformação em custo, tais como comerciantes grossistas ou retalhistas de produtos agrícolas - incluindo o milho, soja, castanha de caju e copra - há lugar ao pagamento do IVA. Ou seja os comerciantes grossistas, retalhistas e os intervenientes rurais devem incluir o IVA no seu preço ao agro- processador. Esta distorção ao circuito ou cadeia de comercialização não acontece somente por esta via. A intervenção do comerciante informal nos circuitos de comercialização do amendoim, mandioca, milho e outros produtos agrícolas, embora seja reconhecida pelos comerciantes como uma vantagem para os produtores dado que lhes é garantido o mercado, peca pela vantagem fiscal que o IVA dá aos informais, pois lhes permite comprar sem IVA e vender nos mercados informais do sul também sem IVA.

Num outro desenvolvimento, Abbdula⁸⁴ traz o caso do amendoim, onde o informal tem uma clara vantagem competitiva de 16% sobre os comerciantes formais, os quais se quiserem entrar para o circuito de comercialização de amendoim por exemplo, na segunda transmissão aos vendedores dos mercados ou armazenistas do Sul teriam que pagar o IVA de 176%. Só para elucidar esta vantagem, no caso do amendoim, que está em Nampula a 25,00 MT/kg, num camião

⁸³ *Ibidem.*

⁸⁴ *Ibidem.*

que os informais deslocam do Norte ao Sul com a capacidade de 30 toneladas estão investidos 750.000,00 MT. Se este amendoim for vendido no mercado da Maxixe, onde o preço à boca do camião é de 50,00 MT/kg, o valor da transacção nesta segunda transmissão é de 1.500.000,00 MT (um milhão e quinhentos mil Meticaís). O IVA devido nesta transacção é de 255.000,00 MT no regime normal (16%). Este é o valor que constitui a vantagem competitiva do informal sobre o comerciante formal na comercialização agrícola do amendoim.

De com Abdula⁸⁵, o mesmo exercício pode ser feito para os restantes produtos agrícolas do Norte⁸⁶ incluindo o feijão nhemba, feijão manteiga, gergelim e o milho. Os operadores do sector agrícola embora tenham os seus produtos isentos do IVA deparam-se com outro problema. É que existem vários bens e serviços adquiridos pelas empresas do sector agrícola que têm IVA incluso no seu preço, tais como a energia, o gasóleo, as embalagens, materiais de construção (com bastante consumo na avicultura). De acordo com estas empresas⁸⁷, a recuperação do IVA pago na aquisição daqueles bens e serviços é difícil se não mesmo impossível. Portanto, grande parte das empresas declararam que não solicitam o reembolso do IVA, contentando-se com o facto de os seus produtos estarem isentos do IVA, logo não têm que canalizar o IVA periodicamente à Autoridade Tributária. De acordo com Abdula, esta situação é muito comum nas províncias da Zambézia e Manica, com maior incidência nos produtores de ração e frango. Em Nampula, alguns produtores de ração e frangos também optaram por esta via.

Resumindo não pagam IVA pelos produtos por si produzidos mas também não pedem o reembolso do IVA pago aos seus fornecedores de bens e serviços. Por conseguinte, repassam o valor do IVA pago na aquisição de certos bens e serviços aos seus clientes como um custo.

3.2.2. Introdução do ISPC e o registo fiscal dos produtores

De acordo com o estudo feito por Abdula, na sua relação com pequenos fornecedores formais ou informais, os agro-processadores, comerciantes grossistas e retalhistas mostraram-se satisfeitos com a introdução do ISPC (Imposto Simplificado para o Pequeno Contribuinte) pois este imposto veio facilitar a sua relação com os produtores agrícolas, e outros operadores

⁸⁵ *Ibidem.*

⁸⁶ Moçambique.

⁸⁷ In ABDULA, Danilo, *Faz Sentido a Cobrança do IVA nas Importações_ Um olhar Critico sobre o Papel do IVA nas Importações de Grão de Milho*, Maputo, CEPAGRI, 2011.

informais⁸⁸. Através deste imposto simplificado, alguns produtores agrícolas, comerciantes ambulantes e transportadores já estão inscritos no sistema fiscal e portanto não só têm o NUIT como também pagam impostos. Assim, a sua relação/transacção com o comerciante ou industrial do sector formal é legal e formal, dado que eles podem passar um recibo reconhecido pela Autoridade Tributária.

Entretanto, note-se que os operadores económicos que estão no regime simplificado não têm direito ao reembolso do IVA – caso paguem algum insumo que tenha IVA incluído - como foi anteriormente referido. Para estes, o IVA pago por exemplo no gasóleo ou na energia eléctrica é um custo. Infelizmente grande parte dos produtores agrícolas ainda não aderiu a este novo imposto simplificado, logo não está inscrito no sistema fiscal, não tem o Número Único de Identificação Tributária (NUIT) e muitas vezes nem mesmo o Bilhete de Identidade. Deste modo, quando os comerciantes ou agro-processadores compram a um operador informal não inscrito na AT, sem NUIT e que não pague o Imposto Simplificado para o Pequeno Contribuinte, a AT exige o pagamento duma taxa liberatória de 20%⁸⁹. Este assunto do IRPS a ser pago nas transacções efectuadas com os produtores familiares é considerado preocupante, pois a legislação fiscal em Moçambique obriga a quem compra produtos locais de ter uma factura legal do fornecedor. Caso na transacção não seja produzida uma factura legal ou seja reconhecida pelas autoridades fiscais, o que é o caso típico de fornecedores não registados numa DAF/UGC e/ou mesmo Postos de Cobrança, então o comprador tem que pagar uma taxa de 20% (taxa liberatória) sobre o valor dos produtos comprados ou, alternativamente, tem que descontar ao vendedor 20% do valor dos produtos comprados e pagar estes 20% à AT. Esta situação não tem afectado bastante os pequenos e médios agroprocessadores os quais podem seleccionar os seus fornecedores à porta da fábrica. Ou seja os pequenos e médios agro-processadores só compram de fornecedores inscritos na AT pelo menos no regime simplificado. Contudo, aos grandes produtores de farinha de milho e rações que têm que comprar grandes quantidades esta selecção é difícil e onerosa, desencorajando assim

⁸⁸ ABDULA, Danilo, *Faz Sentido a Cobrança do IVA nas Importações_ Um olhar Critico sobre o Papel do IVA nas Importações de Grão de Milho*, Maputo, CEPAGRI, 2011.

⁸⁹ Estudo da ACIS – Associação Comercial e Industrial de Sofala.

o recurso à produção doméstica de milho, no caso vertente para a produção de farinha de milho e rações.

Embora seja legítima e compreensível a intenção do legislador ao introduzir esta taxa liberatória - encorajar a formalização dos negócios – no caso vertente da agricultura tal política fiscal deveria ser repensada. Porque estamos perante uma situação em que a política do Governo é de encorajar o desenvolvimento de agricultura no País. **Uma maneira de fazer isso, pelo menos a curto e médio prazos, é criar um mercado comercial para os produtos agrícolas locais.** De acordo com a ACIS⁹⁰, nos últimos tempos tem surgido uma gama de empresas que pretendem comprar produtos agrícolas, tais como hortícolas, sementes, produtos pecuários etc. produzidos pelos camponeses locais e para os processar e colocar no mercado nacional. Esta via iria promover uma indústria de agro-processamento local e desta forma acrescentar valor aos produtos agrícolas locais promovendo desta forma o crescimento económico e a criação duma base estável de processamento de produtos nacionais. Tal passa, no médio prazo, duma facilitação da sua transacção, redução dos custos de aquisição dos produtos nacionais e a consequente disponibilidade dos mesmos no mercado.

No entanto, como foi da conclusão de ACIS, a realidade para quem pretende comprar produtos aos camponeses, incluindo o milho e a soja, é que a maioria destes camponeses não estão registados na Administração Tributária respectiva, não querem ser, e nem têm bilhetes de identidade para fazer isso possível. Mais do que isso, é que os camponeses também não aceitam a dedução de 20% do preço final para fins de pagamento do imposto devido pela transacção, o que significa que o preço pago é fixo e o comprador é que tem que pagar 20% sobre o preço de compra para cumprir com os seus deveres fiscais. Caso isso não seja feito o comprador ou não consegue comprovar como obteve os produtos de base para a sua produção e logo está sujeito a pagar um IRPC elevado naquele exercício económico dados os lucros altos demonstrados contabilisticamente (devido a falta de prova dos custos dos consumos), ou está numa situação ilegal perante a Autoridade Tributária por não ter tido pago a taxa liberatória de 20% sobre a transacção. Consequentemente, há menos empresas que querem entrar no negócio de compra de produtos

⁹⁰ Associação Comercial e Industrial de Sofala.

locais dos camponeses para eventual processamento local, e os que já estão neste sector vêm as suas margens reduzidas por este imposto.

Para ultrapassar esta barreira ao comércio doméstico⁹¹, alguns grandes operadores, aconselhados pela Autoridade Tributária tentaram desenvolver uma campanha de registo fiscal junto aos produtores, sem sucesso por recusa das famílias de produtores de entrar no sistema fiscal. É que sem necessidade de entrar para o sistema fiscal estas mesmas famílias podem vender o seu milho aos exportadores, comerciantes informais ou mesmo exportá-lo directamente ao Malawi. Assim, a solução encontrada pelos grandes produtores de farinha de milho e rações na zona Norte e Centro do país, é esperar que os camponeses exportem o seu milho ao Malawi, para depois o importarem daquele país em grandes quantidades. Ou seja o Malawi funciona como elemento de “formalização” do milho produzido em Moçambique pelos camponeses que estão fora do sistema fiscal. Para os comerciantes exportadores de produtos agrícolas e em particular do milho, a falta de registo formal e fiscal dos produtores familiares não constitui barreira ao comércio pois aqueles não têm que apresentar nenhum documento às autoridades tributárias. Todas as fases do negócio estão isentas de qualquer imposto incluindo o IVA.

Contrariamente aos exportadores, os operadores económicos com a intenção de comprar milho local, processar localmente e vender ao mercado doméstico, devem provar de forma documental a sua proveniência. Esta barreira é mais um desincentivo à compra dos produtos agrícolas produzidos localmente a favor da importação das matérias-primas.

De com ABDULA⁹², no processo de transporte de produtos agrícolas, os operadores licenciados declararam que independentemente do tipo de mercadoria que transportam, a sua facturação inclui o IVA. Ou seja no transporte de produtos isentos do IVA dos centros de produção para o mercado ou da fábrica para o armazenista ou retalhista há lugar à cobrança do IVA pelos serviços prestados. Porém, refere ABDULA, “não foi possível apurar se o tratamento é idêntico quando estes serviços são prestados ao produtor ou ao comerciante”. Recorde-se que, como foi acima referido, se este transportador tiver uma facturação superior a 750.000,00 MT e inferior a

⁹¹ ABDULA, Danilo, *Faz Sentido a Cobrança do IVA nas Importações_ Um olhar Critico sobre o Papel do IVA nas Importações de Grão de Milho*, Maputo, CEPAGRI, 2011.

⁹² *Ibidem*.

2.500.000,00 MT e optar pelo regime de tributação simplificado previsto no artigo 42 do CIVA deveria cobrar pelos serviços prestados um IVA de somente 5% não dedutível.

3.2.3. Despesas não dedutíveis para efeitos fiscais

Em regra, todos os ganhos e rendimentos, contribuem para a determinação do lucro tributável, incluindo ganhos de actividades ilícitas e ganhos esporádicos tais como mais-valias. Os custos ou perdas são dedutíveis desde que sejam considerados necessários para a obtenção dos rendimentos ou para a manutenção da fonte produtora. É longo o elenco de custos dedutíveis expressamente considerados, incluindo depreciações, provisões e perdas por imparidade, menos-valias, créditos de cobrança duvidosa, bem como alguns encargos de carácter social, certo tipo de despesas médicas dos empregados da pessoa colectiva/sujeito passivo e custos relacionados com educação, formação e alimentação dos mesmos empregados e/ou respectiva família. As despesas não dedutíveis para efeitos fiscais são essencialmente as que não são suportadas ou aquelas que se presume não serem efectuadas no interesse do sujeito passivo. Este tipo de despesas engloba despesas como: (i) pagamentos de IRPC e impostos devidos por terceiros; (ii) multas e sanções pecuniárias devidas por infracções tributárias; (iii) metade das despesas de representação relacionadas com viagens e veículos dos trabalhadores; e (iv) despesas pagas a residentes em países com um regime fiscal claramente mais favorável. A base tributável é determinada não só pelos lucros ajustados de acordo com a declaração fiscal anual entregue pelo contribuinte, mas também por qualquer variação patrimonial positiva ou negativa no capital próprio, salvo entradas de capital, cobertura de prejuízos feitas pelos titulares do capital, mais-valias latentes, gratificações mediante participação nos resultados ou resultantes do diferimento de qualquer imposto que possa ser devido.

O lucro tributável pode ser determinado através de métodos indirectos, apelando-se a factos indiciários (índices) que possam revelar os lucros normais que seriam auferidos pelo contribuinte que não entregue a sua declaração de rendimentos ou que não disponha de contabilidade organizada conforme o previsto na lei. O Governo de Moçambique aprovou o Imposto Simplificado para Pequenos Contribuintes (ISPC), que incide sobre pessoas singulares e colectivas que exercem actividades agrícolas, comerciais, industriais e de prestação de serviços e cujo volume anual de negócios seja igual ou inferior a 2.500.000,00MT. A criação deste imposto teve como objectivo permitir que os contribuintes possam optar por uma tributação mais simples, com taxas muito baixas, em substituição do Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Singulares, o

IRPC e o Imposto sobre o Valor Acrescentado. Os prejuízos fiscais só podem ser reportados até ao final do quinto ano seguinte ao da respectiva verificação. Contudo, o reporte de prejuízos fiscais não é possível sempre que estes prejuízos tenham sido apurados em actividades que beneficiaram de isenções parciais ou reduções de taxas de imposto ou quando sobrevenha uma alteração substancial na actividade económica desenvolvida. Contudo, os lucros derivados de actividades agrícolas e pecuárias são passíveis de imposto a uma taxa fixa de 10%. Acrescente-se que, em relação a despesas não documentadas e ilícitas, está prevista uma taxa autónoma de tributação de 35%, sendo que estas despesas não são dedutíveis ao lucro tributável apurado para efeitos do IRPC.

3.3. Mecanismos legais, como parte da justiça fiscal, para o reconhecimento fiscal das deduções emergentes da relação jurídico comercial entre empresas do ramo agrícola e agricultura de subsistência em Moçambique

Com vista a materializar o objectivo específico 3, que tinha em vista explicar os mecanismos legais, como parte da justiça fiscal, para o reconhecimento fiscal das deduções emergentes da relação jurídico comercial entre empresas do ramo agrícola e agricultura de subsistência em Moçambique, foi constituída uma categoria.

Antes de nada, é preciso repisar que já se concluiu em 4.2. que a origem da falta de reconhecimento fiscal das deduções emergentes da relação jurídico comercial entre empresas do ramo agrícola e agricultores de subsistência em Moçambique é a inclusão despesas não documentadas pelas empresas do ramo agrícola para efeitos de dedução como consequência de aquisição de produtos agrícolas dos excedentes dos agricultores do sector familiar e não comerciantes. Lembre-se, as despesas não dedutíveis para efeitos fiscais são essencialmente as que não são suportadas ou aquelas que se presume não serem efectuadas no interesse do sujeito passivo⁹³.

A falta de reconhecimento de fiscal das deduções emergentes da relação jurídico comercial entre empresas do ramo agrícola e agricultura de subsistência em Moçambique consubstancia em injustiça fiscal sobretudo para as empresas adquirentes dos produtos agrícola nos camponeses que

⁹³ “Os encargos não devidamente documentados e as despesas de carácter confidencial ou ilícito são tributados autonomamente, à taxa de 35%, sem prejuízo do disposto na alínea g) do n.º 1 do artigo 36”. *Vide* o n.º 4 do artigo 61 da Lei n.º 34/2007, de 31 de Dezembro que aprova do CIRPC

os comercializam sem terem a qualidade de comerciantes, por um lado. Por outro lado, a comercialização dos produtos feita pelos agricultores de sector familiar, sem a devida legalização (declaração de início de actividades) constitui infracção tributária punível nos termos do nº2 do artigo 26 do RGIT⁹⁴.

Neste sentido, para fazer face a estas situações e tornar o circuito de comercialização justo, é de propor a revisão do CIVA criando um mecanismo que sirva e responda eficazmente às preocupações dos actores do sector agrícola nacional, em particular do pequeno agricultor e, diminuindo a carga administrativa, para os que à partida não tem condições de as cumprir, associada à liquidação do imposto e facturação e simplificando o processo de cumprimento das obrigações fiscais para as partes envolvidas.

Portanto, a proposta é de se introduzir o mecanismo de Inversão do Sujeito Passivo e “Auto-facturação” do IVA⁹⁵ para permitir que os agregadores agrícolas (grossistas inscritos no regime de contabilidade organizada) se auto-facturem quando comprem aos pequenos agricultores eliminando-se as sanções substanciais para as compras a pequenos agricultores não registados, possibilitando-lhes um maior acesso ao mercado formal onde poderão comercializar o excedente de sua produção sem custos fiscais adicionais.

Outrossim, a introdução destas alterações deve ser feita em todos Códigos de Impostos, ou seja, na Legislação Fiscal, nomeadamente no Código do IVA, CIRPC, CIRPS e no Imposto Simplificado para Pequenos Contribuintes (ISPC), mormente:

No CIVA, há necessidade de ampliar a incidência subjectiva⁹⁶ para redefinir e integrar sujeitos passivos possuam contabilidade organizada e que, no exercício das suas actividades económicas, adquiram, no território nacional, bens e serviços do sector primário, designadamente, das actividades agrícola, avícola, apícola, silvícola, pecuária e pesca, sem capacidade para emitir facturas ou documentos equivalentes.

⁹⁴ Aprovado pelo Decreto nº46/2002, de 26 de Dezembro, (Regime de Geral das Infracções Tributárias).

⁹⁵ O Instituto de Inversão do Sujeito Passivo e “Auto-facturação” é novo, no entanto, quer dizer autoliquidação do IVA tem lugar quando existe a **inversão do sujeito passivo**, ou seja, quando a pessoa que adquire os serviços ou produtos é a responsável pela liquidação do IVA. *Vide* igualmente o artigo 2.º n.º 1 alínea i do CIVA Português, na tributação de desperdícios.

⁹⁶ Constante do artigo 2 do CIVA.

Ainda no IVA, de modo a criar espaço de isenção do IVA na agricultura, é preciso introduzir ao artigo 9 do CIVA⁹⁷ isenções nas transmissões de bens e as prestações de serviços efectuadas no âmbito das actividades agrícolas, nela incluídos os serviços da avicultura e apicultura – consideram-se excluídas do âmbito da isenção as transmissões de máquinas agrícolas e serviços de consultoria, incluindo as de transformação, efectuadas com carácter acessório pelo próprio produtor sobre os produtos provenientes da respectiva produção, utilizando os seus próprios recursos, desde que essa transformação seja efectuada por meios geralmente utilizados nas respectivas explorações:

Deste modo, já há espaço de dedução do imposto, devendo bastando acrescentar uma alínea ao artigo 18 do CIVA⁹⁸ que determine a dedução do imposto liquidado como destinatário de operações nas transmissões de bens e nas prestações de serviços efectuadas no âmbito das actividades agrícolas, quando aplicável.

Deve-se prever o regime especial de inversão do sujeito passivo, portanto, pagamento do imposto liquidado pelo destinatário⁹⁹, sobretudo para os adquirentes de serviços ou bens agrícolas, devendo, estes, serem obrigados a entregar à Administração Tributária, a factura¹⁰⁰¹⁰¹ a que se referem os números 11 e 12 do artigo 27 do CIVA.

No CISPC, deve-se prever um mecanismo de retenção na fonte não repercutível, o pagamento da taxa de 3% sobre o volume de negócios relativamente as actividades agrícola, avícola, apícola, silvícola, pecuária, pesca, de pequena dimensão e sem capacidade para emitir facturas ou documentos equivalentes devendo auto-facturar por conta do fornecedor, assegurando-se uma tributação simplificada e mais eficiente do sector.

Outrossim, os sujeitos passivos do ISPC que, no exercício das suas actividades económicas, adquiram a pessoas singulares ou colectivas bens e serviços do sector primário,

⁹⁷ Cujo epígrafe é: “Transmissões de bens e prestações de serviços isentas”.

⁹⁸ Imposto dedutível.

⁹⁹ Esta deve estar no artigo 23, podendo-se criar 23 A, tendo em conta a sua independência.

¹⁰⁰ Neste contexto, o destinatário ou o adquirente é o devedor do imposto, sendo que as facturas deverão ser emitidas pelo adquirente dos bens.

¹⁰¹ Devendo conter a expressão “IVA – inversão com auto-facturação

designadamente, das actividades agrícola, avícola, apícola, silvícola, pecuária, pesca, de pequena dimensão e sem capacidade para emitir facturas ou documentos equivalentes devem auto-facturar por conta do fornecedor.

Para terminar, é de propor que a emissão de facturas ou documento equivalentes aqui referida deve efectuar-se em triplicado, destinando-se a original ao cliente ou adquirente, uma cópia ao arquivo do fornecedor e outra acompanhar os bens em circulação, na posse do cliente.

No que concerne ao IRPS e IRPC¹⁰², deve-se introduzir no artigo 62 e 55 respectivamente, outros sujeitos passivos sujeitos à retenção na fonte, devendo se especificar que estão sujeitos a retenção na fonte não repercutível, os encargos com a aquisição de bens e serviços do sector primário, designadamente, das actividades agrícola, avícola, apícola, silvícola, pecuária e pesca, efectuados a pessoas singulares ou colectivas, sem capacidade para emitir facturas ou documentos equivalentes.

¹⁰² As alterações devem visar adaptações dos CRPC e IRPS num esforço de harmonização e consolidação de procedimentos em matéria de facturação, bem como à uniformização de conceitos para esse fim, e à mitigação de redundâncias e inconsistências.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

A dissertação ora em conclusão discutiu o tema “Direito à Dedução do IVA Suportado pelas Empresas do Ramo Agrícola: uma análise face ao princípio da justiça tributária em Moçambique”, partindo da seguinte questão: Quais são os mecanismos legais para o reconhecimento fiscal das deduções emergentes da relação jurídico comercial entre empresas do ramo agrícola e agricultura de subsistência em Moçambique? Recordar que o objectivo geral foi conhecer os mecanismos legais para o reconhecimento fiscal das deduções emergentes da relação jurídico comercial entre empresas do ramo agrícola e agricultura de subsistência em moçambique. A seguir são indicadas as principais conclusões e sugestões do Estudo.

1.1. Conclusão

A relação jurídico-comercial entre empresas do ramo agrícola e agricultura de subsistência em Moçambique é precária com existência jurídica indocumentada pois, é baseada entre dois sujeitos com objectivos principais diferentes. Quer dizer, por um lado, temos produtores agrícolas do sector familiar que vendem seus excedentes como meio de subsistência. Por outro lado, temos os agregadores (empresas do ramo agrícola) que adquirem dos produtores agrícolas do sector familiar produtos no contexto empresarial para alimentar seus negócios, sem, no entanto, contratos escritos. Portanto, aqui deve-se esclarecer que agricultura do sector familiar é aquela que tem na agricultura sua principal fonte de **sobrevivência** e que tem como base da força de trabalho membros da família¹⁰³. Neste contexto, os agregadores (empresas do ramo agrícola) recorrem a este tipo de **sujeitos** (produtores agrícolas do sector familiar) para adquirirem os seus rendimentos (excedentes) porque a agricultura familiar em Moçambique constitui a actividade que ocupa grande parte da população (estimando cerca de 75% dos cidadãos). Aliado a essa preferência, está o facto de, segundo Abramovay¹⁰⁴, a agricultura do sector familiar ser de baixos custos de comercialização.

No que toca à relação contratual, concluiu-se que tais contratos/ relação jurídica (empresas do ramo agrícola e agricultura de subsistência em Moçambique) são celebrados com lojista, ambulante, grossista e retalhista. Portanto, os intervenientes da comercialização agrícola são os comerciantes, produtores privados, pessoas singulares (compradores ambulantes); armazenistas ou distribuidores; ONG' s e projectos de desenvolvimento, numa relação comercial precária, tendo em conta que muitas das vezes não existe contrato formal, havendo, várias vezes empresas do ramo agrícola que fornecem insumos aos agricultores de subsistência em Moçambique para posterior comprarem os seus excedentes a preço por eles impostos. O segundo cenário citado por Mosca, é referente a relação comercial entre empresas de ramo de agro-processamento com camponeses familiares. Em ambos os casos, os produtores não têm registo fiscal, muito menos documentos exigidos legalmente para a prática do comercio em Moçambique, portanto, nota-se circuitos curtos de comercialização.

¹⁰³ BITTENCOURT, H. e BIANCHINI, C. *Agricultura familiar do agronegócio, importância e características*, Brasília, Atlas, 1996.

¹⁰⁴ *Ibidem op cit.*

De longe, já se pode ter a origem da falta de reconhecimento fiscal das deduções emergentes da relação jurídico comercial entre empresas do ramo agrícola e agricultura de subsistência em Moçambique. Uma das origens é que nessa relação contratual, os agregadores (empresas do sector agrícola) embora tenham os seus produtos isentos do IVA deparam-se com outro problema. É que existem vários bens e serviços adquiridos pelas empresas do sector agrícola que têm IVA incluso no seu preço, tais como a energia, o gasóleo, as embalagens, materiais de construção (com bastante consumo na avicultura). A recuperação do IVA pago na aquisição daqueles bens e serviços é difícil se não mesmo impossível. Portanto, grande parte das empresas declararam que não solicitam o reembolso do IVA, contentando-se com o facto de os seus produtos estarem isentos do IVA, logo não têm que canalizar o IVA periodicamente à Autoridade Tributária. Resumindo não pagam IVA pelos produtos por si produzidos, mas também não pedem o reembolso do IVA pago aos seus fornecedores de bens e serviços. Por conseguinte, repassam o valor do IVA pago na aquisição de certos bens e serviços aos seus clientes como um custo.

Concluiu-se igualmente que os operadores económicos que estão no regime simplificado não têm direito ao reembolso do IVA – caso paguem algum insumo que tenha IVA incluído. Para estes, o IVA pago por exemplo no gasóleo ou na energia eléctrica é um custo. Infelizmente grande parte dos produtores agrícolas ainda não aderiu a este novo imposto simplificado, logo não está inscrito no sistema fiscal, não tem o Número Único de Identificação Tributária (NUIT) e muitas vezes nem mesmo o Bilhete de Identidade. Deste modo, quando os comerciantes ou agro-processadores compram a um operador informal não inscrito na AT, sem NUIT e que não pague o Imposto Simplificado para o Pequeno Contribuinte, a AT exige o pagamento duma taxa liberatória¹ de 20%. Este assunto do IRPS a ser pago nas transacções efectuadas com os produtores familiares é considerado preocupante, pois a legislação fiscal em Moçambique obriga a quem compra produtos locais de ter uma factura legal do fornecedor. Caso na transacção não seja produzida uma factura legal ou seja reconhecida pelas autoridades fiscais, o que é o caso típico de fornecedores não registados numa DAF/UGC e/ou mesmo Postos de Cobrança, então o comprador tem que pagar uma taxa de 20% (taxa liberatória) sobre o valor dos produtos comprados ou, alternativamente, tem que descontar ao vendedor 20% do valor dos produtos comprados e pagar estes 20% à AT.

Embora seja legítima e compreensível a intenção do legislador ao introduzir esta taxa liberatória - encorajar a formalização dos negócios – no caso vertente da agricultura tal política

fiscal deveria ser repensada. Porque estamos perante uma situação em que a política do Governo é de encorajar o desenvolvimento de agricultura no País. Uma maneira de fazer isso, pelo menos a curto e médio prazos, é criar um mercado comercial para os produtos agrícolas locais. De acordo com a ACIS¹⁰⁵, nos últimos tempos tem surgido uma gama de empresas que pretendem comprar produtos agrícolas, tais como hortícolas, sementes, produtos pecuários etc. produzidos pelos camponeses locais e para os processar e colocar no mercado nacional. Esta via iria promover uma indústria de agro-processamento local e desta forma acrescentar valor aos produtos agrícolas locais promovendo desta forma o crescimento económico e a criação duma base estável de processamento de produtos nacionais. Tal passa, no médio prazo, duma facilitação da sua transacção, redução dos custos de aquisição dos produtos nacionais e a consequente disponibilidade dos mesmos no mercado.

No entanto, como foi da conclusão de ACIS, a realidade para quem pretende comprar produtos aos camponeses, incluindo o milho e a soja, é que a maioria destes camponeses não estão registados na Administração Tributária respectiva, não querem ser, e nem têm bilhetes de identidade para fazer isso possível. Mais do que isso, é que os camponeses também não aceitam a dedução de 20% do preço final para fins de pagamento do imposto devido pela transacção, o que significa que o preço pago é fixo e o comprador é que tem que pagar 20% sobre o preço de compra para cumprir com os seus deveres fiscais. Caso isso não seja feito o comprador ou não consegue comprovar como obteve os produtos de base para a sua produção e logo está sujeito a pagar um IRPC elevado naquele exercício económico dados os lucros altos demonstrados contabilisticamente (devido a falta de prova dos custos dos consumos), ou está numa situação ilegal perante a Autoridade Tributária por não ter tido pago a taxa liberatória de 20% sobre a transacção. Consequentemente, há menos empresas que querem entrar no negócio de compra de produtos locais dos camponeses para eventual processamento local, e os que já estão neste sector vêm as suas margens reduzidas por este imposto. Em regra, todos os ganhos e rendimentos, contribuem para a determinação do lucro tributável, incluindo ganhos de actividades ilícitas e ganhos esporádicos tais como mais-valias. Os custos ou perdas são dedutíveis desde que sejam considerados necessários para a obtenção dos rendimentos ou para a manutenção da fonte

¹⁰⁵ Associação Comercial e Industrial de Sofala.

produtora. As despesas não dedutíveis para efeitos fiscais são essencialmente as que não são suportadas ou aquelas que se presume não serem efectuadas no interesse do sujeito passivo.

1.2. Sugestões

Com vista a ultrapassar o problema assim arrolado, a seguir são sugeridos os mecanismos legais para o reconhecimento fiscal das deduções emergentes da relação jurídico comercial entre empresas do ramo agrícola e agricultura de subsistência em Moçambique, nos seguintes termos:

Revisão do CIVA, introduzindo o mecanismo de Inversão do Sujeito Passivo e “Auto-facturação” do IVA¹⁰⁶ para permitir que os agregadores agrícolas (grossistas inscritos no regime de contabilidade organizada) se auto-facturem quando comprem aos pequenos agricultores eliminando-se as sanções substanciais para as compras a pequenos agricultores não registados, possibilitando-lhes um maior acesso ao mercado formal onde poderão comercializar o excedente de sua produção sem custos fiscais adicionais.

Outrossim, a introdução destas alterações deve ser feita em todos Códigos de Impostos, ou seja, na Legislação Fiscal, nomeadamente no Código do IVA, CIRPC, CIRPS e no Imposto Simplificado para Pequenos Contribuintes (ISPC).

¹⁰⁶ O Instituto de Inversão do Sujeito Passivo e “Auto-facturação” é novo, no entanto, quer dizer autoliquidação do IVA tem lugar quando existe a **inversão do sujeito passivo**, ou seja, quando a pessoa que adquire os serviços ou produtos é a responsável pela liquidação do IVA. Vide igualmente o *artigo 2.º n.º 1 alínea i do CIVA Português, na tributação de desperdícios*.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

1. Legislação

REPÚBLICA DE MOÇAMBIQUE, *Lei n.º 11/2023, de 23 de Agosto que Altera o número 3, do artigo 311 da Constituição da República de 2004, alterada pela Lei n.º 1/2018, de 12 de Junho*, Moçambique, Maputo, Imprensa Nacional de Moçambique.

_____, *Decreto-Lei n.º 3/2022, de 25 de Maio*, Moçambique, Maputo, Imprensa Nacional de Moçambique.

_____, *Código Civil*, Moçambique, Maputo, Imprensa Nacional de Moçambique.

_____, *Regulamento do Código do IVA (RCIVA), aprovado pelo Decreto n.º 51/98, de 29 de Setembro*, Moçambique, Maputo, Imprensa Nacional de Moçambique.

_____, *Decreto n.º 46/2002, de 26 de Dezembro, (Regime de Geral das Infracções Tributárias)*, Moçambique, Maputo, Imprensa Nacional de Moçambique.

_____, *Decreto Lei n.º 3/2022, de 25 de Maio, doravante designado por RJCC, qualifica estas relações como sendo contrato comercial*, Moçambique, Maputo, Imprensa Nacional de Moçambique.

2. Doutrina

ABDULA, Danilo, *Faz Sentido a Cobrança do IVA nas Importações_ Um olhar Crítico sobre o Papel do IVA nas Importações de Grão de Milho*, Maputo, CEPAGRI, 2011.

ABRAMOVAY, R., *Paradigmas do Capitalismo Agrário em Questão*, São Paulo, HUCITEC, 1998.

ANDRIOLO, J. L., *Olericultura geral: princípios e técnicas*, Santa Maria: Ed. UFSM, 2013.

ÂNGULO, J. L. G., *Mercado local, produção familiar e desenvolvimento: estudo de caso da feira de Turmalina, Vale do Jequitinhonha*, Minas Gerais, Organizações Rurais & Agroindustriais, 2003.

ACIS, *Manual do imposto sobre o valor acrescentado*, Maputo, Moçambique, Deloitte, 2001.

BARDIN, Laurence, *Análise de conteúdo*, Brasil, São Paulo: Edições 70, 2011, p.229

BEUREN, Ilse Maria, *Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática*, São Paulo, Atlas, 2003.

BITTENCOURT, H. e BIANCHINI, C. *Agricultura familiar do agronegócio, importância e características*, Brasília, Atlas, 1996.

FIK, T.J., *A geografia do desenvolvimento econômico: mudanças regionais, desafios globais*, Londres, McGraw-Hill, 2020.

FONSECA, J. J. S., *Metodologia da pesquisa científica*, Fortaleza, UEC, 2002.

GIL, Antonio Carlos, *Métodos e técnicas de pesquisa social*, 6. ed., São Paulo, Atlas, 2008.

GODOY, W. I., *As feiras-livres de Pelotas: Estudo sobre a dimensão sócio-econômica de um sistema local de comercialização*. Tese (Doutorado em Agronomia) – Faculdade de Agronomia Eliseu Maciel, Universidade Federal de Pelotas. Pelotas, 2005.

HIRATA, H., *A Precarização e a Divisão Internacional e Sexual do Trabalho. Sociologias*, Porto Alegre, 2009.

IBW – Instituições de BrettonWoods, constituído pelo Banco Mundial e pelo Fundo Monetário Internacional.

IMACULADA, Marcelo Macedo António de, *Impacto das infra-estruturas de transporte na comercialização agrícola: o caso do distrito de Matutuine*, Maputo, Universidade Eduardo Mondlane, 2010, p.. In <http://monografias.uem.mz/bitstream/123456789/810/1/2010%20-%20Imaculada%2C%20Marcelo%20Macedo%20Ant%C3%B3nio%20de%20.pdf>, capturado em 18.07.2024.

KIYOTA, N. & GOMES, M. A. O. *Agricultura familiar e suas estratégias de comercialização: Um estudo de caso do município de Capanema, Região Sudoeste do Paraná*, Paraná, Organizações Rurais & Agroindustriais. v.1 (2), 1999.

KIYOTA, N. & GOMES, M. A. O., *Agricultura familiar e suas estratégias de comercialização*, Paraná, Organizações Rurais & Agroindustriais, 1999.

LAKATOS, E. M. e MARCONI, M. de A., *Fundamentos de metodologia científica*, 7ª Edição, São Paulo, Atlas, 1992.

LAKATOS, Eva Maria, *Fundamentos de metodologia científica*, São Paulo, Atlas, 2007.

LIBERMAN, G. *Vida nas Zonas Rurais. Situação das mulheres camponesas em Moçambique*, Maputo, Escolar, 1998.

LÜDKE, Menga e ANDRE, Marli E. D. A., *Pesquisa em Educação: Abordagens Qualitativas*, Brasil, São Paulo, Editora Pedagógica e Universitária Ltda, 1986.

MARSDEN, T.; BANKS, J. & BRISTOW, G., *Food supply chain approaches: exploring their role in rural development*. Brasília, Sociologia Ruralis, v.40 (4), 2000.

MERTENS, Jo Beth, *Tributação no sector agrícola em Moçambique*: uma análise das isenções de IVA e outras questões tributárias, Maputo, SPEED, 2012.

MOÇAMBIQUE, MINAG, *Plano Nacional de Investimentos do Sector Agrário (PNISA)*, Maputo, MINAG, 2012.

_____, *CIRPS*, Moçambique, Maputo, Imprensa Nacional de Moçambique.

_____, *Balanço do plano económico e social e orçamento do estado do 1º Trimestre de 2022*, Maputo, MEF, 2022.

_____, *Anuário de Estatísticas Agrárias 2022*, Maputo, INE, 2023.

_____, Instituto Nacional de Estatística, *Estatísticas Agrárias*, Maputo, INE, 1998.

_____, MINAG, *Plano Nacional de Investimentos do Sector Agrário (PNISA)*, Maputo, MINAG, 2012.

_____, MINAG, *Plano Nacional de Investimentos do Sector Agrário (PNISA)*, Maputo, MINAG, 2011.

MULLER, A.L., *A construção das Políticas para Agricultura Familiar: O caso da aquisição de Alimentos*, Porto Alegre, 2007.

NABAIS, José C., *Direito Fiscal*, 7ed., Lisboa, Almedina, 2012.

NODA, F., *Agricultura familiar na Amazônia, Segurança Alimentar e Agroecologia. Instituto Nacional de Pesquisas da Amazônia (INPA), Coordenação de Pesquisa em Ciências Agro económicas*, São Paulo, Dom Quixotte, 2006.

PASTRO, I. I.; GOMES, M. C. & GODOY, W. I., *É dia de feira*, Brasília, UEM/Uel/UnB, 2003, p.72.

PIERRI, M. C. Q. M. & VALENTE, A. L. E. F., *A feira livre como canal de comercialização de produtos da agricultura*. In: 53º Congresso de Economia e Sociologia Rural. Alagoas, 2015.

RAFFI, L & TAISSIER, *Produção Agrícola familiar, diferenciação tipológica e modernização do comportamento empresarial*, Maputo, Faculdade de Agronomia e Engenharia florestal, Universidade Eduardo Mondlane, 1998.

RIBEIRO, E. M. & GALIZONI, F. M., *Notas sobre mercados e empreendimentos das populações rurais tradicionais em Minas Gerais*. In: 47º Congresso de Economia e Sociologia Rural, Porto Alegre, 2009.

RICHARDSON, Roberto Jarry, *Pesquisa social: métodos e técnicas*, 3.ed, São Paulo: Atlas, 1999.

RUIZ, João Álvaro, *Metodologia científica*, 6ª ed. São Paulo, Editoras Atlas S.A, 2009.

SCARABELOT, M. & SCHNEIDER, S. *As cadeias agroalimentares curtas e desenvolvimento local: Um estudo de caso do município de Nova Veneza*, Santa Catarina, Revista Faz Ciência V.15 (20), 2012.

SCHNEIDER, S. & FERRARI, D. L., *Cadeias curtas, cooperação e produtos de qualidade na agricultura familiar: o Processo de Relocalização da Produção Agroalimentar em Santa Catarina*, Santa Catarina, Organizações Rurais & Agroindustriais. V. 17(1), 2015.

SILVA, Edna Lúcia & MINESES, Estera Muszkat, *Metodologia da Pesquisa e Elaboração de Dissertação*, 3ª edição revista e actualizada, Florianópolis, 2001.

SILVESTRE, L. H. A. & RIBEIRO, Á. E. M., *Subsídios para a construção de um programa público de apoio à feira livre no vale do São Francisco*, Minas Gerais, Organizações Rurais & Agroindustriais, V. 13(2), 2011.

_____, L. H. A.; CALIXTO, J. S. & RIBEIRO, E. M., *Mercados locais e políticas públicas para a agricultura familiar*, Minas Gerais, 2005. In: 43º Congresso da Sociedade Brasileira de Economia e Sociologia Rural, Ribeirão Preto, 2011.

SITOE, T. A. *Agricultura familiar em Moçambique: Estratégia de desenvolvimento sustentável*, Maputo, Altas, 2005.

TOSTÃO, E. & BRORSEN, B., *Eficiência espacial de preços no pós-reforma de Moçambique mercados de milho*, Economia Agrícola, Departamento de Economia Agrícola, Estado de Oklahoma, EUA, Universidade, 2004.

TTA Sociedade de Advogados, New Letter, Moçambique, Março de 2017, in https://www.tta-advogados.com/xms/files/Arquivo/2022-08/2017/Abril/As_novas_regras_do_codigo_do_imposto_sobre_o_valor_acrescentado.pdf, capturado no dia 15.6.2024

VERGARA, Sylvia Constant, *Projetos e relatórios de pesquisa em administração*, 3.ed., São Paulo, Atlas, 2000.