



UNIVERSIDADE POLITÉCNICA

A POLITÉCNICA

INSTITUTO SUPERIOR DE ALTOS ESTUDOS E NEGÓCIOS - ISAEN

PROGRAMA DE MESTRADO EM CONTABILIDADE, FISCALIDADE E
FINANÇAS EMPRESARIAIS

**A RELEVÂNCIA DA RACTIFICAÇÃO DOS TRATADOS CONTRA A
DUPLA TRIBUTAÇÃO INTERNACIONAL EM MOÇAMBIQUE**

HENRIQUE ALFREDO BAZAR JÚNIOR

MAPUTO

Agosto 2022

HENRIQUE ALFREDO BAZAR JUNIOR

A RELEVÂNCIA DA RACTIFICAÇÃO DOS TRATADOS CONTRA A
DUPLA TRIBUTAÇÃO INTERNACIONAL EM MOÇAMBIQUE

Dissertação apresentada ao Programa de Mestrado em Contabilidade, Fiscalidade e Finanças Empresariais da Universidade Politécnica como requisito parcial para obtenção do título de Mestre.

ORIENTADO POR: MSC. Pedro Mendes

MAPUTO

Agosto 2022

Folha de Aprovação

DEDICATÓRIA

*Dedico esta dissertação aos meus pais
Henrique Alfredo Bazar (em memória) e
Carlota David Machavela Bazar, a minha
noiva Esperança Muchave por toda força, dedicação,
sacrifício e incentivo durante a minha formação académica.*

AGRADECIMENTOS

Agradeço à Deus, por ter me iluminado com toda força, inspiração e sapiência ao longo do meu percurso académico.

Agradeço ao meu orientador, MSc. Pedro Mendes, por incondicionalmente e incansavelmente, ter se dedicado em me guiar na elaboração do presente trabalho, para que o mesmo fosse de encontro aos objectivos traçados.

Agradeço ao corpo docente da Universidade Politécnica, em especial do programa de Mestrado em Contabilidade, Fiscalidade e Finanças Empresariais, pelos conhecimentos transmitidos ao longo da minha formação académica.

Por fim, agradeço à todos amigos e colegas, em especial aos que sempre estiveram dispostos a ajudar-me, dando estímulos para o desenvolvimento do meu tema.

PARECER DO SUPERVISOR

LISTA DE FIGURAS E TABELAS

FIGURAS

Figura 1: Mecanismos de Elisão Fiscal	16
Figura 2: Sociedades Base	17
Figura 3 Número de Investimentos Aprovados	56
Figura 4: Investimento Directo Estrangeiro.....	56
Figura 5: Distribuição do Investimento Directo Estrangeiro	57
Figura 6: Distribuição de Postos de Emprego Criados	57
Figura 7: Postos de Emprego Nacionais criados.....	58

TABELAS

Tabela 1: Tributação de Royalties (taxas)	51
Tabela 2: Demonstração da Despesa Fiscal.....	51
Tabela 3: Extracto da Balança de Pagamentos	54

LISTA DE ACRÓNIMOS

APIEX- Agência de Promoção Para o Investimento e Exportações

AT-Autoridade Tributária

IRPC- Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Colectivas

IRPS- Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Singulares

OCDE - Organização Para a Cooperação e o Desenvolvimento Económico

RESUMO

A interdependência das economias mundiais, com a presença de investimentos estrangeiros quase que em todos os países do globo, impõem a adopção de políticas internacionais adequadas e eficientes em matéria tributária através de Tratados ou Convenções para evitar a Dupla Tributação Internacional. Contudo, é importante que os países adoptem um sistema que embora reconheça a eficácia dos tratados de dupla tributação, procure “blindar” a sua legislação fiscal em benefício do seu erário público. A presente pesquisa faz um estudo sobre os tratados para evitar a dupla tributação internacional ratificados por Moçambique com países de regime fiscal privilegiado com o objectivo de compreender a sua relevância económico-financeira e efectuar a avaliação custo-benefício de sua ratificação. Para chegar a conclusão de qual hipótese validar e com isso atingir o objectivo do presente trabalho, foram compulsados artigos científicos, bibliografia diversa, e recolhidos dados com o tema relacionado. Estes dados foram compilados, em gráficos e tabelas, por forma a estudar a relação entre as variáveis e a ratificação destes tratados, apoiando-se para tal da bibliografia e artigos compulsados, com objectivo de emitir uma opinião. Os resultados obtidos demonstram que o Investimento Estrangeiro em Moçambique não tem uma relação directa com a ratificação de acordos com países fiscalmente mais privilegiados, e que existe uma unilateralidade na aplicabilidade destes tratados por parte de sujeitos passivos não residentes. Isto permitiu concluir que a ratificação destes acordos não é relevante para Moçambique pois ao invés de fomentar a mútua cooperação entre as partes, deixam no ordenamento jurídico moçambicano uma “porta aberta” para a elisão fiscal, permitindo o uso abusivo dos mesmos, e por conseguinte a que residentes de outros países, sem convenção para evitar a dupla tributação com Moçambique, beneficiem-se dos mesmos por intermédio de suas subsidiárias e associadas, residentes em países de regime fiscal privilegiado com acordo de convenção ratificado. Assim sendo, para futuros acordos é recomendada a salvaguarda de critérios de equidade económica e financeira entre as partes, medidas multilaterais de prevenção a evasão fiscal e justiça tributária entre as partes.

Palavra-chaves: Dupla Tributação, Uso abusivo de Acordos, Treaty Shopping.

ABSTRACT

The interdependence of world economies, with the presence of foreign investments in almost all countries on the globe, requires the adoption of adequate and efficient international policies in tax matters through Treaties or Conventions to avoid International Double Taxation. However, it is important that countries adopt a system that, while recognizing the effectiveness of double taxation treaties, seeks to “shield” their tax legislation for the benefit of their public revenue. The present research makes a study of the treaties to avoid international double taxation ratified by Mozambique with countries with a privileged tax regime, with the aim of understanding their economic and financial relevance and carrying out a cost-benefit assessment of their ratification. To reach the conclusion of which hypothesis to validate and thus achieve the objective of the present research, scientific articles, diverse bibliography, and data with the related theme were collected. These data were compiled, in graphs and tables, in order to study the relationship between variables and the ratification of these treaties, also based on bibliography and articles, with the objective of issuing an opinion. The results obtained demonstrate that Foreign Investment in Mozambique does not have a direct relationship with the ratification of agreements with more privileged tax policy countries, and that there is a unilaterality in the applicability of these treaties by non-resident taxable persons. This allowed us to conclude that the ratification of these agreements is not relevant for Mozambique because, instead of promoting mutual cooperation between the parties, they leave in the Mozambican tax system an “opened door” for tax avoidance, allowing their abusive use, and therefore the that residents of other countries, without a convention to avoid double taxation with Mozambique, may benefit from them through their subsidiaries and associates, residing in countries with a privileged tax regime with a ratified convention agreement. Therefore, for future agreements, it is recommended to safeguard criteria of economic and financial equity between the parties, multilateral measures to prevent tax evasion and tax justice between the parties.

Keywords: Double Taxation, Convention Abusive Use, Treaty Shopping.

ÍNDICE

Folha de Aprovação	i
DEDICATÓRIA	ii
AGRADECIMENTOS	iii
PARECER DO SUPERVISOR	iv
LISTA DE FIGURAS E TABELAS	v
LISTA DE ACRÓNIMOS	vi
RESUMO	vii
ABSTRACT	viii
I. Introdução	1
1.1. Delimitação do tema.....	1
1.2. Justificativa.....	1
1.3. Problema.....	2
1.4. Hipóteses	3
1.5. Objectivos de pesquisa	3
1.6. Estrutura do trabalho	4
II. Referencial Teórico.....	6
2.1. O Direito Fiscal Internacional	6
2.2. Concorrência de normas do Direito Fiscal	7
2.3. A soberania fiscal	7
2.3. Os Tratados de Dupla Tributação Internacional	10
2.4. Métodos de Eliminação de Dupla Tributação Internacional	11
2.5. Países de regime fiscal mais privilegiado	14
2.6. Mecanismos de Elisão Fiscal Internacional	16

2.7. Aplicabilidade dos Acordos no Território Nacional	21
2.8. Literatura Empírica e Estudos Comparativos.....	39
III. METODOLOGIA	45
IV. RESULTADOS DE PESQUISA	47
4.1. Investimento de Capital Estrangeiro	47
4.2. Despesa Fiscal	49
4.3. Balança de Pagamentos	53
4.4. Discussão das Hipóteses.....	55
V. CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES	60
BIBLIOGRAFIA	62
ANEXOS	a

I. Introdução

1.1. Delimitação do tema

A presente pesquisa visa abordar a relevância dos tratados para evitar a dupla tributação internacional que vigoram em Moçambique, ractificados com países de regime fiscal mais privilegiado.

Para tal, a mesma aborda aspectos referentes a tributação de rendimentos que vão de encontro com a necessidade que o país tem de aumentar a sua base tributável para fazer face às suas despesas públicas.

Para permitir uma abordagem mais objectiva, a presente pesquisa circunscreve-se em analisar a dupla tributação internacional de rendimentos e evasão fiscal com foco na Convenção entre a República de Moçambique e a República das Maurícias para evitar a dupla tributação e prevenir a evasão fiscal em matéria de Imposto sobre o Rendimento, analisando as suas disposições, contrapondo as práticas domésticas de cada Estado para assim concluir sobre a sua relevância.

1.2. Justificativa

A presente pesquisa tem a finalidade prática de analisar a relevância dos tratados para evitar a dupla tributação internacional que vigoram em Moçambique com países de regime fiscal mais privilegiado bem como servir de instrumento de auxílio na proposta de uma eventual renegociação desses mesmos tratados, proporcionando assim pressupostos sólidos na tomada de decisão, por parte do governo e autoridades fiscais.

É de ressaltar que, esta pesquisa tem por outro lado interesse científico pela exiguidade de estudos que abordam o mesmo tema no panorama fiscal Moçambicano, e porque a mesma discutirá aspectos técnicos e científicos da fiscalidade com base na bibliografia existente, que inclui artigos científicos de autores oriundos de Brasil e Portugal, bem como na experiência profissional adquirida.

O estudo é tempestivo pois surge numa fase que existem investimentos de capital estrangeiro em Moçambique, contudo em boa parte desses investimentos, os seus lucros não são tributados, na

totalidade ou em parte, pelo facto de a sede da Empresa-mãe encontrar-se num país de regime fiscal privilegiado com o qual Moçambique ractificou a convenção para evitar a dupla tributação internacional.

1.3. Problema

A crescente internacionalização da economia tem gerado uma situação de sobreposição da soberania dos Estados de modo que os sistemas fiscais de cada país não podem ser analisados de forma isolada.

Ora a interdependência das economias mundiais, com a presença de investimentos estrangeiros quase que em todos os países do globo, impõem a adopção de políticas internacionais adequadas e eficientes em matéria tributária através de Tratados ou Convenções para evitar a Dupla Tributação Internacional.

Os governos, organismos internacionais e empresas têm cada vez mais, focado maior atenção para a questão da dupla tributação internacional, apostando na busca de formas que visem reduzir, ou mesmo eliminar o duplo pagamento de impostos, de uma mesma renda, e, com isso, evitar prejuízos maiores às actividades económicas transfronteiriças.

Actualmente em Moçambique vigoram Acordos para evitar a Dupla Tributação Internacional com nove (9) países (Portugal, Itália, Maurícias, Emiratos Árabes Unidos, Macau, África do Sul, Índia, Botswana e Vietname). Importa salientar que alguns desses países tem um regime fiscal mais privilegiado em relação à Moçambique, isto é, os rendimentos das entidades lá residentes são tributados, no país de residência, a uma taxa igual ou inferior a 60% da taxa em vigor em Moçambique. Esta situação pode culminar com o uso abusivo destes tratados e conseqüentemente, a não tributação de rendimentos obtidos quer no território nacional¹ quer no Estado de residência do sujeito passivo.

¹ Nos termos da legislação fiscal, considera-se território nacional, toda superfície terrestre, a zona marítima e o espaço aéreo delimitados pelas fronteiras, compreendendo as zonas onde em, conformidade com a legislação moçambicana e o direito internacional, a República de Moçambique tem direitos soberanos relativamente à prospecção, pesquisa e exploração dos recursos naturais do leito do mar, do seu subsolo e das águas sobrejacentes. Redação introduzida pela Lei nº 19/2013 de 23 de Setembro.

Portanto, é importante que os países adotem um sistema que embora reconheça a eficácia dos tratados de dupla tributação, procure “blindar” a sua legislação fiscal em benefício do seu erário público. Até porque, sem impostos, os países ficam sem renda e, conseqüentemente, sem capacidade de governação autónoma, pelo que é pertinente a seguinte pergunta de pesquisa:

Qual é a relevância da ractificação de Acordos para evitar a Dupla Tributação Internacional com países de regime fiscal mais privilegiado para Moçambique?

1.4. Hipóteses

Hipótese 1

Há relevância: A ractificação de acordos para evitar a dupla tributação internacional com países de regime fiscal mais privilegiado é relevante para Moçambique porque dele advém benefícios para as receitas fiscais.

Hipótese 2

Não há relevância: A ractificação de acordos para evitar a dupla tributação internacional com países de regime fiscal mais privilegiado não é relevante para Moçambique porque dele advém prejuízos para as receitas fiscais.

1.5. Objectivos de pesquisa

O presente estudo na sua abordagem teórica bem como prática, pretende alcançar os seguintes objectivos gerais e específicos:

1.5.1. Objectivo Geral

- Compreender a relevância económico-financeira para Moçambique da ractificação dos acordos para evitar a dupla tributação internacional com países de regime fiscal privilegiado em Moçambique.

1.5.2. Objectivos Específicos

- Descrever o comércio internacional e respectiva tributação com base na literatura existente sobre o Direito Fiscal Internacional;
- Explicar o mecanismo de funcionamento dos tratados para evitar a dupla tributação internacional comparando a literatura existente com as directrizes em vigor no ordenamento jurídico-tributário de Moçambique;
- Analisar a tributação de rendimentos nos países de regime fiscal privilegiado, comparando o seu panorama fiscal com as directrizes em vigor no ordenamento jurídico-tributário de Moçambique;
- Demonstrar formas de elisão fiscal internacional e os respectivos riscos a receita fiscal, com base na demonstração de exemplos resultantes de artigos científicos e bibliografia existente;
- Provar a relação custo-benefício dos acordos de dupla tributação com países de regime fiscal mais privilegiado em Moçambique, com base nos dados recolhidos junto de instituições públicas que regulam o fisco, investimentos, e balança de pagamentos no país.

1.6. Estrutura do trabalho

A presente dissertação está estruturada em 5 capítulos, nomeadamente: Introdução; Referencial Teórico; Metodologia; Resultados de Pesquisa; Conclusões e Recomendações.

Neste primeiro capítulo da Introdução, é apresentado o enquadramento do tema, sua justificativa, identificação do problema, hipóteses, objectivos de pesquisa e a estrutura do trabalho.

O segundo capítulo traz a revisão da literatura onde se retratam os contributos da literatura para a temática deste trabalho de investigação fundamentando com exemplos práticos o tratamento da mesma. Este capítulo apresenta ainda, estudos e artigos publicados por outros autores o que permite comparar a temática da Dupla Tributação Internacional na esfera jurídico-económica de Moçambique com o Direito Tributário Internacional.

No terceiro capítulo apresenta-se a Metodologia usada para atingir os objectivos que se pretendem alcançar com o estudo.

No quarto capítulo serão apresentados os Resultados de Pesquisa, e o quão estas convenções impactam no investimento estrangeiro, e circulação de capitais em Moçambique permitindo assim a validação das hipóteses de pesquisa.

Por último, são apresentadas as conclusões do estudo, limitações e recomendações para futuras convenções.

II. Referencial Teórico

Neste capítulo, discutir-se-á com base em obras literárias os conceitos relativos à Dupla Tributação. Assim sendo, serão abordados neste capítulo os seguintes aspectos:

- O Direito Fiscal Internacional;
- Concorrência de normas do Direito Fiscal;
- A Soberania Fiscal;
- Os Tratados de Dupla Tributação Internacional;
- Os Métodos de Eliminação da Dupla Tributação Internacional;
- Países de Regime Fiscal Privilegiado;
- Mecanismos de Elisão Fiscal Internacional;
- Aplicabilidade dos Acordos no Território Nacional; e
- Estudos Científicos.

2.1. O Direito Fiscal Internacional

As relações económicas internacionais, que os fenómenos da integração económica e da globalização fizeram crescer, colocam cada vez mais a necessidade dos Estados regularem as situações tributárias plurilocalizadas, em que os seus residentes estão envolvidos ou que têm qualquer outra conexão com seu território. Daí que no próprio Direito Fiscal ganhe cada vez mais importância o chamado Direito Fiscal Internacional que é um conjunto de normas fiscais que incidem sobre as situações da vida que têm contacto, por qualquer dos seus elementos, com mais do que uma ordem jurídica dotada do poder de tributar. (PEREIRA, 2013)

Segundo Martinez (2003), as normas do Direito Fiscal Internacional, também designado por Direito Tributário Internacional, incluem não só as convenções para evitar a dupla tributação internacional e as evasões fiscais, mas também as normas estabelecidas de forma unilateral por um só Estado, sem dependência de acordos internacionais, mas visando situações tributárias resultantes da concorrência de soberanias fiscais.

2.2. Concorrência de normas do Direito Fiscal

O direito interno estabelece elementos de conexão de territorialidade que concretizem o aspecto espacial do facto gerador do imposto e que, em relação àquelas situações que têm contacto com mais do que uma ordem jurídica, definem o que se tributa, quando se tributa, e quanto se tributa, tendo sempre em conta nessa definição que uma situação plurilocalizada pode dar lugar quer a uma dupla tributação que tem de ser evitada ou minorada, quer através da evasão e fraude, a uma dupla não tributação, que deve ser combatida. Em segundo lugar, devem mencionar-se as normas de fonte internacional, que prevalecem, sempre que for caso disso, sobre as normas de fonte interna, em que os problemas que se colocam são também os anteriormente indicados, mas que agora se pretendem resolver através de convenções ou tratados internacionais, de carácter bilateral ou multilateral, em que as ligações ao Direito Internacional são óbvias e que tem por inspiração o Modelo da OCDE.

O Modelo da OCDE (Paris, 1983), até pela sua antiguidade e pela evolução da economia internacional tem tido maior aceitação. Este modelo atribui a competência de tributação ao estado de residência, no geral, havendo, contudo, casos que certa categoria de rendimentos pode igualmente ser tributado no Estado da fonte a uma taxa aplicável, cabendo assim ao Estado de residência eliminar esta dupla tributação. (PEREIRA, 2013)

2.3. A soberania fiscal

Nos meados da década de 1990, as empresas ficaram sob uma pressão competitiva sem precedentes na história, no sentido de criarem qualidade num período de tempo cada vez mais curto e procurar novos mercados por forma a criar valor ao investimento dos detentores de capital.

Nabais (2011), considera que em virtude da abertura económica dos países, primeiro, e da internacionalização e tendencial globalização dos mercados, a tributação depois se transformou numa matéria internacional das mais relevantes.

Ao contrário do que foi corrente durante muito tempo, em que o exercício do poder tributário era um problema interno que respeitava exclusivamente à política interna, hoje em dia ele é o suporte de um importante sector da política externa dos estados. Na verdade enquanto perdurou uma economia fechada, as situações tributárias confinavam-se, por via de regra, às fronteiras dos

estados em que surgiam, uma vez que os factos tributários raramente tinham conexões para além do território de um estado, a sua ocorrência não colocava em geral problemas de ordem internacional.

Segundo Xavier (1993), no passado mesmo quando existiam focos de problemas na ordem da tributação internacional, o princípio de territorialidade acabava por os resolver, pois o mesmo referia-se, na época a questões como o local dos bens, local do exercício de uma actividade, o local da fonte de produção ou do pagamento do rendimento, e não a elementos de carácter pessoal ou subjectivo, diversos da nacionalidade, como são a sede, o domicílio e a residência do contribuinte.

Todavia, a progressiva internacionalização da economia, a crescente desmaterialização dos pressupostos de facto dos impostos e a tendência para a personalização da tributação do rendimento conduziram a que a legislação tributária elege-se como elementos relevantes de conexão com o território já não aspectos objectivos ou reais, mas sim elementos subjectivos diversos da nacionalidade, como a sede, domicílio ou a residência do contribuinte.

Assim sendo, no que respeita a impostos sobre o rendimento, os elementos de conexão legítimos são quer a residência do beneficiário do rendimento, quer o local de produção do rendimento, dando origem a 2 princípios, designadamente:

- **Princípio da Universalidade:** as pessoas singulares ou colectivas residentes de um estado são tributadas sobre a totalidade dos seus rendimentos, incluindo os obtidos fora desse território;

Na legislação moçambicana este princípio este princípio é aplicável nos seguintes termos :

Para pessoas singulares, à luz do nº 1 do artigo 20 do Código do Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Singulares, aprovado pela Lei nº 33/2007 de 31 de Dezembro, que citamos a seguir:

“O IRPS devido pelas pessoas residentes em território moçambicano incide sobre a totalidade dos seus rendimentos, incluindo os obtidos fora desse território.”

Para pessoas colectivas, à luz do nº 1 do artigo 5 do Código do Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas, aprovado pela Lei nº 34/2007 de 31 de Dezembro, que citamos a seguir:

“As pessoas colectivas e outras entidades com sede ou direcção efectiva em território moçambicano ficam sujeitas ao IRPC sobre a totalidade dos seus rendimentos, incluindo os obtidos fora desse território.”

- **Princípio de tributação na fonte:** as pessoas singulares ou colectivas não residentes de um estado, são tributados nesse mesmo estado apenas pelos os rendimentos nele obtidos.

Na legislação moçambicana este princípio é aplicável nos seguintes termos :

Para às pessoas singulares, a luz do nº 2 do artigo 20 do Código do Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Singulares, aprovado pela Lei nº 33/2007 de 31 de Dezembro, que citamos a seguir:

“Tratando-se de não residentes, o IRPS incide unicamente sobre os rendimentos obtidos em território moçambicano.”

Para às pessoas colectivas, a luz do nº 2 do artigo 5 do Código do Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas, aprovado pela Lei nº 34/2007 de 31 de Dezembro, que citamos a seguir:

“As pessoas colectivas e outras entidades que não tenham sede nem direcção efectiva em território moçambicano ficam sujeitas a IRPC apenas quanto aos rendimentos nele obtidos.”

Portanto, a tributação do contribuinte pela totalidade dos rendimentos no estado de residência e a tributação dos rendimentos obtidos no estrangeiro pelo estado da fonte, origina uma situação onde o mesmo rendimento é tributado mais de uma vez, por dois ou mais estados, gerando assim a **Dupla Tributação Internacional.**

2.3. Os Tratados de Dupla Tributação Internacional

Segundo Silva (2000), os tratados de Dupla Tributação são convenções assinadas entre dois ou mais Estados, com objectivo de eliminar a dupla sujeição a imposto, de um mesmo rendimento. A assinatura destas convenções justifica-se, dado que muitos países tributam seus contribuintes com base no princípio da universalidade ou do rendimento mundial. O Estado estrangeiro onde o contribuinte desenvolve a sua actividade tributa as receitas aí obtidas dado que estas foram geradas no seu território – princípio de tributação na fonte.

A constituição da República de Moçambique, aprovada em 2004, no seu artigo 18, estabelece o seguinte:

Número um

“Os tratados e acordos internacionais, validamente aprovados e ratificados, vigoram na ordem jurídica após a sua publicação oficial e enquanto vincularem internacionalmente o Estado de Moçambique.”

Isto é uma vez ractificados, os mesmos devem ser publicados em boletim da república para sua entrada em vigor.

Número dois

“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, consoante a sua respectiva forma de recepção.”

A negociação das convenções de dupla tributação, implica que o Estado de residência dos contribuintes, atenua as suas taxas de imposto em relação ao rendimento obtido no estrangeiro, devendo o Estado da fonte (país onde as receitas externas são geradas) proceder de forma semelhante, isto é, os tratados fiscais obrigam os Estados Contratantes a realizarem concessões, para o benefício mútuo. Assim o Estado da fonte aceita reduzir a taxa de imposto (para contribuintes do outro estado), em relação a determinadas categorias de rendimento, tais como

dividendos, *royalties*, e juros proporcionando ainda outras vantagens fiscais, tais como a atenuação dos seus direitos tributários e do nível de imposto, que incide sobre as receitas aí obtidas.

2.4. Métodos de Eliminação de Dupla Tributação Internacional

De acordo como o Modelo de Convenção da OCDE respeitante aos impostos sobre o rendimento e o património (artigos 23^a e 23B) são dois os métodos possíveis para evitar a dupla tributação: método de isenção e método de imputação.

a) Método de Isenção: onde o Estado de residência do contribuinte, compromete-se a isentar o rendimento, proveniente de fonte externa. O método de isenção conhece duas modalidades:

- Isenção integral: quando o rendimento de fonte externa não é tomado em consideração, seja para que efeito, em sede da tributação dos rendimentos de fonte interna;
- Isenção com progressividade: quando o rendimento de fonte externa é tomado em consideração, juntamente com os de fonte interna, embora apenas para efeitos de determinação da taxa progressiva aplicável ao rendimento de fonte interna. (Nabais, 2005)

Suponhamos, hipoteticamente, que, um sujeito passivo Alfa com um rendimento total no montante de 500.000,00 Mt, em que 400.000,00 Mt provêm do seu país de residência (País Civil) e 100.000,00 Mt num outro país (País Penal). As taxas de tributação são as seguintes:

País Civil: Até 400.000,00 20%

Superior 400.000,00 30%

País Penal: Taxa proporcional 25%

Método de Isenção Integral

Imposto pago no país Penal:

$$100.000 * 0,25 = 25.000$$

Imposto pago no país Civil:

$$400.000 * \underline{0,20} = 80.000$$

$$\text{Total} = 105.000$$

Método de Isenção com progressividade

Imposto pago no país Penal:

$$100.000 * 0,25 = 25.000$$

Imposto pago no país Civil:

$$400.000 * \underline{0,225^2} = 90.000$$

$$\text{Total} = 115.000$$

b) Método da imputação ou do Crédito de imposto: neste processo, o estado de residência do contribuinte concede um crédito pelo montante de imposto pago no estrangeiro. O método de imputação conhece duas modalidades:

- Método de Imputação integral ou Crédito de imposto integral: quando o estado de residência deduz ao imposto global a totalidade de imposto pago no país da fonte do rendimento;
- Método de Imputação ordinária ou Crédito de imposto ordinário: quando o estado de residência limita a dedução do imposto pago no país da fonte à fracção do seu próprio imposto correspondente aos rendimentos estrangeiros, o que conduz a uma dedução parcial

² Taxa média de tributação para um rendimento de 500.000,00 Mt

do imposto estrangeiro sempre que este seja superior ao imposto do estado de residência.
(Nabais, 2005)

Considerando o exemplo apresentado anteriormente a propósito do método de isenção. Pelo método da imputação, a situação do contribuinte será a seguinte:

Imputação integral

Imposto exigível no País Civil: $30\% * 500.000 = 150.000$

Imposto pago no país Penal: $25\% * 100.000 = (25.000)$

Imposto devido no País Civil = 125.000

Imputação Ordinária:

Imposto exigível no País Civil:150.000

Imputação autorizada

Menor dos dois valores:

- *Imposto pago no Penal* (25.000)

- *Fracção do devida no país Civil*

Sobre o rendimento do país Penal

(100.000/500.000=20%).....(30.000).....(25.000)

Imposto devido 125.000

O Método de Imputação ordinário ou Crédito de imposto ordinário é o aplicável, de forma geral, em Moçambique, sem prejuízo de tratados ou convenções aplicáveis, conforme plasmado nas seguintes disposições legais:

“A dedução relativa a dupla tributação internacional é apenas aplicável quando na matéria colectável tenham sido incluídos rendimentos obtidos no estrangeiro e corresponderá à menor das seguintes importâncias:

- a) imposto sobre o rendimento pago no estrangeiro;
- b) fracção do IRPC, calculado antes da dedução, correspondente aos rendimentos que no país em causa possam ser tributados.” – nº 1 do artigo 65º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas, aprovado pela Lei nº 34/2007 de 31 de Dezembro.

O tratamento é o mesmo a nível do Imposto sobre Rendimento das Pessoas Singulares nos termos do artigo 61º da Lei nº 33/2007 de 31 de Dezembro.

Ainda segundo o autor Nabais (2005), o método de Imputação tem ainda duas outras modalidades dominadas pelo objectivo de evitar que as medidas de desoneração fiscal, praticadas pelos países em vias de desenvolvimento para atrair o investimento estrangeiro, redundem em proveito do tesouro dos países desenvolvidos onde estão sediados os investidores, designadamente:

- Crédito do Imposto Fictício: quando o investidor não é objecto de beneficiação fiscal no país de residência, mas tão só no país da fonte. Note que embora se revele importante, muitos países vêm contrariando a sua consagração, em virtude de ser cada vez mais aproveitado para esquemas de concorrência desleal por parte de investidores de alguns países;
- Crédito do Imposto Presumido: quando o estado de residência deduz um montante superior ao do imposto efectivamente pago e retido no país da fonte, país que, numa política de atracção de investimento estrangeiro, pratica uma tributação reduzida dos rendimentos. Neste método existe um duplo benefício fiscal para o investidor, uma vez que ao benefício do país da fonte acresce o benefício do país da residência.

2.5. Países de regime fiscal mais privilegiado

A Elisão Fiscal Internacional não constitui um acto ilícito pelo qual o contribuinte viola a sua obrigação tributária, mas sim na prática de actos lícitos, realizados na esfera de liberdade de organização mais racional dos interesses do contribuinte, face a uma pluralidade de regimes fiscais de ordenamentos distintos através de um conjunto de actos que visam impedir a ocorrência do

facto gerador da obrigação tributária em certa ordem jurídica menos favorável ou que produzam a ocorrência desse facto noutra ordem jurídica mais favorável (XAVIER,2005).

Segundo Xavier, na sua obra *Direito Internacional Tributário*, as modalidades de elisão fiscal internacional podem classificar-se em função da natureza do elemento de conexão utilizado em:

- a) Elisão Fiscal Subjectiva: tem como elemento de conexão a residência ou domicílio do sujeito passivo;
- b) Elisão Fiscal Objectiva: tem como elemento de conexão o local onde se situa a fonte de produção ou de pagamento.

Uns dos instrumentos de Elisão Fiscal Internacional são regimes fiscais privilegiados ou paraísos fiscais.

Xavier (2005), define regimes fiscais privilegiados ou paraísos fiscais, como ordenamentos fiscais que isentam certos factos que deveriam normalmente tributar, de harmonia com os princípios gerais comumente aceites, ou tributam a taxa “anormalmente” baixa.

Por outro lado, essa baixa tributação, só leva a considerar um território como tendo um regime fiscal privilegiado se estiver aberto ao exterior e os residentes, ou nele instalarem filiais, sucursais ou outras estruturas ou aí realizarem actos ou operações, de modo a prosseguirem os fins que têm em vista. Além disso, muitos “paraísos fiscais associam à sua baixa ou nula tributação, outras características que os tornam especialmente atractivos, designadamente em matéria de confidencialidade comercial e bancária e estabilidade política e cambial. (PEREIRA, 2013)

De acordo com a legislação fiscal moçambicana, considera-se país de regime fiscal mais privilegiado, aquele onde os rendimentos não são tributados em sede de imposto sobre o rendimento ou a taxa efectiva de tributação seja igual ou inferior a 60% da taxa de 32%, actualmente em vigor, nos termos do nº 3 do artigo 51 da Lei nº 34/2007 de 31 de Dezembro que aprova o Código do Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas.

Estes territórios de regime fiscal privilegiado têm como característica comum a não incidência de imposto sobre o rendimento de pessoas colectivas a empresas cujo o capital seja detido por não

residentes e que exerçam exclusivamente a sua actividade fora do território em questão, também não incidindo via de regra de imposto sobre rendimento na fonte sobre os dividendos aos seus sócios (XAVIER, 2005). As vantagens proporcionadas pelos territórios de regime fiscal privilegiado multiplicam-se quando estes se encontram abrangidos por convenções para evitar a dupla tributação internacional.

2.6. Mecanismos de Elisão Fiscal Internacional

a) Treaty shopping

Segundo Silva (2000), o uso abusivo de convenções fiscais foi inicialmente denominado nos Estados Unidos de América por *Treaty Shopping*, que significa “adquirir melhor tratado”.

O *Treaty Shopping* permite que os residentes de terceiros países que não aqueles que assinaram o tratado, beneficiem do mesmo, através da criação de factores de conexão relevantes, com um dos Estados que assinou o tratado. Esta técnica tem por objectivo escolher a convenção fiscal mais favorável, devendo-se para o efeito analisar e comparar as vantagens e inconvenientes da utilização dos diferentes tratados fiscais, por forma a propiciar as maiores vantagens, tendo em conta as particularidades da situação e o resultado que se pretende alcançar. A montagem de uma operação desta natureza é formada, no caso mais simples pela constituição de sociedades no país de origem do rendimento, no Estado intermediário e no país de destino, onde a ligar estes países estarão duas convenções, conforme a seguir se demonstra:

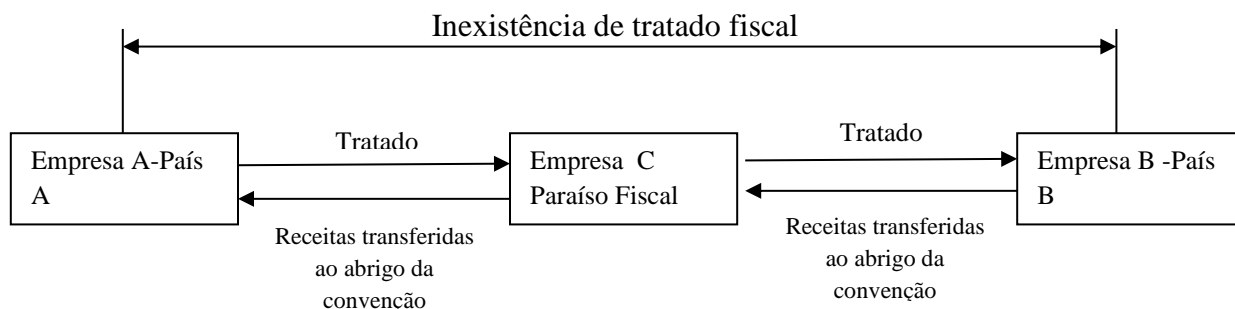


Figura 1: Mecanismos de Elisão Fiscal (Silva, 2000)

O país A assinou um tratado com um paraíso fiscal, mas não tem qualquer convenção assinada com o país B. Contudo B assinou uma convenção fiscal com o paraíso fiscal.

A empresa B vai investir em A, por intermédio do C. Deste modo os rendimentos gerados no estado da fonte são transferidos para C, constituída no paraíso fiscal, ao abrigo da convenção entre A e o paraíso fiscal, beneficiando assim das vantagens fiscais acordadas entre ambos.

Uma das medidas usadas para combater esta prática é a cláusula de “beneficiário efectivo”, isto é a Convenção não se aplica a residentes do outro Estado que não sejam os beneficiários efectivos do rendimento. Verificar quando tal acontece é uma questão que nem sempre é de resposta fácil, pelo que muitas vezes essa referência a “beneficiário efectivo” é densificada através da enunciação de situação em que tal não se verifica. (Pereira, 2013)

Em alguns ordenamentos jurídicos, a utilização de maneira imprópria das convenções, acontece quando uma sociedade obtém do exterior, a totalidade ou quase dos seus proveitos e não distribui dividendos da forma usual, optando por acumular lucros ao seu património. O objectivo desta caracterização é evitar que o rendimento recebido do exterior seja transferido novamente para outro Estado Estrangeiro, sob a forma de juros ou *royalties*.

b) Estruturas e tipos societários

- i) Sociedades-bases: segundo Xavier (2005), trata-se de sociedades estrangeiras, ou seja, instaladas em país diverso do da sociedade-mãe; o país de domicílio é um país de tributação inferior; são controladas por pessoas colectivas ou singulares domiciliadas noutro país; e exercem a sua actividade operacional num terceiro país. A instituição das sociedades-base assenta no desdobramento de uma mesma actividade, ciclo ou processo produtivo por diversos territórios sujeitos a ordenamentos tributários distintos (dos quais uns mais favoráveis ao contribuinte), de tal sorte que a tributação global do conjunto, será inferior à que resultaria, se a mesma actividade se desenvolvesse integralmente nas fronteiras de um só Estado.

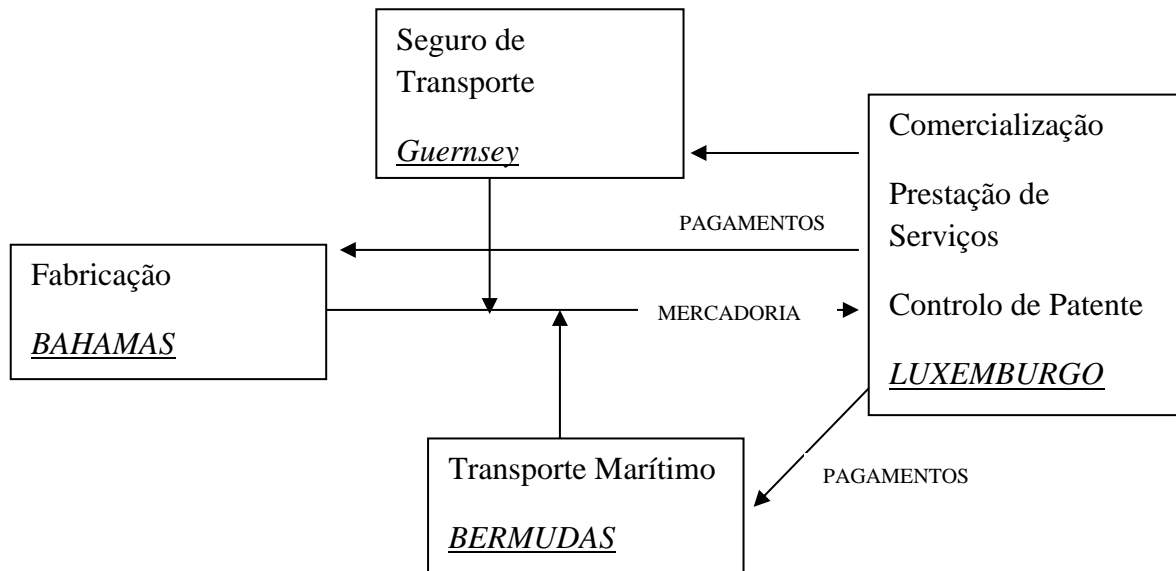


Figura 2: Sociedades Base (Xavier, 2005)

No esquema anterior, a comercialização é feita em Luxemburgo todavia a tributação é mais moderada devido a dedutibilidade de despesas de Transporte marítimo (Bermudas), seguro de transporte (Guernsey) e também a compra de mercadoria (Bahamas), que é feita junto de empresas do grupo, com estabelecimento estável em paraísos fiscais, assegurando assim que os pagamentos que são efectuados não sejam tributados ou então tenham uma tributação mais privilegiada, o que permite a obtenção de fortes economias de imposto para os detentores de capital.

ii) Sociedades de serviços

Trata-se de sociedades que se instalam num território com regime fiscal privilegiado para servir de base à facturação de serviços prestados a entidades residentes noutros países. Entre os tipos mais conhecidos situam-se as sociedades de artistas e desportistas (as designadas por *rent-a-star company*), as sociedades detentoras de marcas, patentes e outros direitos da propriedade intelectual ou industrial e as sociedades financeiras, quer de serviços bancários quer seguros.

iii) Sociedades Holding

Segundo Xavier (2005), a *Holding* ou sociedade controladora ou sociedade administradora de participações sociais, consiste numa sociedade cujo o património se encontra investido, no todo ou em parte, em participações noutras sociedades, independentemente de através da *holding*, se exercer ou não, o controlo de sociedades investidas ou participadas. Uma das principais consequências de natureza das Holdings reside na dupla tributação dos lucros distribuídos por outras sociedades. A necessidade de exonerar total ou parcialmente as distribuições inter-societárias de lucros, torna-se ainda mais premente quando entre a empresa operacional e o beneficiário final do rendimento se interpõe uma pluralidade de holdings.

Alguns países adoptam o *método de imputação* tributando plenamente o lucro da *holding*, mas permitindo a dedução como crédito de imposto pago pela sociedade operacional incidente sobre a parcela do lucro que foi objecto da distribuição. Outros adoptam o *método de isenção*, isentando a parte dos dividendos que serão distribuídos às holdings, quer esta se situe dentro ou fora do território nacional.

Segundo Pereira (2013), ao instalarem-se em territórios ou países que isentam de tributação os lucros recebidos das sociedades em que participam, servem para acumular resultados que depois são reinvestidos noutras actividades.

c) Preços de Transferência

Segundo Xavier (2005), preços de transferência consistem na política de preços que vigora nas relações internas de empresas interdependentes e que, em virtude destas relações especiais, pode conduzir a fixação de preços “artificiais”, isto é distinto dos preços que vigoram no mercado.

Quando as empresas do grupo se localizam em diversos estados, a possibilidade de introduzir distorções artificiais nos preços das suas operações pode conduzir a redução dos lucros tributáveis noutro ou noutros estados. Note que as deslocações de lucros nas relações económicas internacionais não obedecem necessariamente motivos fiscais, podendo derivar de incentivos cambiais ou pressões salariais legais, dentre outros.

Seja, porém, como for o certo é que os Estados desejam legitimamente proteger a atrofia artificial das suas receitas fiscais, pelo que se generalizam medidas no sentido de que entre relações internacionais de empresas interdependentes devam prevalecer os preços do mercado, conduzindo assim a que o lucro apurado com base na contabilidade seja o que se apuraria na ausência dessas relações - Princípio de Plena Concorrência.

Por forma a combater os efeitos negativos dos preços de transferência em Moçambique, de acordo com o artigo 49 da Lei nº 34/2007 de 31 de Dezembro que aprova o Código do Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas, considera-se que existem relações especiais entre duas entidades sempre nas situações em que uma tem o poder de exercer, directa ou indirectamente, uma influência significativa nas decisões de gestão da outra.

2.7. Aplicabilidade dos Acordos no Território Nacional

2.7.1. Moçambique e a dupla tributação internacional

Nos termos da Lei do Ordenamento Jurídico, aprovado pela Lei nº 2/2006 de 22 de Março³, as normas internacionais do direito internacional vigoram na ordem interna, desde que aprovadas e ratificadas nos termos da Constituição da República de Moçambique e da lei, após a sua publicação oficial e enquanto vincularem internacionalmente o Estado de Moçambique.

Os residentes de um Estado com o qual o Estado Moçambicano tenha celebrado uma convenção de dupla tributação, beneficiários efectivos de rendimentos obtidos em território moçambicano, devem solicitar, em tempo oportuno a aplicação do regime da convenção, através do preenchimento de um formulário devidamente certificado pelas autoridades competentes do Estado de residência, e entregue ao devedor dos rendimentos ou junto das autoridades moçambicanas competentes, consoante o caso.

Os benefícios contemplados em convenções internacionais para a atenuação ou eliminação de dupla tributação não são concedidos ao residente de Estado contratante da convenção, caso esta convenção seja utilizada por terceiro, não residente daquele Estado, com o fim de obtenção dos referidos benefícios, nem em qualquer outra situação de abuso do regime da convenção. Na aplicação de uma convenção de dupla tributação devem ser tomadas em consideração as cláusulas anti-abuso contidas na legislação moçambicana.

Actualmente, vigoram em Moçambique Acordos de Dupla Tributação Internacional com os seguintes países:

- Portugal (Resolução nº 9/91 de 20 de Dezembro);
- Itália (Resolução nº 27/99 de 8 de Setembro);
- Maurícias (Resolução nº 54/98 de 12 de Novembro);
- Emiratos Árabes Unidos (Resolução nº 10/2004 de 14 de Abril);
- Macau (Resolução nº 33/2008 de 16 de Outubro);

³ Artigo 8 da Lei

- África do Sul (Resolução nº 35/2008 de 30 de Dezembro)
- Índia (Resolução nº 23/2011 de 10 de Junho)
- Botswana (Resolução nº 24/2011 de 10 de Junho); e
- Vietname (Resolução nº 22/2011 de 9 de Junho).

Na legislação tributária em Moçambique, em sede dos Impostos sob o Rendimento quer de pessoas colectivas (artigo 65 da Lei nº 34/2007 de 31 de Dezembro) quer de pessoas singulares (artigo 61 da Lei nº 33/2007 de 31 de Dezembro), encontramos a figura do Crédito por Dupla Tributação Internacional, que constitui elemento de dedução a colecta.

Esta dedução corresponderá à menor das seguintes importâncias:

- O Imposto sobre o rendimento pago no estrangeiro;
- A fracção da colecta do imposto sobre o rendimento, calculado antes da dedução, correspondente aos rendimentos que no país em causa possam ser tributados.

2.7.2. Característica dos Tratados

Os tratados para evitar a dupla tributação internacional em Moçambique, ractificados com outros países, obedecem ao Modelo da OCDE – Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Económico, com necessárias adaptações. Este modelo serve de referência nas negociações dos acordos quer entre países membros e não-membros da organização, e regra geral, obedece a seguinte estrutura:

Título da Convenção

Prêambulo da Convenção

Artigo 1º Pessoas Visadas

Artigo 2º Impostos Visados

Artigo 3º Definições gerais

Artigo 4º Residente

Artigo 5º Estabelecimento estável

Artigo 6º Rendimento de bens Imobiliários

Artigo 7º Lucros das Empresas

Artigo 8º Transporte marítima, em águas interiores e aéreo

Artigo 9º Empresas Associadas

Artigo 10º Dividendos

Artigo 11º Juros

Artigo 12º Royalties

Artigo 13º Mais-valias

Artigo 14º [Suprimido]

Artigo 15º Rendimentos do emprego

Artigo 16º Percentagens de membros de conselhos

Artigo 17º Artistas e desportistas

Artigo 18º Pensões

Artigo 19º Funções Públicas

Artigo 20º Estudantes

Artigo 21º Outros Rendimentos

Artigo 22º Património

Artigo 23º A- Método de isenção

Artigo 23º B- Método de imputação

Artigo 24º Não-discriminação

Artigo 25º Procedimento amigável

Artigo 26º Troca de informações

Artigo 27º Assistência em matéria de cobrança de impostos

Artigo 28º Membros de missões diplomáticas e postos consulares

Artigo 29º Extensão territorial

Artigo 30º Entrada em vigor

Artigo 31º Denúncia

Signatários

Estes artigos estabelecem normas de repartição do poder tributário entre o Estado da fonte, onde são gerados os rendimentos, e o Estado de residência do sujeito passivo. No que toca a generalidade de rendimentos, os Estados decidiram repartir a exclusividade do poder de tributá-los, com a excepção dos Dividendos, Juros, royalties, onde por vezes esta responsabilidade é repartida.

2.7.3. Regime fiscal aplicável a República das Maurícias

As Maurícias, também conhecido por Ilhas Maurícias, são um país politicamente estável e multicultural, situado no Sudeste do Oceano Indico, a 800 km a leste de Madagáscar e a 1700 km a leste de Moçambique.

O ambiente de fiscalidade reduzida, tem sido um atractivo importante para o desenvolvimento da região. As Maurícias oferecem isenções ou grandes reduções, no que toca a tributação dos rendimentos dos sujeitos passivos do imposto para uma série de actividades económicas, estando ainda isentas de controlos cambiais e protegidas por fortes regras de confidencialidade.

Estas actividades com tratamento fiscal favorável incluem as empresas de exportação, as companhias de zonas de serviços de exportação, administração de hotéis, os Empreendimentos

agrícolas, empresas que operam clínicas médicas e cirúrgicas e pequenas e médias empresas. Por exemplo, para as empresas de navegação, não é aplicado imposto sobre os rendimentos pela operação de navios recebidos pelo Proprietário registado (excepto para o rendimento da pesca com barcos locais).

2.7.4. Convenção com a República das Maurícias

A 14 de Fevereiro de 1997, na Cidade de Maputo, o Governo da República de Moçambique e o Governo da República das Maurícias ractificaram a Convenção, com o objectivo de prevenir a evasão fiscal e evitar a dupla tributação internacional.

No ordenamento jurídico moçambicano a Convenção entre a República de Moçambique e a República das Maurícias para Evitar a Dupla Tributação em matéria de Impostos sobre o Rendimento, é aprovada pela Resolução n.º 54/98 de 12 de Novembro.

O Acordo com as Maurícias, diferentemente do ractificado com os demais países oferece uma “almofada fiscal” aos sujeitos passivos residentes nas Maurícias, mas que cá em Moçambique obtenham rendimentos.

Para a maioria dos rendimentos, os acordos remetem a tributação ao Estado de Residência- República das Maurícias- onde por vezes devido ao seu regime fiscal esses rendimentos ficam isentos de tributação ou tributados a taxas extremamente reduzidas.

Para a presente pesquisa, dos 29 artigos desta Convenção, serão aprofundados os artigos 7º, 8º, 10º, 11º e 12º, referente aos lucros das empresas, navegação marítima e aérea, dividendos, juros e *royalties*, pelo o facto de a tributação destes rendimentos assumir um papel de grande importância atenta a sua especial natureza.

2.7.4.1. Análise ao artigo 7º “Lucros das empresas”

Número Um

“Os lucros de uma empresa de um Estado Contratante só podem ser tributados nesse Estado, a não ser que a empresa exerça a sua actividade no outro Estado Contratante por meio de um

estabelecimento estável aí situado. Se a empresa exercer a sua actividade, deste modo, os seus lucros podem ser tributados no noutro Estado, mas unicamente na medida em que forem imputáveis a esse estabelecimento estável.”

No caso dos **Lucros de uma empresa de um Estado Contratante**, isto é empresa com residência nas Maurícias, os mesmos **só podem** ser tributados nesse Estado (Maurícias).

Número Dois

“Com ressalva do disposto no n.º 3, quando uma empresa de um Estado Contratante exercer a sua actividade no noutro Estado Contratante por meio de um estabelecimento estável aí situado, serão imputados, em cada Estado Contratante, a esse estabelecimento estável os lucros que este obteria se fosse uma empresa distinta e separada que exercesse as mesmas actividades, ou actividades similares, nas mesmas condições ou em condições similares, e tratasse com absoluta independência com a empresa de que é estabelecimento estável”

Isto é, para efeitos de tributação de uma empresa de um Estado Contratante, com estabelecimento estável noutro estado contratante, esse estabelecimento estável, goza de personalidade e capacidade jurídica própria, pelo que em conformidade, é tributado com absoluta separação e independência da empresa mãe.

Número Três

“Na determinação do lucro de um estabelecimento estável, é permitido deduzir as despesas que tiverem sido feitas para a realização dos fins prosseguidos por esse estabelecimento estável, incluindo as despesas de direcção e as despesas gerais de administração, efectuadas com fim referido, quer no estado em que esse estabelecimento estável estiver situado quer fora dele. Contudo, nenhuma dedução será permitida no que respeita aos montantes, caso existam, pagos [de uma forma diferente dos reembolsos de despesas actuais] pelo estabelecimento estável aos escritórios de uma empresa ou qualquer um dos seus escritórios, na forma de royalties, emolumentos ou outro pagamento similar no retorno pelo uso de patentes ou outros direitos, ou através de comissões, por serviços específicos realizados ou por gestão ou excepto em caso de empresas bancárias, através de juros sobre empréstimos a um estabelecimento estável. Do mesmo

modo não se tomará em consideração, na determinação de lucros de um estabelecimento permanente, dos montantes tributários (a não ser dos reembolsos de despesas actuais), pelo estabelecimento estável para o responsável da empresa ou qualquer dos seus escritórios, pela forma de royalties, emolumentos ou outros pagamentos similares no retorno pelo uso de patentes ou outros direitos, ou através de comissões, por serviços específicos realizados ou por gestão, ou, excepto em caso de empresas bancárias, através de juros sobre empréstimos ao responsável da empresa ou dos outros oficiais.”

Este número determina que, não são dedutíveis para efeitos fiscais os royalties, juros, comissões pagas pelo estabelecimento estável, a empresas situadas dentro ou fora do estado onde se situe esse estabelecimento estável.

Este artigo visa mitigar, o uso abusivo da Convenção e assim evitar a evasão fiscal.

Número Quatro

“Se for hábito, num Estado Contratante, determinar os lucros imputáveis a um estabelecimento estável na base de uma repartição de lucros totais da empresa entre as suas diferentes partes, a disposição do n.º 2 não impede esse Estado Contratante de determinar os lucros tributáveis segundo a repartição habitual. O método de repartição adoptado deve, no entanto, conduzir ao mesmo resultado conforme os princípios enunciados no presente artigo.”

Número Cinco

“Nenhum lucro será imputado a um estabelecimento estável pelo facto da simples compra de mercadorias, por esse estabelecimento estável, para a empresa.”

Número Seis

“Para efeitos dos números precedentes, os lucros a imputar ao estabelecimento estável serão calculados, em cada ano, seguindo o mesmo método, a não ser que existam motivos válidos e suficientes para proceder de forma diferente.”

Número Sete

“Quando os lucros compreendam elementos do rendimento especialmente tratados noutros artigos desta Convenção, as respectivas disposições não serão afectadas pelas deste artigo.”

Isto é a tributação de rendimentos como juros, dividendos, royalties, profissões independentes tem regras próprias de tributação no âmbito da presente convenção.

2.7.4.2. Análise ao artigo 8º “Navegação marítima e aérea”

Número Um

“Os lucros provenientes da exploração ou aluguer de navios ou aeronaves no tráfego internacional e o aluguer de contentores e equipamento acessório à exploração de navios ou aeronaves no tráfego internacional só podem ser tributados no Estado Contratante em que estiver situada a direcção efectiva da empresa”

Número Dois

“Se a direcção efectiva de uma empresa de navegação marítima se situar a bordo de um navio, a direcção efectiva considera-se situada no Estado Contratante em que se encontra o porto onde esse navio estiver registado ou, na falta de porto de registo, no Estado Contratante de que é residente a pessoa que explora o navio.”

Número Três

“O disposto do nº 1 é aplicável igualmente aos lucros provenientes da participação num pool, numa exploração em comum organismo internacional de exploração.”

Este artigo regula que, na área da **Navegação marítima e aérea**, os lucros provenientes da exploração ou aluguer de navios ou aeronaves no tráfego internacional e o aluguer de contentores e equipamento acessório à exploração de navios ou aeronaves no tráfego internacional só podem ser tributados no Estado Contratante em que estiver situada a direcção efectiva da empresa, ou no porto onde esse navio estiver registado, e na ausência deste registo será atribuída a competência de tributação ao Estado de residência da pessoa que explora o navio.

2.7.4.3. Análise ao artigo 10º “Dividendos”

Número Um

“Os dividendos pagos por uma sociedade residente de um Estado Contratante a um residente do outro Estado Contratante podem ser tributados nesse outro Estado.”

O número 1 do artigo 10º desta Convenção admite a possibilidade de tributação dos dividendos no estado de residência (contratante) do beneficiário que os recebe.

Diferentemente do disposto nº 5 do artigo 67 do Código do Imposto Sobre as Pessoas Colectivas, que pressupõe como um dos requisitos, não cumulativo, a obrigação de reter na fonte os rendimentos no momento do vencimento, ainda que presumido, este número 1 da Convenção aplica-se apenas para os dividendos **pagos**. Assim sendo, não se poderão considerar pagos, os lucros transferidos para a classe de reservas e não distribuídos ou colocados a disposição do beneficiário.

Número Dois

“Esses dividendos podem, no entanto, ser igualmente tributados no Estado contratante de que é residente a sociedade que paga os dividendos e de acordo com a legislação desse Estado, mas se a pessoa que recebe os dividendos for seu beneficiário efectivo, o imposto assim estabelecido não excederá:

- a) 8 por cento do montante bruto dos dividendos se o beneficiário efectivo é uma sociedade que detém mais de 25 por cento do capital da sociedade que paga dividendos;*
- b) 10 por cento do montante bruto dos dividendos se o beneficiário efectivo é uma sociedade que detém menos de 25 por cento do capital da sociedade que paga dividendos;*
- c) 15 por cento do montante bruto dos dividendos nos restantes casos.*

As autoridades competentes dos Estados Contratantes estabelecerão, de comum acordo, a forma de aplicar este limite.

Este número não afecta a tributação da sociedade pelos lucros dos quais os dividendos são pagos.”

O número 2 do artigo 10º desta Convenção admite que sem prejuízo da tributação dos dividendos pelo estado de residência do beneficiário efectivo, os mesmos podem ser igualmente tributados no estado da fonte, pelas taxas acima mencionadas e consoante o tempo pelo qual o título representativo de participação no capital é detido.

Este artigo favorece o beneficiário efectivo residente em Estado contratante, uma vez que estas taxas são relativamente menos gravosas, em comparação a taxa de 20 %, fixada nos termos da alínea a) do nº 2 do artigo 57º do Código do Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Singulares.

É trazido aqui o termo beneficiário efectivo dos dividendos por forma a salvaguardar que este artigo não seja usado de forma abusiva, isto é, os residentes de terceiros países, que não aqueles que assinaram o tratado, beneficiem dos mesmos, através da criação de factores de conexão relevantes, com um dos Estados que assinou o tratado.

Número Três

“O termo ‘dividendos’, usado neste artigo, significa os rendimentos provenientes de acções ou outros direitos, com excepção dos créditos, que permitam participar nos lucros, assim como os rendimentos derivados de outras partes sociais sujeitas ao mesmo regime fiscal que os rendimentos de acções pela legislação do Estado de que é residente a sociedade que os distribui.”

O termo dividendos, normalmente usado apenas para rendimentos de acções distribuídos apenas por Sociedades Anónimas, abrange também nos termos da presente Convenção, os lucros, os adiantamentos por conta de lucros, colocados à disposição dos sócios, bem como quantias pagas aos membros de cooperativas a título de remuneração do capital.

Número Quatro

“O disposto nos n.ºs 1 e 2 não é aplicável se o beneficiário efectivo dos dividendos, residente de um Estado Contratante, exercer actividade noutra Estado Contratante de que é residente a sociedade que paga os dividendos, por meio de um estabelecimento estável aí situado, ou exercer nesse outro Estado uma profissão independente, por meio de uma instalação fixa aí situada, e a participação relativamente à qual os dividendos, são pagos se estiver efectivamente ligada a esse

estabelecimento estável ou a essa instalação fixa. Neste caso, são aplicáveis as disposições do artigo 7.º ou do artigo 14.º consoante o caso.”

Este número, reconhece a prevalência do princípio de Universalidade dos rendimentos definido anteriormente uma vez que a existência de um estabelecimento estável, ou o exercício de profissão independente por meio de instalação fixa, reconhece a prevalência do elemento do estabelecimento estável sobre a residência.

Assim sendo, estes rendimentos serão tributados nos termos do artigo 7º desta Convenção e aplicáveis as regras do Código do Imposto sobre Pessoas Singulares e Código do Imposto sobre Pessoas Colectivas para determinação do rendimento colectável, uma vez que desenvolve noutro estado contratante uma actividade comercial através de um estabelecimento estável.

Número Cinco

“Quando uma sociedade residente de um Estado Contratante obtiver lucros ou rendimentos provenientes do outro Estado Contratante, este outro Estado não poderá exigir nenhum imposto sobre os dividendos pagos pela sociedade, excepto na medida em que esses dividendos forem pagos a um residente desse outro Estado ou na medida em que a participação relativamente à qual os dividendos são pagos, se estiver efectivamente ligada a um Estabelecimento estável ou a uma instalação fixa situado nesse outro Estado, nem sujeitar os lucros não distribuídos da sociedade a um imposto sobre lucros não distribuídos, mesmo que os dividendos pagos ou lucros não distribuídos consistam, total ou parcialmente, em lucros ou rendimentos provenientes desse outro Estado.”

Este número evita que ambos Estados tributem dividendos distribuídos a um sujeito passivo não residente pelo facto deste ter englobado os dividendos obtidos noutros estado e dele distribuir dividendos.

Moçambique não pode tributar dividendos pagos por uma sociedade residente nas Maurícias a um outro sujeito passivo residente nas Maurícias, ou qualquer outro país, mesmo que os rendimentos por ela englobados sejam obtidos em território moçambicano.

2.7.4.4. Análise ao artigo 11.º “Juros”

Número Um

“Os juros provenientes de um Estado Contratante e pagos a um residente do outro Estado Contratante podem ser tributados nesse outro Estado.”

O nº 1 do artigo 11, retira a exclusividade de tributação dos juros ao Estado de residência do beneficiário dos juros.

Número Dois

“No entanto, com ressalva no disposto no n.º 3, esses juros podem igualmente ser tributados no Estado Contratante de que provêm e de acordo com a legislação desse Estado, mas se a pessoa que recebe os juros for o seu beneficiário efectivo, o imposto assim estabelecido não excederá 8 por cento do montante bruto dos juros.”

O número 2 do artigo 11º desta Convenção admite que sem prejuízo da tributação dos juros pelo estado de residência do beneficiário efectivo, os mesmos podem ser igualmente tributados no estado da fonte a taxa não superior a 8 por cento.

Este artigo favorece ao beneficiário efectivo residente em Estado contratante, uma vez que estas taxas são relativamente menos gravosas, em comparação as taxas de 10% e 20 %, fixadas nos termos das alíneas e) do nº 2 e b) do nº 3, respectivamente, do artigo 57º do Código do Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Singulares, consoante se trate ou não de títulos de dívida.

É trazido aqui o termo beneficiário efectivo dos juros por forma a salvaguardar que este artigo não seja usado de forma abusiva, isto é, os residentes de terceiros países que não aqueles que assinaram o tratado, beneficiem dos mesmos, através da criação de factores de conexão relevantes, com um dos Estados que assinou o tratado.

Número Três

“Os juros provenientes de um dos Estados Contratantes serão isentos de imposto nesse Estado se:

- a) *O devedor dos juros for o Governo do dito Estado Contratante, uma subdivisão política ou uma das suas autarquias locais;*
- b) *Os juros forem pagos a qualquer instituição ou organismo pertencentes inteiramente ao Governo ou uma das suas autarquias locais do Estado Contratante; ou*
- c) *os juros de qualquer banco residente do outro Estado Contratante.”*

Este número determina a não tributação dos juros no Estado da fonte sempre que o seu devedor seja o Governo, o que promove e atrai investidores para compra dívida pública ou soberana.

O mesmo não abrange apenas os Juros pagos, na qualidade quer de credor ou devedor, ao Governo do Estado contratante, mas também suas subdivisões políticas, autarquias e instituições ou organismos que pertencem totalmente ao Governo.

Número Quatro

“O termo ‘juros’ usado neste artigo significa os rendimentos da dívida pública, de obrigações com ou sem garantia hipotecária e com direito ou não de participar nos lucros e de outros créditos de qualquer natureza, bem como quaisquer outros rendimentos assimilados aos rendimentos de importâncias emprestadas pela legislação fiscal do Estado donde provêm os rendimentos. As multas por atraso no pagamento não serão consideradas como juros para efeitos deste artigo. O termo “juros” não incluirá qualquer item que é tratado como um dividendo ao abrigo das disposições do artigo 10.º desta Convenção”

Este número visa delimitar a interpretação do conceito “juros”, nos termos da presente convenção, limitando-a a rendimentos da dívida pública. O mesmo, exclui, multas por atraso no cumprimento de obrigações legais ou contratuais, bem como o seu tratamento como dividendo nos termos do artigo 10.º.

Número Cinco

“O disposto nos n.ºs 1, 2 e 3 não é aplicável se o beneficiário efectivo dos juros, residente num Estado Contratante, exercer actividade no outro Estado Contratante de que provêm os juros, por meio de um estabelecimento estável aí situado ou exercer nesse outro Estado uma profissão independente, por meio de uma instalação fixa aí situada, e o crédito relativamente ao qual os

juros são pagos se estiver efectivamente ligado a esse estabelecimento estável ou essa instalação fixa. Neste caso, são aplicáveis as disposições do artigo 7.º ou do artigo 14.º, consoante o caso.”

Este número, reconhece a prevalência do princípio de Universalidade dos rendimentos definido anteriormente uma vez que a existência de um estabelecimento estável, ou o exercício de profissão independente por meio de instalação fixa, reconhece a prevalência do elemento do estabelecimento estável sobre a residência.

Assim sendo, estes juros serão tributados nos termos do artigo 7º desta Convenção e aplicáveis as regras do Código do Imposto sobre Pessoas Singulares e Código do Imposto sobre Pessoas Colectivas para determinação do rendimento colectável, uma vez que desenvolve noutro estado contratante uma actividade comercial através de um estabelecimento estável.

Número Seis

“Os juros consideram-se provenientes de um Estado Contratante quando o devedor for residente desse Estado. Todavia, quando o devedor dos juros, seja ou não residente de um Estado Contratante, tiver num Estado Contratante um estabelecimento estável ou uma instalação fixa em relação com os quais haja sido contraída a obrigação pela qual os juros são pagos a esse estabelecimento estável ou essa instalação fixa suporte o pagamento desses juros, tais juros são considerados provenientes do Estado Contratante em que o estabelecimento estável ou instalação fixa estiverem situados.”

Regra geral, o Estado da fonte dos juros pagos é o Estado de residência do devedor desses mesmos juros.

Assume-se ainda que, sempre que a obrigação pelo qual os juros são pagos for contraída por um estabelecimento estável ou instalação fixa, o Estado da fonte a considerar é o Estado contratante em que essa instalação estiver situada.

Número Sete

“Quando, devido a relações especiais existentes entre o devedor e o beneficiário efectivo dos juros ou entre ambos e qualquer outra pessoa, o montante dos juros pagos, tendo em conta o crédito pelo qual são pagos, exceder o montante que seria acordado entre o devedor e o beneficiário

efectivo na ausência de tais relações, as disposições deste artigo são aplicáveis apenas a este último montante. Neste caso o excesso pode continuar a ser tributado de acordo com a legislação de cada Estado Contratante, tendo em conta as outras disposições desta Convenção.”

Este número limita a aplicabilidade da convenção sempre que entre o devedor dos juros e o beneficiário efectivo existam relações especiais. O artigo 52 do Código do IRPC aprovado pela Lei nº 34/2007 de 31 de Dezembro, considera relações especiais entre sujeito passivo e uma entidade não residente quando:

- a) a entidade não residente detenha uma participação directa ou indirecta no capital do sujeito passivo de, pelo menos, 25%;
- b) a entidade não residente, sem atingir esse nível de participação exerça, de facto, uma influência significativa na gestão;
- c) a entidade não residente e o sujeito passivo estejam sob o controlo da mesma entidade, nomeadamente em virtude de por esta serem participados directa ou indirectamente.

Quando o endividamento de um sujeito passivo para com a entidade não residente em território moçambicano com a qual existam relações especiais nos termos definidos neste artigo, for excessivo, os juros suportados relativamente à parte considerada em excesso não são dedutíveis para efeitos de determinação de lucro tributável.

Existe excesso de endividamento quando o valor das dívidas em relação a cada uma das entidades referidas acima, com referência a qualquer data do período de tributação, seja superior, ao dobro do valor da correspondente participação no capital próprio. Assim sendo, o excesso do endividamento terá seu tratamento em cada Estado contratante de acordo com a legislação aplicável, cabendo a opção de recurso a Convenção pelo valor remanescente.

2.7.4.5. Análise ao artigo 12.º “Royalties”

Número Um

“As Royalties provenientes de um Estado Contratante e pagos a um residente do outro Estado Contratante podem ser tributados nesse outro Estado.”

O nº 1 do artigo 12, retira a exclusividade de tributação ao Estado de residência do beneficiário dos *royalties*.

Número Dois

“Todavia, essas Royalties podem igualmente ser tributados no Estado Contratante de que provêm e de acordo com a legislação desse Estado, mas se a pessoa que receber as Royalties for o seu beneficiário efectivo, o imposto assim estabelecido não excederá 5 por cento do montante bruto das Royalties. As autoridades competentes dos Estados Contratantes estabelecerão, de comum acordo, a forma de aplicar este limite.”

O número 2 do artigo 12º desta Convenção admite que sem prejuízo da tributação dos *royalties* pelo estado de residência do beneficiário efectivo, os mesmos podem ser igualmente tributados no estado da fonte a taxa não superior a 5 por cento.

O beneficiário efectivo dos *royalties*, residente em Estado contratante, é aqui visivelmente favorecido pelo recurso a Convenção uma vez que esta taxa é menos gravosa, em comparação a taxa de 20 %, fixada nos termos da alínea i) do nº 2 do artigo 57º do Código do Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Singulares.

Número Três

“O termo Royalties usado neste artigo significa as retribuições de qualquer natureza atribuídas pelo uso ou pela concessão de uso de um direito de autor obra literária, artística ou científica (incluindo filmes cinematográficos, ou gravações para transmissão pela rádio ou pela televisão), de uma patente, de uma marca de fabrico ou de comércio, de um desenho ou de um modelo, de um programa de computador, de um plano, de uma fórmula ou de um processo secreto, bem como pelo uso ou pela concessão de um equipamento industrial, comercial ou científico ou por informações respeitantes a uma experiência adquirida no sector industrial, comercial ou científico.”

O número três visa descrever *royalties*, e deixa evidente a distinção de um pagamento de um direito, licença, processo ou programa com a venda do próprio bem ou produto. Importa ressaltar

que na primeira situação estamos perante a Royalties, e na segunda perante a uma Transmissão de bens.

Número Quatro

“O disposto nos n.ºs 1 e 2 não é aplicável se o beneficiário efectivo das Royalties, residente num Estado Contratante, exercer a actividade no outro Estado Contratante, de que provêm as Royalties, por meio de um estabelecimento estável aí situado, ou exercer nesse outro Estado uma profissão independente por meio de uma instalação fixa aí situada, o direito ou bem relativamente ao qual as royalties são pagas se estiver efectivamente ligado a esse estabelecimento estável ou a essa instalação fixa. Neste caso, são aplicáveis as disposições do artigo 7º ou 14º, consoante o caso.”

Este número, reconhece a prevalência do princípio de Universalidade dos rendimentos definido anteriormente uma vez que a existência de um estabelecimento estável, ou o exercício de profissão independente por meio de instalação fixa, reconhece a prevalência do elemento do estabelecimento estável sobre a residência.

Assim sendo, estas royalties serão tributados nos termos do artigo 7º ou 14º, tratando-se de lucros de empresas ou profissões independentes respectivamente, desta Convenção e aplicáveis as regras do Código do Imposto sobre Pessoas Singulares e Código do Imposto sobre Pessoas Colectivas para determinação do rendimento colectável, uma vez que desenvolve noutro estado contratante uma actividade comercial através de um estabelecimento estável.

Número Cinco

“As Royalties consideram-se provenientes de um Estado Contratante quando o devedor for residente desse Estado. Todavia, quando o devedor das Royalties, seja ou não residente de um Estado Contratante, tiver num Estado Contratante um estabelecimento estável ou uma instalação fixa em relação com os quais haja sido contraída a obrigação que dá origem ao pagamento das Royalties e esse estabelecimento estável ou essa instalação fixa suporte o pagamento dessas Royalties, tais Royalties são considerados provenientes do Estado Contratante em que o estabelecimento estável ou instalação fixa estiverem situados.”

Regra geral, o Estado da fonte das Royalties pagas é o Estado de residência do devedor dessas mesmas royalties.

Assume-se ainda que, sempre que a obrigação pelo qual as royalties são pagas for contraída por um estabelecimento estável ou instalação fixa, o Estado da fonte a considerar é o Estado contratante em que essa instalação estiver situada.

Número Seis

“Quando, devido a relações especiais existentes entre o devedor e o beneficiário efectivo das Royalties, ou entre ambos e qualquer outra pessoa, o montante das Royalties, tendo em conta o crédito pelo qual são pagos, exceder o montante que seria acordado entre o devedor e o beneficiário efectivo, na ausência de tais relações, as disposições deste artigo são aplicáveis apenas a este último montante. Neste caso o excesso pode continuar a ser tributado de acordo com a legislação de cada Estado Contratante, tendo em conta as outras disposições desta Convenção.”

Este número limita a aplicabilidade da convenção sempre que entre o devedor das royalties e o beneficiário efectivo existam relações especiais. O artigo 49 do Código do IRPC aprovado pela Lei n.º 34/2007 de 31 de Dezembro, considera relações especiais entre sujeito passivo e uma entidade não residente nas situações quando entre as duas entidades uma tem poder de exercer, directamente ou indirectamente, uma influência significativa nas decisões de gestão da outra. Quando existe pagamento de royalties por um sujeito passivo residente a uma entidade não residente em território moçambicano com a qual existam relações especiais nos termos definidos neste artigo, por um valor excessivo, os royalties suportados relativamente à parte considerada em excesso não são dedutíveis para efeitos de determinação de lucro tributável.

2.7.5. Eliminação da Dupla Tributação Internacional: Resolução n.º 54/98 de 12 de Novembro

No Caso de Moçambique:

- a) quando um residente de Moçambique auferir rendimentos provenientes das Maurícias o montante do imposto sobre o rendimento tributável nas Maurícias, de acordo com o disposto nesta Convenção, será deduzido o imposto moçambicano tributado a esse residente;
- b) quando uma sociedade que é residente das Maurícias pagar dividendos a um residente de Moçambique que controla, directa ou indirectamente, pelo menos 5 por cento do capital da sociedade que paga os dividendos, a dedução terá em consideração o imposto mauriciano;
- c) quando, de acordo com o disposto nesta convenção o rendimento obtido por um residente de Moçambique for isento de imposto neste Estado, **Moçambique** poderá ao calcular o quantitativo do imposto sobre o resto dos rendimentos desse residente, ter em conta o rendimento isento.

No caso das Maurícias:

- a) quando um residente das Maurícias auferir rendimentos provenientes de Moçambique o montante do imposto sobre o rendimento tributável em Moçambique, de acordo com o disposto nesta Convenção, será deduzido do imposto mauriciano tributado a esse residente;
- b) quando uma sociedade que é residente de Moçambique pagar dividendos a um residente das Maurícias que controla, directa ou indirectamente, pelo menos 5 por cento do capital da sociedade que paga os dividendos, a dedução terá em consideração o imposto moçambicano.

2.8. Literatura Empírica e Estudos Comparativos

Para prossecução dos objectivos, foram analisados artigos científicos relacionados ao tema de pesquisa, dos quais importa destacar os seguintes três:

a) **Rhauá Leal**

Leal (2010), realizou um estudo sobre os tratados para evitar a dupla tributação internacional, focado no âmbito do planeamento tributário, isto é, como é que um detentor de rendimentos pode

com base nos tratados beneficiar de uma carga fiscal menos gravosa. Para tal o autor tem como objecto de estudo o *Treaty Shopping*, já abordado neste capítulo II.

O estudo teve como principal objectivo apresentar as causas e características do *treaty shopping* a fim de observar a sua legalidade ou ilegalidade bem como, a aplicabilidade das normas brasileiras ao mesmo. Para tal, o autor inicia a abordagem pela análise da dupla tributação internacional e dos tratados. Posteriormente, o autor examina os aspectos directamente relacionados com o planeamento tributário através do *treaty shopping*, conceito e características, as diferentes estruturas que o conformam, sua legalidade ou ilegalidade e os modos de contê-lo. É na segunda parte que, se faz menção do escopo de descrição do *treaty shopping*, das divergências doutrinárias e, por fim, da relação entre o direito interno e os tratados.

Constatou-se neste estudo que as normas brasileiras que buscam reprovar a elisão e a simulação não servem para conter a prática do *treaty shopping*. Ademais, a contenção do *treaty shopping* realizada por via das normas de direito interno é observada por parte da doutrina como a menos apropriada, pois, a aplicação das normas de direito nacional aos tratados termina por ferir o princípio do *pacta sunt servanda* (obrigatoriedade de cumprir com os tratados assinados), caso sejam preteridas as disposições da convenção assinada, pelo que não é o caminho mais adequado para a contenção do *Treaty Shopping* a adopção de medidas unilaterais por cada Estado.

A recomendação do autor no que concerne ao combate ao planeamento tributário efectuado por meio da interposição da pessoa jurídica destinada a angariar vantagens fiscais delineada por signatário diverso do acordo para evitar a dupla tributação é a adopção de medidas bilaterais. Portanto, deve-se procurar inserir nos próprios acordos as disposições referentes ao abuso do mesmo. O Brasil tem adoptado essa forma de combate, utilizando-se da cláusula de beneficiário efectivo, sugerida pela OCDE.

b) **Lauriana de Magalhães**

Magalhães (2008) realizou um estudo sobre os tratados para evitar a dupla tributação internacional, focado nas consequências da tributação dos rendimentos obtidos no exterior por residentes no território brasileiro.

Na sua óptica, o modelo de tratado contra a dupla tributação da OCDE é o mais importante por dois motivos fundamentais. Primeiramente, ele é tomado por base para a elaboração da maioria dos tratados que versam sobre o tema em todo o globo. Em segundo lugar, porque a OCDE é integrada principalmente por países desenvolvidos, o que leva a crer no seu maior poder persuasão frente a países em desenvolvimento.

Os tratados internacionais são absorvidos como leis ordinárias para o ordenamento jurídico interno. Desse modo, em relação à tributação sobre a renda de pessoas jurídicas, entende-se que prevalece a regra constante no tratado contra a dupla tributação e não necessariamente a prevista na Lei interna, a qual, diante de omissões relativas à tributação de pessoas jurídicas residentes, seria aplicada subsidiariamente.

A regra é o cumprimento do tratado sem distorções de interpretação. No entanto, o cumprimento puro do texto do tratado ractificado não é, sob a óptica individual o mais viável. Na busca pela melhor forma de reduzir os custos, os contribuintes percebem nos tratados oportunidade de não serem tributados, podendo causar efeitos não desejados pelos Estados signatários.

Entre as formas de abuso de tratados contra a dupla tributação, avançadas pela a autora do artigo destacam-se: *treaty shopping*, *rule shopping* e a triangulação.

O *Treaty Shopping* é a principal forma de uso abusivo de tratados contra a dupla tributação onde contribuinte planeia as suas acções internacionalmente a fim de pagar menos impostos utilizando-se de uma terceira pessoa.

Por outro lado, *Rule Shopping* visa conseguir menores alíquotas ou tratamentos diferentes pela legislação tributária a depender da interpretação. Por exemplo, determinado tratado contra a dupla tributação prevê isenção quanto aos lucros distribuídos sob a forma de dividendos, em contrapartida, ocorre tributação sobre os juros e ganhos de capital. O contribuinte requalifica o negócio jurídico, incorporando os juros obtidos e os ganhos de capital ao património da empresa coligada e, em seguida os distribuiria sob a forma dos lucros não tributados.

A Triangulação advém da manifestação de mais de uma soberania tributária em relação a uma mesma hipótese de incidência. Essa postura tem lugar especialmente quando a matriz estabelece relações comerciais indirectas com o terceiro sujeito e directas com o estabelecimento permanente situado em outro país. Vale ressaltar que pode não envolver apenas dois países. Isso porque os tratados contra a dupla tributação envolvem uma extensa rede por todo o globo, o que dá ao

contribuinte que visa realizar negócios em escala internacional, a possibilidade de ser minimamente onerado.

Para combater essas práticas importa distinguir as medidas: a) unilaterais – relativas à mudanças no ordenamento interno, desenhado por meio de normas anti-elisivas; b) bilaterais – relacionadas a cláusulas convencionais próprias, isto é, os países procuram fazer alterações nos acordos ou mediante procedimento amigável, diplomaticamente a fim de combater a elisão fiscal.

Em relação à esta prática internacional, Magalhães (2008) concluiu que face as apuradas técnicas para evitar a tributação por parte dos contribuintes, o Brasil reage a este fenómeno através da blindagem de sua legislação interna e a adopção, segundo a recomendação da OCDE, de medidas multilaterais que desestimulem as acções abusivas dos tratados, contudo devido a estreita relação entre a dupla tributação internacional e o planeamento tributário, estas matérias carecem de estudos aprofundados.

c) **Patrícia da Silva**

Silva (2017) realizou um estudo sobre os tratados para evitar a dupla tributação internacional focada nas formas mais comuns de evasão fiscal.

O estudo teve como principal objectivo descrever a dupla tributação de rendimentos das sociedades em Portugal, tendo como base as Convenções para eliminar ou atenuar a dupla tributação internacional inspiradas no Modelo original de Convenção Fiscal da OCDE. O estudo pretendia ainda, analisar quais as consequências que a não aplicação dos acordos, ou a sua aplicação incorrecta, trazem para os diversos países, uma vez que existe uma forte probabilidade de evasão fiscal.

A metodologia usada, no artigo foi a análise à legislação existente, directa ou indirectamente relacionada com o tema em causa centrada na análise pormenorizada de outros artigos, livros, revistas e informações disponíveis na internet.

Na sua óptica, a elisão fiscal internacional, em qualquer uma das suas vertentes gera inúmeras perdas fiscais, e por isso os Estados têm vindo a introduzir limites nas suas legislações e a adoptar medidas de combate e desincentivo à elisão fiscal. A autora defende que uma das formas mais comuns de elisão fiscal internacional é o *treaty shopping*.

O governo português, para garantir uma maior eficácia do sistema de combate à fraude e evasão fiscais, prevenindo também a economia paralela, elaborou um plano para o triénio de 2012-2014, e esse plano teve seguimento no triénio de 2015-2017. De acordo com análises feitas após lançamento do plano estratégico para o triénio de 2015-2017, a Autoridade Tributária de Portugal concluiu que o primeiro plano foi um sucesso, e afirmou que Portugal tinha entrado numa nova era, no que se refere ao combate à evasão e fraude fiscal.

No paronama internacional a OCDE, em 2013, criou um plano denominado Plano de Acção BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*) com o objetivo de combater a erosão da base tributária e o desvio de lucros para jurisdições com uma baixa tributação, constituído por 15 linhas de acção.

A autora deste artigo conclui que, neste momento as medidas que os Estados têm ao seu dispor não são insuficientes, contudo podem não a estar a ser implementadas corretamente, levando a uma ineficácia das mesmas. Ainda há um longo e árduo trabalho a desenvolver, para que a evasão e fraude fiscal passem a ser problemas insignificantes.

Em suma;

Os estudos aqui apresentados, trazem grandes semelhanças entre si pois abordam a temática da dupla tributação internacional, e todos focam na evasão fiscal.

Todos são unânimes em afirmar que, o aproveitamento dos acordos para evitar a dupla tributação internacional traz para os Estados inúmeras perdas fiscais.

Os artigos partilham o mesmo problema de pesquisa, que resume-se em como tributar as operações decorrentes da internacionalização dos mercados, através dos tratados para evitar a dupla tributação internacional, sem contudo permitir o uso abusivo dos tratados e combater a evasão fiscal.

Todos autores consideram o *treaty shopping* como principal forma de elisão fiscal, sem descartar o *rule Shopping* e a Triangulação discutidos por Magalhães (2008) que também concorrem para a redução na arrecadação de impostos por parte dos Estados.

Estes autores recomendam a adopção de medidas bilaterais, sem prejuízo de alterações no ordenamento jurídico interno, com vista a combater a erosão fiscal.

A alteração no ordenamento jurídico interno contrasta com a obrigatoriedade de cumprimento dos tratados internacionais, uma vez que na hierarquia das leis os tratados prevalecem conforme defende Rhauá Leal, pelo que o mais adequado é a adopção das medidas da OCDE, de forma bilateral através da cláusula de beneficiário efectivo e a implementação do plano de acção BEPS.

III. METODOLOGIA

De modo a atingir os objectivos definidos na realização do presente estudo, a abordagem de pesquisa será quantitativa e qualitativa. A complementaridade com abordagem quantitativa, reside no facto de evitar uma análise puramente qualitativa na medida em que o alcance dos objectivos traçados no âmbito da presente pesquisa não seria totalmente satisfeito única e exclusivamente com base em dados qualitativos resultantes de pesquisas bibliográficas e entrevistas efectuadas como instrumento de recolha de dados.

Cabe lembrar ainda que, apesar de a Fiscalidade lidar intensamente com números, ela é uma ciência social e não uma ciência exacta como alguns poderiam pensar, o que justifica a relevância do uso da abordagem qualitativa.

Para recolha de dados recorreu-se a pesquisa bibliográfica, técnica de entrevista e dados fornecidos pela Agência de Promoção para o Investimento e Exportações (APIEX), Autoridade Tributária (AT) e Banco de Moçambique (BM). A pesquisa bibliográfica pressupõe a discussão do problema de pesquisa com base em obras literárias e artigos científicos existentes sobre a matéria; e a técnica de entrevista pressupõe um conjunto de questões dirigidas principalmente aos interessados nos projectos de investimentos de capital estrangeiro, nomeadamente instituições de promoção ao investimento, as autoridades fiscais e bancos centrais, com vista a colher a sensibilidade prática da ratificação de acordos para evitar a dupla tributação internacional junto de seus principais destinatários.

Na análise ao Investimento Estrangeiro, o estudo baseou-se nos dados recolhidos de uma amostra de países nomeadamente África do Sul, Emiratos Árabes, Maurícias e Portugal. A razão do enfoque nestes países, é pelo facto de existirem acordos ratificados com os mesmos e parte deles terem um regime fiscal favorável, o que permitirá uma análise estatística e comparativa.

Na análise a Balança de Pagamentos entre residentes e não residentes, foram estratificados os serviços como Transportes, Assistência Técnica, Rendimentos Primários (juros, lucros e dividendos) e Propriedade Industrial, que são operações objecto de tratados para evitar a dupla tributação internacional.

Para aferir as conclusões e discutir os resultados no presente estudo será usado o método dedutivo. O método dedutivo é aquele que a partir de fenómenos e/ou situações gerais saíam conclusões particulares. Neste método se todas as premissas são verdadeiras, a conclusão deve ser verdadeira e toda informação ou conteúdo fatal já estava, pelo menos implicitamente nas premissas. Os argumentos dedutivos sacrificam a ampliação do conteúdo para atingir a certeza dos factos (LAKATOS, 2000).

IV. RESULTADOS DE PESQUISA

4.1. Investimento de Capital Estrangeiro

A República de Moçambique é um foco de investimento estrangeiro atraente ao longo dos últimos anos no panorama económico mundial. A componente fiscal é um factor preponderante para decisão de investir ou não num certo território, o que permite concluir que quanto menor for a carga fiscal sobre os rendimentos do investidor, maior investimento será atraído a este país.

O grupo de investidores na República de Moçambique, comporta vários países, dentre os quais, que com ela ractificaram tratados para evitar a dupla tributação internacional, que são objecto de estudo na presente pesquisa.

O preâmbulo de maior parte destes tratados ractificados descreve que, estes tem como objectivo o desejo de fomentar as relações económicas e culturais. Para tal, por forma a avaliar, se a ractificação dos tratados para evitar a dupla tributação internacional com países de regime fiscal privilegiado é relevante ou não, como factor de investimento na República de Moçambique, efectuar-se-á uma comparação das variáveis: i) Investimento Directo Estrangeiro, e ii) Número de empregos nacionais criados; entre a República das Maurícias, Portugal Emiratos Árabes e África do Sul, todos com tratado para evitar a dupla tributação internacional ractificado com a República de Moçambique.

A-Maurícias

A República das Maurícias, ao longo dos últimos 10 (dez) anos 2012-2021, investiu na implementação de vários projectos de investimentos, com destaque para os sectores de Turismo, Energia e Serviços. Conforme, foi citado no ponto 3.3 da presente dissertação estes sectores na República das Maurícias beneficiam de tratamento fiscal favorável, isto é, grandes isenções ou reduções de Imposto Sobre o Rendimento. Dados avançados pelo APIEX⁴, demonstram que a República das Maurícias investiu um total de 1.167.115.299,95 dólares americanos, através de 167

⁴ Agência para Promoção de Investimentos e Exportações

projectos de investimentos aprovados tendo criado um total de 24.055 postos de emprego a cidadãos nacionais, nos anos de 2012 à 2021, cuja distribuição pode-se aferir no Anexo 1.

B-Emiratos Árabes Unidos

Os Emiratos Árabes Unidos, investiram maioritariamente na implementação de projectos nos sectores de Transporte, Comunicações, Indústria e Serviços. Os Emiratos Árabes são um território de regime fiscal privilegiado com uma carga fiscal muito baixa para os seus residentes. Dados avançados pelo APIEX demonstram que os Emiratos Árabes Unidos investiram em Moçambique 1.431.355.794,59 dólares americanos, através de 69 projectos de investimentos aprovados tendo criado um total de 8.930 postos de emprego a cidadãos nacionais, nos anos de 2012 à 2021, cuja distribuição pode-se aferir no Anexo 1.

C-África do Sul

A República da África do Sul, investiu maioritariamente na implementação de projectos nos sectores de Agricultura, Turismo, Indústria e Serviços, e o mesmo não se enquadra na esfera de países de regime fiscal mais privilegiado. Dados avançados pelo APIEX demonstram que a África do Sul investiu em Moçambique 1.646.513.883,05 dólares americanos, através de 570 projectos aprovados tendo criado um total 43.652 postos de emprego a cidadãos nacionais, nos anos de 2012 à 2021, cuja distribuição pode-se aferir no Anexo 1.

D-Portugal

A República de Portugal investiu na implementação de projectos nos sectores de Construção, Serviços, Hotelaria e Turismo e o mesmo não se enquadra na esfera de países de regime fiscal mais privilegiado. Dados avançados pelo APIEX demonstram que Portugal investiu em Moçambique 920.232.870,90 dólares americanos, através de 547 projectos aprovados tendo criado um total de 32.311 postos de emprego a cidadãos nacionais, nos anos de 2012 à 2021, cuja distribuição pode-se aferir no Anexo 1.

4.2. Despesa Fiscal

No ordenamento jurídico-tributário moçambicano podemos constatar que os últimos acordos para evitar a dupla tributação internacional que vigoram foram assinados em 2011, com o Vietname, Índia e Botswana, desde então não foram aprovados novos acordos, decorrendo um processo de revisão dos mesmos.

A Autoridade Tributária, na sua revista “Mais-Valia” da Autoridade Tributária, Edição 15 do Ano II, afirma que a necessidade de renegociar os acordos em vigor, surgiu da reflexão feita, que conclui-se haver considerável erosão da receita fiscal em razão de :

- a) Problemas identificados com as multi-nacionais que fazem o uso abusivo dos Acordos;
- b) Alienação e interesses participativos na área dos recursos naturais, isto é tentativa de usar os acordos para evitar a tributação dos ganhos daí decorrentes;
- c) Perda de receitas pelos serviços prestados por empresas residentes nos Estados.

Exemplo hipotético do uso abusivo dos acordos, conforme verificamos no capítulo 2.6 Mecanismos de elisão fiscal, é quando Empresas Multi-nacionais estabelecem empresas com residência em países de regime fiscal mais privilegiado, com o qual Moçambique ractificou um acordo para evitar a dupla tributação internacional, por forma obter uma carga fiscal menos gravosa ou quase que nula, daquela que obteria no caso de declarar a real residência do beneficiário efectivo dos rendimentos.

A Autoridade Tributária, afirma de por forma a evitar esta evasão fiscal, nos acordos firmados com Moçambique existe um articulado que versa sobre a troca de informações entre as administrações tributárias dos Estados signatários do Acordo. Estas informações devem estar disponíveis para as administrações tributárias, ou que estas devem ter a prerrogativa legal para obtê-las das entidades que a detêm (empresas, fundações, associações, bancos, etc.), o que representa o direito de acesso.

Contudo, para garantir a eficácia deste processo de troca de informações, as administrações tributárias devem estar dotas de pressupostos legais que lhes propiciem obter e partilhar as mesmas, sempre que solicitadas pelo outro Estado Contratante, no âmbito de processos de auditoria a entidades que operem, estejam sediadas, ou transacionem no seu Estado, facto que tem

constituído forte impasse e por conseguinte dificulta aferir detalhes sobre o beneficiário efectivo dos rendimentos objecto de tributação.

A receita proveniente da alienação de recursos naturais no território nacional não é prejudicada pelo tratados e acordos internacionais uma vez que os mesmos especificam no artigo referente as Mais-Valias resultantes dos bens imóveis que os mesmos podem ser Tributados no estado da fonte, e incluem na esfera de bens imóveis o direitos de concessão da exploração de jazigos minerais, fontes e outros recursos naturais. Contudo, até ao ano de 2012 as mais-valias não eram tributadas pois estes rendimentos não se encontravam na esfera da extensão da obrigação de imposto sobre o rendimento de pessoas colectivas, facto despertado ao legislador ⁵ após a venda da Riversdale à Rio Tinto respeitante a alienação de direitos de exploração na Bacia do Rovuma.

Com revisão do código do IRPC, aprovado pela Lei nº 19/2013 de 2013, consideram-se ainda como obtidos em território moçambicano, independentemente do local onde a alienação ocorra, os ganhos resultantes da transmissão directa ou indirecta, onerosa ou gratuita, entre entidades não residentes, de partes representativas do capital social envolvendo activos situados no território nacional.

No que toca a perda de receitas pelos serviços prestados por empresas sediadas no Estado Contratante, decorre através de facturações efectuadas a empresas com sede no território nacional a título de *royalties*, conforme o enquadramento feito 3.4.5 da presente dissertação. Estas facturas uma vez efectuadas por não residentes se enquadram na esfera de rendimentos obtidos por não residentes no território nacional, pelo que são tributados pelo princípio de tributação na fonte. Esta tributação é feita com base nas taxas que se seguem:

⁵ Artigo sobre a Tributação das mais-valias no sector extractivo em Moçambique publicado pelas ACISMOZ

País	Países sem Convenção ⁶	Maurícias ⁷	Emiratos Árabes ⁸	Portugal ⁹	África do Sul ¹⁰
Taxa	10% a 20%	8%	5%	10%	5%

Tabela 1: Taxas de Tributação de Royalties (Legislação Fiscal, 2021)

Com base na tabela acima, consegue-se verificar que o país com convenção tem uma tributação igual ou inferior a da generalidade dos países. Não obstante esses serviços prestados, concorrem para o empolamento de custos, pois reduzem a matéria colectável dos sujeitos passivos residentes, que são tributados a taxa de 32%¹¹.

Uma vez que existem relações especiais entre Moçambique e a empresa multi-nacional, por intermédio de um país, com o qual existe acordo, a empresa sediada neste último factura a empresa moçambicana com o objectivo que esta sofra um impacto fiscal reduzido, pelo que avançamos com o seguinte exemplo:

	Caso 1	Caso 2	Caso 3
Resultado Contabilístico	200.000,00	200.000,00	200.000,00
Facturação de Beta		201.000,00	
Facturação de Delta			201.000,00
Prejuízo		(1.000,00)	(1.000,00)
Matéria Colectável	200.000,00		
Taxa	32%		
IRPC	64.000,00		
Base tributável de Retenção na fonte		201.000,00	201.000,00
Taxa		5%	20%
IRPC Retenção na Fonte		10.050,00	40.200,00
Total de Imposto arrecadado	64.000,00	10.050,00	40.200,00
Despesa Fiscal	0	(53.950,00)	(23.800,00)

Tabela 2: Demonstração da Despesa Fiscal¹²

⁶ Artigo 62º do Código de IRPC aprovado pela Lei nº 34/2007 de 31 de Dezembro com Redação revista pela Lei nº 4/2012 de 23 de Janeiro

⁷ Nº 2 do artigo 12 da Resolução nº 54/98 de 12 de Novembro que aprova a Convenção entre a República de Moçambique e a República das Maurícias para evitar a dupla tributação

⁸ Nº 2 do artigo 12 da Resolução nº 10/2004 de 14 de Abril que aprova a Convenção entre a República de Moçambique e a Emiratos Árabes Unidos para evitar a dupla tributação

⁹ Nº 2 do artigo 12 da Resolução nº 9/91 de 20 de Dezembro que aprova a Convenção entre a República de Moçambique e a República Portuguesa para evitar a dupla tributação

¹⁰ Nº 2 do artigo 12 da Resolução nº 35/2008 de 30 de Dezembro que aprova a Convenção entre a República de Moçambique e a República da África do Sul para evitar a dupla tributação

¹¹ Taxa geral do IRPC

¹² Exemplo demonstrativo elaborado pelo autor com base na bibliografia de Perreira (2013)

Empresa ALFA – sediada na Espanha

Empresa Beta sediada nas Maurícias

Empresa Delta sediada na Espanha

Empresa Gama sediada em Moçambique

As empresas Beta, Delta e Gama são todas detidas pela multi-nacional Alfa, que exerce sobre elas influência significativa e poder de decisão.

A Empresa Gama no ano X, apurou uma matéria colectável de 200.000,00 USD que concorre para um IRPC de 64.000,00 USD (tributado a taxa de 32%).

Poderá a empresa ALFA beneficiário efectivo dos rendimentos, ordenar que Beta, com sede nas Maurícias facture a Gama uma prestação de serviço de assistência técnica no montante de 201.000,00 USD, deixando Gama com prejuízo fiscal. Aplicando a Convenção o Estado Moçambicano com esta operação colecta apenas 10.050, USD em detrimento de 64.000,00 USD.

Estas “manobras” contribuem muito para a redução da Receita Fiscal pois em virtude dos acordos para evitar a dupla tributação internacional, o Estado Moçambicano deixa de cobrar um certo montante, que na ausência dos respectivos tratados cobraria, a qual designamos por despesa fiscal.

Segundo a revista “Mais-Valia” da Autoridade Tributária, Edição 15 do Ano II de Maio de 2014, os benefícios económicos são ainda insignificantes, porque Moçambique carece de investimentos significativos nesses países e não tem capacidade interna na prestação de serviços especializados, visto que os rendimentos resultantes de Assistência Técnica tidos com serviços mais requisitados no exterior, são tributados no país de residência da empresa provedora dos mesmos e ainda que tributados em Moçambique é sempre a uma taxa reduzida quando comparadas a legislação interna.

A mesma entrevista avança que, no que tange aos rendimentos denominados como Lucros das Empresas, os quais nos casos em que não se acham reunidos os pressupostos para serem tributados no Estado Contratante da fonte a título de estabelecimento estável, são tributados no Estado Contratante da residência, concluindo que esta é a consequência negativa da aplicação dos Acordos para Evitar a Dupla Tributação entre países desenvolvidos e países em via de desenvolvimento.

A Autoridade Tributária, ora então não identificou casos de pedido de aplicação dos acordos por parte de investidores moçambicanos com os países com o qual existem esses acordos. Este facto demonstra que a ractificação dos mesmos beneficia apenas uma das partes, isto é o Investidor estrangeiro, pois o investimento é unilateral e não flui parte a parte.

4.3. Balança de Pagamentos

Como pode-se verificar no capítulo III da presente pesquisa, constituem como objecto destes tratados os Lucros de empresas, dividendos, juros – doravante designados por rendimentos primários-, royalties, transporte, artistas e desportistas, pelo que recorrendo a compilação estatística do Banco de Moçambique, analisou-se a Balança de Pagamentos entre residentes e não residentes.

Esta Balança representa o fluxo de divisas em milhões de dólares americanos, isto é pagamentos (identificados pelos débitos) e recebimentos (identificados como créditos) de entidades residentes com entidades não residentes no território nacional, que inclui países com e sem acordo para evitar a dupla tributação, por sector de actividade, conforme podemos verificar na seguinte tabela:

País: Moçambique								
Moeda: USD								
Escala: milhões								
	Anual 15	Anual 16	Anual 17	Anual 18	Anual 19	Anual 20	Anual 21	
A. Conta Corrente								
Transportes	-434,8	-222,5	-78,8	-90,8	-24,6	80,1	-102,4	
Crédito	436,4	264,2	447,6	477,5	601,2	621,1	622,7	
Débito	871,2	486,8	526,4	568,3	625,8	541,1	725,2	
Seguros e Pensões	-91,4	-104,0	-82,4	-162,7	-137,2	-115,9	-101,6	
Crédito	48,1	20,7	10,6	13,5	27,2	32,5	29,8	
Débito	139,5	124,6	93,0	176,2	164,4	148,3	131,5	
Serviços Financeiros	-18,2	-21,2	-560,7	-74,7	-270,7	-163,8	-145,5	
Crédito	0,0	0,5	0,6	3,0	2,3	0,7	0,0	
Débito	18,2	21,7	561,4	77,7	273,0	164,4	145,5	

Uso de Propriedade Intelectual	-26,8	-19,0	-15,6	-2,9	0,0	0,0	0,0
Credit	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Debit	26,8	19,0	15,6	2,9	0,0	0,0	0,0
Serviços de Telecomunicações, Computadores e Informativos	-54,9	-54,4	-78,6	-66,3	-46,9	-88,5	-120,5
Crédito	16,4	24,0	20,9	16,9	23,2	19,8	15,5
Débito	71,2	78,4	99,5	83,1	70,1	108,3	136,0
Investigação e desenvolvimento	0,0	0,0	0,0	-17,2	-64,5	-30,0	-17,4
Crédito	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Débito	0,0	0,0	0,0	17,2	64,5	30,0	17,4
Gestão de Consultoria e Profissional	-171,7	-341,5	-80,2	-124,4	-115,4	-85,5	-88,4
Crédito	4,2	1,9	1,9	0,7	0,0	0,0	0,0
Débito	175,9	343,4	82,1	125,1	115,4	85,5	88,4
Assistência Técnica e Outros Serviços Relacionados com Comércio	-1269,0	-1689,6	-1170,9	-3038,4	-1002,9	-1442,5	-1045,2
Crédito	24,8	21,3	24,0	25,8	24,9	17,3	26,9
Débito	1293,8	1710,9	1194,9	3064,2	1027,8	1459,8	1072,1
Pessoal, Cultural e Recreativo	-1,9	-0,8	-0,6	0,0	-1,1	-0,8	-0,2
Crédito	0,0	0,0	1,5	0,0	0,0	0,0	0,0
Débito	1,9	0,8	2,1	0,0	1,1	0,8	0,2
B. Rendimento Primário							
Rendimentos de Investimento	-300,6	-257,1	-380,2	-345,6	-303,3	-331,8	-411,7
Crédito	57,6	52,3	50,6	99,0	129,3	76,0	43,6
Débito	358,3	309,4	430,8	444,5	432,6	407,8	455,3

Tabela 3: Extracto da Balança de Pagamentos¹³

¹³ Fonte: Banco de Moçambique (2022)

Conforme pode-se verificar com a excepção do sector de transportes que apresentou uma Balança de pagamentos líquida positiva, no montante de 80,1 milhões de dólares americanos no ano de 2020 caracterizado por uma baixa na mobilidade internacional justificado pela pandemia sanitária COVID-19, os restantes sectores nos restantes períodos caracterizam-se por uma balança de pagamentos nula ou negativa, isto é os pagamentos de divisas efectuados por entidades residentes no território nacional a entidades não residentes, nos respectivos serviços, são iguais ou superiores aos recebimentos.

4.4. Discussão das Hipóteses

No âmbito do presente estudo foi constituído com problema de pesquisa- “Qual é a relevância da ractificação de Acordos para evitar a Dupla Tributação Internacional com países de regime fiscal mais privilegiado para Moçambique?”, e nestes termos foram levantadas duas hipóteses de pesquisa, sendo que a hipótese 1, defende haver sim relevância porque Moçambique tem benefícios com a ractificação de acordos para evitar a dupla tributação internacional com países de regime fiscal mais privilegiado e a hipótese 2 defende o contrário, isto é, Moçambique tem prejuízos com a ractificação de acordos para evitar a dupla tributação internacional com países de regime fiscal mais privilegiado.

Para chegar a conclusão de qual hipótese validar e com isso atingir o objectivo do presente trabalho de compreender a relevância económica financeira da ractificação dos acordos, foram compulsados artigos científicos, entrevistas e bibliografia diversa com o tema relacionado.

Os dados provenientes da Agência de Promoção para o Investimento e Exportações, permitiram também colher matéria por forma a emitir uma opinião. No que toca ao número de projectos aprovados, a África do Sul e Portugal estão na dianteira, conforme pode-se observar no gráfico abaixo. Cada um destes países por si só, Portugal e África do Sul, tem um número de projectos aprovados superior as Maurícias e Emiratos Árabes Unidos juntos, apesar de os residentes destes dois últimos territórios beneficiarem de um regime fiscal privilegiado no país de origem.

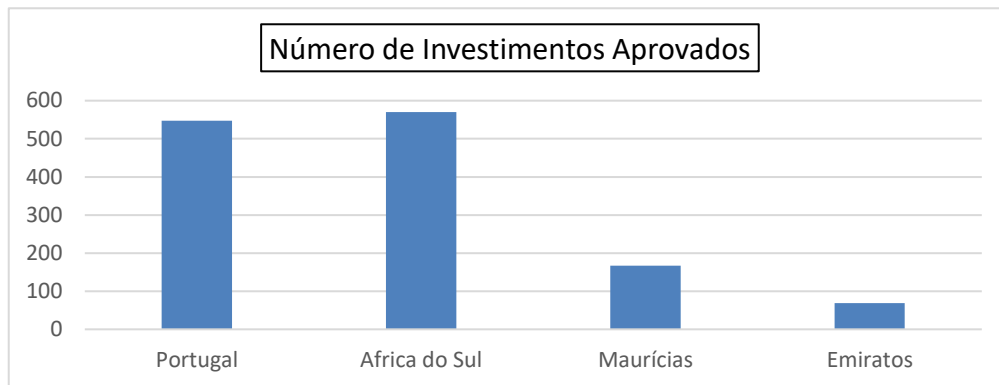


Figura 3 Número de Investimentos Aprovados¹⁴

O Investimento Directo Estrangeiro em dólares americanos, tem a África do Sul como líder com uma quota de 32%, de seguida vem às Maurícias, Emiratos Árabes e por fim Portugal. Note que, não obstante o seu regime fiscal favorável, nem as Maurícias nem os Emiratos Árabes Unidos, superaram o investimento directo estrangeiro proveniente da África do Sul, cuja as taxas de tributação em sede dos tratados para evitar a dupla tributação internacional pouco diferem, com a excepção dos juros no tratado com os Emiratos Árabes.

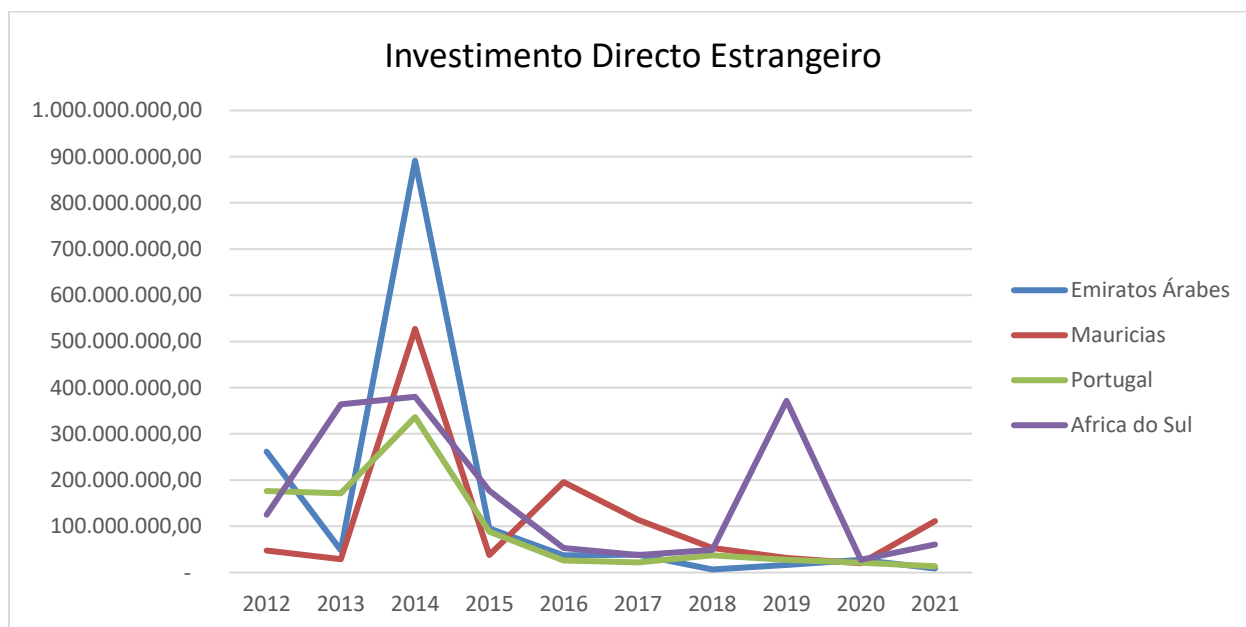


Figura 4: Investimento Directo Estrangeiro¹⁵

¹⁴ Elaborado pelo autor com base nos dados da APIEX (2012-2021)

¹⁵ Elaborado pelo autor com base nos dados da APIEX (2012-2021)

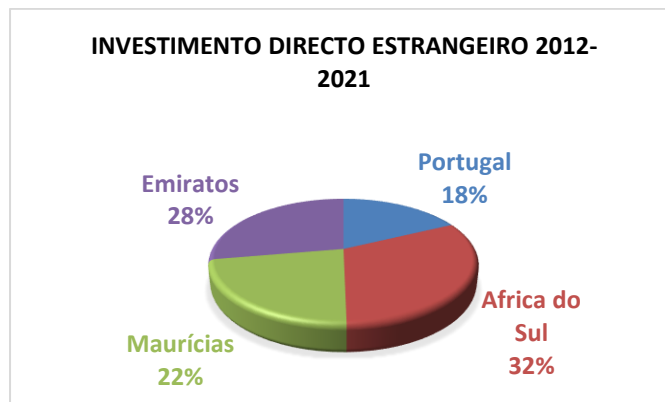


Figura 5: Distribuição do Investimento Directo Estrangeiro¹⁶

No que tange aos 112.183 postos de emprego nacionais criados, pode-se constatar que maior parte deles foram criados pela África do Sul e Portugal, na proporção de 39% e 29%, respectivamente. A África do Sul por si só, criou um número de postos de emprego superior aos investimentos provenientes das Maurícias e Emiratos Árabes, conforme pode-se observar na figura que se segue.

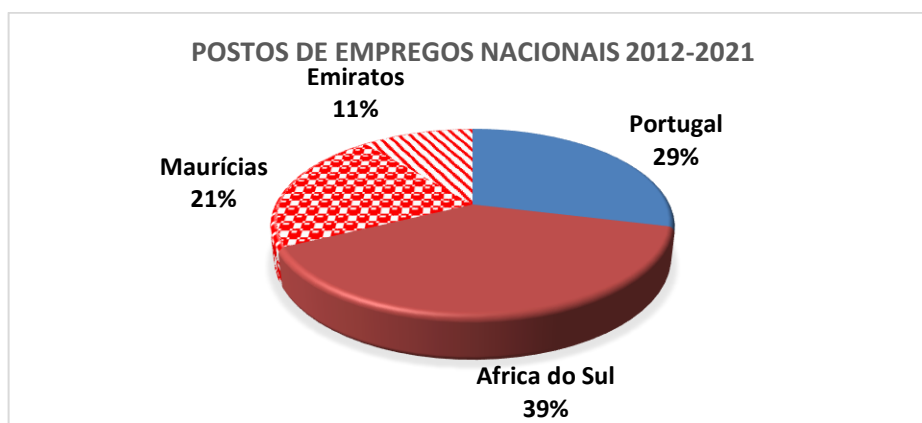


Figura 6: Distribuição de Postos de Emprego Criados¹⁷

¹⁶ Elaborado pelo autor com base nos dados da APIEX (2012-2021)

¹⁷ Elaborado pelo autor com base nos dados da APIEX (2012-2021)

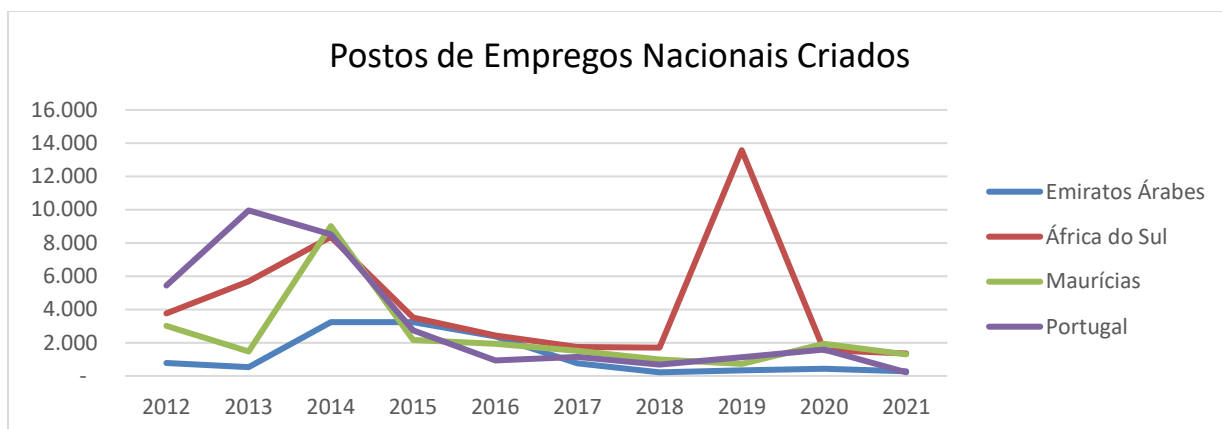


Figura 7: Postos de Emprego Nacionais criados¹⁸

No que toca a pesquisa feita junto da Autoridade Tributária, o facto de constatar-se a falta de ratificação de novos acordos desde 2011, permite-nos concluir que estes acordos saíram da esfera da política fiscal da República de Moçambique. A AT iniciou a renegociação dos mesmos com enfoque para os acordos com Maurícias, Itália, Emiratos Árabes Unidos, África do Sul e o Botswana, não tendo se consumado alguma até a presente data. Demonstrou-se ainda que, estes acordos reduzem a carga fiscal dos residentes de outro Estado Contratante, quando os mesmos obtêm rendimentos no Estado Contratante comparativamente a legislação nacional aplicável.

O uso abusivo leva a residentes de outros países, sem convenção para evitar a dupla tributação, a beneficiarem-se dos mesmos por intermédio de suas subsidiárias e associadas, residentes em países com acordo de convenção, preferencialmente com regime fiscal privilegiado, facto de difícil controlo da administração fiscal Moçambicana, uma vez que suas congéneres visando descrepulosamente atrair capitais estrangeiros derrogam o princípio de troca de informações, dificultando a identificação do beneficiário efectivo dos rendimentos.

Apesar de estes acordos criarem postos de emprego e atrair investimento directo estrangeiro, por um lado, por outro ficou descrito que os investidores moçambicanos não solicitaram a aplicabilidade dos mesmos junto da Autoridade Tributária, verificando-se unilateralidade da aplicação dos mesmos, o que permite-nos concluir que é válida a hipótese 2, e por conseguinte

¹⁸ Elaborado pelo autor com base nos dados da APIEX (2012-2021)

nula a hipótese 1, uma vez que a ractificação dos acordos traz prejuízos a arrecadação de receitas públicas para a República de Moçambique, e avança-se ainda que quando ractificados com países de regime fiscal mais favorável fragilizam a sua política fiscal.

Verifica-se também, com base na Balança de Pagamentos Líquida do Banco de Moçambique, maioritariamente negativa no período de 2015 a 2022 que, Moçambique contrata mais os serviços objecto de regulamentação nestes acordos do que oferece, facto que confirma a unilateralidade de aplicação desses acordos por parte de sujeitos passivos não residentes.

Os postos de emprego criados constituem sim benefícios para Moçambique, contudo sob ponto de vista social, pois sob ponto de vista financeiro há perda de receitas para o erário público com a aplicabilidade destes dispositivos legais.

V. CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES

O presente estudo permite-nos concluir que, estes acordos ao invés de fomentar mútua cooperação entre as partes, deixam no ordenamento jurídico moçambicano uma porta de elisão fiscal, através de instrumentos já identificados, e cede a sujeitos passivos não residentes a faculdade de cá exercer actividade comercial e em virtude da mesma sofrer uma carga fiscal menor em relação aos residentes.

Com isso não queremos defender que os mesmos devam ser tributados tanto no Estado de Residência como no Estado da Fonte, mas que estes acordos devem se basear no principio de justiça fiscal sob pena de mesmo as entidades com sede no território nacional virem-se atraídas a realizar investimentos em Moçambique por intermédio de sociedades criadas nos países com os quais existem estes acordos para obter vantagem económica, culminando com uma fuga de divisas.

A mesma conclusão chegou Silva (2008), que no seu artigo científico¹⁹ constatou o facto de em benefício dos tratados, entidades com domicílio no Brasil usarem de forma abusiva os mesmos, sugerindo assim a aplicação de normas multi-laterais- isto é bilateralmente ou globalmente- para o tratamento de rendimentos obtidos no estrangeiro.

Recomenda-se ainda, conforme o artigo de Leal (2010)²⁰, a manutenção de cláusulas bilaterais para evitar o abuso destes acordos, onde se referencia a cláusula de Beneficiário efectivo por forma a combater o Treaty Shopping.

Outro estudo efectuado por Silva (2017), retrata a situação Portugal no triénio de 2015 a 2017, seguiu Plano Estratégico de Combate a Evasão Fiscal, onde foram definidas 40 medidas, que tiveram um balanço positivo por parte da Autoridade Tributária e Aduaneira de Portugal.

No panorama internacional a OCDE em 2013, estruturou um plano de 15 acções, denominado Plano BEPS, com o objectivo de combater a erosão da base tributária e o desvio de lucros para países fiscais de regime privilegiado.

Assim sendo, recomenda-se para os posteriores acordos, que sejam salvaguardados pelo governo de Moçambique os critérios de equidade económica e financeira, entre as partes contraentes, pré-

¹⁹ Tratados Internacionais Sobre a Dupla Tributação da Renda e Suas Consequências na Tributação dos Rendimentos Obtidos no Exterior por Pessoas Jurídicas com Domicilio no Brasil (2008)

²⁰ Uso de Tratados sobre dupla tributação no Planejamento Tributário Internacional: Treaty Shopping (2010)

definir os métodos de troca de informações e a sua obrigatoriedade sob pena de não aplicação do acordo, bem como o regime fiscal aplicável a cada um, por forma a proporcionar um clima de boa cooperação, mútuo acordo e justiça tributária a ambas as partes.

Moçambique deve também colher a experiência dos outros países no combate a evasão fiscal, que derivam destes tratados, bem como ajustar a realidade do seu ordenamento jurídico às acções implementadas pela OCDE por forma a se blindar dos efeitos nefastos que os mesmos possam ter na economia nacional.

BIBLIOGRAFIA

Estatísticas APIEX

Estatísticas do Banco de Moçambique < https://www.bancomoc.mz/fm_pgTab1.aspx?id=73 >
consultado a 13.02.2022

Lei do Ordenamento Jurídico, aprovado pela Lei nº 2/2006 de 22 de Março

Lei nº 19/2013 de 23 de Setembro, que altera artigos do Código do Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Colectivas

Lei nº 33/2007 de 31 de Dezembro, que aprova o Código do Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Singulares

Lei nº 34/2007 de 31 de Dezembro, que aprova o Código do Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Colectivas

Mahomed, Y. (2021) *Legislação Fiscal*. Maputo. Plural Editores [2ª Edição]

Martinez, S. (2003) *Direito Fiscal*. Coimbra. Livraria Almedina [10ª Edição]

Nabais, J. (2005) *Estudos de Direito Fiscal*. Coimbra. Edições Almedina, SA

Nabais, J. (2005) *Direito Fiscal*. Coimbra. Edições Almedina [3ª edição]

Pereira, M. (2013) *Fiscalidade*. Coimbra. Edições Almedina, SA [4ª Edição]

Resolução n.º 54/98 de 12 de Novembro, que aprova a Convenção entre a República de Moçambique e a República das Maurícias para Evitar a Dupla Tributação em matéria de Impostos sobre o Rendimento

Rhauá.L (2010) *Uso de Tratados Sobre Dupla Tributação no Planeamento Tributário Internacional: Treaty Shopping*. <<https://portalrevistas.ucb.br/index.php/rvmd/article/view/2593/1584>> consultado em 08-03-2022

Silva, J. (2000) *Os paraísos fiscais*. Coimbra. Livraria Almedina

Magalhães, L. (2008). *Tratados Internacionais sobre a Dupla Tributação Internacional da Renda e Suas Consequências na Tributação dos Rendimentos Obtidos no Exterior Por Pessoas Jurídicas com Domicílio no Brasil*. <<https://portalrevistas.ucb.br/index.php/rvmd/article/view/2593/1584>> consultado em 08-03-2022

Silva, P. (2017) *A Dupla Tributação dos Lucros das empresas em Portugal e Evasão Fiscal*. <<https://comum.rcaap.pt/handle/10400.26/20975?locale=en>> consultado em 09-03-2022

Xavier, A. (1993) *Direito Tributário Internacional*. Coimbra. Livraria Almedina

“*Tributação das Mais-Valias no Sector Extractivo em Moçambique*” publicado por ACISMOZ. <<https://www.acismoz.com/wp-content/uploads/2017/6/Tributa%C3%A7%C3%A3o%20Das%20Mais%20-%20Valias%20No%20Sector%20Extractivo%20em%20Mocambique%20-%20Uma%20An%C3%A1lise%20de%20Ganhos%20e%20Perdas.pdf>> consultado a 10.03.2022

ANEXOS