

**UNIVERSIDADE CATÓLICA DE MOÇAMBIQUE
FACULDADE DE DIREITO
CURSO DE DIREITO**

CHENZIRA FRANQUELIM CASHANJE

**EFICÁCIA DOS ACORDOS PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO
INTERNACIONAL DOS IMPOSTOS SOBRE O RENDIMENTO
(Caso do acordo celebrado entre o Governo da República de Moçambique e
o Governo da República Socialista do Vietname – Resolução nº 22/2011, de 9
de Junho)**

**NAMPULA
2025**

**UNIVERSIDADE CATÓLICA DE MOÇAMBIQUE
FACULDADE DE DIREITO
CURSO DE DIREITO**

CHENZIRA FRANQUELIM CASHANJE

**EFICÁCIA DOS ACORDOS PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO
INTERNACIONAL DOS IMPOSTOS SOBRE O RENDIMENTO
(Caso do acordo celebrado entre o Governo da República de Moçambique e
o Governo da República Socialista do Vietname – Resolução nº 22/2011, de
9 de Junho)**

A presente dissertação, é um trabalho de investigação e constitui requisito parcial para a obtenção do grau de mestre em Direito Fiscal pela Faculdade de Direito da Universidade Católica de Moçambique.

Supervisor: Barbosa Alberto Morais, PhD.

**NAMPULA
2025**

DECLARAÇÃO DE AUTENTICIDADE

Eu, Chenzira Franquelim Cashanje, declaro por minha honra que este trabalho de Dissertação para a obtenção de grau de Mestre em Direito Fiscal foi elaborado por mim, de acordo com as pesquisas realizadas e com o apoio de fontes orais e bibliográficas cujas citações estão mencionadas no texto, e que nunca foi apresentado nesta Faculdade e nem em público.

Nampula, Janeiro de 2025

A Declarante

(Chenzira Franquelim Cashanje)

UNIVERSIDADE CATÓLICA DE MOÇAMBIQUE
FACULDADE DE DIREITO

CHENZIRA FRANQUELIM CASHANJE

**EFICÁCIA DOS ACORDOS PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO
INTERNACIONAL DOS IMPOSTOS SOBRE O RENDIMENTO**
(Caso do acordo celebrado entre o Governo da República de Moçambique e
o Governo da República Socialista do Vietname – Resolução n° 22/2011, de
9 de Junho)

FICHA DE AVALIAÇÃO

Nampula, Janeiro de 2025

Resultado _____ valores

Membros do júri

O Presidente do júri

O Supervisor

O Examinador

O Examinador

O Estudante

AGRADECIMENTOS

Ao meu esposo Fernando Góia, aquele companheiro que sempre está presente nos momentos mais marcantes dos desafios por mim abraçados.

Aos meus filhos que sempre foram a minha força e inspiração.

Ao Professor Doutor Barbosa de Moraes pela orientação criteriosa, paciente e pelo estímulo à pesquisa científica.

Aos orientadores dos módulos, que de forma diligente souberam orientar na transmissão de conhecimentos apreendidos.

Aos amigos guardados com carinho pela compreensão e apoio a todo o tempo.

DEDICATÓRIA

*Aos meus amados e saudosos pais
Queria eu, que fossem fénix
Renascendo das cinzas*

RESUMO

O presente trabalho de investigação científica tem como tema, eficácia dos acordos para evitar a dupla tributação internacional dos impostos sobre o rendimento, sendo o caso de estudo o acordo celebrado entre o Governo da República de Moçambique e o Governo da República Socialista do Vietname – Resolução nº 22/2011, de 9 de Junho. A dissertação tem em vista fazer uma análise do acordo celebrado entre os dois Estados trazendo consigo aquele que é o conceito sobre a dupla tributação internacional sendo que a mesma verifica-se quando há identidade de facto tributário (identidade do objecto, de sujeito, de período de tributação e de imposto), e pluralidade de normas de sujeição pertencentes a ordenamentos jurídicos tributários diferentes uma vez que estamos em face de situações que estão em relação dois Estados soberanos e há necessidade de se observar os limites das soberanias dos Estados nas relações internacionais. Na prática, este trabalho está direccionado a observância daquela tributação internacional obtida sobre os rendimentos, concretamente trataremos dos impostos directos aqueles que incidem sobre os rendimentos do sujeito passivo do imposto como decorre do artigo 2 da Resolução nº 22/2011, de 9 de Junho. Sendo estes rendimentos obtidos no território nacional bem como os obtidos no estrangeiro mas que haja obrigatoriedade de tributação no Estado moçambicano nascendo da obtenção deste rendimento uma relação tributária de direito internacional uma vez que estão em relação sujeitos de Estados contratantes diferentes. Fazendo uma análise das normas constantes do acordo em análise chamaremos a análise a questão da tributação sobre a importação de tecnologias que no presente acordo celebrado entre Moçambique e o Vietname na necessidade de uma reanálise do acordo de modo a se incluir no acordo os preceitos relativos a importação de tecnologias (*know-how*) num artigo independente, sendo que estas tem por objecto a transmissão de informações tecnológicas, ou seja transmissão de tecnologias, uma vez que este tipo de transacção comercial sujeita a tributação é retirada da leitura do artigo 12 do acordo que se refere as *royalties* e estes ocorrem quando há retribuições de qualquer natureza pagas pelo uso ou pela concessão do uso de um direito de autor sobre uma obra literária, artística ou científica (incluindo filmes cinematográficos e filmes, gravações ou discos para transmissão pela rádio ou pela televisão), de uma patente, de uma marca comercial, de um desenho ou de um modelo, de um plano, de uma fórmula ou de um processo secreto, ou por informações respeitantes a uma experiência adquirida no sector industrial, comercial ou científico, apresentando-se este facto como uma sugestão ao acréscimo deste trabalho referente as *know-how* no acordo em análise.

Palavras-chave: Eficácia dos acordos internacionais; Dupla tributação; Evasão fiscal e Impostos sobre o rendimento.

ABSTRACT

The present scientific research work focuses on the effectiveness of agreements to avoid international double taxation of income taxes, the case study being the agreement signed between the Government of the Republic of Mozambique and the Government of the Socialist Republic of Vietnam – Resolution no. 22/2011, of June 9th. The dissertation aims to analyze the agreement signed between the two States, bringing with it what is the concept of international double taxation, which occurs when there is an identity of the tax fact (identity of the object, subject, period of taxation and tax), and plurality of subjection norms belonging to different tax legal systems since we are faced with situations that are in relation to two sovereign States and there is a need to observe the limits of the states' sovereignty in international relations. In practice, this work is aimed at compliance with the international taxation obtained on income; specifically we will deal with direct taxes, those that affect the income of the taxable person, as set out in article 2 of Resolution n° 22/2011, of 9 June. Since these incomes are obtained in the national territory as well as those obtained abroad, but there is mandatory taxation in the Mozambican state, the obtaining of this income creates a tax relationship under international law since they are related to subjects from different contracting states. By analyzing the rules contained in the agreement under analysis, we will analyze the issue of taxation on the import of technologies that in the present agreement concluded between Mozambique and Vietnam require a re-analysis of the agreement in order to include in the agreement the precepts relating to import of technologies (know-how) in an independent article, the purpose of which is the transmission of technological information, that is, transmission of technologies, since this type of commercial transaction subject to taxation is removed from reading of article 12 of the agreement that refers to royalties and these occur when there is remuneration of any nature paid for the use or for granting the use of a copyright on a literary, artistic or scientific work (including cinematographic films and films, recordings or records for broadcast on radio or television), a patent, a trademark, a design or model, a plan, a formula or a secret process, or information relating to experience acquired in the industrial sector, commercial or scientific, presenting itself this fact as a suggestion for the addition of this work regarding know-how in the agreement under analysis.

Keywords: Effectiveness of international agreements; Double taxation; Tax evasion and income taxes.

LISTA DE ABREVIATURAS

Art. – Artigo

AT – Administração Tributária

CRM – Constituição da República de Moçambique

CIRPC – Código de Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Colectivas

CIRPS – Código de Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Singulares

EUA – Estados Unidos da América

ICE – Imposto sobre Consumo Específico

IPA – Imposto Pessoal Autárquico

IPRA – Imposto Predial Autárquico

IRPC – Código de Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Colectivas

IRPS – Código de Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Singulares

IVA – Imposto sobre Valor Acrescentado

LBST – Lei de Base do Sistema Tributário

LGT – Lei Geral Tributária

LOJT – Lei do Ordenamento Jurídico Tributário

OCDE – Organização de Cooperação e Desenvolvimento Económico

Índice

DECLARAÇÃO DE AUTENTICIDADE.....	ii
FICHA DE AVALIAÇÃO.....	iii
AGRADECIMENTOS.....	iv
DEDICATÓRIA	v
RESUMO	vi
ABSTRACT.....	vii
LISTA DE ABREVIATURAS	viii
INTRODUÇÃO	1
CAPÍTULO I: METODOLOGIA	6
1.1. Tipo de pesquisa.....	6
1.2. Métodos aplicados no estudo	7
1.2.1. Método jurídico	8
1.2.2. Método documental.....	8
1.2.3 Método dedutivo	9
1.2.4. Método comparativo	9
1.2.5. Método hermenêutico.....	10
CAPÍTULO II: FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA	11
2.1. Eficácia dos acordos internacionais	11
2.1.1. Acordo internacional (convenções).....	13
2.2. Dupla tributação	16
2.2.1. Espécie de dupla tributação.....	18
2.3. Dupla tributação internacional	19
2.3.1. Acordos para evitar a dupla tributação internacional.....	20
2.3.1.1. Utilização abusiva de convenções para evitar a dupla tributação (<i>treatyshopping</i>) ...	22
2.3.2. Métodos empregues nos acordos internacionais para evitar a dupla tributação	24
2.3.2.1. Método de imputação ordinária	24
2.3.2.2. Método de isenção progressiva	24
2.3.2.3. Método de isenção ou sistema de crédito e de compensação.....	25
2.3.2.4. Método de dedução	25
2.4. Evasão fiscal.....	26
2.4.1. Meios/mecanismos de combate a evasão fiscal	29
2.4.2. Paraísos fiscais	30
2.4.2.1. Tipos de paraísos fiscais.....	32

2.4.2.2. Medidas de combate aos paraísos fiscais	34
2.4.2.3. Preços de transferências	35
2.4.2.4. Sociedade de base	37
2.4.2.5. Subcapitalização.....	38
2.4.2.6. Normas anti-abuso	38
2.4.2.7. Recurso ao método indirecto.....	40
2.5. Impostos sobre o rendimento	42
2.5.1. Imposto.....	42
2.5.2. Imposto sobre o rendimento das pessoas singulares (IRPS).....	44
2.5.3. Imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas (IRPC).....	46
2.5.2.1. Período de tributação.....	47
CAPÍTULO III: EFICÁCIA DOS ACORDOS PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO INTERNACIONAL DOS IMPOSTOS SOBRE O RENDIMENTO	50
(CASO DO ACORDO CELEBRADO ENTRE O GOVERNO DA REPÚBLICA DE MOÇAMBIQUE E O GOVERNO DA REPÚBLICA SOCIALISTA DO VIETNAME – RESOLUÇÃO Nº 22/2011, DE 9 DE JUNHO)	50
3.1. Análise da eficácia dos acordos para evitar a dupla tributação internacional dos impostos sobre o rendimento	51
3.2. Avaliação da eficácia dos acordos aplicáveis no âmbito da dupla tributação internacional dos impostos sobre o rendimento	54
3.3. Compreensão da necessidade da existência de acordos entre os Estados para evitar a dupla tributação internacional	56
3.4. Percepção dos métodos para evitar a dupla tributação internacional utilizados nos acordos internacionais em matéria dos impostos sobre o rendimento.....	58
3.5. Descrição das limitações encontradas nos acordos assinados entre os Estados moçambicano e vietnamita aquando da dupla tributação internacional.....	61
CONCLUSÕES.....	66
SUGESTÕES	69
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	70

INTRODUÇÃO

O presente trabalho tem em vista a análise da eficácia dos acordos internacionais para evitar a dupla tributação internacional nos impostos sobre o rendimento, tendo como caso concreto, o acordo celebrado entre o Governo da República de Moçambique e o Governo da República Socialista do Vietname – Resolução nº 22/2011, de 9 de Junho. Nesta ordem de ideia Moçambique tem vindo a celebrar vários acordos com vista a evitar a dupla tributação dos impostos sobre o rendimento, sendo este um ramo de direito fiscal nas relações internacionais com diversos Estados¹, com vista a responder as questões de partida e as hipóteses levantadas para a pesquisa, lançaremos mãos a conceitos de outros ramos de direito, uma vez que o direito se traduz numa sistematização de normas, sendo que nesta ordem de ideias observada a lei mãe da República de Moçambique que é a Constituição da República de Moçambique (CRM) com vista a buscar o enquadramento jurídico devido dos acordos internacionais celebrados por Moçambique com vista a evitar a dupla tributação internacional nos impostos sobre o rendimento.²

Os acordos internacionais que versam sobre matéria tributária em carácter principal surgiram no século XIX, naquele momento, com a finalidade de combater a dupla tributação internacional³. Como se pode notar, as convenções em matéria tributária foram concebidas *a priori* para evitar a dupla tributação internacional, entretanto, actualmente, são instrumentos utilizados como política tributária endereçada à atracção de investimentos estrangeiros e na promoção ao desenvolvimento económico, além de impulsionar o comércio internacional em que Moçambique faz parte.

A matéria tributária, há algum tempo, é contemplada em vários tratados internacionais, como nos acordos de comércio, nos tratados que visam a criação de zonas de livre comércio ou uniões aduaneiras ou nas convenções sobre imunidades diplomáticas e consulares. No entanto, nesses casos, a questão fiscal é acessória à matéria que consiste no objecto principal dos referidos tratados⁴.

Entendendo que a questão dos acordos internacionais mexem com o que entendemos ser a soberania dos Estados uma vez que coloca uma possível limitação da soberania, os mesmos acordos tem em vista observância do poder soberano dos Estados, daí

¹ Art. 7, da Lei nº 15/2002, de 26 de Junho, Lei de bases do sistema tributário moçambicano.

² Art. 18 nº 1 e 2 da Constituição da República de Moçambique.

³ TÔRRES, H. T. *Pluriritributação internacional sobre as rendas das empresas*. 2. ed. rev., atual. E ampl. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2001. p. 493.

⁴ XAVIER, A. *Direito tributário internacional do Brasil: tributação das operações internacionais*. 5 ed. atual. Rio de Janeiro: Forense, 1998. p. 93.

urge a necessidade de ser observadas as regras de direito interno dos Estados na tributação internacional entre os Estados contratantes, e o objectivo central é perceber de facto qual a eficácia da aplicação destas normas prescritas nos acordos para evitar a dupla tributação internacional caso específico do acordo celebrado entre o Estado de Moçambique e o Estado do Vietname – Resolução n.º 22/2011, de 9 de Junho.

Como sabemos, os Estados desencadeiam as suas pretensões tributárias em mais de um Estado, pela aplicação de normas tributárias internas que por um lado tributam os respectivos residentes pelos rendimentos obtidos em qualquer parte do mundo que constitui critério da residência e por outro tributam os rendimentos obtidos na respectiva área de jurisdição, independentemente da residência fiscal do sujeito passivo, critério da fonte.

A internacionalização da economia dita às regras do mercado, sendo que, as fronteiras entre os Estados constituem verdadeiros obstáculos aquando da realização de comércio e investimento de capitais, essa situação modifica a forma como flui a economia mundial, o que traz repercussões tributárias, que em parte é condicionada pelas regras ou normas tributárias vigentes em cada Estado. O facto de um mesmo rendimento ser sujeito a um imposto equiparável em dois ou mais Estados, relativamente ao mesmo contribuinte (sujeito passivo) na relação jurídica fiscal, origina situações de dupla tributação jurídica internacional.

Assim, os acordos celebrados por dois Estados têm constituído as principais medidas internacionais para eliminar ou mesmo reduzir a dupla tributação internacional, cuja origem pode se dar tanto pelo facto de ambos Estados tributarem um mesmo rendimento, como por o mesmo sujeito preceptor do rendimento, ser considerado residente em ambos Estados, dando lugar à tributação do seu rendimento nos dois Estados.

O Direito Tributário Internacional tem como uma das funções, a luta contra os crimes fiscais onde procura prevenir ou mesmo eliminar a dupla tributação internacional através dos acordos. No entanto, como os Estados desencadeiam as suas pretensões tributárias em mais de um Estado, pela aplicação de normas tributárias internas que, por um lado, tributam os respectivos residentes pelos rendimentos obtidos em qualquer parte do mundo que constitui critério da residência, e por outro, tributam os rendimentos obtidos na respectiva área de jurisdição, independentemente da residência fiscal do sujeito passivo, critério da fonte.

Portanto, Moçambique tem vindo a celebrar acordos para evitar a dupla tributação de rendimentos tendo em vista também prevenir a evasão fiscal, vezes há que mesmo tendo sido celebrado acordos desta natureza, verifica-se na arena internacional situações de fuga ao fisco com vista a que os contribuintes se furtem ao pagamento do imposto devido pelos rendimentos obtidos, ou ainda, que se verifique uma sobrecarga fiscal

sobre os rendimentos obtidos uma vez que sem os referidos acordos, poderá o sujeito passivo ser tributado tanto no país da fonte do rendimento bem como no seu domicílio verificando-se assim a situação de dupla tributação.

Tendo o presente estudo, a finalidade de entender o grau da eficácia na implementação dos acordos que Moçambique tem vindo a celebrar com outros Estados, em concreto com o celebrado com o Estado do Vietname, com vista a analisar as vantagens de que o Estado pode retirar na implementação do acordo, uma vez que a cobrança do imposto no geral tem em vista gerar receitas para que o Estado tenha meios para realização das suas despesas.

Ainda, sendo que, no acordo em análise, o mesmo visa o imposto sobre o rendimento de pessoas singulares e o impostos sobre o rendimento das pessoas colectivas nos termos da al. a), do nº 3, do artigo 2, para o caso de Moçambique e quanto ao Estado do Vietname o acordo se aplica aos impostos sobre o rendimento de pessoas singulares, imposto sobre o rendimento de pessoas colectivas e o imposto sobre o património caso exista, sendo este denominado imposto vietnamita nos termos da al. b), do nº 3, do artigo 2, todos do acordo entre o Estado de Moçambique e o Estado do Vietname, aprovado pela resolução nº 22/2011, de 22 Junho, verificando-se aqui distinção quanto aos impostos visados no acordo entre os dois Estados, uma vez que o Estado de Moçambique leva para o acordo dois tipos de imposto enquanto para o caso do estado de Vietname, traz-nos para o acordo três tipos de imposto sobre o rendimento, o que leva a necessidade de entender qual a eficácia destes acordos para evitar a dupla tributação dos impostos sobre o rendimento.

Ainda, há necessidade de entender na legislação moçambicana que estratégias do ponto de vista legal tem vindo a ser implementadas com vista a fiscalização e controlo do cumprimento dos acordos celebrados por Moçambique com vista a evitar a dupla tributação dos impostos sobre o rendimento.

Assim, diante deste cenário, a presente pesquisa pretende responder a seguinte questão: qual a eficácia dos acordos internacionais para evitar ou eliminar a dupla tributação internacional dos impostos sobre o rendimento? No caso concreto do acordo celebrado entre o Governo da República de Moçambique e o Governo da República Socialista do Vietname – Resolução nº 22/2011, de 9 de Junho.

A presente pesquisa para sua realização apresenta as seguintes hipóteses:

- a) Os acordos internacionais para evitar ou eliminar a dupla tributação internacional dos impostos sobre os rendimentos são eficazes aquando da sua implementação;

- b) Os acordos internacionais para evitar ou eliminar a dupla tributação internacional dos impostos sobre os rendimentos não são eficazes aquando da sua implementação.

Assim, para responder o problema levantado temos o seguinte objectivo geral:

- ✓ Analisar a eficácia dos acordos para evitar a dupla tributação internacional dos impostos sobre o rendimento. E quanto aos objectivos específicos temos a destacar os seguintes:
 - a) Avaliara eficácia dos acordos aplicáveis no âmbito da dupla tributação internacional dos impostos sobre o rendimento;
 - b) Compreender as razões da necessidade da existência de acordos entre os Estados para evitar a dupla tributação;
 - c) Percepção dos métodos para evitar a dupla tributação internacional utilizados nos acordos internacionais em matéria dos impostos sobre o rendimento;
 - d) Descrever as limitações encontradas nos acordos assinados entre os Estados moçambicano e vietnamita para evitar a dupla tributação internacional.

De salientar que, o tema em análise está ligado com as matérias de Direito Fiscal, e como bem sabemos o Direito Fiscal é um ramo de Direito Público, na análise do nosso tema procurou-se fazer uma abordagem em sede das regras de Direito Fiscal Internacional. Assim, o presente trabalho buscou conceitos e regras de Direito de outros ordenamentos jurídicos com vista a responder as questões colocadas em sede do Direito Fiscal em relação com ordenamento jurídico de outros Estados, com vista ter uma percepção quanto aos acordos celebrados entre Moçambique e outros Estados, como caso do Vietname, com objectivo de evitar a dupla tributação internacional dos impostos sobre o rendimento. Entendemos que, tratando-se de matérias sobre os rendimentos, está-se em sede dos impostos directos, estes que tributam directamente no rendimento do sujeito passivo quer obtidos dentro ou fora de Moçambique.

Completando a análise do tema em discussão o mesmo foi buscar conceitos de outros ramos de Direito, porque, por natureza o Direito se traduz em sistematização de normas sendo nesta ordem de ideias observadas a CRM.

A escolha desse tema, deve-se ao facto de que actualmente tem-se verificado nas relações com outros países acordos para evitar a dupla tributação internacional em matérias de impostos sobre rendimento.

Sabendo que o imposto em Moçambique é fonte primária das receitas do Estado e serve numa primeira linha para suportar as despesas de administração soberana. O Estado, na colecta do imposto a nível internacional tem de ter em conta a origem deste

imposto e se não houver um acordo entre o Estado de origem do imposto e a nacionalidade do beneficiário do facto tributário gerador do imposto, verificar-se-ia aqui a situação de tributação sobre o mesmo rendimento por dois Estados, estando aqui os impostos a ser tributados no Estado da fonte e no Estado do domicílio, assim se passando originaria grandes prejuízos e sobrecarga fiscal sobre o rendimento do sujeito passivo.

Sendo por este entendimento necessário evitar estas situações e em simultâneo prevenir a que o sujeito passivo beneficiário dos rendimentos deixe de pagar os impostos devidos. A necessidade de controlo dessa forma de tributação ajuda na melhoria de vida dos mesmos, uma vez que os impostos pagos têm em vistas a prossecução de fins públicos como a saúde, a educação, que o Estado põe a disposição da sociedade em troca do pagamento do imposto, entendendo assim, que o presente tema reúne todos os requisitos para ser discutido em sede de uma dissertação.

Na elaboração do presente trabalho foram aplicados os seguintes critérios de qualificação metodológica: quanto a finalidade, o trabalho tem por fim a produção de conhecimentos para entender a realidade fiscal moçambicana; quanto os objectivos, é pesquisa explicativa; quanto a abordagem, é qualitativa; quanto aos procedimentos técnicos, é pesquisa bibliográfica e documental; quanto ao método, foi lançada a mão hermenêutica e quanto a natureza, aplicou-se a pesquisa aplicada⁵.

Quanto a sua estrutura o trabalho é composto por introdução, composta pelo problema, hipóteses, objectivos geral e específicos, delimitação do tema e a justificativa seguida por três capítulos, sendo a metodologia; a fundamentação teórica e o terceiro e último consta a apresentação, análise e discussão de resultados e de seguida constam as conclusões; sugestões e referências bibliográficas.

⁵ TRIVINOS, Augusto Nivaldo Silva. *Introdução à pesquisa em ciências sociais: a pesquisa qualitativa em educação*. 14ª reimpressão, Editora Atlas S.A., São Paulo, 2006, p. 48.

CAPÍTULO I: METODOLOGIA

1.1. Tipo de pesquisa

Na elaboração do presente trabalho, foram aplicados critérios de qualificação metodológica conforma abaixo se descreve:

Quanto a finalidade, a mesma tem por fim a produção de conhecimentos para entender a realidade fiscal moçambicana em sede dos acordos internacionais que vem celebrado para evitar a dupla tributação internacional no caso especial do acordo celebrado entre Moçambique e o Vietnam.

Quanto aos objectivos a alcançar, estamos em face de uma pesquisa explicativa, uma vez que procura explicar o paradoxo a aplicabilidade do acordo em estudo e a sua vinculação aos Estados signatários.

De salientar que, uma pesquisa explicativa pode ser a continuação de outra descritiva, posto que a identificação de factores que determinam um fenómeno exige que este esteja suficientemente descrito e detalhado⁶.

Quanto a abordagem estamos em face de uma pesquisa qualitativa, porque estamos em face de uma tema de direito fiscal onde os conteúdos em estudo tem em vista o objectivo principal de entender o acordo celebrado entre Moçambique e Vietnam para evitar a dupla tributação internacional sobre os impostos sobre o rendimento, tendo estes acordos como um dos objectivos principais a promoção do investimento a nível nacional e internacional com o aumento da renda entre os visados.

A pesquisa qualitativa evita números, lida com interpretações das realidades sociais e muitas vezes trata de situações e não objectos, cujo comportamento não deve ser quantificado e estatisticamente modelado⁷.

No que se refere aos procedimentos técnicos de recolha de dados aplicados na pesquisa, temos a referir que se trata de uma pesquisa bibliográfica e documental, visto que para se poder alcançar os resultados da pesquisa vai se lançar mão a leitura de livros de direito fiscal, a legislação fiscal existente em Moçambique, artigos científicos publicados sobre a matéria.

Este tipo de pesquisa é desenvolvido com base em material já elaborado, constituído principalmente de livros e artigos científicos⁸.

⁶ GIL, António Carlos. *Como elaborar projetos de pesquisa*. 4. Ed. São Paulo: Atlas, 2007, p 43.

⁷ AZEVEDO, Rodrigo Ghinighelli de. *Criminalidade e Justiça Penal na América Latina*. Sociologias, jun. 2005, n.13, p. 212.

⁸ GIL, António Carlos. *Como Elaborar Projetos de Pesquisa*. 6ª ed. S. Paulo: Editora Atlas. S. A, 2008, p. 44.

Para LAKATOS & MARCONI⁹, referem que a pesquisa bibliográfica é uma selecção de documentação, levantamento e toda bibliografia já publicada sobre um determinado assunto que está sendo pesquisado em materiais, tais como, livros, revistas, enciclopédias, jornais, boletins, monografias, dissertações, e teses. Esta técnica é utilizada para a recolha de bibliografia de autores que já fizeram menção a mesma temática, servindo deste modo um suporte para a realização do trabalho.

A pesquisa documental é muito semelhante à pesquisa bibliográfica, a diferença essencial entre ambas está na natureza das fontes: enquanto a bibliográfica se utiliza fundamentalmente das contribuições de diversos autores, a documental vale-se de materiais que não receberam, ainda, um tratamento analítico, podendo ser reelaboradas de acordo com os objetos da pesquisa¹⁰.

Quanto a natureza, é uma pesquisa aplicada, pois visa a análise de realidades para produção de conhecimentos com vista a garantir a uniformização da eficácia dos acordos para evitar a dupla tributação internacional dos impostos sobre o rendimento. Esta pesquisa classifica-se como aplicada, porque o investigador procura solucionar um problema específico conhecido e demonstrado ou ilustrado no trabalho¹¹.

1.2. Métodos aplicados no estudo

Para o presente estudo, buscamos a definição do Trujillo Ferrari, quanto ao método científico, como um traço característico da ciência, constituindo-se em instrumento básico que ordena, inicialmente, o pensamento em sistemas e traça os procedimentos do cientista ao longo do caminho até atingir o objetivo científico preestabelecido.¹² Concordando com Santa Ramos, é nesse quadrante que a ciência nos ensina a conduzir determinado processo de forma eficaz para alcançar os resultados desejados e tem como objectivo dar-nos a estratégia a seguir no processo¹³.

Constitui a doutrina do método científico e de transformação do mundo. E é também uma reconfiguração sucessiva de procedimentos de investigação que se empregam numa ciência¹⁴. Para uma maior ênfase do conceito de método científico, interessa-nos trazer, nesta abordagem, a perspectiva de Prodanov, ao aludir que “método científico é o conjunto de

⁹LAKATOS, E.M. & MARCONI, M. de A. *Metodologia científica*: 2ª Edição. Verificada e ampliada. Atlas. São Paulo. 1991. p. 66.

¹⁰GIL, António Carlos. *Métodos e técnicas de pesquisa social*. 5.ed. São Paulo: Atlas, 1999.

¹¹ TRIVINOS, Augusto Nivaldo Silva. *Introdução à pesquisa em ciências sociais: a pesquisa qualitativa em educação*. 14ª reimpressão, Editora Atlas S.A., São Paulo, 2006.

¹² TRUJILLO, Ferrari A, *Metodologia da ciência*, 3ª edição, editora Kennedy, Rio de Janeiro, 1974, p. 43.

¹³RAMOS, Santa Taciana Carrillo; NARANJO, Ernán Santiensteban, *Metodologia da Investigação Científica, Escolar Editora*, Lisboa, 2014, p.14.

¹⁴RAMOS, Santa Taciana Carrillo; NARANJO, Ernán Santiensteban, *Metodologia da Investigação Científica, Escolar Editora*, Lisboa, 20 p.14.

processos ou operações mentais que devemos empregar na investigação. É a linha de raciocínio adoptada no processo de pesquisa”.¹⁵ Outrossim, Marina Marconi, ensina-nos que o método é o conjunto das actividades sistemáticas e racionais que, com maior segurança e economia, permite alcançar o objectivo, conhecimentos válidos e verdadeiros, traçando o caminho a ser seguido, detectando erros e auxiliando as decisões do cientista¹⁶.

Partindo das perspectivas conceptuais dos autores, ora referenciados, é do nosso entendimento aludir que o método é um caminho a seguir para alcance dos objectivos de uma pesquisa de investigação científica. E cada método de pesquisa faz-se acompanhar de técnicas, que funcionam como instrumentos que nos auxiliam para atingir um determinado resultado. Nesse corolário, tendo em atenção ao problema da nossa pesquisa, adoptamos os seguintes métodos: jurídico, documental, dedutivo, indutivo, comparativo e hermenêutico.

1.2.1.Método jurídico

De forma geral foi usado o método jurídico, tendo em vista a natureza do próprio estudo, que corresponde ao empreendimento de construção do saber científico na vertente jurídica à fase expositiva, que se consubstanciou-se na colocação dos discursos de ideias concebidas no momento de levantamento da discussão às fases conclusivas do presente trabalho.

Métodos jurídicos ou métodos da ciência jurídica têm como importante problema a metodologia jurídica. Porque segundo Kant, o método depende o objecto do conhecimento, ou melhor, do conhecimento resulta o método. O método mais usado é o da dedução que por sua vez o jurista deve partir do geral para o particular, das normas gerais para os casos.

1.2.2. Método documental

Nesta pesquisa foi aplicado o método documental, cujos fundamentos assentam na discussão do posicionamento do legislador e modos práticos do aplicador da Lei em relação a matéria em análise. A legislação e a doutrina tornaram possível tomar conhecimento sobre a realidade objectiva de matérias sobre “EFICÁCIA DOS ACORDOS PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO INTERNACIONAL DOS IMPOSTOS SOBRE O RENDIMENTO (Caso do acordo celebrado entre o Governo da República de Moçambique e o Governo da República Socialista do Vietname – Resolução nº 22/2011, de 9 de Jun ho)”.

¹⁵PRODANOV, Cleber Cristiano, e Ernani Cesar de Freitas. *Metodologia do Trabalho Científico - Métodos e Técnicas da Pesquisa e do Trabalho Acadêmico*, 2ª edição. Rio Grande do Sul: ASPEUR, 2013, p. 126.

¹⁶MARCONI, Marina Andrade De; LAKATOS, Eva Maria, *Fundamentos de Metodologia Científica*, 5ª Edição, editora Atlas, São Paulo-Brasil, 2003, p. 83.

1.2.3 Método dedutivo

A escolha do método dedutivo por parte do proponente assenta-se na base do objectivo de pesquisa “analisar a eficácia dos acordos para evitar a dupla tributação internacional dos impostos sobre o rendimento (Caso do acordo celebrado entre o Governo da República de Moçambique e o Governo da República Socialista do Vietname – Resolução nº 22/2011, de 9 de Junho) ”. A partir de princípios, leis ou teorias consideradas verdadeiras e indiscutíveis, prediz a ocorrência de casos particulares com base na lógica. “Parte de princípios reconhecidos como verdadeiros e indiscutíveis e possibilita chegar a conclusões de maneira puramente formal, isto é, em virtude unicamente de sua lógica”¹⁷

O raciocínio dedutivo tem o objetivo de explicar o conteúdo das premissas. Por intermédio de uma cadeia de raciocínio em ordem descendente, de análise do geral para o particular, chega a uma conclusão. Usa o silogismo, a construção lógica para, a partir de duas premissas, retirar uma terceira logicamente decorrente das duas primeiras, denominada de conclusão.¹⁸ Outrossim, o método dedutivo procura transformar enunciados explicativos complexos, universais, em particulares. A conclusão sempre resultará em uma ou várias premissas, fundamentando-se no raciocínio dedutivo.

A partir de princípios, leis ou teorias consideradas verdadeiras e indiscutíveis, prediz a ocorrência de casos particulares com base na lógica. “Parte de princípios reconhecidos como verdadeiros e indiscutíveis e possibilita chegar a conclusões de maneira puramente formal, isto é, em virtude unicamente de sua lógica.”

De forma geral, o método dedutivo foi aplicado, no presente estudo, no intuito de verificar a forma como o legislador regulamentou sobre os acordos para evitar a dupla tributação internacional.

1.2.4. Método comparativo

De referir ainda que o uso do método comparativo deve-se a predisposição de trazer uma explicação exaustiva sobre as formas de implementação o acordo celebrado entre o Governo da República de Moçambique e o Governo da República Socialista do Vietname – Resolução nº 22/2011, de 9 de Junho). Nisso, Gil, comenta que o método comparativo procede pela investigação de indivíduos, classes, fenómenos ou factos, com vistas a ressaltar as diferenças e as similaridades entre eles. “Sua ampla utilização nas ciências sociais deve-se ao facto de possibilitar o estudo comparativo de grandes grupamentos sociais, separados pelo

¹⁷ GIL, António Carlos, *Métodos e técnicas de pesquisa social*, 6ª edição, editora Atlas, São Paulo-Brasil, 2008, p. 54.

¹⁸ PRODANOV, Cleber Cristiano; FREITAS, Ernani Cesar de, Ob. Cit., p. 26-27.

espaço e pelo tempo”¹⁹. É nessa perspectiva do Gil, que pretendemos trazer essa ilação no âmbito de comparação dentro do fenómeno proposto.

1.2.5. Método hermenêutico

Também nos valem do método hermenêutico pela prática de interpretação de textos constantes na norma constitucional, e na legislação fiscal em geral, com maior destaque e outras legislações avulsas em relação ao problema assente no nosso estudo.

Este método consiste na interpretação de textos inspirados em jurisconsultos, ou seja, é o método pelo qual se ocupa da interpretação das normas jurídicas, estabelecendo modos para a compreensão legal²⁰.

¹⁹ GIL, António Carlos, *Ob. Cit.*, p. 16-17.

²⁰ LAKATOS; Marconi de, *Fundamentos De Metodologia Científica*, A6. Edição. 5. Reimpressão. São Paulo: Atlas, 2007, p. 107.

CAPÍTULO II: FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

2.1. Eficácia dos acordos internacionais

No enquadramento do tema para melhor percebermos a necessidade da existência dos acordos para evitar a dupla tributação de rendimento teremos que ter em atenção a génese dos acordos internacionais em matéria tributária.

Os tratados e convenções internacionais em matéria tributária, com objectivo de evitar a dupla tributação, têm um grande impacto no contexto de um mundo globalizado.

Hoje se transfere com facilidade o capital de países de elevado percentual tributário, para os de baixa tributação.

Perdendo as suas divisas, aqueles países reduzirão a capacidade de investimentos e os salários reais. É óbvio que esse efeito negativo se reflecte principalmente nos países em desenvolvimento do que nos países desenvolvidos.

Numa interpretação *lato sensu*, diz-se acordos aos contratos estabelecidos entre os Estados para prossecução de determinados objectivos e interesse entre os Estados.

Assim, evitar a dupla tributação do imposto bem como prevenir a evasão fiscal são objectivos comuns dos estados signatários dos acordos. Para melhor enquadramento temos que ter presente como bem escreve TEODORO ANDRADE WATY²¹:

“(...) a interdependência das economias mundiais é, nos tempos modernos, uma realidade indiscutível, assistindo-se a uma realidade indiscutível, assistindo-se a um crescente esforço de liberalização do movimento de capitais, de pessoas, bens e serviços.”

Com efeito nenhum País, qualquer que seja o seu legítimo desejo de independência pode, no isolamento, participar no progresso e assegurar a sua prosperidade, e, o desenvolvimento harmonioso das relações internacionais, aparece como uma condição substancial de uma melhoria do bem-estar dos homens e dos Estados.

A eficácia de um acordo entre estados depende de vários factores, como a forma como o acordo foi celebrado, a sua ratificação e os requisitos de validade, no que se refere ao acordo celebrado entre o Estado de Moçambique e do Vietname, entendemos que os factores de que dependem a eficácia deste acordo, é o conteúdo de que versa o acordo, a observância dos requisitos formais para a sua assinatura e o respeito pelo *jus cogens*, ou seja, o respeito pelas leis imperativas que estas são o conjunto de normas de Direito Internacional Público.

²¹ WATY, Teodoro Andrade. *Direito Tributário*. W&W Editora, limitada, 2013, p. 338.

De referir ainda que para que o acordo se torne obrigatório para o Estado moçambicano produzindo os efeitos jurídicos para que foi celebrado o mesmo deve ser ratificado, sendo esta a via de entrada para vincular Moçambique, como sucedeu com o acordo entre Moçambique e Vietname, assinado em 03 de Setembro de 2010, em Hanói, Vietname, mas que só começou a produzir os efeitos na esfera jurídica do Estado Moçambicano a partir da sua recepção por ratificação que ocorreu em 8 de Fevereiro de 2011, como se vê registado no corpo da Resolução nº 22/2011, de 9 de Junho, que aprova o acordo em análise.

Um acordo internacional gera direitos e obrigações para as partes envolvidas, no plano internacional. Os direitos dos acordos são incorporados às leis que regem as nações.

A assinatura de um tratado é um acto de boa-fé, que os Estados devem respeitar por questões de prudência política e de direito, assim para que este acordo entre Moçambique e Vietname atinja o objectivo para que foi firmado, deve ele produzir os efeitos jurídicos necessários e com vista a que esses efeitos se produzam na esfera jurídica moçambicana nos termos do previsto no artigo 18 da CRM, que reza o seguinte:

1. “Os tratados e acordos internacionais, validamente aprovados e ratificados, vigoram na ordem jurídica moçambicana após publicação oficial e enquanto vincularem internacional o Estado de Moçambique;
2. As normas de direito internacional têm na ordem jurídica interna o mesmo valor que assume os actos normativos infraconstitucionais emanados da Assembleia da República e do Governo, consoante a sua respectiva forma de recepção.”

A forma de recepção do acordo celebrado entre Moçambique e o Vietname foi através de Governo da República de Moçambique uma vez que o acordo foi ratificado pelo Primeiro-Ministro da República de Moçambique como se pode aferir do corpo da resolução nº 22/2011, de 9 de Junho, no artigo 1.

Nos termos do nº 2 do artigo 7 da LBST, os benefícios contemplados em convenções internacionais, que entendemos aqui abranger também os acordos sobre a dupla tributação do impostos sobre os rendimentos, para atenuar ou eliminar a dupla tributação internacional não são concedidos aos residentes do Estado contratante da convenção, caso a convenção seja utilizada por terceiro, não residente daquele Estado com o fim de obtenção do referido benefício, sendo da interpretação desse artigo retirado o entendimento de que o uso do acordo celebrado entre Moçambique e Vietname por um terceiro não residente num dos Estados, com o objectivo de obter os benefícios deste acordo, tem como consequência a não produção dos efeitos desejados em sede do acordo, tornando assim ineficaz o mesmo para pessoa não residente num dos estados contratantes.

Ainda, prevê o artigo 8 da LGT que as normas de direito internacional vigoram na ordem interna, desde que aprovadas e ratificadas nos termos da CRM, após a sua publicação, enquanto vincularem internacionalmente o Estado de Moçambique, obedecendo este preceito o previsto na alínea t) do nº 2, do artigo 178 da CRM, assim a condição para que o acordo celebrado entre Moçambique e Vietnam produza os efeitos desejados entre os Estados Contratantes, este deve ser recebido por Moçambique obedecendo o previsto na CRM.

2.1.1. Acordo internacional (convenções)

Tratado significa um acordo internacional (bilateral ou multilateral) concluído entre os Estados soberanos ou organismos internacionais, em forma escrita, com o fito de promover, sob a égide do ajuste de vontades, os efeitos jurídicos pertinentes²².

Seguindo os mesmos entendimentos expostos acima, Moraes (*apud* Sabbag, 2012, p. 596) explica que: “tratado ou convenção internacional vem a ser o acto jurídico firmado entre dois ou mais Estados, mediante seus respectivos órgãos competentes, com o objectivo de estabelecer normas comuns de direito internacional”²³.

Alexandre (2012, p.199) expõe que:

“Tratado Internacional e Convenção Internacional são expressões sinônimas, ambas significando um acordo bilateral ou multilateral de vontades manifestadas por Estados Soberanos ou organismos internacionais, regularmente representados por órgãos competentes, destinando-se a produzir efeitos jurídicos”²⁴.

Já os acordos, são utilizados para designar actos bilaterais ou multilaterais e podem, muitas vezes, apresentar um número reduzido de participantes. A natureza dos acordos pode ser bastante diversa, podendo ser política, económica, comercial, cultural ou científica²⁵.

Para que os tratados produzam efeitos jurídicos no âmbito interno, além de um procedimento internacional de celebração, é necessário que existam, também, processos internos que visam concluir os atos internacionais²⁶.

O tratado internacional há muito tempo se apresenta na sociedade como um documento hábil de regulação das relações jurídicas internacionais, haja vista a necessidade

²² SABBAG, Eduardo. *Manual de Direito Tributário*. 4ª Edição, São Paulo: Saraiva, 2012, p. 594.

²³ *Ibidem*, p. 596.

²⁴ ALEXANDRE, Ricardo. *Direito Tributário Esquematizado*. 6ª Edição, São Paulo: Método, 2012, p. 199.

²⁵ MAZZUOLI, Valério de Oliveira. *Curso de Direito Internacional Público*. 5ª Edição, São Paulo: RT, 2011.

²⁶ *Ibidem*, p. 327.

constante de se manter um equilíbrio, muito embora, inicialmente, não tenha sido utilizado como a principal fonte do Direito Internacional Público²⁷.

Os tratados surgem, então, como instrumentos de proteção dos interesses dos Estados contra a evasão fiscal e de harmonização de diferentes sistemas jurídicos, de modo a permitir a justa cobrança de tributos e estimular o desenvolvimento da economia em escala mundial²⁸.

Ao lado das fontes tradicionais da lei fiscal, têm surgido com crescente importância normas fiscais que têm a sua origem em compromissos internacionais assumidos pelos Estados. Trata-se de instrumentos jurídicos destinados a evitar a dupla tributação internacional e que se integram no Direito Internacional Fiscal (...)”²⁹.

As convenções para evitar a dupla tributação internacional, continuam a ser um dos principais mecanismos para um Estado implementar a sua política fiscal a nível internacional, pois, a sua aplicabilidade promove o desenvolvimento normal das economias internacionais, não provocando entraves às transacções entre os diversos países.

No entanto, esta questão das convenções tem sido exaustivamente abordada ao longo dos anos e foram precisos diversos estudos, diversos relatórios, diversos tratados, múltiplos diplomas e 40 anos de “lutas” para que finalmente surgisse um diploma que contemplasse as normas de Harmonização Fiscal na União Europeia, em sede de tributação das sociedades.

As convenções são de grande importância quando se trata de transacções internacionais, pois, quando celebradas têm constituído as principais medidas internacionais para eliminar ou reduzir a dupla tributação internacional, cuja origem pode ocorrer pelo facto de ambos Estados tributarem um mesmo rendimento. Estas convenções são certamente um dos instrumentos mais relevantes que um Estado possui para implementar a sua política fiscal internacional.

No entanto, convém reconhecer a existência de auto-limitações decorrentes das convenções, pois, as normas que impõem o pagamento de um imposto são as normas domésticas criadas no âmbito de um determinado Estado, seja ele da fonte, da residência ou da localização dos imóveis, por exemplo. As normas das convenções podem limitar e

²⁷https://repositorio.ufc.br/bitstream/riufc/27275/1/2013_tcc_ygamorim.pdf, acessado em 10 de Dezembro de 2024, pelas 10:00 horas.

²⁸https://repositorio.idp.edu.br/bitstream/123456789/354/7/Monografia_Getulio%20Borges%20da%20Silva_Especializa%C3%A7%C3%A3o_2008.pdf, acessado em 10 de Dezembro de 2024, pelas 15:50.

²⁹SANCHES, Jose Luís Saldanha. *Manual de Direito Fiscal*. Coimbra: Coimbra Editora, 2007.

restringir a aplicação do Direito Fiscal Interno previsto num dos Estados contratantes, ou seja, estas últimas normas podem anular a aplicação das normas domésticas de um certo Estado, mas não podem fundamentar qualquer obrigação de imposto.

As convenções de dupla tributação são antes de mais, uma forma de eliminar obstáculos à livre circulação de bens e mercadorias, pessoas, serviços, tecnologias e capitais.

Na verdade, a ausência desta convenção, devido a ausência de celebração entre os Estados de proveniência e de destino do rendimento, seja porque existe qualquer regra convencional que impede a sua aplicação, aquela pessoa não pode beneficiar da convenção porque não é o beneficiário efectivo; aquele rendimento beneficiou de um regime privilegiado no Estado da fonte, um mesmo rendimento pode ser objecto de imposto em ambos os Estados, sem que a dupla tributação seja eliminada, pelo menos, de forma concertada entre os dois Estados em presença.

Não é inteiramente pacífico o entendimento sobre a noção de soberania fiscal integrada no conceito de soberania do Estado, entendendo que a soberania fiscal deverá compreender apenas a delimitação de esferas tributárias, mas alguns autores incluem na noção de soberania fiscal, ou de poder tributário, a capacidade de realização de múltiplos actos, não apenas no plano legislativo, mas também no plano executivo.³⁰

Assim em matérias de acordos celebrados por Moçambique com outros Estados, nas suas relações internacionais o Estado observa com base no princípio pelo respeito mútuo pela soberania e integridade territorial, igualdade, não interferência nos assuntos internos e reciprocidade de benefícios, nos termos do nº do artigo 17 da CRM.

Decorre da CRM que os tratados e acordos internacionais, celebrados pelo Estado moçambicano, validamente aprovados e ratificados pelo Estado moçambicano, vigoram na ordem jurídica moçambicana após a sua publicação oficial e enquanto vincularem internacionalmente o Estado de Moçambique, nos termos do nº 1 do artigo 18 da CRM conjugado com o nº 1 do artigo 8 da LOJT.

Assim sendo por isso que as normas de direito internacional têm na ordem jurídica interna o mesmo valor que assumem os actos normativos infraconstitucionais emanados da Assembleia da República (AR) e do Governo, consoante a sua respectiva forma de recepção, como bem decorre do nº 2 do artigo 18 da CRM.

Como bem refere XAVIER, ao nos apresentar exemplos de normas de conflitos internacionais são as normas constantes dos tratados contra a dupla tributação que

³⁰ MARTINEZ, soares. *Direito Fiscal*. 9ª Edição, reimpressão, Livraria almedina, Coimbra, 1997, p. 68.

estabelecem que os *royalties* auferidos no território de um Estado por pessoa residente noutro Estado são tributáveis exclusivamente por este último; ou as que determinam que, sendo uma pessoa física considerada residente de ambos os Estados, prevalece a residência do Estado em que tem habitação permanente trata-se de normas que definem o âmbito de incidência das leis tributárias internas dos Estados, delimitando-o unilateral ou bilateralmente, mas sem que determinem, por si só, o modo como a situação da vida em causa será tributada. Ao invés, as normas de regulação directa ou material pressupõem resolvido o problema do seu âmbito de incidência e ditam directamente a disciplina substancial de uma situação da vida com elementos de estraneidade.³¹

2.2. Dupla tributação

Aquando do fluxo de relações e transacções que permite o estímulo da expansão traz diversos pontos que, em meio a grandes divergências e disputas, anseiam por uma regulamentação e normalização, pois, dentro desses pontos, uma das principais questões levantadas é o proteccionismo nacional, que pode ser materializado de várias formas, dentre elas através da aplicação de tributos, além de limitarem os fluxos por se tratar de despesas adicionais a um processo de comercialização naturalmente custoso, traz em sua dinâmica um grande factor oneroso amplamente debatido: a dupla tributação.

Embora não seja fácil formular o conceito de dupla tributação, este é o fenómeno e conceito com que no direito tributário se designam os casos de concurso de normas.

A dupla tributação, surge devido a existência de Estados que tributam os rendimentos universais dos seus cidadãos independentemente do local onde estes residam, dando também como exemplo o caso dos EUA e o caso das Filipinas³², apresenta ainda, a ausência de estruturação científica do Direito Fiscal, enquanto conjunto de normas vinculadas a princípios valorativos ordenadores, subjectivando-a como a mais importante razão para a existência de dupla tributação³³.

A dupla tributação também apresenta seus inconvenientes, como é o caso da imposição de dificuldades ao fluxo de investimentos; o encarecimento do custo do dinheiro; o

³¹ XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Internacional do Brasil*. reformulada e actualizada ate Junho de 2010, com a colaboração de Roberto Duque Estrada e Renata Emery, Editora Forense – Rio de Janeiro, 7ª Edição, 2010. p. 37 e 38.

³² Klaus Vogel e Co-autores, 1991, p.3, *apud*, Ana Paula Dourado, *Op. Cit.*, p. 26. Disponível em: <https://repositorio.ucp.pt/bitstream/10400.14/17643/1/DISSERTA%C3%87%C3%83O%20DE%20MESTRADO%0DE%20C%C3%89LIA%20FERREIRA%20UCP.pdf>.

³³ Klaus Tipke, 1985, pp. 15-16; Paul Kirchhof, 1985, p. 319, *apud* Ana Paula Dourado, *Op.cit.*, p. 26. Disponível em: <https://repositorio.ucp.pt/bitstream/10400.14/17643/1/DISSERTA%C3%87%C3%83O%20DE%20MESTRADO%20DE%20C%C3%89LIA%20FERREIRA%20UCP.pdf>.

encarecimento e imposição de dificuldades na transferência de tecnologia; a insegurança para os contribuintes e a neutralização por parte de um Estado da política fiscal de outro Estado³⁴.

Como se sabe, a dupla tributação ocorre quando um facto gerador, a exemplo um serviço internacional, acciona o direito de tributar não somente no país onde se ocorre esse facto, mas também naquele de origem de quem o executa. Em outras palavras, é um concurso positivo de normas, constituindo assim mais de uma obrigação de imposto e pluralidade de leis³⁵.

A dupla tributação é um conceito com que no Direito Tributário se designam os casos de concurso de normas, ou seja, o mesmo facto se integra na previsão de duas normas diferentes dando origem a mais de uma obrigação de pagar imposto idêntico³⁶.

A dupla tributação não é fenómeno exclusivamente internacional, uma vez ela pode ocorrer dentro das fronteiras de um determinado Estado, desde que, num mesmo sistema jurídico autónomo e soberano, se verifique o concurso de normas sobre um mesmo facto gerador, sendo então chamada de dupla tributação interna. Assim, em hipótese alguma pode se confundir a dupla ou múltipla tributação internacional com dupla tributação interna, pois, enquanto a dupla tributação interna ocorre dentro de um mesmo sistema jurídico, a dupla tributação internacional envolve, necessariamente, dois ou mais sistemas jurídicos nacionais³⁷.

Ainda no concernente a problemática da dupla tributação, aquela em que verifica-se a coincidência do sujeito passivo de dois impostos sobre o mesmo facto tributário, estamos aqui em face da dupla tributação jurídica, sendo esta a base da sua eliminação os acordos firmados para evitar a dupla tributação, esta tributação tem identidade de factos e pluralidade de normas.

Observando a dupla tributação a regra de identidade, obedecendo estes os critérios do sujeito, objecto, imposto e o período de tributação.

Para que se verifique a dupla tributação, é necessário que ambas as normas em presença se apliquem no caso concreto, dando origem ao nascimento de duas pretensões tributárias³⁸. A dupla ou múltipla tributação internacional decorre, pois, do livre exercício dos

³⁴DORNELLES, Francisco Neves. *A dupla tributação internacional da renda*. Rio de Janeiro: FGV. 1979. p. 8.

³⁵AZEVEDO, P. A. 2017. “*A dupla tributação internacional: questões levantadas e métodos para evitar*”. Cadernos de Direito Actual. Santiago de Compostela, v. n° 6, p. 32.

³⁶XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Internacional do Brasil: tributação das operações internacionais*. 4ª edição, Rio de Janeiro, Forense, 1998, p. 29.

³⁷*Ibidem*, p. 36-38.

³⁸XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Internacional*. 2ª Ed., Almedina, 2011.

poderes inerentes ao Estado nacional, como é o caso da edição de leis tributárias em consonância com a respectiva constituição, desde que o exercício dessa competência venha a ser praticado de forma a gerar a sobreposição das suas normas às normas existentes em outros Estados.

O Estado moçambicano ratificou 9 convenções para evitar a dupla tributação com Países como, Portugal; Itália; Maurícias; Emiratos Árabes Unidos; Macau; África do Sul; Índia; Botswana e Vietnam. Salientar que as convenções são extremamente importantes tendo em conta que facilita a livre circulação e evita a dupla tributação. Para estas convenções, por exemplo, entende-se que a dupla tributação será evitada, no caso de Moçambique, quando um residente recebe elementos de rendimento que são tributáveis na Itália, para tal Moçambique ao determinar os impostos sobre o rendimento mencionados no artigo 2, da convenção prevista na Resolução n.º 27/99, de 8 de Setembro³⁹, pode incluir na base tributável esses elementos do rendimento, a menos que as disposições da presente convenção se oponham, nesse caso Moçambique deverá deduzir os impostos assim estabelecidos e o imposto sobre o rendimento pago em Itália, mas o montante da dedução não pode ultrapassar a quota-parte do imposto moçambicano imputável aos referidos elementos do rendimento total⁴⁰.

2.2.1. Espécie de dupla tributação

No que concerne as espécies da dupla tributação, poderemos referir a dupla tributação intencional; não intencional; real; pessoal; mista; vertical; horizontal e eventual.

Dupla tributação intencional é aquela estabelecida pelo legislador; a não intencional é aquela que não é estabelecida pelo legislador; a real incide sobre o valor real do rendimento; a pessoal incide sobre o sujeito detentor do rendimento; a mista incide sobre o sujeito titular dos rendimentos e sobre os rendimentos; a vertical ou horizontal tem a ver com a posição dos titulares do poder tributário quando estes estão na forma vertical e a dupla tributação eventual esta poderá se verificar na eventualidade dos factos, entretanto poderá ser considerado uma isenção que pode decorrer da não incidência do imposto a aquele rendimento.

Na dupla tributação horizontal temos Estados com relação de paridade, os titulares do poder impositivo se encontram numa relação de paridade e se elimina a dupla tributação através de acordos, entendendo que também pode ser que a legislação interna tenha

³⁹ Resolução 27/99, de 8 de Setembro, *Convenção entre o Governo da República de Moçambique e o Governo da República italiana para evitar a dupla tributação em matéria de impostos sobre o rendimento*.

⁴⁰ *Ibidem*, artigo 23.

mecanismos de eliminação da dupla tributação horizontal como decorre no nosso caso do artigo 65 da CIRPC⁴¹.

2.3. Dupla tributação internacional

A dupla tributação internacional acontece sempre que dois ou mais Estados soberanos submetem o mesmo sujeito passivo, durante o mesmo período de tempo ao pagamento de impostos semelhantes pelo mesmo facto gerador, o que, apesar de não ser sancionada expressamente por qualquer princípio geral de direito internacional, é altamente indesejável face aos seus danosos efeitos à economia e à sociedade em geral⁴².

O fenómeno jurídico de Dupla Tributação Jurídica Internacional (DTJI) (conceito distinto do da dupla tributação económica internacional uma vez que, enquanto a dupla tributação jurídica internacional está inteiramente ligada ao mesmo sujeito passivo do imposto, a dupla tributação económica diz respeito a sujeitos passivos diferentes), quando um mesmo facto tributário integra a previsão de duas normas de incidência distintas dando assim lugar a um cúmulo de pretensões tributárias e quando as normas em apreço pertencem a ordenamentos tributários de dois ou mais Estados ocorrerá, então, a chamada dupla tributação internacional⁴³.

A dupla tributação internacional verifica-se quando há identidade de facto tributário (identidade do objecto, de sujeito, de período de tributação e de imposto), e pluralidade de normas de sujeição pertencentes a ordenamentos jurídico tributários diferentes⁴⁴.

As convenções sobre a dupla tributação internacional, pode ser objecto de uso abusivo, o que se pode verificar quando não sendo o sujeito residente em nenhum dos Estados contratantes desloca a sua residência para outro Estado com o objectivo de beneficiar-se do regime da convenção.

⁴¹Lei n° 34/2007, de 31 de Dezembro, aprova o Código de Imposto sobre o Rendimentos das Pessoas Colectivas.

⁴²GONZAGA, Livia Leite Barbon. *A Interpretação das Convenções contra a Dupla Tributação Internacional à Luz da Teoria da Argumentação Jurídica*. Tese de Doutoramento, versão final, resumo em Português. Disponível em: <https://repositorio.ucp.pt/bitstream/10400.14/17643/1/DISSERTA%C3%87%C3%83O%20DE%20MESTRADO%20DE%20C%C3%89LIA%20FERREIRA%20UCP.pdf>.

⁴³Paula Rosado Pereira. *Princípios de Direito Fiscal Internacional, Do Paradigma Clássico ao Direito Fiscal Europeu*, Almedina, 2010, p.22. Disponível em: <https://repositorio.ucp.pt/bitstream/10400.14/17643/1/DISSERTA%C3%87%C3%83O%20DE%20MESTRADO%20DE%20C%C3%89LIA%20FERREIRA%20UCP.pdf>.

⁴⁴PENE, Cláudio. *Apontamentos de Direito Fiscal Moçambicano*. 2ª edição, Escolar Editora, p. 50

Assim, a primeira Convenção de Dupla Tributação Internacional nasce no século XIX, concretamente em 1899, celebrada entre o Império Austro-húngaro e a Prússia⁴⁵, apesar de haver registos de acordos bilaterais celebrados dentro da Federação Germânica mesmo antes dessa data. Mas será só em 1928 que é publicado o Modelo de Genebra, elaborado pela Liga das Nações depois de algumas pesquisas com o objectivo de elaborar um modelo de convenção para evitar a dupla tributação.

A dupla tributação internacional ocorre quando há o concurso de normas tributárias emanadas de dois ou mais Estados soberanos e independentes, incidindo sobre um mesmo facto gerador, onerando com tributos idênticos o mesmo contribuinte, num mesmo espaço de tempo.

2.3.1. Acordos para evitar a dupla tributação internacional

Ao lado das fontes tradicionais da lei fiscal, têm surgido com crescente importância normas fiscais que têm a sua origem em compromissos internacionais assumidos pelos Estados. Trata-se de instrumentos jurídicos destinados a evitar a dupla tributação internacional e que se integram no Direito Internacional Fiscal (...)⁴⁶”.

As convenções para evitar a Dupla Tributação Internacional, continuam a ser um dos principais mecanismos para um Estado implementar a sua política fiscal a nível internacional, pois, a sua aplicabilidade promove o desenvolvimento normal das economias internacionais, não provocando entraves às transacções entre os diversos países.

No entanto, esta questão das convenções para evitar a Dupla Tributação tem sido exaustivamente abordada ao longo dos anos e foram precisos diversos estudos, diversos relatórios, diversos tratados, múltiplos diplomas e 40 anos de “lutas” para que finalmente surgisse um diploma que contemplasse as normas de Harmonização Fiscal na União Europeia, em sede de tributação das sociedades.

São vários os métodos utilizados para eliminar ou minimizar os efeitos da dupla ou múltipla tributação internacional, tanto pelos Estados quanto pelos particulares. Os primeiros adoptam, comumente, medidas unilaterais e bilaterais. Os particulares, especialmente as empresas, utilizam-se de planeamento tributário internacional, mister para o qual precisam, naturalmente, de assessoria altamente especializada.

⁴⁵ YAMASHITA, Douglas, *Evolução da Convenção-Modelo da OCDE e a Influência das suas na Interpretação dos Tratados para Evitar a Bitributação*. apud António Carlos Rodrigues do Amaral, *Tratados Internacionais na Ordem Jurídica Brasileira*. S. Paulo: Aduaneiras, 2005. pp. 103-123.

⁴⁶ SANCHES, Jose Luís Saldanha. *Manual de Direito Fiscal*. Coimbra: Coimbra Editora, 2007.

As medidas utilizadas pelos Estados para eliminar ou atenuar a dupla tributação internacional são os chamados métodos de isenção integral, isenção com progressividade, imputação ordinária, imputação integral, dedução, divisão do poder tributário. O método da isenção integral, o rendimento não é considerado para fins de tributação, de modo que sequer interfere na fixação da progressiva sobre o rendimento total do contribuinte. Pode ser concedido, tanto pelo País fonte do rendimento, quanto pelo País de residência do contribuinte.

O método da isenção com progressividade, apesar de ser isento, o rendimento é levado em consideração para fixação da alíquota incidente sobre os rendimentos tributáveis, todavia, após a definição a alíquota, esta é aplicada apenas sobre o montante do rendimento que se pretende tributar, excluindo-se a parcela objecto da isenção. Em geral é utilizado pelos Países de residência, pois estes tributam a renda universal do contribuinte, mas também pode ser adoptado por Países fonte da renda.

O método da imputação ordinária, o País de residência do contribuinte concede um crédito (*taxcredit*) correspondente ao valor do imposto pago no País fonte do rendimento, podendo ser limitado ou não. O crédito será limitado quando o País de residência concede benefício restrito, ou seja, limita o valor do crédito ao valor do imposto que seria cobrado em situação normal sobre o rendimento auferido no país fonte. Deste modo, se o imposto cobrado no País fonte for maior que o imposto que seria cobrado no País de residência, não será integral a isenção.

O método da imputação integral, ocorre quando o crédito a ser concedido pelo País de residência leva em consideração a totalidade do imposto pago no País fonte, sem limitação. Ainda que elimine a dupla tributação internacional, a aplicação do método da imputação integral, assim como o método da imputação ordinária, tem como característica negativa o facto de que elimina os efeitos das políticas fiscais dos Países importadores de capital quando estes reduzem ou eliminam impostos para atrair investidores.

O método da dedução, não é considerado eficaz para o objectivo da eliminação da dupla tributação internacional porque apenas deduz o imposto pago pelo contribuinte no País fonte dos rendimentos, mantendo a tributação sobre o restante da renda obtida no exterior. Logo, serão tributados no País de residência os rendimentos líquidos auferidos no País fonte, ou seja, rendimentos brutos menos os impostos pagos. As convenções para evitar a dupla tributação procuram estabelecer regras de exclusividades e renúncias ou obrigação de eliminar ou amenizar a dupla tributação, através do emprego de diferentes métodos.

Enfim, os acordos internacionais apresentam-se como imprescindíveis fontes de estudo e organização do planeamento tributário, porquanto estipulam normas capazes de alterar por completo a situação dos sujeitos envolvidos. Assim, as convenções para evitar a dupla tributação, em especial, tratam de circunstâncias criadoras de benefícios aos residentes ou nacionais dos Estados contratantes e, dessa forma, se tornam importantes ferramentas do planeamento, que pode se dar de diversas maneiras.

As relações comerciais internacionais, os diferentes sistemas tributários, a dupla tributação internacional e as consequentes convenções para evitar a dupla tributação como principal medida atenuadora da mesma culminam no uso dessas convenções no planeamento tributário internacional, isso porque, conforme já mencionado, tais convenções fazem-se fontes de normas criadoras de benefícios tributários aplicáveis aos residentes ou nacionais dos Países que assim ajustaram e, por isso, tornam-se alvo de pessoas que buscam efectuar suas negociações de maneira a desembolsar a menor quantia possível em relação aos tributos.

Conforme dito, as convenções são mais eficazes que as medidas unilaterais para evitar a dupla tributação internacional, entretanto, há que se atentar que um factor que não foi suficientemente enfrentado e que é recorrente nas convenções de dupla tributação internacional é sua superação por normas internas, uma vez que não há no Direito Internacional, qualquer medida efectiva que possa utilizar o Estado contratante para fazer valer o que foi acordado.

2.3.1.1. Utilização abusiva de convenções para evitar a dupla tributação (*treatyshopping*)

Nos termos do nº 1 do artigo 18 da CRM, os tratados e acordos internacionais, validamente aprovados e ratificados, vigoram na ordem jurídica moçambicana após a sua publicação oficial e enquanto vincularem internacionalmente o Estado moçambicano e 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.

Assim, essas convenções são por vezes, utilizadas abusivamente por parte de pessoas que não estão directamente ligada a essas convenções e que transferem para sociedades localizadas em determinados Estados, mas abrangidos pelas convenções, rendimentos que normalmente pertencem às pessoas domiciliadas num terceiro Estado, e que, indevidamente, vão usufruir das vantagens das convenções.

A aquisição ilegítima dos benefícios derivados das convenções de dupla tributação é designada pela OCDE de *treatyshopping*, são assim concedidos aos contribuintes os benefícios de um tratado fiscal que normalmente não lhes estariam disponíveis, mas que conseguem obter através da interposição de uma pessoa colectiva residente num país que tenha um tratado fiscal particularmente vantajoso.

Ao receber os dividendos, juros ou *royalties*, a sociedade intermediária vai servir de conduta de passagem dos rendimentos para uma terceira pessoa residente noutro Estado não vinculado ao tratado, ao canalizar o rendimento para uma terceira entidade, actua em detrimento do Estado da fonte de rendimento.

A prática do *treatyshopping*, pressupõe um exame comparativo das vantagens que são normalmente atribuídas nas convenções de dupla tributação e a escolha da mais favorável, e que o evasor beneficie das vantagens que lhe são destinadas.

Moçambique, para lutar contra a prática do *treatyshopping*, lançou mãos de mecanismos dos que se encontra prescrito no nº 3 do artigo 8 da Lei nº 2/2006, de 22 de Março, que aprova a Lei do Ordenamento Jurídico Tributário que reza o seguinte: “nº 3, os benefícios contemplados em convenções internacionais para a atenuação ou eliminação de dupla tributação não são concedidos ao residente do Estado contratante daquele 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”.

O acordo sobre a dupla tributação celebrado entre Moçambique e o Vietnam, tributam as *royalties* no Estado da fonte através do mecanismo de retenção na fonte artigo 12 do acordo de dupla tributação entre Moçambique e Vietnam, aprovado pela Resolução nº 22/2011, de 9 de Junho.

A eliminação da dupla tributação fica, assim, na dependência de cada Estado que decide em última instância quais as situações abusivas que devem ser excluídas.⁴⁷ Só que esta solução de direito interno pode criar discrepâncias na interpretação e aplicação dos tratados pelos Estados contratantes, no caso da lei interna de cada Estado diferir na qualificação das situações abusivas ou quando inexistirem nesses Estados princípios e regras que proíbem ou reprimam o abuso de direito. A nacionalização dos tratados pela lei interna é uma solução que acaba por prejudicar a harmonização na aplicação efectiva dos tratados.

⁴⁷ PLAGNET, Bernard Droit. *Fiscal Internacional*. editionsLitec, Paris, 1986, p. 44-47.

A CRM ao acolher os tratados e acordos internacionais, nos termos do nº 1 do artigo 18 da CRM, estes devem ser validamente aprovados e ratificados, vigorando na ordem jurídica moçambicana após a sua publicação oficial e enquanto vincularem internacionalmente o Estado moçambicano.

No Estado moçambicano as normas de direito internacional vão assumir na ordem jurídica interna o valor que assumem os actos normativos infraconstitucionais emanados da Assembleia da República e do Governo consoante a sua forma de recepção, nos termos do nº 2 do artigo 18 da CRM conjugado com o artigo 178 nº 2, al t) da CRM, sendo, entretanto da competência exclusiva da Assembleia da República ratificar e denunciar os tratados internacionais.

2.3.2. Métodos empregues nos acordos internacionais para evitar a dupla tributação

Para orientar os Estados interessados na celebração dos acordos internacionais que têm por objectivo evitar a dupla tributação, a Organização de Cooperação e Desenvolvimento Económico – OCDE, elaborou um modelo, denominado em inglês de *Model Tax Convention on Income and on Capital*.

Esse modelo apresenta dois métodos que os países podem se utilizar para se evitar a dupla tributação. Assim, para o caso do acordo celebrado entre o Governo da República de Moçambique e o Governo da República Socialista do Vietnam – Resolução nº 22/2011, de 9 de Junho, da análise aos métodos empregues para eliminar a dupla tributação estaremos aqui estamos em face duas formas de eliminação constando artigo 24º da Resolução nº 22/2011, de 9 de Junho.

2.3.2.1. Método de imputação ordinária

Nos termos da alínea a), do nº 1, do artigo 24, da Resolução nº 22/2011, de 9 de Junho, “quando um residente de um Estado contratante obtiver rendimentos que, de acordo com o disposto no presente acordo, possam ser tributados no outro Estado contratante, o primeiro Estado mencionado deduzirá do imposto sobre os rendimentos desse residente uma importância igual ao imposto sobre o rendimento pago no outro Estado contratante, verificando-se assim o método de imputação ordinária, sendo que usa dos dois métodos aplicando-se também neste acordo o método de isenção progressiva sendo este.

2.3.2.2. Método de isenção progressiva

Por este método, “quando um residente de um Estado contratante obtiver rendimentos que, de acordo com as previsões deste acordo só pode ser tributável noutra Estado contratante, o primeiro Estado mencionado poderá, ao calcular o quantitativo do

imposto sobre o restante rendimento desse residente, incluir na base tributável esse rendimento, mas apenas para efeitos de estabelecimento da taxa aplicável, de acordo com a legislação nesse Estado”.

2.3.2.3. Método de isenção ou sistema de crédito e de compensação

Por este método concede-se isenção de tributação interna que incida sobre circunstâncias e valores tributados em outro Estado contratante. Dessa forma, uma das soberanias fiscais envolvidas na concorrência de normas tributárias renunciará a aplicação de sua norma tributária enquanto reconhece que o outro Estado retém exclusivamente o direito de tributar a situação em concreto.

Esse mecanismo é, em geral, empregado nas medidas internacionais, seja pelo Estado da fonte, seja pelo Estado da residência, mas raramente aparece nas medidas internas. Deve-se cuidar, entretanto, que aplicação do método de isentivo, sobretudo quando decorrente de medida internacional, não prejudique a situação do contribuinte, como por exemplo na desconsideração dos prejuízos obtidos no exterior⁴⁸.

2.3.2.4. Método de dedução

O interessado poderá deduzir dos tributos recolhidos em operação anterior, aqueles devidos em operação posterior, mas que possuam idêntico fato gerador. Geralmente o instrumento convencional prevê os métodos que os Estados contratantes se utilizarão para eliminar a dupla tributação. É o que ocorre com a convenção firmada sob a égide da OCDE.

No caso de Moçambique podemos verificar a aplicação do método dedutivo relativamente aos impostos sobre o rendimento nos termos dos artigos 64 e 65 do Código de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (CIRPC), aprovado pela Lei nº 34/2007, de 31 de Dezembro⁴⁹ e artigos 59 e 61 do Código de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (CIRPS), aprovado pela Lei nº 33/2007, de 31 de Dezembro⁵⁰.

Quando o Estado de residência isenta do imposto de rendimento, estamos em face da isenção por meio de dedução base de base.

Quando esta dedução é feita na totalidade esta-se em face da isenção integral, sendo esta isenção com progressividade no caso do IRPS. Onde o Estado de residência

⁴⁸<https://www.portaltributario.com.br/tributario/creditoicms.htm>, consultado em 30/11/2023. Acessado em 27 de Dezembro de 2024, pelas 8:20.

⁴⁹REPÚBLICA DE MOÇAMBIQUE, *Código do Imposto Sobre o Rendimento de Pessoas Colectivas*, aprovado pela Lei nº 34/2007, de 31 de Dezembro.

⁵⁰REPÚBLICA DE MOÇAMBIQUE, *Código do Imposto Sobre o Rendimento de Pessoas Singulares*, aprovado pela Lei nº 33/2007, de 31 de Dezembro.

considera isento o *quid* (rendimento) tributado no Estado da fonte, no entanto, usa a taxa para aplicação aos rendimentos do Estado de residência.

Quando nos referimos aos métodos de dedução progressiva estaremos a nos referir ao IRPS e a aplicabilidade será em nosso caso a taxa da tabela do IRPS, sendo o *quid* (rendimento), tributado no estrangeiro tomado em consideração para determinação da taxa a aplicar no cálculo do imposto em Moçambique. Podendo a taxa a aplicar ser subsumido dos artigos 54 e 65-A do CIRPS.

Ainda no que concerne ao método de imputação, no nosso caso previsto no artigo 65 do CIRPC, que se refere ao crédito do imposto, neste método o Estado de residência inclui os rendimentos obtidos no Estado da fonte e deduz o imposto pago no Estado da fonte, ao fazer a dedução de todo o valor pago no estrangeiro, estaremos aqui em face a uma imputação integral, se for a ter em conta a fracção do imposto pago no estrangeiro estaremos aqui em face a uma imputação ordinária, como se pode aferir dos artigos 10, 11, 12 e 13 do acordo de Dupla Tributação entre Moçambique e Portugal, aprovado pela Resolução nº 9/1991, de 20 de Dezembro.

2.4. Evasão fiscal

A evasão fiscal, é a fuga da obrigação de recolhimento do tributo devido pela ocorrência do facto gerador, sendo a evasão fiscal, conhecida também como sonegação de impostos, que consiste no uso de meios ilícitos para evitar o pagamento do tributo.

Os ordenamentos jurídicos, na sua função de satisfazer as necessidades financeiras do Estado, não ignoram a existência de evasões fiscais, o que leva a desenhar as normas fiscais tomando em consideração a fuga ao imposto, para reagir e reprimir o comportamento evasivo, com ou sem a utilização da fraude, considerando-o simultaneamente previsto na norma que o evasor pretendeu afastar, através de uma coerção hermenêutica da sua previsão.

SAMPAIO DORIA citado por WATY⁵¹, conceitua a evasão fiscal *lacto sensu* como “toda e qualquer acção ou omissão tendente a elidir, reduzir ou retardar o cumprimento da obrigação tributária”.

A expressão evasão fiscal internacional é ambígua e multifacetada com a qual se designam os seguintes fenómenos distintos:

⁵¹ WATY, Teodoro Andrade. *Direito Tributário*. W&W Editora, limitada, 2013, p.359.

- ✓ Ela representa o oposto da dupla tributação, em que nenhuma norma tributária se reconhece aplicável a uma certa situação de vida tributária internacional, ocorrendo aqui a figura do conflito negativo ou vácuo;
- ✓ Ela exprime os actos ilícitos pelos quais o contribuinte viola os deveres decorrentes de uma relação jurídica tributária com elementos de estraneidade, trata-se de deveres materiais, como o dever de cumprir, ou de deveres instrumentais, como o de apresentar declarações verdadeiras ou o de manter escrituração regular;
- ✓ Engloba, além da *tax evasion* propriamente dita, a figura da *tax avoidance*, ou elisão fiscal internacional, que se traduz na prática de actos ilícitos pelos quais os particulares, influenciando voluntariamente os elementos de conexão, procuram evitar a aplicação de certo ordenamento tributário.

Todas as práticas dolosas que tenham em vista o não cumprimento da lei tendo como objectivo o não pagamento dos impostos devidos, designam-se comumente por fraude e evasão fiscal.

A evasão fiscal designa o planeamento fiscal ilegítimo, deixando de fora todo o planeamento legítimo que se funda em normas de isenção ou redução de imposto. A evasão fiscal abrange tanto a evasão fiscal “*contra legem*” ou fraude fiscal, a evasão fiscal “*in fraudem legem*” ou fraude à lei fiscal ou ainda o “*tax avoidance*”, sendo esta também designada por elisão por acção.

A fraude fiscal dá-se por omissão ou por acção. A omissão consubstancia-se na abstenção intencional de uma acção, pelo abuso de confiança fiscal, ou pelas contraordenações fiscais. Já na fraude fiscal por acção encontramos fraude fiscal, “*stricto sensu*”, a simulação fiscal e a frustração de créditos fiscais.

Os conceitos de abuso de confiança fiscal, contra ordenações fiscais, fraude e simulação, surgem nos artigos 199, 200, 201, 202, 203 da Lei Geral Tributária (LGT), aprovado pela Lei nº 2/2006, de 22 de Março⁵².

A fraude fiscal dá-se por omissão ou por acção. A omissão consubstancia-se na abstenção intencional de uma acção, pelo abuso de confiança fiscal, ou pelas contraordenações fiscais. Já na fraude fiscal por acção encontramos fraude fiscal, *stricto sensu*, a simulação fiscal e a frustração de créditos fiscais.

⁵²REPÚBLICA DE MOÇAMBIQUE, *Lei Geral Tributária*, aprovado pela Lei nº 2/2006, de 22 de Março.

A evasão fiscal é entendida popularmente como fuga ao fisco e é usada habitualmente em discursos políticos e até em documentos oficiais, porque é facilmente entendida por todos aqueles que a lêem ou ouvem. Na verdade, deveria ser encarada e mencionada como planeamento fiscal ilícito e o seu combate.

Pretende-se com este estudo analisar os principais mecanismos de combate a esta ilicitude, muitas vezes designada fuga ao fisco, através dos seus indicadores conhecidos, socorrendo-nos de documentos oficiais e públicos, com as metas alcançadas ao longo dos anos.

O combate à evasão fiscal, revela-se em várias vertentes, uma vez que o imposto é declarado por parte do contribuinte, liquidado pelo contribuinte ou pelos serviços liquidadores da Administração Tributária, e pago pelo contribuinte. Acontece que, para que haja evasão fiscal, é preciso que não haja declaração e/ou que não haja pagamento.

O combate à evasão fiscal deverá então incidir no combate a estas duas faltas. O combate inicia-se muitas vezes com a acção da inspecção tributária. No entanto, não se poderá dar apenas a montante por esta via, até porque muitas vezes não chega a efectivar-se, ou entra apenas para efeito de recolha de prova de crime fiscal. Este combate dá-se também por via da cobrança coerciva de impostos e, muitas vezes, e em paralelo, através de processos de contra-ordenação ou de inquérito por crime fiscal.

Actualmente em Moçambique, a tributação procura incidir sobre o rendimento real, tanto relativamente aos singulares como às pessoas colectivas. Esta pretensão, associada ao facto de a tributação ser suportada em meios declarativos, ou seja, assente no pressuposto de que os sujeitos passivos procuram também eles a verdade e estão dispostos a ser tributados de acordo com os rendimentos reais, leva por vezes os sujeitos passivos a omitirem ou simplesmente não declararem os seus rendimentos ou a sua actividade económica.

Naturalmente há necessidade de se criar sistemas, por parte da Administração Tributária, que realizem o controlo e combate destas situações, tendo em vista a promoção da equidade fiscal. Acontece que de facto nem toda a actividade económica se encontra reflectida nos impostos pagos, nem tão pouco na contabilidade nacional.

Há portanto uma parte da economia, designada por economia não registada, “cuja actividade não é reflectida na contabilidade, sendo o seu tamanho, causas e consequências variáveis de país para país”⁵³.

O cálculo da economia não registada é da maior importância e também de grande dificuldade. A importância é tanto maior quanto é possível com este elemento verificar a saúde do sistema tributário de um país, mas também de certa forma, da sua educação cívica e da comunhão de interesses sociais por parte dos indivíduos que o compõem com a sua comunidade e com as suas lideranças. De enorme dificuldade, porque de facto estando esta economia não registada, por natureza, é de difícil contabilização dado que há poucos elementos para a poder determinar.

Verifica-se a nível mundial a existência de diversos estudos relativos a esta temática. Interessará, no entanto, sublinhar um estudo realizado pela Organização de Cooperação e Desenvolvimento Económico, publicado em 2002 (OCDE – *Statistic Breaif* n° 5 – *Measuring the non-observed economy*, 2002). Não sendo Moçambique até a data parte da OCDE.⁵⁴

2.4.1. Meios/mecanismos de combate a evasão fiscal

O combate à evasão fiscal desenvolve-se directamente pela dialéctica entre diversas áreas de actuação. Antes de mais, por via do princípio da legalidade, nenhuma actuação por parte do Estado ou particularmente da Administração Tributária (AT), poderá ser realizada sem estar suportada na legalidade. Aliás, o princípio da legalidade explanado no artigo 2.º e n.º 2 do artigo 127, ambos da Constituição da República de Moçambique (CRM)⁵⁵ e do art.º 4 da Lei Geral Tributária (LGT)⁵⁶, assim o determina.

Em paralelo, e como meio de combate à evasão fiscal encontramos a educação fiscal. De facto, apesar de pouco se apostar na educação fiscal a um nível institucional, e é a essa que nos referimos, colocamos aqui num nível base de importância a educação fiscal e a legislativa, para o estudo desta temática.

⁵³GONÇALVES, N. (Dezembro de 2010). *A Economia Não Registada em Portugal*. (E. Húmus, Ed.). Obtido em 23 de Dezembro de 2023, de Observatório de Economia e Gestão da Fraude: http://www.gestaodefraude.eu/images/gf_upload/e002.pdf, acessado em 11 de Dezembro de 2024, pelas 13:00.

⁵⁴ O link com a lista dos países membros da OCDE: <https://www.gov.br/economia/pt-br/assuntos/ocde/membros-e-estrutura-organizacional-da-ocde>, acessado em 11 de Dezembro de 2024, pelas 13:10.

⁵⁵REPÚBLICA DE MOÇAMBIQUE, *Constituição da República de Moçambique*, revista pela lei n° 1/2018 de 12 de Junho.

⁵⁶ REPÚBLICA DE MOÇAMBIQUE, *Lei Geral Tributária*, aprovado pela Lei n° 2/2006, de 22 de Março.

No âmbito administrativo da acção da AT, encontramos a gestão tributária, a inspecção tributária e a justiça tributária. A gestão tributária como meio de controlo interno relativo ao cumprimento tributário em massa, e correcção das declarações ou das omissões.

A inspecção tributária como meio de controlo interno e externo do cumprimento das obrigações tributárias, e correcção das declarações e omissões, neste caso de forma mais particularizada.

A justiça tributária, como meio de forçar o pagamento dos impostos devidos, das coimas provenientes de contra-ordenações ou transgressões praticadas, de forma coerciva. Os resultados obtidos e as necessidades detectadas, deverão servir para alimentar o suporte base, nomeadamente o legislativo e o da educação fiscal.

Na actualidade tem-se verificado por parte da AT o exercício da educação fiscal com vista que os contribuintes cumpram com a sua obrigação fiscal de forma pontual e honesta, vendo-se por toda a cidade momentos de marcha dos funcionários da AT ostentando em certo período a chama tributária que circulou por todo o País, cujo objectivo central era a sensibilização dos contribuintes, sujeitos passivos do imposto para o pagamento do imposto dentro do prazo, não fazer a sonegação de vendas e dos impostos, fazer de forma regular a emissão de facturas nas suas transacções e declarar as vendas efectuadas, para depois ser possível verificar o rendimento obtido pelo sujeito passivo e ser possível tributar sobre o seu rendimento real.

É assim que no âmbito dos acordos celebrados para evitar a dupla tributação internacional dos impostos sobre o rendimento, visam os mesmos o combate a evasão fiscal de modo a assegurar a colecta do imposto obedecendo os critérios de justiça e de legalidade tributária.

2.4.2. Paraísos fiscais

Os ordenamentos fiscais que isentam certos factos que deveriam “normalmente” tributar, de harmonia com os princípios gerais comumente aceites em países mais desenvolvidos, ou os que tributam a alíquota “anormalmente” baixa via de regra para atrair capitais estrangeiros, são considerados refúgios, oásis ou paraísos fiscais⁵⁷.

⁵⁷MILTON GRUNDY. *Tax Havens*. Londres 1972 (hátraduçãofrancesa, *Les refuges fiscaux*, 1972); G. MARINO, I “*paradise fiscali*”; Problematiceeprospettive, in VICTOR UCKMAR (org.), *Corso di DirittoTributarioInternazionale*, Pádua 1999, 573; IFA -*Limits on the Use of Law-Tax Regimes by Multinational Businesses: Current Measures and Emerging Trendes*, CDFI LXXXVI-b (2001), 959.

Estes territórios de regime fiscal privilegiado (como lhes prefere chamar a administração fiscal francesa), regimes fiscais claramente mais favoráveis (como conhecidos em Portugal) ou Países de tributação favorecida (como são denominados no Brasil) têm como característica comum a não incidência de imposto de renda sobre pessoas jurídicas cujo capital seja detido por não residentes e exerçam exclusivamente a sua actividade fora do território em questão, também não incidindo via de regra imposto de renda na fonte sobre os dividendos distribuídos aos seus sócios ou sobre os rendimentos pagos a terceiros. Todos estes territórios têm ainda de comum legislação societária e financeira flexíveis, liberdade cambial absoluta, além de eficiente sistema de comunicações e estabilidade política e social.

As vantagens proporcionadas pelos territórios de regime fiscal privilegiado multiplicam-se quando se encontram (excepcionalmente) abrangidos por convenções contra a dupla tributação: é o caso de Malta, de Chipre, das Antilhas Holandesas (tratado de dupla tributação com a Holanda) e da Ilha da Madeira (abrangida pelos tratados de dupla tributação assinados por Portugal). Pode, assim, cumular-se o benefício da isenção de imposto de renda sobre o lucro das sociedades e sobre o lucro distribuído aos sócios, com o benefício da redução das alíquotas quanto aos rendimentos que lhes forem pagos por residentes em países signatários dos tratados em causa.

Entende Alberto Xavier que:

“A verdade é que todos os Estados são, de certo modo, paraísos fiscais, no que tange a sectores ou vantagens específicas que oferecem: recorre-se ao Panamá e à Libéria para o desenvolvimento da marinha mercante; ao Luxemburgo e à Holanda, em razão do regime especialmente favorável das sociedades *holding* e da colocação de empréstimos externos; ao Liechtenstein, pelas vantagens que oferecem as suas sociedades, fundações e *Anstalten* à organização das fortunas privadas; à Suíça, pelos níveis moderados de tributação e pelo segredo bancário; ao Uruguai, pela liberdade cambial irrestrita, abrangendo moedas inconvertíveis. Mas o certo é que os Estados Unidos, país de elevado nível de tributação, oferecem também a vantagem específica de não tributar os juros pagos aos residentes no exterior, que detêm depósitos bancários, encorajando assim a permanência desses fundos na sua economia. E daí que, por ironia, já se tenha afirmado que os dois maiores paraísos financeiros-fiscais do mundo são duas ilhas: a ilha de Manhattan e Londres, capital de uma ilha. As vantagens proporcionadas pelos territórios de regime fiscal privilegiado multiplicam-se quando se encontram (excepcionalmente) abrangidos por convenções contra a dupla tributação: é o caso de Malta, de Chipre, das Antilhas Holandesas (tratado de dupla tributação com a Holanda) e da Ilha da Madeira (abrangida pelos tratados de dupla tributação assinados por Portugal). Pode, assim, cumular-se o benefício da isenção de imposto de renda sobre o lucro das sociedades e sobre o lucro distribuído”⁵⁸.

Para José de Campos Amorim, citando Charles Masson, uma das formas mais comuns de evasão fiscal internacional é de recorrer aos paraísos fiscais. O paraíso fiscal é

⁵⁸ XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Internacional do Brasil*. reformulada e actualizada até Junho de 2010, com a colaboração de Roberto Duque Estrada e Renata Emery, Editora Forense – Rio de Janeiro, 7ª Edição, 2010, p. 240.

geralmente “um País ou um território que atribua a pessoas físicas ou colectivas vantagens fiscais susceptíveis de evitar a tributação no país de origem, ou de beneficiar de um regime fiscal mais favorável que o desse país, sobretudo em matéria de impostos sobre o rendimento e sobre as sucessões.

Os paraísos fiscais têm sido utilizados para reduzir a carga fiscal, ocultar prejuízos e rendimentos, branquear capitais, e sobretudo, permitir que os negócios sejam colocados fora do escrutínio da administração fiscal.⁵⁹

Sendo que regra geral, os paraísos fiscais caracterizam-se por um regime fiscal extremamente favorável em termos de impostos sobre o rendimento, pela ausência de controlo das actividades desenvolvidas e de restrições cambiais, pela permanência do sigilo bancário e comercial, pela falta de transparência e ausência de troca de informações, e pelo facto das actividades desenvolvidas nas zonas insulares não terem qualquer recurso de valor económico significativo e sustentado.

2.4.2.1. Tipos de paraísos fiscais

De entre vários tipos de paraísos fiscais existentes, há que destacar os paraísos fiscais gerais e os paraísos fiscais especializados:

Os paraísos fiscais gerais, caracterizam-se pelo seu carácter globalmente incentivados, sendo exemplo deste tipo de paraíso, o Mónaco, Jersey, Vanuatu entre outros Estados.

Os paraísos fiscais especializados, apresentando estes um carácter parcialmente incentivador, derivado do regime de não tributação nalguns sectores de actividade ou em determinadas regiões com o é o caso de Luxemburgo para empresas *holding*⁶⁰.

O facto de os paraísos fiscais atraírem capitais e rendimentos de outros países, com base na ausência ou quase inexistência de tributação de rendimentos, gera perda de receitas para os outros países e induzem distorções, concorrências desleais e dificuldade de equilíbrio orçamental.

Assim, para combater a evasão fiscal promovida pelos paraísos fiscais é necessário, antes de mais, resolver o problema da definição do conceito de paraíso fiscal, uma vez que não existe uma definição rigorosa e única de paraíso fiscal, tendo sido apresentado pela OCDE critérios gerais de definição de paraíso fiscal, tendo o Relatório da OCDE de 1987 definido da seguinte maneira: “podem ser considerados como países que se apresentam

⁵⁹ LEITÃO, Luís Meneses. *Evasão e Fraude Fiscal Internacional*. Colóquio sobre a Internacionalização da Economia e a Fiscalidade, Centro de estudos Fiscais, Ministério das Finanças, 1993, pp 031 a 330, citados por AMORIM, José de Campos, *Algumas Medidas de Combate a Evasão Fiscal*, Porto 2006, p. 23 e 24.

⁶⁰ LAVINE, Pierre. *La Lutte contre l'évasion fiscale de caractere International en l'absenteten présence de conventions internationales*, *Librarie Général de Droit et de Jurisprudence*. Paris, 1998, p. 63 e segs.

abertamente como paraísos fiscais, permitindo escapar ao imposto que seria normalmente devido nos países de fiscalidade relativamente elevado”⁶¹.

Já no relatório da OCDE de 1998, “concorrência fiscal prejudicial, um tema global emergente”⁶², estabeleceu critérios que identificam um país como paraíso fiscal sendo estes:

- ✓ A ausência ou baixa tributação em impostos sobre o rendimento;
- ✓ A ausência de troca efectiva de informação sobre as empresas e as pessoas físicas, facilitada pela existência de segredo comercial, bancário e a permissão de contas anónimas;
- ✓ A falta de transparência relativamente ao funcionamento do sistema legislativo, das normas jurídicas e das práticas administrativas;
- ✓ A ausência de actividades substâncias interessadas em atrair investimentos que não sejam por razões de natureza meramente fiscal.

Não há dúvida de que estes critérios de identificação não são suficientes e que devem existir outros elementos de identificação dos paraísos fiscais, tais como a definição da base tributável, a atribuição de deduções, as isenções, os créditos fiscais e outros benefícios às operações efectuadas num paraíso fiscal, o não acolhimento dos princípios internacionais de fixação de preços de transferência.

Nalguns Países a definição de paraíso fiscal é feita por comparação com o próprio sistema fiscal do Estado, analisado a legislação fiscal moçambicana, tendo em conta o princípio da transparência fiscal constante do artigo 6 do Código do IRPC aprovado pela Lei nº 34/2007, de 31 de Dezembro, é imputada aos sócios, integrando-se, nos termos da legislação que for aplicável, no seu rendimento tributável para efeitos de IRPS ou IRPC, consoante o caso, a matéria colectável, determinada nos termos desse código, das sociedades a seguir indicadas, com sede ou direcção efectiva em território moçambicano, ainda que não tenha havido distribuição dos lucros, a imputação a que se refere é feita aos sócios ou membros nos termos que resultarem do acto constitutivo das entidades aí mencionadas ou na falta de elementos, em parte iguais.

Sendo entendimento decorrente deste preceito, que se trata de um mecanismo de neutralidade fiscal, neste regime deve prevalecer o carácter pessoal e serve para evitar a

⁶¹ OCDE, Relatório de 1978, pag. 21 e seguintes.

⁶² Título Original em inglês “Harmful Tax Competition: an emerging global issue”. Este relatório foi aprovado em 1998 pelo comité dos assuntos Fiscais da OCDE, foi elaborado na sequência do trabalho que lhe foi cometido pelos Ministros e pelos Chefes de Estado do G7, em 1996: “Desenvolvimento de medidas para combater os efeitos de distorções da concorrência fiscal prejudicial no investimento e nas decisões financeiras e as consequências para as bases fiscais nacionais”.

dupla tributação de rendimentos e evitar a evasão e fraude fiscal, sendo este o fundamento por traz do regime de transparência fiscal enunciado pela legislação fiscal moçambicana.

As sociedades em regime de transparência fiscal o que prevalece é a actividade intelectual do sócio estando a sociedade isenta, a imputação é feita de forma individualizada como previsto no nº 1 e 2 do artigo 6 do Código de IRPC.

2.4.2.2. Medidas de combate aos paraísos fiscais

O pagamento a entidades não residentes sujeitas a um regime fiscal privilegiados aplicando-se a caso em concreto o regime do artigo 50 do CIRPC, bem como a aplicação do artigo 51 do CIRPC, quanto a imputação de lucros das sociedades não residentes sujeitas a um regime fiscal privilegiado, leva a introdução de duas medidas específicas anti-abuso que visam lutar contra os paraísos fiscais sendo estas:

a) A inversão do ónus da prova

A inversão do ónus da prova da administração fiscal para os contribuintes é uma medida típica das medidas anti-abuso, embora represente uma diminuição da segurança dos contribuintes, aumenta o grau de eficácia da norma, e não desprotege os contribuintes cujo investimentos tenham uma ligação real e directa com os territórios da sede das sociedades em questão.

A regra da inversão do ónus da prova, prevista no artigo 50 do CIRPC, exige que o sujeito passivo do imposto faça prova de que a solução fiscal escolhida corresponde às exigências empresariais e não fiscais, sendo que em relação aos pagamentos a entidades não residentes sujeitas a regime fiscal privilegiado conforme decorre do preceito acima, que estabelece que:

“1. Não são dedutíveis para efeitos de determinação do lucro tributável as importâncias pagas ou devidas, a qualquer título, a pessoas singulares ou colectivas residentes fora do território moçambicano e aí submetidos a um regime fiscal claramente mais favorável, salvo se o sujeito passivo poder provar que tais encargos correspondem a operações efectivamente realizadas e não têm um carácter anormal ou um montante exagerado.”

Assim, não são admitidos como encargos dedutíveis, os pagamentos efectuados as sociedades instaladas em paraísos fiscais, a menos que o contribuinte faça prova de que as despesas correspondem a operações efectivas e que não apresentam, um carácter anormal ou exagerado. Para o efeito não basta apenas a apresentação de documentos escritos, tais como os contratos celebrados entre as partes, visto que podem os mesmos serem simulados, nem a demonstração do pagamento do preço, porque não está em causa aqui o pagamento do preço, o que deve ser demonstrado é a efectiva prestação de serviços, a contratação de empréstimos, a utilização de direitos da propriedade industrial, entre outros, deve ser feita aqui a prova da importância real das vantagens do contrato celebrado e que os encargos suportados

constituam a justa remuneração dessas vantagens, comparativamente com os custos de serviços.

b) A imputação de lucros de sociedades não residentes sujeitos a um regime fiscal privilegiado

As disposições previstas no artigo 51 do CIRPC, permitem a tributação do Estado de residência dos rendimentos auferidos pelas sociedades de base instaladas em paraísos fiscais, pertencentes a sócios residentes, mesmo que não tenha havido distribuição de lucros.

O artigo 6 do CIRPC, consagra o regime de transparência fiscal e determina que:

“1. É imputada aos sócios, integrando-se nos termos da legislação que for aplicável, no seu rendimento tributável para efeitos de IRPS e IRPC, consoante o caso, a matéria colectável, determinada nos termos deste código, das sociedades a seguir indicadas, com sede ou direcção efectiva em território moçambicano, ainda que não tenha havido distribuição de lucros: ...”

De acordo com o princípio de transparência fiscal, são imputados aos sócios residentes os rendimentos auferidos pelas sociedades de base por eles controladas, bem como os lucros não distribuídos ou os rendimentos qualificados, de acordo com a sua participação nas respectivas sociedades, na base desse princípio está o interesse em desincentivar a transferência de rendimentos para as sociedades controladas onde são acumulados os lucros.

Assim, decorre do artigo 51 do CIRPC que:

- “1. São imputados aos sócios residentes em território moçambicano, na proporção de sua participação social e independentemente da distribuição, os lucros obtidos por sociedades residentes fora desse território e aí submetidos a um regime claramente mais favorável, desde que o sócio detenha, directa ou indirectamente, uma participação social de, pelo menos, 10%.
2. A imputação a que se refere o número anterior é feita na base tributável relativa ao exercício que integrar o termo do período de tributação da sociedade não residente e corresponde ao lucro obtido por esta, depois de deduzido o imposto sobre o rendimento incidente sobre esses lucros. A que houver lugar de acordo com o regime fiscal aplicável no Estado de residência dessa sociedade.
3. Para efeitos do disposto no nº 1, considera-se que uma sociedade está submetida a um regime claramente mais favorável quando no território de residência da mesma não for tributada em imposto sobre o rendimento ou a taxa, efectiva de tributação seja igual ou inferior a 60% da taxa prevista no nº 1 do artigo 61.”

2.4.2.3. Preços de transferências

Os preços de transferência, são os valores atribuídos aos bens e serviços pelos agentes económicos nas trocas que efectuam entre si, incluindo transferência de bens e

prestação de serviços que têm lugar no âmbito dos estabelecimentos e divisões independentes que integram a mesma unidade económica⁶³.

Os contribuintes mantêm entre si relações especiais, em particular as empresas multinacionais, que muitas vezes manipulam os preços de transferência por forma a deslocar os lucros tributáveis, sem qualquer deslocação de capital, para zonas de menor tributação.

A determinação dos preços de transferência é difícil principalmente quando estão em causa bens únicos resultantes de múltiplos contributos provenientes de diversas partes do globo, por exemplo uma patente.

Quanto as medidas legislativas adoptadas por Moçambique contra os preços de transferência, elas consistem, fundamentalmente, na atribuição a administração fiscal do poder de corrigir a margem de lucro contabilisticamente existente entre empresas não independentes, tal com prescreve o nº 1 do artigo 49 do CIRPC:

“1. A Administração Tributária pode efectuar as correcções que sejam necessárias para a determinação do lucro tributável sempre que, em virtude de relações especiais entre o contribuinte e outra pessoa, sujeita ou não ao IRPC, tenham sido estabelecidas condições diferentes das que seriam normalmente acordadas entre pessoas independentes, conduzindo a que o lucro apurado com base na contabilidade seja diverso do que se apuraria na ausência dessa relação”.

O nº 2 do referido artigo 49 do CIRPC, prevê que o referido no nº 1, observar-se-á igualmente sempre que o lucro apurado em face da contabilidade relativamente a entidades que não tenham sede ou direcção efectiva em território moçambicano se afaste do que se apuraria se se tratasse de uma empresa distinta e separada que exercesse actividades idênticas ou análogas, em condições idênticas ou análogas e agindo com total independência. Assim, está aqui observada a aplicação do princípio de entidades independentes ou de plena concorrência.

Sendo que o princípio de plena concorrência “impõe às entidades que estão em situações de relações especiais a contratação, aceitação e prática de termos e condições, nas operações entre si efectuadas, substancialmente idênticos aos que normalmente seriam contratados, aceites e praticados entre entidades independentes em operações comparáveis”⁶⁴.

⁶³ FARIA, Maria Teresa Veiga de. *Preços de Transferência – Problemática geral, Colóquio sobre a Internacionalização da Economia e a Fiscalidade*. Centro de Estudos Fiscais, Ministério da Finanças, 1993, p. 399 e seg.

⁶⁴ DOGGART, Carolina. *Paraísos Fiscais e os seus usos*. Ed. Vida económica, 2ª ed., 1998, pag 239.

2.4.2.4. Sociedade de base

Segundo XAVIER, citado por AMORIM⁶⁵ trata-se de sociedades estrangeiras, ou seja, instaladas em diversos países da sociedade-mãe, o país de domicílio é um país de tributação inferior, são controladas por pessoas singulares ou colectivas domiciliadas noutro país, e exercem a sua actividade operacional num terceiro país.

Entendem estes autores que, as sociedades de base geralmente nascem de um desmembramento de uma mesma actividade, ciclo ou processo por diversos territórios sujeitos a ordenamentos tributários distintos, de tal modo que a tributação global do conjunto será inferior à que resultaria se a mesma actividade se desenvolvesse integralmente dentro do mesmo Estado.

Nestas sociedades, os rendimentos obtidos são depois de obtidos reinvestidos em terceiros países, ou transferidos por via de empréstimos, pagamento de salários ou outro meio, num momento em que a entidade receptora revela prejuízos ou mantém-se até ao momento da liquidação da sociedade, altura em que os sócios serão tributados a uma taxa mais reduzida.

Estas sociedades avançadas pela OCDE, podem ser as seguintes:

- a) Sociedade de administração de bens, são as mais frequentes, nestas o contribuinte transfere para a sociedade bens geradores de rendimentos, como acções, obrigações, patentes, e marcas, entre outros.
- b) Sociedade que servem de pivô financeiro ou suporte a actividades internacionais de grande dimensão, sociedades *holding*, centro regionais de empresas multinacionais, e sociedades constituídas por emitir empréstimos ou juntar certas actividades.
- c) Sociedades operacionais, estão associadas a actividades industriais ou comerciais exercidas noutro país. É o caso, de uma empresa que exerce funções de venda e facturação ou de uma sociedade que recebe rendimentos da actividade profissional de um artista que se constitui como seu assalariado.
- d) Sociedade de serviços, relatório da OCDE refere-se a estas sociedades nos termos seguintes: sociedades de serviços que preenchem aparentemente funções de gestão de actividades não industriais, estabelecem-se nos paraísos fiscais para escapar a tributação, para reduzir certos encargos de funcionamento e evitar controlo administrativo. E a técnica mais utilizada para transferir lucros de um país de

⁶⁵AMORIM, José de Campo. *Algumas medidas de Combate a evasão Fiscal, Texto resumido da lição apresentada no concurso de provas públicas na área científica de Direito*. do Instituto superior de Contabilidade e Administração do Porto em Outubro de 2006.

fiscalidade relativamente elevada para um paraíso fiscal é o pagamento de uma *royalty* por serviços prestados.

2.4.2.5. Subcapitalização

As disposições sobre a subcapitalização, consagradas no artigo 52 do CIRPC, têm em vista travar a erosão das receitas fiscais internas originadas por esquemas de financiamento abusivos de sociedades, que provocam uma desproporção entre o capital próprio da sociedade e o seu nível de endividamento com os titulares do capital ou com outras entidades associadas não residentes em Moçambique com as quais existam relações especiais.⁶⁶

Esta situação de subcapitalização nasce do facto de as sociedades comerciais tirarem vantagens fiscais indevidas do aumento de capital ou do recurso a capitais alheios, da celebração de contratos de suprimentos com sócios, da celebração de contratos de mútuo com entidades estranhas à sociedade, ou ainda da adopção de modelos de financiamento híbrido.

Assim, não são dedutíveis ao lucro tributável os juros relativos ao endividamento, que se considere em excesso, tomado junto de uma entidade não residente e com a qual o sujeito passivo em IRPC tenha relações especiais, nos termos do artigo 52 do CIRPC.

2.4.2.6. Normas anti-abuso

Entre os meios utilizados a nível legal para evitar ou fazer diminuir a evasão fiscal, encontramos presente a cláusula geral anti-abuso, as cláusulas especiais anti-abuso e as cláusulas sectoriais anti-abuso.

Em Moçambique, não existe uma legislação destinada a restringir a prática de abuso fiscal, assim para prevenir o abuso as normas anti-abuso estão insertas na legislação fiscal sendo possível vislumbrar na Lei do Ordenamento Jurídico Tributário, aprovado pela Lei nº 2/2006, de 22 de Março no seu artigo 10 nº 6, que reza “em caso de simulação do acto ou negócio jurídico, a tributação recai sobre o acto ou negócio jurídico real e não sobre ou acto ou negócio simulado, independentemente das formas jurídicas utilizadas pelos interessados”, prevê aí quanto a aplicação da lei tributária no tempo e no espaço, artigo 12, n.º 2 c) da LGT que “... não são operadoras do sujeito passivo a norma que altere a legislação vigente que favoreça comportamentos de abuso fiscal”. Sendo possível vislumbrar nos artigos 49, 50 e 51 da Lei nº 34/2007, de 31 de Dezembro, a Lei que aprova o CIRPC, a aplicação na

⁶⁶ NABAIS, José Casalta. *Direito Fiscal*. Almedina, 2003, p. 553.

legislação moçambicana as normas anti-abuso em especial, sendo assim direccionada ao caso em concreto.

O acordo celebrado entre Moçambique e Vietnam, contém uma cláusula anti-abuso segundo a qual as disposições do art. 10, referente aos dividendos, segundo o qual não se aplicarão se o principal propósito ou um dos principais propósitos de qualquer pessoa envolvida com a instituição ou transferência das acções ou outros direitos em relação aos quais o dividendo for pago tiver sido tirar vantagem do presente artigo por meio de instituição ou transferência das acções, passando a aplicar-se a disposição do direito interno.

Trata-se de cláusula que se retira da inspiração constante do nº 4 do artigo 12 da LGT, uma vez que “sem prejuízo de tratados ou convenções internacionais de que Moçambique seja parte e salvo disposição legal em sentido contrário, as normas tributárias aplicam-se aos factos que ocorreram no território nacional e aos rendimentos auferidos no estrangeiro por residentes”.

Assim nos termos do artigo 8 da LGT as normas de 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, enquanto vincularem internacionalmente o Estado de Moçambique, obedecendo este preceito o previsto na alínea t) do nº 2, do artigo 178 da CRM.

Na parte relativa ao uso impróprio dos tratados, e que tem por finalidade negar os benefícios das disposições convencionais para evitar a dupla tributação, prevê o nº 3 do artigo 8 da LGT que, os benefícios contemplados em convenções internacionais para a atenuação e eliminação da dupla tributação não são concedidos ao residente do Estado contratante da convenção, caso esta convenção, seja utilizado por terceiros, não residente daquele Estado, com o fim de obtenção dos referidos benefícios, nem em qualquer outra situação de abuso do regime da convenção.

Assim decorre da interpretação do nº 4 do artigo 8 da LGT, que relativamente a matérias sobre a dupla tributação, e na aplicação de uma convenção sobre a dupla tributação, devem ser tomadas em consideração as cláusulas anti-abuso contidas na legislação moçambicana.

Assim, SANCHES, refere que, a cláusula geral anti-abuso permite a administração fiscal, caso consiga demonstrar que uma certa forma jurídica foi usada apenas

para obter uma redução inaceitável da carga fiscal, anular os efeitos fiscais desse negócio jurídico⁶⁷.

Para além das medidas de carácter punitivo já sobejamente referidas acima, certas medidas de carácter dissuasivo e não punitivo podem ser utilizadas pelo Estado para diminuir os comportamentos evasivos e fraudulentos dos contribuintes.

Uma das medidas adoptadas pelo Estado é a de tornar publica a situação dos contribuintes como decorre do previsto no nº 7 do artigo 75 da LGT, pelo facto de estes terem deixado de cumprir com as suas obrigações fiscais, encontrando-se em situação tributária irregular.

O conhecimento da situação de contribuinte faltoso, faz com que este cidadão se sinta na obrigação de tomar uma outra atitude perante o fisco. As sociedades a título de exemplo por uma questão de imagem e notoriedade perante os investidores, assumem a postura cumpridora das suas obrigações fiscais.

Esta medida de publicação acaba colidindo com o princípio que prevê o dever de confidencialidade prescrito no artigo 75 da Lei nº 2/2006, de 22 de Março, que aprova a LGT, que no seu nº 1 prevê “Os dirigentes, funcionários e agentes da AT estão obrigados a guardar sigilo sobre os dados recolhidos sobre a situação tributaria dos sujeitos passivos e os elementos de natureza pessoal que obtenham no procedimento, nomeadamente os decorrentes do sigilo profissional ou qualquer outro dever de segredo legalmente regulado.”

Da interpretação do nº 7, do artigo 75 da LGT, entende TEVETE e THAIMO, que “não constitui de forma alguma, violação do dever de sigilo, a divulgação de listas de rendimentos, de acordo com as listas que a administração tributaria deve organizar anualmente a fim de assegurar a existência de transparência e publicidade, conforme estabelece”⁶⁸.

2.4.2.7. Recurso ao método indirecto

A lei fiscal atribui o poder da AT calcular a matéria colectável dos rendimentos ou bens sujeitos a tributação a partir de métodos indirectos, como podemos verificar da redacção dada pelo nº1 do artigo 9 4da LGT.

O recurso à avaliação indirecta da matéria colectável está previsto nos casos em que o contribuinte evidencie sinais exteriores de riqueza, como se pode aferir do artigo 91

⁶⁷ SANCHES, José Luís Saldanha. *Normas anti-abuso, jurisprudência comunitária e direito português; as provisões no balanço fiscal, in planeamento e concorrência internacional*. Ana Paula Dourado e Outros, fisco, Lisboa, 2003, p 319.

⁶⁸ TEVETE Constâncio, THAIMO Veromíngos. *Direito Tributário, Teoria Geral*. Volume I, Escolar Editora. p. 240.

da LGT, uma vez que a avaliação indirecta dirige-se à determinação da base tributária segundo critérios ou parâmetros que exprimem o tipo médio de capacidade contributiva, sendo decorrente daqueles preceitos que este tipo de tributação é feita com base nas operações que o sujeito passivo presumivelmente realizou. Devendo esta avaliação observar parâmetros previstos no artigo 93 da LGT. Atendendo que nos termos do artigo citado os pressupostos para se aplicar os métodos indirectos são:

- “a) Inexistência de contabilidade organizada ou dos livros de registo exigidos nos códigos de imposto, bem como a falta, atraso ou irregularidades na sua execução, escrituração ou organização;
- b) Recusa de exibição da contabilidade, dos livros de registo e demais documentos de suporte legalmente exigidos, bem assim a sua ocultação, destruição, inutilização, falsificação ou viciação;
- c) Existência de diversas contabilidades ou grupos de livros com o propósito de simulação da realidade perante a Administração Tributária;
- d) Erros ou inexactidões no registo das operações ou indícios fundados de que a contabilidade ou os livros de registo não reflectem a exacta situação patrimonial e o resultado efectivamente obtido.”

Sendo assim, a avaliação indirecta só pode efectuar-se nos casos previstos no artigo 92 da LGT, baseando-se a AT nos elementos de que a AT disponha nos termos do previsto no artigo 93 da LGT, sendo estes elementos:

- “a) As margens médias do lucro líquido sobre as vendas e prestação de serviço ou compras e fornecimentos de serviços de terceiros;
- b) As taxas médias de rendibilidade do capital investido no sector;
- c) Os coeficientes técnicos de consumos ou utilização de matéria-prima e outros custos directos;
- d) Os elementos de informação declarados a administração tributária, incluindo os relativos a outros impostos, bem assim os relativos a empresas ou entidades que tenham relações económicas com o sujeito passivo;
- e) A localização e dimensão das unidades produtivas;
- f) Os custos médios em função das condições concretas do exercício da actividade;
- g) A matéria tributável do ano ou anos mais próximos que se encontre determinada pela administração tributária.”

Assim entende NABAIS, que “no caso de a matéria se afastar significativamente para menos, sem razão justificada, dos indicadores objectivos da actividade de base técnico-científico, a sua determinação efectua-se de acordo com esses indicadores”⁶⁹.

Sendo comungado pela LGT que prevê no n.º 3 do artigo 94, que “em caso de aplicação de métodos indirectos por afastamento dos indicadores objectivos de actividade de base científica a fundamentação deve também incluir as razões da não-aceitação das justificações apresentadas pelo sujeito passivo nos termos da presente lei”.

⁶⁹ NABAIS, José Casalta. *Direito Fiscal*. Editora Almedina, 2003, p. 308-309

Assim, em qualquer dos casos em que a AT recorre aos métodos indirectos de tributação, devera indicar os critérios utilizados na avaliação da matéria colectável como se pode verificar do regime do artigo 92 e 93 da LGT, para que seja aplicável os pressupostos do artigo 92 da LGT, recaindo sobre a AT o ónus da prova da verificação dos pressupostos da aplicação dos métodos indirectos e sobre o sujeito passivo o ónus da prova de não sujeição e do excesso na respectiva quantificação nos termos do artigo 91 da LGT.

2.5. Impostos sobre o rendimento

2.5.1. Imposto

O artigo 100, da Lei nº 1/2018 de 12 de Junho⁷⁰, preconiza que, “os impostos são criados ou alterados por lei, que os fixa segundo critérios de justiça social”.

Também o n.º 2, do artigo 127, da CRM, diz que “os impostos são criados ou alterados por lei, que determina a incidência, a taxa, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes”⁷¹.

O imposto pode ser definido como uma prestação coactiva, patrimonial, positiva, definitiva, não sinalagmática, sem carácter de sanção, estabelecida por Lei, a favor duma entidade pública ou com funções públicas, para a satisfação de necessidades públicas e redistribuição de riqueza, independente de qualquer vínculo anterior⁷².

Para a doutrina, o imposto é uma espécie pertencente ao género tributo, pois abrange diversas prestações, entre as quais o imposto. Os impostos são tributos caracterizados pelo carácter unilateral, ou seja, sem contraprestação individualizada, e também por basearem-se na capacidade contributiva⁷³.

Os impostos são prestações obrigatórias, avaliáveis em dinheiro, exigidos por uma entidade pública, para a prossecução de fins públicos, sem contraprestação individualizada, e cujo facto tributário assenta em manifestações de capacidade contributiva devendo estar previstos na lei, nos termos do nº 2, do artigo 3 da Lei nº 2/2006, de 22 de Março⁷⁴.

⁷⁰ REPÚBLICA DE MOÇAMBIQUE, *Constituição da República de Moçambique*, Boletim da República, I SÉRIE, Número 115, 12 de Junho de 2018, Lei da Revisão Pontual da Constituição da República de Moçambique.

⁷¹ *Ibidem*, nº 2, do artigo 127, da CRM, 2018.

⁷² WATY, Teodoro Andrade. *Direito Tributário*. W&W Editora, Limitada. Maputo, 2013, p. 250.

⁷³ PENE, Cláudio. *Apontamentos de Direito Fiscal Moçambicano*. Escolar Editora, 2ª edição, Maputo, 2021, p. 56-57.

⁷⁴ REPÚBLICA DE MOÇAMBIQUE, Lei nº 02/2006, de 22 de Março, in Boletim da República, I Série, nº 12, que aprova o *Lei do Ordenamento Jurídico Tributário*, Moçambique.

O imposto é um pagamento para o Orçamento do Estado, com natureza unilateral e obrigatória, incluindo encargos legais e juros previstos em normas tributárias⁷⁵.

Define-se por imposto, a prestação pecuniária, singular ou reiterada, que não apresenta conexão com qualquer contra-prestação retributiva e de que é titular uma entidade pública que utiliza as receitas assim obtidas para a cobertura das suas despesas e que surge quando a lei liga a uma determinada *factispécie* um dever de prestar, constitui a forma normal de financiamento do Estado contemporâneo⁷⁶.

O imposto é uma prestação pecuniária, singular ou reiterada, que não apresenta conexão com qualquer contraprestação retributiva específica, exigida por entidade pública a uma outra entidade (sujeito passivo), utilizada exclusiva ou principalmente para a cobertura de despesas públicas. O imposto tem como conteúdo um dever de prestar que surge pela simples verificação de um facto previsto na lei, dando origem a uma relação jurídica tributária⁷⁷.

Ainda, imposto é uma prestação pecuniária, coactiva e unilateral, sem o carácter de sanção, exigida pelo Estado com vista à realização de fins públicos. Prestação pecuniária: o imposto é uma prestação em dinheiro ou equivalente a dinheiro; coactiva: o montante do imposto é estabelecido na lei ou por força da lei; unilateral: ao pagamento do imposto não corresponde qualquer contraprestação por parte do Estado; sem o carácter de sanção: o imposto não tem natureza de penalidade, como a multa⁷⁸.

O sistema tributário da República de Moçambique integra impostos nacionais e autárquicos. Os impostos do sistema tributário nacional classificam-se em directos e indirectos, actuando a diversos níveis, como, a tributação directa dos rendimentos e da riqueza e a tributação indirecta da despesa, nos termos do artigo 56, da Lei n.º 15/2002, de 26 de Junho⁷⁹.

A tributação directa faz-se através do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (IRPC) e Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRPS)⁸⁰. E a tributação indirecta compreende os impostos sobre a despesa e integra o Imposto sobre o

⁷⁵Cfr. art. 4, da Lei n.º 15/2002, de 26 de Junho.

⁷⁶ SANCHES, José Luís Saldanha. *Manual de Direito Fiscal*. Lisboa, Lex, 1998, p. 13. Disponível em: http://repositorium.sdum.uminho.pt/bitstream/1822/50268/1/Adneiha_HafussiaGina_Dias_Bengala_Marques_de_Lima.pdf.

⁷⁷ SANCHES, José Luís Saldanha. *Manual de Direito Fiscal*. 3ª Edição, Coimbra Editora, 2007, p. 22.

⁷⁸ RIBEIRO, José Joaquim Teixeira. *Lições de Finanças Públicas*. 5ª ed. Coimbra: Coimbra Editora, 1997, p. 258. Disponível em: https://comum.rcaap.pt/bitstream/10400.26/28937/1/O_Crime_de_Fraude_Fiscal.pdf.

⁷⁹ REPÚBLICA DE MOÇAMBIQUE, Lei n.º 15/2002, de 26 de Junho, in Boletim da República, I Série, n.º 26, que aprova a *Lei de Bases do Sistema Tributário*, Moçambique.

⁸⁰ *Ibidem*, art. 57.

Valor Acrescentado (IVA); Imposto sobre Consumos Específicos (ICE) e os Direitos Aduaneiros⁸¹.

Os impostos também classificam-se por impostos estaduais e não estaduais baseado na natureza do titular do direito de exigir impostos, onde o imposto estadual é aquele em que o credor, o titular do direito de exigir (o sujeito activo), o Estado, como o IRPC, IRPS, IVA, Imposto do Selo, Imposto de Veículos e Sisa e não estadual é aquele em que o sujeito activo não é o Estado, isto é, uma entidade diferente do Estado, como o IPRA (Imposto Predial Autárquico), o IPA (Imposto Pessoal Autárquico), o Imposto Autárquico da Sisa e o Imposto Autárquico de Veículos⁸².

Portanto, para o presente trabalho, vamos abordar somente os impostos sobre o rendimento das pessoas singulares (IRPS) e imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas (IRPC), concretamente nos basearemos nos impostos sobre o rendimento ou impostos directos.

2.5.2. Imposto sobre o rendimento das pessoas singulares (IRPS)

O actual Código do IRPS (CIRPS) foi aprovado pela Lei n° 33/2007, de 31 de Dezembro⁸³, tendo sofrido alterações introduzidas pela Lei n° 20/2013, de 23 de Setembro⁸⁴ e o seu regulamento foi aprovado pelo Decreto n° 8/2008, de 16 de Abril⁸⁵, o qual sofreu alterações introduzidas pelo Decreto n.° 56/2013, de 27 de Novembro⁸⁶ e republicado pelo Decreto n° 51/2018, de 31 de Agosto⁸⁷.

Conforme dispõe o n° 1, do artigo 60 da Lei n° 15/2002, de 26 de Junho⁸⁸, o IRPS obedece aos princípios da unidade e da progressividade e o seu regime tem em conta as necessidades e os rendimentos do agregado familiar.

⁸¹ *Ibidem*, art. 66.

⁸² PENE, Cláudio. *Apontamentos de Direito Fiscal Moçambicano*. Escolar Editora, 2ª edição, Maputo, 2021, p. 65.

⁸³ REPÚBLICA DE MOÇAMBIQUE, Lei n° 33/2007, de 31 de Dezembro, in Boletim da República, I Série, n° 52, que aprova o *Código do Imposto sobre Pessoas Singulares*.

⁸⁴ REPÚBLICA DE MOÇAMBIQUE, Lei n° 20/2013, de 23 de Setembro, in Boletim da República, I Série, n° 76, que altera o *Código do Imposto Sobre o Rendimentos de Pessoas Singulares*, Moçambique.

⁸⁵ REPÚBLICA DE MOÇAMBIQUE, Decreto n° 8/2008, de 16 de Abril, in Boletim da República, I Série, n° 16, que aprova o *Regulamento do Código do Imposto Sobre o Rendimentos de Pessoas Singulares*.

⁸⁶ REPÚBLICA DE MOÇAMBIQUE, Lei n° 56/2013, de 27 de Novembro, in Boletim da República, I Série, n° 95, que altera o *Regulamento do Código do Imposto Sobre o Rendimentos de Pessoas Singulares*, Moçambique.

⁸⁷ REPÚBLICA DE MOÇAMBIQUE, Decreto n° 51/2018, de 31 de Agosto, in Boletim da República, I Série, n° 172, que aprova o *Republicação do Regulamento do Código do Imposto Sobre o rendimento das Pessoas Singulares*, Aprovado pelo Decreto n° 8/2008, de 16 de Abril, e Alterado pelo Decreto n° 56/2013, de 27 de Novembro, e Decreto n° 51/2018, de 31 de 2018.

⁸⁸ REPÚBLICA DE MOÇAMBIQUE, Lei n° 15/2002, de 26 de Junho), in Boletim da República, I Série, n° 26, que aprova a *Lei de Bases do Sistema Tributário*, Moçambique.

O IRPS é imposto directo que incide sobre o valor global anual dos rendimentos, mesmo quando provenientes de actos ilícitos. Os tais rendimentos provêm das categorias seguintes, depois de feitas as correspondentes deduções e abatimentos: primeira categoria referente aos rendimentos do trabalho dependente; segunda de rendimentos empresariais e profissionais; terceira de capitais e das mais-valias; quarta de rendimentos e quinta referente aos outros rendimentos⁸⁹.

Para efeitos de IRPS, a primeira categoria compreende os rendimentos do trabalho dependente e as pensões e rendas vitalícias ou rendimentos de natureza equiparável, previstas no n° 1, do artigo 2, a segunda categorias, no artigo 8, terceira categoria artigo 10, quarta categoria artigo 15 e quinta e última categoria⁹⁰.

Quanto a incidência pessoal, ficam sujeitas a IRPS as pessoas singulares que residam em território moçambicano e as que, nele não residindo, aqui obtenham rendimentos, existindo agregado familiar, o imposto é devido individualmente, por cada pessoa que o constitui e pelos rendimentos de que a mesma é titular. O agregado familiar é constituído por cada um dos cônjuges e os dependentes a seu cargo; pelo pai ou mãe não casados e os dependentes a seu cargo e pelo adoptante não casado e os dependentes a seu cargo, nos termos do n° 1, 2 e 3, do artigo 18, da Lei n° 33/2007, de 31 de Dezembro⁹¹.

Nos termos do artigo 56, da lei supracitada, não é tributado o rendimento colectável anual inferior ou igual 225.000,00MT, ficando o excedente sujeito a imposto. No caso de tributação pelo agregado familiar, o mínimo não tributável a que se refere o número anterior aplica-se aos rendimentos de cada titular até ao seu montante.

Segundo plasmado no artigo 17, a liquidação do IRPS deve ser efectuada no ano imediato àquele a que os rendimentos respeitem, nos seguintes prazos⁹²:

- ✓ Até ao dia 30 de Abril, do ano seguinte àquele a que respeitem os rendimentos, quando não compreendidos na segunda categoria;
- ✓ Até ao dia 31 de Maio, do ano seguinte àquele a que respeitem os rendimentos, com base na declaração apresentada no prazo referido na alínea b) do n° 1 do artigo 13 do

⁸⁹REPÚBLICA DE MOÇAMBIQUE, Lei n° 33/2007, de 31 de Dezembro, in Boletim da República, I Série, n° 52, que aprova o *Código do Imposto sobre Pessoas Singulares*.

⁹⁰*Ibidem*, artigo 16.

⁹¹*Ibidem*, artigo 18.

⁹² REPÚBLICA DE MOÇAMBIQUE, Decreto n° 51/2018, de 31 de Agosto, in Boletim da República, I Série, n° 172, que aprova o *Republicação do Regulamento do Código do Imposto Sobre o rendimento das Pessoas Singulares*, Aprovado pelo Decreto n° 8/2008, de 16 de Abril, e Alterado pelo Decreto n° 56/2013, de 27 de Novembro, e Decreto n° 51/2018, de 31 de 2018.

presente Regulamento e até ao dia 31 de Julho no caso previsto na alínea d) do nº 1 do artigo 20 do presente Regulamento.

O IRPS deve ser pago no ano seguinte àquele a que os rendimentos respeitem nos seguintes prazos:

- ✓ Até ao dia 31 de Maio, quando a liquidação seja efectuada no prazo previsto na alínea a) do artigo 21 do presente Regulamento;
- ✓ Até ao dia 30 de Junho, quando a liquidação seja efectuada no prazo previsto na primeira parte da alínea b) do artigo 21 do presente Regulamento;
- ✓ Até ao dia 31 de Agosto, acrescidos os juros compensatórios que se mostrarem devidos, quando a liquidação seja efectuada nos termos da alínea d) do nº 1 do artigo 20 do presente Regulamento⁹³.

Nos termos do artigo 31, da Lei nº 33/2007, de 31 de Dezembro, quanto ao local de pagamento, o IRPS deve ser pago nas Recebedorias de Fazenda competentes, que funcionem junto das Direcções de Áreas Fiscais, podendo ainda ser efectuado nos bancos autorizados ou em qualquer outro local determinado por lei e no caso de cobrança coerciva, o pagamento é efectuado nas Recebedorias de Fazenda da instituição onde estiver pendente o respectivo processo executivo ou nos bancos autorizados⁹⁴.

O pagamento do IRPS é efectuado em moeda corrente ou por cheque, débito em conta, transferência conta a conta, vale postal ou outros meios utilizados pelos serviços dos correios ou pelas instituições de crédito, que a lei expressamente autorize. Se o pagamento for efectuado por meio de cheque, a extinção de imposto só se verifica com o recebimento efectivo a respectiva importância, não sendo, porém, devidos juros de mora pelo tempo que mediar entre a entrega ou expedição do cheque e aquele recebimento, salvo se não for possível fazer a cobrança integral da dívida por falta de provisão⁹⁵.

2.5.3. Imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas (IRPC)

O IRPC é imposto directo que incide sobre os rendimentos obtidos, mesmo quando provenientes de actos ilícitos, no período de tributação, pelos respectivos sujeitos passivos, nos termos do artigo 1, da Lei nº 34/2007, de 31 de Dezembro⁹⁶.

⁹³*Ibidem*, artigo 24.

⁹⁴ REPÚBLICA DE MOÇAMBIQUE, Decreto nº 51/2018, de 31 de Agosto, in Boletim da República, I Série, nº 172, atinente a *Republicação do Regulamento do Código do Imposto Sobre o rendimento das Pessoas Singulares*, Aprovado pelo Decreto nº 8/2008, de 16 de Abril, e Alterado pelo Decreto nº 56/2013, de 27 de Novembro, e Decreto nº 51/2018, de 31 de 2018.

⁹⁵*Ibidem*, artigo 32.

⁹⁶ REPÚBLICA DE MOÇAMBIQUE, *Código do Imposto Sobre o Rendimento de Pessoas Colectivas*, aprovado pela Lei nº 34/2007, de 31 de Dezembro.

Para os efeitos do IRPC, são sujeitos passivos, às sociedades comerciais ou civis sob forma comercial, às cooperativas, às empresas públicas e as demais pessoas colectivas de direito público ou privado com sede ou direcção efectiva em território moçambicano; às entidades desprovidas de personalidade jurídica, com sede ou direcção efectiva em território moçambicano, cujos rendimentos não sejam tributáveis IRPS ou em IRPC directamente na titularidade de pessoas singulares ou colectivas, incluindo as heranças jacentes, as pessoas colectivas em relação às quais seja declarada a invalidade, as associações e sociedades civis sem personalidade jurídica e as sociedades comerciais ou civis sob forma comercial, anteriormente ao registo definitivo e às entidades, com ou sem personalidade jurídica, que não tenham sede nem direcção efectiva em território moçambicano, cujos rendimentos nele obtidos não estejam sujeitos a IRPS⁹⁷.

Nos termos do artigo 4º do CIRPC⁹⁸, a incidência objectiva abrange:

- ✓ O lucro das sociedades comerciais ou civis sob forma comercial, das cooperativas e das empresas públicas e das demais pessoas colectivas ou entidades referidas nas alíneas a) e b) do n.º 1, do artigo 2º deste Código, que exerçam, a título principal, uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola;
- ✓ O rendimento global, correspondente à soma algébrica dos rendimentos das diversas categorias consideradas para efeitos de IRPS, das entidades referidas nas alíneas a) e b) do n.º 1, do artigo 2º deste código, que não exerçam, a título principal, uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola;
- ✓ O lucro imputável a estabelecimento estável situado em território moçambicano de entidades, com ou sem personalidade jurídica, que não tenham sede nem direcção efectiva em território moçambicano e cujos rendimentos nele obtidos não estejam sujeitos a IRPS;
- ✓ Os rendimentos das diversas categorias, considerados para efeitos de IRPS, auferidos por entidades mencionadas acima que não possuam estabelecimento estável em território moçambicano ou que, possuindo-o, não lhe sejam imputáveis.

2.5.2.1. Período de tributação

Em sede de IRPC, nos termos do artigo 7, da Lei nº 34/2007, de 31 de Dezembro⁹⁹, quanto ao período de tributação, é devido por cada exercício económico, que coincide com o ano civil, portanto, as sociedades e outras entidades sujeitas ao IRPC podem

⁹⁷*Ibidem*, nº 1, do artigo 2.

⁹⁸*Ibidem*, nº 1, do artigo 4.

⁹⁹REPÚBLICA DE MOÇAMBIQUE, *Código do Imposto Sobre o Rendimento de Pessoas Colectivas*, aprovado pela Lei nº 34/2007, de 31 de Dezembro.

adoptar um período anual de imposto diferente, quando razões determinadas pelo tipo de actividade o justiquem, quando se trate de sociedades e outras entidades sujeitas a IRPS que não tenham sede nem direcção efectiva em território moçambicano e ainda o período de tributação pode, no entanto, ser inferior a um ano nas seguintes circunstâncias:

- ✓ No caso de início de actividade, em que o período de tributação fica compreendido entre a data em que se iniciam actividades ou se começam a obter rendimentos que dão origem a sujeição a imposto e o fim do exercício;
- ✓ No caso da cessação da actividade, em que o período de tributação fica compreendido entre o início do exercício e a data da cessação da actividade;
- ✓ Quando as condições de sujeição a imposto ocorram e deixem de verificar-se no mesmo exercício, em que é constituído pelo período efectivamente decorrido;
- ✓ No exercício em que, seja adoptado um período de tributação diferente do que vinha sendo seguido nos termos gerais, em que é constituído pelo período decorrido entre o início do ano civil e o dia imediatamente anterior ao do início do novo período.

O período de tributação pode ser superior a um ano relativamente a sociedades e outras entidades em liquidação, em que tem a duração correspondente à desta, não podendo ultrapassar três exercícios fiscais, nos termos estabelecidos neste código.

No que se refere a tributação interna, decorre do nº 1 do artigo 40 do IRPC, que para determinação do lucro tributável das sociedades comerciais ou civis sob a forma comercial, cooperativas e empresas públicas, com sede ou direcção efectiva em território moçambicano, são deduzidos os rendimentos, incluídos na base tributável, correspondentes a lucros distribuídos por entidades com sede ou direcção efectiva no mesmo território, sujeitas e não isentas do IRPC ou sujeitas ao imposto especial sobre jogo, nos quais o sujeito passivo detenha directamente uma participação capital inferior a 20%, desde que a participação tenha permanecido na sua titularidade, de modo ininterrupto durante dois anos anteriores à data da colocação à disposição dos lucros ou, se detida a menos tempo, desde que a participação seja mantida durante o tempo necessário para completar aquele período¹⁰⁰.

Estando o sujeito passivo em virtude de um mesmo facto, sujeito a impostos diferentes, não estaremos aqui a falar da dupla tributação, para que se verifique a dupla tributação, tem de se verificar sobre impostos da mesma natureza, por isso se estamos em face de uma empresa que que paga ordenados aos seus trabalhadores e nesta acto procede a retenção do IRPS para depois canalizar ao Estado, não há situação de dupla tributação quanto

¹⁰⁰*Ibidem*, artigo 40.

ao IRPC pago pela empresa sobre os seus rendimentos porque estamos em face de impostos diferenciados.

Colocando-se o questionamento se os dividendos postos a disposição dos sócios sujeitos ao IRPS e sendo estes dividendos o lucro, e, sobre o lucro da sociedade há lugar ao pagamento do IRPC, neste caso é preciso entender se está-se perante a situação da dupla tributação ou não.

Sendo que quanto a dupla tributação jurídica exige-se a existência da identidade do sujeito, enquanto na dupla tributação económica, se distingue por causa da diversidade dos sujeitos, aqui não é o mesmo sujeito passivo, sendo esta dupla tributação eliminável por via da matéria colectável como decorre do previsto no artigo 40 do CIRPC, sendo por via disso o imposto deduzido na base tributária o que chamaríamos dedução base de base, ou a dedução a matéria colectável e aqui estaríamos em face da dedução colecta a colecta¹⁰¹.

¹⁰¹REPÚBLICA DE MOÇAMBIQUE, *Código do Imposto Sobre o Rendimento de Pessoas Colectivas*, aprovado pela Lei n° 34/2007, de 31 de Dezembro.

CAPÍTULO III: EFICÁCIA DOS ACORDOS PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO INTERNACIONAL DOS IMPOSTOS SOBRE O RENDIMENTO (CASO DO ACORDO CELEBRADO ENTRE O GOVERNO DA REPÚBLICA DE MOÇAMBIQUE E O GOVERNO DA REPÚBLICA SOCIALISTA DO VIETNAME – RESOLUÇÃO Nº 22/2011, DE 9 DE JUNHO)

O Governo da República de Moçambique e o Governo da República Socialista do Vietnam celebraram um acordo com vista a evitar a dupla tributação e prevenir a evasão fiscal em matéria de impostos sobre rendimento e o património, através da Resolução n.º 22/2011, de 9 de Junho¹⁰².

De salientar que referido acordo aplica-se aos impostos sobre o rendimento e sobre o património exigidos por cada um dos Estados Contratantes ou suas autarquias locais, seja qual for o sistema usado para a sua cobrança¹⁰³.

Para os devidos efeitos, são considerados impostos sobre o rendimento e sobre o património, os impostos incidentes sobre o rendimento total ou sobre elementos do rendimento ou do património, incluindo os impostos sobre os ganhos derivados da alienação de bens mobiliários ou imobiliários, os impostos sobre o montante global dos salários pagos pelas empresas, bem como os impostos sobre as mais-valias¹⁰⁴.

Assim, os actuais impostos do presente acordo aplica-se, nomeadamente¹⁰⁵:

- i. No caso de Moçambique:
 - ✓ O Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRPS);
 - ✓ O Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (IRPC).
- ii. No caso de Vietnam:
 - ✓ O Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares;
 - ✓ O Imposto sobre o Rendimento das Empresas;
 - ✓ O Imposto sobre o Património.

Nos termos do presente acordo, será considerada uma pessoa residente apenas do Estado em que tenha à sua disposição uma habitação permanente. Se tiver uma habitação permanente à sua disposição em ambos os Estados, será considerada residente apenas do Estado com o qual sejam mais estreitas as suas relações pessoais e económicas; se o Estado em que tem o centro de interesses vitais não puder ser determinado ou se não tiver uma

¹⁰² Resolução n.º 22/2011, de 9 de Junho (acordo entre o Governo da República de Moçambique e o Governo da República Socialista do Vietnam).

¹⁰³ *Ibidem*, n.º 1, do artigo 2.

¹⁰⁴ *Ibidem*, n.º 2, do artigo 2.

¹⁰⁵ *Ibidem*, n.º 2, do artigo 3.

habitação permanente à sua disposição em nenhum dos Estados, será considerada residente apenas do Estado Contratante em que permaneça habitualmente; se permanecer habitualmente em ambos os Estados, ou se não permanecer habitualmente em nenhum deles, será considerada residente apenas do Estado de que for nacional e se for nacional de ambos os Estados, ou se não for nacional de nenhum deles, as autoridades competentes dos Estados Contratantes resolverão o caso de comum acordo¹⁰⁶.

3.1. Análise da eficácia dos acordos para evitar a dupla tributação internacional dos impostos sobre o rendimento

No que concerne aos impostos directos, a delimitação da competência internacional se dá por meio da adopção do princípio da territorialidade ou o do princípio da universalidade. Pelo princípio da territorialidade, o Estado tributa a renda produzida no seu território, independente da nacionalidade ou do enquadramento como residente. Pelo da universalidade, tributa-se a renda mundial do residente ou nacional do país, a depender do critério que se adopte. Note-se que a forma pela qual se tributa, isto é, o emprego desses princípios pode ser apontado como uma das causas da dupla tributação internacional. Isso porque se um sujeito que é residente num país que adopta o princípio da universalidade receber rendas produzidas em outro país, que tributa conforme o princípio da territorialidade, sofrerá tributação em ambos¹⁰⁷.

A eficácia de um acordo entre Estados depende de vários factores, como a forma como o acordo foi celebrado, a sua ratificação e os requisitos de validade, no que se refere ao acordo celebrado entre o Estado de Moçambique e do Vietname, entendemos que os factores de que dependem a eficácia deste acordo, é o conteúdo de que versa o acordo, a observância dos requisitos formais para a sua assinatura e o respeito pelo *jus cogens*, ou seja, o respeito pelas leis imperativas que estas são o conjunto de normas de Direito Internacional Público.

O acordo celebrado entre Moçambique e Vietname, visa aplicar-se sobre os impostos sobre o rendimento e sobre o património exigidos por cada um dos Estados contratantes ou suas autarquias locais, seja qual for o sistema usado para a sua cobrança, aplicando-se este acordo no caso de Moçambique ao IRPS e IRPC e no caso de Vietname, o IRPS, Imposto sobre o Rendimentos das Empresas e o Imposto sobre o Património também

¹⁰⁶*Ibidem*, nº 2, do artigo 4.

¹⁰⁷Convenções sobre dupla tributação internacional entre Estados desenvolvidos e Estados em desenvolvimento. In: *Revista dialéctica de Direito Tributário*. São Paulo, n. 8, maio 1996, p. 24.

designado imposto vietnamita, nos termos do previsto no artigo 2 da Resolução n.º 22/2011, de 9 de Junho.

De referir que para análise do método de eliminação da dupla tributação convencionado entre o Governo da República de Moçambique e o Governo da República Socialista do Vietname, sendo o título do trabalho eficácia dos acordos para evitar a dupla tributação internacional dos impostos sobre o rendimento, entendemos como bem vem plasmado que decorre das normas fiscais dos artigo 18º, nº 1 e artigo 20 do CIRPS aprovado pela Lei nº 33/2007, de 31 de Dezembro e artigo 2 e 5, do CIRPC, aprovado pela Lei nº 34/2007, de 31 de Dezembro, bem como das convenções internacionais celebradas por Moçambique, que os elementos de conexão espacial quanto aos impostos sobre o rendimento são a residência do beneficiário do rendimento e o local da produção do rendimento, estando aqui subjacente dois elementos, o sujeito beneficiário do rendimento e o território onde é obtido esse rendimento.

Há rendimentos que podem ser tributados tanto no Estado da fonte do rendimento (local da produção do rendimento) como no Estado da residência do beneficiário do rendimento, o que gera uma situação de dupla tributação, porque o mesmo rendimento é tributado em dois diferentes Estados, havendo por isso a necessidade de se convencionar a tributação dos rendimentos quando nestas circunstâncias, e este acordo deve produzir efeitos produtivos para os dois Estados contratantes, que se se traduz na eficácia das normas tanto junto as normas do Estado moçambicano bem como para o Governo do Vietname.

Quanto a análise do acordo celebrado entre o Estado moçambicano e o Estado do Vietname, no que concerne a remuneração por trabalhos técnicos, este encontra a consagração no artigo 13 do acordo em análise o qual define a remuneração por trabalho técnico como sendo o pagamento de qualquer natureza a qualquer pessoa, ou outra que não o empregado da pessoa qua faz os pagamentos, em consideração por qualquer serviço de natureza técnica, de gestão ou consultoria.

E neste acordo que chama a conceituação das *royalties* como as retribuições de qualquer natureza pagas pelo uso ou pela concessão do uso de um direito de autor sobre uma obra literária, artística ou científica (incluindo filmes cinematográficos e filmes, gravações ou discos para transmissão pela rádio ou pela televisão), de uma patente, de uma marca comercial, de um desenho ou de um modelo, de um plano, de uma fórmula ou de um processo

secreto, ou por informações respeitantes a uma experiência adquirida no sector industrial, comercial ou científico¹⁰⁸.

É grande a ambiguidade que na doutrina e na legislação comparada rodeia os conceitos de contratos de prestação de serviços técnicos, contratos de assistência técnica e contratos de *know-how*, todos relacionados com uma ampla noção de transferência de tecnologia.

E dizemos ampla porque o conceito elástico de transferência de tecnologia tem sido elaborado pela lei para finalidades muito distintas, umas vezes, para disciplinar o regime de remessas cambiais relacionado com investimentos estrangeiros; outras, para efeitos de legislação de defesa da concorrência, outras, ainda, para efeitos tributários, de tal modo que pode afirmar-se, sem hesitação, que não existe um conceito técnico uniforme que consiga unificar as diversas acepções em que a expressão tem sido utilizada, tanto no que se refere ao conceito de tecnologia propriamente dita quanto ao que se deva entender por transferência.

Actualmente, as convenções bilaterais, têm tido um resultado mais eficiente, no que diz respeito a eliminar a dupla tributação internacional, em detrimento das convenções multilaterais, que não têm tido um resultado tão eficiente assim. Por outro lado, as convenções internacionais possuem como base, o interesse específico de alguns Estados, que desejam eliminar a evasão fiscal internacional, justamente porque tais convenções acabam por implicar na perda de receita tributária para os Estados signatários destas convenções.

Ao lado das fontes tradicionais da lei fiscal, têm surgido com crescente importância normas fiscais que têm a sua origem em compromissos internacionais assumidos pelos Estados. Trata-se de instrumentos jurídicos destinados a evitar a dupla tributação internacional e que se integram no Direito Internacional Fiscal (...) ¹⁰⁹”.

São vários os métodos utilizados para eliminar ou minimizar os efeitos da dupla ou múltipla tributação internacional, tanto pelos Estados quanto pelos particulares. Os primeiros adoptam, comumente, medidas unilaterais e bilaterais. Os particulares, especialmente as empresas, utilizam-se de planeamento tributário internacional, mister para o qual precisam, naturalmente, de assessoria altamente especializada.

Na celebração de acordos sobre dupla tributação, quando o Estado, livremente, se compromete a não cobrar tributos em determinadas situações, portanto em prejuízo da sua

¹⁰⁸Lei nº 33/2007, de 31 de Dezembro.

¹⁰⁹SANCHES, Jose Luís Saldanha. *Manual de Direito Fiscal*. Coimbra: Coimbra Editora, 2007.

própria arrecadação, visando objetivos maiores como, a melhoria das relações com outro Estado, contraparte no acordo ou um maior dinamismo na própria economia.

É justamente neste ponto que tem prevalecido a expressão dupla tributação internacional, na medida em que a praxe nas relações entre as nações consolidou a celebração de acordos bilaterais em detrimento de acordos multilaterais. O resultado prático então é que as nações firmam acordos para evitar a dupla tributação internacional e a elisão fiscal nas transações económicas ocorridas dentro dos respectivos sistemas jurídicos.

3.2. Avaliação da eficácia dos acordos aplicáveis no âmbito da dupla tributação internacional dos impostos sobre o rendimento

Assim, o acordo celebrado entre Moçambique e Vietname, para evitar a dupla tributação dos imposto sobre os rendimentos, mostra-se no nosso entender eficaz, uma vez que se faz sentir os seus efeitos jurídicos por meio de vinculação do Estado moçambicano a este acordo celebrado entre o Moçambique e o Vietname, tanto que, por meio deste acordo é possível manter a protecção necessária na tributação dos impostos sobre os rendimento e observância dos mesmos com vista a promover o desenvolvimento to sustentável do País, evitando-se assim uma dupla ou plurima tributação dos impostos sobre o rendimento.

Os efeitos práticos dos acordos internacionais em matéria de impostos sobre os rendimentos, fazem-se sentir na ordem jurídica moçambicana, uma vez que, as regras de recepção desses acordos em Moçambique têm previsão constitucional, e ainda previsão de protecção contra a dupla tributação e evitar a evasão fiscal dos impostos sobre os rendimentos, e pode-se retirar do artigo 8 da LGT que as normas de direito internacional bem como os acordos produzem os seus efeitos jurídicos em Moçambique, desde que aprovados e ratificados nos termos da Constituição da República de Moçambique.

Durante o estudo foi possível verificar a existência de uma dinâmica eficiente das leis tributárias no âmbito da dupla tributação, uma vez que da aplicação dos preceitos legais referentes a eliminação da dupla tributação internacional, é possível verificar nas leis tributárias moçambicanas um dinamismo e compreende o sistema fiscal moçambicano com a necessidade de evitar a dupla tributação e a combater a evasão fiscal nos impostos sobre os rendimentos.

O acordo entre os Estados é relevante porque traz consigo regras de interpretação capazes de uniformizar a interpretação de acordos internacionais pelos diferentes países, ainda, se mostram-se relevantes na medida em que ela promove a circulação de bens, serviços e capitais, através da remoção deste obstáculo ao desenvolvimento do

comércio internacional no qual consiste a dupla tributação internacional, tal que, por este motivo, são compostas por um conjunto de disposições acerca do equilíbrio entre as capacidades tributárias activas dos Estados signatários, prescrevendo uma repartição da competência tributária entre eles, além disso, buscam concretizar o seu principal objectivo de evitar ou eliminar a dupla tributação internacional restabelecendo a isonomia entre contribuintes, ao estipular um regime de tratamento mais favorável, do qual são beneficiários unicamente os contribuintes residentes dos Estados signatários.

A existência de convenção para evitar a dupla tributação internacional resulta em ganhos, para a administração tributária, empresas e indivíduos, pois define direitos e deveres de contribuintes residentes ou não residentes, relativamente a factos passíveis de sofrer tributação em ambos os Estados signatários. Diante disso, conclui-se que o tema da dupla tributação internacional ganha relevo cada vez maior no âmbito do Direito Tributário, pois, é uma consequência do crescimento do intercâmbio económico entre as nações e dos seus efeitos jurídicos-políticos, é uma demanda que a sociedade contemporânea está a apresentar aos estudiosos e operadores do Direito numa escala crescente tanto nos foros nacionais quanto internacionais.

A convenção é relevante porque traz consigo regras de interpretação capazes de uniformizar a interpretação de acordos internacionais pelos diferentes Países e inclusivamente Moçambique.

As convenções apresentam a distribuição das receitas tributárias entre os Estados contratantes, a promoção e o incremento do investimento estrangeiro, a extinção dos obstáculos fiscais às relações comerciais, entre outros que de uma forma se encontram previstas e acauteladas e ainda mostra disparidade de significados que cada legislação interna confere aos mesmos critérios de conexão limitação a existência de Estados que tributam os rendimentos universais dos seus cidadãos independentemente do local onde estes residam e ela impõe dificuldades ao fluxo de investimentos; encarecimento do custo do dinheiro; encarecimento e imposição de dificuldade na transferência de tecnologia; insegurança para os contribuintes e neutralização por parte de um Estado da política fiscal de outro Estado.

Os acordos são mais eficazes que as medidas unilaterais para evitar a dupla tributação, entretanto, há que se atentar que um factor que não foi suficientemente enfrentado e que é recorrente nos acordos de bitributação é sua superação por normas internas, uma vez que não há no Direito Internacional, qualquer medida efectiva que possa utilizar o Estado Contratante para fazer valer o que foi acordado.

Medidas visando eliminar a dupla ou múltipla tributação têm sido adoptadas sob diversas formas. Alguns Estados optam por medidas unilaterais, outros deliberam em convenções bilaterais, mas recorrendo a modelos sugeridos por organismos internacionais.

Aos ganhos resultantes da segurança jurídica, naturalmente se agregam outros de ordem económica e política. O Estado pode aprimorar os seus mecanismos de incentivo à entrada de capitais estrangeiros, assim como o controlo e fiscalização da arrecadação proveniente de operações ou actividades com elementos de estraneidade.

Já os particulares, por seu turno, podem planear com segurança jurídica as suas estratégias e acções de negócios a serem desenvolvidas nos territórios dos países signatários da convenção sobre dupla tributação internacional, pois têm a possibilidade de antever a carga de impostos a que estarão sujeitos.

3.3. Compreensão da necessidade da existência de acordos entre os Estados para evitar a dupla tributação internacional

A compreensão das razões da necessidade de existência de acordos entre os Estados para evitar a dupla tributação, durante o estudo, foi entender que para uma boa organização de um Estado de direito deve-se conhecer os limites de soberania de cada Estado contratante ao celebrar os acordos sobre a dupla tributação, nos casos concretos do estudo feito os limites existentes entre o Estado moçambicano e o Estado do Vietname.

Os acordos não representam restrição à soberania de qualquer dos Estados celebrantes, ao contrário, preservam a competência tributária activa na medida em que as repartem entre si, evitando assim a dupla tributação que é um dos obstáculos ao comércio internacional, ao mesmo tempo em que promovem o investimento estrangeiro e minimizam a evasão fiscal.

Os acordos mostram a melhor maneira de evitar a dupla tributação, porquanto as formas unilaterais de alcançar o mesmo fim requerem isolado e árduo sacrifício que podem apresentar resultados insatisfatórios ou mesmo contrários aos objectivos, assim, a quantidade de convenções para abrandar a dupla tributação vem corroborar tal afirmação e demonstrar a relevância das convenções sobre a dupla tributação no planeamento tributário internacional, enquanto numerosas fontes de benefícios fiscais.

Os acordos de dupla tributação vêm delimitar os poderes de tributar dos Estados contratantes uma vez que as normas que impõem o pagamento dos impostos são normas domésticas, criadas no âmbito de um determinado Estado não podendo estas

fundamentar qualquer obrigação de imposto, falamos assim do efeito negativo da aplicação dos tratados.

Os acordos de dupla tributação revelam um consenso internacional referente a grandes e importantes princípios técnicos de Direito Fiscal Internacional nos quais se firmam e que são os princípios da residência e da fonte. Cada acordo estabelece no qual cada um dos dois Estados contraentes se atribui o compromisso de evitar a dupla tributação internacional optando, de entre os princípios técnicos internacionalmente consagrados, pela forma de repartição da faculdade de tributar e o método de eliminação da dupla tributação que ambos julguem serem os mais vantajosos e convenientes face a cada uma das suas realidades e seus interesses.

Os acordos mostram a melhor maneira de eliminar a dupla tributação, porquanto as formas unilaterais de alcançar o mesmo fim requerem isolado e árduo sacrifício que podem apresentar resultados insatisfatórios ou mesmo contrários aos objectivos, assim, a quantidade de convenções para abrandar a dupla tributação vem corroborar tal afirmação e demonstrar a relevância das convenções sobre a dupla tributação no planeamento tributário internacional, enquanto numerosas fontes de benefícios fiscais.

Os tratados surgem, então, como instrumentos de protecção dos interesses dos Estados contra a evasão fiscal e de harmonização de diferentes sistemas jurídicos, de modo a permitir a justa cobrança de tributos e estimular o desenvolvimento da economia em escala mundial.

Há acordos internacionais cujo objectivo central envolve matérias de outra natureza, mas que contemplam questões tributárias não relacionadas com a dupla ou múltipla tributação. Tais acordos visam estimular as actividades económicas intra ou inter-regionais, eliminando tributos e obrigações tributárias aduaneiras, mas sem entrar na questão da dupla ou múltipla tributação internacional.

Outra vantagem que se observa na aplicação das convenções sobre dupla tributação internacional é a de se ter uma maior segurança jurídica na relação tributária, que se estabelece entre o contribuinte e os Estados envolvidos na operação transnacional. A troca de informações para combater à evasão fiscal e o estímulo à cooperação entre os Estados contratantes, neste sentido, é outra vantagem dos instrumentos internacionais sobre esta questão.

A aplicação eficaz das convenções sobre bitributação acarreta incentivo ao investimento estrangeiro, representando um facto atractivo para os investidores e para o

incremento da importação de capital, uma vez que há uma “garantia” da não ocorrência, ou da diminuição da dupla tributação internacional.

A eliminação da dupla tributação, não é único objectivo das convenções contra a dupla tributação, são de facto numerosas as finalidades pretendidas pelas convenções de dupla tributação, como a distribuição das receitas tributárias entre os Estados contratantes, a promoção e o incremento do investimento estrangeiro, a extinção dos obstáculos fiscais às relações comerciais, entre outros que de uma forma se encontram previstas e acauteladas nas convenções de dupla tributação.

Ainda, os acordos da dupla tributação vêm delimitar os poderes de tributar dos Estados contratantes uma vez que as normas que impõem o pagamento dos impostos são normas domésticas, criadas no âmbito de um determinado Estado não podendo estas fundamentar qualquer obrigação de imposto, falamos assim do efeito negativo da aplicação das convenções.

O objectivo dos acordos, visa evitar ou eliminar a dupla tributação internacional e promover a circulação de bens, serviços e capitais, através da remoção deste obstáculo ao desenvolvimento do comércio internacional no qual consiste a dupla tributação internacional¹¹⁰.

Por este motivo, são compostas por um conjunto de disposições acerca do equilíbrio entre as capacidades tributárias activas dos Estados signatários, prescrevendo uma repartição da competência tributária entre eles¹¹¹. Além disso, buscam concretizar seu escopo de evitar ou eliminar a dupla tributação internacional restabelecendo a isonomia entre contribuintes, ao estipular um regime de tratamento mais favorável, do qual são beneficiários unicamente os contribuintes residentes dos Estados signatários¹¹².

3.4. Percepção dos métodos para evitar a dupla tributação internacional utilizados nos acordos internacionais em matéria dos impostos sobre o rendimento

É possível, em termos abstractos, configurar uma infinidade de elementos de conexão das situações tributárias internacionais mais complexas com o ordenamento jurídico-tributário de diversos Estados. Contudo, a soberania fiscal dos Estados encontra-se delimitada

¹¹⁰ROLIM, J. D.; PARISI, F. D. *Normas Antielisivas em Tratados Internacionais*. In: BRITTO, D.; CASEIRO, M. P. L. B. (Coord.). *Direito tributário internacional: teoria e prática*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2014, p. 565-581.

¹¹¹TORRES, H. T. *Direito tributário internacional: planejamento tributário e operações transnacionais*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2001, p. 323, 325-326, 333.

¹¹²XAVIER, A. *Direito tributário internacional do Brasil: tributação das operações internacionais*. 5 ed. atual. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 290.

em termos que correspondem, em grande medida, aos da delimitação da sua soberania política.¹¹³

Decorre das normas fiscais artigo 18, nº 1 e artigo 20 do CIRPS, aprovado pela Lei nº 33/2007, de 31 de Dezembro e artigo 2 e 5, do CIRPC, aprovado pela Lei nº 34/2007, de 31 de Dezembro, bem como das convenções internacionais celebradas por Moçambique, que os elementos de conexão espacial quanto aos impostos sobre o rendimento são a residência do beneficiário do rendimento e o local da produção do rendimento.

Cabe, em regra, ao Estado da residência eliminar ou atenuar essa dupla tributação. Um dos métodos para eliminar ou atenuar a dupla tributação internacional é o da imputação ou do crédito do imposto (*tax credit*). Tal método tem duas modalidades: imputação integral e imputação ordinária.

Na imputação integral, o Estado da residência deduz ao imposto a pagar em tal Estado a totalidade do imposto que foi pago no Estado da fonte e na imputação ordinária, o Estado da residência deduz ao imposto a pagar em tal Estado a fracção do seu imposto correspondente aos rendimentos provenientes do Estado da fonte. É este último método que se encontra consagrado nos artigos 40, 64 e 65 do Código do IRPC¹¹⁴.

Da análise ao método empregue no acordo celebrado entre o Governo da República de Moçambique e o Governo da República Socialista do Vietname – Resolução nº 22/2011, de 9 de Junho, constante do artigo 24 do acordo que:

No caso de Moçambique e do Vietname a dupla tributação será eliminada da seguinte forma:

- ✓ Quando um residente de um Estado contratante obtiver rendimentos que, de acordo com o disposto no presente acordo, possam ser deduzidos no outro estado contratante, o primeiro Estado mencionado deduzirá do imposto sobre o rendimento desse residente uma importância igual ao imposto sobre o rendimento pago no outro estado contratante.

A importância deduzida nos termos do disposto no parágrafo, não poderá, contudo, exceder a fracção do imposto sobre o rendimento, calculado antes da dedução correspondente aos rendimentos tributados no outro estado contratante, de acordo com as taxas aplicáveis nesse estado.

¹¹³ https://recipp.ipp.pt/bitstream/10400.22/17035/1/DM_BeatrizRufino_MSOL_2020.pdf, consultado em 24/09/2014.

¹¹⁴ Lei nº 33/2007, de 31 de Dezembro.

- ✓ Quando um residente de um Estado contratante obtiver rendimentos que, de acordo com as previsões deste acordo só pode ser tributável noutra Estado contratante, o primeiro Estado mencionado poderá ao calcular o quantitativo do imposto sobre o restante rendimento desse residente, incluir na base tributável esse rendimento, mas apenas para efeitos do estabelecimento da taxa aplicável de acordo com a legislação desse estado.”

No método da imputação (*tax credit*), o rendimento de fonte estrangeira não é isento, de tal modo que o Estado da residência tributa a renda global do contribuinte, seja qual for a sua origem. Todavia, do montante do imposto assim apurado deduz (credita) o imposto pago no país da fonte, desde que este imposto seja de natureza equivalente à do imposto pago no país da residência. O sistema de isenção considera a renda; o sistema de imputação, o imposto sobre a renda.¹¹⁵ Sendo este o caso de Moçambique relativamente ao acordo celebrado com o Vietname, como se pode aferir do artigo 24 do acordo, no que concerne aos métodos empregues para eliminação da dupla tributação.

Se o Estado da residência deduz o montante total do imposto efectivamente pago no país de origem, dá-se uma imputação integral. Mas, nem sempre vai tão longe a generosidade do sistema, que submete a dedução consentida a um limite máximo: o limite relativo à fracção do seu próprio imposto correspondente aos rendimentos provenientes do País da fonte é a imputação ordinária.

Como é fácil de se verificar, a imputação ordinária conduzirá apenas a uma dedução parcial do imposto estrangeiro se este for superior ao que o Estado da residência aplica aos mesmos rendimentos.

A razão de ser deste limite está na atitude dos tesouros nacionais, favorável a anular o seu próprio imposto, mas desfavorável a reembolsar os seus contribuintes de impostos pagos a Estados estrangeiros, como se pode verificar do previsto no nº 1 do artigo 24 do acordo celebrado entre Moçambique e Vietname.

Note-se que o crédito de imposto estrangeiro representa um rendimento adicional tributável no país de residência, a acrescer ao rendimento que lhe deu origem.

Numa linguagem expressiva, pode dizer-se que o *tax credité* como que um crédito contra o fisco utilizável como moeda de pagamento do imposto. Precisamente porque

¹¹⁵XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Internacional do Brasil*. reformulada e actualizada até Junho de 2010, com a colaboração de Roberto Duque Estrada e Renata Emery, Editora Forense – Rio de Janeiro, 7ª Edição, 2010, p. 244.

representa rendimento adicional, é necessário, antes de proceder à dedução, reajustar o rendimento bruto estrangeiro, acrescentando o seu valor à base de cálculo do imposto do país de residência.¹¹⁶

3.5. Descrição das limitações encontradas nos acordos assinados entre os Estados moçambicano e vietnamita a quando da dupla tributação internacional

Quanto as limitações, no geral dos acordos celebradas por Moçambique contêm uma cláusula "anti-abuso", caso da convenção celebrada entre Moçambique e Vietnam concretamente a disposição do artigo 10 da convenção¹¹⁷, referente a dividendos, refere não se aplicarão se o principal propósito ou um dos principais propósitos de qualquer pessoa envolvida com a instituição ou transferência das acções ou outros direitos em relação aos quais o dividendo for pago tiver sido tirar vantagem do presente artigo, por meio de instituição ou transferência das acções passando a aplicar-se a disposição do direito interno, como se pode verificar do constante do artigo 49 do CIRPC¹¹⁸.

Assim, o entendimento que se colhe a analisar o preceito relativos aos juros, é o de que os juros consideram-se provenientes de um Estado contratante quando o devedor for desse Estado.

Entretanto quando o devedor dos juros seja um não residente, e tiver no Estado contratante um estabelecimento estável em relação ao qual haja sido contraída uma obrigação pela qual os juros sejam por esse estabelecimento estável, tais juros são considerados provenientes do Estado em que o estabelecimento estável ou instalação estiver situado, da interpretação se entende que se os juros forem provenientes do Estado moçambicano e sendo neste Estado que o devedor tenha um estabelecimento estável, este estabelecimento suporta o pagamento dos juros, sendo estes juros considerados provenientes de Moçambique uma vez que o estabelecimento estável ou instalação fixa se encontra situado em Moçambique.

Apenas são considerados juros para efeitos das convenções, as remunerações estipuladas até o limite que seria acordado *at arms length*, ou seja, na ausência de relações especiais entre o devedor e o credor, ou entre ambos e terceiros, ficando o

¹¹⁶ XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Internacional do Brasil*. reformulada e actualizada até Junho de 2010, com a colaboração de Roberto Duque Estrada e Renata Emery, Editora Forense – Rio de Janeiro, 7ª Edição, 2010, p. 248.

¹¹⁷ Resolução n° 22/2011, de 9 de Junho.

¹¹⁸ Lei n° 33/2007, de 31 de Dezembro.

excesso sujeito ao regime definido pela legislação interna de cada Estado ou a outros preceitos da Convenção que se revelem eventualmente aplicáveis.¹¹⁹

Ainda, quanto as limitações dos acordos, nota-se a existência de disparidade de significados que cada legislação interna confere aos mesmos critérios de conexão, também as convenções contra a dupla tributação não a eliminam por si só uma vez que devem ser interpretadas e aplicadas em cada ordenamento jurídico e nem sempre isso se verifica. Pode-se ter também como limitação a existência de Estados que tributam os rendimentos universais dos seus cidadãos independentemente do local onde estes residam, dando também como exemplo o caso dos E.U.A, acrescentando ainda o caso das Filipinas¹²⁰.

Apresenta ainda, a ausência de estruturação científica do Direito Fiscal, enquanto conjunto de normas vinculadas a princípios valorativos ordenadores, subjectivando-a como a mais importante razão para a existência de dupla tributação¹²¹.

De salientar que, são várias as limitações da dupla tributação, como a imposição de dificuldades ao fluxo de investimentos; encarecimento do custo do dinheiro; encarecimento e imposição de dificuldade na transferência de tecnologia; insegurança para os contribuintes e neutralização por parte de um Estado da política fiscal de outro Estado¹²².

Igualmente ocorrem limitações no decorrente as doutrinas usadas pelos diferentes Estados, este facto acontece da relação entre direito interno e direito internacional ser abordado pelos vários Estados de diferentes maneiras, havendo alguns que adoptam a doutrina monista, entre eles uns entendem pela prevalência do direito interno e outros do direito internacional, enquanto há aqueles que adoptam a doutrina dualista, havendo casos, inclusive, de regramentos que resultam em sistemas híbridos¹²³.

¹¹⁹ XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Internacional do Brasil*. reformulada e actualizada até Junho de 2010, com a colaboração de Roberto Duque Estrada e Renata Emery, Editora Forense – Rio de Janeiro, 7ª Edição, 2010. Pg 603

¹²⁰ Klaus Vogel e Co-autores, 1991, p.3, *apud*, Ana Paula Dourado, *Op. Cit.*, p. 26. Disponível em: <https://repositorio.ucp.pt/bitstream/10400.14/17643/1/DISSERTA%20C3%87%20C3%83O%20DE%20MESTRADO%20DE%20C%20C3%89LIA%20FERREIRA%20UCP.pdf>.

¹²¹ KlausTipke, 1985, pp. 15-16; Paul Kirchhof, 1985, p. 319, *apud* Ana Paula Dourado, *Op. cit.*, p. 26. Disponível em: <https://repositorio.ucp.pt/bitstream/10400.14/17643/1/DISSERTA%20C3%87%20C3%83O%20DE%20MESTRADO%20DE%20C%20C3%89LIA%20FERREIRA%20UCP.pdf>.

¹²² DORNELLES, Francisco Neves. *A dupla tributação internacional da renda*. Rio de Janeiro: FGV. 1979. p. 8. Disponível em: https://repositorio.idp.edu.br/bitstream/123456789/354/7/Monografia_Getulio%20Borges%20da%20Silva_Especializa%C3%A7%C3%A3o_2008.pdf.

¹²³ MARTINS, M. G. *Tratados internacionais em matéria tributária em um ambiente de economia globalizada*. In: BRITTO, D.; CASEIRO, M. P. L. B. (Coord.). *Direito tributário internacional: teoria e prática*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2014, p. 412. Disponível em: <https://repositorio.ufpe.br/bitstream/123456789/27749/1/MONOGRRAFIA%20EMANUELE%20COSTA%20ANDRADE.pdf>.

Outrossim, a limitação reside no facto de não haver tribunais internacionais que direcione a interpretação destas convenções, sendo tal interpretação feita pelos tribunais nacionais, que utilizam os meios a eles disponíveis conforme a ordem interna. Deste modo, as metodologias interpretativas adoptadas pelos diferentes Países são, quase sempre, distintas e esses tribunais não têm conhecimento das decisões tomadas pelos tribunais dos outros Países com o qual seu Estado firmou tratado em matéria tributária, vendo-se impossibilitados, pois, de desenvolverem análise acerca daquelas decisões para, então, verificar sua razoabilidade e conformidade com o estabelecido na jurisdição nacional. Por conseguinte, os julgamentos que determinarão a sua interpretação serão, provavelmente, distintos, podendo gerar os conflitos de competência tributária cuja eliminação é a finalidade precípua com a qual a convenção foi celebrada¹²⁴.

Mas também este fenómeno, pode gerar grandes dificuldades como, reduzir o investimento ou tornando-o menos rendível, diminuirão os benefícios dele, provenientes de que aqueles países gozam, nomeadamente a manutenção ou a expansão do mercado e o seu controle, com as respectivas consequências e ainda delimitar os poderes de tributar dos Estados contratantes uma vez que as normas que impõem o pagamento dos impostos são normas domésticas, criadas no âmbito de um determinado Estado não podendo estas fundamentar qualquer obrigação de imposto, falamos assim dos efeitos negativos da aplicação das medidas.

Outros efeitos negativos, temos a imposição de dificuldades ao fluxo de investimentos; o encarecimento do custo do dinheiro; o encarecimento e imposição de dificuldades na transferência de tecnologia; a insegurança para os contribuintes e neutralização por parte de um Estado da política fiscal de outro Estado.

Além dos problemas e prejuízos causados aos indivíduos e empresas pela dupla ou múltipla tributação e pela falta de harmonia nas regras adoptadas entre os diferentes países, há que se analisar a questão das vantagens e desvantagens da eliminação ou redução da dupla ou pluritributação para os países.

Os tratados internacionais em matéria tributária deparam-se, nesta era da globalização, com as seguintes questões primordiais: a relação entre o direito interno e o

¹²⁴ WIJNEN, Win. *Algumas considerações a respeito da convergência e da interpretação dos tratados tributários*. In: BRITTO, D.; CASEIRO, M. P. L. B. (Coord.). *Direito tributário internacional: teoria e prática*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2014. (p. 545-558). p. 545-547, 552. Disponível em: <https://repositorio.ufpe.br/bitstream/123456789/27749/1/MONOGRAFIA%20%20EMANUELE%20COSTA%20ANDRADE.pdf>.

direito internacional, que culmina na hierarquia normativa que os tratados ostentam, o problema de interpretação e o problema das qualificações. A questão referente a relação entre o direito interno e o direito internacional diz respeito a determinação da disciplina que será aplicada ao caso concreto quando este é regulado de maneira antagónica ou inconciliável por um tratado e pela legislação interna¹²⁵, bem como a definição do momento em que o tratado entra em vigor na ordem doméstica¹²⁶.

A dificuldade referente a esta primeira questão decorre do facto de a relação entre direito interno e direito internacional ser abordada pelos vários Estados de diferentes maneiras, havendo alguns que adoptam a doutrina monista, entre eles uns entendem pela prevalência do direito interno e outros do direito internacional, enquanto há aqueles que adoptam a doutrina dualista, havendo casos, inclusive, de regramentos que resultam em sistemas híbridos¹²⁷.

O problema central da dupla tributação internacional está em que nem todos os sistemas fiscais coincidem entre si quanto às normas de incidência real (ligada à fonte, local do bem, sistema do território) e pessoal (os residentes de cada jurisdição serão tributados por qualquer rendimento que recebam, independentemente do território), permitindo um cenário em que uma tributação ocorre tanto no Estado de origem do agente que recebe o rendimento como no país de fonte de tal rendimento¹²⁸.

Ainda que contando com decisões favoráveis, a retenção continuou sendo aplicada em diversos casos, fazendo com que a justiça, já demasiadamente sobrecarregada, continuasse sendo uma das poucas soluções a se buscar, a outra sendo procurar medidas alternativas de solução pautadas, sobretudo, na mudança de suas estratégias de negócios.

Outro problema que agrava a situação é a dificuldade de se creditar tais impostos, seja por dificuldade de informação, pela demora na operação ou até mesmo equívocos do sistema.

Além disso, outros pontos ainda dificultam a aplicação dos acordos sobre dupla tributação. Factores como divergências internas, interpretações distintas da lei, a falta

¹²⁵MARTINS, M. G. *Tratados internacionais em matéria tributária em um ambiente de economia globalizada*. In: BRITTO, D.; CASEIRO, M. P. L. B. (Coord.). *Direito tributário internacional: teoria e pratica*. Sao Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2014. (p. 405-438). p. 407.

¹²⁶XAVIER, A. *Direito tributário internacional do Brasil: tributacao das operações internacionais*. 5 ed. atual. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 102.

¹²⁷MARTINS, M. G. *Tratados internacionais em matéria tributária em um ambiente de economia globalizada*. In: BRITTO, D.; CASEIRO, M. P. L. B. (Coord.). *Direito tributário internacional: teoria e pratica*. Sao Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2014, p. 412.

¹²⁸AZEVEDO, P. A. A dupla tributação internacional: questões levantadas e métodos para evitar”. *Cadernos de Direito Actual*. Santiago de Compostela, v. n 6, 2017, p. 38.

de apoio governamental, o excesso de tributos, a burocracia exacerbada e um certo fechamento nacional a demandas internacionais são entraves que precisam ser sanados para uma maior eficácia e efectividade dos acordos.

Os acordos para evitar a dupla tributação e os efeitos nocivos por ela produzidos que retraem as relações comerciais internacionais, é medida que se impõe para fomentar o próprio comércio internacional que se estabelece entre as nações de todo o mundo, tanto as desenvolvidas, como as em desenvolvimento, gerando a circulação da riqueza e o progresso para todas as nações envolvidas.

CONCLUSÕES

A presente dissertação valida a hipótese primeira da qual os acordos internacionais para evitar ou eliminar a dupla tributação internacional dos impostos sobre os rendimentos são eficazes aquando da sua implementação.

Quanto aos objectivos específicos, foram todos, pois, quanto a avaliação da eficácia dos acordos aplicáveis no âmbito da dupla tributação internacional dos impostos sobre o rendimento, temos o seguinte:

- A eficácia de um acordo entre estados depende de vários factores, como a forma como o acordo foi celebrado, a sua ratificação e os requisitos de validade;
- O acordo é eficaz, pois, se faz sentir os seus efeitos jurídicos por meio de vinculação entre os dois Estados e evita a dupla tributação dos impostos sobre o rendimento;
- O acordo produz efeitos para os dois Estados contratantes, que se se traduz na eficácia das normas tanto junto as normas do Estado moçambicano e do Vietname;
- Os acordos têm um resultado eficaz no que diz respeito a eliminar a dupla tributação internacional, em detrimento das convenções multilaterais;
- Os acordos internacionais em matéria de impostos sobre os rendimentos fazem-se sentir na ordem jurídica moçambicana, uma vez que, as regras de recepção desses acordos em Moçambique têm previsão constitucional,
- Verifica-se a existência de uma dinâmica eficiente das leis tributárias através da aplicação dos preceitos legais referentes a eliminação da dupla tributação nos impostos sobre os rendimentos;
- O acordo traz consigo regras de interpretação capazes de uniformizar a interpretação de acordos internacionais pelos diferentes países;
- A existência de convenção para evitar a dupla tributação internacional resulta em ganhos, para a administração tributária, empresas e indivíduos.

Referente a compreensão da necessidade da existência de acordos entre os Estados para evitar a dupla tributação internacional, conclui-se que:

- Os acordos não representam restrição à soberania de qualquer dos Estados celebrantes, ao contrário, preservam a competência tributária, evita a dupla tributação e promove o investimento estrangeiro e minimizam a evasão fiscal;
- Os acordos mostram a melhor maneira de evitar a dupla tributação;
- A dupla tributação vem demonstrar a relevância das convenções sobre a dupla tributação no planeamento tributário internacional;

- Os acordos de dupla tributação vêm delimitar os poderes de tributar dos Estados contratantes;
- Os acordos de dupla tributação revelam um consenso internacional referente a grandes e importantes princípios técnicos de Direito Fiscal Internacional nos quais se firmam e que são os princípios da residência e da fonte;
- Os acordos mostram a melhor maneira de eliminar a dupla tributação;
- A aplicação eficaz das convenções sobre a dupla tributação acarreta incentivo ao investimento estrangeiro, representando um facto atractivo para os investidores.

No concernente a percepção dos métodos para evitar a dupla tributação internacional utilizados nos acordos internacionais em matéria dos impostos sobre o rendimento, temos o seguinte:

- Um dos métodos para eliminar ou atenuar a dupla tributação internacional é o da imputação ou do crédito do imposto, tal método tem duas modalidades: imputação integral e imputação ordinária;
- No método de imputação integral, o Estado da residência deduz ao imposto a pagar em tal Estado a totalidade do imposto que foi pago no Estado da fonte e na imputação ordinária, o Estado da residência deduz ao imposto a pagar em tal Estado a fracção do seu imposto correspondente aos rendimentos provenientes do Estado da fonte;
- No método da imputação, o rendimento de fonte estrangeira não é isento, de tal modo que o Estado da residência tributa a renda global do contribuinte, seja qual for a sua origem;
- O sistema de isenção considera a renda o sistema de imputação, o imposto sobre a renda, sendo este o caso de Moçambique relativamente ao acordo celebrado com o Vietname no que concerne aos métodos empregues para eliminação da dupla tributação;
- A imputação ordinária conduzirá apenas a uma dedução parcial do imposto estrangeiro se este for superior ao que o Estado da residência aplica aos mesmos rendimentos.

Por fim, sobre descrição das limitações encontradas nos acordos assinados entre os Estados moçambicano e vietnamita a quando da dupla tributação internacional, concluímos o seguinte:

- O devedor dos juros seja um não residente e tiver no Estado contratante um estabelecimento estável em relação ao qual haja sido contraída uma obrigação pela qual os juros sejam por esse estabelecimento estável, tais juros são considerados provenientes do Estado em que o estabelecimento estável ou instalação estiver situado;

- Apenas são considerados juros para efeitos das convenções, as remunerações estipuladas até o limite que seria acordado;
- Nota-se a existência de disparidade de significados que cada legislação interna confere aos mesmos critérios de conexão;
- A existência de Estados que tributam os rendimentos universais dos seus cidadãos independentemente do local onde estes residam;
- A ausência de estruturação científica do Direito Fiscal, enquanto conjunto de normas vinculadas a princípios valorativos ordenadores;
- Imposição de dificuldades ao fluxo de investimentos e neutralização por parte de um Estado da política fiscal de outro Estado;
- O uso da doutrina monista, entre eles, uns entendem pela prevalência do direito interno e outros do direito internacional, enquanto há aqueles que adoptam a doutrina dualista, havendo casos, inclusive, de regramentos que resultam em sistemas híbridos;
- Falta de tribunais internacionais que direccionem a interpretação destas convenções;
- Dificuldades na redução do investimento ou tornando-o menos rendível;
- Delimitação dos poderes de tributar dos Estados contratantes;
- Prejuízos causados aos indivíduos e empresas pela dupla tributação e pela falta de harmonia nas regras adoptadas entre os diferentes países;
- Os tratados internacionais em matéria tributária deparam-se nesta era da globalização, questões primordiais como a relação entre o direito interno e o direito internacional;
- A dificuldade de se creditar tais impostos seja por dificuldade de informação, pela demora na operação ou até mesmo equívocos do sistema;
- Os acordos para evitar a dupla tributação e os efeitos nocivos por ela produzidos que retraem as relações comerciais internacionais, é medida que se impõe para fomentar o próprio comércio internacional que se estabelece entre as nações de todo o mundo, tanto as desenvolvidas, como as em desenvolvimento, gerando a circulação da riqueza e o progresso para todas as nações envolvidas.

SUGESTÕES

Para a presente dissertação propomos as seguintes sugestões:

- A inclusão dos preceitos relativo a importação de tecnologias (*know-how*) num artigo independente, uma vez que a quanto a tributação sobre a importação das tecnologias, ou seja, transmissão de tecnologias, este tipo de transacção comercial está sujeita a tributação nos termos do artigo 12 do acordo e o mesmo se refere as *royalties* e não a tributação sobre a importação de tecnologias;
- A aprovação de diploma legal com vista a regular o controlo da tributação sobre as transacções cobertas pelo acordo sobre a dupla tributação dos impostos sobre o rendimento, uma vez que Moçambique tem vindo a celebrar esses acordos com outros Estados, entretanto não se vislumbra na legislação moçambicana em vigor e existência de mecanismos para o controlo da efectivação destes acordos quanto a tributação dos impostos sobre o rendimento.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

a) Legislação

REPÚBLICA DE MOÇAMBIQUE, *Constituição da República de Moçambique*, Boletim da República, I SÉRIE, Número 51, de 22 de Dezembro de 2004, Actualizada pela Lei 1/2018, de 12 de Junho.

REPÚBLICA DE MOÇAMBIQUE, Lei n° 15/2002, de 26 de Junho), in Boletim da República, I Série, n° 26, que aprova a *Lei de Bases do Sistema Tributário*, Moçambique.

REPÚBLICA DE MOÇAMBIQUE, Lei n° 33/2007, de 31 de Dezembro, in Boletim da República, I Série, n° 52, que aprova o *Código do Imposto sobre Pessoas Singulares*.

REPÚBLICA DE MOÇAMBIQUE, Lei n° 02/2006, de 22 de Março, in Boletim da República, I Série, n° 12, que aprova o *Lei do Ordenamento Jurídico Tributário*, Moçambique.

REPÚBLICA DE MOÇAMBIQUE, *Código do Imposto Sobre o Rendimento de Pessoas Colectivas*, aprovado pela Lei n° 34/2007, de 31 de Dezembro.

REPÚBLICA DE MOÇAMBIQUE, *Código do Imposto Sobre o Rendimento de Pessoas Singulares*, aprovado pela Lei n° 33/2007, de 31 de Dezembro.

REPÚBLICA DE MOÇAMBIQUE, Decreto n° 8/2008, de 16 de Abril, in Boletim da República, I Série, n° 16, que aprova o *Regulamento do Código do Imposto Sobre o Rendimentos de Pessoas Singulares*.

Resolução 27/99, de 8 de Setembro, *Convenção entre o Governo da República de Moçambique e o Governo da República italiana para evitar a dupla tributação em matéria de impostos sobre o rendimento*.

Resolução n° 22/2011, de 9 de Junho (acordo entre o Governo da República de Moçambique e o Governo da República Socialista do Vietname.

b) Doutrina

ALEXANDRE, Ricardo. *Direito Tributário Esquemático*. 6ª Edição, São Paulo: Método, 2012.

AMORIM, José de Campo. *Algumas medidas de Combate a evasão Fiscal, Texto resumido da lição apresentada no concurso de provas públicas na área científica de Direito*. Do Instituto superior de Contabilidade e Administração do Porto em Outubro de 2006.

AZEVEDO, Rodrigo Ghinrighellide. *Criminalidade e Justiça Penal na América Latina*. Sociologias, jun. 2005, n.13.

AZEVEDO, P. A. 2017. “*A dupla tributação internacional: questões levantadas e métodos para evitar*”. Cadernos de Direito Actual. Santiago de Compostela, v. n° 6.

DOGGART, Carolina. *Paraísos Fiscais e os seus usos*. Ed. Vida económica, 2ª Ed., 1998.

DORNELLES, Francisco Neves. *A dupla tributação internacional da renda*. Rio de Janeiro: FGV. 1979.

FARIA, Maria Teresa Veiga de. *Preços de Transferência – Problemática geral, Colóquio sobre a Internacionalização da Economia e a Fiscalidade*. Centro de Estudos Fiscais, Ministério da Finanças, 1993.

GIL, António Carlos. *Métodos e técnicas de pesquisa social*. 5ª.Ed. São Paulo: Atlas, 1999.

_____. *Como elaborar projetos de pesquisa*. 4. Ed. São Paulo: Atlas, 2007.

_____. *Como Elaborar Projetos de Pesquisa*. 6ª Ed. S. Paulo: Editora Atlas. S. A, 2008.

LAKATOS, E.M. & MARCONI, M. de A. *Metodologia científica: 2ª Edição*. Verificada e ampliada. Atlas. São Paulo. 1991.

_____. *Fundamentos de Metodologia Científica*. Editora Atlas. São Paulo, 1993.

LAVINE, Pierre. *LaLuttecontrel'évasionfiscale de caractere Internationalenl'absentetenprésence de conventionsinternationales, LibrairieGénéral de Droitet de Jurisprudence*. Paris, 1998.

LEITÃO, Luís Meneses. *Evasão e Fraude Fiscal Internacional*. Colóquio sobre a Internacionalização da Economia e a Fiscalidade, Centro de estudos Fiscais, Ministério das Finanças, 1993, citados por AMORIM, José de Campos, Algumas Medidas de Combate a Evasão Fiscal, Porto 2006.

MARTINEZ, soares. *Direito Fiscal*. 9ª Edição, reimpressão, Livraria almedina, Coimbra, 1997.

MARTINS, M. G. *Tratados internacionais em matéria tributária em um ambiente de economia globalizada*. In: BRITTO, D.; CASEIRO, M. P. L. B. (Coord.). *Direito tributário internacional: teoria e prática*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2014.

MAZZUOLI, Valério de Oliveira. *Curso de Direito Internacional Público*. 5ª edição, São Paulo: RT, 2011.

MILTON GRUNDY. *Tax Havens*. Londres 1972 (hátraduçãofrancesa, *Les refuges fiscaux*, 1972); G. MARINO, I “*paradisifiscali*”; Problematicheeprospettive, in VICTOR UCKMAR (org.), *Corso di DirittoTributarioInternazionale*, Pádua 1999; IFA -*Limits on the Use of Law-Tax Regimes by Multinational Businesses: Current Measures and Emerging Trendes*, CDFI LXXXVI-b (2001).

NABAIS, José Casalta. *Direito Fiscal*. Almedina, 2003.

PENE, Cláudio. *Apontamentos de Direito Fiscal Moçambicano*. 2ª Edição, Escolar Editora.

PLAGNET, Bernard Droit. *Fiscal Internacional*. Editions Litec, Paris, 1986.

ROLIM, J. D.; PARISI, F. D. *Normas Antielisivas em Tratados Internacionais*. In: BRITTO, D.; CASEIRO, M. P. L. B. (Coord.). *Direito tributário internacional: teoria e prática*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2014.

SABBAG, Eduardo. *Manual de Direito Tributário*. 4ª Edição, São Paulo: Saraiva, 2012.

SANCHES, José Luís Saldanha. *Normas anti-abuso, jurisprudência comunitária e direito português; as provisões no balanço fiscal, in planeamento e concorrência internacional*. Ana Paula Dourado e Outros, fisco, Lisboa, 2003.

- SANCHES, José Luís Saldanha. *Manual de Direito Fiscal*. Coimbra: Coimbra Editora, 2007.
- TEVETE Constâncio, THAIMO Veromingos. *Direito Tributário, Teoria Geral*. Volume I, Escolar Editora.
- TÔRRES, H. T. *Pluritributação internacional sobre as rendas das empresas*. 2. Ed. rev., atual. E ampl. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2001.
- TORRES, H. T. *Direito tributário internacional: planejamento tributário e operações transnacionais*. Sao Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2001.
- TRIVINOS, Augusto Nivaldo Silva. *Introdução à pesquisa em ciências sociais: a pesquisa qualitativa em educação*. 14ª reimpressão, Editora Atlas S.A., São Paulo, 2006.
- XAVIER, A. *Direito tributário internacional do Brasil: tributação das operações internacionais*. 5 ed. atual. Rio de Janeiro: Forense, 1998.
- XAVIER, A. *Direito tributário internacional do Brasil: tributacao das operações internacionais*. 5 ed. atual. Rio de Janeiro: Forense, 1998.
- XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Internacional do Brasil*. reformulada e actualizada ate Junho de 2010, com a colaboração de Roberto Duque Estrada e Renata Emery, Editora Forense – Rio de Janeiro, 7ª Edição, 2010.
- XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Internacional*. 2ª Ed., Almedina, 2011.
- YAMASHITA, Douglas, *Evolução da Convenção-Modelo da OCDE e a Influencia das suas na Interpretação dos Tratados para Evitar a Bitributação*. Apud António Carlos Rodrigues do Amaral, *Tratados Internacionais na Ordem Jurídica Brasileira*. S. Paulo: Aduaneiras, 2005.
- WATY, Teodoro Andrade. *Direito Tributário*. W&W Editora, limitada, 2013.

c) Artigos electrónicos

- DORNELLES, Francisco Neves. *A dupla tributação internacional da renda*. Rio de Janeiro: FGV. 1979. Disponível em: https://repositorio.idp.edu.br/bitstream/123456789/354/7/Monografia_Getulio%20Borges%20da%20Silva_Especializa%C3%A7%C3%A3o_2008.pdf.
- GONÇALVES, N. (Dezembro de 2010). *A Economia Não Registada em Portugal*. (E. Húmus, Ed.). Obtido em 23 de Dezembro de 2023, de Observatório de Economia e Gestão da Fraude: http://www.gestaodefraude.eu/images/gf_upload/e002.pdf, acessado em 11 de Dezembro de 2024, pelas 13:00.
- GONZAGA, Livia Leite Barbon. *A Interpretação das Convenções contra a Dupla Tributação Internacional à Luz da Teoria da Argumentação Jurídica*. Tese de Doutoramento, versão final, resumo em Português. Disponível em: <https://repositorio.ucp.pt/bitstream/10400.14/17643/1/DISSERTA%C3%87%C3%83O%20DE%20MESTRADO%20DE%20C%C3%89LIA%20FERREIRA%20UCP.pdf>.

KLAUS, Vogel e Co-autores, 1991, *apud*, Ana Paula Dourado, *Op. Cit.*. Disponível em: <https://repositorio.ucp.pt/bitstream/10400.14/17643/1/DISSERTA%C3%87%C3%83O%20DE%20MESTRADO%0DE%20C%C3%89LIA%20FERREIRA%20UCP.pdf>.

KLAUS, Tipke, 1985; Paul Kirchhof, 1985, *apud* Ana Paula Dourado, *Op. cit.*, Disponível em: <https://repositorio.ucp.pt/bitstream/10400.14/17643/1/DISSERTA%C3%87%C3%83O%20DE%20MESTRAO%20DE%20C%C3%89LIA%20FERREIRA%20UCP.pdf>.

<https://www.portaltributario.com.br/tributario/creditoicms.htm>, consultado em 30/11/2023. Acessado em 27 de Dezembro de 2024, pelas 8:20.

MARTINS, M. G. *Tratados internacionais em matéria tributária em um ambiente de economia globalizada*. In: BRITTO, D.; CASEIRO, M. P. L. B. (Coord.). *Direito tributário internacional: teoria e prática*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2014. Disponível em:

<https://repositorio.ufpe.br/bitstream/123456789/27749/1/MONOGRAFIA%20%20EMANUELE%20COSTA%20ANDRADE.pdf>.

PEREIRA, Paula Rosado. *Princípios de Direito Fiscal Internacional, Do Paradigma Clássico ao Direito Fiscal Europeu*, Almedina, 2010. Disponível em: <https://repositorio.ucp.pt/bitstream/10400.14/17643/1/DISSERTA%C3%87%C3%83O%20DE%20MESTRADO%20DE%20C%C3%89LIA%20FERREIRA%20UCP.pdf>.

RIBEIRO, José Joaquim Teixeira. *Lições de Finanças Públicas*. 5ª ed. Coimbra: Coimbra Editora, 1997. Disponível em: [https://comum.rcaap.pt/bitstream/10400.26/28937/1/O Crime de Fraude Fiscal.pdf](https://comum.rcaap.pt/bitstream/10400.26/28937/1/O%20Crime%20de%20Fraude%20Fiscal.pdf).

SANCHES, José Luís Saldanha. *Manual de Direito Fiscal*. Lisboa, Lex, 1998. Disponível em: [http://repositorium.sdum.uminho.pt/bitstream/1822/50268/1/Adneia HafussiaGina Dias Bengala Marques de Lima.pdf](http://repositorium.sdum.uminho.pt/bitstream/1822/50268/1/Adneia%20HafussiaGina%20Dias%20Bengala%20Marques%20de%20Lima.pdf).

WIJNEN, Win. *Algumas considerações a respeito da convergência e da interpretação dos tratados tributários*. In: BRITTO, D.; CASEIRO, M. P. L. B. (Coord.). *Direito tributário internacional: teoria e prática*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2014. Disponível em: <https://repositorio.ufpe.br/bitstream/123456789/27749/1/MONOGRAFIA%20%20EMANUELE%20COSTA%20ANDRADE.pdf>.

O link com a lista dos países membros da OCDE: <https://www.gov.br/economia/pt-br/assuntos/ocde/membros-e-estrutura-organizacional-da-ocde>, acessado em 11 de Dezembro de 2024, pelas 13:10.

[https://recipp.ipp.pt/bitstream/10400.22/17035/1/DM BeatrizRufino MSOL 2020.pdf](https://recipp.ipp.pt/bitstream/10400.22/17035/1/DM%20BeatrizRufino%20MSOL%202020.pdf), consultado em 24/09/2014.

https://repositorio.ufc.br/bitstream/riufc/27275/1/2013_tcc_ygamorim.pdf, acessado em 10 de Dezembro de 2024, pelas 10:00 horas.

[https://repositorio.idp.edu.br/bitstream/123456789/354/7/Monografia_Getulio%20Borges%20da%20Silva Especializa%C3%A7%C3%A3o 2008.pdf](https://repositorio.idp.edu.br/bitstream/123456789/354/7/Monografia_Getulio%20Borges%20da%20Silva%20Especializa%C3%A7%C3%A3o%202008.pdf), acessado em 10 de Dezembro de 2024, pelas 15:50.