



**HAL**  
open science

## Da Tributação das Mais-Valias

Latifa Zandamela

► **To cite this version:**

Latifa Zandamela. Da Tributação das Mais-Valias. Revue juridique de l'Océan Indien, 2020, 29, pp.595-628. hal-03327623

**HAL Id: hal-03327623**

**<https://hal.univ-reunion.fr/hal-03327623>**

Submitted on 27 Aug 2021

**HAL** is a multi-disciplinary open access archive for the deposit and dissemination of scientific research documents, whether they are published or not. The documents may come from teaching and research institutions in France or abroad, or from public or private research centers.

L'archive ouverte pluridisciplinaire **HAL**, est destinée au dépôt et à la diffusion de documents scientifiques de niveau recherche, publiés ou non, émanant des établissements d'enseignement et de recherche français ou étrangers, des laboratoires publics ou privés.

## DROIT FISCAL

### Da Tributação das Mais-Valias

**Latifa ZANDAMELA**

*Consultora Jurídico-fiscal na PricewaterhouseCoopers Mozambique*

*Advogada-Estagiária na Ordem do Advogados de Moçambique*

*Pesquisadora jurídica*

#### **Resumo:**

*A presente pesquisa aborda o tema da tributação das mais-valias, mais especificamente, tributação de mais-valias provenientes da alienação de acções no sector de petróleo e gás em Moçambique. A abordagem à tal temática mostra-se relevante devido à exponencial contribuição que a indústria petrolífera, através das receitas fiscais, tem tido no Orçamento do Estado nos últimos anos, o que confere algum alento à satisfação das necessidades e interesses públicos, e promove o bem comum. De acordo com o jus fiscalista Klaus Vogel, mais-valia é o ganho derivado da alienação de um bem económico, na medida em que a alienação não constitui objecto específico de uma actividade empresarial, e em respeito ao princípio da capacidade contributiva, faz parte da base tributável do Estado, logo, as mais-valias do sector petrolífero são também tributáveis. No entanto, também se tributa a actividade económica (operações petrolíferas) que o alienante das mais-valias exerce. E nesse processo a lei obriga que se arrole, para efeitos de cálculo do lucro tributável em sede de Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Colectivas, no grupo das receitas da empresa, o rendimento reputado mais-valia, entretanto proíbe que se considere um custo fiscalmente dedutível aquele imposto pago ao Estado moçambicano. Sujeitando assim as mais-valias, a uma tributação duplicada. Por essa razão discutimos a possível dupla tributação económica interna, pois é evidente que a inclusão de mais-valias como retro-mencionada, faria levantar de forma aparente e injustificada o lucro tributável, propiciando um cenário de inobservância do princípio da rendimento real e justiça fiscal, bem como um financiamento forçado ao Orçamento do Estado e desrespeito às boas práticas internacionais sobre exercício da tributação.*

**Palavras-chave:** mais-valia, dupla tributação económica, petróleo e gás, acções, alienação

**Abstract:**

*This research approaches the topic of "taxation of capital gains", specifically the taxation of capital gains arising from the alienation of shares on the oil and gas industry in Mozambique. The approach to this subject is relevant due to the huge contribution the oil and gas industry has had in the State's Budget through the tax revenues in the last years, which brings about relief to the needs of public interest and fosters the common good. According to the jus fiscalista Klaus Vogel, capital gain is the income derived from the alienation of an economic good, as long as the alienation is not part of the enterprise's specific attributions frame. And in light of the "ability to pay" principle it is part of the taxable base, therefore, the capital gains from the oil and gas industry are also taxable. However, the economic activity of the shares' seller, which provides capital gains, can also be taxed. In this context the law imposes that when calculating the Corporate Income Tax's taxable profit, the capital gains must be stated on the corporation's revenues, but it is forbidden to consider the tax paid to the Mozambican State as a deductible cost. That is the reason why a potential economic double taxation at national level is discussed, moreover, It is clear that the inclusion of capital gains as previously mentioned, would make the taxable profit increase, resulting in a scenario of neglection of the real income principle and of fiscal justice, as well as a forced financing to the State Budget and non-compliance to good international practices in the exercise of taxation.*

Keywords: *capital gains, economic double taxation, oil and gas, shares, alienation*

Moçambique é rico em recursos energéticos, sublinhe-se, com uma das maiores reservas de gás natural, o que o faz catapultar no *ranking* de países no radar do investimento estrangeiro e como é de esperar, tal conduzirá a um crescimento económico mediante a criação de empresas e geração de emprego, o que alarga a base tributária do Estado moçambicano pelo aumento do número de contribuintes e dos rendimentos por eles gerados, proporcionando também um desenvolvimento económico e materializando assim os fins do Estado: justiça, segurando e bem-estar social.

Em todas as actividades económicas há lugar a tributação, entretanto, nas operações petrolíferas tal é acentuada e se justifica pelo facto desses recursos não serem renováveis e terem um curto hiato de tempo para o seu esgotamento. Daí a necessidade de adopção de uma tributação específica e carga fiscal adequada ao sector petrolífero, uma vez que durante a sua vida útil tais recursos energéticos, contudo não renováveis, geram avultadas receitas para o Estado e investidores.

Dado que os impostos são a principal fonte de receita do Estado e as mais-valias (embora no nosso ordenamento jurídico não sejam formalmente qualificadas como imposto) são uma considerável fonte de receita fiscal, urge compreender a origem e conceito de mais-valia; fazer uma radiografia da tributação das mais-valias decorrentes da venda de acções no sector do petróleo e gás discutindo o princípio do rendimentos real face a uma possível dupla tributação económica.

Considerando as recentes discussões e impasses entre a Autoridade Tributária e os Contribuintes sobre o *quantum* a pagar e a consistência da lei fiscal, bem como a recente alteração no seu regime fiscal, justifica-se o estudo da tributação das mais-valias.

Pelo acima exposto, indaga-se se a tributação das mais-valias do sector de petróleo e gás não dará lugar a uma dupla tributação económica no momento em que se tributa os rendimentos decorrentes do exercício da actividade económica de exploração de petróleo e gás, uma vez que ao determinar a matéria coletável para o apuramento do Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Colectivas (IRPC) devido, inclui-se no quadro de receitas o valor obtido à título de mais-valias, sem que se arrole como custo dedutível (sob o prisma fiscal), o “imposto de mais-valia” pago ao Estado moçambicano.

Com efeito, para o estudo da questão far-se-á fundamentalmente uma análise da doutrina e legislação fiscal de Moçambique. Para aprimorá-lo proceder-se-á a consulta de revistas Institucionais, bem como entrevistas ao Ministério dos Recursos Minerais e Energia e à Autoridade Tributária de Moçambique.

Para isso temos no capítulo que se segue, uma abordagem geral em torno da tributação das mais-valias. No segundo uma análise do seu regime jurídico no sector

petrolífero, no último a discussão da possível dupla tributação económica aquando da sua tributação em sede de IRPC.

Por fim, apresentam-se as devidas conclusões e recomendações, onde se pretende condensar o conteúdo da pesquisa e expor de forma sucinta as questões de fundo entretanto apreciadas.

## I. Aspectos Gerais sobre as Mais-Valias

### A. Conceito de Mais-Valias

Não tem tarefa fácil nos vários ordenamentos jurídicos trazer o conceito de mais-valia. Pelo menos não de forma expressa e precisa <sup>1</sup>. O que era expectável, uma vez que se está perante um compartimento jurídico que se ingere nos direitos patrimoniais dos cidadãos. Entretanto, para obviar as situações de dúvida insanável, a lei (no ordenamento jurídico moçambicano) traz no conceito legal as situações que configuram mais-valias, no entanto entenda-se, mais-valias realizadas.

*Consideram-se mais-valias realizadas os ganhos obtidos relativamente a elementos do activo imobilizado mediante transmissão onerosa, qualquer que título por que se opere, e, bem assim, os resultantes da afectação permanente daqueles elementos a fins alheios a actividade exercida* <sup>2</sup>.

Não obstante o papel dos legisladores em nos trazer um conceito legal de mais-valia, há o suporte do cluster da doutrina *jus-fiscalista* que apresenta como resultado:

As mais-valias são aumentos inesperados do valor dos bens, sendo que se consideram conservados com o intuito de posteriormente vender<sup>3</sup>.

*As mais-valias correspondem a ganhos ou rendimentos de caracter ocasional ou fortuito, que não decorrem de uma actividade do sujeito passivo, mas que estão sujeitos a tributação de acordo com o princípio da capacidade contributiva* <sup>4</sup>.

Do acima exposto resulta que todos os autores são unânimes em afirmar que a mais-valia deve necessariamente ter carácter esporádico, pelo que, sendo um

---

<sup>1</sup> JL.S. SANCHES, *Sobre o Conceito de Mais-valia*, Fisco, nº 38/39, Lisboa, 1992, p. 45.

<sup>2</sup> Lei n.º 34/2007 de 31 de Dezembro, Código do Imposto sobre o Rendimentos das Pessoas Colectivas.

<sup>3</sup> T. RIBEIRO, *A tributação das Mais-valias na reforma fiscal*, Boletim de Ciências Económicas, Vol XXXVIII, 1995.

<sup>4</sup> P. PEREIRA, *Estudos sobre IRPS: rendimentos de capitais e mais-valias*, Edições Almedina, 2005.

rendimento-acrécimo, não pode portanto, derivar de uma actividade económica do beneficiário, já que se assim fosse deixaria de ser um rendimento de produção comum e tributável nos termos gerais dos Códigos de Impostos sobre o Rendimento.

## **B. Origem da tributação das mais-valias**

No princípio eram somente as mais-valias, ou seja, o ser. O que significa que as pessoas singulares, bem como as colectivas, obtinham ganhos esporádicos não directamente relacionados com as actividades económicas por eles exercidas.

No entanto, esses ganhos, ainda que assinaláveis e maiores que os rendimentos normais de produção, não sofriam qualquer carga tributária, pois não eram nessa época considerados rendimentos.

Mais tarde, percebida a necessidade de concretizar o princípio da capacidade contributiva, da igualdade e justiça fiscal, passou-se a considerar a tributação dos rendimentos obtidos a título de mais-valias, e para isso foi necessária a actualização do conceito de rendimento (cuja tarefa de definir não estava na alçada do Direito)<sup>5</sup>.

Nesses termos, surge após a I Guerra Mundial uma acepção mais ampla do conceito rendimento, designada de teoria do rendimento-acrécimo, que constitui uma construção conceitual adaptada aos objectivos do sistema fiscal, não se derivando por isso, de conceitos formulados para outros fins de análise económica. Tal teoria, iniciada por Von Schanz e desenvolvida por Haig-Simons, permitiu o começo da tributação das mais-valias evitando distorções aos objectivos da igualdade, neutralidade e eficácia fiscal.

Para uma perfeita compreensão do conceito de mais-valia e da origem da sua tributação é pertinente deixar também em águas cristalinas o que será em termos jurídicos o rendimento na sua versão actualizada com abaixo se indica.

## **C. Rendimento -Acrécimo patrimonial**

Nesta perspectiva não se ignora os resultados das valorizações sofridas por qualquer elemento do património do sujeito passivo, considerado como um todo. Ou seja, para que o tenhamos presente, mostra-se necessário conjugar o rendimento periódico que promana de uma fonte com a avaliação da situação patrimonial de um

---

<sup>5</sup> Dando voz a Saldanha Sanches, o rendimento-produto é o que provém de qualquer direito, rendimentos que emanam de um certo activo ou de uma qualidade pessoal e que constituem a base da tributação dentro de um determinado período adoptado pela lei fiscal para efectuar a medida do rendimento total. Ademais, esta teoria é excludente pois, concebe o rendimento apenas como fluxos de receitas que sejam tendencialmente periódicos e que tenham a sua origem num qualquer bem económico do qual alguém seja titular

contribuinte, calculando a diferença entre o valor dos seus bens no início e final do período e de seguida acrescer a esse resultado o valor dos bens consumidos durante o ano<sup>6</sup>.

Portanto, se o Senhor João, titular do direito de propriedade de um parque imobiliário e empresário comercial na mesma área, adquire já com o intuito de proceder a uma posterior venda, mais um imóvel ao preço de 100 000 USD. Mais tarde, transmite a titularidade desse imóvel ao senhor Marcos ao preço de 150 000 USD. Neste caso, os 50 000 USD decorrentes da operação aritmética entre o valor investido e o recuperado não se vão considerar mais-valia em sentido fiscal, mas sim, lucro. Sendo tal rendimento tributável nos termos gerais do IRPC, já que o senhor João actuava no exercício da actividade comercial.

Ainda na linha do exemplo supra, se o senhor João não fosse empresário comercial na área imobiliária e não tivesse adquirido aquele imóvel com o intuito de posteriormente proceder a sua venda, nesse caso, os 50 000 USD apurados seriam considerados e tributados como mais-valias e não lucros da actividade empresarial.

*Se uma sociedade comercial que se dedica à actividade económica de prospecção e exploração de petróleo adquire do Estado moçambicano por contrato de concessão, o direito de explorar tais recursos petrolíferos por certo período, e mais tarde, antes do termo desse contrato, procede a venda de suas acções à uma terceira sociedade comercial por um valor superior ao desembolsado para a sua aquisição, diremos que a primeira sociedade obteve mais-valias.*

Decorrente do acolhimento da teoria do acréscimo, temos no nosso ordenamento jurídico-tributário o artigo 20 do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas:

### ***Proveitos ou ganhos***

*“Consideram-se proveitos ou ganhos os derivados de operações de qualquer natureza em consequência de uma acção normal ou ocasional, básica ou meramente acessória e designadamente os resultantes de:*

*(...)*

*h) Mais-valias realizadas”*

Com o excerto supra, fica claro que para além das actividades normais e periódicas que originem na esfera jurídico-patrimonial do sujeito passivo, rendimento tido como tal na perspectiva da teoria da fonte, também as actividades ocasionais de qualquer natureza, podem produzir ganhos ou proveitos. Ademais, constata-se que só se pode tributar o que estiver legalmente previsto, pelo que, se

---

<sup>6</sup> JL. S. SANCHES, Manual de Direito Fiscal, 3ª edição, Coimbra Editora, 2007, p.221

o conceito de rendimento numa perspectiva jurídica fosse tão-somente o propalado pela teoria da fonte, nunca (legalmente) seria possível tributar as mais-valias, visto que estas constituem ganhos esporádicos, i.e., não periódicos, como a teoria da fonte reza que os rendimentos sejam.

#### **D. Fundamentos para a tributação das mais-valias**

Nos termos da teoria do Contrato social defendida por John Locke e Hobbes, os cidadãos que nascem livres delegam ao Estado parte dos seus direitos que por si sós ou de forma isolada não poderiam de modo satisfatório ser exercidos. Essa entidade suprema congrega além de direitos, obrigações, e tem como fins a justiça, segurança e bem-estar social.

Naturalmente, para lograr tais intentos tem de dispor de recursos financeiros, recursos estes que são debitados da esfera jurídico-patrimonial dos cidadãos contribuintes e tal é compreensível pois eles beneficiam da protecção do Estado, fazem uso das infra-estruturas e de todos os outros bens públicos que a *entidade suprema* coloca à sua disposição.

Desse modo, entende-se que em paralelo ao propalado pelo professor IBRAIMO<sup>7</sup>, a tributação das mais-valias funda-se no seguinte:

- ✓ obtenção de receitas para o financiamento da despesa pública, i.e, a satisfação das necessidades financeiras do Estado;
- ✓ repartição justa da riqueza e dos rendimentos, diminuição das desigualdades tendo em conta as necessidades e os rendimentos do agregado social, operando-se assim uma verdadeira redistribuição de riqueza;
- ✓ deixar de tributar os rendimentos provenientes de mais-valia resulta na amputação da igualdade.

Assim, incluir as mais-valias nos rendimentos tributáveis contribui para o progresso do sistema tributário, pois com o alargamento da base tributável fica-se mais próximo do sucesso na prossecução dos objectivos da política fiscal por parte do Governo.

---

<sup>7</sup> I. IBRAIMO, *O Direito e a Fiscalidade*, ART C, 2002, pp.42-43



## E. Fórmula para o apuramento das mais-valias fiscais

$$MV = VR - (VA - DA - PI - VG) * \text{Coef}^8$$

Sendo:

- MV - Mais-valia fiscal (se o resultado for positivo ou nulo)
- VR - Valor de realização, líquido dos respectivos encargos
- VA - Valor de aquisição
- DA - Depreciações e amortizações aceites fiscalmente
- PI - Perdas por imparidade e outras correcções de valor
- VG - Valores reconhecidos como gastos fiscais
- Coef – Coeficiente de desvalorização da moeda

Entendida a origem e o conceito de mais-valia em sentido fiscal, e as razões para a sua tributação, **é importante deixar assente que em Moçambique elas são sim tributáveis.** Portanto, vamos no capítulo seguinte analisar detalhadamente o seu regime fiscal no sector de petróleo e gás, fazendo inicialmente uma breve referência aos princípios jurídicos que se aplicam à tributação das mais-valias independentemente do sector de que promanam.

## II. Regime jurídico das Mais-Valias

No prelúdio deste capítulo propõe-se uma abordagem geral sobre alguns dos princípios que relevam para o regime jurídico da tributação das mais-valias. Subsequentemente, já na análise propriamente dita do regime jurídico da tributação das mais-valias provenientes da alienação onerosa de acções no sector de petróleo e gás, a abordagem será específica, e far-se-á uma qualificação jurídica demonstrando como nas normas do Sistema Tributário Moçambicano (não) se vêem reflectidos tais princípios.

---

<sup>8</sup> O coeficiente de desvalorização da moeda é um instrumento usado na correcção monetária e permite calcular o valor do ganho ou perda – a mais ou menos-valia, respectivamente – obtidos com a venda, sendo este valor determinante para o apuramento do imposto a pagar, *in Millennium BCP*, Coeficientes de desvalorização para 2017.

## **A. Princípios Enformadores da Tributação das Mais-valias**

*O princípio jurídico é o que na química se poderia chamar átomo, na biologia célula, na arte a obra-prima.*

O princípio jurídico é a norma originária do ordenamento jurídico, tem a função de interpretar as normas de si derivadas e de integrar às lacunas, a lei <sup>9</sup>.

### **1. Princípio da capacidade contributiva das empresas**

Ensaiado por Adam Smith, o princípio *Leistungsfähigkeit* estabelece que os impostos devem ter carácter pessoal e serão graduados segundo a capacidade económica do contribuinte, e que como forma de mensurar a real capacidade contributiva, a Administração Tributária deve estar autorizada a identificar o património, rendimentos e actividades económicas do contribuinte<sup>10</sup>, sem prejuízo dos direitos, liberdades e garantias dos contribuintes protegidos por lei.

É indubitável o facto de o princípio da capacidade contributiva e o da igualdade serem siameses. A Igualdade como princípio significa que se deve tratar de forma igual situações iguais e de modo desigual situações que sejam desiguais. Como forma de proporcionar um tratamento igualitário e justo às pessoas colectivas, o legislador introduziu o princípio da capacidade contributiva, sendo certo que tal norma fundamental vem acompanhada do critério, ou se quisermos, do princípio do rendimento real. Este é paralelo ao das necessidades do agregado familiar que reina em sede de IRPS <sup>11</sup>.

Pelo princípio da capacidade contributiva os empresários comerciais deverão ser tributados quando tiverem rendimentos, e na exacta medida desse mesmo rendimento <sup>12</sup>. Há também no caso das pessoas colectivas o *mínimo vital* como critério de tributação <sup>13</sup>.

Por essa razão as mais-valias são nos termos gerais do CIRPC tributáveis à taxas que pela análise do legislador moçambicano se adequam à capacidade do

---

<sup>9</sup> T. WATY, *Direito Tributário*, W&W Editora, Maputo, 2013.

<sup>10</sup> Que traduzido de alemão para português significa capacidade de contribuir. Conforme explica a obra de S. SANCHES – J. GAMA, *Justiça Fiscal*, Fundação Francisco Manuel dos Santos, Lisboa, 2010.

<sup>11</sup> Não seria justo que o legislador considerasse para efeitos de IRPS e determinação da capacidade contributiva o critério das necessidades do agregado familiar, desconsiderando a situação dos empresários comerciais para efeitos de IRPC e determinação da capacidade contributiva. Caso assim fosse, estar-se-ia perante uma flagrante violação do princípio constitucional de igualdade e justiça. Razão pela qual se adopta o critério do rendimento real que opera no IRPC.

<sup>12</sup> C. PENE, *Apontamentos de Direito Fiscal Moçambicano*, Editora Escolar, 2014, p.29

<sup>13</sup> C. NABAIS, *Direito Fiscal*, 2ª edição, reimpressão Almedina, Coimbra, 2003, p.153

contribuinte. E nos termos do regime específico para a tributação das operações petrolíferas a carga é maior, devido ao volume de receitas daí proveniente, o que faz com que o legislador imponha a tributação das mais-valias na totalidade (artigo 29, n° 3 da Lei 14/2017 de 28 de Dezembro).

## **2. Princípio da administrabilidade**

A Administração Tributária deve ser capaz de arrecadar as receitas tributárias que o legislador tem em vista ao determiná-las no Orçamento do Estado (OE). Assim, não obstante o facto de os sujeitos passivos terem a prerrogativa de declarar os seus rendimentos (sendo que os empresários comerciais o fazem por via de um balanço comercial), porque a honestidade (principalmente quando se trata de recursos financeiros) não é virtude de todos os contribuintes, e porque associado a isso, a Administração Fiscal não pode de ânimo leve propiciar a fraude fiscal, não se vai confiar plenamente no declarado pelo sujeito passivo.

*"Deve haver ainda, nos termos deste princípio, eficiência fiscal, pelo que, o custo para o Governo angariar cada dólar deve ser razoável. E a Autoridade Tributária deve ser honesta e competente porque, de contrário, a tributação não será justa, simples, clara ou neutra"*<sup>14</sup>.

## **3. Princípio da legalidade tributária**

Manifesta-se pelo princípio da reserva de lei (formal e material) e pelo princípio da praticabilidade.

*Os impostos são criados ou alterados por lei, que os fixa segundo critérios de justiça social*<sup>15</sup>.

A relação jurídico-tributária deve ser conforme a lei. A incidência, taxas, garantias e as obrigações do contribuinte e da Administração tributária, bem como os procedimentos básicos de liquidação e cobrança do tributo são determinados na Lei Geral Tributária (LGT) e na Lei de Bases do Sistema Tributário (LBST), sem prejuízo dos impostos autárquicos que tem a sua incidência, taxas e benefícios fiscais determinados pela Lei da Finanças Autárquicas nos termos do artigo 276 CRM e n°3 do artigo 4 da LGT.

*Compete exclusivamente à Assembleia da República definir as bases da política dos impostos e do sistema fiscal*<sup>16</sup>.

---

<sup>14</sup> R. WESTIN, Moçambique – *Regime Especifico de Tributação da Actividade Mineira – Comentários CTA*.

<sup>15</sup> Cf art. 100 Constituição da República de Moçambique

<sup>16</sup> Cf art. 179 n° 2 alínea o) da Constituição da República de Moçambique

#### **4. Princípio da igualdade**

*“Traduz-se na concessão de certos direitos ou até de certas vantagens a determinadas pessoas que se encontrem em situação de inferioridade, carência e menor protecção. A desigualdade de tratamento na origem tem em vista a igualdade no fim”*<sup>17</sup>.

Há que tributar a todos, entretanto há também que assegurar o chamado mínimo vital, pelo que se um contribuinte auferir rendimentos irrisórios não se há-de tributá-lo do mesmo modo que à um contribuinte que auferir rendimentos exorbitantes. Não seria justo nem rentável à Administração Tributária. Pois cedo as empresas (contribuintes) iriam tornar-se insolventes e se extinguir, o que nos levaria à definitiva perda de postos de trabalho e de receitas fiscais proporcionados por aqueles contribuintes.

#### **5. Princípio da irretroactividade da lei tributária**

*A lei fiscal não tem efeito retroactivo, salvo se for de conteúdo mais favorável ao contribuinte”*<sup>18</sup>.

O princípio em causa é uma garantia do contribuinte. A criação de um tributo ou o aumento da sua taxa vigora para o futuro. Não se aplica uma norma nova a factos passados à luz de uma lei antiga sem que disso resulte proveito ao contribuinte. Eis o respeito pelos direitos adquiridos e segurança jurídica.

Não obstante o princípio da não retroactividade, o Professor WATY alerta: *“...deve-se entender que podem ser admitidas excepções ao princípio da irretroactividade, aceitando a retroactividade nos casos em que a lei seja expressamente interpretativa”*<sup>19</sup>.

Com o enunciado da doutrina nacional, conjugado com o disposto na LGT no seu artigo 12 n.º 2 b), a norma tributária pode ser retroactiva mesmo que não seja mais favorável ao contribuinte, desde que venha unicamente para eliminar dúvidas de interpretação da legislação vigente.

#### **6. Princípio de declaração e princípio da verificação**

Sendo um empresário comercial, a par da obrigação principal (pagar o imposto) na relação jurídico-tributária, o contribuinte está adstrito a obrigações

---

<sup>17</sup> J. MIRANDA, *Ciência Política e Direito Constitucional, sumários poli-copiados*, Faculdade de Direito de Lisboa, 1973, p. 226.

<sup>18</sup> Cf n.º 5 do art. 127 da Constituição da República de Moçambique.

<sup>19</sup> T. WATY, *Manual de Direito Tributário*, W&W Editora, Maputo, 2013, p. 120.

acessórias: dispor de contabilidade organizada que permita o controlo do lucro tributável. Esta obrigação que no prisma fiscal se reporta acessória, no prisma do Direito Comercial se reporta especial, ou seja, principal <sup>20</sup>.

Assim sendo, deverá o contribuinte, escriturar todas as operações ligadas a sua actividade, e ainda, arrolar no quadro das suas receitas os ganhos ou proveitos ocasionais ou acessórios (mais-valias realizadas). Todos esses dados vêm descritos no balanço comercial da empresa, entretanto poucas vezes esse balanço comercial coincide com o balanço fiscal devido a norma que cura dos custos não dedutíveis no prisma fiscal.

Os sujeitos passivos têm o poder-dever de declarar os seus rendimentos <sup>21</sup>. Cabendo à Administração Tributária conferir os balanços comerciais apresentados pelos sujeitos passivos e, sendo necessário, fazer a correcção, transformando esse balanço comercial em fiscal. Tal é perceptível pois nem todos os contribuintes são honestos e declaram o seu real rendimento, devendo, por isso, o sujeito activo da relação tributária usar dos seus poderes legalmente atribuídos para fazer o devido controle, através da Autoridade Tributária <sup>22</sup>.

Esse controle tem explicação no facto de nem sempre a verdade declarativa coincidir com a material. Por essa razão o legislador qualifica a declaração de rendimentos feita pelo contribuinte com o fito de determinar a base tributária <sup>23</sup>, como uma prova ilidível.

## **B. Regime Jurídico da tributação das mais-valias no sector de petróleo e gás em Moçambique**

No caso de Moçambique o petróleo e o gás são recursos naturais, energéticos e não renováveis de inegável importância social e económica.

Esses recursos são propriedade do Estado moçambicano. Por essa razão todas as entidades não proprietárias desses recursos, pretendendo proceder a sua

---

<sup>20</sup> Cf. Alínea b) e d) do art. 16 do Código Comercial conjugado com o art. 75 do Código do IRPC por força da alínea k) n° e do n° 3 do art. 2 da Lei n° 2/2002 de 22 de Março.

<sup>21</sup> M.-B. LOURENÇO, *O paradigma do rendimento real – contributos para a (des) construção de um mito*, dissertação apresentada à Escola de Direito da Universidade do Minho para culminação do Mestrado em Direito Tributário e Fiscal, 2013.

<sup>22</sup> Preconiza o art. 102 da Lei Geral Tributária que a Administração tributária pode comprovar e investigar os factos, situações, actividades, explorações e demais circunstâncias que integrem ou condicionem o facto tributário, sem prejuízo dos limites impostos por lei.

<sup>23</sup> Pode-se depreender do consagrado nos artigos 88 e 89 da Lei Geral Tributária que base tributária é determinada, em regra, pelo método de avaliação directa. O que pressupõe a comunhão dos princípios da investigação e da verdade material, e são estes dois últimos que correspondem ao princípio da verificação.

exploração devem ser signatárias de um contrato de concessão <sup>24</sup> por período determinado em que o concedente será naturalmente o Estado Moçambicano e o concessionário a entidade que anseia proceder a exploração.

Em Moçambique temos a Empresa Nacional de Hidrocarbonetos (ENH) que é a empresa pública responsável pela prospecção, produção e comercialização de produtos petrolíferos e que representa o Estado nas operações dessa natureza. E qualquer investidor interessado nas operações petrolíferas em Moçambique, deve entrar em parceria com a ENH <sup>25</sup>.

As entidades, quer residentes, quer não residentes <sup>26</sup> (no entanto o facto de ser uma entidade não residente não a desobriga de efectuar o seu registo em Moçambique) que pretendam a exploração de recursos constitucionalmente consagrados como de domínio público do Estado devem requerer o direito de pesquisa e produção de petróleo nos termos da lei. Pelo que os rendimentos obtidos por tais entidades serão tributados pelo Estado moçambicano. Estará inclusive sujeito a tributação, o rendimento imputável a estabelecimento estável situado em território moçambicano. Ora, nos termos do n.º 1 e 2 a) do art. 3 do CIRPC os poços de petróleo ou de gás onde são exercidas actividades industriais são considerados estabelecimentos estáveis <sup>27</sup>.

Celebrado o contrato de concessão, e visado pelo Tribunal Administrativo, o empresário comercial inicia a sua actividade económica.

Neste sector ocorrem mais-valias tributáveis quando uma entidade concessionária para exploração do petróleo e gás aliena onerosa ou gratuitamente, no todo ou em parte os seus direitos petrolíferos <sup>28</sup> a uma terceira entidade. Sendo certo que o valor da venda deve ser superior ao desembolsado para a aquisição, sem prejuízo da dedução das amortizações e necessárias correcções.

A taxa instituída para tributar as mais-valias do sector petrolífero (32%) é a mesma que vigora no CIRPC para tributar as mais-valias de outros sectores de actividade.

---

<sup>24</sup> A. MACIE, Lições de Direito Administrativo Moçambicano vol. III, Maputo, 2015, p. 260.

<sup>25</sup> Vide Decreto n.º 29/2015 de 28 de Dezembro - Estatutos da Empresa Nacional de Hidrocarbonetos e art. 24 n.º 4 da Lei n.º 21/2014 de 18 de Agosto.

<sup>26</sup> Nos termos do art. 2 n.º 3 do CIRPC não residentes são as pessoas colectivas e outras entidades que não têm sede nem direcção efectiva no território moçambicano.

<sup>27</sup> O preceituado no referido artigo do CIRPC, foi inspirado na Convenção Modelo da OECD no seu artigo 5 que diz: "*For the purpose of this Convention the term "permanent establishment" means a fixed place of business through which of an enterprise is wholly or partly carried on ... The term "permanent establishment" includes especially a mine, an oil and gas well, a quarry or another place of extraction of natural resources*".

<sup>28</sup> Conjunto de poderes atribuídos ao concessionário com vista à realização de operações petrolíferas na área de determinada concessão ou sobre participações sociais dos mesmos.

Entretanto, enquanto nos outros sectores de actividade, havendo alienação de acções, o valor obtido a título de mais-valias nem sempre é tributado na totalidade<sup>29</sup>, no sector de petróleo e gás o valor das mais-valias o é<sup>30</sup>.

Tal se explica pelo princípio da capacidade contributiva, uma vez que as operações petrolíferas geram rendimentos extremamente avultados se comparados a outras actividades económicas, por conseguinte, a carga tributária das mais-valias decorrentes da alienação desses activos petrolíferos será também adequada ao cenário.

Como se avançou, deve-se tributar o rendimento obtido na exacta medida desse mesmo rendimento. Assim, sem dúvidas vai-se respeitar o princípio da igualdade e do rendimento real.

O quadro legal para a tributação de mais-valias no sector do petróleo e gás é constituído pelas normas da Constituição Fiscal, pela Lei 14/2017 de 28 de Dezembro que introduz alterações e republica a Lei 27/2014 de 23 de Setembro que aprova o regime específico de tributação e de benefícios fiscais das operações petrolíferas e seu Regulamento, pelo Código de IRPC e respectivo regulamento, Lei Geral Tributária, Lei de Bases do Sistema Tributário.

A seguir se apresenta uma análise evolutiva das normas referentes a tributação das mais-valias petrolíferas cujo objecto será a Lei 27/2014 de 23 de Setembro e a Lei 14/2017 de 28 de Dezembro e onde reflectiremos sobre a (im) pertinência desta recente alteração legal.

- Com efeito, na lei 27/2014 de 23 de Setembro no seu artigo 29 temos:

### **Tributação de mais-valias**

*1. Os ganhos obtidos por não residentes em território moçambicano, com ou sem estabelecimento estável, resultantes da alienação onerosa ou gratuita directa ou indirecta de direitos petrolíferos em território moçambicano, são tributáveis como mais-valias à taxa de 32%.*

---

<sup>29</sup> Cf Art. 29 n.º 4 da Lei 23/2014 de 23 de Setembro conjugado com os números 2 e 3 do art 40 do CIRPS e SOCIEDADE de Advogados RL ROGERIO FERNANDES FERREIRA E ASSOCIADOS *Guia Fiscal Mz - Um olhar sobre o Sistema Fiscal Moçambicano*, 2013.

<sup>30</sup> N.º 3, artigo 29 da Lei 14/2017 de 28 de Dezembro – Lei que republica a Lei 24/2014 de 23 de Setembro.

2. *Os ganhos a que se refere o nº1...são para efeitos fiscais ganhos relativos a bens imobiliários com fonte em território moçambicano.*

Está vertido neste nº 2 do art.29 uma ficção jurídico-fiscal pois esses activos imobiliários são os jazigos e depósitos situados em território moçambicano, e inclui-se o próprio contrato de concessão uma vez que incide sobre esses direitos petrolíferos<sup>31</sup>.

3. *Consideram-se obtidos em território moçambicano os ganhos resultantes da transmissão onerosa ou gratuita directa ou indirecta, entre entidades não residentes, de partes representativas do capital social de entidades detentoras de um direito petrolífero, ou de outros valores mobiliários emitidos por tais entidades respeitantes a esse direito, envolvendo activos petrolíferos imobiliários situados em território moçambicano independentemente do local onde a alienação ocorra.*

A norma retromencionada tem a sua *ratio legis* na necessidade de dar resposta a um problema muito recente: o da divergência de interpretação da norma jurídica no que concerne a tributação de mais-valias decorrentes da alienação de acções sobre recursos que estejam situados no território nacional. É que à luz da lei antiga<sup>32</sup>, por um lado tínhamos a perspectiva de alguns contribuintes que ia no sentido de que tendo a operação ou o negócio jurídico ocorrido fora do território moçambicano não subsistia a obrigação tributária de pagar ao Estado moçambicano pelas mais-valias obtidas. Por outro lado, a Administração Tributária apresentava um posicionamento diverso, alegando que mesmo que o negócio jurídico com efeitos transmissivos de direitos e obrigações sobre a exploração desses activos imobiliários tenha ocorrido fora do território nacional, pelo princípio da territorialidade, nos termos do seu vector real<sup>33</sup> persistia a

---

<sup>31</sup> Resulta da entrevista à Autoridade Tributária de Moçambique que em geral o espírito dos Acordos sobre dupla tributação é de que no Estado da fonte se tributem mais-valias provenientes de bens imobiliários, no entanto, pese embora as acções sejam valores mobiliários, como válvula de escape e sob protecção do nº 2 do art. 6 da Convenção Modelo da OCDE, Moçambique através do seu Direito interno deu um significado próprio a expressão ***bens imobiliários*** (A, do Anexo I do glossário da lei 27/2014). Assim, tal como acontece na Noruega, as mais-valias resultantes da transmissão de acções são tributadas no Estado da fonte nos termos do art.21 nº 9 da Convenção *Nórdica* "...allocates the right to tax gains from alienation of the right to survey and exploit hydrocarbon deposits, including a right to a share in or profits from such deposits to the *situs state*" Cf. *United Nations Handbook on selected issues for taxation of the extractive industries by developing countries*, p. 54.

<sup>32</sup> Cf. Lei nº 34/2007 de 31 de Dezembro – Lei que aprova o Código de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas.

<sup>33</sup> O Princípio da territorialidade apresenta três vectores: negativo e positivo; material e formal; e pessoal e real. Em que o real diz respeito a factos tributários objectivos tais como o local de



obrigação do sujeito passivo pagar o tributo. A conexão que dá sentido a alegação da Administração Tributária é a *rei sitae* (as acções transaccionadas eram relativas ao direito de exploração de recursos minérios situados no território nacional).

Constata-se assim, que mesmo antes da aprovação do actual regime específico para a tributação de mais-valias na indústria extractiva e em especial na do petróleo e gás, já existia o princípio da territorialidade para impedir situações que propiciavam a fuga ao fisco. Entretanto, porque esse princípio era como o *invisible palace*<sup>34</sup>, foi necessário reduzir a escrito tal imposição como forma de obviar situações de dúvida. Lembrando que a norma tributária deve ser clara e simples.

Pelo que o entendimento com que se fica é de que o n.º 3 do art. 29, também nos apresenta uma ficção jurídico-tributária que tem como objectivo a salvaguarda do interesse público, a concretização do princípio da territorialidade e impedir a ocorrência de incumprimento tributário alegadamente justificado. Não obstante a máxima vertida em princípio "*in dubio contra fisco*", não parece razoável que o sujeito passivo se furte ao pagamento do tributo das mais-valias, pois os direitos transaccionados incidem sobre bens de domínio público do Estado.

*4. Para efeitos de determinação das mais-valias, aplicam-se as normas previstas nos Códigos dos Impostos sobre o Rendimento.*

O previsto na lei específica<sup>35</sup> não é *de per se* completo, manda aplicar o Código de IRPC e o de IRPS. Assim, por força do preceituado no art. 29 n.º 4 da Lei 27 /2014 de 23 de Setembro, conjugado com o art. 20 h), 37, n.º 2, 38 e 45, todos do CIRPC e ainda o art. 13 do CIRPS, a mais-valia, como dissemos no primeiro capítulo, é dada pela diferença entre o valor de realização, líquido dos encargos que lhe sejam inerentes e o valor de aquisição deduzido das reintegrações ou amortizações praticadas, feitas as correcções monetárias necessárias, mediante aplicação dos coeficientes de desvalorização da moeda.

---

exercício da actividade, estabelecimento permanente da fonte de produção, local de situação dos bens, etc, conforme explica o Prof. Waty na obra *Direito Tributário*.

<sup>34</sup> Conotação feita à Constituição Britânica que não é reduzida a escrito como ocorre no nosso sistema e ordenamento jurídico. No Reino Unido não há um documento físico contendo as normas fundamentais que regulam o poder político, o povo e organização social e económica, entretanto, esses princípios fundamentais estão enraizados de forma costumeira em todo o ordenamento.

<sup>35</sup> Lei n.º 27/2014 de 23 de Setembro que aprova o regime específico tributário e benefícios fiscais das operações petrolíferas.

No entanto, para o caso das mais-valias provenientes da venda de valores mobiliários cotados em Bolsa (como é o caso) não há lugar a correcções monetárias do valor de aquisição, usa-se o custo documentalmente provado (art.45 CIRPS).

*5. A responsabilidade pelo pagamento deste imposto...é solidariamente imputada a entidade adquirente ou ao detentor do direito petrolífero.*

*6. O imposto devido é pago no prazo de trinta dias a contar da data da alienação dos direitos petrolíferos.*

Na relação jurídico-tributária o sujeito passivo deve liquidar a sua obrigação dentro de trinta dias a contar da data de produção de efeitos da alienação dos direitos petrolíferos. Como forma de persuadir o pagamento do tributo, a lei preconiza que o adquirente e a entidade previamente detentora das acções ou direitos petrolíferos são solidariamente responsáveis. Essa norma faz com que o adquirente se certifique que o tributo é liquidado sem mora.

Acoplado a lei do regime específico de tributação das operações petrolíferas temos a LGT <sup>36</sup> que se aplica à todos os tributos nacionais e autárquicos e preconiza no seu art. 22 n<sup>o</sup> 1: *Sempre que a legislação tributária não estabeleça expressamente uma responsabilidade solidária entre os sujeitos passivos, a responsabilidade é subsidiária.*

A responsabilidade solidária preceituada na norma específica é tributária, legal e passiva, pois há pelo menos duas pessoas, ou sujeitos passivos que se encontram simultaneamente, por imposição de lei, obrigados perante a Administração Tributária a proceder ao total pagamento da prestação tributária devida<sup>37</sup>.

Essa responsabilidade solidária passiva que dá o direito à Administração Tributária de exigir a prestação da entidade adquirente (que não obteve com a celebração do negócio jurídico, mais-valias tributáveis) não prejudica o direito que este sujeito passivo solidário tem, de exercer o direito de regresso<sup>38</sup> contra a entidade antes detentora dos direitos petrolíferos.

---

<sup>36</sup> Lei n<sup>o</sup> 2/2006 de 22 de Março – Lei Geral Tributário.

<sup>37</sup> T. WATY, Direito Tributário, 4<sup>a</sup> Edição, W&W Editora, Maputo, 2013.

<sup>38</sup> Nos termos do art.524 do Código Civil que por força do preceituado no n<sup>o</sup> 3 alínea a) *ab initio* da Lei Geral Tributária se aplica subsidiariamente. No entanto, se salvaguarda os casos em que as partes (os sujeitos passivos solidários) tenham acordado no seu contrato que a responsabilidade pelo pagamento da prestação tributária irá pender para uma ou outra parte. Caso em que já não haverá lugar ao direito de regresso. Entretanto isso é uma questão obrigacional de cariz civ.

- Temos no artigo 29 da lei nº 14/2017 de 28 de Setembro:

### **Tributação de mais-valias**

1. *Os ganhos resultantes da alienação onerosa ou gratuita, directa ou indirecta de direitos petrolíferos situados em território moçambicano, são considerados como mais-valias.*

2. *Consideram-se obtidos em território moçambicano independentemente do local onde a alienação ocorra.*

O número acima é uma perfeita transcrição do número três da antiga lei. Portanto, sem qualquer novidade legal. Não obstante tal facto, é *míster* realçar que mesmo nos casos em que a transmissão de direitos petrolíferos seja gratuita, haverá lugar à tributação.

**Como é que se vai calcular a mais-valia se a transmissão não conferiu ao suposto beneficiário delas quaisquer ganhos?**

Vai-se proceder a uma avaliação das acções em causa. Apurar-se-á o seu preço na data da aquisição e quanto é que elas valem actualmente no mercado. Esse foi um mecanismo que o legislador acolheu para atingir o caso das doações. É uma forma de obviar os casos em que o sujeito passivo desencadeia negócios simulados. Assim, devido a fragilidade que se tem de em tempo útil, atacar tais negócios, o legislador resolveu tributar a transmissão gratuita dos direitos petrolíferos.

3. *As mais-valias resultantes...são tributadas na totalidade*

O número supra constitui uma inovação pois, na lei alterada tal imposição (tributação na totalidade) exigia uma rigorosa interpretação. Nesses termos, porque a lei específica mandava aplicar para efeitos de determinação das mais-valias, o Código de Imposto de Rendimento, muitos leigos pensavam que somente certa parte (85%, 65%, 55%, 50% conforme o caso) do valor obtido a título de mais-valias é que estaria sujeito a tributação a uma taxa de 32%, o que não correspondia à vontade do legislador. Entretanto não perfeitamente expressa.

Desse modo, e pela máxima *nullum tributum sine lege certa*, precaviu-se o legislador impondo de forma certa para os casos de alienação de acções no sector em questão, a tributação na totalidade.

*4. Os ganhos referidos no nº1... quando obtidos por entidades residentes e não residentes em território moçambicano, são tributados de forma autónoma à taxa geral de 32%*

A disposição supra, conjugada com o número 1 do presente artigo é uma reconstrução do disposto no número 1 do artigo 29 da antiga lei, acrescentando, contudo, a indicação de a tributação ser autónoma. Se esta autonomização tivesse efeito *liberatório*, posteriormente, na fase de apuramento do IRPC a final, não seria o contribuinte obrigado a declarar o montante adquirido com a transmissão das acções, desse modo, não cogitaríamos o cenário de dupla tributação económica, entretanto não nos parece ter sido essa a vontade do legislador.

*5. A responsabilidade pelo pagamento...é solidariamente imputada à entidade adquirente ou ao detentor do direito petrolífero.*

*6. O imposto devido deve ser pago no prazo de 30 dias a contar da data da alienação dos direitos petrolíferos.*

Quanto aos números cinco e seis o que se oferece dizer é que também constituem uma fiel transcrição do preceituado na lei antiga. Entretanto uma questão vem à reflexão:

Poderá (se sim, em que medida) uma entidade sem residência fiscal em Moçambique e sem sequer estabelecimento estável no nosso território, adquirir mais-valias provenientes da alienação de activos petrolíferos imobiliários situados em território moçambicano?

O nº 2 a) do artigo 3 do CIRPC inclui na noção de estabelecimento estável os poços de petróleo ou de gás em que seja exercida, total ou parcialmente uma actividade de natureza industrial.

Por sua vez, no nº 3 do artigo 2 do mesmo Código são consideradas residentes as pessoas colectivas que tenham sede ou direcção efectiva em território moçambicano.

Ora, constata-se que é bem possível termos uma entidade não fiscalmente residente no território moçambicano a obter mais-valias com a transmissão onerosa de direitos petrolíferos que incidem sobre os recursos naturais situados

no território moçambicano (como foi o caso da ENI S.p.A). Entretanto, seria difícil vislumbrar o cenário em que uma entidade adquira mais-valias com a alienação de direitos petrolíferos sem que tenha um estabelecimento estável no nosso território. Ora é a própria lei que inclui na noção de estabelecimento estável os poços de petróleo e gás em que são explorados tais recursos. Assim, tendo essa entidade o direito (mediante celebração de um contrato de concessão) de exploração sobre recursos petrolíferos situados em território moçambicano, tem também a nosso ver, um estabelecimento estável <sup>39</sup>.

Feita a análise evolutiva dos dois instrumentos concluímos que a recente lei – Lei 14/2017 de 28 de Dezembro carrega vários princípios arrolados na análise do artigo 29 da lei antiga, eles são ainda aplicáveis e explicam a redacção trazida pela lei actual.

Num prisma material diríamos que a alteração dos artigos 22 e 29 da lei 27/2014 de 23 de Setembro configura em certa medida uma interpretação, entretanto não expressa. Pois embora com alguma exigência, o nosso entendimento e inclusive a praxe da AT sempre foi no sentido agora formalizado pela Lei 14/2017 de 28 de Dezembro.

De todo o modo, não se pode negar a pertinência da referida alteração. Se não, vejamos, anteriormente não tínhamos a tributação na totalidade e autonomizada, e ainda, para alcançar o espírito do legislador fiscal nessa área de tributação era necessária uma interpretação sistemática de exponencial rigor<sup>40</sup>. As normas reguladoras se encontravam muito dispersas, o intérprete tinha de usar as vestes de um malabarista para decifrar a vontade do legislador.

No entanto, com a nova lei algumas zonas de penumbra legal ficaram claras. Aperfeiçoando-se assim o cumprimento do princípio da clareza e simplicidade do Direito Fiscal. Que é ao mesmo tempo uma garantia do contribuinte.

### **C. Alocação do valor das mais-valias**

O valor arrecadado pela Autoridade Tributária decorrente da tributação das mais-valias do sector petrolífero entra para o Orçamento do Estado, entretanto

---

<sup>39</sup> Cf. Artigo 5 da Convenção Modelo da OCDE que inspirou a redacção na norma interna sobre a questão do estabelecimento estável, o que a faz passível de tributação nos termos do critério da fonte plasmado no artigo 5 n.º2 CIRPC.

<sup>40</sup> Para saber que era proibida a inclusão do imposto pago a título de mais-valias nos custos fiscalmente dedutíveis era necessário conjugar a lei antiga com o CIRPC... havia diversidade de posições sobre se se tributaria as mais-valias na totalidade ou se, se tributaria parte delas, como acontece no CIRPS.

não irá suportar a despesa pública, mas sim alimentar um fundo soberano para futuros investimentos, o que é compreensível<sup>41</sup>.

*É desejável que o Estado contribua positivamente para a geração de poupança, uma vez que um baixo nível de poupança interna constitui um obstáculo para a expansão do investimento na economia*<sup>42</sup>. Por isso há que fazer, sempre que possível, uma contenção da despesa.

### III. Dupla Tributação

#### A. Enquadramento

A dupla tributação em todas as suas ramificações constitui um óbice a actividade empresarial nos seus diferentes sectores.

As actividades de extracção e produção petrolífera exigem investimentos avultados, podendo chegar a custar bilhões de dólares americanos, o que requer um enquadramento jurídico fiscal atractivo às petrolíferas e ao mesmo tempo benéfico ao país detentor das reservas<sup>43</sup>.

Um ordenamento jurídico tributário que aplaude a dupla tributação propicia os cenários de fraude fiscal, pois os contribuintes por se sentirem injustiçados irão manipular algumas situações jurídicas com o fito de se beneficiar, prejudicando o sujeito activo. Além disso, pode ocorrer que os contribuintes optem por investir noutros ordenamentos jurídicos em que tal fenómeno (dupla tributação) não tenha lugar.

*"A expressão dupla tributação significa a repetição a título impositivo do que se deve pagar, é ainda conhecida como tributação dupla, tributação plúrima, múltipla tributação e cúmulo de impostos"*<sup>44</sup>.

---

<sup>41</sup> Dando voz ao Ministro da Economia e Finanças Adriano Maleiane:..este fundo será alimentado da mesma forma que os outros países alimentam um fundo soberano. O que estamos a defender, como Governo, é que quando a gente receber as mais-valias não é para aumentar a despesa e gastar para depois termos problemas de ajustamento [https://www.youtube.com/watch?v=EoWopNM\\_SWU](https://www.youtube.com/watch?v=EoWopNM_SWU), acessado às 15:38 de 27 de Junho de 2018.

<sup>42</sup> T.-A. WATY, *Direito Financeiro e Finanças Públicas*, W&W Editora, Maputo, 2011, p. 157.

<sup>43</sup> The Oxford Institute for Energy Studies, *Mozambique's LNG Revolution – A political risk outlook for the Rovuma LNG ventures*, 2014

<sup>44</sup> T.-A. WATY, Tese de Licenciatura em Direito com o tema *Da Dupla Tributação sobre o Rendimento*, Faculdade de Direito da Universidade Eduardo Mondlane, p.3

A dupla tributação é um fenómeno que comporta vários sentidos e que pode apresentar duas espécies: internacional e interna, conforme colida com normas tributárias de diferentes Estados soberanos ou quando essa colisão opere dentro de um mesmo Estado. Ora a que nos interessa estudar, é a interna, ou seja, aquela que ocorre quando as normas em concurso pertencem ao mesmo ordenamento tributário.

## **B. Dupla tributação jurídica e figuras afins**

*"A dupla tributação corresponde aos casos de concurso de normas. Ora há concurso de normas em Direito Fiscal quando o mesmo facto se integra na previsão de duas normas tributárias distintas, dando origem à constituição de mais do que uma obrigação de imposto"*<sup>45</sup>.

Nessa ordem de ideia, elenca-se a identidade do facto, que descrita como uma estrutura complexa, abarca quatro elementos – as chamadas quatro identidades :

- Identidade dos sujeitos passivos;
- Identidade do objecto ou pressuposto;
- Identidade do período de tributação; e
- Identidade do Imposto num e noutro Estado.

Contudo para este autor, a diversidade do sujeito passivo não impede que se esteja perante uma dupla tributação jurídica, para ele o essencial para que se esteja perante a identidade do facto e portanto, perante a dupla tributação, é o elemento objectivo, ou seja, todas as últimas três identidades.

*"Afigura-se-nos por isso equívoca a distinção entre a dupla tributação económica, que se verificaria mesmo nos casos de diversidade de contribuintes, e dupla tributação jurídica, em que a par da identidade do facto haveria também identidade do contribuinte"*<sup>46</sup>.

Por outro lado, para Manuel Pires a dupla tributação é a sujeição de um mesmo facto tributário a uma pluralidade de normas, dando origem a mais de um imposto. Nesta linha de raciocínio rejeita-se duas identidades. *"... Não se torna necessária a referência ao aspecto temporal para definir dupla tributação. Se o pressuposto é idêntico, se o facto é o mesmo, idêntico será o aspecto temporal,*

---

<sup>45</sup> A. XAVIER, *Manual de Direito Fiscal*, vol I, Reimpressão, Lisboa, 1981

<sup>46</sup> *Idem.*

*sendo indiferente o momento da liquidação ou da cobrança ou o ano orçamental de referência*<sup>47</sup>”.

Pires considera que o pressuposto do facto gerador cobre o da identidade do imposto. Pelo que, referir tal identidade, é escusado.

Embora pareçam semelhantes por apresentarem algumas zonas de confluência face a dupla tributação, as figuras que se seguem não nos devem criar confusão<sup>48</sup> :

– Tributação múltipla: *tem lugar quando se aplica ao mesmo sujeito passivo mais de um imposto em virtude de várias manifestações de capacidade contributiva.*

– Concorrência de tributações: *ocorre quando se aplica ao mesmo sujeito passivo, impostos de entidades fiscais distintas, mas coordenadas entre si ou quando há um adicional a um imposto principal.*

– Tributação excessiva: *quando os impostos cumulados de dois Estados excedem a capacidade contributiva do sujeito passivo.*

### **C. Dupla tributação económica**

Diferente da dupla tributação jurídica e de todas as outras figuras retro-mencionadas como afins, é a dupla tributação económica. Esta constitui principal questionamento da presente pesquisa.

Verifica-se sempre que o imposto de um Estado seja incidente sobre o mesmo período e rendimento na esfera de sujeitos passivos distintos<sup>49</sup> e tal como a dupla tributação jurídica, esta também pode ser interna ou internacional.

No nosso entendimento há dupla tributação económica quando o mesmo objecto é tributado duas vezes, (e isso acontece com as mais-valias, que são tributadas na entidade que as adquire e, depois, em sede de IRPC em decorrência da actividade económica exercida) o mesmo rendimento é tributado por normas tributárias distintas, das quais uma o atinge em sede da tributação autónoma de mais-valias e outra em de IRPC.

---

<sup>47</sup> M. PIRES, *Da Dupla Tributação Jurídica Internacional Sobre o Rendimento*, Imprensa Nacional Casa Da Moeda, Lisboa, p.64 ss

<sup>48</sup> Cf. T. WATY, *Manual de Direito Tributário*, W&W Editora, Maputo, 2013 p. 340.

<sup>49</sup> Entendimento acolhido pela doutrina maioritária e pelo Comité Fiscal da OCDE.



## 1. Discussão

As mais-valias decorrentes da alienação de acções que digam respeito a operações petrolíferas são nos termos da lei consideradas ganhos ou proveitos<sup>50</sup>. Desse modo tais ganhos são tributáveis a uma taxa de 32%.

Prescreve a lei que as empresas que ao abrigo de um contrato de concessão, se dediquem a actividade ou operações petrolíferas e que estejam registadas em Moçambique, devem se sujeitar aos impostos que integram o Sistema Tributário Moçambicano (art. 25 n.º1 da lei de 21/2014 de 18 de Agosto, art.4 da lei 14/2017 de 28 de Dezembro e art.4 n.º 1 a) CIRPC). Assim sendo, as entidades que se dediquem a exploração do petróleo e gás em Moçambique, ainda que não residentes, em respeito ao princípio da fonte e por apresentarem estabelecimento estável com lucros a si imputáveis, além de serem tributadas pelas mais-valias realizadas devem pagar o IRPC à uma taxa de 32%.

Ainda nos termos do CIRPC (para efeitos de tributação da actividade económica), as mais-valias realizadas em determinado ano fiscal configuram proveitos ou ganhos. Portanto entram para o quadro das receitas de que se vai apurar o lucro tributável desse mesmo ano fiscal, mediante a dedução dos respectivos custos, desde que se afigurem aceitáveis sob o prisma fiscal.

Entretanto a lei proíbe que as empresas considerem o valor pago ao Estado Moçambicano a título de tributo relativo às mais-valias como encargo fiscalmente dedutível para efeitos de determinação do lucro tributável em sede de IRPC<sup>51</sup>. Pelo que, desse modo, se uma entidade realizar mais-valias num certo ano e por isso for tributada pelo Estado Moçambicano, ainda assim no mesmo ano ela será tributada, em sede do IRPC em decorrência da actividade comercial por si exercida (exploração de petróleo e gás) sem que se deduza da matéria colectável o valor antes pago ao Governo em decorrência das mais-valias. O que nos põe a pensar se não estaria aqui a ocorrer uma dupla tributação económica em prejuízo do sujeito passivo, já que nesses termos o rendimento por ele obtido à título de mais-valia estaria a ser novamente tributado, passando assim a ser um rendimento ilusório.

## 2. Posição adoptada

Face ao conceito dado pela doutrina, referente a dupla tributação económica é *mister* deixar claro que a situação descrita como problemática, na perspectiva dos que perfilham o pensamento do Professor Pires não se iria qualificar como

---

<sup>50</sup> Lei 14/2017, sobre o regime específico de tributação e de benefícios fiscais das operações petrolíferas.

<sup>51</sup> Cf. art. 22 alínea l) da Lei 14/2017 de 28 de Dezembro, reforçado pelo art. 36 n.º 1 do CIRPC.

dupla tributação económica, pois no caso que pretendemos discutir há uma identidade do sujeito passivo. O que não ocorre (segundo a doutrina clássica) na dupla tributação económica, pois, para estes tem de necessariamente haver diversidade de sujeitos passivos.

Até os dias que correm, perante o labor dos doutrinários, ela é tida como a situação em que se tributa repetidamente o mesmo rendimento, entretanto na esfera jurídica patrimonial de sujeitos passivos distintos.

Propomo-nos (des) construir de forma tímida o actual conceito de dupla tributação económica.

Pensamos nós que não nos devemos inibir de criticar o actual paradigma, afinal de contas mesmo o início da tributação de rendimentos a título de mais-valias só foi possível graças a actualização do conceito de rendimento, caso não, como dissemos no primeiro capítulo, nunca poderíamos tributar as mais-valias.

Ademais, mais gravosa se mostra a situação em que o Estado tributa duas vezes o mesmo rendimento e no mesmo período fiscal ao mesmo sujeito passivo, do que a situação em que tal dupla tributação ocorre em diferentes sujeitos passivos.

Desse modo, a nosso ver, o caso por nós apresentado se reputa uma dupla *tributação económica sui generis*, porquanto há identidade do sujeito passivo (quando se for tributar as mais-valias o beneficiário delas é quem vai pagar -sem prejuízo da responsabilidade solidária - e quando se for tributar o IRPC por conta da actividade económica exercida, a entidade alienante das mais-valias, que é simultaneamente o beneficiário delas e empresário comercial é quem terá de pagar o IRPC). Contudo o facto tributário não está totalmente preenchido pois, na tributação do IRPC o pressuposto é o exercício de uma actividade económica geradora de lucros, enquanto na tributação de mais-valias o facto gerador é o ganho esporádico proveniente da transmissão de activos imobilizados.

Esse cenário viola o princípio do Rendimento Real que vigora em sede de tributação das pessoas colectivas. Sequer podemos nos socorrer dos mecanismos para eliminação da dupla tributação económica<sup>52</sup> mediante dedução dos lucros anteriormente distribuídos e do crédito do imposto nos termos dos artigos 40 e 64, ambos do CIRPC, pois dizem respeito a sociedades e entidades com sede ou direcção em Moçambique e que participem uma nas outras.

Para a defesa do princípio do Rendimento Real, e consequentemente desta posição, temos o contributo do saudoso professor SALDANHA, que nos diz: "o

---

<sup>52</sup> S. SANCHES – J. GAMA, *Provisões no âmbito de seguros Unit-linked e dupla tributação económica*, Fiscalidade 33, p. 54

*lucro real é um conceito chave do Direito Constitucional fiscal das empresas, tal como as necessidades e os rendimentos do agregado familiar o são em relação as pessoas singulares*"<sup>53</sup>.

No entanto salienta-se a *não absolutidade* deste princípio, pois é passível de limitações<sup>54</sup>. De todo o modo essas limitações devem apresentar alguma razoabilidade, o que não ocorre no caso em apreço.

É necessário conferir uma distribuição justa dos encargos tributários, tributar duas vezes o mesmo rendimento não parece razoável.

As receitas do Estado moçambicano são maioritariamente tributárias<sup>55</sup> e de facto, as receitas provenientes do sector petrolífero tem elevada expressão no OE. Essa situação é explicada pela elevada capacidade contributiva que o sector apresenta. E por isso a carga tributária deve ser correspondente. Entretanto não se mostra prudente a decisão de sacramentar esta dupla tributação económica pois viola os princípios do Direito Fiscal o que belisca a imagem do Estado moçambicano na sociedade internacional.

Mais adequado seria: no exercício da sua soberania fiscal o Estado aumentar a taxa do IRPC ou das mais-valias<sup>56</sup>, não permitindo contudo que o valor pago a título de imposto de mais-valias entre para o quadro das receitas a serem tributadas em sede de IRPC, ou em alternativa, permitir que o sujeito passivo considere custo fiscalmente dedutível o valor pago ao Estado moçambicano a título de imposto de mais-valias.

Ainda assim, sublinhamos que em Moçambique, não obstante o actual cenário de dupla tributação económica, as entidades exploradoras de petróleo e gás e alienantes dos direitos petrolíferos em causa preferem se sujeitar a tal situação pois para elas, mesmo havendo essa dupla tributação económica ela não afecta as projecções de retorno financeiro.

Por derradeiro a resposta ao problema levantado apresenta algumas nuances, porquanto cenários há em que realmente ocorre uma dupla tributação e

---

<sup>53</sup> S. SALDANHA, *Manual de Direito Fiscal*, 3ª edição, Coimbra, 2007, p. 371.

<sup>54</sup> Pode sofrer limitações decorrentes das tributações autónomas, das correcções técnicas às declarações de rendimentos - entretanto neste segundo caso, somente aceitável se legitimada como sanção ao sujeito passivo. Como avança SALDANHA na obra *Manual de Direito Fiscal*, 3ª edição, Coimbra, 2007 pp.368 e 407.

<sup>55</sup> Cf. Lei nº 10/2016 de 30 de Setembro e Lei nº 22/2017 de 28 de Dezembro que apontam como receita tributária 169.257.153,16 mil MTN face a uma receita total de 186.333.498,64 MTN e 211.601.946,03 mil MTN de receita tributária face a receita total de 222.859.683,86 mil MTN respectivamente.

<sup>56</sup> Tal como ocorre no Reino da Noruega em que se aplicam taxas na ordem de 78% Cf. *United Nations Handbook on Extractive industries Taxation*, p. 37.

doutra parte em que não ocorre. Os que ocorrem já foram previamente descritos, para o sentido negativo temos a título de exemplo o caso ENI- Exxon Mobil<sup>57</sup> em que o sujeito passivo na tributação das mais-valias não teve de pagar o IRPC no nosso ordenamento jurídico, pois para este caso não era sujeito passivo.

## IV. Direito Comparado – O Caso de Angola

Assim como Moçambique, Angola, detentora de assinaláveis reservas de petróleo e gás, definiu na sua *lex fundamental* o regime dominial dos recursos naturais.

Refira-se que o início da tributação das actividades petrolíferas em Angola remonta dos anos cinquenta através dos decretos 41 356 e 41 357, ambos datados de 11 de Novembro de 1957, que acompanharam as primeiras descobertas comerciais em concessões petrolíferas angolanas.

No entanto, com o passar dos anos e devido a inúmeras vicissitudes sociais, económicas e jurídicas, foram introduzidas algumas mudanças com vista a proporcionar um tratamento fiscal mais justo e uniforme a todos os contribuintes sujeitos ao regime fiscal da lei<sup>58</sup>.

Nos termos da lei angolana, *mais-valias são proveitos ou ganhos realizados mediante transmissão onerosa, qualquer que seja o título porque se opere, em elementos do activo immobilizado ou em bens ou valores mantidos como reserva ou para fruição*. Assim podemos notar que no regime angolano, ao contrário do que acontece no moçambicano, a transmissão é necessariamente onerosa.

Neste ordenamento jurídico as mais-valias da indústria petrolífera são também qualificadas como ganho ou proveito (alínea b) *in fine* do nº 2 do art 20 da referida lei), no entanto são unicamente tributadas dentro do imposto sobre o rendimento do petróleo<sup>59</sup>. Como ilustra o campo nº 05 da demonstração de

---

<sup>57</sup> Comunicado de Imprensa da Autoridade Tributária de Moçambique nº 01/2017, dele se depreende que a ENI S.p.A foi quem adquiriu mais-valias devido a venda de suas acções na ENI East Africa S.p.A à Exxon Mobil. No caso em apreço quem desenvolve actividade económica em Moçambique, sendo, portanto, sujeito passivo em IRPC é A ENI East Africa S.p.A. Deste modo aqui não ocorre dupla tributação das mais-valias.

<sup>58</sup> Preâmbulo da lei nº 13/04 de 24 de Dezembro que aprova o regime jurídico para a tributação das actividades petrolíferas em Angola.

<sup>59</sup> Cf. Art 18 nº1 c) que ao falar da incidência do imposto sobre o rendimento do petróleo nos diz: incide sobre outras actividades primariamente ocupadas com a realização das operações referidas na alínea a) resultantes de acções ocasionais ou meramente acessórias, desde que tais actividades não revistam a forma de indústria ou comércio.

resultados Modelo 02 da declaração de rendimentos para efeito de Imposto sobre o rendimento do Petróleo anexo à Lei nº 13/04 de 24 de Dezembro.

Portanto, não há no ordenamento jurídico angolano uma tributação sucessiva das mais-valias do sector petrolífero, pelo que não se coloca o problema de dupla tributação.

Exemplo positivo que Moçambique deveria seguir.

## Conclusão

É inegável o importante papel que a indústria do petróleo e gás e a tributação das suas mais-valias desempenha no Orçamento do Estado moçambicano e conseqüentemente na realização do Plano Económico e Social e materialização dos fins do Estado: justiça, segurança e bem-estar social.

Constatamos que a tributação das mais-valias é resultado de uma persistente luta visando a materialização dos princípios da igualdade e da capacidade contributiva que reinam em Direito Fiscal. A mais-valia é tida como um ganho derivado da alienação de um bem económico, na medida em que a alienação não constitui objecto específico de uma actividade empresarial. E é oportuno registar que foi graças ao labor de doutrinários como Sanchz (cultores da actualização do conceito de rendimento) que hoje o Estado pode atingir com a sua carga tributária os rendimentos que embora não provenientes de uma actividade económica, ou de carácter permanente do sujeito passivo, revelam uma exponencial capacidade de contribuir para a receita pública e assim, para a satisfação e prossecução do interesse público.

Com a análise da lei do regime específico para tributação das operações petrolíferas e respectiva alteração, percebemos que o legislador pretendia materializar os princípios jurídicos tributários da *clareza, simplicidade, administrabilidade, declaração e verificação, capacidade contributiva*, entre outros que imperam em sede de tributação de mais-valias. Pois a lei tributária, porque coarcta o direito fundamental de propriedade e o direito ao património titulado pelo sujeito passivo, tem necessariamente de se observar tais princípios aquando da elaboração e interpretação ou integração das normas jurídicas.

Pudemos aplaudir a opção do Governo em direccionar o valor decorrente da tributação das mais-valias petrolíferas ao investimento através da criação de um fundo soberano, e não à despesa pública directa.

Por fim, o estudo proporcionou-nos o entendimento de que ao tributar as mais-valias decorrentes da alienação de acções no sector do petróleo e gás e de

seguida tributar a actividade económica exercida pelo sujeito passivo (que é ao mesmo tempo beneficiário e por isso sujeito passivo em relação a tributação das mais-valias) inclui-se duplamente na matéria colectável para efeitos de IRPC - tributação de actividade económica geradora de lucros - o valor considerado mais-valia que o alienante adquire aquando da venda das suas acções.

Nestes termos, para nós esse rendimento, ou seja, esse lucro tributável é ilusório e violador do principio do Lucro e rendimento real, pois propicia a situação em que o alienante paga o tributo pelas mais-valias realizadas e de seguida, no final do exercício económico ele é obrigado a declarar no Modelo 22 como receita, o valor proveniente da transmissão das acções sobre direitos petrolíferos, entretanto proibido que considere como custo fiscalmente dedutível o valor pago ao Estado como tributo pela aquisição de mais-valias. Pelo que entendemos essa limitação do Princípio da Rendimento Real como inaceitável, pois não resulta de uma conduta do contribuinte que se afigure censurável.

Não obstante tamanho imbróglio é necessário deixar claro que as entidades exploradoras dos recursos petrolíferos mesmo enfrentando situações de dupla tributação, preferem continuar a operar, sujeitando-se ao sistema tributário moçambicano, pois os rendimentos exorbitantes que auferem desse investimento justificam sem sombra de dúvida tal situação. Em contrapartida o Estado moçambicano, sujeito activo da relação, até o presente momento, mesmo sendo detentor de assinaláveis recursos, não consegue obter rendimentos suficientes para satisfazer a despesa pública.

Não obstante tal facto, recomenda-se que aquando da fase de apuramento do IRPC a final, não se considere como receita do empresário comercial o valor obtido a título de mais-valias, ou então que caso se considere receita tal valor, permita-se ao empresário, arrolar o tributo pago ao Estado moçambicano como custo dedutível para efeito de apuramento do lucro tributável. Essa medida vai evitar o levitar ilusório da base tributável e vai permitir que Moçambique figure na Sociedade Internacional como um Estado que respeita os princípios do Direito Fiscal e não como um Estado tímido em exercer a sua soberania na área.

Como forma de evitar que com a adopção do posicionamento por nós defendido, conduzamos o Estado a perda de receita fiscal, convém ponderar aumentar a actual taxa de 32%. Pois assim protegeríamos a base tributável e assumiríamos uma postura honrada no que concerne as boas práticas internacionais em tributação.

Por fim, e em obséquio a um mínimo de coerência, recomendamos ainda que, através do *Direito a constituir* se resolva a questão da tributação autónoma, -regulando a lei de tributação específica do sector petrolífero, em especial a questão das mais-valias- pois zonas de penumbra afloram quando se aborda a

inovadora tributação autónoma. Não fica claro se se estabelece um paralelo à tributação autónoma das despesas confidenciais e não devidamente documentadas, ou se se pretende na verdade, de forma velada instituir um novo imposto.

## **Bibliografia**

CORDEIRO, Menezes, *Direito das Obrigações*, vol I, AAFDL Editora, Lisboa, 2001

IBRAIMO, Ibraimo, *O Direito e a Fiscalidade: Um contributo para o Direito Fiscal Moçambicano*, ART C Editora, Maputo, 2002

MACHADO, Jonatas E.M; COSTA, Paulo Nogueira da, *Curso de Direito Tributário*, 2ª edição, Coimbra, 2012

MACIE, Albano, *Lições de Direito Administrativo Moçambicano*, vol. III, Maputo, 2015

MARTINEZ, Pedro Soares, *Manual de Direito Fiscal*, 8ª edição, reimpressão, Editora Almedina, Coimbra, 1996

MELO, Miguel Luís Cortes Pinto de, *Tributação das mais-valias realizadas na transmissão onerosa de partes de capital pelas SGPS*, Almedina, Coimbra, 2007

MIRANDA, Jorge, *Ciência Política e Direito Constitucional, sumários polycopiados*, Faculdade de Direito de Lisboa, 1973

NABAIS, José Casalta, *Direito Fiscal*, 6ª edição, Almedina, Coimbra, 2011

PENE, Cláudio, *Apontamentos de Direito Fiscal Moçambicano*, Escolar Editora, Maputo, 2013

PEREIRA, Paula Rosado, *Estudos sobre IRS: rendimentos de capitais e mais-valias*, Edições Almedina

PIRES, Manuel, *Da dupla Tributação jurídica internacional sobre o rendimento*, 1984

RIBEIRO, Teixeira, *A tributação das mais-valias na reforma fiscal*, Boletim de ciências Económicas, vol XXXVIII

SANCHES, J.L. Saldanha; GAMA, João Taborda da, *Justiça Fiscal*, Fundação Francisco Manuel dos Santos, Lisboa, 2010

SANCHES, J.L. Saldanha, *O conceito fiscal de Valores mobiliários in Direito dos valores mobiliários*, III Coimbra 2001

SANCHES, J.L. Saldanha, *Manual de Direito Fiscal*, 3ª ed. Coimbra Editora, Coimbra, 2007

XAVIER, Alberto, *Manual de Direito Fiscal I*, reimpressão, Lisboa, 1981

WATY, Teodoro Andrade, *Direito Financeiro e Finanças Públicas*, W&W Editora, Maputo, 2011

WATY, Teodoro Andrade, *Direito Tributário*, W&W Editora, Maputo, 2013

## **LEGISLAÇÃO**

### **Moçambicana**

Constituição da República de Moçambique

Lei nº 33/2007 de 31 de Dezembro - Código do Imposto sobre o rendimento das pessoas singulares

Lei nº 34/2007, de 31 de Dezembro - Código do Imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas

Lei nº 20/2013 de 23 de Setembro - Lei que altera o Código de Imposto sobre o rendimento das pessoas singulares

Lei nº 15/2002 de 26 de Junho - Lei de Bases do Sistema Tributário

Lei nº 2/2006 de 33 de Março - Lei Geral Tributária Estabelece os princípios e normas gerais do ordenamento jurídico tributário moçambicano e aplicáveis à todos os tributos nacionais e autárquicos

Lei nº 21/2014, de 18 de Agosto - Lei dos Petróleos

Lei nº 19/97, de 01 de Outubro - Lei de Terras

Lei nº 27/2014 de 23 de Setembro - Lei sobre o regime específico de tributação e de benefícios fiscais das operações petrolíferas

Lei nº 10/2016 de 30 de Setembro - Lei do Orçamento do Estado para 2017



Lei nº 14/2017 de 28 de Dezembro - Lei que altera e republica a Lei sobre o regime específico de tributação e benefícios fiscais das operações petrolíferas

Lei nº 22/2017 de 28 de Dezembro - Lei do Orçamento do Estado para 2018

Decreto-Lei nº 47 344 de 25 de Novembro de 1996 que aprova o Código Civil

Decreto-Lei nº 2/2005 de 27 de Dezembro - Código Comercial

Decreto nº 29/2015 de 28 de Dezembro - Estatutos da Empresa Nacional de Hidrocarbonetos, EP

Decreto nº 34/2015 de 31 de Dezembro - Regulamento das Operações Petrolíferas

## **Angolana**

Lei nº 13/04 de 24 de Dezembro - Lei sobre a Tributação das Actividades Petrolíferas, publicada no Diário da República, I Série, nº 103

## **ARTIGOS E PUBLICAÇÕES PERIÓDICAS**

AUTORIDADE TRIBUTÁRIA DE MOÇAMBIQUE, *Comunicado de Imprensa nº 01/2017 sobre o enquadramento fiscal da alienação de acções da ENI S.p.A na ENI East Africa S.p.A no contrato de concessão de exploração e produção de petróleo - Área 4 da bacia do Rovuma*

AUTORIDADE TRIBUTÁRIA DE MOÇAMBIQUE, *Modelo 22 IRPC Declaração de Rendimentos*

DIÁRIO DE NOTÍCIAS, *Governo moçambicano quer criar fundo Soberano com as mais-valias dos recursos naturais*

DINIS, Ana Cristina Arromba; LOPES, Cidália Maria, *O papel das tributações autónomas no regime fiscal das sociedades em Portugal: breves reflexões – Comunicação do XV congresso internacional contabilidade e auditoria, Researchgate,2017317401153\_O\_papel\_das\_tributacoes\_autonomas\_no\_regim\_fiscal\_das\_sociedades\_em\_Portugal\_breves\_reflexoes*

FERREIRA, Rogério Fernandes; *A tributação de mais-valias*, FISCO, 101/102 2002

INTERNATIONAL MONETARY FUND UNITED NATIONS; OECD and WORLD BANK “*Options for Low Income Countries Effective and Efficient Use Tax Incentives for Investments*”, 2015. <https://www.imf.org/external/nP>

SANCHES, J.L. Saldanha “*O conceito de Mais-Valia depois da reforma*”, Fisco, 20-21, 1990, 59-65.

SANCHES, J.L. Saldanha “*Ainda sobre o conceito de Mais-Valias*”, Fisco, 65-66 (1994), 3-18.

SANCHES, J.L. Saldanha; GAMA, João Taborda da, *Provisões no âmbito de seguros Unit-linked e dupla tributação económica*, Fiscalidade, 33, 2008

THE OXFORD INSTITUTE for ENERGY STUDIES, *Mozambique’s LNG Revolution – A political risk outlook for the Rovuma LNG ventures*, 2014

THE WORLD BANK, *Actualidade Económica de Moçambique*, Março de 2016.

<http://documents.worldbank.org/curated/pt/994831468197380482/pdf/105088-PORTUGUESE-BRI-ADD-SERIES-P156495-Mozambique-Economic-Update-March-2016-PR.pdf>

UNITED NATIONS, *Handbook on selected issues for taxation of the extractive industries by developing countries*, 2017 [https://lnkd.in/eH\\_a9Xw](https://lnkd.in/eH_a9Xw)

VOGEL, Klaus, *Relatório nacional Cahiers de Droit Fiscal International*, vol 41  
B WESTIN, Richard, *Moçambique – Regime Específico de Tributação da Actividade Mineira – Comentários*, CTA

MOZAMBIQUE A New Era with New Challenges for the Coal, Oil & Gas Sectors [http://www.iflr.com/pdfs/events/ChinaAfrica13/11.50\\_Mozambique.pdf](http://www.iflr.com/pdfs/events/ChinaAfrica13/11.50_Mozambique.pdf)

## TESES E MONOGRAFIAS

AMARO, Carla Cristina, *O Regime de tributação das mais-valias e das menos-valias das empresas em Portugal*, Dissertação, Mestrado, Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Coimbra, 2016

LOURENÇO, Maria João Bogas, *O paradigma do Rendimento Real*, Dissertação, Mestrado em Direito Tributário e Fiscal, Universidade do Minho

WATY, Teodoro Andrade, *da Dupla Tributação sobre o Rendimento*, Trabalho de Fim do Curso de Licenciatura em Direito, Universidade Eduardo Mondlane, 1998

## **SÍTIOS DE INTERNET**

<http://www.oecd.org/ctp/treaties/2014-model-tax-convention-articles.pdf> –  
Convenção Modelo da OCDE para dupla tributação sobre o rendimento

[https://www.youtube.com/watch?v=EoWopNM\\_SWU](https://www.youtube.com/watch?v=EoWopNM_SWU) – Entrevista ao Ministro da Economia e Finanças Adriano Maleiane

## **ENTREVISTAS**

Autoridade Tributária de Moçambique

Ministério dos Recursos Minerais e Energia de Moçambique