

A TRIBUTAÇÃO DOS MINÉRIOS E DO PETRÓLEO

Curso de Direito Fiscal

A tributação das indústrias de mineração, petrolífera e de gás natural

Centro de Estudos Judiciários

Inês Pisco Bento

Enquadramento

Constituem características essenciais do quadro da tributação do petróleo:

1. Grande incerteza dos resultados dos projetos e custos avultados nas suas fases iniciais;
2. Informação assimétrica dos intervenientes na atividade;

Enquadramento

Constituem características essenciais do quadro da tributação do petróleo (continuação):

- 3. Expectativa de rendas económicas elevadas;
- 4. Contratualização dos aspetos fiscais;

Enquadramento

Constituem características essenciais do quadro da tributação do petróleo (continuação):

- 5. Outros benefícios para além da receita fiscal
 - a) Investimento estrangeiro;
 - b) Desenvolvimento de capital-humano;
 - c) Investigação e Desenvolvimento.

Enquadramento

Constituem características essenciais do quadro da tributação do petróleo (continuação):

6. Dimensão Internacional

- a) Flutuações de mercado no preço dos recursos naturais;
- b) Dupla tributação.

A diversidade e evolução dos instrumentos de tributação

Os diferentes tipos ou instrumentos de tributação revelam a matriz dos sistemas adotados (concessão ou partilha de produção).

Recorde-se que, nos sistemas de concessão, o Estado (Estado Proprietário) transfere para o concessionário a propriedade do petróleo obtido na área de concessão.

Já nos sistemas de partilha de produção, o Estado (Estado Produtor) mantém a titularidade do petróleo produzido, intervindo, por via de regra, no próprio processo de produção e venda do petróleo.

A diversidade e evolução dos instrumentos de tributação

No regime de concessão, os instrumentos mais frequentes são os bónus, os *royalties* e os impostos sobre o rendimento (lucro) das companhias petrolíferas.

No regime de partilha de produção, para além dos bónus, royalties e outras taxas, a remuneração do Estado é lograda através da partilha do *petróleo-lucro*.

Instrumentos Fiscais

Imposto geral sobre o rendimento

- Forma universal de tributação dos lucros das empresas, aplicando-se indistintamente a todos os setores de atividade;
- Aplicação de uma taxa mais elevada à atividade mineira ou petrolífera;
- Consolidação vs. *Ring-fencing*.

Instrumentos Fiscais

Imposto especial sobre a atividade petrolífera

- Origem no *Brown Tax* (1948);
- *Revenue Rent Tax* (1975);
- Pode incidir apenas sobre uma das fases do processo produtivo, como imposto sobre o rendimento, sobre a venda ou sobre a transmissão.

Instrumentos Fiscais

Questões práticas

- Dedução de custos - depreciação e amortização de ativos;
- Recuperação dos custos de abandono ou desmantelamento dos campos petrolíferos;
- Reporte de prejuízos fiscais;
- “Imposto sobre serviços”.

Instrumentos Não Fiscais

Bónus

Compensação pecuniária paga ao Estado em virtude da atribuição do direito de exercer um atividade mineira ou petrolífera:

- Bónus de licitação;
- Bónus de assinatura;
- Bónus de descoberta comercial;
- Bónus de produção.

Instrumentos Não Fiscais

Rendas de Superfície

Compensação pecuniária paga anualmente ao Estado em virtude da exploração do subsolo.

O valor pode ser fixo ou variável, em função da área de concessão, da localização, da duração do contrato ou da fase da atividade petrolífera.

Instrumentos Não Fiscais

Royalties

Compensação ao “dono da terra” pela permissão de explorar um recurso sobre o qual não se exerce o direito de propriedade.

Pode ser cobrado por unidade de produção, como um valor uniforme e fixo por nível específico, ou como uma taxa incidente sobre o valor de produção.

Não é necessariamente uma receita do Estado.

Liquidação e administração dos tributos

Liquidação Administrativa

- Modelo tradicional, cada vez menos frequente;
- Cabe à autoridade tributária a qualificação dos factos tributários e a quantificação da obrigação tributária.

Liquidação e administração dos tributos

Autoliquidação

- Os sujeitos passivos, com base na respetiva contabilidade, entregam as declarações fiscais relevantes, apurando o valor do imposto a pagar;
- Sistema mais permeável às situações de fraude e evasão fiscal;
- Tarefa do Estado reduzida essencialmente à fiscalização, recaindo sobre ele o ónus de correção da matéria coletável declarada.

A tributação dos minérios e do petróleo em Moçambique

Lei dos Petróleos

(Lei n.º 3/2001, de 21 de Fevereiro)

As pessoas singulares e coletivas titulares do direito do exercício de operações petrolíferas ficam sujeitas ao pagamento dos seguintes encargos fiscais:

- a) Impostos previstos no Código dos Impostos sobre o Rendimento;
- b) Imposto sobre a Produção do Petróleo – *Royalty*;
- c) Imposto sobre o Valor Acrescentado e Imposto sobre os Consumos Específicos devidos nas operações realizadas;

A tributação dos minérios e do petróleo em Moçambique

Lei dos Petróleos (continuação)

(Lei n.º 3/2001, de 21 de Fevereiro)

- d) Contribuição Predial e a SISA;
- e) Direitos Aduaneiros;
- f) Impostos Autárquicos;
- g) Outros impostos e taxas estabelecidos por lei.

A tributação dos minérios e do petróleo em Moçambique

Imposto sobre a Produção de Petróleo (IPP)

- Tem origem na Lei 3/2001, correspondendo a uma taxa de 2% a 15% a fixar no contrato;
- Atualmente corresponde ao Imposto Específico da Atividade Petrolífera (Lei n.º 12/2007, de 27 de Junho) sendo cobrado à taxa de 10% no petróleo bruto e 6% no gás natural;
- No projeto de Regime Específico de Tributação para as Operações Petrolíferas, o IPP mantém a taxa de 10% para o petróleo bruto e 6% para o gás natural.

A tributação dos minérios e do petróleo em Moçambique

Imposto sobre a Produção de Petróleo (IPP) (continuação)

Pode discutir-se se o IPP é um Imposto Especial ou um Royalty, ou ainda um mero adicional de tributação face ao Imposto Geral sobre o Rendimento.

O IPP não é dedutível à matéria coletável do Imposto Geral sobre o Rendimento.

A tributação dos minérios e do petróleo em Moçambique

Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (IRPC)

- Incide sobre o lucro das pessoas coletivas, incluindo as companhias petrolíferas (lei nº 34/2007 de 31 de Dezembro);
- Tributa o rendimento global que corresponde à soma algébrica dos rendimentos das diversas categorias;
- Incide sobre o rendimento mundial (*worldwide income*);
- Taxa geral de 32%.

A tributação dos minérios e do petróleo em Moçambique

Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (IRPC) (continuação)

- Dedução de prejuízos fiscais pelo prazo máximo de 5 exercícios (art. 41º);
- Preços de transferência (art. 49.º);
- Retenção na fonte sobre rendimentos de entidades não residentes: taxa liberatória de 20%, exceto prestação de serviços de telecomunicações e transportes internacionais, montagem e instalação de equipamentos ficam sujeitas à taxa de 10% (art. 62º);

A tributação dos minérios e do petróleo em Moçambique

Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (IRPC) (continuação)

- Autoliquidação através da Declaração Periódica (art. 63º);
- Caducidade do direito à liquidação: 5 anos (art. 24.º do Regulamento do IRPC);
- Crédito de Imposto por Dupla Tributação Internacional (art. 65º).

A tributação dos minérios e do petróleo em Moçambique

Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (IRPC) (continuação)

- Consideram-se custos ou perdas do exercício os que comprovadamente forem indispensáveis para a realização dos proveitos ou ganhos sujeitos a imposto ou para a manutenção da fonte produtora (art. 22º), incluindo as reintegrações e amortizações;

A tributação dos minérios e do petróleo em Moçambique

Regime Específico de Tributação para as Operações Petrolíferas

Estabelece várias regras específicas do IRPC para os rendimentos obtidos no exercício de operações petrolíferas ou relacionadas com o setor petrolífero.

- a) A determinação da matéria coletável do concessionário limita-se a cada concessão e diz respeito a cada ano fiscal (*ring-fencing* por concessão);
- b) Os custos e proveitos derivados de um contrato de concessão só podem ser deduzidos a esse mesmo contrato;

A tributação dos minérios e do petróleo em Moçambique

Regime Específico de Tributação para as Operações Petrolíferas

- c) Consideram-se custos ou perdas:
- i. Custos Operacionais (ex: funcionamento, assistência, manutenção e reparação de postos de produção);
 - ii. Custos de Serviços (ex: armazéns e escritórios);
 - iii. Custos de investimentos em infraestruturas sociais;
 - iv. Custos com a formação de trabalhadores Moçambicanos até ao limite de 5% da matéria coletável;
 - v. Despesas gerais e administrativas;
 - vi. Custos de constituição do fundo para encerramento e desmobilização.

A tributação dos minérios e do petróleo em Moçambique

Regime Específico de Tributação para as Operações Petrolíferas

d) Não são dedutíveis:

- i. Custos incorridos em contratos de cobertura de riscos;
- ii. Despesas de formação profissional do pessoal expatriado;
- iii. Despesas de comercialização ou transporte para além do ponto de entrega;
- iv. IPP;
- v. Comissões pagas a intermediários;
- vi. Despesas com perito independente que vier a ser consultado para efeitos de determinação do preço do petróleo.

A tributação dos minérios e do petróleo em Moçambique

Regime Específico de Tributação para as Operações Petrolíferas

- e) As despesas de pesquisa, desenvolvimento e produção efetuadas ao abrigo do contrato de concessão são tratadas como elementos depreciables do ativo incorpóreo;
- f) As despesas de desenvolvimento e operação efetuadas ao abrigo do contrato de concessão são tratadas como elementos depreciables do ativo corpóreo;

A tributação dos minérios e do petróleo em Moçambique

Regime Específico de Tributação para as Operações Petrolíferas

- g) Prevê a tributação de mais-valias resultantes da alienação onerosa direta ou indireta de direitos petrolíferos em território moçambicano;
- h) Mantém a taxa de 32% e o regime de autoliquidação.

A tributação dos minérios e do petróleo em Moçambique

Regime Específico de Tributação para as Operações Petrolíferas

A legislação fiscal passa a prever expressamente a remuneração da concessionária através da titularidade sobre certa quantidade de petróleo (o petróleo-lucro ou *profit-oil*):

$$\text{Petróleo Produzido} - \text{IPP} = \text{Petróleo Disponível}$$
$$\text{Petróleo Disponível} - \text{Petróleo-custo} = \text{Petróleo-lucro}$$

A tributação dos minérios e do petróleo em Moçambique

Regime Específico de Tributação para as Operações Petrolíferas

Em que:

Petróleo Produzido = petróleo que tenha sido extraído de um depósito de petróleo, inicialmente separado e processado em petróleo bruto, condensado ou gás natural, medido no ponto de medição aprovado pelo Governo para efeitos de pagamento de IPP, incluindo os valores de petróleo perdido;

Petróleo Disponível = saldo do petróleo remanescente após retirada da parcela de petróleo produzido necessária para pagamento do IPP.

A tributação dos minérios e do petróleo em Moçambique

Regime Específico de Tributação para as Operações Petrolíferas

Em que:

Petróleo de Custo = parcela de petróleo produzido à disposição da concessionária para recuperação dos custos e despesas incorridos com a realização das operações petrolíferas;

Petróleo Lucro = parcela de petróleo disponível que exceda o petróleo de custo, que é atribuída à concessionária e ao Governo, nos termos da Lei ou do contrato.

A tributação dos minérios e do petróleo em Moçambique

Regime Específico de Tributação para as Operações Petrolíferas

O *petróleo-lucro* deve ser partilhado entre o Governo e a concessionária de acordo com uma escala variável, compreendida entre 50/50 a 10/90, sendo 10% a parte destinada ao Governo e 90% a parte destinada à concessionária.

A tributação dos minérios e do petróleo em Moçambique

Incentivos Fiscais da Atividade Petrolífera

- Isenções;
- Reduções de taxa;
- Amortizações aceleradas.

A tributação dos minérios e do petróleo em Moçambique

Regime dos Incentivos Fiscais das Áreas Mineiras e Petrolíferas

(Lei nº 13/2007 de 27 de Junho)

- Aplica-se aos investimentos efetuados ao abrigo da Lei das Minas (lei nº 14/2012) e da Lei dos Petróleos;
- Têm a duração de 5 anos, a contar da data de início da exploração (atividade mineira) ou da data da aprovação do plano de desenvolvimento (atividade petrolífera);
- Incentivos da atividade mineira: Isenção de direitos aduaneiros devidos na importação de equipamentos para prospeção e pesquisa ou exploração mineira;

A tributação dos minérios e do petróleo em Moçambique

Regime dos Incentivos Fiscais das Áreas Mineiras e Petrolíferas (continuação)

(Lei nº 13/2007 de 27 de Junho)

- Incentivos da atividade mineira:
 - A) Isenção de direitos aduaneiros devidos na importação de equipamentos para prospeção e pesquisa ou exploração mineira;
 - B) Isenção de direitos aduaneiros na importação dos bens enumerados em lista anexa à Lei, ex: laboratórios móveis para a análise de minérios, equipamentos de sondagem, sismógrafos, máquinas para lapidação de pedras, etc.

A tributação dos minérios e do petróleo em Moçambique

Regime dos Incentivos Fiscais das Áreas Mineiras e Petrolíferas (continuação)

(Lei nº 13/2007 de 27 de Junho)

- Incentivos da atividade petrolífera:
 - A) Isenção de direitos aduaneiros devidos na importação de equipamentos destinados a serem utilizados em operações petrolíferas;
 - B) Isenção de direitos aduaneiros devidos na importação de explosivos, detonadores, rastilhos, máquinas e aparelhos de rebentamento de explosivos, equipamentos para reconhecimento topográfico, etc;
 - C) Isenção de Imposto sobre o Valor Acrescentado e Imposto sobre Consumos Específicos na importação desses mesmos equipamentos / produtos.

A tributação dos minérios e do petróleo em Moçambique

Regime Específico de Tributação para as Operações Petrolíferas

Mantém a isenção dos direitos aduaneiros e IVA pelo período de 5 anos.

A tributação dos minérios e do petróleo em Moçambique

Outros Tributos sobre as Atividades Mineiras e Petrolíferas

- Contribuição autárquica (entre 5% a 20%);
- Bónus de assinatura (entre 0,5% a 5%);
- Bónus de produção
- Imposto sobre Valor Acrescentado;
- SISA.

Bibliografia

- Casalta Nabais, José/Pisco Bento, Inês, «Tributação do Petróleo», in *Direito do Petróleo*, Vieira de Andrade/José Carlos e Figueiredo Marcos, Rui (Coord.), Instituto Jurídico, Coimbra, 2013, pp. 225 a 273.
- Daniel, Philip, et alli, *O Sector do Petróleo: Condições Fiscais e Económicas*, Fundo Monetário Internacional, Agosto de 2007.
- Watson, Alistair, et alli, *Uma Nova Lei Fiscal para Mineração e Petróleo*, Fundo Monetário Internacional, Setembro de 2012.
- Westin, Richard, *Moçambique – Regime Específico de Tributação para as Operações Petrolíferas (Comentários)*, Confederação das Associações Económicas de Moçambique, Junho de 2013.