



REVES - Revista Relações Sociais (eISSN 2595-4490)

O papel do Decreto nº. 70/2017 de 6 de Dezembro e preços de transferência nas indústrias extractivas em Moçambique - Caso de estudo: Sasol Petroleum Temane (SPT)

The role of Decree no. 70/2017 of 6 December and transfer prices in the extractive industries in Mozambique - Sasol Petroleum Temane (SPT): Case Study

Torres Filipe Charles

Instituto Superior de Gestão e Empreendedorismo Gwaza Muthini-ISGEGM,
Moçambique

E-mail: torrescharles96@gmail.com

Article Info:

Article history: Received 2021-09-01

Accepted 2021-10-13

Available online 2021-10-19

doi: 10.18540/revesv4iss4pp13274-01-15e



Resumo. Moçambique entrou, em 2000, no mapa de países detentores de significativas reservas de recursos minerais, como gás natural, carvão, areias pesadas, pedras preciosas, entre outros, o que resultou num nível de investimento acentuado. Esta situação deriva das grandes descobertas de petróleo e gás na bacia do Rovuma e Pande-Temane e de significativas reservas de carvão em Tete e Niassa, bem como pelo facto de o país ter conseguido atrair grandes multinacionais, tais como a Sasol, Vale, Eni, Anadarko, Exxon Mobil e Total. Com o início de exploração da exploração desses recursos cedo se apercebeu que o país tinha lacunas legislativa para fazer face a problemática dos preços de transferência abusivas que é prática que permite as multinacionais reduzir a sua carga fiscal. O objectivo desta pesquisa é estudar o papel do Decreto 70/2017 de 6 de Dezembro na redução da prática do regime dos preços de transferência abusiva no sector da indústria extractiva em Moçambique. A pesquisa quanto a abordagem é qualitativa e quanto ao objectivo é descritiva. Foi usada a entrevista para a colecta dos dados. A pesquisa documental foi usada para acesso a material institucional do SPT e ATM para além da observação durante o processo de colecta de dados. Foi conclusão desta pesquisa que o Decreto 70/2017 não trouxe mudanças significativas na colecta das receitas fiscais para o Estado. E foram avançadas recomendações para ATM melhorar arrecadação de receitas.

Palavras-Chaves: Preços de transferência. Receitas fiscais. Moçambique.

Abstract. In 2000 Mozambique entered the map of countries holding significant reserves of mineral resources such as natural gas, coal, heavy sands, precious stones, among others, which resulted in an accentuated level of investment. This situation stems from the large discoveries of oil and gas in the Rovuma and Pande-Temane

basin and significant coal reserves in Tete and Niassa, as well as the fact that the country has managed to attract large multinationals such as Sasol, Vale, Eni, Anadarko, Exxon Mobil and Total. With the beginning of the exploitation of these resources it was soon realized that the country had legislative gaps to deal with the problem of abusive transfer pricing which is a practice that allows multinationals to reduce their tax burden. The objective of this research is to study the role of Decree 70/2017 of 6 December in reducing the practice of abusive transfer pricing in the extractive industry sector in Mozambique. The research as to approach is qualitative and as to objective is descriptive. Interviews were used for data collection. Documentary research was used to access institutional material from SPT and ATM in addition to observation during the data collection process. It was conclusion of this research that Decree 70/2017 did not bring significant changes in tax revenue collection for the state. And recommendations were advanced for ATM to improve revenue collection.

Keywords: Transfer Pricing.Tax Revenues. Mozambique.

1. Introdução

Moçambique entrou, em 2010, no mapa de países detentores de significativas reservas de recursos minerais, como gás natural, carvão, areias pesadas, pedras preciosas, entre outros, o que resultou num nível de investimento acentuado. Esta situação deriva das grandes descobertas de petróleo na bacia do Rovuma e de significativas reservas de carvão em Tete e Niassa, bem como pelo facto de o país ter conseguido atrair grandes multinacionais, tais como a VALE uma das maiores do sector mineiro, bem como a ENI e ANADARKO, no sector de hidrocarbonetos, e muito recentemente a EXXON MOBIL e a TOTAL as maiores companhias do sector de petróleo e gás do mundo. As actividades das multinacionais acima mencionadas, com particular destaque para as petrolíferas ENI e ANADARKO, resultaram na descoberta de significativas reservas de gás natural, estimadas em cerca de 200 trilhões de pés cúbicos, cuja exploração se espera arrancar em 2023, na melhor das hipóteses. Entre 2009 e 2014, do total de investimento directo que o país atraiu, uma média de 73% era direccionada ao sector extractivo. A contribuição do sector para as receitas do Estado aumentou de 88,2 milhões de meticais para 8,584.8 milhões de meticais, em 2015, (MIMBIRE, 2016).

Na zona sul de Moçambique, a multinacional sul-africana SASOL explora gás natural de Pande-Temane, na província de Inhambane, desde 2002 e, na sequência da descoberta de petróleo leve, ocorrida em 2013, em Fevereiro de 2016, teve a aprovação do relevante plano de desenvolvimento pelo Governo moçambicano. Em 2015 a produção de gás natural e condensado aumentou ligeiramente, sendo que o gás natural passou de 105.1 bscf, em 2014, para 109.2 bscf, em 2015, enquanto o condensado aumentou de 245 mil barris (m bbl), em 2014, para 332 mil barris. Enquanto isso, as receitas da empresa, antes da dedução de impostos, aumentaram de 2,680 milhões de Rands (9,554.9 milhões de Meticais) para 3,521.6 milhões de Rands (12,555.4 milhões de Meticais). Depois da dedução de impostos, os ganhos para a empresa passaram de 915 milhões de Rands (3,262.2 milhões de Meticais), em 2014, para 680 milhões de Rands (2,424.4 milhões de Meticais), em 2015. Este resultado deriva do facto de os custos operacionais terem duplicado, (CIP, 2016). Este crescente interesse pelos recursos minerais de Moçambique pelas multinacionais,

com o consequente aumento do volume de investimentos, não foi acompanhado pela criação de condições adequadas para que o país pudesse captar efectivamente os ganhos daí resultantes, o que condicionou os níveis de produção, sobretudo dos projectos mineiros, particularmente do carvão.

O quadro legal do sector beneficiou de uma reforma profunda, conferindo ao país uma legislação mais adequada aos desafios actuais e que está em consonância com um importante instrumento regional, a Visão Mineira Africana (VMA), do qual Moçambique é signatário. Apesar disso, existem lacunas decorrentes da falta de regulamentação. A nível institucional têm sido dados alguns avanços, mas ainda modestos, sobretudo no que concerne à formação de quadros para melhorar a capacidade de gestão e supervisão do Estado, bem como para servir às multinacionais. Isto por um lado. Por outro lado, a coordenação institucional e o envolvimento de instituições relevantes, como o Parlamento e a Autoridade Tributária de Moçambique (ATM), ainda são um desafio significativo. O mesmo sucedeu nos recursos energético, particularmente gás de Pande-Temane. A grande lacuna consistiu na fragilidade na legislação fiscal no que diz respeito a preços de transferência entre empresas relacionadas. Esta legislação veio a melhorar em 2018, com aprovação do Decreto n.º 70/2017, de 6 de Dezembro.

Como mostra o estudo realizado por Centro de Integridade Pública, (CIP), (2016), James Alm e Yongzheng Liu (2017), com esta lacuna na lei fiscal o país perdeu no período entre 2004-2014, cerca de 4.9 mil milhões de dólares o equivalente a 30% do PIB do país em 2014 e 60% do Orçamento do Estado de 2015. Esses dados são resultado duma amostra de apenas 36 casos estudados pelo Centro de Integridade Pública, (2016) e James Alm e Yongzheng Liu, (2017). Os estudos mostraram o nível de perdas das receitas fiscais como consequência de uso abusivo dos preços de transferência e evasão fiscal no país. Isto aconteceu devido as fragilidades na lei fiscal por um lado e incapacidade institucional para fazer frente a novos desafios trazidas com a descoberta dos hidrocarbonetos no país. O objectivo desta pesquisa é estudar o papel do Decreto 70/2017 de 6 de Dezembro na redução da prática do regime dos preços de transferência abusiva no sector da indústria extractiva em Moçambique. O seu tópico é o papel do Decreto nº 70/2017 de 6 de Dezembro e preços de transferência nas indústrias extractivas em Moçambique. Caso de estudo Sasol Petroleum Temane. No que diz respeito a delimitação espacial, o estudo foi realizado na província de de Inhambane, no distrito de Pande-Temane opera a multinacional sul-africana SASOL Moçambique na exploração de Gás, desde 2002.

O período de estudo vai desde 2002 até 2019, pois 2002 marca o início da exploração dos hidrocarbonetos no país. Os anos de 2005/2006 foi marcado com lançamento de concurso para a prospecção e exploração do gás de Rovuma e consequente assinatura de contrato de concessão e produção (CCP) com a multinacional italiana ENI East Africa SPA. Em 2007 marca a aprovação da lei 32/2007 de 31 de Dezembro, (código de IRPC), que no seu artigo 49 de forma tímida tenta regular a tributação das empresas relacionadas. Em anos subsequentes até 2020, foram marcados pela aprovação de muitas leis para o sector da indústria extractiva no país com maior destaque para aprovação da lei de minas, o Decreto n.º 70/2017, de 6 de Dezembro, que introduziu efectivamente o regime de preços de transferência em Moçambique.

Os dados apresentados pelo EITI-Moçambique (2016), mostram que as questões relacionadas com a transparência e da fragilidade das leis fiscais foram aproveitadas pelas empresas para minimizarem os custos com impostos. Para dar cobro a esta situação, em 2017, o Governo moçambicano aprovou o Decreto nº. 70/2017 de 6 de Dezembro que apresenta detalhes sobre o Regime de Preços de

Transferência (RPT), incluindo os métodos a serem usados para a determinação de preços de transferência, que serve para acautelar uma situação de preços de transferência abusivos, nomeadamente: (1) Método do preço comparável do mercado, (2) método do preço de revenda minorado, (3) método do custo majorado, (4) método do fraccionamento do lucro e (5) método da margem líquida da operação. Este Decreto entrou em vigor em 1 de Janeiro de 2018 que veio estabelecer um conjunto de regras que devem nortear as relações entre entidades relacionadas (Decreto n. 70/2017). Qual é o papel do Decreto 70/2017 de 6 de Dezembro na minimização dos preços de transferência abusiva nas indústrias extractivas em Moçambique e em particular na SPT?

Responder esta pergunta afigura-se extremamente importante pois nos próximos anos a contribuição do sector da indústria extractiva na receita do Estado será crucial ou mesmo decisivo para as finanças públicas moçambicanas. Por fim, os resultados obtidos têm um elevado grau de interesse nas finanças públicas numa altura em que o deficit orçamental gravita em 49%. A situação agravou com a suspensão de apoio directo ao orçamento decorrente da descoberta das dívidas ocultas em 2016. Constituíram dificuldades da pesquisa o acesso aos entrevistados por meio presencial devido a pandemia da COVID-19 onde os meus virtuais como email, WhatsApp assim como chamadas telefónicas mostraram-se fundamentais. Não menos importante foi a percepção inspectiva por parte dos entrevistados tratando de empresa e instituições públicas em que tudo é segredo de Estado, sobretudo na ATM. Para contornar esta situação produziu-se a salvaguarda dos entrevistados por meio de codificação. Constitui estrutura: a primeira apresenta um breve contexto sobre a SPT, para além do objectivo e relevância da pesquisa. A segunda traz o debate teórico sobre os preços de transferência, a terceira aborda a metodologia usada para pesquisa, a quarta apresenta e discute os resultados e apresenta as considerações finais.

2. Revisão da Literatura

2.1. Evolução histórica dos Preço de transferência.

O estudo mais antigo que se conhece sobre os preços de transferência, diz Coelho (2001), data de 1956 e deve-se à National Association of Accountants (NAA), com sede nos Estados Unidos da América (EUA). Este estudo da NAA coincidiu com a divulgação de diversos artigos teóricos, cada um fazendo apenas uma abordagem microeconómica. No seu estudo, a NAA afirmou que o objectivo dos preços de transferência era o controlo do investimento em capital. Segundo esta posição, os preços de transferência obtêm-se acrescentando ao custo de produção uma margem que representa o retorno sobre as vendas ou sobre o investimento. Por isso, as divisões são encaradas como quase centros de resultados e a avaliação do desempenho é julgada em função dos resultados da empresa como um todo. Tendo em conta esta análise não se pode afirmar que, nesta época, existisse uma prática sistemática de uma verdadeira política de preços de transferência. Na década de 60 verificou-se uma enorme tendência para a descentralização e para estruturar as organizações em centros de resultados. Esta evolução deveu-se à informação disponível em diversos trabalhos divulgados a nível internacional e ao desenvolvimento (sem paralelo antes) de modelos matemáticos e também ao recurso à programação linear. Assim, foi possível determinar preços de transferência que permitem uma afectação óptima dos recursos com restrições de capacidade, conclui (COELHO, 2016).

Lin e Chang (2010), sustentam que nos anos 70 foram marcados pelo surgimento de uma abordagem económica da informação por parte da contabilidade de gestão. Esta concentrou-se na natureza económica da informação, isto é, na procura, no valor e nos custos financeiros e não financeiros de informação. Esta década foi também marcada por um enorme interesse pelo conceito de estratégia empresarial. Assistiu-se igualmente a um rápido acréscimo da literatura teórica e empírica sobre os preços de transferência devido, particularmente, à grande expansão das empresas multinacionais americanas que introduziram sistemas de preços nas transferências externas para melhor controlarem os comportamentos dos responsáveis das subsidiárias e avaliar o seu desempenho e a da empresa (filial) de modo que o reflexo no grupo, como um todo, seja positivo.

A principal diferença, relativamente à década anterior, é a aplicação a nível internacional da política dos preços de transferência, já que o desenvolvimento a nível interno, em empresas de diversos países (América e Europa), foi muito relevante na década de sessenta, (Lin e Chang, 2010). Alegria & Cosenza (2004) enfatizaram que o conceito de preços de transferência sofreu uma ampliação desde suas primeiras aplicações no âmbito das organizações empresariais. De início, eles eram definidos principalmente em função do valor dos custos dos produtos e serviços que eram transferidos de um centro de custo para outro dentro da mesma organização. Retomando o começo do seu desenvolvimento, Calijuri (2000) conceituou o preço de transferência como o preço pelos quais os produtos e serviços são transferidos entre as unidades de negócio em uma mesma organização, a fim de que os objectivos operacionais e de gestão sejam atingidos, e visando a avaliar o resultado de cada centro de responsabilidade da organização.

Junqueira, Moraes & Silva Neto (2004) argumentaram que o preço de transferência deve ser calculado de forma a reflectir a real contribuição de cada área ao resultado global da organização. Dada essa necessidade de medir, analisar e avaliar a contribuição de cada área de negócio da empresa, Alegria & Cosenza (2004) afirmaram que preço de transferência interna apresenta grande relevância quando se refere a empresas dividida em departamentos de produção ou descentralizadas.

Anthony & Govindarajan (2007) também reconheceram a importância do preço de transferência e argumentaram que isso ocorre porque o desempenho económico de um centro de responsabilidade é avaliado segundo o lucro auferido, que é a diferença entre as receitas e custos, dentre os quais se incluem também as transferências internas. Para Atkinson, Banker, Rajiv e Mark, (2008), existem diferentes métodos para o cálculo do valor do preço a ser praticado entre as divisões, como o preço de transferência com base no custo, baseado no mercado, negociado e o administrado. Além desses, Atkinson et al. (2008) incorporaram o preço de transferência baseado no custo de oportunidade.

2.2. Preços de transferência como instrumento de combate a Evasão Fiscal.

À medida que as multinacionais se espalhavam por diferentes países aumentou a falta de transparência uma vez que não podia ser identificada nas suas demonstrações financeiras as transacções entre empresas relacionadas. Para fazer face a esta situação, a maioria dos países introduziu ou reforçou as leis e regulamentos sobre os impostos de preços de transferência para impedir para que a sua base tributária fosse corroída pelas manipulações de preços de transferência das multinacionais que transferem lucros entre os membros.

Dentre essas leis e regulamentos, os Estados adoptaram Arms Length Standard e Erosão de Base e Transferência de Lucro, materializado pelo plano de

acção para combate à erosão da base tributária e transferência de lucros, (CIP 2019). Os preços de transferência são hoje, em muitos países, regulados de forma a irem ao encontro a um princípio idealizado de plena concorrência também conhecidos por *arm's length principle*, o preço que seria negociado entre duas entidades independentes, num mercado concorrencial (RUGMAN & EDEN, 2017).

Podem ser identificadas duas soluções principais para o problema de preços de transferência: por um lado, o já mencionado princípio de plena concorrência e, por outro, a abordagem do *formulary apportionment* (Vega, 2012). Esta segunda abordagem consistiria no cálculo do lucro mundial de um grupo multinacional e na determinação do rendimento tributável nos vários países através de uma fórmula que teria em conta aspectos tais como o volume de vendas e o número de funcionários em cada jurisdição. Apesar de este método possuir vantagens, nomeadamente ao nível da poupança de recursos empregues na documentação de operações e em litígio, apresenta também desvantagens, como a dificuldade prática na definição dos factores a incluir na fórmula e uma maior inflexibilidade relativamente ao princípio da plena concorrência, o qual tem vindo a adaptar-se às mudanças nas circunstâncias económicas e à evolução dos modelos de negócio, conclui (Rugman & Eden, 2017). Assim, a aplicação do princípio de plena concorrência é a abordagem recomendada pela Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico (OCDE).

Neste contexto, surgem as orientações em matéria de Preços de Transferência da OCDE, um exemplo de *soft law*. Apesar de a OCDE ser uma organização internacional com a capacidade de emitir normas vinculativas aos seus países-membros, produz sobretudo *soft law*, especialmente no que concerne a lei tributária. Assim, a actuação da OCDE neste campo consiste na difusão de princípios e políticas, e não no estabelecimento de regulações precisas e vinculativas, as quais limitariam a soberania dos países-membros, (Vega, 2012). De acordo com American Chamber of Commerce (AMCHAM, 2018), a criação de padrões mais rigorosos de transferência de lucros para o exterior entrou na agenda das discussões fiscais internacionais, ganhando apoio dos governos para a padronização de normas relativas aos preços de transferência. A aprovação do plano de acção da OCDE para o BEPS se deu em reunião dos 20 países mais desenvolvidos (G20), na Rússia. O plano aprovado nesta reunião identificou 15 acções necessárias para que os governos viabilizem instrumentos nacionais e internacionais da regulamentação das transferências de lucros, bem como o comportamento quanto às acções até 2018, (GOMES 2016).

Tal assunto vinha preocupando as autoridades internacionais em virtude de grande volume de recursos financeiros que as empresas enviavam, por meio de brechas legais às suas sedes localizadas em países os impostos sobre operações dessa natureza são menores, ou seja, paraísos fiscais, de modo a criarem sérios problemas tributários aos países de origem. Desta forma segundo Gomes (2016), o projecto BEPS visava atacar formas de planeamento fiscal agressivo ou por outras palavras o projecto BEPS tinha como objectivo combater a tendência de agravamento ou erosão da base tributária, bem como, atingir uma maior moralidade tributária.

Não obstante, afirma AMCHAM (2018), visava não somente o combate à evasão fiscal, mas também trazer mais transparência às entidades fiscais internacionais sobre operações de empresas com subsidiárias em vários países. Entre as acções propostas, está a criação de limites mais restritos de endividamento entre subsidiárias de uma mesma empresa no exterior, condicionando a sua dedutibilidade na apuração do imposto. Outra maneira referida pela AMCHAM (2018), é a normatização de transferência de bens, serviços ou propriedades intangíveis, dando como exemplos patentes e marcas, uma vez que se tratam de valores não padronizados e de difícil

comparação no mercado, tornando a sua avaliação subjectiva e a critério de cada empresa.

Chapinoti (2010), revela que na maioria dos países as regras internacionais de preços de transferência têm por bases sólidos princípios económicos e principalmente o princípio Arms Length, traduzido como princípio de preço sem inferência, ou seja, dentre as possíveis alternativas para a comparação de preços, que o mundo jurídico tributário internacional adoptou. Palluso (2017), ressalta que o princípio em questão tinha como finalidade a redução dos planeamentos fiscais abusivos que resultaram em alocar parcela maior do lucro de um grupo económico em pessoas jurídicas geradoras de um baixo nível de lucro ou até mesmo prejuízo.

No mesmo sentido, o Manual Prático sobre Preços de Transferência publicado pela Organização das Nações Unidas (ONU), em 2013, denota-se que em geral, a ideia subjacente ao princípio em questão, é a tentativa de colocar transacções em igualdade de circunstâncias com relação as vantagens ou desvantagens criadas. Com efeito, este princípio foi amplamente aceite na maioria das legislações sobre preços de transferência em todo mundo (UNITED NATIONS, 2013).

2.3. Enquadramento normativo dos preços de transferência em Moçambique.

A temática dos preços de transferência em Moçambique teve a sua consagração no Código do Imposto sobre Rendimentos das Pessoas Colectivas (IRPC), aprovado pela Lei nº 34/2007 de 31 de Dezembro. Apesar do CIRPC atribuir competências à Administração Tributária para efectuar a correcções para a determinação do lucro tributável, não se encontravam detalhados os procedimentos a serem observados em sede das correcções sobre preços de transferência, o que constituía uma lacuna grave na legislação, (CIP, 2018). O Decreto nº. 70/2017 de 6 de Dezembro apresenta detalhes sobre o Regime de Preços de Transferência (RPT), incluindo os métodos a serem usados para a determinação de preços de transferência, que se espera venha servir para acautelar uma situação de preços de transferência abusivos. Neste Decreto inclui cinco métodos, nomeadamente: (1) Método do preço comparável do mercado, (2) método do preço de revenda minorado, (3) método do custo majorado, (4) método do fraccionamento do lucro e (5) método da margem líquida da operação. Este Decreto entrou em vigor em 1 de Janeiro de 2018 que veio estabelecer um conjunto de regras que devem nortear as relações entre entidades relacionadas, (Decreto n. 70/2017).

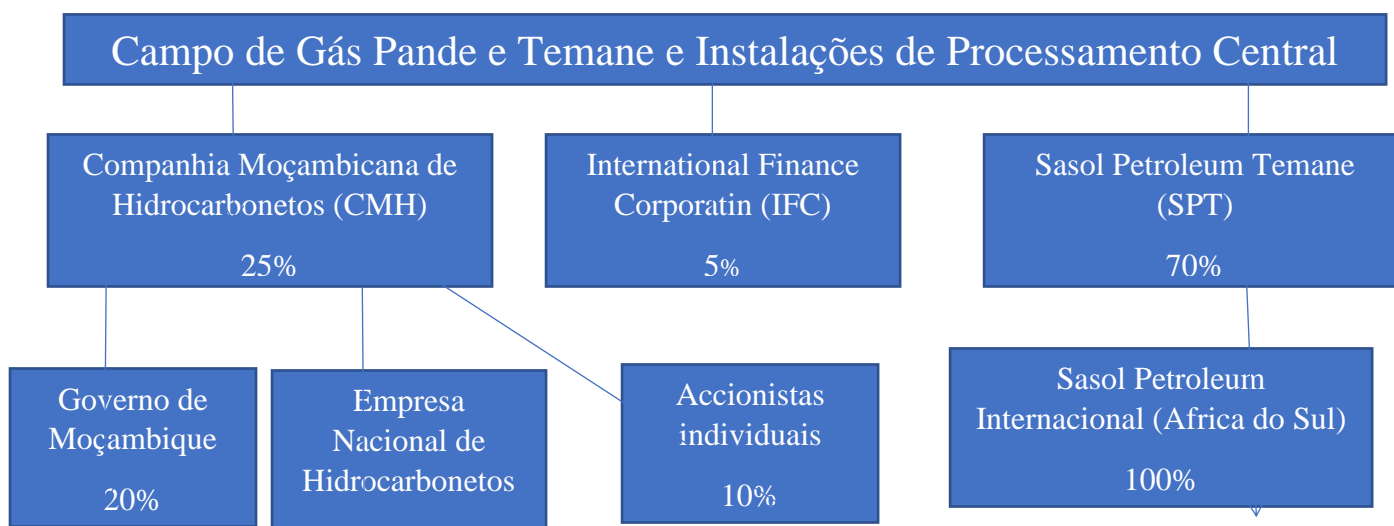
No Decreto n.º70/2017 de 6 de Dezembro, no seu artigo capítulo II, secção I, artigo 8, elenca métodos aplicáveis para a determinação dos preços de transferência em Moçambique. No seu número 1 alínea a), enumera os métodos utilizados para correcção necessária para a determinação do lucro tributável, previsto no Código do Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Colectivas, (IRPC). No número 2, do mesmo artigo, diz que o sujeito passivo deve adoptar, para a determinação dos termos e condições que seriam normalmente acordados, aceites ou praticados entre entidades independentes, o método mais apropriado a sua operação ou séries de operações, de acordo com o princípio de plena concorrência, devendo mante-lo durante o exercício económico, por bem, direito ou serviço. No número 3, define-se o que o decreto considera método mais apropriado para cada operação ou série de operações, aquele que é susceptível de fornecer a melhor e mais fiável estimativas dos termos e condições que seriam normalmente acordados, aceites ou praticados numa situação de plena concorrência, (Decreto, 70/2017).

No número 4 do artigo 8, refere que o método mais apropriado é o que se revela apto a proporcionar o mais elevado grau de comparabilidade entre as operações vinculadas e outras não vinculadas e entre as entidades seleccionadas para a comparação, que conte com melhor qualidade e maior quantidade de informação disponível para sua adequada justificação e aplicação e que implique o menor número de ajustamentos visando eliminar as diferenças existentes entre os factos e as situações comparáveis. No número 5, explica o conceito de duas operações reúnem condições para serem consideradas comparáveis se são substancialmente idênticas, o que significa que as suas características económicas e financeiras relevantes são análogas ou suficientemente similares, de tal modo que as diferenças existentes entre as operações ou entre as empresas nelas intervenientes não são susceptível de afectar de forma significativa os termos e condições que se praticariam numa situação normal de mercado, (Decreto 17/2017). No seu número 6, o decreto explica que sempre existam dúvidas a cerca da fiabilidade dos valores obtidos com aplicação de um dado método, a administração tributária solicita ao sujeito passivo a confirmação dos valores mediante a aplicação de outros métodos, de forma isolada ou combinada. Nos números 7,8 e 9 abordam os critérios de cálculo de acordo com qualquer outro método previsto, (DECRETO, 70/2017).

2.5. Descrição de Operações Vinculadas, Termos e Preços;

A Sasol Petroleum Temane (SPT), que detêm 70% dos campos de Gás de Pande e Temane bem como a unidade central de processamento, é uma subsidiária moçambicana da Sasol Petroleum International da África do Sul. Por outras palavras, a SPT pertence à Sasol Petroleum International da África do Sul. O gás explorado pela SPT é vendido à Sasol Petroleum International, ou seja, o gás é vendido à mesma empresa que o explora.

2.6. Estrutura Accionista do Campo de Gás Pande-Temane



Fonte: Relatório do CIP (2017)

O grupo SPI tem interesses e participa em toda a cadeia de valor de exploração do gás de Pande e Temane, o que lhe garante não só informação privilegiada nas negociações, mas fundamentalmente a prática de preços de transferência que são

lesivos aos interesses do Estado moçambicano. A prática de preços baixo na transacção entre SPI e SPT. Isso permitiu à SPT a transferência dos reais ganhos obtidos pela empresa para a (SPI) através da cobrança de preço médio de US\$1,5/GJ, nos primeiros dez anos, consideravelmente mais baixo que o preço de mercado que era de US\$7/GJ. Mesmo após aplicação dos limites do cálculo e liberalização do preço do gás, o gás em Moçambique continuou a ser vendido a preço médio de US\$2,1/GJ, cerca de US\$4,9 abaixo do preço mercado, (CIP 2017). Um Acordo de Partilha de Produção (APP) assinado em 1998, ainda na fase inicial, regia a exploração da área de Pande, da Sasol. Mas este acordo foi substituído por dois novos acordos, quando o projecto passou para a fase de produção de gás.

Em 2000, foi assinado um APP revisto para as áreas não produtoras de gás do bloco de Pande e Temane. Os termos deste acordo foram: uma taxa de *royalty* de uns modestos 5%; uma taxa de IRPC dos então normais 35%, com uma redução de 50%, para os primeiros anos e uma partilha do gás lucro que proporciona ao Estado apenas 5% no início e vai subindo até atingir um máximo de 40%. Pelos padrões internacionais, estes termos seriam considerados favoráveis à empresa e desfavoráveis ao Estado moçambicano, (IESE, 2008). Mas o APP de 2000 foi um documento irrelevante porque não cobriu as áreas de Pande e Temane, onde o gás é, de facto, produzido. É que, paralelamente ao APP acima referido, foi assinado um acordo de produção de petróleo para cobrir as áreas de Pande e Temane onde o gás seria, efectivamente, produzido. Estranhamente, aqui a cláusula de 'partilha de produção a principal fonte de receita do Estado foi simplesmente removida, enquanto as taxas de *royalties* e IRPC mantiveram-se inalteradas as receitas do projecto nas duas áreas específicas onde foi encontrado gás comercialmente viável (CONTRATO DE VENDA DE GÁS, 2004).

2.7. Fórmula de fixação de preço

Como afirma estudo do CIP (2017), nos primeiros 10 anos de produção de gás os preços praticados situaram-se num intervalo de US\$ 0,9/GJ em 2004 e US\$2,4/GJ em 2014, correspondendo a um preço médio anual de US\$1,5/GJ, muito abaixo da média de preço internacional de US\$5,2/GJ. Por exemplo, em 2008, o preço máximo praticado a nível internacional chegou a atingir o máximo de US\$8,8/GJ, o equivalente a uma diferença de US\$7,4/ GJ nesse ano, com o preço de venda do gás em Moçambique de US\$1,4/GJ. Ou seja, a SPT vendeu o gás de Moçambique a um preço seis (6) vezes mais baixo que o praticado no mercado internacional em 2008, (CIP 2017). O preço de venda adoptado para os primeiros dez anos de produção de gás (2004-2014) obedeceu às seguintes nuances, conforme prevê o (CONTRATO DE VENDA DE GÁS, 2004). a) O preço contratual do gás será calculado periodicamente (de três em três meses) e aplicar-se-á nas entregas de gás durante o trimestre que se inicie com a data de ajustamento do preço relativamente à qual é efectuado o cálculo do preço. b) No trimestre em que ocorre o ajustamento o preço contratual do gás será calculado pelos vendedores, através da seguinte fórmula:

$$P = P_{\text{Cabeça do poço}} + P_{\text{CPF}} \quad (\text{A})$$

i) Para este período (2004-2014), o preço à 'cabeça do poço'4 foi fixado tendo em conta a referência de \$0,50/GJ e a média ponderada do petróleo bruto de Dubai, Gasóleo (Gasoil) de Singapura e do Fuel Oil de alto teor sulfúrico (HSFO) também de Singapura, todos medidos em dólares norte-americanos.

$$P_{Cabe\grave{c}adePo\grave{c}o} = usd0.50 \left[\left(\frac{0.45 Dubai}{usd25} \right) + \left(\frac{0.40 Gasoil}{usd31} \right) + \left(\frac{0.15 HSFO}{usd23} \right) \right] \quad (B)$$

ii) O preço contratual referente à unidade processamento central (Pcpf) considera a referência de \$0,35, um factor de ajustamento à inflação e às médias ponderadas (sem imposição de qualquer limite) de petróleo bruto (Dubai) de Dubai, Gasóleo (Gasoil) de Singapura e do Fuel Oil de alto teor sulfúrico (HSFO) de Singapura, todos medidos em dólares norte-americanos:

$$P_{cpf} = usd0.35 \left[0.59X \left(\frac{0.17 Dubai}{usd25} \right) \right] + \left(\frac{0.17 Gasoil}{usd31} \right) + \left(\frac{0.07 HSFO}{usd23} \right) \quad (C)$$

De acordo com as fórmulas apresentadas, o ‘preço à cabeça do poço’ limitou-se ao intervalo de US\$0,33/GJ e US\$0,67/GJ, representando o preço mínimo e o máximo, respectivamente. Mesmo com o aumento dos preços internacionais das componentes do cálculo, o preço à boca do poço situou-se constantemente no limite máximo de US\$0,67/GJ. O petróleo de Dubai, uma das componentes do modelo de cálculo, é considerado a nível mundial como uma das principais referências de mercado físico de petróleo. Este foi incluído nas fórmulas (B e C) como uma das variáveis com maior ponderação (0,45 e 0,17). No entanto, o seu preço foi limitado a um intervalo de US\$16 e US\$34 no ‘preço à boca do poço’, caso este descesse e subisse, respectivamente, para além destes limites, (contrato de venda de gás 2002).

Ao longo de 2004 e 2014, o preço médio do petróleo de Dubai no mercado internacional foi de aproximadamente US\$74, isto é, US\$40 acima do que efectivamente foi considerado para o cálculo do preço do gás de Pande-Temane (US\$34), o que permite perceber quão a rigidez adoptada no modelo de ‘precificação’ do gás em Moçambique foi desvantajoso para o Estado moçambicano, (Philip, 2017). A partir de 2015, houve liberalização dos limites impostos para o cálculo do preço do gás vendido pela (SPT), tendo passado dos US\$2,1/GJ em 2014 para apenas US\$2,4/GJ em 2015 e US\$1,8/GJ em 2016, porém, abaixo do preço praticado em outras praças. A combinação do ‘preço à cabeça do poço’ (máximo de US\$0,67/GJ) e o preço referente à unidade central de processamento (B + C) resultou nos preços praticados nos primeiros dez anos de produção do gás natural em Moçambique (preço médio US\$1,5/GJ), tendo sido, no entanto, o preço referente à unidade central de processamento (C) responsável pelo aumento do preço total ao longo dos anos. Preços estes completamente distorcidos dos preços praticados a nível internacional, (CIP 2017).

3. Metodologia

Tendo em conta o objectivo da pesquisa a abordagem é qualitativa, uma vez que não utilizou técnicas estatísticas para o tratamento dos dados recolhidos (DE FREITAS; PRODANOV, 2013). Neste tipo de investigação no entender de Oliveira (2011), não são utilizadas técnicas estatísticas como centro de processo e análise de um problema, não tendo, portanto, a prioridade de numeração ou medição de unidades.

No que diz respeito aos objectivos a pesquisa é descritiva uma vez que busca descrever um fenómeno ou situação em detalhe, especialmente o que está ocorrendo, permitindo abranger, com exactidão, as características de um indivíduo, uma situação, ou um grupo, bem como desvendar a relação entre os eventos (OLIVEIRA, 2011). Quanto aos procedimentos técnicos é um estudo de caso único como defende Yin (2001) que neste tipo de estudo, aborda-se de forma exaustiva factos objectos de investigação, permitindo um amplo e pormenorizado conhecimento da realidade e dos fenómenos pesquisados que para esta pesquisa são preços de transferências nas indústrias extractivas em Moçambique, caso de estudo, SPT.

Para a selecção dos participantes da pesquisa foi usada a amostragem não probabilística intencional ou racional onde os elementos são seleccionados de acordo com a racionalidade do pesquisador (DE FREITAS; PRODANOV, 2013). Para tal foram entrevistados quatro (05) gestores tendo sido codificados em E1, E2, E3, E4 e E5. Relativamente à técnica de recolha de dados, foi utilizada a entrevista por proporcionar maior detalhe nos dados obtidos (OLIVEIRA, 2011). No que tange a técnica de análise de dados foi usada a análise de conteúdo por assegurar uma descrição objectiva, sistemática e com a riqueza manifestada no momento da colecta dos mesmos (GUERRA, 2014). Foram agrupadas as respostas das diferentes perguntas e usou-se a convergências entre elas para agrupar. Os dados foram tratados no MS Word 2013 no que concerne a organização dos dados colectados até a produção do relatório.

4. Apresentação e discussão dos resultados

A aplicação das entrevistas visava avaliar a percepção dos entrevistados relativamente ao Decreto n.º 70/2017 de 6 de Dezembro e aos preços de transferência nas indústrias extractivas em Moçambique. Estudo de caso Sasol Petroleum Temane (SPT), no período antes e depois da sua aprovação. As percepções dos entrevistados são listadas abaixo:

4.1. O volume anual de vendas do SPT

Nesta parte apresenta-se os resultados obtidos durante a administração das entrevistas com os participantes. Relativamente ao volume anual de vendas no SPT, os entrevistados disseram que o volume médio anual de vendas da empresa foi de cerca de 1,7 mil milhões de dólares americanos. Antes da pandemia COVID-19, a empresa tinha volume de vendas de 2 mil milhões de dólares (2017-2018).

O estudo do CIP (2019), confirma a resposta do entrevistado, quando afirma que o volume anual de vendas de 1,7 mil milhões declarados pelo SPT reflecte o valor resultante da venda ao preço de 1,4 dólares por Giga Joule, o valor mínimo estabelecido no contrato. Se o preço fosse o utilizado pela SPI na África do Sul, o volume anual de vendas seria muito elevado e, portanto, o imposto a pagar seria diferente. Um outro estudo similar realizado pelo Nuvunga (2019) concluiu que o

volume médio anual de vendas podia ser muito superior ao apresentado pelo SPT. Se o preço de venda à SPI fosse o preço de mercado de 8 dólares por Giga Joule em vez de 1,4 dólares que o SPT vendeu à SPI, o volume de vendas seria muito mais elevado e, conseqüentemente, o imposto a ser cobrado pelo Estado seria mais elevado.

4.2. O imposto pago ao Estado pelo SPT no período antes e depois da implementação do Decreto 70/2017.

Esta secção apresenta as respostas dos entrevistados relativamente ao imposto pago ao Estado pela SPT no período anterior e posterior à implementação do Decreto 70/2017, onde os quatro entrevistados se pronunciaram nos seguintes termos: (a) "Até 2017, a SPT pagou ao Estado moçambicano 299,51 milhões de dólares. Entre (2007-2009), a SPT pagou ao Estado 10,7 milhões de dólares e a partir de (2018-2020), a SPT pagou 23,8 milhões de dólares, com uma diferença de 13,1 milhões de dólares. Isto significa que o Estado, através da ATM, recolheu 13,1 milhões de dólares americanos a partir da implementação do decreto. Por outras palavras, a SPT, perdeu 13,1 milhões de dólares em impostos". Esta informação é corroborada pelo Nuvumga (2019), quando afirma que entre 2007-2009 o Estado moçambicano recebeu 10.7 milhões e entre 2018-2020 a SPT pagou 23.8 milhões de dólares.

4.3. Perda de receitas em ATM com empresas multinacionais que operam no sector da indústria extractiva em Moçambique no período anterior à implementação do Decreto n.º 70/2017.

Esta secção apresenta as respostas dos entrevistados sobre a perda de receitas de ATM com empresas multinacionais que operam no sector da indústria extractiva em Moçambique no período anterior à implementação do Decreto 70/2017, onde o entrevistado afirmou que a Autoridade Fiscal de Moçambique teve uma perda muito grande em termos de receitas fiscais. Do registo, contabilizou-se 562 milhões de dólares americanos por ano. Com este montante o país poderia construir 500 empresas agroindustriais modernas, empregando 160 mil trabalhadores, ou construir 540 escolas secundárias, ou recrutar 40 mil professores para o ensino secundário geral com salários de 32 mil meticais por mês, ou comprar 1600 novos autocarros por ano para os transportes públicos, ou cobrir toda a ajuda estrangeira para o orçamento anual estimado em 500 milhões de dólares.

Em 10 anos, o Estado ATM/Moçambicano perdeu 5620 mil milhões de dólares americanos. Esta resposta é secundada pelo estudo do CIP (2019) ao afirmar que a ATM teve uma perda aproximada de 5620 mil milhões de dólares americanos. Segundo o mesmo estudo, afirma que este cenário poderia ser melhor se o preço de venda de gás fosse de mercado entre (SPI e SPT).

5. Conclusão

Com base nos resultados e após a sua discussão, apoiada pela revisão bibliográfica desta investigação, foi possível concluir e recomendar, tal como apresentado abaixo em conclusões e recomendações. O objectivo desta pesquisa foi estudar o papel do Decreto 70/2017 de 6 de Dezembro na redução da prática do

regime dos preços de transferência abusiva no sector da indústria extractiva em Moçambique. Foi a conclusão desta investigação que o Decreto 70/2017, não trouxe alterações significativas na cobrança de receitas fiscais para o Estado. Isto deve-se ao conflito de interesses versus preços de transferência entre o SPT e o SPI. A título de demonstração, a SPT, que detém 70% dos campos de gás de Pande e Temane, bem como a central de processamento, é uma subsidiária da SPI. Por outras palavras, o SPT pertence à SPI. O gás explorado pelo SPT é vendido à SPI, ou seja, o gás é vendido à mesma empresa que o explora, o que constitui um risco moral na subavaliação dos rendimentos do concessionário com implicações negativas para os rendimentos do Estado. Este processo permitiu à SPT transferir os ganhos reais realizados pela empresa para a SPI, ao cobrar preços médios de 1,4 dólares por GJ nos primeiros dez anos, consideravelmente inferiores ao preço médio de 8 dólares por GJ do mesmo gás cobrado na África do Sul pela SPI.

Quanto à satisfação do Estado e da SPT, a investigação concluiu que o Estado moçambicano perdeu muito em termos de receitas fiscais. Estima-se que o Estado deveria recolher cerca de 562 milhões de dólares americanos por ano. Com este montante, o país poderia construir 100 hospitais distritais equipados com todo o material sanitário moderno, ou construir 540 escolas secundárias, ou mesmo cobrir o total da ajuda externa ao orçamento anual, estimado em 500 milhões de dólares. Em 10 anos, o Estado moçambicano perdeu o equivalente a 520 mil milhões de dólares em receitas devido a preços de transferência abusivos entre SPT e SPI. Sobre a forma como a SPT se está a ajustar com o decreto 70/2017, a investigação concluiu que pela força dos acordos de exploração assinados entre a SPT e o Estado moçambicano, a SPI como compradora e a SPT como vendedora do gás estabeleceu que o preço mínimo para a venda de gás seria de 1,4 USD por GJ e um preço máximo de 3 USD por GJ. A partir daqui, a SPT e a SPI tiraram partido deste processo. Mesmo com o aparecimento do decreto 70/2017, o SPT não precisou de fazer qualquer ajustamento, uma vez que o acordo de exploração já lhe garantia o uso de preços de transferência abusivos. A falta de liberalização no preço de venda do gás é um grande impedimento à cobrança de receitas fiscais para o Estado.

Referências

- ALEGRIA, A. I. Z., & Cosenza, J. P. (2004). **Diseño de los precios de transferencia como estrategia ara la evaluación de la gestión. Revista iberoamericana de contabilidad de gestión**, 2(3), 97-132
- ALMEDU, M., Coffie, W. and Acquah, P. (2017). **Transfer pricing, earnings management and tax avoidance of firms in Ghana.**
- ANTHONY, R. N. & Govindarajan, V. (2007). **Management control system**. 12. ed. New York: McGraw-Hill Irwin.
- ARNOLD, B. J. (2016). **International tax primer. Kluwer Law International BV.**
- ATKINSON, A.A.; Banker, R. D. Kaplan, R.S. & Young, S. M. (2008). **Contabilidade gerencial**. São Paulo: Atlas.
- CALIJURI, M. S. S. (2000). **Preços de Transferência: Oportunidades e Restrições Fiscais nas Transações Internacionais. In Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC.**

CENTRO de INTEGRIDADE PÚBLICA, (2020). **Índice de transparência do sector extractivo edição 2019-2020. Revised from <https://cipmoz.org/wp-content/uploads/2020/10/INDICE-DE-TRANSPARENCIA-SECTOR-EXTRACTIV>.**

CHAPIONOTI, M. B. (2010). **Preços de Transferência e Valoração Aduaneira. Controvérsias Tributárias no Comércio Exterior.** São Paulo: Aduaneiras, 259-272.

CHWOLKA, A., Martini, J. T., & Simons, D. (2010). **The value of negotiating cost-based transfer prices.** Business Research, 3(2), pp.113-131.

GOMES, M.L. (2016). **Relatório de projecto de pesquisa colectiva, Base Erosion and profit**

GREGÓRIO, R. M. (2010). **Arm's length e praticabilidade nos preços de transferência (Doctoral dissertation, Universidade de São Paulo).**

GRUNOW, A., & Beuren, I. M. (2014). **The motives for using transfer pricing in the largest Brazilian industries.**

JORDAN, H.; Neves, J. C. & Rodrigues, A. (2012). **O controlo de gestão: ao serviço da estratégia e dos gestores.** Lisboa: Áreas Editora.

JUNQUEIRA, E. R.; Moraes, R. O. & Silva, N. G. (2004). **A. Utilização do preço de transferência na avaliação de desempenho das divisões e dos gestores.** In: XXIV ENCONTRO NACIONAL DE ENGENHARIA DE PRODUÇÃO – ENEGEP. Anais... Florianópolis: Abepro.

LEWIS, P. G. (2012). **Safe at Last? Transfer Pricing Safe Harbors on the Horizon**, Tax Management International Journal n.º 41.

LIN, C. W., & Chang, H. C. (2010). **Motives of transfer pricing strategies—systemic analysis.** Industrial Management & Data Systems.

MASCAGNI, G., Mengistu, A., & Boldeyes, F. B. (2018). **Can ICTs increase tax? Experimental evidence from Ethiopia.**

OCDE (2013), **Combate à Erosão da Base Tributária e à Transferência de Lucros,** OECD Publishing, pp. 7-8.

OECD, (2017). **Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations,** Cap. VIII, par. 8.34, disponível em: <http://www.oecd.org>.

OZIL, P.K. (2019). **Tax evasion and financial instability.**

PADROVEZE, C. L. (2011). **Contabilidade gerencial: um enfoque em sistema de informação contábil.** São Paulo: Atlas.

PALIUSO, G. (2017). **Preço de transferência: entenda os métodos de controlo nas importações de serviços intergrupos.**

PESTANA, D. F. S. (2016). **Os preços de transferência aplicáveis às operações intra-grupo (Doctoral dissertation, FEUC).**

PIRES, J. A. R., (2006). **Os Preços de Transferência, Vida Económica – Editorial S.A.**

REIG, E.; Picazo, A. & Hernandez, F.(2015). **Shadow prices and distance functions: an analysis for firms the Spanish pavements industry**. Instituto Valenciano de Investigaciones Econômicas, Valencia, Diciembre,

RIBEIRO, J. S. (2010). **Tributação presuntiva do rendimento: um contributo para reequacionar os métodos indirectos de determinação da matéria tributável**. Almedina

RODRIGUES, C. (2008). **Globalização, União Europeia e direito tributário: uma análise sob a perspectiva dos preços de transferência e o princípio da não discriminação na União Europeia**. Legis Editora.

RUGMAN, A., & Eden, L. (2017). **Multinationals and transfer pricing**. Londres: Routledge. doi: <https://doi.org/10.4324/9781315277554>.

SHIMELES, A., Gurara, D. Z., & Woldeyes, F. (2017). **Taxman's dilemma: coercion or persuasion? Evidence from a randomized field experiment in Ethiopia**. American Economic Review, 107(5), pp.420-24.

TEIXEIRA, G. Manual de Direito Fiscal, 2ª Edição, Almedina, 2010. **Lei Geral Tributária Plano de Assistência Económica e Financeira Regime Geral das Instituições de Crédito e Sociedades Financeiras Regime Jurídico da Avaliação Geral Textos de Política e situação económica do Banco de Portugal**.

VEGA, A. (2012). **International Governance through Soft Law: The Case of the OECD Transfer Pricing Guidelines (Working Paper No. 2012-05)**. Munique: Max Planck Institute for Tax Law and Public Finance. doi: <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.2100341>.

WORKU, T., Mendoza, J. P., & Wielhouwer, J. L. (2016). **Tariff evasion in sub-Saharan Africa: the influence of corruption in importing and exporting countries**. International Tax and Public Finance, 23 (4), pp. 741-761