



USAID
DO POVO AMERICANO

SPEED
Por Melhor Ambiente
De Negócios

PEDIDO DE PARECER: REGIME JURÍDICO DOS PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA

DEZEMBRO 2014

Esta publicação foi produzida para revisão pela Agência dos Estados Unidos para o Desenvolvimento Internacional. Foi elaborada pela DAI e Nathan Associates.

PEDIDO DE PARECER: REGIME JURÍDICO DOS PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA

Título do Programa:	Programa de Apoio ao Desenvolvimento Económico e Empresarial em Moçambique Mozambique Support Program for Economic and Enterprise Development (SPEED).
Financiador:	USAID/Moçambique
Número do Contrato:	EDH-I-00-05-00004-00/13
Adjudicatários:	DAI e Nathan Associates
Data da Publicação:	29 de Dezembro de 2014
Autor:	Taciana Peão Lopes em colaboração com Vieira de Almeida e Associados

As opiniões do autor expressas nesta publicação não refletem necessariamente a opinião da Agência dos Estados Unidos para Desenvolvimento Internacional ou do Governo dos Estados.

A questão em análise:

O Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (“IRPC”) prevê a aplicação de regras sobre preços de transferência no âmbito das correcções para efeitos de determinação da matéria colectável.

Neste contexto será apresentado ao Conselho de Ministros, para apreciação e aprovação, a Proposta de Decreto que aprova o Regime Jurídico dos Preços de Transferência, o qual regulamenta as condições de aplicação das regras sobre preços de transferência, nomeadamente com o objectivo de assegurar o direito de efectuar correcções à determinação do lucro tributável que assiste à Administração Tributária, no contexto do combate à evasão e elisão fiscal.

A Proposta ora em análise contém algumas linhas gerais que a caracterizam e que visam, entre outros objetivos, a adopção de procedimentos adequados para efectuar ajustamentos ao lucro tributável no caso de operações vinculadas, a definição dos métodos de determinação dos preços de transferência e a previsão de obrigações fiscais acessórias, seja de natureza documental, seja de natureza declarativa, que permitam o efetivo controlo por parte da Administração Tributária.

Tendo sido elaborada uma Proposta de Decreto que aprova o Regime Jurídico dos Preços de Transferência, cumpre-nos analisar o conteúdo da mesma, do ponto de vista técnico-jurídico e á luz dos objetivos que este diploma visa prosseguir, propondo, na medida do adequado, as alterações e aperfeiçoamentos que se revelem oportunos para efeitos da apreciação e aprovação pelo Conselho de Ministros.

Do ponto metodológico, o presente Parecer inclui considerações gerais à legislação em análise, nomeadamente no que se refere à sistematização do diploma, bem como a síntese dos principais pontos que, salvo melhor opinião, merecem uma particular reflexão, os quais se encontram vertidos numa tabela para melhor visualização e identificação.

Parte I: Considerações Gerais

O termo “preços de transferência” tem sido genericamente utilizado para identificar o controlo sobre as operações comerciais ou financeiras realizadas entre entidades que se encontram em situação de relações especiais (adiante abreviadamente denominadas “Partes Relacionadas”).

Em razão das circunstâncias peculiares existentes nas operações realizadas entre Partes Relacionadas, as condições praticadas naquelas operações podem por vezes ser artificialmente estipuladas e, conseqüentemente, divergir das condições que seriam acordadas, aceites ou praticadas entre entidades que não se encontram em situação de relações especiais, em condições análogas, ou seja, condições que seriam acordadas, aceites ou praticadas em condições normais de mercado, de acordo com o princípio de plena concorrência.

Entende-se assim que o controlo dos preços de transferência revista especial relevância para evitar a perda ou redução das receitas fiscais, em particular (mas não exclusivamente) no contexto das transações internacionais de modo a evitar a deslocalização artificial de receitas (tributárias) e despesas (dedutíveis) nas operações de aquisição e/ou de alienação de bens, direitos ou serviços.

Em simultâneo, a criação das condições necessárias para o efetivo controlo e fiscalização por parte da Administração Tributária deverá tomar em consideração os custos de cumprimento impostos às Partes Relacionadas, por forma a evitar que as regras sobre preços de transferência constituam um factor negativo na atração de investimento e no desenvolvimento da economia.

Importa relevar o facto de a Proposta vir somente concretizar a previsão normativa já vertida no artigo 49.º do Código do IRPC, na sequência das alterações introduzidas pela Lei n.º 19/2013, de 23 de Setembro. De acordo com número 1 do mencionado artigo 49.º, *“A Administração Tributária pode efectuar as correcções que sejam necessárias para a determinação do lucro tributável sempre que, em virtude das relações especiais entre o contribuinte e outra pessoa, sujeita ou não a 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 dessas relações.”*

Acrescenta o número 2 do mesmo artigo que estas regras são igualmente aplicáveis *“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”* sendo certo que, à luz do número 3 do mesmo artigo, as regras sobre preços de transferência se aplicam ainda *“às pessoas que exerçam simultaneamente actividades sujeitas e não sujeitas ao regime geral do IRPC, quando relativamente a tais actividades se verificarem idênticos desvios”*.

No que respeita ao âmbito subjetivo de aplicação das regras sobre preços de transferência, resulta claro dos números 1, 2 e 3 do artigo 49.º do Código do IRPC ficam abrangidas por este regime:

- a) as relações entre sujeitos passivos de IRPC;
- b) as relações entre sujeitos passivos de IRPC e “outras pessoas” – entenda-se pessoas colectivas ou singulares;
- c) as relações entre sujeitos passivos residentes e não residentes, para efeitos fiscais, em território moçambicano.

Em termos materiais ou objetivos, resulta igualmente claro que se encontram sujeitos a estas regras tanto os rendimentos sujeitos a tributação, como os rendimentos não sujeitos (diremos, por maioria de razão, também os rendimentos sujeitos, ainda que isentos de imposto), sempre que se verifiquem desvios face ao princípio de plena concorrência.

Por fim, determina o artigo 49.º, n.º 5 do Código do IRPC que a aplicação das regras sobre preços de transferência ocorre sempre que se verifiquem “relações especiais” entre duas ou mais entidades, ou seja, sempre que uma entidade “*tem o poder de exercer, directa ou indirectamente, uma influência significativa nas decisões de gestão da outra*”.

Ao *supra* exposto acresce a interacção entre as normas de cariz eminentemente interno – como é o caso do Código do IRPC – com as normas de cariz internacional – como sejam os Acordos para evitar a Dupla Tributação e as melhores práticas internacionais em matéria de preços de transferência. Veremos que a Proposta já considera esta necessidade de articulação.

A. Imprecisões conceptuais da Proposta

A Proposta em análise encontra-se estruturada de forma a sistematizar as regras sobre preços de transferência e sua aplicação prática.

Assim, somos a destacar alguns aspectos que, em nossa opinião, merecem alguma reflexão e, eventualmente, reformulação.

Perante a especial complexidade das transacções em presença (já acima referida), assume particular relevância a definição clara e precisa do âmbito de aplicação destas normas, nomeadamente no que respeita à delimitação dos sujeitos passivos abrangidos pelas regras de preços de transferência (as Partes Relacionadas), das operações vinculadas (ou seja, as operações levadas a cabo entre Partes Relacionadas) e dos métodos aplicáveis à determinação do preço de transferência fiscalmente admissível.

A este respeito, parece-nos que a Proposta em análise revela especial complexa e merece alguma revisão, sob pena de sobreposição de algumas normas.

Por um lado, em termos sistemáticos o diploma nem sempre é coerente na definição dos “conceitos chave” para a aplicação do regime de preços de transferência, nomeadamente ao:

- a) Multiplicar as definições de um mesmo conceito (por exemplo, o conceito de “Partes Relacionadas” é definido tanto no artigo 1.º a) como no artigo 5.º);
- b) Recorrer a conceitos gerais e abstratos, ou a termos não definidos na Proposta ou na lei em geral (por exemplo, a definição de “partes relacionadas” (artigo 1.º f)) pode confundir-se com a de “relação especial” (artigo 1.º i));
- c) Definir conceitos sem os concretizar tecnicamente (vejam-se as definições previstas no artigo 1.º e as referências constantes no artigo 5.º, n.º 1)
- d) Confundir conceitos jurídicos com meros critérios para aplicação da lei (sob a epígrafe “influência significativa”, o artigo 6.º contem, na verdade, a definição dos critérios que permitem aferir das relações especiais existentes entre partes relacionadas).

B. Princípio de plena concorrência

De acordo com o artigo 49.º, n.º 1 do Código do IRPC, começa por clarificar que as regras relativas a preços de transferência se aplicam sempre que “*tenham sido estabelecidas condições diferentes das que seriam normalmente acordadas entre pessoas independentes*”. Por seu turno, o artigo 4.º, n.º 1 da Proposta refere-se aos termos e condições que sejam “*acordados, aceites e praticados*”. Por razões de ordem sistemática e interpretativa, seria preferível optar por uma formulação idêntica em ambos os diplomas, por forma a evitar que se discuta, no futuro, se o artigo 4.º, n.º 1 do Regime Jurídico dos Preços de Transferência foi para além da norma que lhe serve de enquadramento (o Código do IRPC).

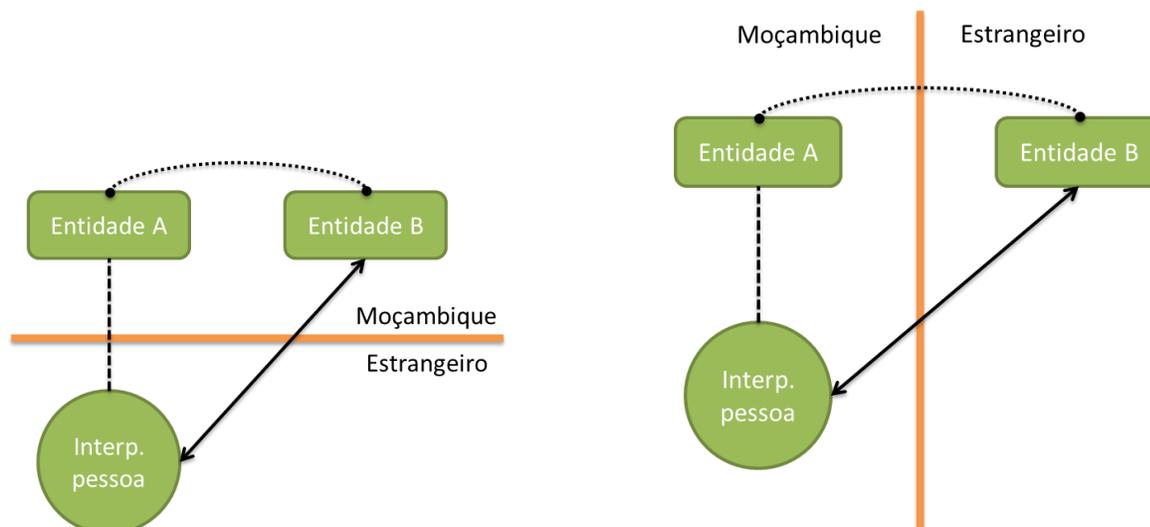
C. Âmbito territorial de aplicação

Conforme verificámos acima, o artigo 49.º do Código do IRPC começa por sujeitar às regras de preços de transferência as relações “*entre o contribuinte e outra pessoa, sujeita ou não a IRPC*” (cfr. artigo 49.º, n.º 1 do Código do IRPC). Só no n.º 2 se vem prever expressamente que estão compreendidas no n.º 1 as “*entidades que não tenham sede ou direcção efectiva em território moçambicano*”. Neste sentido, o legislador fiscal moçambicano parece ter pretendido formular a norma de incidência com um escopo bastante amplo, não resultando qualquer “preferência” pelas Operações Vinculadas de natureza internacional.

Diversamente, o texto da Proposta parece-nos pouco claro quanto ao leque de operações abrangidas pelo Regime Jurídico dos Preços de Transferência. Isto porque, nos termos do artigo 1.º, alínea d) da Proposta, a definição de “operações” refere exclusivamente “*transacções comerciais e financeiras, na importação e exportação (...)*” (com sublinhado nosso). Perante esta definição, as transações internas parecem ficar excluídas do âmbito da Proposta.

Contudo, em sentido oposto, diversas outras normas constante da Proposta parecem aludir à aplicação das regras sobre preços de transferência a operações meramente internas, nomeadamente operações entre sujeitos passivos (total ou parcialmente) isentos e não isentos (vide artigo 3.º, n.º 1, parte final). Importa, pois, clarificar o âmbito material de aplicação do diploma.

De igual modo, a alusão a operações efectuadas “por meio de interposta pessoa (...), que opere com outra, no exterior” (artigo 3.º, n.º 2 d)) suscita significativas dificuldades de interpretação, conforme se ilustra nos exemplos seguintes.



Fica por compreender se a norma se refere a operações vinculadas entre dois sujeitos passivos residentes, através de “interposta pessoa” no exterior (em que a “interposta pessoa” atua offshore, por exemplo a título fiduciário) – caso em que estaríamos perante a “simulação” de um negócio internacional – ou se estamos perante operações entre duas Partes Relacionadas (uma residente e outra não residente), mas em que a entidade não residente actua por “interposta pessoa” – caso em que estaríamos perante a “simulação” de um negócio doméstico.

Esta norma (artigo 3.º, n.º 2 d)) suscita relevantes dúvidas desde logo porque não é claro o escopo territorial de aplicação, mas também porque parece pressupor a articulação entre o regime de preços de transferência e uma norma anti-abuso específica que permita desconsiderar o negócio jurídico entre a Parte Relacionada e a “interposta pessoa”. Este é um tema que merece ser reponderado e, eventualmente, aperfeiçoado no texto da Proposta.

D. Métodos para a determinação dos preços de transferência

Perante a necessidade de estabelecer uma comparação entre o preço de transferência praticado pelas Partes Relacionadas e os termos e condições que seriam normalmente acordados, aceites ou praticados, releva-se de extrema importância identificar quais os métodos elegíveis para tal análise.

Face à complexidade da matéria em análise e, por conseguinte, dos métodos que permitem estabelecer a comparabilidade entre operações vinculadas e operações não vinculadas, o estudo dos métodos para determinação dos preços de transferência tem vindo a ser particularmente desenvolvido no seio da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico (“OCDE”), através da publicação (e aperfeiçoamento contínuo) dos Princípios Directores em Matéria de Preços de Transferência (*Transfer Pricing Guidelines*). Os métodos internacionalmente reconhecidos são, em primeiro lugar, os denominados “métodos tradicionais”, designadamente (i) o método do preço comparável de mercado, (ii) o método do preço de revenda minorado, e o (iii) método do custo majorado, sendo que a OCDE aconselha, sempre que possível, a aplicação preferencial do primeiro destes métodos (ou seja, do método do preço comparável de mercado).

O sujeito passivo poderá igualmente adoptar (i) o método do fraccionamento do lucro, (ii) o método da margem líquida da operação, ou (iii) outro método apropriado aos factos e às circunstâncias específicas de cada operação que respeite o princípio de plena concorrência, quando os “métodos tradicionais” *supra* referidos não possam ser aplicados ou, podendo sê-lo, não permitam obter a medida mais fiável dos termos e condições que entidades independentes estariam dispostas a acordar, aceitar ou praticar.

Por forma a que sejam claros os âmbitos de aplicação de cada método, permitimo-nos expor sumariamente as características de cada um dos mesmos.

a) Método do Preço Comparável de Mercado

O método do preço comparável de mercado compara o preço cobrado pela transferência de bens ou serviços numa Operação Vinculada com o praticado numa Operação Não Vinculada, quando estas se encontrem em circunstâncias similares.

Com efeito, atendendo à sua fiabilidade, a aplicação deste método é preferível frente aos demais métodos. Todavia, na prática, a sua aplicação é consideravelmente restrita, pois pode afigurar-se difícil identificar uma operação entre partes não Relacionadas suficientemente similar a uma Operação Vinculada, de tal forma que as diferenças existentes não tenham um efeito relevante sobre o preço praticado. Ora, a existência de diferenças significativas, seja nos montantes pagos, seja nos mercados geográficos ou nos termos contratuais acordados, por exemplo, limita o âmbito de aplicação deste método.

É permitido efectuar alguns ajustamentos para tornar comparáveis operações distintas. Apesar disso, em alguns casos pode ser difícil realizar ajustamentos suficientemente precisos para eliminar os efeitos exercidos sobre o preço praticado. A OCDE propõe uma abordagem mais flexível à utilização do método, visando facilitá-la. Não obstante, a fiabilidade dos dados utilizados é um requisito indispensável, que não pode ser posto em causa em benefício da flexibilidade introduzida na aplicação do método. Deste modo, as diferenças existentes deverão possuir uma natureza secundária. Nas hipóteses em que se verificarem diferenças que não tenham natureza meramente secundária, deverão ser utilizados outros métodos.

O método do preço comparável de mercado, quando susceptível de ser utilizado, deve tomar em consideração, primordialmente, o factor de comparabilidade do produto, serviço ou bem transaccionado. Todavia, outros factores de comparabilidade, como os demais termos e condições da operação inseridos numa análise funcional, também assumem relevância.

b) Método do Preço de Revenda Minorado

Este método tem como base o preço de revenda praticado pelo sujeito passivo numa operação realizada com uma entidade independente, tendo por objecto um produto adquirido a uma entidade com a qual esteja em situação de relações especiais, ao qual é subtraída a margem de lucro bruto praticada por uma terceira entidade numa operação comparável e com igual nível de representatividade comercial.

Ou seja, este método compara as margens de lucro brutas (diferença entre a receita líquida de vendas e o custo dos produtos ou serviços vendidos) em vendas realizadas entre partes vinculadas e não vinculadas. As diferenças identificadas nessa comparação devem ser adequadamente ajustadas.

Este método é utilizado, principalmente, para determinar o preço de transferência de bens tangíveis ou corpóreos. A sua aplicação é especialmente válida em casos que envolvam revendedores ou distribuidores, mais especificamente quando essas entidades adquiram produtos a entidades relacionadas e os revendam a terceiros sem acrescentar um valor substancial a estes produtos.

O preço de uma operação que obedeça ao princípio de plena concorrência pode ser determinado através de uma comparação transaccional, quando se toma como base de referência a margem sobre o preço de revenda praticada numa operação não vinculada comparável efectuada por uma entidade pertencente ao mesmo grupo ou por uma parte não relacionada.

Cabe ressaltar também que a comparabilidade de bens corpóreos é menos relevante neste método do que no método do preço comparável de mercado.

c) Método do Custo Majorado

A aplicação do método do custo majorado tem como base o montante dos custos suportados por um fornecedor de um produto ou serviço fornecido numa Operação Vinculada, ao qual é adicionada a margem de lucro bruto praticada numa operação não vinculada comparável, em que as funções desempenhadas e as condições de mercado se assemelhem, atingindo-se, deste modo, um valor em conformidade com o princípio de plena concorrência.

Neste sentido, tal como no método do preço de revenda minorado, poderão ser necessários alguns ajustamentos para adequar uma operação não vinculada de modo a torná-la comparável com a Operação Vinculada. Novamente, tanto comparações transaccionais quanto comparações funcionais poderão ser tomadas em consideração, devendo, preferencialmente utilizar-se as primeiras.

Este método é amplamente utilizado em casos que envolvam transferência de intangíveis entre Partes Relacionadas, em que o produtor do intangível desempenha funções produtivas limitadas e incorre em riscos reduzidos e justifica-se pelo facto de que, nesta hipótese, os custos apresentados serem susceptíveis de reflectir mais adequadamente o valor adicionado ao produto e, conseqüentemente, de constituir maior auxílio à definição do valor de mercado.

Por outro lado, este método também é usualmente aplicado às prestações de serviços intragrupo.

d) Método do Fraccionamento do Lucro

Tanto o método do fraccionamento do lucro, quanto o método da margem líquida da operação devem ser utilizados somente quando os métodos transaccionais tradicionais, previstos acima, não produzirem um resultado fiável quanto à adequação dos preços praticados entre as Partes Relacionadas ao princípio de plena concorrência.

O método do fraccionamento do lucro é utilizado para repartir o lucro global derivado de operações complexas ou de séries de Operações Vinculadas realizadas de forma integrada entre as entidades intervenientes. Neste sentido, devem ser tomadas em consideração as funções exercidas, os activos utilizados e os riscos assumidos por cada uma das partes, tomando-se como referência dados externos fiáveis capazes de indicar a forma como Entidades Independentes, exercendo funções comparáveis, utilizando o mesmo tipo de activos e assumindo riscos idênticos ou similares, teriam avaliado as suas contribuições.

Importa mencionar que na hipótese de alguma entidade possuir prejuízo residual, poderá proceder-se ao fraccionamento dos lucros e prejuízos entre cada uma das entidades, em função do valor relativo da sua contribuição, observando-se os mesmos pressupostos expostos acima.

A fiabilidade deste método, no que se refere à utilização de comparáveis, depende de alguns aspectos contabilísticos, entre eles: (i) a forma como são contabilizados os custos, receitas e activos entre as actividades negociais relevantes e outras actividades das partes envolvidas, que influenciarão a determinação do montante do “lucro operacional”; (ii) a viabilidade da obtenção de informações que digam respeito apenas às Operações Vinculadas realizadas entre entidades relacionadas; (iii) a consistência entre os métodos contabilísticos utilizados pelas diferentes entidades relacionadas e dos comparáveis identificados.

e) Método da Margem Líquida da Operação

Este método baseia-se no cálculo da margem de lucro líquido obtida por um sujeito passivo numa operação ou numa série de Operações Vinculadas tomando como referência a margem de lucro líquido obtida numa operação não vinculada comparável.

A principal peculiaridade deste método consiste no facto de, para a sua aplicação, fazer-se uso de um indicador apto a testar a margem líquida da parte menos complexa envolvida na operação.

Nesta peculiaridade reside a sua principal vantagem. É de referir, por um lado, que este método não é tão dependente de uma análise funcional quanto, por exemplo, o método do preço comparável de mercado. Por outro, as margens líquidas não variam tanto em decorrência de algumas diferenças funcionais que possam apresentar-se entre Operações Vinculadas e operações não vinculadas.

Além disso, de acordo com os Princípios Directores em Matéria de Preços de Transferência da OCDE, quando este método é utilizado não é necessário demonstrar, por exemplo, as funções desempenhadas e as responsabilidades assumidas por outra entidade que não aquela que procede à aplicação do método, tendo em vista comprovar a obediência ao princípio de plena concorrência. Este facto pode representar uma grande vantagem quando as outras partes envolvidas na operação sejam muito complexas e apresentem muitas actividades interrelacionadas ou quando seja difícil obter informações a respeito de uma das partes envolvidas.

Em contrapartida, verificam-se algumas desvantagens na aplicação deste método que justificam a recomendação da sua utilização a título meramente subsidiário. No essencial, o argumento desfavorável à utilização deste método remete para outros factores que podem influenciar a margem líquida de duas operações diversas, acarretando a sua consideração como comparáveis, quando na verdade não o são.

f) Os métodos de determinação do preço de transferência previstos na Proposta

Feito o enquadramento que antecede, parece-nos bastante positivo que a Proposta acolha todos os cinco métodos acima referidos, diversamente do que é, por vezes a opção do

legislador fiscal em alguns países (ao preferir introduzir um número mais reduzido de métodos admissíveis).

A este respeito, importa notar que a experiência internacional demonstra que face à dificuldade em encontrar comparáveis diretas, a generalidade dos sujeitos passivos – bem como das Administrações Tributárias – tendem a adotar métodos de comparação indireta como sejam o método do fracionamento do lucro e da margem líquida da operação, em detrimento dos “métodos tradicionais”. Daí também a tentativa, por parte da OCDE, para fomentar a aplicação dos “métodos tradicionais” através da sua relativa flexibilização. Por outro lado, o facto de os métodos “não tradicionais” utilizarem comparáveis indirectas (i.e. o lucro ou a margem líquida da operação), pressupõe uma exigência superior sobre a fiabilidade, especialização e detalhe dos registos contabilísticos dos sujeitos passivos. Por outras palavras, a correcta adopção (e fiscalização) dos métodos indirectos (alíneas d) e e) *supra*) depende, em larga medida, da lei do Balanço e das obrigações contabilísticas a que se encontram sujeitos os sujeitos passivos.

Parte II. Comentários Específicos

Artigo de Referência	Epígrafe	Comentário
1	<i>Definições</i>	<p>Face à opção pela inclusão de um artigo específico sobre “definições”, importa assegurar que não existe uma sobreposição de definições face às demais normas da Proposta. Ora, verificamos que o artigo 5.º e 6.º contêm novas definições de conceitos que geram uma sobreposição entre os principais conceitos do regime de preços de transferência – nomeadamente os conceitos de “Parte Relacionada” e “Relações Especiais”.</p> <p>Adicionalmente, alguns dos conceitos definidos no artigo 1.º são desnecessários, por já estarem compreendidos / abrangidos por outros conceitos.</p> <p>Por exemplo:</p> <ul style="list-style-type: none">a) Qualquer “entidade pertencente ao mesmo grupo” será necessariamente qualificada como “parte relacionada”, pelo que o primeiro conceito é desnecessáriob) Sendo certo que “Partes Relacionadas” são aquelas entre as quais existem “relações especiais”, a definição de “partes relacionadas” não deve conter uma definição de “relações especiais” (“(...) nas situações em que uma tem o poder de exercer, directa ou indirectamente, uma influência significativa nas decisões de

		<p>gestão da outra”). Deve apenas remeter para a definição de “relações especiais”.</p> <p>Em nossa opinião, o artigo 1.º deve ser profundamente reformulado, ou eventualmente eliminado, uma vez que os principais conceitos estão mais explicitamente definidos nos artigos 5.º e 6.º.</p> <p>Remetemos para as alterações sugeridas na versão revista e comentada da Proposta (em anexo).</p> <p>Chamamos igualmente a atenção para a necessidade de clarificar o âmbito territorial (artigo 1.º alínea d)) de modo a que não se interprete o conceito de “Operações” como limitado a transações de importação e exportação.</p> <p>Remetemos para as alterações sugeridas na versão revista e comentada da Proposta (em anexo).</p>
2	<i>Objecto</i>	Em nossa opinião, por razões de técnica legislativa, este deve ser o primeiro artigo da Proposta.
3	<i>Âmbito de aplicação</i>	Propomos algumas precisões e uma reformulação do n.º 2 alínea d), conforme versão revista e comentada da Proposta (em anexo).
4	<i>Regras Gerais</i>	Remetemos para as alterações sugeridas na versão revista e comentada da Proposta (em anexo).
5	<i>Parte Relacionada</i>	Em nossa opinião seria útil uma significativa redução desta norma e eventualmente a sua fusão com o artigo 6.º. Esta sugestão prende-se com o facto de o actual artigo 5.º da

		<p>Proposta recorrer a situações de facto (como o “controlo”, ou a existência de um “interesse”), as quais não estão juridicamente tipificadas.</p> <p>Na verdade, tal sucede porque as situações previstas nas várias alíneas do artigo 5.º n.º 1 da Proposta corresponderem a situações em que se verificam relações especiais tal como juridicamente definidas no artigo 6.º. Aí sim estão descritos os critérios jurídicos, como a participação no capital social, a detenção de direitos de voto, etc.).</p>
6	<i>Influência significativa</i>	<p>Salvo melhor opinião, o conceito que o legislador procura definir nesta norma é o de “relações especiais” e não o de “influência significativa”. A influência significativa é uma condição para a existência de relações especiais, mas não é em si um conceito a definir. Por conseguinte, sugerimos a redesignação da norma, passando a epígrafe a referir-se a “relações especiais”.</p> <p>Adicionalmente, a previsão constante do artigo 6.º n.º 2 alínea g) merece, em nossa opinião, uma cuidada ponderação. Isto porque a norma faz apelo à existência de uma dependência económica e financeira de um terceiro (que se qualificaria como “Parte Relacionada”). Considerando as peculiaridades da economia moçambicana, em que algumas grandes empresas representam a totalidade ou maioria do volume de vendas de pequenos fornecedores, poderá fazer sentido reduzir o âmbito desta norma, sob</p>

		<p>pena de os grandes contribuintes se tornarem “Partes Relacionadas” de muitos pequenos fornecedores, aumentando exponencialmente os custos de cumprimento.</p> <p>Neste sentido, sugerimos (pelo menos) a eliminação da alínea g) (iii) e (v).</p>
7	<i>Ajustamentos ao lucro tributável</i>	<p>Por razões de sistematização propomos a eliminação do n.º 2 e a simplificação do disposto nos números 4 e 5, com a sua fusão num único número.</p> <p>Remetemos para as alterações sugeridas na versão revista e comentada da Proposta (em anexo).</p>
28	<i>Entidades abrangidas por regimes fiscais diferenciados</i>	<p>Em linha com o previsto no artigo 7.º, propomos a inclusão de uma menção expressa no artigo 28.º (renumerado para 29.º na versão revista) no sentido de não poder haver correções negativas ao lucro tributável – apenas correções que aumentem a base de incidência e o imposto devido.</p>