



VIEIRA DE ALMEIDA
& Associados Sociedade de Advogados, RL



Princípios gerais de Direito Fiscal Internacional e Moçambicano

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

CEJ – 10.09.2013



ÍNDICE

- Quadro legal
- Princípios gerais de direito fiscal
- Direito fiscal internacional





VIEIRA DE ALMEIDA
Dr. Assessorado de Advocacia, II



Academia



DIREITO FISCAL

- Pode o Governo aprovar um diploma que crie impostos?
- Pode ser criada uma taxa que incida sobre o volume de negócios dos contribuintes?
- Se uma lei entrar em vigor no decurso do exercício e determinar a extinção de um benefício fiscal com efeitos a 1 de janeiro, padece de algum vício? E se a extinção do benefício operar apenas a partir de setembro daquele ano?
- As Convenções para evitar a Dupla Tributação podem atribuir novos poderes tributários?
- Moçambique pode tributar o salário de todos os trabalhadores em território moçambicano?





QUADRO LEGAL

Constituição da República de Moçambique (CRM)

Artigo 3.º	Estado de Direito Democrático
Artigo 18.º	Direito Internacional
Artigo 35.º	Princípios da universalidade e igualdade
Artigo 57.º	Não retroatividade
Artigo 100.º	Impostos
Artigo 127.º	Sistema fiscal
Artigo 179.º	Competências [da Assembleia da República]



QUADRO LEGAL

Lei de Bases do Sistema Tributário (LBST)

Artigo 2.º	Fins da tributação
Artigo 3.º	Princípio da legalidade tributária
Artigo 4.º	Imposto
Artigo 7.º	Convenções internacionais
Artigo 9.º	Residência de pessoas físicas
Artigo 10.º	Residência de entidades jurídicas
Artigo 17.º	Garantias gerais dos contribuintes
Artigo 56.º (e ss.)	Os impostos no sistema tributário – Classificação dos impostos



QUADRO LEGAL

Lei Geral Tributária (LGT)

Artigo 3.º	Classificação dos tributos
Artigo 4.º	Princípio da legalidade tributária
Artigo 5.º	Exercício da justiça tributária
Artigo 7.º	Fontes normativas
Artigo 8.º	Convenções internacionais
Artigo 12.º	Aplicação da lei tributária no tempo e no espaço



Sistema Tributário

DIREITO FISCAL

Impostos

Prestações obrigatórias, avaliáveis em dinheiro, exigidas por uma entidade pública, para a prossecução de fins públicos, sem contraprestação individualizada, e cujo facto tributário assenta em manifestações de capacidade contributiva, devendo estar previstos na lei

Taxas

Prestações avaliáveis em dinheiro, exigidas por uma entidade pública, como contrapartida individualizada pela utilização de um bem do domínio público, ou de um serviço público, ou pela remoção de um limite jurídico à atividade dos particulares

Contribuições

Prestações efetuadas como contrapartida de benefícios ou aumento do valor dos bens do sujeito passivo, que resultem de obras públicas ou da criação ou ampliação de serviços públicos, ou devidas em razão do especial desgaste de bens públicos ocasionados pelo exercício de uma atividade; Prestações efetuadas a favor de entidades públicas, cuja gestão seja da competência da administração tributária



PRINCÍPIOS GERAIS DE DIREITO FISCAL

Princípio da legalidade

Artigo 127.º, n.º 2 da CRM

Os impostos são criados ou alterados por lei, que determina a incidência, a taxa, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes

Princípio da legalidade {
reserva de lei
tipicidade

(Artigos 100.º, 127.º, n.ºs 2 e 3, 179.º, n.º 2, o) da CRM; artigo 2.º, n.º 2, 3.º da LBST; artigo 4.º da LGT)



Caso 1

Em 1 de janeiro de 2013 entrou em vigor o decreto-lei n.º 123/2013 que aprova um novo imposto.

Tendo em conta a urgência na arrecadação da receita, o decreto-lei que o aprova remete para portaria do Ministro das Finanças a previsão de normas sobre as taxas e a liquidação do imposto.

Vários contribuintes, descontentes com o novo imposto, afirmam que irão recorrer aos tribunais pois “*o decreto-lei que aprova o novo imposto padece de várias inconstitucionalidades e ilegalidades*”. Têm razão?



PRINCÍPIOS GERAIS DE DIREITO FISCAL

Princípios da universalidade e da igualdade

Todo o cidadão tem o dever de pagar impostos

Deve tratar-se de forma igual o que é igual e de modo diferente o que é diferente

Princípio da igualdade {
em sentido negativo (proibição de discriminação)
em sentido positivo (justiça material)

(Artigos 35.º, 45.º, 100.º, 127.º, n.º 1 da CRM; artigos 2.º, n.ºs 1 e 2 da LBST; artigos 1.º Código IRPS e 1.º Código IRPC)



Princípio da igualdade

Princípio da igualdade
(justiça material)

capacidade contributiva – impostos

equivalência – taxas e contribuições

Tributação do rendimento global e líquido

- Base de incidência alargada
- Previsão de deduções (objetivas e subjetivas)
- Tributação dos rendimentos reais (métodos indiretos como *ultima ratio*)

Tributação na medida do benefício auferido ou do custo provocado

- Base de incidência estreita e específica
- Proporcionalidade – adequação entre o valor pago e o valor do benefício auferido/do custo causado
- Consignação de receitas



Princípio da não retroatividade

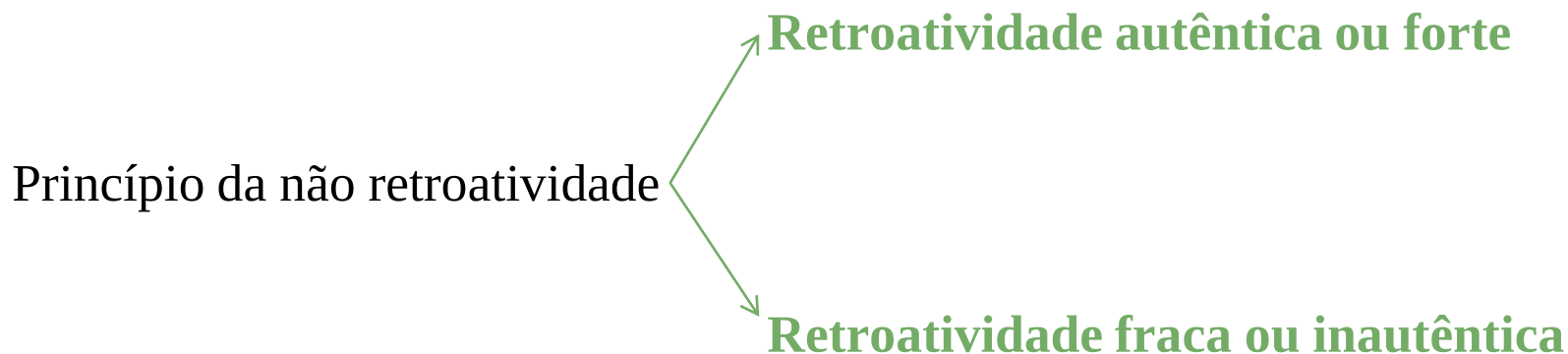
Artigo 127.º, n.º 5 da CRM

A lei fiscal não tem efeito retroativo, salvo se for de natureza mais favorável ao contribuinte

- *Proibição de aplicação da lei fiscal a factos tributários ocorridos antes da sua entrada em vigor*

(Artigos 57.º, 127.º, n.º 5 da CRM; artigo 2.º, n.º 2 da LBST; artigos 3.º e 12.º da LGT)

Princípio da não retroatividade



- **Retrospetividade** – a lei nova aplica-se apenas a factos futuros mas é lesiva de expectativas legítimas dos contribuintes fundadas no passado



Proibição do alargamento da base de incidência e do agravamento das taxas dos impostos

PRINCÍPIOS GERAIS
DE DIREITO FISCAL

Artigo 127.º, n.º 4 da CRM

No mesmo exercício financeiro, não pode ser alargada a base de incidência, nem agravadas as taxas de impostos



PRINCÍPIOS GERAIS DE DIREITO FISCAL

Casos 2 e 3

Em 1 de julho de 2013 entrou em vigor uma Lei que alterou o Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRPS), no sentido de passarem a ser tributadas as indemnizações por rescisão do contrato de trabalho por iniciativa do trabalhador com justa causa.

O Sr. B, que havia rescindido o contrato de trabalho com justa causa em maio de 2013, tendo recebido a correspondente indemnização, pretende saber se a indemnização que recebeu será tributada.

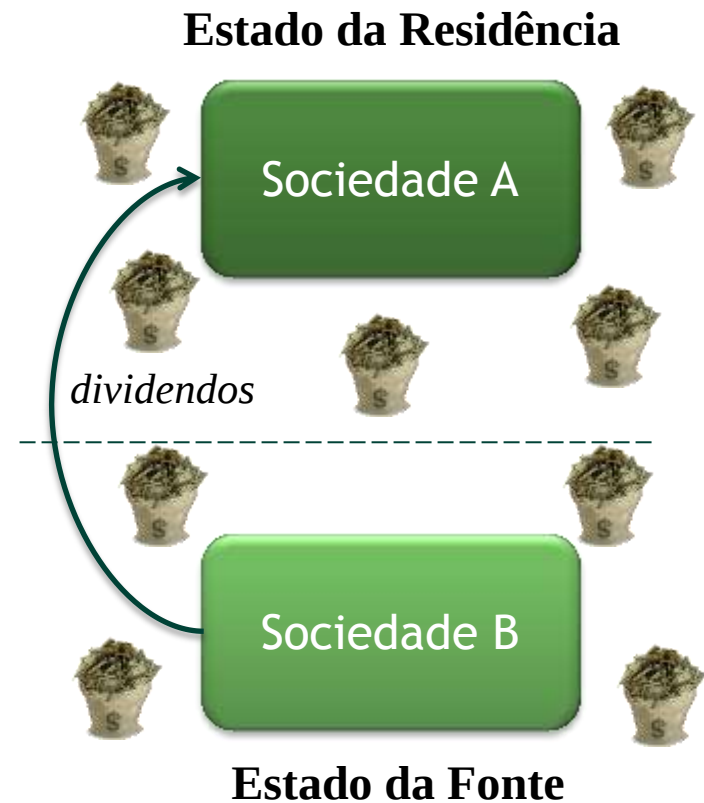
Em agosto de 2013 entrou em vigor a Lei n.º 789/2013 que aumentou a taxa do IRPC de 32% para 35%, com efeitos imediatos.

Existe algum vício a apontar à Lei n.º 789?



Introdução

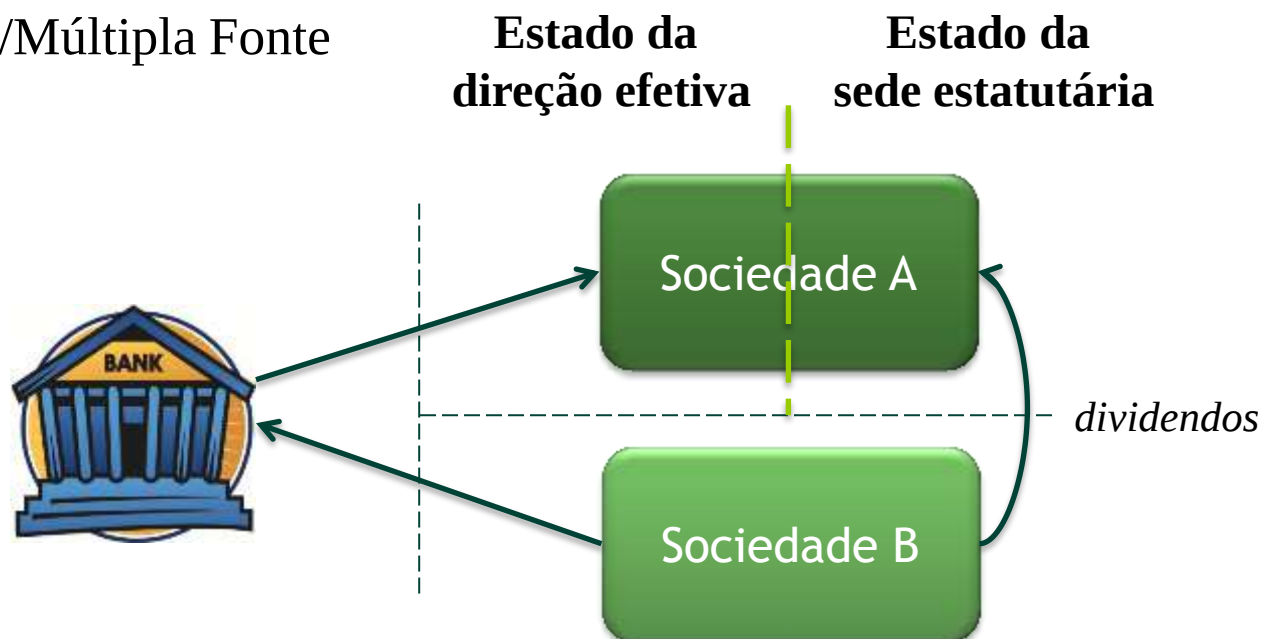
- Princípio da Residência
- Princípio da Fonte
- Princípio da Territorialidade
- Princípio da Universalidade





Conflitos de jurisdição (em matérias fiscais)

- Dupla/Múltipla Residência
- Dupla/Múltipla Fonte





DIREITO FISCAL INTERNACIONAL

Conflitos de jurisdição (em matérias fiscais)

- Como solucionar conflitos de jurisdição?
 - Normas internas
 - Incidência objetiva (quem é o sujeito passivo?)
 - Incidência subjetiva (que rendimentos são tributados?)
 - Regras sobre eliminação de dupla tributação internacional (crédito de imposto ou isenção)
 - ...
 - Normas internacionais
 - Em regra, Acordos / Convenções para Evitar a Dupla Tributação (“ADT” / “CDT”)
 - Acordos sobre troca de informações
 - Acordos bilaterais sobre proteção de investimento



Conflitos de jurisdição (em matérias fiscais)

- Quais as consequências jurídicas do conflito de jurisdição?
 - Dupla Tributação Económica
 - Quando um mesmo rendimento é tributado várias vezes, na esfera de pessoas diferentes

Veja-se o caso dos dividendos: primeiro tributa-se o lucro, de seguida tributa-se a distribuição desse lucro (dividendo). Num caso tributa-se a sociedade que apurou o lucro, no outro, tributa-se o acionista.
 - Dupla Tributação Jurídica
 - Quando o mesmos sujeito passivo é tributado várias vezes

Sucedo, por exemplo, quando um rendimento é sujeito a retenção na fonte (no país da fonte) e é novamente tributado no país da residência.



Convenções para evitar a Dupla Tributação

- Harmonização internacional em matéria fiscal: as “convenções modelo”
 - Convenção Modelo OCDE (“CMOCDE”)
 - Privilegia a tributação na residência
 - Convenção Modelo ONU
 - Protege a tributação na fonte
 - Convenção Modelo dos Estados Unidos da América
 - Segue genericamente a Convenção Modelo da OCDE, mas contém algumas normas especiais (por exemplo, a norma sobre limitação de benefícios)



DIREITO FISCAL INTERNACIONAL

Convenções para evitar a Dupla Tributação

- Harmonização internacional “não vinculativa” (“*soft law*”)
 - Convenção Modelo OCDE é composta por:
 - Um modelo de convenção (31 artigos)
 - Comentários relativos à interpretação dos artigos dos modelo de convenção (elaborados, por consenso, pelas administrações fiscais dos Estados Membros da OCDE)
 - Reservas ao modelo de convenção (elaboradas pelos Estados Membros da OCDE)
 - Observações aos comentários (elaboradas pelos Estados Membros da OCDE)





Convenções para evitar a Dupla Tributação

- Interação entre a ordem jurídica interna e as CDT
 - As CDT não criam competência tributária mas...
 - Prevaecem sobre a legislação interna dos Estados e, por isso, podem limitar ou eliminar a tributação
 - *Os tratados e acordos internacionais, validamente aprovados e ratificados, vigoram na ordem jurídica moçambicana após a sua publicação oficial e enquanto vincularem internacionalmente o Estado de Moçambique. // As normas de direito internacional têm na ordem jurídica interna o mesmo valor que assumem os actos normativos infraconstitucionais emanados da Assembleia da República e do Governo (...).*
[Artigo 18.º, n.º 1 e 2 da CRM. Ver também artigo 8.º, n.º 1 da LBST]

A norma interna prevê tributação?

Se Sim, seguir para o próximo passo.

Se Não, não há tributação

Há uma CDT aplicável?

Se Sim, seguir para o próximo passo.

Se Não, pode haver tributação nos termos da lei interna.

O Sujeito Passivo pode beneficiar da CDT (i.e. é uma “pessoa residente” de um Estado Contratante)?

Se Sim, seguir para o próximo passo.

Se Não, a CDT não é aplicável

A CDT limita a tributação na fonte?

Se Sim, em que medida o Estado da Fonte está limitado (i.e. deve isentar o rendimento, ou limitar a tributação aplicável?)

Se Não, pode haver tributação nos termos da lei interna.

Nos termos da CDT foi possível haver tributação na fonte?

Se Sim, o Estado da Residência tem de eliminar a dupla tributação (através de crédito de imposto ou isenção)

Se Não, o Estado da Residência pode tributar livremente



Convenções para evitar a Dupla Tributação

- Estrutura típica das CDT
 - Identificação dos beneficiários / destinatários da CDT
 - Identificação dos impostos abrangidos e conceitos específicos
 - Regras distributivas (regulam a competência tributária)
 - Eliminação da dupla tributação internacional
 - Regras relativas ao princípio da não-discriminação, troca de informações, procedimento amigável e disposições finais



Convenções para evitar a Dupla Tributação

- Principais normas a considerar
 - Quem pode beneficiar em Moçambique da CDT?
 - Conceito de Estabelecimento Estável
 - Tributação de alguns tipos de rendimento
 - Lucros de empresas
 - Dividendos, juros e royalties
 - Mais-valias
 - Trabalho dependente



Convenções para evitar a Dupla Tributação

- Quem pode beneficiar em Moçambique da CDT?

Esta convenção aplica-se às pessoas residentes de um ou de ambos os Estados Contratantes (artigo 1.º CDT Moçambique / Portugal)

A expressão “residente de um Estado contratante” significa qualquer pessoa que, por virtude da legislação desse Estado, está aí sujeita a imposto devido ao seu domicílio, à sua residência, ao local de direção ou a qualquer outro critério de natureza similar (artigo 4.º, n.º 1 CDT Moçambique / Portugal)



Convenções para evitar a Dupla Tributação

- Quem pode beneficiar em Moçambique da CDT?

Critérios para dirimir a dupla residência de pessoas singulares (por esta ordem):

1. *Estado em que se localiza a habitação permanente*
2. *Estado onde se concentram as relações pessoais e económicas (“centro de interesses vitais”)*
3. *Permanência física habitual*
4. *Estado da Nacionalidade*
5. *Mútuo acordo*

(artigo 4.º, n.º 2 CDT Moçambique / Portugal)



Convenções para evitar a Dupla Tributação

- Quem pode beneficiar em Moçambique da CDT?

Critérios para dirimir a dupla residência de pessoas coletivas:

Quando, em virtude do disposto no n.º 1, uma pessoa, que não seja uma pessoa singular, for residente de ambos os Estados contratantes, será considerada residente do Estado em que estiver situada a sua direção efetiva.

(artigo 4.º, n.º 3 CDT Moçambique / Portugal)



Convenções para evitar a Dupla Tributação

- Conceito de “Estabelecimento Estável”
 - Estabelecimento estável fixo
 - Estabelecimento estável relativo a projetos de construção
 - Estabelecimento estável pessoal
 - Estabelecimento estável de serviços



Convenções para evitar a Dupla Tributação

- Conceito de “Estabelecimento Estável”
 - O **estabelecimento estável fixo** encontra-se em regra previsto no artigo 5.º, n.º 1 das CDT e refere-se a instalações fixas utilizadas para o desenvolvimento de uma atividade comercial.

Normalmente as CDT não indicam qual o tempo mínimo de permanência física para que uma instalação se considere “fixa”, pelo que esse limiar deve resultar da lei interna

- O **estabelecimento estável para projetos de construção** (artigo 5.º, n.º 3) são uma variante do estabelecimento estável fixo e, em regra, as CDT preveem expressamente o prazo mínimo de permanência (6 a 12 meses)



Convenções para evitar a Dupla Tributação

- Conceito de “Estabelecimento Estável”
 - O **estabelecimento estável pessoal** (artigo 5.º, n.º 5) verifica-se quando uma entidade não residente atua num determinado Estado através de um agente
 - Só existe estabelecimento estável pessoal quando, cumulativamente, o agente:
 - a) for (jurídica e economicamente) dependente da entidade não residente;
 - b) atuar por conta dessa entidade;
 - c) tenha, e habitualmente exerça, os poderes para concluir contratos em nome dessa entidade.



Convenções para evitar a Dupla Tributação

- Conceito de “Estabelecimento Estável”
 - O **estabelecimento estável de serviços** não se encontra previsto na CMOCDE e é típico das CDT negociadas com base na convenção modelo da ONU

A expressão “estabelecimento estável” inclui ainda (...) o fornecimento de serviços incluindo serviços de consultoria por uma empresa de um Estado contratante através de trabalhadores ou outro pessoal do outro Estado contratante, desde que essas actividades prossigam para o mesmo ou um projecto ligado por um período, ou períodos, que totalizam mais do que seis meses dentro de um período de doze meses

(artigo 5.º, n. 3 b) da CDT Moçambique / Maurícias)



Convenções para evitar a Dupla Tributação

- Conceito de “Estabelecimento Estável”

Sociedade A

Obra



Agente Comercial



Assistência Técnica



DIREITO FISCAL INTERNACIONAL

Convenções para evitar a Dupla Tributação

- Tributação de lucros de empresas
 - Em regra, os lucros de empresas só podem ser tributados no Estado da Residência (tributação exclusiva),
 - excepto se esses lucros forem imputáveis a um estabelecimento estável localizado no outro Estado contratante.
 - Note-se que o Estado do Estabelecimento Estável pode tributar os lucros, mas *unicamente na medida em que forem imputáveis ao estabelecimento estável.*

(artigo 7.º, n. 1 da CDT Moçambique / Portugal)



Convenções para evitar a Dupla Tributação

- Tributação de juros, dividendos e royalties
 - Em regra, os juros, dividendos e royalties podem ser tributados em ambos os Estados (da Residência e da Fonte), contudo a tributação na fonte é limitada a uma taxa máxima (ver, por exemplo, artigos 10.º, 11.º e 12.º da CDT Moçambique / Portugal)
 - Em regra, as CDT contêm uma definição específica do conceito de “juros”, “dividendos” e “royalties”, que prevalecem sobre conceitos da lei interna
 - As CDT por vezes contêm taxas máximas diferentes para pessoas singulares e coletivas e/ou em função da percentagem de retenção (por exemplo, nas CDT com Maurícias, Portugal e África do Sul)

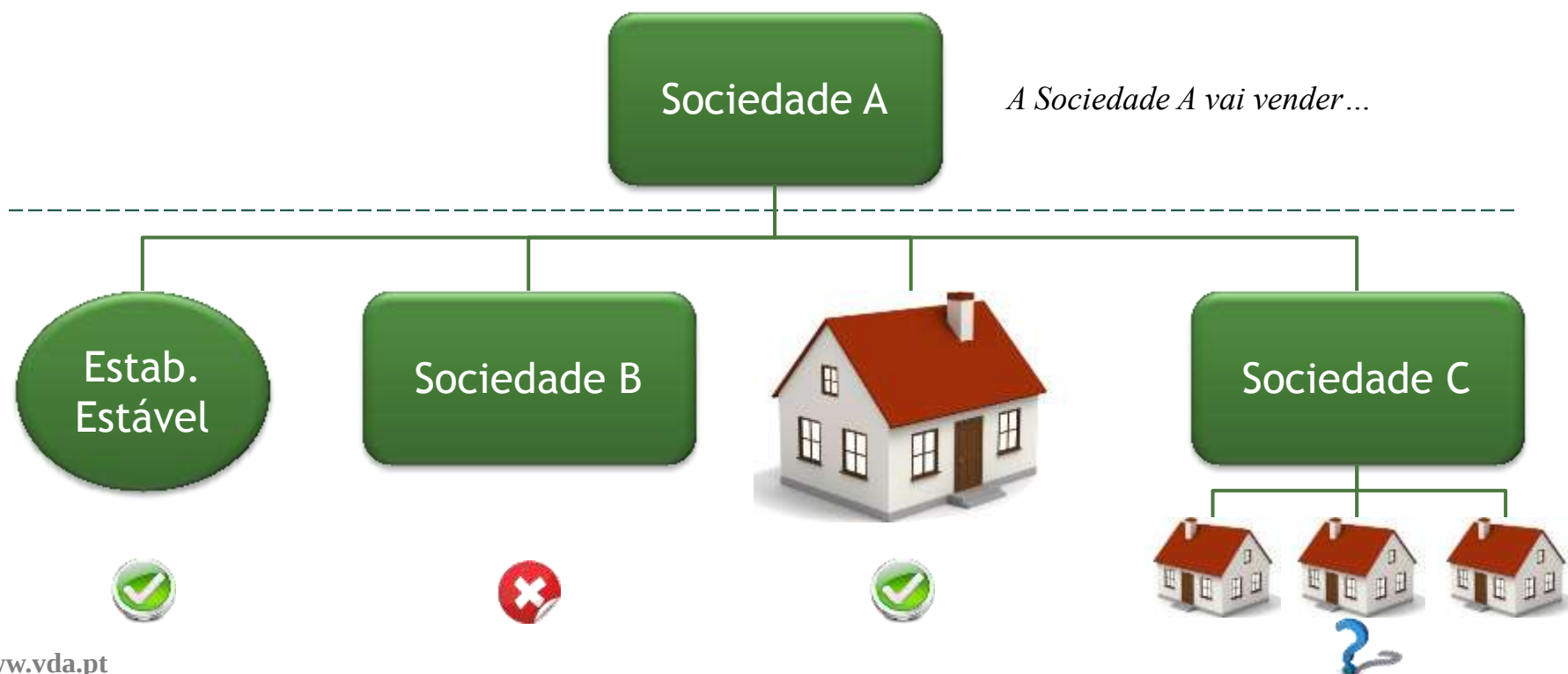


Convenções para evitar a Dupla Tributação

- Tributação de mais-valias
 - As CDT distinguem as regras de tributação em função do ativo a que respeita a mais-valia. Em regra, o Estado da Fonte pode tributar livremente mais-valias resultantes da:
 - a) alienação de imóveis;
 - b) alienação de bens afetos a estabelecimentos estáveis;
 - c) alienação dos estabelecimentos estáveis (por exemplo, por trespasse);
 - Diversamente, em regra não são tributáveis no Estado da Fonte as mais-valias resultante da alienação de bens móveis (por exemplo ações ou quotas de sociedades), por vezes excepcionando sociedade imobiliárias.

Convenções para evitar a Dupla Tributação

- Tributação de mais-valias



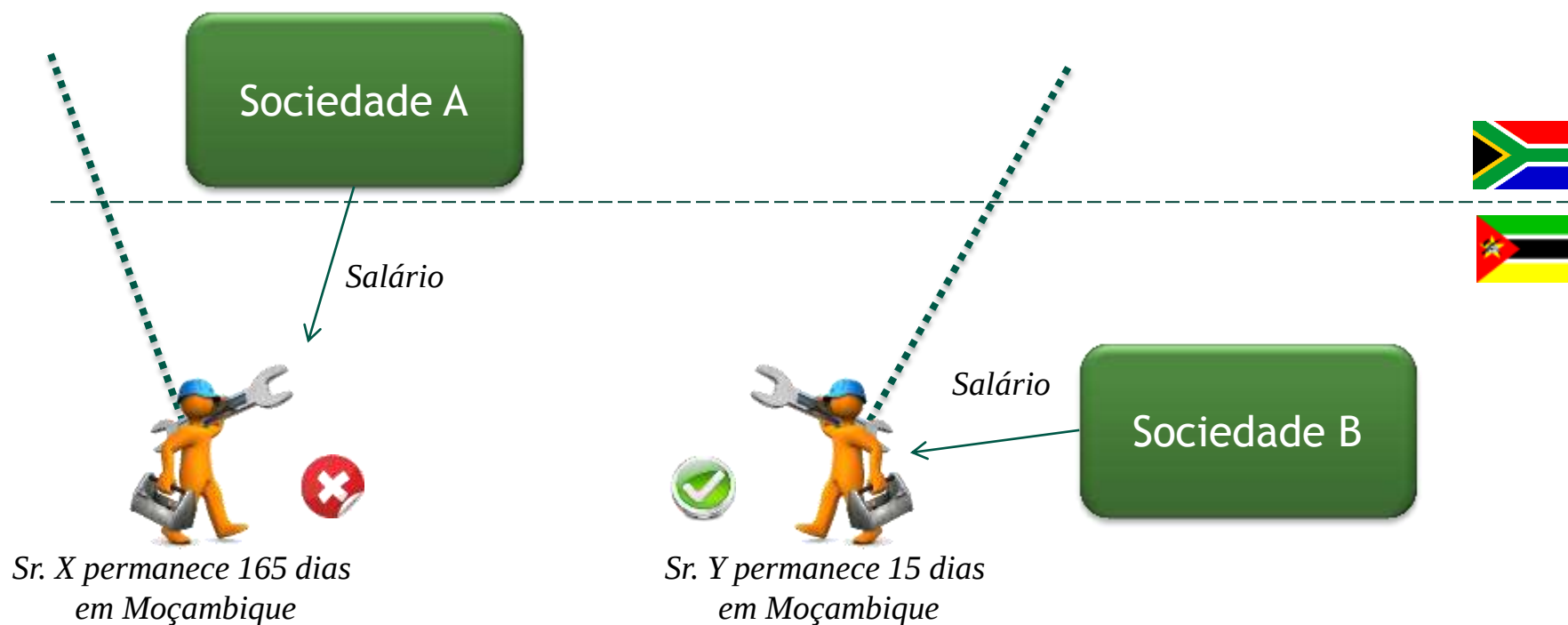


Convenções para evitar a Dupla Tributação

- Tributação de rendimentos do trabalho dependente
 - As CDT preveem que o rendimento do trabalho dependente deve, em regra, ser tributado apenas no Estado da Residência do trabalhador
 - Excecionalmente, pode haver tributação na fonte desde que o rendimento em causa resulte de trabalho fisicamente desenvolvido no outro Estado contratante e ainda, desde que pelo menos um dos seguintes requisitos esteja verificado:
 - a) O trabalhador passe mais de 183 dias por ano no outro Estado
 - b) Os rendimentos sejam pagos por, ou em nome de, uma entidade patronal residente no outro Estado
 - c) Os rendimentos sejam suportados por um estabelecimento estável localizado no outro Estado

Convenções para evitar a Dupla Tributação

- Tributação de trabalho dependente





Convenções para evitar a Dupla Tributação

- Síntese das CDT celebradas por Moçambique

País	Dividendos	Juros	Royalties
Botswana	Entre 0% e 12%	10%	10%
India	7,5%	10%	10%
Itália	15%	Entre 0% e 10%	10%
Macau	10%	10%	10%
Maurícias	Entre 8% e 15%	8%	5%
Portugal	15%	Entre 0% e 10%	10%
África do Sul	15%	Entre 0% e 8%	5%
Emiratos Árabes Unidos	0%	0%	5%
Vietnam	10%	10%	10%



CONTACTOS

Conceição Gamito

Área Fiscal

crg@vda.pt

+351.213.113.485

Francisco Cabral Matos

Área Fiscal

fcm@vda.pt

+351.213.113.485



VIEIRA DE ALMEIDA
& Associados Sociedade de Advogados, RL

O DIREITO
À EXCELÊNCIA

A RIGHT TO
EXCELLENCE



www.vda.pt

