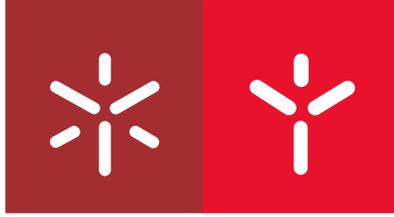




Universidade do Minho
Escola de Direito

Amaro Nuno Daniel Maneca

**A Tributação das Atividades Petrolíferas
Angolanas. A natureza jurídica das imposições
devidas pela produção e pelo rendimento
do petróleo**



Universidade do Minho
Escola de Direito

Amaro Nuno Daniel Maneca

**A Tributação das Atividades Petrolíferas
Angolanas. A natureza jurídica das imposições
devidas pela produção e pelo rendimento
do petróleo**

Dissertação de Mestrado
Mestrado em Direito Tributário

Trabalho efetuado sob a orientação da
Professora Doutora Andreia Barbosa

junho de 2021

DIREITOS DE AUTOR E CONDIÇÕES DE UTILIZAÇÃO DO TRABALHO POR TERCEIROS

Este é um trabalho académico que pode ser utilizado por terceiros desde que respeitadas as regras e boas práticas internacionalmente aceites, no que concerne aos direitos de autor e direitos conexos.

Assim, o presente trabalho pode ser utilizado nos termos previstos na licença abaixo indicada.

Caso o utilizador necessite de permissão para poder fazer um uso do trabalho em condições não previstas no licenciamento indicado, deverá contactar o autor, através do RepositóriUM da Universidade do Minho.

Licença concedida aos utilizadores deste trabalho



**Atribuição
CC BY**

<https://creativecommons.org/licenses/by/4.0/>

AGRADECIMENTOS

Em primeiro lugar agradeço a Deus por tudo que ele tem feito na minha vida. Deixo o meu mais sincero e profundo agradecimento ao meu tio David Parson Daniel, um ser simples, inigualável, com a sua forma de ser, um pai, um amigo, um conselheiro, enfim, um ser que sempre fará parte da minha vida. Quero deixar um profundo agradecimento ao Professor Doutor Joaquim Freitas, um mestre do saber, um conselheiro, um amigo a quem sempre merecerá o meu respeito e admiração.

Quero ainda deixar um profundo agradecimento à Professora Doutora Andreia Barbosa, um ser que reteve sempre do seu valioso tempo, tempo para aconselhar durante a redação desta dissertação, e principalmente pela empatia com que recebeu as minhas ideias mesmo que erradas, a ela, fica aqui um sentido muito obrigado. Aos meus familiares entre eles a minha mãe, e irmãos, um obrigado não será suficiente... talvez uma vénia pelo exemplo de dedicação, pela força e compreensão e acima de tudo por terem suportado os reflexos dos meus momentos de angústia, tristeza e ausência. Agradeço também à família Paulo Magalhães por todo apoio e carinho.

Agradeço ainda à Anita Mocono, pelo apoio, paciência, dedicação, esperança, confiança. Para ela, um obrigado não chega, merece muito mais do que um obrigado. Por fim, não podia deixar de agradecer aos meus amigos por trazerem a força extra que faltava em mim e, agradecer também a todos aqueles que pela sua ajuda e apoio contribuíram de forma especial para a realização desta dissertação.

DECLARAÇÃO DE INTEGRIDADE

Declaro ter atuado com integridade na elaboração do presente trabalho académico e confirmo que não recorri à prática de plágio nem a qualquer forma de utilização indevida ou falsificação de informações ou resultados em nenhuma das etapas conducente à sua elaboração.

Mais declaro que conheço e que respeitei o Código de Conduta Ética da Universidade do Minho.

A Tributação das Atividades Petrolíferas Angolanas. A natureza jurídica das imposições devidas pela produção e pelo rendimento do petróleo

RESUMO

A presente dissertação procura contribuir para aferir da natureza jurídica dos encargos que incidem sobre a produção e sobre o rendimento do petróleo, no sentido de determinar a possibilidade de serem considerados como impostos ou taxas, ou ainda como preços, com base nas respetivas características.

Atender-se-á, para o efeito, aos contributos doutrinários já existentes, tanto no domínio jurídico-económico, como no âmbito jurídico-tributário.

Trata-se de um estudo que permitirá aferir da conformidade constitucional do regime jurídico aplicável a estas imposições tão relevantes no contexto angolano e que contende, desde logo, com os termos em que são criadas e alteradas.

Palavras-chave: encargos tributários; imposto; natureza Jurídica; preço público; taxa.

The Taxation of Angolan Petroleum Activities. The legal nature of the taxes due to oil production and yield

ABSTRACT

This dissertation seeks to contribute to the assessment of the legal nature of the charges on oil production and income, to determine the possibility of being considered as taxes and duties, or as prices, based on their characteristics.

To this end, existing doctrinal contributions, both in the legal and economic field and in the legal-tax field, will be used.

It is a study that will allow the assessment of the constitutional conformity of the legal regime applicable to these impositions so relevant in the Angolan context and which disputes, from the outset, the terms in which they are created and amended.

Keywords: legal nature; public price; rate; tax charges; tax.

ÍNDICE

INTRODUÇÃO	1
PARTE I – BREVE ALUSÃO AO CONTEXTO HISTÓRICO DAS ATIVIDADES PETROLÍFERAS E DO SEU REGIME TRIBUTÁRIO	3
CAPÍTULO I. AS ATIVIDADES PETROLÍFERAS	4
1. Aspetos Gerais	4
1.1. Evolução da disciplina jurídico-normativa das atividades petrolíferas	6
1.2. Princípios norteadores das atividades petrolíferas.....	8
CAPÍTULO II- CONTEXTO HISTÓRICO DO REGIME DE TRIBUTAÇÃO DAS ATIVIDADES PETROLÍFERAS	11
1. A evolução histórica do quadro jurídico-tributário das atividades petrolíferas - breve alusão.....	11
2. O regime tributário petrolífero atualmente aplicável às atividades petrolíferas	14
2.1. Regime fiscal de concessão no sistema petrolífero angolano	14
2.2. Regime fiscal contratual no sistema fiscal petrolífero angolano	16
2.2.1. Contratos de partilha da produção	17
2.2.2. Contrato de prestação de serviço e contrato de prestação de serviço de risco	19
2.3. A relação jurídica petrolífera	21
PARTE II- A COMPREENSÃO DA NATUREZA JURÍDICA DOS ENCARGOS PETROLÍFEROS .	23
CAPÍTULO I- A COMPREENSÃO DA IMPOSIÇÃO QUE INCIDE SOBRE A PRODUÇÃO DO PETRÓLEO NO CONTEXTO DOS IMPOSTOS, TAXAS, PREÇOS E DOS <i>ROYALTIES</i>	24
1. Breve referência à natureza jurídica da imposição devida pela produção do petróleo	24
1.1. Conceito de tributo	25
1.2. Quadro jurídico da imposição devida pela produção	26
2. A imposição devida pela produção do petróleo no contexto dos impostos.....	28
2.1. O Dever de pagar impostos no Quadro jurídico angolano.....	28
2.2. Posições doutrinárias quanto ao conceito de imposto.....	29
2.2.1. O imposto como uma prestação unilateral	30
2.2.2. O imposto como uma prestação exigida a detentores de capacidade contributiva	30
2.2.3. O imposto como uma prestação Sem caráter Sancionatório	31

2.3. Posicionamentos doutrinários quanto a natureza jurídica da imposição devida pela produção do petróleo no contexto dos impostos	33
2.4. Tomada de posição	35
3. A imposição devida pela produção de petróleo no contexto das taxas	36
3.1. Quadro jurídico das taxas.....	36
3.2. Posicionamentos doutrinários quanto à natureza jurídica da imposição devida pela produção de petróleo no contexto das taxas.....	37
3.3. Tomada de Posição	40
4. A imposição devida pela produção do petróleo no contexto dos preços	41
4.1. Posicionamentos doutrinários	41
4.2. Tomada de posição	42
5. A imposição devida pela produção de petróleo no contexto dos royalties	43
5.1. O conceito de royalty	44
5.2. Posicionamentos doutrinários	46
5.3. Tomada de posição	47
CAPÍTULO II. A COMPREENSÃO DA NATUREZA JURÍDICA DA IMPOSIÇÃO DEVIDA PELO RENDIMENTO DO PETRÓLEO NO CONTEXTO DOS IMPOSTOS, TAXAS, PREÇOS E DOS ROYALTIES.	50
1. Breve referência ao encargo devido pelo rendimento do petróleo	50
1.1 Quadro jurídico da imposição devida pelo rendimento do petróleo.....	53
2. A NATUREZA JURÍDICA DA IMPOSIÇÃO DEVIDA PELA PRODUÇÃO DO PETRÓLEO NO CONTEXTO DOS IMPOSTOS	56
3. A NATUREZA JURÍDICA DA IMPOSIÇÃO DEVIDA PELA PRODUÇÃO DO PETRÓLEO NO CONTEXTO DAS TAXAS	58
3.1 Tomada de posição	58
4. A NATUREZA JURÍDICA DA IMPOSIÇÃO DEVIDA PELO RENDIMENTO DO PETRÓLEO NO CONTEXTO DOS PREÇOS.....	59
4.1 Tomada de posição	61
5. A NATUREZA JURÍDICA DA IMPOSIÇÃO DEVIDA PELO RENDIMENTO DO PETRÓLEO NO CONTEXTO DOS <i>ROYALTIES</i>	62
CONCLUSÕES	64
BIBLIOGRAFIA	68

PRINCIPAIS ABREVIATURAS A SEREM UTILIZADAS

CGT – Código Geral Tributário

CRA – Constituição da República de Angola

LGAP- Lei Geral das Atividades Petrolíferas

LSAP- Lei Sobre a Tributação das Atividades Petrolíferas

IPP – Imposto sobre a Produção do Petróleo

IRP – Imposto sobre o Rendimento do Petróleo

LBA- Lei de bases do ambiente

DEDICATÓRIA

Ao meu tio David Daniel, um ser que viveu como se não existisse uma linha de chegada.

Quem entrega o seu petróleo, aliena a sua própria independência.

Getúlio Vargas

INTRODUÇÃO

Boa parte das discussões elencadas ao longo deste estudo gira em torno da natureza jurídica dos encargos que incidem sobre as atividades petrolíferas. Parte da doutrina vê os encargos petrolíferos como uma verdadeira taxa devida pela exploração de um bem de domínio público. Para outros, os encargos devidos pelas atividades petrolíferas têm a natureza jurídica de um preço. Há ainda quem classifique os referidos encargos como um verdadeiro *royalty* da espécie receitas patrimoniais originárias. Estas discussões são motivadas, sobretudo, pelo facto de aqueles encargos não apresentarem características condizentes a um verdadeiro imposto.

Na sequência destas discussões, adverte a doutrina que, perante as figuras *impostos* e *taxas*, para sabermos se, do ponto de vista jurídico-constitucional, estamos perante um tributo unilateral ou imposto, ou mediante um tributo bilateral ou taxa, há que fazer o teste da sua medida ou critério. Com efeito, estamos perante um imposto se este apenas puder ser medido com base na capacidade contributiva do contribuinte, ou perante uma taxa se esta for suscetível de ser medida com base na referida ideia de proporcionalidade¹.

É justamente no confronto das naturezas jurídicas de cada doutrina que apresentaremos o nosso posicionamento, expondo as inconsistências do legislador com o desencontro entre as previsões legais e constitucionais.

No texto que se segue, propõe-se, assim, discutir a polémica questão da natureza jurídica dos encargos que incidem sobre as atividades petrolíferas, nomeadamente o encargo devido pela produção e pelo rendimento do petróleo com o objetivo de verificar se estes são impostos, taxas ou preços.

Vários são os motivos que nos levaram a desenvolver esta dissertação, entre os quais destacamos os imperativos académicos, que decorreram de uma ampla convivência teórica com a questão dos tributos.

A nossa abordagem foi perspectivada do ponto de vista jurídico-tributário, apartando, mas não tirando o igual relevo e mérito, ao domínio financeiro. Afinal, é no campo das finanças onde se procura a regulação das receitas tributárias.

No que à estrutura da dissertação respeita, numa primeira parte, abordaremos o contexto histórico e tributário das atividades petrolíferas. No capítulo I desta primeira parte, serão apresentados os argumentos históricos das atividades petrolíferas. Já no capítulo II, será elencado o contexto evolutivo do quadro jurídico tributário e disciplinador das atividades petrolíferas. Ou seja, iremos expor

¹ Cfr, NABAIS, José Casalta Nabais, Manual de Direito Fiscal, 11.ª edição, Edições Almedina, Coimbra, 2019, pp. 34-36.

os regimes de tributação que esta atividade apresenta, definindo e determinando as regras gerais, alertando para as recentes e importantes reformas na matéria legal incidente sobre as atividades petrolíferas do ordenamento jurídico angolano, não descurando, embora sem a exaustão devida, a relevância dos contratos petrolíferos para esta atividade, bem como o tipo de relação jurídica que é mantida.

Na segunda parte, vamos apresentar os vários argumentos a favor e contra a classificação da imposição devida pela produção e pelo rendimento do petróleo como impostos, taxas ou preços, bem como a nossa posição, na busca de uma natureza jurídica própria (fundamental) para os encargos petrolíferos. Nas conclusões finais, iremos expor as respostas às questões por nós levantadas, quer no início quer no fim, conscientes de que o estudo sobre a natureza jurídica da imposição devida pela produção e pelo rendimento do petróleo é apenas um pequeno passo num grande caminho que é necessário percorrer.

**PARTE I – BREVE ALUSÃO AO CONTEXTO HISTÓRICO DAS ATIVIDADES PETROLÍFERAS E
DO SEU REGIME TRIBUTÁRIO**

CAPÍTULO I. AS ATIVIDADES PETROLÍFERAS

1. Aspetos Gerais

O percurso das atividades petrolíferas em Angola, que se definia na exploração e produção do petróleo durante a era colonial e no início do período pós-independência, resume e simboliza as primeiras descobertas comerciais em concessões petrolíferas em Angola. Naquele momento, o regime jurídico constitucional que conduzia a exploração e produção do petróleo era baseado no sistema de acesso geral (*concessionar system*), em que todos os direitos mineiros de exploração e produção de petróleo, bem como a propriedade das instalações existentes nas áreas de concessão e do petróleo extraído, eram reconhecidos e concedidos diretamente aos investidores estrangeiros, cabendo ao Estado apenas a percepção das receitas previstas na lei².

Neste sentido, o exercício das atividades petrolíferas ganhou um particular destaque no mundo e especialmente no ordenamento jurídico angolano, revelando-se decisivo para o crescimento económico. Todavia, os maiores impactos que esta atividade apresenta têm origem no seu vetor fiscal. Deste modo, tributar tais atividades petrolíferas pela via dos impostos caracteriza-se, por um lado, como sendo um importantíssimo instrumento de intervenção e regulação económica e, por outro, proporciona uma importante fonte de arrecadação de receitas que têm servido de suporte financeiro desde o período colonial até ao moderno³.

Perante estes factos socioeconómicos e financeiros, o recorte legislativo dirigido a esta atividade implicará uma partilha equilibrada dos grandes riscos envolvidos, tendo em conta, por um lado, o investimento em causa e, por outro, a elevada remuneração da atividade de exploração do petróleo entre as empresas investidoras e o Estado detentor deste recurso.

Com efeito, Angola, ao ascender à independência nacional, marcou uma viragem fundamental no seu sistema de acesso de exploração e produção do petróleo, definindo na sua lei fundamental o regime dominial dos recursos naturais, que se mantém como princípio constitucional até hoje⁴.

CARLA AMADO GOMES e JOÃO VERNE OLIVEIRA ao pronunciarem-se sobre o percurso das atividades petrolíferas em Angola, asseveram que a descoberta de importantes reservas de petróleo

² Vide, decreto 41356 e decreto 41357, de 11 de novembro.

³ Cfr. NABAIS, José Casalta, Estudos sobre a tributação dos transportes e do petróleo, Almedina, Coimbra, 2019, p. 73.

⁴ Cfr. VICENTE, Dário Moura (coord), *Direito dos Petróleos, Uma Perspetiva Lusófona*, 2.ª edição revista aumentada, Editora Almedina, S.A, Coimbra, 2015, pp. 91-93; FONTES, Grazielly dos Anjos, Direito do Petróleo, *O regime jurídico aplicado a exploração do pré-sal*, Belo Horizonte, Editora D'Plácido, 2017, pp. 13-17.

despertou o interesse das autoridades angolanas para darem os primeiros passos de pesquisa e de prospeção de hidrocarbonetos. Sendo assim, as atividades de pesquisa e prospeção de hidrocarbonetos em Angola tiveram o seu início no dealbar do século XX⁵. Em 1910, foi concedida uma área de aproximadamente 11.400 km² à Companhia Canha e Formiga, tendo esta perfurado o seu primeiro poço no ano de 1915. Esta perfuração, todavia, não resultou em qualquer descoberta comercial. Só nos anos de 1960 é que se deu o arranque da indústria petrolífera em Angola. Esta data ficou marcada pela descoberta de importantes campos de petróleo ao largo de Cabinda (bloco zero)⁶.

De uma forma genérica, após a conquista da independência de Angola, isto em 1975, o Governo angolano apostou no incentivo do setor petrolífero, dando início ao denominado exercício das atividades petrolíferas. A presente legislação angolana sobre as atividades petrolíferas, Lei n.º 10/14 de 20 de novembro, desde há muito tempo foi constituída por vários pilares normativos. É uma Lei que tem como objetivo principal disciplinar todas as empresas petrolíferas nacionais e estrangeiras que exercem estas atividades em Angola.

Mesmo com várias revalidações ou alterações das leis, o sistema de tributação em que se baseava a exploração das atividades petrolíferas era o denominado sistema de concessão (*concessionar system*). Este previa que todos os direitos mineiros de exploração e produção do petróleo, bem como as propriedades das instalações existentes na área de concessão e do petróleo, eram reconhecidos e conferidos aos investidores estrangeiros.

Entre os instrumentos legais para a regulação das atividades petrolíferas, desde o regulamento do imposto de rendimento sobre os petróleos ao regulamento do imposto sobre a produção do petróleo, incluem-se normas de reconhecimento de propriedade estatal, bem como normas internacionais de tributação transpostas para a ordem jurídica interna, atendendo à evolução das tendências internacionais de tributação desta indústria.

No ordenamento jurídico angolano, ganha desde logo relevância, neste enquadramento, a Lei fundamental angolana de 1992 (LFA), que na sua essência jurídica expunha princípios que conduziam a organização do Estado de Direito Democrático. Este diploma previa na 1.ª parte, título I, destinada aos direitos fundamentais, no seu artigo 11.º, a soberania do Estado angolano, reforçando no artigo 12.º que “todos os recursos naturais existentes no solo e no subsolo, nas águas interiores, no mar

⁵ Cfr. CARLA AMADO GOMES E JOÃO VERNE OLIVEIRA, apud VICENTE, Dário Moura (Coord), in *Direito dos Petróleos, Uma Perspetiva Lusófona*, 2.ª edição revista aumentada, Editora Almedina, S.A, Coimbra, 2015, pp. 58-59.

⁶ *Ibidem*, pp. 58-60.

territorial, na plataforma continental e na zona económica exclusiva, são propriedade do Estado que determina as condições do seu aproveitamento, utilização e exploração”.

À semelhança desta poderosa afirmação em 1992, a Constituição da República de Angola (CRA) atual, no art.º 16.º, reiterou o mesmo princípio, dando-lhe a seguinte redação: «Os recursos naturais, sólidos, líquidos e gasosos existentes no solo, subsolo, mar territorial, na zona económica exclusiva e na plataforma continental sob jurisdição de Angola são propriedade do Estado que determina as condições para a sua concessão, pesquisa e exploração nos termos da constituição, da lei e do direito internacional».

Este princípio de soberania, segundo CARLOS FEIJÓ, encontrou sede material na carta dos direitos e deveres económicos dos Estados, aprovada pela Assembleia Geral da ONU em 1974, que, pela primeira vez na História do Direito Internacional, acolheu o princípio de soberania nacional sobre os recursos naturais dos Estados. Esta carta constitui uma peça fundamental para os países produtores de petróleo como forma de reaver os recursos que, na sua ótica, consideravam terem sido injustamente atribuídos ou apropriados pelas empresas estrangeiras.⁷

1.1. Evolução da disciplina jurídico-normativa das atividades petrolíferas

Relativamente ao seu contexto evolutivo, o estudo da disciplina jurídico-normativa da exploração e produção do petróleo demonstra, em primeiro lugar, como se obtém este recurso de produção com um papel relevante na economia angolana e, em seguida, revela como esta atividade é conduzida.

As atividades petrolíferas desde sempre foram regidas por leis que continham todo um conjunto de regras de acesso para o exercício desta atividade. Durante a era colonial e no início do período pós-independência, as atividades petrolíferas baseavam-se no sistema de acesso geral ou sistema de concessão, em que os direitos mineiros de exploração e produção de petróleo eram concedidos diretamente às empresas petrolíferas estrangeiras.

Porém, o ano de 1978 marcou profundamente o sistema petrolífero angolano, nomeadamente no âmbito de atribuição de direitos petrolíferos. Ou seja, houve uma transição do sistema de concessão para o sistema misto, em que as atividades petrolíferas passaram a ser reguladas não só por lei, mas também por contratos individualmente negociados. Trata-se de uma transição marcada pela entrada em vigor da Lei n.º 13/78, de 26 de agosto, Lei geral das atividades petrolíferas, a qual veio consagrar

⁷ Cfr, FEIJÓ, Carlos, o poder concedente no setor petrolífero em Angola, in Dário Moura Vicente (coord), Direito dos Petróleos, Uma Perspetiva Lusófona, 2.ª edição revista aumentada, Editora Almedina, S.A, Coimbra, 2015, pp. 91-111.

como princípio basilar do sistema petrolífero angolano o da propriedade estatal dos campos petrolíferos - um princípio que reflete a soberania do povo angolano sobre todos os recursos naturais existentes em Angola⁸. Essa Lei (Lei 13/78) constitui o grande marco da legislação petrolífera angolana, ao estabelecer princípios fundamentais por que se passou a reger a exploração do potencial petrolífero angolano no período pós-independência, princípios esses que estiveram na base do sucesso que se verificou neste importante setor da economia nacional.

Em 2004, as atividades petrolíferas angolanas foram submetidas a reformas legislativas, tendo sido aprovados três diplomas essenciais: uma nova Lei das atividades petrolíferas (Lei n.º 10/04, de 12 de novembro); a Lei sobre o regime Aduaneiro Aplicável ao setor petrolífero (Lei n.º 11/04, de 12 de novembro); e a Lei sobre a tributação das atividades petrolíferas (Lei n.º 13/04, de 24 de dezembro).

Pronunciar-nos-emos apenas sobre a Lei da tributação das atividades petrolíferas, por constituir a referência legislativa do setor *upstream* de Angola.

O quadro normativo atual das atividades petrolíferas reflete, por um lado, a fase *upstream*, que inicialmente revela como se obtém o petróleo, e, por outro, a fase *downstream*, que cuida do refinamento, processamento, distribuição, transporte, armazenamento e comercialização, lembrando os ensinamentos. Assim, dentro das atividades petrolíferas encontram-se duas fases: a *upstream* e a *downstream*.

A este respeito, explica o professor CASALTA NABAIS que a fase mais importante deste setor é a *upstream*, pois é onde o Estado, enquanto proprietário de recursos naturais, pode utilizar um conjunto de instrumentos que lhe permitem dividir a remuneração gerada a partir das atividades de produção de petróleo com empresas multinacionais, que realizam tais atividades no seu território, tanto em terra como em mar⁹.

SUZANA TAVARES DA SILVA salienta que a referida fase está ligada às atividades de exploração e produção de petróleo, enquanto a segunda está relacionada com as fases de requinte e transformação deste recurso mineral numa verdadeira mercadoria. Para esta autora, a fase *upstream* é também a mais relevante para os Estados que têm esse recurso mineral, uma fase onde é verificada a soberania tributária dos Estados, enquanto a fase a *downstream* é mais importante para aqueles países que sobrevivem à sua importação¹⁰.

⁸ A este respeito, conferir mais desenvolvido em VICENTE, Dário Moura, Direito dos Petróleos, Uma Perspetiva Lusófona, 2.ª edição revista aumentada, Editora Almedina, S.A, Coimbra, 2015, pp. 91-93.

⁹ Cfr, NABAIS José Casalta, Estudos sobre a Tributação dos Transportes e do Petróleo, Edições Almedina, S.A, 2019, pp.

¹⁰ Cfr, SILVA, Suzana Tavares da. Lei da Energia. Coimbra: Almedina, 2011, p. 21.

Neste sentido, a aprovação de um novo diploma, a Lei n.º 6/19, de 19 de abril, que veio alterar a Lei n.º 13/04 de 24 de dezembro, foi determinante por diversos fatores, tais como o desenvolvimento do próprio setor e, conseqüentemente, a necessidade de implementação de novos conceitos e práticas no âmbito das concessões petrolíferas. Trata-se, com efeito, de uma Lei que foi ajustada às circunstâncias particulares, nomeadamente captais investidos, riscos suportáveis, desgaste de material, etc.

As alterações constantes na presente Lei assentam, sobretudo, na Concessionária Nacional, enquanto entidade detentora dos direitos minérios. Assim, enquanto, na Lei anterior, a entidade que detinha os direitos mineiros era a Concessionária Nacional, a Sociedade Nacional de Combustíveis de Angola, Empresa Pública (Sonangol, E.P), na presente Lei, a Concessionária Nacional detentora dos direitos mineiros é a Agência Nacional de Petróleo e Gás.

Em resumo, a Lei n.º 5/19, de 18 de abril, que altera a Lei das atividades petrolíferas, é um diploma que mantém os princípios fundamentais, introduz matérias novas com vista à adaptação às mais recentes inovações nos setores petrolíferos angolano e internacional. Esta é também uma Lei que, para além de inovar em alguns aspetos em termos de conteúdo, mantém o objeto principal de estabelecer as regras de acesso e de exercício das atividades petrolíferas nas áreas disponíveis de superfície solo e subsolo das águas interiores, do mar territorial e da plataforma continental. De salientar que estas se desdobram em atividades de proteção, pesquisa, avaliação, desenvolvimento, produção de petróleo, ou seja, também denominadas de *upstream*.

Assim, o quadro normativo atual das atividades petrolíferas reflete, por um lado, a fase *upstream*, que inicialmente revela como se obtém o petróleo, e, por outro, a *fase downstream*, que cuida do refinamento, processamento, distribuição, transporte, armazenamento e comercialização, lembrando os ensinamentos¹¹.

1.2. Princípios norteadores das atividades petrolíferas

A Lei das atividades petrolíferas angolanas tem como aspetos centrais manter os princípios fundamentais, dada a sua importância e validade no ordenamento jurídico. Esta Lei definiu claramente a competência para a emissão de títulos e estabeleceu os requisitos das associadas da Concessionária Nacional (artigos 8.º e 45.º), bem como outras matérias constantes na presente Lei¹².

¹¹ Cfr, SILVA, Suzana Tavares a Lei da Energia. Coimbra: Almedina, 2011, p. 21; Cfr, NABAIS José Casalta, Estudos sobre a Tributação dos Transportes e do Petróleo, Edições Almedina, S.A, 2019, pp.

¹² Cfr. VICENTE, Dário Moura(coord), Direito dos Petróleos, Uma Perspetiva Lusófona, 2.ª Edição revista aumentada, Editora Almedina, S.A, Coimbra, 2015, pp. 100-101.

O enquadramento constitucional destes princípios, considerados regentes da atividade de exploração e produção do petróleo, parte do artigo 16.º da Constituição angolana, no contexto em que Estado angolano surge como proprietário dos recursos naturais, com a competência de determinar as condições para a sua concessão, pesquisa e exploração, nos termos da Constituição, da lei e do Direito Internacional. Assim, através da Constituição, ou, se preferirmos, através deste princípio fundamental da propriedade estatal dos recursos minerais, decorrem corolários que o legislador verteu em princípios fundamentais do regime jurídico das atividades petrolíferas angolanas. Passamos a elencar e a densificar cada princípio:

- a) O Princípio do monopólio ou da titularidade de direitos mineiros pela empresa petrolífera nacional, que consta no artigo 2.º, traduz-se na atribuição, a título exclusivo, de direitos mineiros, pesquisa e produção de hidrocarbonetos;
- b) O Princípio da intransmissibilidade de direitos mineiros, à luz do artigo 4º, determina a proibição expressa de a Sonangol transmitir, total ou parcialmente, os direitos mineiros que lhe são atribuídos;
- c) De acordo com o Princípio da obrigatoriedade associativa das empresas petrolíferas estrangeiras, ao abrigo do artigo 16.º, toda a sociedade ou entidade estrangeira que queira exercer atividades de pesquisa e produção de hidrocarbonetos apenas o poderá fazer em associação com a Sonangol. Ou seja, toda a sociedade que pretenda exercer, em território nacional, operações petrolíferas fora do âmbito da licença de prospeção, apenas o pode fazer conjuntamente com a Concessionária Nacional. Porém, tal associação assumirá uma das seguintes formas: sociedade comercial, que importa a constituição de uma sociedade comercial de direito angolano; associação em participação ou contrato de consórcio e, por último, o contrato de partilha de produção (*production sharing agreement*);
- d) O Princípio da participação maioritária da empresa petrolífera nacional, à luz do artigo 20.º, à semelhança do artigo 15.º da Lei n.º 10/04, de 12 de novembro – Lei geral das atividades petrolíferas, conclui aquilo que foi dito no Princípio anterior, referente às modalidades de associação. Este princípio traz o seguinte entendimento: nas associações acima descritas, esta deve, por regra, ser superior a 50%;
- e) O Princípio da proteção ambiental, à luz do artigo 24.º da Lei n.º 10/04, de 12 de novembro – Lei geral das atividades petrolíferas, – obriga as licenciadas, a Concessionária Nacional e as suas associadas a tomarem as precauções necessárias para a proteção

ambiental, com vista a garantir a sua preservação, nomeadamente no que concerne à saúde, água, solo e subsolo, ar, flora, atmosfera etc.;

- f) Por fim, o princípio da Responsabilidade das atividades petrolíferas, ao abrigo do artigo 25.º da Lei n.º 10/04, de 12 de novembro – Lei geral das atividades petrolíferas, incide sobre a reparação dos danos que as licenciadas, a Concessionária Nacional e as suas associadas causarem a terceiros durante o exercício das operações petrolíferas, exceto se provarem que atuaram sem culpa.

CAPÍTULO II- CONTEXTO HISTÓRICO DO REGIME DE TRIBUTAÇÃO DAS ATIVIDADES PETROLÍFERAS

1. A evolução histórica do quadro jurídico-tributário das atividades petrolíferas - breve alusão

O regime fiscal das atividades de exploração dos recursos minerais, incluindo a extração de hidrocarbonetos líquidos, de que nos ocuparemos nesta parte, beneficia o Estado angolano como proprietário dos recursos naturais não-renováveis, durante a fase de desenvolvimento da atividade petrolífera.

A tributação das atividades petrolíferas no ordenamento jurídico angolano é disciplinada por normas que, desde o período colonial, conduziram a atividade de exploração e produção de petróleo, através de concessões de direitos e deveres do Estado e das empresas, bem como o devido regulamento quanto à divisão do rendimento petrolífero.

Naquele período colonial, o regime fiscal que regulava a tributação destas atividades petrolíferas baseava-se no regime fiscal de concessão tradicional, criado pelos decretos 41356 e 41357, ambos datados de 11 de novembro de 1957, que reconhecia aos investidores a propriedade das instalações na área de concessão e do petróleo extraído, cabendo ao Estado apenas a percepção das receitas tributárias previstas na lei.

Segundo o professor CASALTA NABAIS, naquele tempo, aos investidores era reconhecida a titularidade dos direitos mineiros de exploração e produção de petróleo, devido às circunstâncias particulares, nomeadamente aos capitais investidos, riscos suportados e desgastes de materiais. Para o referido professor, esta via era a mais simples porque, de certa forma, favorecia o desenvolvimento ordenado das atividades petrolíferas¹³.

A expressão *regime fiscal* surge a partir da criação de diplomas legais pelos quais as partes se regem. A sua importância pode ser entendida na medida em que determinam as regras de tributação de cada encargo, vantagens e obrigações das empresas petrolíferas, quer nacionais quer estrangeiras, quando estas recebem do governo a licença para o exercício das operações petrolíferas¹⁴.

O regime em causa tem passado por várias transformações substanciais de forma a ser ajustado à luz da evolução das tendências internacionais de tributação das atividades petrolíferas. O

¹³ Cfr, NABAIS, José Casalta, Por um Estado Fiscal Suportável, Estudos de Direito Fiscal, volume v, edições Almedina, 2018, pp. 145, 146. Ver também a este respeito, MINATEL, José António, Conteúdo do conceito de Receita e Regime Jurídico para sua tributação, São Paulo: MP, 2005, pp. 123-145.

¹⁴ Cfr, CARDOSO, Auta Alves, Da concessão de regimes especiais pelas autoridades fiscais, motivos autorizadores e consequências jurídicas, Revista jurídica tributária, n.º 9, Rio Grande do Sul, Notadez, 2009, pp. 119-126.

ponto de partida dessas transformações tem o seu início nos finais da década de 60 e no início da década de 70, com a revogação do regime fiscal criado pelos já aludidos diplomas 41356 e 41357, de novembro de 1957. Estes correspondiam ao sistema de concessão tradicional de direitos de exploração mineira às petrolíferas estrangeiras porque estas não podiam deixar de se refletir na estrutura de tributação das atividades petrolíferas.¹⁵

Os decretos mencionados, tinham como conteúdo jurídico o regulamento dos direitos de concessão sobre a exploração de petróleos e o regulamento do imposto de rendimento sobre os petróleos, revelando os principais traços de regimes emergentes dos diplomas com relevo histórico nesta matéria. Estes decretos estão intrinsecamente ligados à história da tributação das atividades petrolíferas em Angola desde os anos 50. Os referidos regimes fiscais, saliente-se ainda, foram evoluindo com o desenrolar do cenário socioeconómico mundial desde o final do século XX até aos dias de hoje.

Desde o início da tributação das atividades de exploração de petróleo, seguiu-se um longo período de pouca restrição por parte dos Estados produtores para a emissão de licenças de concessões de exploração e de produção às companhias petrolíferas estrangeiras. Esta realidade é justificada pelo facto de os regimes fiscais naquele período corresponderem ao sistema de concessão tradicional, em que aos investidores era reconhecida a propriedade das instalações existentes na área de concessão e do petróleo extraído, cabendo ao Estado a perceção das receitas tributárias.

Somente a partir da década 70, os Estados passaram a exigir maiores participações nos rendimentos gerados a partir da comercialização do petróleo. Entre 1960 e início de 1970, a redistribuição do rendimento do petróleo foi discutida diversas vezes entre os atores deste setor, levando a profundas mutações nos regimes tradicionais e a um aperfeiçoamento dos modelos de concessão. Assim sendo, os regimes fiscais em causa conheceram os seus fins porque a partilha dos riscos pelos investidores e a defesa dos interesses nacionais na exploração de recursos não renováveis conduziram à criação de novos regimes fiscais caracterizados, essencialmente, pelo agravamento dos encargos tributários, acompanhando o aumento da produção e do preço do petróleo no mercado internacional.

Focados na defesa dos interesses nacionais na exploração de petróleo e de outras substâncias através dos encargos tributários, de uma informação credível relativamente ao potencial das reservas petrolíferas nacionais, à luz da evolução verificada nas tendências internacionais da tributação da indústria do petróleo, foram aprovados os decretos n.ºs 687/70 e 688/70, ambos datados de 31 de

¹⁵ Os Decretos 41356 e 41357, de 11 de novembro de 1957, são diplomas que acompanharam as primeiras descobertas comerciais em concessões petrolíferas.

dezembro, que tinham como conteúdo jurídico os regulamentos do imposto de produção sobre o petróleo e do imposto de rendimento sobre o petróleo.

Nesse sentido, a partir destes decretos, passou a vigorar um regime fiscal idêntico para os contratos de partilha de produção até que se aprovasse um regime fiscal uniforme para as atividades petrolíferas. Sendo assim, o regime que estudaremos a seguir é o resultado do trabalho das várias atualizações e sistematização de diferentes regimes fiscais que se encontravam dispersos em legislações avulsas, e que tornavam a sua consulta e aplicação complexa e de difícil acesso para os contribuintes.

Para além da sistematização operada, foram introduzidas algumas modificações, de modo a permitir um tratamento fiscal mais justo e uniforme de todos os contribuintes sujeitos ao regime fiscal vigente, bem como a simplificação de alguns procedimentos da administração fiscal. É um regime que não deixa de atender às especificidades das principais modalidades associativas nas operações petrolíferas, designadamente nos contratos de partilha de produção e nos contratos de associação em participação respeitante à taxa de imposto sobre o rendimento do petróleo, à determinação do material coletável, bem como algumas isenções do imposto sobre a produção do petróleo.

Com o ascender da independência, o Estado angolano, diante de um novo quadro dos recursos mineiros, após reformas legislativas em pacotes tributários, em 2004, aprovou a Lei sobre a tributação das atividades petrolíferas (Lei n.º 13/04, de 24 de dezembro). A aprovação de uma nova lei de tributação das atividades petrolíferas, que veio revogar os decretos-leis n.ºs 41356 e 41357; para tal, o decreto-lei n.º 52/89, de 8 de setembro, foi determinante por diversos fatores, nomeadamente na sistematização dos diferentes regimes. Para além da sistematização e uniformização dos diferentes regimes que existiam, foram introduzidas novas modificações, de modo a permitir um tratamento fiscal mais justo e uniforme e, ao mesmo tempo, foram simplificados alguns procedimentos. Assim, com esta uniformização dos regimes e regras aplicáveis às atividades petrolíferas, o Estado angolano demonstrava a importância que o setor petrolífero tinha para o sistema fiscal, definindo-o como um dos setores chave para o arranque da economia.

Deste modo, através da Lei 13/04 de 24 de dezembro – Lei sobre a tributação das atividades petrolíferas –, o Estado angolano fixava as principais regras aplicáveis ao setor petrolífero e o regime fiscal para as concessões petrolíferas angolanas. Fruto desta Lei, o regime fiscal atual, aplicável à exploração e produção do petróleo, caracteriza-se pela conjugação de três tipos de impostos: o Imposto sobre a Produção de Petróleo (IPP), o Imposto sobre o Rendimento do Petróleo (IRP) e a Taxa de Transação do Petróleo (TTP).

2. O regime tributário petrolífero atualmente aplicável às atividades petrolíferas

A reorganização do setor petrolífero em Angola afigura-se premente para desenvolver uma gestão sustentada dos recursos de petróleo e gás, contribuindo significativamente para a geração de receitas. Assim, o regime tributário atualmente aplicável às atividades petrolíferas nada mais é do que um conjunto de leis que regem a tributação sobre o petróleo.

Este é um tipo de regime tributário que tem como objeto o ajuste do modelo de organização do setor petrolífero, de modo a assegurar uma maior coordenação tributária. É também um regime tributário que, tendo em consideração os princípios de estabilidade necessários e da intervenção, aumenta a transparência fiscal do setor e cria as condições necessárias à atração de investimentos.

É ainda um regime tributário que corresponde a dois tipos de regimes: o regime de concessão petrolífera e o regime contratual de partilha de produção petrolífera. Vejamos algumas particularidades, ainda que breves, destes dois regimes.

2.1. Regime fiscal de concessão no sistema petrolífero angolano

A análise deste regime no setor petrolífero angolano - que é composto pelos contratos celebrados pelo Estado, detentor de recursos petrolíferos no setor *upstream*, e uma entidade petrolífera estrangeira - corresponde àqueles contratos pelos quais o país detentor de recursos petrolíferos garante a uma empresa multinacional o direito de explorar o petróleo no seu território. O regime de concessão de exploração e produção de petróleo consiste na determinação de que o Estado, como detentor e proprietário dos campos de petróleo, concede de forma legal a uma empresa estrangeira ou nacional o direito de explorar e produzir nos campos petrolíferos autorizados, tendo nestes moldes a empresa estrangeira de arcar com os riscos e custos desta operação¹⁶.

Neste tipo de contrato, os hidrocarbonetos são de posse da concessionária, tendo esta o total controlo da operação. As companhias escolhidas para as operações são feitas mediante leilão, onde são analisados inúmeros requisitos para a participação na licitação. Como compensação pela utilização destas jazidas, a empresa paga ao Estado *royalties* e tributos, visando uma ajuda de custo para reparar qualquer efeito negativo causado pela exploração e produção destes hidrocarbonetos¹⁷.

¹⁶ Sobre o regime de concessão petrolífera, ver: CARDOSO, Auta Alves, Da concessão de regimes especiais pelas autoridades fiscais, motivos autorizadores e consequências jurídicas, Revista jurídica tributária, n.º 9, Rio Grande do Sul, Notadez, 2009, pp. 120-126.

¹⁷ Cfr, rbnacconsult, Tipos de Contrato de Exploração e Produção de Petróleo Gás Natural, disponível em: <http://rbnacconsult.com/tipos-de-contrato-de-exploracao-e-producao/>; ver também, BATISTA, Henrique, A constitucionalidade da contratação direta da Petrobras no pré-sal, Reflexões jurídicas, p. 35 e ss.

O regime de Concessão ou *Royalty & Tax system*, como é denominado na linguagem (anglo-saxónica), confere às empresas petrolíferas estrangeiras o direito de exercer as atividades de exploração e produção numa determinada área licenciada pelo Estado, por um tempo determinado, sob seu próprio risco. Em caso de êxito na extração do petróleo, óleo e gás da sua propriedade, estas são obrigadas a pagar ao referido Estado hospedeiro um encargo referente àquela extração.

Segundo MANUEL TELES DE M. LEITÃO, este modelo tem origem na famosa concessão outorgada em 1920 pelo Governo da Pérsia (atualmente Irão) ao cidadão inglês William Knox D'Arcy, que ficou também conhecida como a Concessão de Darcy e é, por vezes, denominada de modelo clássico de concessão. Esta assenta num pressuposto jurídico, nomeadamente na possível existência de propriedade privada sobre os recursos minerais, mesmo que as atividades de produção e extração de petróleo sejam intensamente reguladas pelo Estado¹⁸, à luz das cláusulas estipuladas como:

- a) Amplas áreas de concessão, sem direito de desistência, de parte a parte;
- b) Longa duração do contrato, sem possibilidade de revisão, podendo em certos casos ultrapassar os 65 anos;
- c) O pagamento de um reduzido valor de *royalty* sobre o volume total de petróleo produzido desequilibrava enormemente os contratos em prejuízo dos Estados detentores, o que levou a um grande fracasso do modelo clássico de concessão.¹⁹

No entender de MANUEL TELES DE M. LEITÃO, nos tempos hodiernos, este sistema de concessão torna a tributação sobre o rendimento do petróleo a via mais equilibrada em benefício do Estado detentor, mas não envolve diretamente este Estado na atividade da multinacional petrolífera, o que de certa forma impede a transferência de tecnologia e a formação de mão-de-obra local quanto à participação direta do Estado. É um modelo que, mesmo na sua vertente mais moderna, tem sido objeto de críticas pelo facto de, assentando essencialmente numa receita de *royalties* e impostos, necessitar que o Estado detentor possua um sistema fiscal e de controlo da receita muito eficaz, sem que as companhias petrolíferas tendam a invadir os pagamentos²⁰.

¹⁸ Cfr, VICENTE, Dário Moura (coord), in *Direito dos Petróleos, Uma Perspetiva Lusófona*, 2.ª edição revista aumentada, Editora Almedina, S.A, Coimbra, 2015, pp. 224, 225.

¹⁹ *Ibidem*, VICENTE, Dário Moura (coord), in *Direito dos Petróleos, Uma Perspetiva Lusófona*, pp. 225-228.

²⁰ Na década de 50, o sistema de concessão tradicional criado pelo regime fiscal através dos decretos 41356 e 41357, ambos de 11 de novembro de 1957, reconhecia a propriedade das instalações existentes nas áreas de concessão e do petróleo extraído aos investidores privados, cabendo ao Estado a percepção das receitas tributárias previstas na lei; ver também, BOTTALLO, Eduardo Domingos. *Fundamentos do IPI: imposto sobre produtos industrializados*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002, in *Auta Alves Cardoso, Exploração de Petróleos e de gás natural, reflexões jurídicas sobre a oneração de tal atividade*, Editora Noeses, 2015, pp. 112-125.

Uma das principais críticas baseia-se no facto de este genericamente ser considerado inadequado à promoção do desenvolvimento dos países detentores de petróleo, uma vez que não permite uma justa repartição equitativa dos benefícios da exploração petrolífera²¹.

2.2. Regime fiscal contratual no sistema fiscal petrolífero angolano

O sistema contratual ou modelo contratual acabou por triunfar face ao modelo de concessão. Este caracteriza-se pelo facto de os recursos petrolíferos extraídos serem sempre da propriedade do Estado, tendo as companhias petrolíferas apenas o direito a receber uma determinada contrapartida pela sua atividade. É um regime que encontra origens no regime petrolífero na tradição napoleónica francesa, onde as minas eram consideradas bens do domínio público, que não poderiam ser objeto de propriedade privada, sendo antes detidas pelo Estado em benefício de todos os cidadãos²².

Efetivamente, a Lei n.º 10/2004, de 12 de novembro, é muito clara ao estabelecer no seu art.º 3.º que os jazigos petrolíferos são parte integrante do domínio público do Estado. Os direitos mineiros sobre os jazigos são atribuídos à Concessionária Nacional Sonangol em exclusividade, conforme o artigo 4.º da mesma Lei. E no artigo 13.º da mesma Lei, é manifestada a Soberania Estatal angolana através do *ius imperium*, através do princípio da obrigatoriedade de associação com o seguinte enunciado: «Toda a sociedade que pretenda exercer em território nacional operações petrolíferas fora do âmbito da licença de prospeção, apenas o pode fazer conjuntamente com a concessionária nacional»²³.

Há, porém, vários regimes contratuais conhecidos nesta área, nomeadamente o contrato de prestação de serviços, através do qual as empresas estrangeiras de produção petrolífera se comprometem perante o Estado angolano a prestar o serviço de prospeção e extração de petróleo. Há ainda o contrato de empreendimento comum (*joint venture*) e o contrato de partilha de produção petrolífera ou contrato de empreendimento comum (*joint venture*)²⁴.

Estes contratos fazem com que este modelo seja classificado como um sistema contratual que disciplina as atividades petrolíferas, pois os contratos celebrados entre o Governo e as operadoras nestes domínios costumam conter quase todas as disposições legais referentes à atividade de

²¹ Vide, artigo 1.º, da Lei n.º 13/78; arts. 11.º e 12.º da Lei fundamental de 1992, artigos 3.º e 4.º da Lei n.º 10/2004.

²² Ver, a este respeito, VICENTE, Dário Moura (coord), in *Direito dos Petróleos, Uma Perspetiva Lusófona*, ob, cit., p, 230; MELLO, Celso D, de Albuquerque, *Contratos entre estados e empresas estrangeiras*, in *Estudos Jurídicos em homenagem ao professor Oscar Tenório*, Rio de Janeiro: UERJ, 1977, pp. 175-187.

²³ Os recursos naturais, sólidos, líquidos ou gasosos existentes no solo, subsolo, no mar territorial, na zona económica exclusiva e na plataforma continental sob jurisdição de Angola são propriedade do Estado, que determina as condições para a sua concessão, pesquisa e exploração, nos termos da Constituição, da lei e do Direito Internacional. Ver, CRA, art.º 16º.

²⁴ Cfr, VICENTE, Dário Moura (coord), in *Direito dos Petróleos, Uma Perspetiva Lusófona*, ob, cit., pp. 225-231.

exploração e produção do petróleo do país. Já os contratos de concessão costumam ser menos densos, remetendo à legislação local de petróleo sempre que possível. O artigo 14.º da Lei 10/04, de 12 de novembro, admite a celebração de praticamente todos estes contratos entre as companhias petrolíferas. Falamos de contratos que, mesmo se encontrando num regime contratual, também apresentam algumas características essenciais às quais é necessário aludirmos.

2.2.1. Contratos de partilha da produção

Tendo em vista que cada modelo pode trazer resultados distintos para as operadoras, é de fundamental importância sabermos os fins que lhe estão subjacentes. Com efeito, a contratação pela via da partilha de produção do petróleo determina o Estado como o seu proprietário. Este modelo permite que empresas privadas ou estatais de exploração de petróleo fiquem responsáveis pela exploração e produção dos hidrocarbonetos e que possam atuar como operadoras. Neste tipo de contrato, as fronteiras entre o jurídico e o económico esbatem-se até ao ponto de, por vezes, a análise da disciplina jurídica ficar dependente do dado económico prévio.

Determinado pela Lei n.º 13/04, de 24 de dezembro, o modelo de partilha de produção tem como diferencial o facto de a empresa contratada para a exploração e produção do petróleo não ser a dona do petróleo extraído, a mesma é responsável por todo o risco da operação. No entanto, a empresa contratada, na maior parte das vezes, é restituída em espécie (substância explorada - petróleo) pelo custo de exploração, sendo este chamado de “custo em petróleo”. Além disso, esta empresa recebe uma parte do lucro do campo explorado, sendo conhecido também como “de petróleo excedente”, visto que o mesmo é obtido após o pagamento dos custos de exploração²⁵.

O regime da partilha de produção do petróleo aparece no ordenamento jurídico angolano como evolução do regime de concessão de exploração do petróleo, a partir da década de 60 e início da década de 70. No que concerne à sua origem, é um regime que tem a sua génese nos decretos 687/70 e 688/70, todos datados de 31 de dezembro de 1970, fruto da necessidade de se atualizar os regulamentos aprovados pelos decretos 41356 e 41357, de 11 de novembro de 1957²⁶.

Entretanto, de forma a proporcionar mais controlo e gestão dos recursos minerais, e tendo como prioridade a defesa dos recursos finitos, o Estado angolano passa, através deste modelo, a ter

²⁵ Cfr, mais uma vez, rbnacconsult, Tipos de Contrato de Exploração e Produção de Petróleo Gás Natural, disponível em: <http://rbnacconsult.com/tipos-de-contrato-de-exploracao-e-producao/>; Lei n.º 13/04, de 24 de Dezembro.

²⁶ Sobre esta temática, ver, GOLVALA, Charez, Upstream joint ventures: biddings and operating agreements in: PCTON-TURBEVILL, Geoffrey, Oil and gas; a practice handbook, London: Globe Law and business, 2099, pp. 41-56.

mais participação nos respetivos rendimentos do que as empresas contratadas. No que respeita a direitos absolutos, podemos dizer que com este modelo de partilha de produção vemos o ressurgir de um Estado diferente, um Estado com mais poderes, com mais autoridade e competências que no modelo anterior, em que apenas lhe era dado o direito à percepção das receitas tributárias previstas na lei.

Quanto à participação ativa, o Estado angolano, com este modelo de partilha de produção, participa diretamente das operações, seja através da presença de uma empresa estatal no consórcio, seja mediante a presença de membros do governo em determinadas reuniões para a tomada das principais decisões. É um modelo estabelecido em virtude da crescente força negocial dos países produtores de petróleo.

Este contrato de partilha e produção de petróleo foi aplicado pela primeira vez na Indonésia, em 1967.²⁷ O contrato de partilha da produção de petróleo, no ordenamento jurídico angolano, pode ser definido como o contrato celebrado entre uma empresa nacional ou estrangeira, ou consórcio de empresas e o Estado angolano (diretamente ou através da sua representante nacional - Sonangol E.P). Este regime de partilha de produção prevê a divisão do petróleo produzido entre as empresas do consórcio operador e o Estado angolano.

A referida partilha dos encargos tributários consiste no facto de o Estado angolano, vestido com o seu *ius imperium* de detentor, e ao mesmo tempo guardião dos campos petrolíferos, efetuar a concessão à empresa multinacional para exploração e produção do petróleo em determinada área do seu território (*contract área*), assumindo esta o risco geológico, operacional e financeiro dessa atividade de prospeção e que deverá realizar mediante um programa de trabalhos²⁸.

Finalmente, quanto à destrição com o modelo anterior, este diferencia-se a partir do momento em que é atribuída a propriedade sobre o petróleo extraído, que ocorre aquando da sua extração da jazida, no caso do modelo de concessão. Ou ocorre aquando do pagamento ou da exportação, no caso do modelo de partilha da produção. Este último modelo não produz, conseqüentemente, qualquer transmissão dos recursos geológicos, cuja propriedade continua a pertencer ao Estado detentor. Apenas parte do petróleo bruto, depois de extraído, é atribuído à empresa petrolífera estrangeira para remunerar duas componentes, designadamente a recuperação dos custos de produção e o lucro contratual estipulado com a outra parte.

²⁷ Cfr. VICENTE, Dário Moura (coord) in Direito dos Petróleos, Uma Perspetiva Lusófona, 2.ª edição revista aumentada, Editora Almedina, S.A, Coimbra, 2015, p. 236.

²⁸ Ainda sobre a temática dos contratos, ver mais uma vez, MELLO, Celso D, de Albuquerque, Contratos entre estados e empresas estrangeiras, in Estudos Jurídicos em homenagem ao professor Óscar Tenório, Rio de Janeiro: UERJ, 1977, pp. 175-187.

Esta parte atribuída à empresa estrangeira petrolífera é ainda sujeita a tributação no Estado e eventualmente ao pagamento de *royalties*. Um aspeto importante diz respeito às instalações petrolíferas, que são de pertença dos investidores privados ao longo da vigência do contrato. Estas devem passar automaticamente para o poder do Estado, tendo a empresa petrolífera estrangeira, assim, o direito ao uso das mesmas apenas enquanto vigorar o seu contrato de partilha de produção.

2.2.2. Contrato de prestação de serviço e contrato de prestação de serviço de risco

Como nos referimos no início, mesmo numa abordagem estritamente orientada para a elucidação e a compreensão dos aspetos jurídicos do contrato no setor dos petróleos em Angola, existem muitas dúvidas quanto aos tipos de contrato que regem a atividade de exploração e produção do petróleo no ordenamento jurídico angolano. Isto porque cada modelo de contrato apresenta diferentes divisões de lucro e tratamento dos custos para os sujeitos em causa, bem como diferentes particularidades, o que deixa cada tipo de contrato com as suas vantagens e desvantagens e estes podem trazer resultados distintos para as operadoras²⁹.

Assim, é fundamental sabermos os fins que estão subjacentes ao contrato de prestação de serviço no setor petrolífero. O contrato de prestação de serviço no setor *upstream* corresponde àquele em que não há qualquer transferência da propriedade do petróleo extraído para a companhia petrolífera estrangeira, limitando-se esta a prestar serviços técnicos ao Estado detentor e a receber a contrapartida pecuniária pela prestação deste serviço. Neste tipo de contrato, a companhia contratada não possui direito sobre as reservas, nem sobre a produção de petróleo que venha a ser descoberto.

O contrato de prestação de serviço é aquele em que as empresas estrangeiras de produção petrolífera se comprometem perante o Estado a prestar o serviço de prospeção e extração de petróleo. Este contrato, por sua vez, ainda compreende dois modelos: o clássico, em que a empresa estrangeira petrolífera recebe o pagamento, independentemente de ser ou não encontrado petróleo³⁰, e o modelo de contrato de risco (*Risk Service Contract*), em que a empresa multinacional apenas recebe o

²⁹ Sobre os contratos de risco na indústria petrolífera, ver, BATISTA, Luiz Olavo, Contratos de risco, São Paulo: José Bushatsky, 1976, in, RIBEIRO, Marilda Rosado de Sá, Direito do Petróleo, 3.ª ed., Rio de Janeiro: Renovar, 2014, pp. 156-189; BATISTA, Silva Neves, Contrato de risco no direito brasileiro, Recife: (S.n), 1976, in, RIBEIRO, Marilda Rosado de Sá, Direito do Petróleo, 3.ª ed., Rio de Janeiro: Renovar, 2014, pp. 175-182.

³⁰ Nestes termos, após as atividades de exploração, se não for encontrado petróleo, todas as despesas e os riscos são suportados por própria conta da contratada e não serão remuneradas.

pagamento se o petróleo vier a ser efetivamente descoberto e produzido, sendo assim obrigada a assumir o risco relativo à prospeção petrolífera³¹.

As atividades de exploração e produção desempenhadas num determinado bloco ou região são caracterizadas como uma prestação de serviços pelo contratado (empresa que vai realizar as atividades de exploração e produção) e o contratante (governo do país). A diferença entre estas duas modalidades está na existência, ou não, da assunção de risco do fracasso da atividade de prospeção ou de exploração, traduzida na perda, nesse caso, da contraprestação por parte do prestador de serviços. Este facto leva a que o contrato de prestação de serviços clássico seja comutativo e a prestação de serviço de risco um contrato aleatório³².

Os Estados usam frequentemente os contratos de serviços de risco, uma vez que dificilmente os Estados detentores aceitam assumir sozinhos o risco do fracasso da operação, transferindo, assim, normalmente esse risco para uma companhia petrolífera, ainda que a atividade desta se reconduza à mera prestação de serviços. Em Angola, os dois modelos são trazidos pela Lei 10/04 de 12 de novembro, nos arts.º 20.º e 14.º n.º 3. Uma particularidade nos contratos de prestação de serviço é que o Estado detentor conserva a propriedade sobre o petróleo descoberto, controlando e fiscalizando as atividades de exploração e de desenvolvimento e executando diretamente a fase da produção petrolífera.³³

A diversidade de regimes então criados para as atividades petrolíferas é fruto do trabalho de sistematização dos diferentes regimes fiscais que se encontravam dispersos em legislações avulsas. Assim, o regime tributário petrolífero atualmente aplicável às atividades, além da uniformização dos regimes fiscais aplicáveis às atividades petrolíferas – constantes da Lei 6/19, de 18 de abril, que altera a Lei sobre a tributação das atividades petrolíferas, Lei nº 13/04, de 24 de Dezembro, não deixa de atender a algumas especificidades referentes a modalidades associativas nas operações petrolíferas, nomeadamente nos contratos de partilha de produção e nos contratos de associação em participação. Essas especificidades dizem respeito à taxa do imposto sobre o rendimento do petróleo, à determinação da matéria coletável, bem como à isenção do imposto sobre a produção de petróleo e do imposto de transação do petróleo nos contratos de produção.

³¹ A contratada é remunerada de maneira previamente acordada independente de o empreendimento ter sido bem-sucedido ou não. O pagamento pode ser em moeda ou em petróleo

³² Cfr, MANNARINO, Remo, Aspectos económicos e negociais dos contratos de risco, Seminário internacional do Direito do Petróleo, 1, Rio de Janeiro, 1991, Trabalhos apresentados, in, RIBEIRO, Marilda Rosado de Sá, Direito do Petróleo, 3.ª ed., Rio de Janeiro: Renovar, 2014, pp. 230-245; BATISTA, Luiz Olavo, Contratos de risco, São Paulo: José Bushatsky, 1976, in, RIBEIRO, Marilda Rosado de Sá, Direito do Petróleo, 3.ª ed., Rio de Janeiro: Renovar, 2014, pp. 156-189; BATISTA, Silva Neves, Contrato de risco no direito brasileiro, Recife: (S.n), 1976, in, RIBEIRO, Marilda Rosado de Sá, Direito do Petróleo, 3.ª ed., Rio de Janeiro: Renovar, 2014, pp. 175-182.

³³ Cfr, Dário Moura, in Direito dos Petróleos, Uma Perspetiva Lusófona, 2.ª edição revista aumentada, Editora Almedina, S.A, Coimbra, 2015, pp. 232-234.

Por fim, o presente regime tributário aplicável às atividades petrolíferas tem por objeto estabelecer um conjunto de normas tributárias para as entidades nacionais ou estrangeiras que exerçam operações petrolíferas em território nacional, bem como noutras áreas territoriais ou internacionais sobre as quais o direito ou o acordo internacional reconheçam o poder de jurisdição tributária ao ordenamento jurídico angolano³⁴.

2.3. A relação jurídica petrolífera

Nos termos gerais do CGT, a relação jurídico-tributária é o vínculo jurídico estabelecido entre o Estado ou entes públicos equiparados, enquanto Administração Tributária, e as pessoas singulares ou coletivas e os entes fiscalmente equiparados a estas, nos termos da lei³⁵.

Segundo JOAQUIM FREITAS DA ROCHA e HUGO FLORES DA SILVA, a relação jurídica é um enunciado com vários significados, sendo possível captar, entre outros aspetos, um sentido jurídico-material e um sentido jurídico-metodológico. Segundo os referidos professores, quanto ao primeiro, a relação jurídica é entendida como sendo aquela que se estabelece entre determinadas pessoas, entidades ou realidades, às quais o universo do direito reconhece efeitos relevantes. Quanto ao segundo sentido, a relação jurídica compreende uma técnica dogmática ou um esquema explicativo utilizado para sistematizar as matérias jurídicas³⁶.

Por nós, é precisamente porque esta relação tem um enunciado com vários significados que entendemos que, da associação entre o direito tributário e o direito dos petróleos, se podem extrair conceitos que regem as relações jurídicas entre o Estado petrolífero e as empresas petrolíferas. Tal deve-se ao entendimento de existir um conjunto de normas que regulam os comportamentos dos sujeitos.

Relativamente aos sujeitos ou às partes que constituem este vínculo jurídico-tributário petrolífero, existem alguns critérios para que seja considerado um sujeito ativo e passivo. Tais critérios podem ser observados a partir da noção de sujeitos que, nos termos do CGT, é o Estado ou entes públicos equiparados, enquanto Administração Tributária, titular do direito de exigir o cumprimento das obrigações tributárias. No que concerne ao sujeito passivo, consideram-se como sujeitos passivos as pessoas singulares ou coletivas e os entes fiscalmente equiparados a estas, que nos termos da lei estejam vinculadas ao cumprimento da prestação tributária³⁷.

³⁴ Na verdade, os Estados nestas condições apresentam-se em relação a essa atividade na titularidade de diversos poderes que não pode deixar de exercer de uma maneira coordenada e frequentemente caso a caso. São poderes que não são apenas tributários relativos a tributos, sobretudo aos impostos, mas também poderes como proprietários do petróleo, como empresário da sua exploração e produção e, bem assim, como responsável soberano pela utilização e exploração dos recursos naturais nacionais impostos. Quanto aos diversos poderes tributários, v. Nabais, por um estado fiscal suportável, estudos de direito fiscal, volume v, 2018, pp148-150; Cfr, NABAIS, José Casalta, Estudos sobre a tributação dos transportes e do petróleo, edições Almedina, Coimbra, 2019, pp. 85-87.

³⁵ Ver CGT, arts.º 24.º e ss; e BITTAR, Djalma, Relação jurídica tributária em nível lógico, São Paulo: LTr, 1993, pp. 12-16.

³⁶ Cfr, ROCHA, Joaquim Freitas e Hugo Flores da Silva, Teoria Geral da relação Jurídica Tributária, Edições Almedina, S.A, 2017, p. 19.

³⁷ Ainda sobre a relação jurídica, ver, BECKER, Alfredo Augusto, Teoria geral do Direito tributário, São Paulo: Saraiva, 1963, 29-34.; Ver CGT, arts.º 28.º e ss.

Em síntese, na relação jurídica no setor petrolífero, temos como sujeitos o ente público estatal, por um lado, e o contribuinte (a companhia petrolífera), por outro.

Relativamente ao objeto deste tipo de relação jurídica, este consiste, por sua vez, no pagamento de um encargo tributário petrolífero devido pelo exercício das atividades petrolíferas em território nacional, bem como em outras áreas territoriais ou internacionais sobre as quais o direito ou os acordos internacionais reconheçam poder de jurisdição tributária à República de Angola.

Por fim, queremos fazer notar, para efeitos de captura da renda económica, e como havemos de ver melhor, que os Estados podem ser - e vêm sendo - remunerados de diversas formas pela exploração do petróleo, nomeadamente como Estado fiscal³⁸, na medida em que são titulares de diversos impostos; como Estado taxador, na medida em que se financiam através de taxas; como Estado proprietário, no caso das rendas de superfícies, do bónus, da partilha de produção e dos contratos de serviços; e, por fim, como Estado empresário petrolífero, naquelas situações em que, através da eventual associação com uma outra empresa, há lugar a um sistema de participação na exploração e produção do petróleo através da constituição de sociedades mistas, ou na medida em que tenha lugar uma reserva dessa atividade a uma ou várias empresas.³⁹

³⁸ significando que as suas necessidades financeiras são essencialmente cobertas pela receita oriunda dos impostos. Esta é, aliás, a nota predominante dos estados sociais de direito

³⁹ Na verdade, os Estados nestas condições apresentam-se em relação a essa atividade na titularidade de diversos poderes que não pode deixar de exercer de uma maneira coordenada e frequentemente caso a caso. São poderes que não são apenas poderes tributários relativos a tributos, sobretudo aos impostos, mas também aos poderes como proprietários do petróleo, como empresário da sua exploração e produção e, bem assim, como responsável soberano pela utilização e exploração dos recursos naturais nacionais impostos. Quanto aos diversos poderes tributários, v. Nabais, por um estado fiscal suportável, estudos de direito fiscal, volume v, 2018, pp. 148-150; Cfr. NABAIS, José Casalta, Estudos sobre a tributação dos transportes e do petróleo, edições Almedina, Coimbra, 2019, pp. 85-87.

PARTE II- A COMPREENSÃO DA NATUREZA JURÍDICA DOS ENCARGOS PETROLÍFEROS

CAPÍTULO I - A COMPREENSÃO DA IMPOSIÇÃO QUE INCIDE SOBRE A PRODUÇÃO DO PETRÓLEO NO CONTEXTO DOS IMPOSTOS, TAXAS, PREÇOS E DOS *ROYALTIES*

1. Breve referência à natureza jurídica da imposição devida pela produção do petróleo

No quadro das remunerações tributárias dentro das atividades petrolíferas, os instrumentos criados para a captura da renda económica proveniente da produção de petróleo têm sido alvo de debate por parte da doutrina tributária, devido à natureza jurídica que apresentam.

A este respeito, alguns doutrinadores como JOSÉ CASALTA NABAIS, AUTA ALVES CARDOSO E RICARDO LODI RIBEIRO têm questionado se a figura usada para tributar a produção do petróleo não seria o resultado da combinação de mais do que uma natureza jurídica dentro de um único regime tributário, devido às características apresentadas, que espelham diversas figuras distintas daquela.

Assim, sobre a figura em questão, JOSÉ CASALTA NABAIS entende antes ser caracterizado como uma taxa e não um verdadeiro imposto⁴⁰.

Pronunciando-se a respeito do mesmo assunto, várias são as doutrinas que também têm contraposto o carácter jurídico da referida figura, afirmando que esta espelha antes a figura de taxa e não de um imposto, face à contrapartida existente nas atividades petrolíferas.

Com efeito, queremos dizer que isto é apenas o começo de uma variada série de entendimentos. Pois, a este respeito, ainda no que concerne à rejeição da natureza jurídica da imposição que incide sobre a produção do petróleo, surge uma terceira doutrina composta por PAULO ROBERTO COIMBRA DA SILVA E GABRIELA CABRAL PIRES, FREDERICO AUGUSTO LINS PEIXOTO, VICTOR PENIDO MACHADO E JOSÉ DOMINGUES DE OLIVEIRA, que defendem que a figura em causa apresenta características condizentes a um verdadeiro preço e não a uma verdadeira taxa⁴¹.

Porém, não obstante estas ideias que contrapõem a referida classificação, surge uma quarta doutrina constituída por JOSÉ CASALTA NABAIS, JOSÉ GUTMAM e outros que caracterizam a imposição devida pela produção do petróleo como um verdadeiro *royalty* e não como um tributo unilateral ou imposto. Em causa está a compensação ao dono da terra pela permissão de explorar um recurso sobre o qual não se exerce o direito de propriedade⁴².

⁴⁰ Cfr, NABAIS, José Casalta, Estudos sobre a tributação dos Transportes e do Petróleo, Edições Almedina, S.A, Coimbra, 2019, pp, 101-103.

⁴¹ Cfr, CARDOSO, Auta Alves, Exploração de petróleo e de gás natural, Reflexões jurídicas sobre a oneração de tal atividade, Editora Noeses, São Paulo, 2015, pp, 200-212.

⁴² Sobre este assunto, V. Cfr, NABAIS, José Casalta, Estudos sobre a tributação dos Transportes e do Petróleo, Edições Almedina, S.A, Coimbra, 2019, pp, 101-103.

No nosso entender, a questão principal de todos os fundamentos apresentados está intimamente associada ao difícil e controvertido problema de identificar a natureza do referido encargo. Isto porque, se a imposição pudesse ser tida como puramente um imposto, uma taxa, ou um preço, então não haveria lugar a dúvidas na respetiva qualificação, pois estariam reunidos todos os elementos essenciais de cada figura apresentada.

Mas semelhante qualificação é muito duvidosa porque, sem embargo de admitir a existência de elementos que apontam nesse sentido, outras razões existem que inclinam no sentido de lhes negar tal natureza.

Não há dúvidas de que, do ponto de vista económico-financeiro, os instrumentos fiscais apresentam-se como uma boa técnica de cobrança, constituindo assim o instrumento largamente mais utilizado no âmbito das atividades petrolíferas. Mas será que a figura em causa consubstancia um verdadeiro imposto, ou uma taxa do ponto de vista jurídico-tributário?

Desta forma, o ponto de partida para a compreensão das figuras apresentadas, como forma de identificarmos a natureza jurídica da imposição que incide sobre a produção do petróleo, está na noção de *tributo*, sobre a qual nos debruçaremos de seguida.

1.1. Conceito de tributo

A configuração legal do conceito de *tributo* consta das definições do CGT, em concreto, no artigo 3.º, n.º 1, alínea x), segundo o qual os tributos correspondem prestações patrimoniais, pecuniárias ou suscetíveis de avaliação pecuniária, sem carácter de sanção, impostas pelo Estado ou outras entidades de direito público ou concessionárias de serviços públicos, com vista à satisfação das necessidades coletivas e à prossecução do interesse público.

Segundo a doutrina, os tributos distinguem-se das receitas do património e das receitas de crédito pela sua natureza derivada (por serem receitas que não resultam da exploração da riqueza do próprio Estado, mas da participação desta riqueza que é gerada pelo particulares e, também pela sua natureza coativa, por resultarem de uma imposição ditada pelo Estado e não por um acordo de vontades entre este e os particulares⁴³).

Em termos classificativos, segundo o CGT, nos termos do artigo 3.º, podem ser, consoante a titularidade do respetivo direito de crédito, estaduais ou locais. Assim, por um lado, consideram-se tributos estaduais aqueles cujo sujeito ativo seja a administração direta do Estado ou qualquer órgão da

⁴³ Cfr, VASQUES, Sérgio, Manual de Direito Fiscal, 2.ª Edição Reimpressão, Coimbra Almedina, 2019, pp. 205-206.

sua administração indireta. Por outro, consideram-se tributos locais aqueles cujos sujeitos ativos sejam municípios, organizações supramunicipais ou outros órgãos territoriais do Estado assim designados por lei. No que concerne à sua divisão, diz ainda o respetivo diploma que os tributos podem ser impostos, incluindo direitos aduaneiros, taxas ou contribuições especiais⁴⁴.

Conhecida a configuração dos tributos dentro do ordenamento jurídico angolano, cumpre agora verificar se a classificação jurídica da imposição que incide sobre a produção do petróleo constitui ou não, definida pelo legislador, um *imposto*.

1.2. Quadro jurídico da imposição devida pela produção

A imposição devida pela produção sobre o petróleo – o imposto sobre a produção do petróleo, na designação dada pela Lei n.º 6/19, de 18 de abril, que altera a Lei 13/04, de 24 de dezembro (Lei sobre a tributação das atividades petrolíferas) -, incide sobre a quantidade de petróleo bruto ou gás natural medida à boca do poço e das outras substâncias, bem como outras substâncias deduzidas das quantidades consumidas *in nature* nas operações petrolíferas constantes da presente Lei⁴⁵.

Este é um imposto devido pelas empresas petrolíferas ao Estado, pela permissão ou autorização de exercerem operações petrolíferas, nomeadamente⁴⁶:

- i) Atividades de pesquisa
- ii) Avaliação
- iii) Desenvolvimento, produção
- iv) Venda
- v) Armazenagem, bem como outras atividades petrolíferas realizadas ao abrigo da Lei das

atividades petrolíferas.

Quanto à taxa a aplicar sobre a quantidade do petróleo bruto e gás natural referida acima, nos termos do artigo 14.º, n.º 1 da presente Lei, a taxa do imposto sobre a produção do petróleo é de 20%. Mas esta mesma taxa pode ser reduzida até 10%, nos seguintes casos:

- a) Na exploração de petróleo em jazigos marginais;
- b) Na exploração de petróleo em áreas marítimas com coluna de água superior a 750

metros;

⁴⁴ Vide, Código geral tributário, art. 3.º, n.º 4.

⁴⁵ Relativamente as outras substâncias temos: Nafta, ozoterite, enxofre, hélio, dióxido de carbono e substâncias salinas, quando provenientes das operações petrolíferas

⁴⁶ Vide, Lei n.º 13/04, de 24 de Dezembro, lei sobre a tributação das atividades petrolíferas, artigo 3º

c) E na exploração de petróleo em zonas terrestres de difícil acesso previamente definidas pelo governo.

Ainda sobre as taxas, consta também do referido artigo, no n.º 2, que somente ao governo compete conceder a redução das taxas a que se refere o número anterior.

Relativamente às formas de liquidação deste tipo de imposto, consta do artigo 15.º da presente Lei que a liquidação do imposto sobre a produção do petróleo é feita em espécie ou em dinheiro, de acordo com a opção do Estado. Quanto à liquidação em dinheiro, diz o artigo 16.º da Lei 6/19, de 18 de abril, que quando o imposto sobre a produção do petróleo for liquidado em dinheiro a respetiva taxa recai:

a) Sobre o valor calculado nos termos do artigo 6.º, a.1), das quantidades de petróleo produzidas e medidas à boca do poço por método aprovado pelos serviços competentes:

i) das quantidades de petróleo suscetíveis de terem sido produzidas, no caso previsto no n.º3 do artigo 13.º, calculadas de acordo com as fórmulas constantes no artigo 16.º da presente Lei.

ii) Sobre as quantidades produzidas das substâncias, que não o petróleo, referidas no artigo 1.º, medidas no ponto de fiscalização por método aprovado pelos serviços competentes e valorizado ao preço obtido pela sua venda.

Consta também do artigo 16.º, n.º 2, e 59.º da presente Lei que a liquidação em dinheiro do imposto sobre a produção do petróleo é processada mediante duas formas: uma liquidação provisória baseada na previsão de receitas conforme o estabelecido no artigo 58.º, em que esta deve ocorrer até ao último dia do mês posterior ao da produção das substâncias tipificadas no n.º 1⁴⁷; e uma liquidação definitiva, que deve ocorrer no mês seguinte à apresentação da declaração fiscal prevista na alínea a) do n.º 1 do artigo 26.ª desta Lei.

Quanto à liquidação em espécie, consta do artigo 17.º da presente Lei que quando, relativamente ao petróleo, o Estado houver optado pelo recebimento do imposto sobre a produção do petróleo em espécie, a obrigação da entrega da receita respetiva nos cofres do tesouro cabe à Concessionária Nacional, que fica encarregue de receber, dar a quitação e administrar aquelas substâncias dadas em pagamento pelo contribuinte.

Assim, a Concessionária Nacional fica obrigada a entregar nos cofres do tesouro nacional, no prazo estabelecido no n.º 2, do artigo 59.º, as receitas realizadas com a venda do petróleo ou a comunicar, dentro do mesmo prazo, a circunstância de não ter havido vendas, se esse for o caso.

⁴⁷ Quanto às substâncias temos: nafta, ozoterite, enxofre, hélio, dióxido de carbono e substâncias salinas, quando provenientes das operações petrolíferas.

Conforme se constatou, trata-se de uma imposição que é assumida pelo legislador como sendo um efetivo imposto.

Face a esta denominação, têm surgido no seio da doutrina posições que rejeitam esta conceção, fundamentando que, por um lado, o encargo que incide sobre a produção do petróleo não se configura como uma imposição de natureza tributária do tipo imposto, e sim como *royalties* (como veremos mais adiante). Têm, por outro lado, surgido posições que entendem que a referida conceção comporta elementos que a tornam num verdadeiro tributo bilateral ou taxa.

Contudo, partindo destas posições doutrinárias, pode dizer-se que são apontadas diversas objecções à figura do imposto. Desde logo, a que está relacionada com a tradicional teoria da identidade do tipo tributário do conceito constitucional de imposto com o conceito legal de imposto. Isto porque, perante tais conceções, começamos por questionar se a definição do imposto apresentada pelo legislador não tem objeto bem definido ao que lhe é imputado. Ou seja, se temos apenas um conceito de imposto para efeitos de aplicação, sem ter em conta a sua configuração.

Por isso, vamos começar por enunciar um conceito de imposto ancorado na Lei e na doutrina, para depois testarmos as suas características com as posições contrárias a esta classificação, de forma a saber qual é a natureza jurídica da imposição que incide sobre a produção do petróleo.

2. A imposição devida pela produção do petróleo no contexto dos impostos

2.1.0 Dever de pagar impostos no Quadro jurídico angolano

Aos impostos está sempre associado o dever de cobrança como forma de contribuir para as despesas públicas e da sociedade.

Neste contexto, a caracterização jurídico-constitucional do conceito de imposto, se bem que não um conceito tipicamente definido pela Constituição, mais sim uma interpretação constitucional, baseia-se no dever de contribuir, plasmado no artigo 88.º da CRA, com o seguinte conteúdo: «Todos têm o dever de contribuir para as despesas públicas e da sociedade, em função da sua capacidade económica e dos benefícios que auferem, através de impostos e taxas, com base num sistema tributário justo e nos termos da lei».

Consta também da CRA, no seu artigo 103.º, que os impostos só podem ser criados por lei, que determina a sua incidência, a taxa, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes. Nesta sequência, afigura-se-nos importante realçar que o que efectivamente se encontra consagrado na

constituição angolana, ou seja, no ordenamento jurídico positivo angolano, é um aspeto importante, considerando que a qualificação desta imposição como um imposto será aquela que melhor protegerá o contribuinte (sem prejuízo de se questionar a efetiva existência de representatividade).

Relativamente à sua configuração jurídico-legal, o do conceito do imposto, encontra-se regulamentado pelo código geral tributário, no seu artigo 3.º, n.º 5, do qual se destaca o seguinte: São impostos os tributos com natureza unilateral, em virtude da sua obrigação não constituir a contrapartida de qualquer prestação individualizada do Estado e demais entes públicos.

2.2. Posições doutrinárias quanto ao conceito de imposto

A doutrina define imposto com base em três elementos, a saber: um elemento objetivo, um elemento subjetivo, e um teleológico ou finalista. Nestes termos, do ponto de vista objetivo, segundo o professor CASALTA NABAIS, o imposto é uma prestação pecuniária, unilateral, definitiva e coativa⁴⁸. Por sua vez, do ponto de vista subjetivo, o imposto é uma prestação, com as características objetivas que acabámos de mencionar, exigidas a detentores de capacidade contributiva, a favor de entidades que exerçam funções ou tarefas públicas. Finalmente, em termos teleológicos, o imposto é exigido pelas entidades que exerçam funções públicas para a realização desses fins, conquanto não tenham caráter sancionatório⁴⁹.

Delineando as características que compõem cada elemento que define o imposto, temos:

- i) imposto é uma prestação (objeto mediato de uma obrigação);
- ii) pecuniária (traduzida em dinheiro ou em *dare pecúnia*);
- iii) unilateral (ao qual não corresponde nenhuma contraprestação específica a favor do contribuinte);
- iv) definitiva (que não dá lugar a qualquer reembolso, restituição ou indemnização e coativa [estabelecida por lei ou *ex lege*]);
- v) coativa (estabelecida por lei ou *ex lege*);
- vi) exigida a (ou devida por) detentores (individuais ou coletivos) de capacidade contributiva (critério de medida para efeitos de cobrança);

⁴⁸ Cfr. para além de CASALTA NABAIS; SOARES MARTÍNEZ, Direito Fiscal, Livraria Almedina, Coimbra, 1993, p. 26 e ss.; ALBERTO XAVIER, Manual de Direito Fiscal, Livraria Petrony, Lisboa, 1974, p. 35 e ss.; J. M. CARDOSO DA COSTA, Curso de Direito Fiscal, 2ª ed. act., Livraria Almedina, Coimbra, 1972, pp. 4 e ss.; DIOGO LEITE CAMPOS e MÔNICA H. N. LEITE DE CAMPOS, Direito Tributário, Almedina, Coimbra, 2003, pp. 52 e ss.; NUNO SÁ GOMES, Manual de Direito Fiscal, Vol I, Rei dos Livros, Lisboa, 1995, p. 60 e ss.; PAULO PITTA e CUNHA, Direito Fiscal (Primeiras Linhas de um Curso), Lisboa, 1975, pp. 25 e ss.; H. W. KRUSE, *Derecho Tributario, Parte General, 3ª ed., Editoriales de Derecho Reunidas*, Madrid, 1973, pp. 64 e ss.; G. A. MICHELI, *Corso di Diritto Tributario, 6ª ed. agg. e emen.*, UTET, Turino, 1981, p. 18; G. TIXIER et G. GUEST, *Droit Fiscal, Librairie Générale de Droit et de Jurisprudence*, Paris, 1976, pp. 20 e 21; e SACHA C. NAVARRO CÔELHO, Manual de Direito Tributário, Editora Forense, Rio de Janeiro, 2000, pp. 229 e ss.

⁴⁹ Cfr. NABAIS, José Casalta Nabais, Manual de Direito Fiscal, 11.ª edição, Edições Almedina, Coimbra, 2019, p. 34.

- vii) a favor de entidades que exerçam funções ou tarefas públicas;
- viii) excluída a finalidade sancionatória.

Concentrar-nos-emos nos três elementos da noção apresentada que, a nosso ver, carecem de merecem maior reflexão, atento o propósito da presente dissertação.

2.2.1. O imposto como uma prestação unilateral

A prestação em que consiste o imposto é uma prestação unilateral pois não oferece nenhuma contraprestação individualizada, a nenhuma contrapartida que quem paga o imposto possa exigir em troca do que pagou. O imposto é, pois, estritamente unilateral. Esta unilateralidade reconduz-se ao facto de o pressuposto legal que no imposto dá origem à obrigação tributária é constituído por um comportamento do sujeito passivo e não por uma qualquer atividade da administração. Assim, o que mais frequentemente figura no pressuposto legal dos impostos é a angariação de rendimento, o consumo de bens e serviços ou a titularidade do património, factos reveladores de riqueza do contribuinte e que se esgotam na sua esfera, sendo indiferente à formação da obrigação tributária uma qualquer intervenção administrativa. Outrossim, o imposto é uma prestação unilateral porque não corresponde a qualquer contraprestação por parte da entidade beneficiária. Isto porque, quando um particular satisfaz a obrigação de imposto, nada recebe de específico em troca. Este limita-se a contribuir para o financiamento da atividade do ente que é destinatário desta prestação. Por fim, o imposto é uma prestação unilateral, uma prestação não vinculada devida por quem realizar o facto jurídico tributário previsto na hipótese de incidência, independentemente de qualquer contraprestação direta do Estado. Uma ideia que consta claramente das definições legais de imposto contidas no art.º 16.º do CTN brasileiro, e do art.º 21º da Lei General Tributária espanhola, bem como na legislação tributária angolana⁵⁰.

2.2.2. O imposto como uma prestação exigida a detentores de capacidade contributiva

Apoiado na ideia de justiça fiscal, a associação do princípio da capacidade contributiva aos tributos unilaterais ou impostos está relacionada de um lado com os limites materiais do poder

⁵⁰ Cfr, VASQUES, Sérgio, Manual de Direito Fiscal, 2.ª Edição Reimpressão, Coimbra Almedina, 2019, pp. 205-211; PEREIRA, Manuel Henrique de Freitas, Fiscalidade, 6.ª Edição, Edições Almedina, S.A., Coimbra, 2018, p. 19; CARDOSO, AUTO ALVES, Exploração de Petróleo e de gás natural: Reflexões jurídicas sobre a oneração de tal atividade, São Paulo, Editora Noeses, 2015, pp. 283-289; Cfr, NABAIS, José Casalta Nabais, Manual de Direito Fiscal, 11.ª edição, Edições Almedina, Coimbra, 2019, pp. 34-36; CGT, artigo 3º, nº 5.

tributário e do outro, com o próprio surgimento do tributo. Como se viu, o imposto é uma prestação exigida a (ou devida por) detentores (individuais ou coletivos) de capacidade contributiva. O dever de contribuir para as despesas públicas e da sociedade através dos impostos é um dever fundamental. A este propósito é de referir que os impostos enquanto concretas manifestações de um dever fundamental, devem ser cobrados em função da capacidade contributiva dos cidadãos. O critério de medida para a cobrança dos impostos, exige uma tributação igualitária, no sentido do que é essencialmente igual seja tributado de igual forma, e o que é essencialmente desigual seja tributado de forma desigual, na medida desta desigualdade. Assim, a exigência da tributação em conformidade com este critério é uma expressão geral do princípio da igualdade no universo dos impostos. O que significa que, com esta exigência procura-se de um lado convocar para o terreno do próprio conceito de imposto o critério material da igualdade ou da justiça fiscal, que constitui base indiscutível de um Estado tributário, isto é, a capacidade contributiva. O princípio da capacidade contributiva, informa que este, por sua vez, é visto como o critério fundamental de repartição entre contribuintes dos encargos tributários, em particular ao nível da tributação do rendimento. É um princípio que perante os desafios enfrentados pelos Estados para conseguirem as receitas necessárias à prossecução dos seus fins, torna-se relevante no controlo da ação estadual em matéria tributária, de forma a evitar atropelos aos direitos constitucionalmente garantidos dos cidadãos, enquanto contribuintes. É também um princípio que corresponde a uma concretização, no âmbito dos impostos, concretamente dos impostos sobre o rendimento. Em relação a este princípio, para que esteja em conformidade com o que se vai tributar, é necessário que a repartição do referido encargo entre os contribuintes dependa exclusivamente da sua capacidade contributiva.

2.2.3. O Imposto como uma prestação Sem carater Sancionatório

Do ponto de vista teleológico ou finalista, o imposto é exigido pelas entidades que exerçam funções públicas para a realização das suas funções de caráter não sancionatório. O que significa que o imposto pode ter por finalidade não apenas finalidades fiscais, mas também outras, excluída a função sancionatória. Isto é, os impostos podem ser fiscais se tiverem por objetivo principal a obtenção de receitas para a satisfação das necessidades financeiras do Estado, ou extrafiscais se a sua função principal for qualquer outra que também se reconduza à prossecução de finalidades de interesse público que não se reconduzam apenas à arrecadação de receitas (como é o caso da proteção ambiental).

O caráter não sancionatório do imposto serve também de distinção em relação a outras figuras, como a multa e a coima que, não obstante serem prestações pecuniárias, unilaterais e coativas, não são tributos ⁵¹.

Nestes termos, para MANUEL HENRIQUES DE FREITAS PEREIRA, o imposto não tem caráter sancionatório, o que permite distinguir a respetiva prestação das sanções patrimoniais, como o confisco e a multa. Estes últimos têm origem num facto ilícito e visam um fim preventivo e repressivo, o que não acontece com o imposto⁵².

Acrescenta o autor que é certo que, hoje em dia, o imposto tem muitas vezes uma finalidade intervencionista, sendo um instrumento ao serviço de uma determinada política económica e social, pelo que, por um lado, pode desincentivar certas atividades, e, por outro, incentivar. Mas diz ainda o autor que, nesses casos, não se trata de sancionar qualquer ato ilícito, mas de retirar consequências fiscais mais gravosas de determinadas situações. Isso porque um imposto diretamente sancionatório, por equivaler a uma punição automática por via legislativa, seria inconstitucional⁵³.

AUTA ALVES CARDOSO, ao tratar também o imposto como uma prestação que não constitui sanção de ato ilícito, adverte que o dever de levar dinheiro aos cofres públicos do sujeito ativo decorre do facto jurídico tributário. Este, por definição, é o facto jurídico constitucionalmente qualificado e legalmente definido, com conteúdo económico, não qualificado como ilícito. Isto porque dos factos ilícitos nascem multas e outras consequências punitivas que não configuram tributos unilaterais, não integrando por isso o seu conceito, nem se submetendo ao seu regime⁵⁴.

Ainda no domínio do elemento não sancionatório do imposto, explica o professor CASALTA NABAIS que, se com o imposto se pretende aplicar uma sanção, então estaremos perante uma multa (sanção pecuniária penal), uma coima (sanção pecuniária contraordenacional), um confisco (sanção penal traduzida na apreensão e correspondente perda a favor do Estado do produto obtido e dos instrumentos utilizados na prática de ato ilícito), etc., mas nunca perante um imposto⁵⁵.

⁵¹ Sobre este assunto, ver mais desenvolvido em: Cfr., nomeadamente, PITTA e CUNHA, Direito Fiscal (Primeiras Linhas de um Curso), in CTF n.º 185-190/1974, CEF, Lisboa, 1974, pp. 26 e 27; DIOGO LEITE DE CAMPOS e MÓNICA H. N. LEITE DE CAMPOS, Direito Tributário..., cit., p. 56; J. CASALTA NABAIS, Direito Fiscal..., cit., pp. 11 e 19; e G. A. MICHELI, Corso..., cit., p. 14., citados por, Cecília Xavier, in, A evolução do conceito de Imposto do Estado liberal ao Estado social de Direito, disponível em: A evolução do conceito jurídico de imposto - do estado liberal de direito ao estado social de direito (igf.gov.pt)

⁵² Cfr, PEREIRA, Manuel Henrique de Freitas, Fiscalidade, 6.ª edição, Edições Almedina, S.A., Coimbra, 2018, pp.19-20.

⁵³ Cfr, PEREIRA, Manuel Henrique de Freitas, Fiscalidade, ob., cit, p, 20, ver também, dissertação de mestrado, Godinho, Vera, Lucia, a Atual estrutura do sistema fiscal português, dissertação de mestrado, disponível em: Dissertação_Vera Silva (ua.pt).

⁵⁴ Cfr, CARDOSO, AUTO ALVES, Exploração de Petróleo e de gás natural: Reflexões jurídicas sobre a oneração de tal atividade, São Paulo, Editora Noeses, 2015, pp. 280-283.

⁵⁵ Cfr, NABAIS, José Casalta Nabais, Manual de Direito Fiscal, 11.ª edição, Edições Almedina, Coimbra, 2019, pp. 40-41. A este respeito, ver também, José de Campos Amorim, Lições de Direito Fiscal, versão e-book, disponível em: Queue | Lições de Direito Fiscal 2007-2008 - PDFCOFFEE.COM.

2.3. Posicionamentos doutrinários quanto a natureza jurídica da imposição devida pela produção do petróleo no contexto dos impostos

Sendo o dever principal em análise o da natureza jurídica da imposição que incide sobre a produção do petróleo, impõe-se desde já procedermos à sua contextualização no domínio dos impostos. O objetivo é saber se as características que este encargo tributário apresenta fazem com que seja classificado como uma imposição de natureza tributária do tipo imposto, tal como consta da Lei 6/19, de 18 de abril, Lei da tributação das atividades petrolíferas.

A nível legal, tal como vimos anteriormente, o encargo devido pela produção do petróleo encontra-se regulamentado pela Lei n.º 6/19, de 18 de abril, que, dada a sua natureza jurídica (nos termos das definições do artigo 2.º) e a classificação (art.º 4º, n.º 1, alínea a), é denominado de imposto.

Com base em alguns elementos apresentados, JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES entende que a imposição devida pela produção do petróleo é dotada de peculiaridades condizentes a um verdadeiro imposto, tais como a prestação, a patrimonialidade, a obrigatoriedade e a previsão legislativa. Assim, esta imposição é um verdadeiro tributo cuja obrigação tem por facto gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, apenas uma situação relativa ao contribuinte – designadamente, exploração dos recursos naturais, tendo como critério típico a capacidade contributiva plenamente apropriada à exigência de um imposto⁵⁶.

Assim, com base nestes entendimentos, a imposição devida pela produção do petróleo seria um verdadeiro imposto, em virtude de possuir, como hipótese de incidência, um facto não vinculado a uma atuação estatal: produzir petróleo, enquanto facto vinculado ao particular, que pode ocorrer mediante regime de concessão ou partilha de produção, com bases de cálculos que corresponderiam à quantidade de petróleo bruto ou de gás natural, com taxas variando conforme os riscos geológicos e o grau de dificuldade técnica e operacional de cada campo petrolífero⁵⁷.

Por sua vez, CASALTA NABAIS, ao contrapor a teoria da natureza jurídica tributária da imposição sobre a produção do petróleo, salienta que estamos aparentemente diante de uma taxa, devido ao carácter sinalagmático existente entre as empresas e o Estado petrolífero, dando lugar assim a um Estado taxador (enquanto se financia através de taxas)⁵⁸.

⁵⁶ Cfr, BORGES, José Souto Maior, Elementos de Direito Tributário, in, CARDOSO, AUTO ALVES, Exploração de Petróleo e de gás natural: Reflexões jurídicas sobre a oeração de tal atividade, São Paulo, Editora Noeses, 2015, pp. 280-289.

⁵⁷ Cfr, CARDOSO, AUTO ALVES, Exploração de Petróleo e de gás natural: Reflexões jurídicas sobre a oeração de tal atividade, São Paulo, Editora Noeses, 2015, pp. 283-285.

⁵⁸ Cfr, NABAIS, José Casalta Nabais, Estudos sobre a tributação dos transportes e do petróleo, Edições Almedina, Coimbra, 2019, pp. 82-84.

Nesse sentido, a contrapartida assenta, sobretudo, na característica da bilateralidade, devido à relação que o pagamento feito pelo particular tem, ou guarda com a entidade que recebe.

Em sentido semelhante, uma outra doutrina entende que a referida figura seria, na realidade, uma taxa disfarçada de imposto, devido à contraprestação que existe na relação entre as concessionárias e o Estado petrolífero. Tal deve-se ao facto de o pagamento ter como origem a permissão para a exploração de um bem que, em termos constitucionais, pertence ao conjunto de bens patrimoniais do Estado, o qual não revelaria a capacidade económica das empresas petrolíferas, mas tão-somente um benefício – o que afastaria a configuração de um verdadeiro imposto⁵⁹.

Diante disso, o professor CASALTA NABAIS faz lembrar que, face a um tributo, para sabermos se, do ponto de vista jurídico-constitucional, estamos perante um tributo unilateral ou imposto, há que se fazer o teste da sua medida ou critério, estando perante um imposto se apenas puder ser medido com base na capacidade contributiva do contribuinte. Ou seja, para o referido professor, há dois testes essenciais, designadamente o da unilateralidade e o da capacidade contributiva⁶⁰.

E, no caso em questão, o carácter obrigacional da prestação em equação não teria o poder de especificar a sua natureza e, conseqüentemente, o seu regime legal.

Para o autor, não basta que o referido encargo tenha o carácter unilateral ou bilateral para se poder concluir a sua conformidade constitucional. Exige-se, também, o critério que serve de medida entre o encargo e a respetiva prestação⁶¹.

Ainda nesta linha de orientação sobre a rejeição da classificação da imposição devida pela produção de petróleo num verdadeiro tributo unilateral, é de referir que, para além dos argumentos elencados, vários têm sido os suportes doutrinários invocados novamente para rejeitar tal conceção. Um deles joga com a própria natureza do bem extraído, que, por sua vez, estaria relacionada com o próprio bem explorado que espelha a cobrança ora analisada, o petróleo. Na medida que este recurso integra o património público, a sua exploração com fins económicos, ainda que pela iniciativa privada, não poderia gerar uma receita derivada e, conseqüentemente, a incidência do regime jurídico-tributário⁶².

Por fim, PAULO DE BARROS CARVALHO, ainda sobre a rejeição desta conceção, explica que estes argumentos não convencem porque esta definição não tem o condão de abarcar toda e qualquer obrigação que se lhe ajuste. Isto deve-se ao simples facto de o Estado receber das pessoas uma

⁵⁹ Cfr. CARDOSO, AUTO ALVES, *Exploração de Petróleo e de gás natural: Reflexões jurídicas sobre a oneração de tal atividade*, São Paulo, Editora Noeses, 2015, p. 285.

⁶⁰ Cfr. NABAIS, José Casalta Nabais, *Manual de Direito Fiscal*, 11.ª edição, Edições Almedina, Coimbra, 2019, pp. 42-43.

⁶¹ Cfr. NABAIS, José Casalta Nabais, *Manual de Direito Fiscal*, 11.ª edição, Edições Almedina, Coimbra, 2019, p. 43.

⁶² Sobre este assunto, ver também, GERALDO, Ataliba, *Hipótese de incidência tributária*, 6.ª edição, 12, Tir, São Paulo, Malheiros, 2011, pp. 95-129.

determinada soma em dinheiro e de o fazer de forma obrigatória, por força de lei, o que não é suficiente para conferir natureza tributária a tal fenómeno. Sendo assim, não caberia aqui nenhuma consideração de ordem tributária, pois esta imposição não seria um tributo unilateral ou imposto⁶³.

Assim, para a doutrina que rejeita tal conceção, a imposição em causa não é um verdadeiro imposto porque não tem por suporte a unilateralidade, que permite que não lhe corresponda assim qualquer contraprestação específica a favor do contribuinte, nem o critério típico dos impostos, a capacidade contributiva manifestada no respetivo lucro das empresas.

2.4. Tomada de posição

Ora, diante deste cenário doutrinário, muito embora a contextualização da imposição devida pela produção do petróleo pareça ter origens nos elementos que constituem o conceito de imposto, hoje é possível separarem-se os tributos em duas grandes categorias: impostos e taxas, através das suas características. E, se a generalidade dos autores aceita a referida distinção, então deparamo-nos com as maiores divergências quanto à escolha do critério jurídico a que deverá subordinar a referida imposição, mesmo que se admita como ponto comum de partida o critério de que o imposto é o modo de financiamento dos serviços públicos indivisíveis e as taxas daqueles que são divisíveis.

No que respeita ao imposto sobre a produção do petróleo devido pelas empresas que exercem atividades petrolíferas em Angola, a solução do problema afigura-se nos estar no reconhecimento dos elementos associados aos impostos.

Não é difícil distinguir o imposto de certas prestações pecuniárias constituídas por lei a favor do Estado, tais como a taxa, as contribuições especiais e os preços.

Assim, se na regra geral de um Estado fiscal a exigência de impostos é baseada na capacidade contributiva das pessoas, quer singulares quer coletivas, em virtude exercerem uma atividade económica vinculada à liberdade, esta regra seria aplicada ao Estado petrolífero, como manifestação do princípio geral da igualdade. Porém, no caso em questão, o Estado petrolífero, pela via da figura do presente estudo, não se remunera, conforme os termos escritos acima, através de uma tributação justa com base nos resultados económicos que os mesmos obtêm no decorrer das suas atividades. Financia-se, isso sim, através da exploração e da produção do petróleo, ainda que autorizado, de um recurso natural próprio e finito.

⁶³ Cfr, CARVALHO, Paulo de Barros, Fundamentos jurídicos da incidência, 2.ª edição. São Paulo, Saraiva, 1991, pp.12 e ss; SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga, A natureza jurídica da compensação financeira por exploração de recursos minerais in: ROCHA, Valdir de Oliveira (Org.), Grandes questões atuais de Direito tributário, São Paulo: Dialética, 1998, pp. 29-35.

Como se pode ver, tal instituto não vislumbra, portanto, a característica de um Estado Fiscal, na medida em que a sua estrutura não se baseia na tributação do rendimento empresarial com base na capacidade contributiva, tendo por base o critério fundamental de repartição entre contribuintes dos encargos tributários. A capacidade contributiva, conforme realçado acima, precisa de ser observada pelos impostos, no sentido de que o sujeito passivo deve pagá-los de acordo com a riqueza obtida numa economia assente na liberdade.

Pelo contrário, a imposição em análise, apesar de ser ajustada a um facto revelador da riqueza das empresas produtoras dos barris de petróleo, não é, no entanto, modulada com base na capacidade contributiva.

Por fim, quanto ao posicionamento doutrinário apresentado acima de que o facto de está imposição ser liquidada em pecúnia e espécie, não descaracterizaria a natureza jurídica em análise, a este respeito somos de concordar tal com tal pronunciamento pois, apesar de a prestação em que o imposto assenta ser caracterizada como uma prestação pecuniária, ou concretizada em dinheiro, a verdade é que a ordem jurídica angolana ainda prevê impostos que podem ser pagos em géneros. Como por exemplo a imposição que incide sobre a produção do petróleo em que a Lei dá a possibilidade de as prestações tributárias serem pagas em espécies. Mas todo esse quadro, o referido pagamento em espécie só é autorizado nos casos e termos previstos na Lei, sendo contabilizado como receita fiscal apenas no momento da realização efectiva do valor dos bens pelo respetivo Departamento Ministerial responsável pelas Finanças Públicas.

Em síntese, não concordamos com a classificação feita pelo legislador angolano, ao denominar o encargo sobre a produção de petróleo de imposto, uma vez que não nasceu sob a expressão da capacidade contributiva do sujeito passivo da respetiva relação jurídica tributária.

Dado o carácter sintagmático apresentado entre as empresas e o Estado petrolífero, como se tem sustentado, talvez a referida figura se encontre reconduzida aos tributos bilaterais ou taxas, como veremos a seguir.

3. A imposição devida pela produção de petróleo no contexto das taxas

3.1. Quadro jurídico das taxas

A configuração do conceito de taxa encontra-se regulamentada pelo CGT, nos termos do artigo 3.º n.º 7, sendo esta considerada um tributo que constitua contraprestação pecuniária ou avaliável em dinheiro, exigida por entidades públicas, em regime de direito público, em virtude da prestação

individualizada, concreta e efetiva de um serviço público, da utilização de um bem do domínio público ou da remoção de um limite ou obstáculo jurídico ao exercício de uma atividade.

3.2. Posicionamentos doutrinários quanto à natureza jurídica da imposição devida pela produção de petróleo no contexto das taxas

A nível doutrinal, o caráter da imposição que incide sobre a produção do petróleo tem sido posto à prova, uma vez que, na sua formulação clássica, é considerada contrapartida a forma de pagamento aos Estados pela permissão ou concessão de explorar um bem de titularidade pública. Neste contexto, salienta o professor CASALTA NABAIS que, aparentemente, está-se diante de uma taxa, face ao caráter contraprestacional que permearia o seu pagamento. E acresce ainda o referido autor que, tal caráter seria reforçado por envolver a exploração de um recurso natural não renovável.

Com esta característica sinalagmática, o referido Estado petrolífero, dentro do quadro remuneratório, em vez de ser remunerado como um Estado Fiscal, seria remunerado aqui como Estado taxador, na medida em que se financia através de taxas⁶⁴.

No sentido apresentado pelo professor CASALTA NABAIS, pode dizer-se que a lógica adotada - ao falar em contraprestação para afastar a natureza de imposto da imposição que incide sobre o petróleo caracterizando-o como uma verdadeira taxa - assenta, sobretudo, no referido princípio da bilateralidade⁶⁵.

Como sabemos, em regra, pela via do imposto, não há como retirar uma contrapartida individualizada a favor do sujeito passivo, uma vez que esta constitui uma prestação unilateral, tanto em termos sincrónicos como em termos diacrónicos, sendo o contrário possível através da taxa.⁶⁶

Nestes termos, o professor em questão equipara a imposição devida pela produção do petróleo a este tipo tributário, com base na exigência do pagamento dessa prestação, que tem na sua génese uma estrita relação com o recebimento por parte da concessionária pagadora de matérias-primas produzidas pela mesma, a partir de um bem do domínio económico do Estado.

Conforme verificámos no apartado anterior, a imposição que incide sobre o petróleo não possui a natureza jurídica vinculada aos impostos (tributária), pois apresenta-se como tributo com contrapartida devida pela exploração do património do Estado. Esta imposição não tem como critério

⁶⁴ Cfr, NABAIS, José Casalta Nabais, Estudos sobre a tributação dos transportes e do petróleo, Edições Almedina, Coimbra, 2019.

⁶⁵ Cfr, NABAIS, José Casalta Nabais, Manual de Direito Fiscal, 11.ª edição, Edições Almedina, Coimbra, 2019, pp. 39-42; NABAIS, José Casalta, Resumo de Direito fiscal, 4.ª edição, acesso livre em: Resumos Fiscal - Casalta Nabais | Impostos | Lei Estatutária (scribd.com); e, acórdão n.º 288/10, de 13 de julho de 2010, disponível em: 33.pdf (unam.mx)

⁶⁶ Cfr, NABAIS, José Casalta Nabais, Manual de Direito Fiscal, 11.ª edição, Edições Almedina, Coimbra, 2019, pp. 38.

de medida a capacidade contributiva, o que a impede de ser enquadrada no regime tributário dos impostos. Estas considerações, desde logo, também excluem a hipótese de classificá-las como impostos.

Aplicando o mesmo exercício, aquando da caracterização de um tributo em imposto ou taxa, do ponto de vista jurídico-constitucional, é necessário que neste contexto se tenha em conta o seu critério de medida, a proporcionalidade.

Tal como alertou, e muito bem, o professor ALBERTO XAVIER, as taxas individualizam-se no terreno mais vasto dos tributos por revestirem um carácter sinalagmático, não unilateral. Estas taxas derivam, funcionalmente, da natureza do facto constitutivo das obrigações em que se traduzem ou na prestação individualizada, concreta e efetiva de um serviço público, ou na utilização de um bem do domínio público, ou ainda na remoção de um limite ou obstáculo jurídico ao exercício de uma atividade⁶⁷.

Assim, a qualificação da imposição sobre a produção do petróleo em tributos bilaterais ou taxas tem suscitado muitas dúvidas, desde logo a partir do seu conceito e dos critérios estabelecidos pela Lei. Com efeito, no seio da doutrina, tem-se questionado qual seria o critério estabelecido para ocasionar a cobrança da referida taxa, se seria em virtude da prestação individualizada, concreta e efetiva de um serviço público, através utilização de um bem de domínio público, ou mediante a remoção de um limite ou obstáculo jurídico ao exercício de uma atividade.

Pronunciando-se sobre a temática em questão, a professora SUZANA TAVARES DA SILVA salienta que, uma vez que o bem em questão faz parte da titularidade do domínio público, na circunstância da instituição de uma taxa pela fruição deste bem, a respetiva contraprestação geralmente corresponde a uma utilização de cariz especial. Esta pode ser compreendida como um aproveitamento de tal bem pelo contribuinte e sobre este aproveitamento o Estado lança tributos bilaterais⁶⁸.

Por sua vez, SÉRGIO VASQUES, abordando a respetiva instituição da taxa pelo uso de um bem de titularidade pública, salienta que as taxas podem também ter como pressuposto a utilização de um bem do domínio público. Diante disso, acresce o professor que é ao uso privativo do domínio público, em que o aproveitamento do particular exclui ou limita o aproveitamento de outrem, que está geralmente associado o pagamento de taxas, e não tanto ao uso comum do domínio público, que via

⁶⁷ Cfr, XAVIER, ALBERTO, Manual de Direito Fiscal, Lisboa, 1981, p. 42. Ver também, ROCHA, Joaquim Freitas da, Aportamentos Universitários, EDUM, 2019, disponível em: capa_web (uminho.pt).

⁶⁸ Cfr, SILVA, Suzana Tavares da. As Taxas e a Coerência do Sistema Tributário, Almedina Coimbra, 2008, pp. 29 e 30.

de regra é gratuito⁶⁹. Sendo um Estado possuidor de campos de petróleo, a exigência de taxas tende sempre em razão da exploração de um bem pertencente ao património público daquele Estado.

Neste sentido, uma das principais questões prende-se com a necessidade de saber se, no pagamento feito pelas empresas exploradoras de petróleo pela permissão de explorar, é transferida também a titularidade deste bem ao particular, passando da esfera pública para privada. E, caso a resposta seja afirmativa, questiona-se: será que, ainda assim, estaria configurado o facto tributário de as taxas utilizarem um bem do domínio público? Ou a produção económica do petróleo não consubstancia uma mesma relação com a utilização do bem, desassociada, a incidência do tributo bilateral ou taxa?

Porém, depois de várias reflexões jurídicas em torno desta oneração, o professor CASALTA NABAIS salienta o seguinte: muito embora devamos sublinhar que as diferenças dessas figuras remuneratórias dos Estados acabam por ser pequenas, no que diz respeito aos tributos bilaterais ou taxas, é de assinalar que não há na tributação sobre as atividades petrolíferas grande coisa a adiantar, uma vez que tais tributos são praticamente irrelevantes, não passando por aí, evidentemente, a remuneração dos Estado.

Esta posição não surpreende, se tivermos em conta os factos geradores da figura das taxas. Algo que não se compreende, porém, é que as taxas possam ter um papel importante em sede da atividade de exploração e produção do petróleo levado a cabo por parte das empresas. Isto porque, relativamente às taxas pela prestação de um serviço público, não se vislumbra como a atividade empresarial em causa esteja relacionada com a prestação de serviços públicos por parte do Estado ou outras entidades públicas, uma vez que, decididamente, não estamos perante a utilidade de um bem imóvel.

Depois, relativamente às taxas devidas pela utilização de bens móveis do domínio público, é de referir que as mesmas respeitam a bens imóveis cuja utilização não põe em causa a sua manutenção ou permanência. Estas não se referem a bens que, por serem ou darem origem a bens consumíveis, se esgotam tal como os recursos minerais, relativamente aos quais será mais acertado falar de preços que são estritamente privados. Esta é, de resto, uma ideia bastante clara no regime tributário americano, onde os recursos naturais podem ser de titularidade privada.

Na verdade, refere o autor que, no quadro petrolífero, a remuneração em causa tem hoje em dia diversas expressões. Embora, durante muito tempo, este tenha sido um importante instrumento fiscal, manifesta-se cada vez mais também como instrumento de natureza não fiscal⁷⁰.

⁶⁹ Cfr, VASQUES, Sérgio. Manual de Direito Fiscal, ob, cit., p. 235.

3.3. Tomada de Posição

Não obstante os pontos controvertidos que vimos até este momento, a doutrina contrapõe a natureza jurídica da imposição devida pela produção do petróleo, fundamentando que não possui elementos necessários para ser caracterizada como taxa. As controvérsias dos referidos pontos persistem, todavia, na identificação da condição desta figura no direito positivo angolano.

Na configuração jurídico-tributária do Estado petrolífero como Estado taxador, sendo este aquele Estado que se financia através da exigência de taxas, cuja estrutura assenta na bilateralidade e na proporcionalidade, percebemos que um tributo tem caráter bilateral se o correspondente contribuinte provoca ou recebe uma contrapartida específica da entidade pública. Existe, assim, um equilíbrio entre o que se paga e o que se recebe, ou seja, a sua medida deve ser proporcional à devida contraprestação.

Tendo por base todos os argumentos apresentados que contrapõem a referida caracterização, a imposição devida pela produção do petróleo, denominada pelo legislador de imposto, não possui características que a consubstanciam numa taxa. Isto porque a figura em questão não vislumbra as características da bilateralidade e o critério que serve de medida, o princípio da proporcionalidade.

Em causa poderá estar um instrumento não tributário utilizado pelo Estado petrolífero para exigir uma remuneração às companhias que exercem operações de produção do petróleo. Ou, se preferirmos, em rigor técnico, em virtude de explorarem uma fonte pública, representada pelas reservas petrolíferas do país, com o objetivo de obterem frutos (petróleo).

Confrontando com a sua configuração na Lei que disciplina a tributação das atividades petrolíferas, a Lei 6/19, de 18 de abril, a prestação em causa não é arrecadada tendo em consideração os custos incorridos ou os lucros obtidos com a produção das substâncias. Ou seja, não é dimensionada proporcionalmente aos gastos efetuados ou ao aproveitamento auferido pelos operadores económicos do setor em tal produção. Muito pelo contrário, conforme já foi destacado acima, o encargo em análise foi criado sem ter em conta tanto as despesas, quanto os rendimentos associados aos projetos petrolíferos realizados com êxito.

Assim, a imposição sobre o petróleo previsto pela legislação angolana não diz respeito à atividade pública, mas sim a um comportamento da concessionária em solicitar a permissão para explorar e produzir petróleo ou gás natural a partir de campos do domínio público. Estas situações fazem com que rejeitemos tal conceção.

²⁰ Ver mais desenvolvido em: NABAIS, José Casalta Nabais, Estudos sobre a tributação dos transportes e do petróleo, Edições Almedina, Coimbra, 2019, pp. 100-104.

Porém, não obstante os pontos controvertidos levantados até ao momento, a doutrina que afasta a natureza tributária à imposição devida pela produção do petróleo como uma taxa salienta que, atendendo à forma como se desenrola aquela atividade, a figura em causa deve antes ser caracterizada como um preço.

4. A imposição devida pela produção do petróleo no contexto dos preços

4.1. Posicionamentos doutrinários

Há ainda, no seio da doutrina, alguns autores que atribuem a imposição que incide sobre o petróleo à natureza jurídica de preço público, um preço devido pela exploração e produção de recursos naturais finitos, e que se esgotam com o tempo. No pensamento de CASALTA NABAIS, após ter afastado a natureza tributária das taxas este encargo, o autor salienta que, estando perante bens móveis finitos, será mais acertado falar em preços que são, de resto, estritamente privados, figura típica dos tributos originários⁷¹.

Assim, ainda que de forma breve, é imperioso tecer algumas explicações introdutórias sobre essa modalidade obrigacional da espécie dos tributos originários.

Segundo o professor SÉRGIO VASQUES, o preço pode ser definido como tratando-se de obrigações que se geram pelo acordo das partes (obrigação *ex lege*), através de um mecanismo do tipo negocial⁷². Acresce ainda SÉRGIO VASQUES que, o critério formal da fonte da obrigação do preço é a característica distintiva perante as demais figuras, estando na base principiológica a vontade das partes em aderirem livremente ao tipo negocial⁷³.

Além deste entendimento, o preço pode ser entendido como valor pecuniário cobrado pela prestação de serviços de interesse coletivo, desassociado do domínio estatal. Igualmente, pode entender-se como aquela remuneração exigida em razão do uso de bens públicos (aluguer), por meio de autorizações, concessões ou permissões estatais.

Ainda sobre o preço, aduz CASALTA NABAIS que se trata, assim, de uma figura que representa o pagamento pela exploração e utilização de um bem de natureza comercial ou industrial. Neste caso, a vontade das partes em aderir livremente ao tipo negocial e o caráter contraprestacional

⁷¹ Cfr, NABAIS, José Casalta Nabais, Estudos sobre a tributação dos transportes e do petróleo, Edições Almedina, Coimbra, 2019, pp. 102-103.

⁷² Cfr, VASQUES, Sérgio, Manual de Direito Fiscal, 2.ª Edição Reimpressão, Coimbra Almedina, 2019, pp. 237-237.

⁷³ Cfr, VASQUES, Sérgio, Manual de Direito Fiscal, 2.ª Edição Reimpressão, Coimbra Almedina, ob.cit., p. 237.

que advém desta permissão fazem com que a imposição devida pelo rendimento do petróleo seja caracterizada como um verdadeiro preço⁷⁴.

Relativamente à natureza das prestações, sublinha o professor SÉRGIO VASQUES que o preço público tem por fonte um contrato, em que, quanto ao regime económico em que é realizada a prestação, o particular, por razões de Direito ou de facto, dispõe da liberdade de escolha entre as prestações asseguradas pelo setor público e as que são asseguradas pelo setor privado⁷⁵.

Explorado o conceito de preço bem como o critério da fonte obrigacional e o seu regime económico, pode dizer-se, neste contexto, que o preço é uma prestação *ex voluntate*, isto é, uma obrigação adquirida voluntariamente, estando submetida ao regime jurídico do Direito Privado, estritamente vinculada ao princípio da autonomia da vontade das partes.

Assim, a doutrina que contrapõe a natureza tributária da imposição que incide sobre o petróleo salienta que o pagamento feito pelas concessionárias ao Estado petrolífero consubstanciaria uma receita originária patrimonial. Relativamente a esta, é mais acertado falar em preços: preços exigidos às concessionárias pela exploração de um bem público preços que têm origem na exploração de bens do património estatal, por iniciativa privada preços que, desde logo, não necessitam de norma que estabeleça critérios de medida para a determinação dos seus valores⁷⁶.

4.2. Tomada de posição

Hoje, dentro do campo tributário, existem inúmeras figuras com características mistas, sendo extremamente difícil inseri-las nas categorias tributárias já existentes e aceites. Apesar de todo o fundamento apresentado pela doutrina para manter viva a devida caracterização em preço, temos a dizer que não acreditamos que seja suficiente para caracterizá-la como preço. Apesar de o preço fazer parte do género receita originária, tal como previsto pela doutrina, não nos filiamos à corrente doutrinária que o classifica na espécie preço público por três razões principais:

I) Não estamos perante uma venda de bens públicos, pois a exploração petrolífera, através de concessão ou autorização, não resulta em alienação do petróleo, que permanece sob a titularidade pública até ao momento em que seja extraído do correspondente campo;

⁷⁴ Cfr, NABAIS, José Casalta Nabais, Estudos sobre a tributação dos transportes e do petróleo, Edições Almedina, Coimbra, 2019, p.102.

⁷⁵ Cfr, VASQUES, Sérgio, Manual de Direito Fiscal, 2.ª Edição Reimpressão, Coimbra Almedina, 2019, pp. 238-239.

⁷⁶ Cfr, NABAIS, José Casalta Nabais, Estudos sobre a tributação dos transportes e do petróleo, Edições Almedina, Coimbra, 2019, pp. 120-122.

II) Tendo por nota o critério da fonte da obrigação, também rejeitamos tal corrente, pois a imposição em equação é submetida ao regime de Direito Público e não tem como fonte o acordo de vontades (*ex voluntate*), mas sim a lei (*ex lege*);

III) E, por fim, não estamos perante, portanto, uma relação de compra e venda, ou seja, de comércio jurídico privado, mas sim de concessão de direito de extração de bem público, por conveniência do Poder Executivo.

5. A imposição devida pela produção de petróleo no contexto dos royalties

Ainda sobre a natureza jurídica da imposição que incide sobre a produção do petróleo, não obstante as possibilidades apresentadas pela doutrina em negar a sua natureza tributária, o seu carácter é outra vez posto à prova por uma outra doutrina que caracteriza a referida imposição como um verdadeiro *royalty*.

A este respeito, salienta o professor CASALTA NABAIS que o encargo que incide sobre a produção do petróleo deve antes ser caracterizado com *royalty* e não como verdadeiro imposto⁷⁷. Sobre esta nota, acresce ainda o referido professor que a caracterização em causa assenta no próprio conceito de *royalty*, sendo este, na sua formulação clássica, uma compensação devida ao dono da terra pela permissão de explorar um recurso sobre o qual não se exerce o direito de propriedade⁷⁸.

Assim, no contexto em análise, diferente da terminologia que é aplicada ao *royalty* como uma categoria de rendimentos na generalidade das convenções para se evitar a dupla tributação, no setor petrolífero, o *royalty* é um tributo que pode ser cobrado por unidade de produção, como valor uniforme e fixo por nível específico, ou como taxa ou alíquota incidente sobre o valor de produção (ou seja, como um imposto *ad valorem*), pese embora a forma mais comum seja a de aplicação do *royalty* como um imposto por unidade de produção⁷⁹.

⁷⁷ Cfr, NABAIS, José Casalta Nabais, Estudos sobre a tributação dos transportes e do petróleo, Edições Almedina, Coimbra, 2019, pp. 107-123.

⁷⁸ Cfr, NABAIS, José Casalta Nabais, Estudos sobre a tributação dos transportes e do petróleo, Edições Almedina, Coimbra, 2019, pp. 107-123.

⁷⁹ Cfr, NABAIS, José Casalta Nabais, Estudos sobre a tributação dos transportes e do petróleo, Edições Almedina, Coimbra, 2019, pp. 120-122.

Por sua vez, assevera AUTA ALVES CARDOSO que ao vocábulo *royalty* são associadas diversas terminologias, das quais as denominações de impostos e taxas, preços e até a denominação de receitas originárias fazem parte⁸⁰.

Ora, perante este novo quadro, surgem dúvidas a respeito desta nova caracterização, uma vez que, como já foi dito anteriormente, se a generalidade dos autores aceita a classificação e a distinção das duas grandes categorias tributárias - impostos e taxas -, bem como os seus critérios de medida, então deparamo-nos com as maiores divergências quanto à escolha do critério a que se deverá, ou não, subordinar a referida imposição. Estaremos perante um *royalty*?

5.1. O conceito de *royalty*

Com origens monárquicas, o conceito *royalty* tem a sua génese no vocábulo inglês decorrente da palavra “*royal*”, que significa regalia ou privilégio.

No contexto petrolífero, o *royalty* é um tributo que pode ser cobrado por unidade de produção, como um valor uniforme e fixo por nível específico, ou como uma taxa que incide sobre o valor de produção⁸¹.

AUTA ALVES CARDOSO, ao pronunciar-se sobre a exploração do petróleo e de gás natural, relativamente aos instrumentos que oneram tal atividade, vê os *royalties* como uma figura que possui diferentes conteúdos ou designações. Assim, para AUTA ALVES CARDOSO, o termo *royalty* pode significar:

- i) Indemnização, quando as sociedades subsidiárias são obrigadas a pagar aos Estados onde fizeram a exploração do petróleo e a extração do gás;
- ii) Como uma remuneração pela obtenção da licença de exploração de objetos de patentes;
- iii) Como um imposto de renda decorrente do direito de pesquisar e extrair recursos minerais;
- iv) Como taxa, uma vez que se exige dos concessionários um pagamento como contraprestação pela exploração de um património de domínio público e finito;
- v) Como compensação financeira;
- vi) Como compensação financeira e indemnização;

⁸⁰ Cfr, CARDOSO, AUTA ALVES, Exploração de Petróleo e de gás natural: Reflexões jurídicas sobre a oneração de tal atividade, São Paulo, Editora Noeses, 2015, pp.197-206.

⁸¹ Cfr, NABAIS, José Casalta Nabais, Estudos sobre a tributação dos transportes e do petróleo, Edições Almedina, Coimbra, 2019, p. 122.

- vii) Como receitas patrimoniais originárias porque provêm dos bens públicos dominicais, quais sejam os recursos naturais e minerais;
- viii) Como tributo, quando o legislador institui impostos para este setor;
- ix) Como preço público, uma vez que a aquisição dos recursos naturais e minerais somente se dá a partir de um contrato, dotado de todos os requisitos necessários para a cobrança de preço pelo Estado⁸².

Curiosamente, a imposição que incide sobre a produção do petróleo é um imposto que é cobrado por unidade de produção, uma situação que desde já nos leva a questionar o seguinte: se a imposição que incide sobre a produção é um tributo unilateral da espécie *royalty*, qual seria o tipo de regime a ser aplicado às atividades petrolíferas? E qual seria o critério jurídico que serviria de medida para a cobrança deste encargo? Serão os *royalties* verdadeiros impostos? Ou a figura que incide sobre o petróleo é um *royalty* disfarçado de imposto?

Segundo o professor ALBERTO XAVIER, o imposto sobre a produção do petróleo, caracterizado também de *royalty*, relativo à indústria extrativa de petróleo, é um tributo que pode ser pago em género, caso o referido Estado opte por esta forma⁸³.

E, se for este o caso, qual será o critério jurídico pelo qual o referido instituto poderá ser orientado?

Será que estaríamos perante um outro tributo, um tributo em que existe a possibilidade de conversão da prestação patrimonial em espécie, não descaracterizando assim a respetiva natureza jurídica tributária?

Ora, perante esta questão, poderíamos dizer que, uma vez que o tributo da espécie *royalty* mais utilizado é o imposto, o critério jurídico dos impostos será a resposta mais adequada.

Recorde-se que a generalidade dos autores discorda deste facto, uma vez que os *royalties* não são cobrados tendo por base o critério de medida dos impostos, a capacidade contributiva, e muito menos são cobrados com base no princípio da proporcionalidade. Para lá disso, a natureza do facto constitutivo da obrigação em que se traduz tal figura em nada se assemelha com o facto constitutivo das obrigações em que assentam as taxas. Perante este posicionamento, estamos então perante um problema ainda maior. Vejamos a orientação doutrinária.

⁸² Cfr, CARDOSO, AUTO ALVES, Exploração de Petróleo e de gás natural: Reflexões jurídicas sobre a oneração de tal atividade, São Paulo, Editora Noeses, 2015, pp. 202-206.

⁸³ Para este professor, a característica da patrimonialidade do tributo é decisiva para a classificação da imposição que impende pela extração de petróleo em *royalty*, uma vez que esta imposição permite que a possibilidade do pagamento em género, caso o Estado opte por esta forma de pagamento. Cfr, XAVIER, ALBERTO, Manual de Direito Fiscal, Lisboa, 1981, p. 38.

5.2. Posicionamentos doutrinários

As principais críticas quanto a esta caracterização prendem-se com o critério jurídico. Assim, surgem posições doutrinárias que rejeitam a classificação dos *royalties* como um imposto, alegando que não há possibilidade de classificá-los como um tributo unilateral do tipo imposto. Esta teoria é justificada pelo facto de as suas características não corresponderem às dos impostos e não terem por medida o critério típico dos impostos: a capacidade contributiva⁸⁴.

Para outros como FREDERICO AUGUSTO LINS PEIXOTO; MACHADO, VICTOR PENIDO e CÁCIO OLIVEIRA, a obrigação em questão, constitui objecto de uma obrigação *ex voluntate*, significando isso que, decorre, por natureza, da vontade, de um acto voluntário. Isto porque, o acesso aos campos de petróleo ser feito por livre vontade das empresas, quando solicitam a permissão de explorar um recurso sobre o qual não se exerce o direito de propriedade por meio de contratos de concessão⁸⁵.

Por outro lado, dentro do setor petrolífero, não há venda do património público. Assim, para que o *royalty* fosse considerado um verdadeiro tributo de natureza tributária, deveria existir a venda do bem ao privado, e depois aplicar a tributação sobre a riqueza do privado para termos assim receitas derivadas e, conseqüentemente, a natureza jurídica tributária e a incidência do seu regime jurídico-tributário⁸⁶.

Ainda sobre este facto, concentrando-se agora na figura da taxa da espécie *royalty*, a mesma doutrina salienta que a orientação se aplica também à figura da taxa. A figura do *royalty* em momento algum se assemelha ao tributo bilateral taxa. Para que haja a classificação de determinada figura como tributo bilateral ou taxa é necessário que sejam observados outros critérios.

Conseqüentemente, para que determinada arrecadação em dinheiro seja classificada como uma receita derivada, torna-se necessário que todos os elementos ou aspetos da respetiva hipótese de incidência estejam presentes. Isto porque haveria outros critérios a observar, como a prévia exigibilidade de tratar-se de uma receita pública sem qualquer vinculação à exploração de bens dominicais ou à atividade.

⁸⁴ Cfr, Ribeiro Ricardo Lodi, A Tributação do Petróleo, os tributos incidentes na exploração e produção de petróleo e gás natural no Brasil, Almedina, 2017, pp. 35-42.

⁸⁵ Cfr, MANOEL, Cácio Oliveira, Natureza jurídica dos royalties do petróleo, 2º Congresso Brasileiro de P&D em Petróleo e gás, citado por CARDOSO, Auto Alves, in Exploração de Petróleo e de gás natural: Reflexões jurídicas sobre a oneração de tal atividade, São Paulo, Editora Noeses, 2015, pp.202-204. Cfr, para além de Cácio Oliveira Manuel; PEIXOTO, Frederico Augusto Lins; MACHADO, Victor Penido, Distinções entre CFEM e o royalty do petróleo e entre receita originária e derivada, CFEM compensação financeira sobre a exploração de recursos minerais, São Paulo, Quartier Latin, 2010, citado por, CARDOSO, Auto Alves, in Exploração de Petróleo e de gás natural: Reflexões jurídicas sobre a oneração de tal atividade, São Paulo, Editora Noeses, 2015, pp. 202.205.

⁸⁶ Cfr, CARDOSO, AUTO ALVES, Exploração de Petróleo e de gás natural: Reflexões jurídicas sobre a oneração de tal atividade, São Paulo, Editora Noeses, 2015, pp. 217-289; Ribeiro Ricardo Lodi, A Tributação do Petróleo, os tributos incidentes na exploração e produção de petróleo e gás natural no Brasil, Almedina, 2017, pp. 35-37.

Desta forma, os tributos bilaterais da espécie *royalty* não têm como medida o critério da proporcionalidade, uma vez que os *royalties* são cobrados sobre a receita bruta e ignoram os gastos dedutíveis e os lucros associados ao projeto.

Todavia, diante dos vários contornos que os *royalties* apresentam, o professor CASALTA NABAIS adverte que continua a ser discutível a verdadeira natureza dos royalties. Não que, ao serem considerados tributos, estes sejam vistos como realidades mais próximas da figura das taxas do que da figura dos impostos, mas, como já insinuámos, é questionável que integrem o próprio universo dos tributos. Este é, de resto, um problema cuja solução não se revela fácil até pela variedade de *royalties* que existem⁸⁷.

5.3. Tomada de posição

Tem-se discutido a natureza jurídica da imposição que incide sobre a produção do petróleo, com vista a determinar se pode ou não subsumir o conceito de imposto, taxa ou preço. Agora, o debate gira em torno do *royalty*, se este pode ser uma imposição devida pela produção do petróleo.

Não há dúvida de que, do ponto de vista económico-fiscal, os *royalties* se apresentam como uma boa técnica de cobrança. Em termos de obtenção de receitas, permite ao Estado petrolífero, por um lado, obter receitas antecipadas e contínuas garantindo que o valor do recurso explorado é pago concomitantemente à sua extração, e ignora, por outro, os gastos dedutíveis e os lucros associados em cada projeto.

Este é também uma imposição que não tem um critério de medida. Ou seja, não valoriza a capacidade contributiva dos contribuintes, ou, se preferirmos, o sacrifício dos contribuintes.

Ora, quanto a estes fundamentos, podemos assim dizer que, os royalties apresentam características que correspondem as várias características da imposição devida pela produção de petróleo, nomeadamente: a falta do critério de medida e a unilateralidade, bem como, a forma como mantém relação com uma parte de um bem produzido por uma atividade especial, dependente de concessão estatal, desenvolvida em um cenário diverso dos tradicionais sistemas de livre iniciativa, não apontando para o poderio económico das empresas que estão sujeitas ao pagamento do mesmo. Estes fundamentos podemos dizer que, que são suficientes para contextualiza-los nas atividades petrolíferas como uma imposição de natureza não tributária, negando assim a natureza jurídica tributária da

⁸⁷ Cfr, NABAIS, José Casalta Nabais, Estudos sobre a tributação dos transportes e do petróleo, Edições Almedina, Coimbra, 2019, p. 125.

imposição devida pela produção do petróleo, mesmo que sejam configurados como impostos por certos ordenamentos jurídicos, como o caso de Angola.

Apesar de a imposição devida pela produção do petróleo ser considerado como tributo por se apresentar como uma obrigação patrimonial, cujo facto gerador não está diretamente associado a uma atividade estatal, mas tão-somente a um comportamento da empresa petrolífera, isso não faz dela um tributo do tipo imposto. Assim, não deve ser classificado como tal, uma vez que não foi observado o princípio da capacidade contributiva no momento da sua instituição e cobrança, tal como previsto pela constituição no art. 88º.

Podemos assim dizer ancorados a doutrina que, para que a imposição em análise, tenha a natureza jurídica de um verdadeiro imposto, deve ser ajustado a um fator revelador da riqueza das empresas produtoras dos barris de petróleo, com base na sua capacidade contributiva. Uma ideia que, de resto, não é visível nesta figura.

Uma vez que o referido tributo é cobrado por unidade de produção ou sobre o valor da quantidade de petróleo bruto ou gás natural, será mais acertado caracterizá-lo antes como uma imposição patrimonial de natureza originária, tendo como figura emblemática os *royalties*, em virtude desta mesma imposição apresentar elementos condizentes ao género receita originária, além do facto de a prestação em causa poder ser liquidada tanto em dinheiro como em espécie, ao invés de uma imposição de natureza tributária, a qual, atentas as suas características, se afasta da tributação das empresas cujo critério assenta, em geral na correspondente capacidade contributiva⁸⁸.

Perante os factos apresentados, a título complementar, é de fazer uma consideração no respeitante à Lei de que temos vindo a falar. Com efeito, a Lei n.º 13/04 de 24 de dezembro, alterada pela Lei 6/19, de 18 de abril, instituiu os *royalties*, bem como o seu regime jurídico, e não os impostos.

Sendo assim, dentro do setor petrolífero é mais acertado falarmos em *royalties*, uma imposição de natureza não fiscal, que não é medido tendo por base o princípio da capacidade contributiva, que, conforme realçado acima, precisa ser observada pelos impostos, que em verdadeiros impostos, a qual, têm por suporte o critério que serve de medida, a capacidade contributiva.

Relativamente à taxa, não vemos como contextualizar os referidos *royalties*. Mesmo que se fizesse uma interpretação, a respeito do critério da natureza do facto constitutivo em virtude da utilização de um bem do domínio público, esta não espelhariam a característica da taxa. Isto porque a

⁸⁸ A referida qualificação tem razão de ser uma vez que as receitas arrecadas por esta via provêm de bens públicos dominicais, quais sejam, os recursos minerais. A receita decorrente do pagamento de tal obrigação não tem origem no património do particular, e sim, no próprio poder público, uma vez que os recursos minerais pertencem ao Estado.

utilização de um bem do domínio público refere-se a bens imóveis cuja utilização não põe em causa a sua manutenção ou permanência e não relativamente a bens que, por serem ou darem bens consumíveis, se esgotem como é o caso dos recursos naturais.

Assim, mais uma vez, será mais acertado falar em natureza jurídica originária patrimonial, uma vez que, do ponto de vista do bem que está a ser adquirido, será originária a aquisição quando o bem estiver a ser adquirido pela primeira vez - uma ideia que é visível na figura dos *royalties*. Além disso, o petróleo em si (coisa móvel) não é objeto do contrato de concessão; não se pactua com a transferência da sua propriedade nem da posse. O que acontece é o acordo pelo exercício das atividades petrolíferas e estas podem resultar na descoberta de petróleo que, se ocorrer, acarretará a aquisição da propriedade.

No entanto, a causa jurídica da aquisição da propriedade, nesse caso, não será um negócio jurídico translativo de propriedade, mas uma direta determinação legal que qualifica a atividade de explorar e produzir petróleo. Esta realidade acontece exatamente porque o petróleo em si não é objeto do contrato de concessão, já que a imposição prevista em lei, o denominado imposto sobre a produção do petróleo, não tem a natureza tributária. O relacionamento da coisa móvel (petróleo) com as empresas petrolíferas é de direito originário, resultado da sua apropriação material por força da atividade realizada.

Por isso, tal como foi dito acima, apesar de sofrer diversas desvirtuações, a imposição que incide sobre o petróleo corresponde, originariamente, à uma imposição patrimonial devida ao Estado petrolífero(Estado angolano), titular dos recursos naturais, surgindo assim um Estado proprietário (na medida em que se financia através de receitas de natureza originárias decorrentes do pagamento de uma obrigação que tem origem no património do próprio poder público, uma vez que os recursos naturais ou minerais pertencem ao próprio Estado.

CAPÍTULO II. A COMPREENSÃO DA NATUREZA JURÍDICA DA IMPOSIÇÃO DEVIDA PELO RENDIMENTO DO PETRÓLEO NO CONTEXTO DOS IMPOSTOS, TAXAS, PREÇOS E DOS ROYALTIES.

1. Breve referência ao encargo devido pelo rendimento do petróleo

A figura em análise tem por base um conceito de rendimento que inclui todos os custos relevantes da actividade de exploração, desenvolvimento e produção do petróleo, cuja tributação pode assumir três modalidades:

- I) O imposto geral sobre o rendimento das empresas;
- II) O imposto especial sobre o rendimento das empresas ou poços petrolíferos, substituindo o imposto geral;
- III) Os dois impostos combinados⁸⁹.

Quanto ao primeiro caso, a tributação pela via de um imposto geral sobre o rendimento empresarial corresponde à forma universal de tributação dos lucros das empresas, aplicando-se indistintamente a todos os setores de atividade. Este é um método de tributação adotado por diversos países, como por exemplo o Canadá, que, dado o seu regime fiscal, sujeita as atividades petrolíferas ao imposto geral (estadual) sobre o lucro das sociedades a uma taxa de 15%, acrescido de um imposto municipal de taxa variável entre 10% e 16%. De salientar, neste domínio, que as companhias petrolíferas, tal como a generalidade das sociedades, só estão sujeitas a imposto sobre o rendimento geral⁹⁰.

Em termos de vantagens, a tributação das atividades petrolíferas através do imposto geral sobre o rendimento reside no facto de, por um lado, se tratar de um imposto cujo funcionamento é do conhecimento dos agentes económicos, e, por outro, porque a sua liquidação e cobrança se encontram mais ou menos rotinadas no seio da Administração Tributária⁹¹.

Falamos de uma tributação que pode incidir também sobre todas as áreas de atividade a que a mesma se dedica ou sobre cada uma delas separadamente. Com efeito, refere o professor CASALTA NABAIS que estas situações, em que a lei tributa de forma independente cada uma das áreas de atividade dos sujeitos passivos, são designadas de *ringfencing*⁹².

⁸⁹ Cfr, NABAIS, José Casalta, *Estudos sobre a Tributação dos Transportes e do Petróleo*, Edições Almedina, S.A, 2019, pp, 86 e ss.

⁹⁰ Cfr, NABAIS, José Casalta, *Estudos sobre a Tributação dos Transportes e do Petróleo*, Edições Almedina, S.A, 2019, pp. 100-104.

⁹¹ Cfr, NABAIS, José Casalta, *Estudos sobre a Tributação dos Transportes e do Petróleo*, Edições Almedina, S.A, 2019, p. 105.

⁹² Cfr, NABAIS, José Casalta, *Estudos sobre a Tributação dos Transportes e do Petróleo*, Edições Almedina, S.A, 2019, p. 105

Quanto às *ringfencing*, o autor assevera que os Estados vedam a possibilidade de as companhias petrolíferas compensarem os ganhos com as perdas de todas as atividades desenvolvidas, tratando-se cada uma delas como um centro de custos individualmente considerado. É um *ringfencing* projetado para proteger a receita do Estado, ao limitar a dedução do imposto⁹³.

Relativamente à segunda modalidade de tributação dos rendimentos petrolíferos pela via dos impostos especiais, esta incide sobre o lucro derivado de determinados projetos ou campos de exploração específicos. Este lucro, refira-se, é determinado pela diferença entre rendimentos e gastos incorridos na tributação, numa perspetiva do rendimento acrescido⁹⁴.

Num sistema de tributação deste tipo, verifica-se que os custos de exploração, de desenvolvimento e os demais custos operacionais dos primeiros anos do projeto são recuperáveis pelas empresas petrolíferas, já que o Estado é responsável pelo reembolso, ao investidor, do montante equivalente ao seu défice de fluxo de caixa.

Por isso, não se estranha que atualmente alguns impostos especiais sobre as atividades petrolíferas tendam a caracterizar-se pela incidência apenas numa das fases do processo produtivo. Encontramos, assim, impostos sobre a produção do petróleo, que como vimos são antes caracterizados como *royalties*, impostos sobre o rendimento do petróleo e impostos sobre a venda ou transmissão do petróleo

Não obstante, alguns ordenamentos jurídicos apresentam regimes que combinam cumulativamente as duas tributações; a tributação pela via do imposto geral e a tributação pela via do imposto especial.

Esta forma de tributação, sendo a última apresentada aquando da divisão da tributação das atividades petrolíferas pela via do imposto sobre o rendimento, é uma situação que se verifica naqueles países em que, tendo optado por um sistema de partilha de produção no quadro da procura de uma maior remuneração, visam, de alguma forma, recuperar receitas relativamente a anteriores sistemas assentes na concessão⁹⁵.

O que acaba de se afirmar tem expressão de forma clara na legislação que disciplina a tributação sobre as atividades petrolíferas, Lei n.º 6/19, de 18 de abril, em que as companhias petrolíferas estão sujeitas: i) a um imposto sobre a produção do petróleo (artigo 12º), que incide sobre a quantidade de petróleo bruto e gás natural medido à boca do poço à taxa variável entre 10% e 20%;

⁹³ Cfr, NABAIS, José Casalta, Estudos sobre a Tributação dos Transportes e do Petróleo, Edições Almedina, S.A, 2019, p. 106

⁹⁴ Cfr, NABAIS, José Casalta, Estudos sobre a Tributação dos Transportes e do Petróleo, Edições Almedina, S.A, 2019, pp. 16-106.

⁹⁵ Uma ideia seguida, de resto, pelo legislador angolano, quando, ao legislar sobre esta temática, ao lado do imposto sobre o rendimento do petróleo, tem o imposto de transação do petróleo cuja base é constituída pelo mesmo rendimento tributável do imposto sobre o rendimento do petróleo, muito embora este não comporte as mesmas deduções, deduções de prémios que são dedutíveis no imposto sobre o rendimento do petróleo

ii) ao imposto sobre o rendimento do petróleo (artigo 18º), aplicável às atividades de pesquisa, desenvolvimento, produção, armazenamento, venda, exportação, tratamento e transporte do petróleo e comércio por grosso de quaisquer outros produtos provenientes das operações petrolíferas, a taxa geral de 65, 75% ou de 50% nos contratos de partilha de produção; e o imposto de transação sobre o petróleo (artigo 44º), à taxa de 70% sobre o respetivo rendimento tributável.

Ora, a tributação das atividades petrolíferas pela via dos impostos sobre o rendimento, têm suscitado posições contrárias no seio da doutrina que na sua maioria rejeitam esta via de tributação, fundamentando que a o imposto em causa não apresenta as características que o consubstanciaria num imposto, sobretudo num imposto sobre o rendimento.

Em negação a esta figura, a referida doutrina salienta que a devida imposição não apresenta o critério típico dos impostos - a capacidade contributiva, critério fundamental de repartição entre contribuintes dos encargos fiscais, em particular ao nível de tributos do rendimento⁹⁶.

Para estes defensores, a imposição devida pelas atividades petrolíferas, nomeadamente a que incide sobre o rendimento do petróleo, enquadra-se perfeitamente na base alargada de tributação dos regimes petrolíferos dos Estados hospedeiros, que têm como base de tributação o rendimento do petróleo⁹⁷.

Outro dos argumentos, em sede do contraditório, à então teoria da natureza jurídica tributária dos impostos sobre o rendimento do petróleo inicia com CASALTA NABAIS, para quem a devida imposição apresenta características típicas das taxas, face ao caráter contraprestacional.

O mesmo autor considera que a mesma deveria antes ser caracterizada como um verdadeiro preço e não como um imposto porque a base de cálculo não reflete uma base tributária, mas sim uma base de cálculo de um preço, entendido como a média ponderada dos preços de venda praticados em condições normais de mercado⁹⁸.

Por fim, ainda sobre a tributação das atividades petrolíferas pela via de um imposto sobre o rendimento, surge uma outra doutrina que contrapõe a mesma natureza, caracterizando-a antes como uma imposição de natureza originária e não tributária, uma vez que não há qualquer transmissão de domínio por meio da aquisição derivada, mas uma verdadeira aquisição originária que desconfigura a ideia de qualquer transmissão na titularidade do bem⁹⁹.

⁹⁶ Ver, DALEFFE, Adriano. "Ilegalidade da Compensação Financeira pela Exploração de Recursos Minerais". In: Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo: Dialética, v. 33, 1998, p. 11. Ver PAULA ROSADO.

⁹⁷ Cfr. POSTALI, Fernando Antônio Slaibe, Renda mineral, Divisão de riscos e benefícios governamentais na exploração de petróleo no Brasil. Rio de Janeiro: BNDS, 2002, p. 60.

⁹⁸ Nabais tributação sobre o petróleo

⁹⁹ Cfr. Ribeiro Ricardo Lodi, A Tributação do Petróleo, os tributos incidentes na exploração e produção de petróleo e gás natural no Brasil, Almedina, 2017, pp. 35-48.

Como se vê, à imposição sobre o rendimento do petróleo são associadas diferentes naturezas jurídicas. Tal entendimento, que parece de algum modo confuso, parece-nos que se deve à falta de reflexão quanto à sua forma de instituição e quais as diferenças que podem ser estabelecidas perante as outras figuras.

Tal como advertiu o professor CASALTA NABAIS, que face a um tributo, para sabermos se, do ponto de vista jurídico-constitucional, estamos perante um tributo unilateral ou imposto, há que se fazer o teste da sua medida ou critério, estando perante um imposto se apenas puder ser medido com base na capacidade contributiva do contribuinte¹⁰⁰. Com base nestas reflexões, vamos começar a presente exposição analisando as características desta imposição com os elementos essenciais dos impostos.

Uma vez que estamos a tratar de disposições legais que cuidam da tributação das atividades petrolíferas, ainda que de forma breve, é imperioso tecermos algumas considerações de carácter legal e doutrinário sobre como estas se encontram configuradas a nível jurídico-legal.

1.1 Quadro jurídico da imposição devida pelo rendimento do petróleo

A configuração jurídica do imposto sobre o rendimento do petróleo encontra-se regulamentada pela Lei n.º 6/19, de 18 de abril, (Lei que revogou o artigo 2.º da Lei sobre a tributação das atividades petrolíferas, Lei n.º 13/04, de 24 de dezembro), da qual se destacam os aspetos a saber:

- a) O conceito do imposto sobre o rendimento do petróleo é delineado pelo artigo 2.º, como sendo um imposto que incide sobre o lucro ou sobre o rendimento líquido determinado como matéria coletável;
- b) No âmbito da incidência e na aceção do artigo 18.º, n.º1, o imposto sobre o rendimento do petróleo incide sobre o rendimento tributável apurado nos termos desta Lei e auferido no exercício das seguintes atividades:
 - I) Pesquisa, desenvolvimento, produção, armazenagem, venda, exploração, tratamento e transporte de petróleo;
 - II) Comércio por grosso de quaisquer outros produtos provenientes das operações referidas na alínea a);

¹⁰⁰ Cfr, NABAIS, José Casalta Nabais, Manual de Direito Fiscal, 11.ª edição, Edições Almedina, Coimbra, 2019, pp. 42-43.

- III) E outras atividades das entidades primariamente ocupadas com a realização dessas operações referidas na alínea a), resultantes de ações ocasionais ou meramente acessórias, desde que não revistam a forma de indústria ou comércio.

Este tipo de imposto é devido ao Estado pelo exercício de qualquer atividade de natureza económica em território nacional, bem como noutras áreas territoriais ou internacionais sobre as quais o direito ou acordos internacionais reconheçam poder de jurisdição tributária à República de Angola. Atividades estas que compreendem: as atividades de pesquisa, avaliação, desenvolvimento, produção, armazenagem, venda, exportação, tratamento e transporte de petróleo, realizadas ao abrigo da Lei n.º 6/19, de 18 de Abril — que revogou o artigo 2.º da Lei sobre a Tributação das Atividades Petrolíferas (Lei n.º 13/04, de 24 de Dezembro), nos termos do artigo 1.º.

Relativamente à determinação da matéria coletável, nos termos do artigo 19.º, n.º 1 da presente Lei, o rendimento tributável deve reportar-se ao lucro apurado no final de cada exercício, em obediência aos princípios de contabilidade, eventualmente corrigidos nos termos desta Lei, através dos seguintes métodos:

- a) Em cada uma das concessões petrolíferas, relativamente às sociedades comerciais, associações em participação ou quaisquer outras formas de associação e contratos de risco, o resultado da diferença entre todos os proveitos e ganhos e os custos ou perdas imputáveis ao mesmo exercício, determinados respetivamente nos termos do artigo 20.º, 21.º, 22.º, e n.º 1 do artigo 23.º da presente Lei;
- b) Em cada uma das áreas de desenvolvimento relativamente aos contratos de partilha de produção, o petróleo lucro resultante da dedução, à totalidade do petróleo produzido, do petróleo para recuperação dos custos e dos recebimentos da Concessionária Nacional, conforme estabelecido no respetivo contrato de partilha de produção e de acordo com as regras previstas nos artigos 20.º, 21.º, 22.º e 23.º, n.º 2 da presente Lei.

No que diz respeito à taxa, nos termos do artigo 41.º, da presente Lei, as taxas do imposto sobre o rendimento do petróleo são as seguintes:

- a) No caso de a Concessionária Nacional não se associar a nenhuma entidade, bem como nas sociedades comerciais, associações em participação ou quaisquer outras formas de associação e nos contratos de serviço com risco celebrado com a Concessionária Nacional, a taxa é de 65,75%;
- b) Nos contratos de partilha de produção, a taxa é de 50%.

São chamados a pagar esta imposição todas as entidades que exerçam atividades de pesquisa, desenvolvimento, produção, armazenagem, venda, exportação, tratamento e transporte do petróleo bruto e gás natural, bem como de nafta, ozoterite, enxofre, hélio, dióxido de carbono e outras substâncias, quando provenientes das operações petrolíferas. Assim, a liquidação deste tipo de imposto é processada na repartição fiscal competente. A este respeito, importa saber o seguinte:

- a) Nos termos do artigo 59.º, n.º 2, a liquidação do imposto sobre o rendimento do petróleo é processada de duas formas:
 - i) Uma liquidação provisória baseada na previsão de receitas conforme o estabelecido no artigo 58.º, em que a mesma deve ocorrer até ao último dia do mês posterior ao mês da produção das substâncias tipificadas no n.º 1¹⁰¹;
 - ii) E uma liquidação definitiva, que deve ocorrer no mês seguinte à apresentação da declaração fiscal prevista na alínea a) do n.º 1 do artigo 26.º do diploma em causa.

Sobre esta imposição, queremos acrescentar que, nos termos do artigo 69.º da aludida Lei, não está excluída a função sancionatória. Assim, nos termos do referido artigo, a falta das declarações dos contribuintes exigidas na Lei para fins de apuramento da matéria coletável, bem como as omissões ou inexatidões nelas praticadas ou nos documentos que a devem acompanhar é punida com multa em moeda nacional de valor equivalente de USD 50.000,00 a USD 500.000,00.

E, havendo dolo, a multa é igual ao dobro do imposto não liquidado, com o mínimo em moeda nacional correspondente ao valor de USD 500.000,00.

Pois bem, têm surgido no seio da doutrina posições que rejeitam esta conceção de que o encargo que incide sobre o rendimento do petróleo não se configura como uma imposição de natureza tributária do tipo imposto. Esta conceção deve-se ao facto de que as suas particularidades não corresponderem às características essenciais do tributo do tipo imposto, mas sim à imposição de natureza jurídica tributária do tipo taxa. Autores como SÉRGIO VASQUES E JOSÉ CASALTA NABAIS asseveram que , esta situação dá-se devido à criatividade do legislador, que vai testando os limites destas duas figuras tributárias e, de vez em quando, acabamos por nos deparar com tributos atípicos

¹⁰¹ Quanto às substâncias temos: nafta, ozoterite, enxofre, hélio, dióxido de carbono e substâncias salinas, quando provenientes das operações petrolíferas.

que escapam a esta bipartição clássica, sendo este assim um desafio imenso do Direito Tributário¹⁰².

Vimos no apartado anterior como se encontra consagrado o conceito de imposto no ordenamento jurídico positivo angolano, sobretudo, o que vem expressamente disposto na nossa Constituição e depois na lei ordinária, bem como as posições dos vários autores de alguns países cujos ordenamentos jurídicos se apresentam próximos do ordenamento jurídico angolano. Diante disso, queremos dizer que não vamos aqui apreciar novamente os elementos em que o conceito de imposto se decompõe. Até porque na sua maioria não levanta muitos problemas e sim um consenso mais ou menos generalizado. Todavia, vamos analisar como a natureza jurídica em que a imposição devida pelo rendimento do petróleo se decompõe poderá ou não corresponder à natureza jurídica dos impostos, taxas, preços e dos royalties.

2. A NATUREZA JURÍDICA DA IMPOSIÇÃO DEVIDA PELA PRODUÇÃO DO PETRÓLEO NO CONTEXTO DOS IMPOSTOS

A imposição sobre o rendimento do petróleo, denominada de imposto, tem sido reconduzida ao regime jurídico dos tributos sinalagmáticos, especificamente das taxas, por lhe faltar o critério de medida dos impostos, a capacidade contributiva.

A este respeito, o princípio da capacidade contributiva é imposto pela Constituição ao Estado, considerando que, no ato da cobrança dos impostos, todos devem fazê-lo em função da sua capacidade económica, com base num sistema tributário justo e nos termos da lei¹⁰³. Só assim se afere a verdadeira força económica do contribuinte para suportar o imposto.

No caso em questão, o Estado petrolífero, pela via da figura do imposto sobre o rendimento das empresas petrolíferas, não se remunera conforme os termos descritos acima, isto é, com recurso ao princípio da capacidade contributiva, nomeadamente através dos resultados positivos das empresas petrolíferas¹⁰⁴. O encargo petrolífero rege-se, isso sim, pelos princípios da contabilidade, eventualmente corrigido nos termos da Lei n.º 6/19, de 18 de abril, com métodos aplicáveis de formas autónomas para cada uma das concessões petrolíferas.

Tal como se vê, ao contrário dos critérios levados em conta pelo princípio da capacidade contributiva, nomeadamente, as condições e características pessoais dos contribuintes, o princípio pelo qual a imposição devida pelo rendimento do petróleo se rege tem relação com o lucro apurado no final de cada exercício de uma

¹⁰² Cfr, VASQUES, Sérgio, Manual de Direito Fiscal, 2.ª Edição Reimpressão, Coimbra Almedina, 2019, pp. 205-206; cfr, além de SÉRGIO VASQUEZ; NABAIS, José Casalta, Direito Fiscal, 11.º, Edições Almedina, Coimbra, 2019, pp. 34-44.

¹⁰³ CRA 88.

¹⁰⁴ Cfr, PEREIRA, Paula Rosado (Coord), Temas de IRS, princípios constitucionais. Tributação e Garantias, edições Almedina, Coimbra, 2020, pp. 10-17.

parte da produção dos recursos minerais de uma atividade especial, e desenvolvida num cenário diverso dos tradicionais sistemas de livre iniciativa, não apontando para o poderio económico das empresas que estão sujeitas ao pagamento do mesmo.

Parece-nos que tal opção se deve ao facto de as etapas de um projeto serem sinónimas de altos níveis de risco e de avultados investimentos, os quais, por conseguinte, implicam elevados encargos financeiros para os investidores desse setor. Todos esses motivos levam a crer que eles correspondem a um custo para realizar negócios, até porque, na generalidade dos ordenamentos, são dedutíveis do rendimento tributável das empresas petrolíferas.

Não obstante a estes fundamentos, há outros fundamentos que fazem com que seja negada a caracterização da imposição sobre o rendimento do petróleo num imposto de natureza tributária, fundamentos estes que se prendem com o facto de esta imposição poder ser liquidada de forma provisória e definitiva. Esta é uma ideia que, aliás, não se reflete com os impostos, uma vez que o imposto constitui uma prestação unilateral, definitiva, tanto em termos sincrónicos como diacrónicos, não dando lugar a qualquer reembolso, restituição¹⁰⁵.

Por fim, o caminho adotado pelo legislador angolano, no que à instituição de um imposto sobre os rendimentos das atividades petrolíferas diz respeito, salvo melhor opinião, revela que a sua intenção não foi a de instituir um imposto.

Ainda que fosse válida a ideia de que há incidência de imposto sobre o rendimento nas atividades petrolíferas, e que a mesma imposição é um verdadeiro tributo do tipo imposto, uma vez que os tributos representam, portanto, uma absorção involuntária da riqueza dos particulares pela sua natureza coativa, esta seria invalidada porque o legislador referiu na norma que disciplina a tributação das atividades petrolíferas uma base de cálculo que não reflete o valor da operação que se pretende tributar. Ou seja, que não têm por suporte o critério típico dos impostos, a capacidade contributiva. Uma visão que tem expressão mais visível no artigo 6º da Lei nº 6/19, de 18 de abril, que para efeitos de cálculo do rendimento tributável relativamente aos encargos tributários referidos, o petróleo bruto produzido é valorizado ao preço do mercado calculado na base dos preços reais FOB¹⁰⁶ obtidos nas vendas de boa-fé e terceiros de acordo com as regras estabelecidas na presente Lei. O que nos permite dizer que, não se compadece com uma consideração de natureza estritamente tributária.

Sendo assim, não há configuração da natureza tributária dos impostos. Por isso vamos analisar,

¹⁰⁵ Cfr, NABAIS, José Casalta Nabais, Manual de Direito Fiscal, 11.ª edição, Edições Almedina, Coimbra, 2019, p. 38.

¹⁰⁶ FOB (Free On Board) quer dizer "Livre a Bordo", em português. Este é um tipo de frete em que a totalidade de custos e riscos inerentes ao transporte do produto é assumida pelo comprador, assim que seja colocado a bordo do navio. Em termos práticos, quando compra um produto sob termos FOB, o seu fornecedor irá incluir os custos locais de transportação no preço do produto. Pode encontrar este custo numa linha à parte na sua fatura – talvez chamada de 'transporte local' ou 'custos FOB'. Normalmente, como o fornecedor está a cobrar um preço pelo produto antes de saber os custos reais das cobranças locais, este irá incluir uma margem para garantir que tem tudo coberto. Disponível em: Como calcular valor FOB (Free On Board)? (contabilrio.com.br)

a natureza jurídica das taxas no contexto das atividades petrolíferas.

3. A NATUREZA JURÍDICA DA IMPOSIÇÃO DEVIDA PELA PRODUÇÃO DO PETRÓLEO NO CONTEXTO DAS TAXAS

Tal como o imposto, a taxa é vista também como um poderoso instrumento fiscal de arrecadação de receitas no setor das atividades petrolíferas.

Geralmente, na maioria dos sistemas tributários, os encargos devidos pelo exercício das atividades petrolíferas figuram no âmbito de instrumentos tributários especiais. Nesse contexto, alguns autores, como CASALTA NABAIS, têm reconduzido estes encargos ao regime jurídico dos tributos sinalagmáticos, especificamente, ao das taxas. Sendo assim, em vez de Estado fiscal, o Estado petrolífero seria remunerado aqui como um Estado taxador, cuja estrutura assenta na bilateralidade e na proporcionalidade¹⁰⁷.

Mas, não obstante, a este entendimento, tem-se questionado como derivaria a natureza do facto constitutivo da obrigação, uma vez que as taxas se traduzem ou na prestação de uma atividade pública, ou na utilização de bens de domínio público, ou ainda na remoção de um limite à atividade dos particulares.

3.1 Tomada de posição

A imposição devida pelo rendimento do petróleo instituída pela Lei n° 6/19, de 18 de abril, apesar de apresentar uma estrutura sinalagmática de contrapartida, não se vê como possa passar por esta figura, uma vez que, a prestação em que assenta a taxa tem a ver com a natureza do facto constitutivo das obrigações em virtude da prestação individualizada, concreta e efetiva de um serviço público, da utilização de um bem do domínio público ou da remoção de um limite ou obstáculo jurídico ao exercício de uma atividade. Outrossim, a cobrança da referida taxa não têm por suporte o critério da proporcionalidade que serve de base à medida dos tributos bilaterais ou taxas.

Apesar de existirem indícios de que o acto constitutivo da obrigação é referente às taxas devidas pela utilização de bens públicos, somos de opinião de que as mesmas respeitam a bens públicos imóveis cuja utilização não põe em causa a sua manutenção ou permanência e não relativamente a bens que, por sere ou darem origens a bens consumíveis, se esgotam como são os

¹⁰⁷ Cfr, NABAIS, José Casalta Nabais, Estudos sobre a tributação dos transportes e do petróleo, Edições Almedina, Coimbra, 2019, p, 84.

recursos naturais, relativamente.

Diante disto, a imposição sobre o rendimento do petróleo não pode ser regulamentada pela disciplina jurídica dos tributos bilaterais principalmente porque a respetiva hipótese de incidência não descreve um ato de utilizar um bem imóvel, mas sim um bem móvel, que, por sua vez, encontra-se conectado à noção de esgotamento.

Concluindo, no âmbito dos tributos unilaterais ou impostos, a imposição devida pelo rendimento do petróleo não pode ser equiparada aos impostos, em razão, sobretudo, de não nascerem sob a expressão da capacidade contributiva do sujeito passivo da respetiva relação jurídica. Relativamente aos tributos bilaterais ou taxas, também não podem ser equiparados às taxas, considerando, principalmente, que o seu montante não é dimensionado com base no princípio da proporcionalidade, que deve estar obrigatoriamente presente no alcance dos tributos comutativos. Simultaneamente, a natureza do facto constitutivo da obrigação não é constituída em virtude da prestação individualizada, concreta e efetiva de um serviço público, da utilização de um bem do domínio público ou da remoção de um limite ou obstáculo jurídico ao exercício de uma atividade. Por isso, vamos analisar a imposição devida pelo rendimento do petróleo no contexto dos preços.

4. A NATUREZA JURÍDICA DA IMPOSIÇÃO DEVIDA PELO RENDIMENTO DO PETRÓLEO NO CONTEXTO DOS PREÇOS

Ainda no contexto da natureza jurídica da imposição devida pelo rendimento do petróleo, há, porém, autores como JOSÉ CASALTA NABAIS e PAULO ROBERTO COIMBRA DA SILVA R GABRIEL CABRAL PIRES, que conferem ao encargo petrolífero em análise a natureza jurídica de preço público uma espécie do género receita originária. Para o primeiro dos autores indicados, a imposição que incide sobre o rendimento do petróleo antes constitui preços que as empresas pagam pela aquisição de recursos naturais, bens finitos e esgotáveis¹⁰⁸. Já para PAULO ROBERTO COIMBRA DA SILVA R GABRIEL CABRAL PIRES, a imposição em questão é um verdadeiro preço¹⁰⁹, uma vez que a aquisição dos recursos minerais se dá a partir de contratos, dotado de todos os requisitos necessários para a sua cobrança¹¹⁰.

Aos olhos da doutrina, nas palavras de ALBERTO XAVIER, o preço corresponde a bens ou

¹⁰⁸ Cfr, NABAIS, José Casalta Nabais, Estudos sobre a tributação dos transportes e do petróleo, Edições Almedina, Coimbra, 2019, pp.85-87.

¹⁰⁹ Cfr, SILVA, Paulo Roberto Coimbra da e PIRES, Gabriel Cabral, A CFEM como preço publico, in, Auta Alves, in Exploração de Petróleo e de gás natural: Reflexões jurídicas sobre a oneração de tal atividade, São Paulo, Editora Noeses, 2015, pp. 206-207.

¹¹⁰ Cfr, Auta Alves, in Exploração de Petróleo e de gás natural: Reflexões jurídicas sobre a oneração de tal atividade, São Paulo, Editora Noeses, 2015, p. 206.

serviços que não são por essência da titularidade do Estado, e que são objeto da oferta e da procura, dada a sua suscetibilidade de avaliação nos termos que são próprios do regime de mercado; oferta e procura que se traduzem juridicamente num acordo de vontade que dá origem a uma obrigação voluntária¹¹¹.

Por sua vez, SÉRGIO VASQUES assevera que os preços são receitas patrimoniais, *ex lege*, querendo dizer que são obrigações que se geram pelo acordo de partes, através de um mecanismo de tipo negocial¹¹².

Acresce ainda o referido professor que se está tendencialmente perante um preço quando, por razões de direito ou de facto, a administração realize prestações em condições de concorrência e o particular disponha da liberdade de escolha entre as prestações asseguradas pelo setor público e as que assegura o setor privado¹¹³.

Nesse contexto, podemos entender que o preço é uma prestação *ex voluntate*, isto é, uma obrigação adquirida voluntariamente, estando submetida ao regime jurídico de Direito Privado, estritamente conectada ao princípio da autonomia da vontade, com um regime económico em que as prestações se encontram em condições de concorrência.

A este respeito, para o professor ALBERTO XAVIER, não quer isto dizer que o preço efetivo corresponda necessariamente ao preço que se formaria livremente no mercado: pode ser um preço dotado de elementos de rigidez decorrente da sua fixação por via de autoridade¹¹⁴.

Regressando ao nosso objeto de estudo, para os defensores desta tese, a imposição sobre o rendimento do petróleo constituiria uma receita originária patrimonial e, inequivocamente, um autêntico preço, à medida em que a sua exigibilidade teria origem na exploração de um bem público pela iniciativa privada.

A este propósito, é de referir, e como foi dito *supra* que vários têm sido os suportes doutrinários invocados sobre esta caracterização. Um tal entendimento inclinado nesta orientação é o do professor CASALTA NABAIS, para quem a figura usada para a tributação do rendimento do petróleo é uma figura que não se aproxima claramente dos preços, preços pela alienação onerosa de recursos minerais esgotáveis, a qual, atenta às suas características, se afasta da tributação das empresas cujo critério assenta, em geral, na correspondente capacidade contributiva revelada pelo lucro¹¹⁵.

¹¹¹ Cfr, XAVIER, ALBERTO, Manual de Direito Fiscal, Lisboa, 1981, p, 55.

¹¹² Cfr, VASQUES, Sérgio, Manual de Direito Fiscal, 2.ª Edição Reimpressão, Coimbra Almedina, 2019, pp. 237-238.

¹¹³ Cfr, VASQUES, Sérgio, Manual de Direito Fiscal, 2.ª Edição Reimpressão, Coimbra Almedina, 2019, p. 239.

¹¹⁴ Cfr, XAVIER, ALBERTO, Manual de Direito Fiscal, Lisboa, 1981, p. 55.

¹¹⁵ Cfr, NABAIS, José Casalta Nabais, Estudos sobre a tributação dos transportes e do petróleo, Edições Almedina, Coimbra, 2019, p. 87.

4.1 Tomada de posição

De todas as razões expostas acima, e com um olhar atento na natureza jurídica da imposição devida pelo rendimento do petróleo, num primeiro momento concordamos com os ensinamentos do professor CASALTA NABAIS para discordar da respetiva caracterização como imposto. Isto porque, tal como a doutrina, neste contexto, a figura em questão não apresenta critérios necessários para se enquadrar no campo tributário, e sim critérios condizentes a um verdadeiro preço tendo em vista os seguintes motivos:

- i) Para efeitos de cálculo do rendimento tributável, à exceção da taxa de superfície, o petróleo bruto produzido é valorizado ao preço de mercado calculado na base dos preços reais da FOB nas vendas de boa-fé a terceiros, de acordo com as regras estabelecidas na presente Lei;
- ii) O rendimento tributável é calculado em obediência aos princípios de contabilidade;
- iii) Quanto ao regime económico em que é realizada a prestação, em causa está um regime onde as prestações são feitas em condições de concorrência, onde a empresa tem a liberdade de escolha entre as prestações asseguradas pelo setor público e as que assegura o setor privado;
- iv) O carácter obrigatório da referida prestação não tem origem na lei e sim no acordo entre as partes (obrigações *ex lege*);
- v) Por fim, a base de cálculo da referida imposição é estabelecida pelo mercado e não fixada unilateralmente, como ocorre, via de regra, com os serviços públicos concedidos.

Mas, num segundo momento, apesar da Lei nº 6/19, de 18 de abril, ter instituído os preços como referência, bem como também, ter regulamentado o núcleo do seu regime jurídico para efeitos de cálculo do rendimento tributável relativamente aos encargos tributários auferidos na presente Lei, à exceção da taxa de superfície, com tais entendimentos não podemos concordar porque: todo este quadro muda profundamente uma vez que a aquisição de recursos minerais somente se pode dar a partir de contratos, dotado de todos os requisitos necessários para a cobrança de preço. Por um lado, essa modalidade obrigacional é caracterizada como uma prestação regida pelo Direito Privado, por decorrer essencialmente de um contrato, quando o Estado desempenha, por exemplo, atividade económica em concorrência com o particular ou, então, sob o regime de monopólio. E do outro lado,

não estamos perante uma venda de bens públicos, pois a exploração petrolífera, através de concessão ou autorização, não resulta em alienação do petróleo, que permanece sob a titularidade do Estado até o momento em que seja extraído do correspondente campo. Assim, não estamos perante, portanto, de uma relação de compra e venda, ou seja, de comércio jurídico privado, mas sim de concessão de direito de extração de bem público, por conveniência do Poder Executivo.

Contrariamente, a imposição devida pelo rendimento do petróleo encontra-se submetida ao regime de Direito Público e não possuem nascedouro em um acordo de vontades, mas sim na legislação, muito embora o seu dever de pagamento esteja conectado a uma manifestação contratual, conforme explicamos no início. O preço corresponde ao valor pago pelos particulares a uma concessionária, e não em pagamento desta empresa ao Estado.

Não identificada a natureza jurídica da imposição devida pelo rendimento do petróleo no contexto dos preços, vamos enunciar a natureza jurídica da imposição devida pelo rendimento do petróleo no contexto dos *royalties*.

5. A NATUREZA JURÍDICA DA IMPOSIÇÃO DEVIDA PELO RENDIMENTO DO PETRÓLEO NO CONTEXTO DOS *ROYALTIES*

Ainda no debate sobre a natureza jurídica da imposição que incide sobre o rendimento do petróleo, CASALTA NABAIS, confere a imposição devida pelo rendimento do petróleo a natureza de royalties, espécie do gênero receita originária.

No contexto em análise, o royalty é um tributo de natureza não tributária tradicional de tributação do petróleo, que pode ser cobrado por unidade de produção, como um valor uniforme e fixo por nível específico, ou como uma taxa que incide sobre o valor da produção. Uma taxa que pode ser proporcional ou progressiva, de acordo com a quantidade do petróleo produzido. Um tributo que pode ser imposto ou uma taxa.

Olhando para a configuração dos royalties e, comparando com os posicionamentos doutrinários que contrariam a classificação da natureza jurídica da imposição devida pelo rendimento do petróleo em imposto, também somos de opinião de que esta imposição, deve antes ser caracterizado como verdadeiros royalties pois, esta figura, não tem por suporte um Estado Fiscal, à medida que a sua estrutura não se baseia na tributação do rendimento empresarial das petrolíferas.

Ou seja, é uma imposição de natureza não tributária que não tem por suporte base o princípio da capacidade contributiva, que, conforme realçado acima, precisa ser observada pelos impostos, no

sentido de que o sujeito passivo deve pagá-los de acordo com a riqueza obtida, mas sim através da exploração, ainda que autorizada, de um recurso natural próprio e esgotável. A falta deste critério de medida deve-se pelo facto de estas imposição estar inserida num contexto, em que as suas taxas podem variar de acordo, por exemplo, com os riscos geológicos e as dificuldades técnicas de cada campo, além de incidirem, geralmente, sobre a receita bruta proporcionada pela venda do óleo produzido. Todos esses motivos levam a crer que eles correspondem a um custo para realizar negócios.

De todo exposto, podemos assim dizer que, chegamos à conclusão de que a imposição devida pelo rendimento do petróleo possui a natureza jurídica originária patrimonial, tendo como figura protagonista os royalties. Isto porque, o seu conceito corresponde, originariamente, à uma imposição devida ao titular dos recursos naturais. Assim, tal como evolução do conceito jurídico de imposto - do estado liberal de direito ao estado social de direito, o mesmo sucede com os royalties em que, em vez de termos uma Monarquia exigindo de seus subordinados uma regalia pela exploração das riquezas existentes nas propriedades de sua Majestade, temos um Estado,(um Estado de direito) cobrando das empresas petrolíferas uma obrigação que não reveste a característica tributária, em virtude destas ultimas explorarem o petróleo através de reservas sobre as quais exerce a titularidade..

CONCLUSÕES

O presente trabalho centrou-se na problemática da natureza jurídica dos encargos que incidem sobre as atividades petrolíferas, nomeadamente, a imposição devida pela produção e pelo rendimento do petróleo. A questão central liga-se de muito perto ao problema da qualificação dos encargos petrolíferos em impostos, taxas ou preços. Isto porque, se estas imposições pudessem qualificar-se como puros tributos, como preços ou como puros royalties, então não haveria dúvidas nas respetivas características que estas apresentam.

Mas semelhante qualificação é duvidosa pois, sem embargo de se admitir a existência de elementos que apontam nesse sentido e de se reconhecer que são compatíveis com alguns elementos que compõem o conceito de impostos, taxas, preços e royalties, outras razões inclinam no sentido de lhes negar essa natureza tributária. Há ainda argumentos que apontam para lhes atribuir uma outra natureza que não seja tributária e que se prendem com a escolha do critério jurídico a que se deverá subordinar as referidas imposições, ainda que, em regra, se admita como ponto de partida o critério tradicionalmente formulado pela ciência das finanças, que prevê que os tributos são o modo de financiamento próprio dos serviços públicos. Assim, concluímos o seguinte:

1. Quanto à análise dos encargos devidos pelo exercício das atividades petrolíferas no contexto dos tributos, concluímos que estes apresentam características compatíveis com os elementos que compõem a noção de *tributo* apresentado pelo CGT, bem como com a noção de encargos tributários petrolíferos, apresentados pela Lei 6/19, de 18 de abril, que altera a Lei nº 13/04, de 24 de dezembro, sobre as atividades petrolíferas. Em termos de definição, consideramos que é uma (i) prestação já que constitui o objeto principal de uma relação jurídica de natureza obrigacional, (ii) pecuniária porque as empresas que exploram e produzem este recurso são obrigadas, por lei, a transferirem dinheiro para os cofres públicos (uma percentagem das receitas de vendas dos minerais); (iii) de caráter obrigatório, porque o vínculo que existe entre os sujeitos não irrompe da vontade das empresas que praticam tais atividades, mas de um imperativo legal (obrigação *ex lege*).
2. Relativamente ao tipo de tributo, tendo como referência a divisão dos tributos apresentado pelo CGT, em função dos elementos que estes encargos apresentam, poder-se-ia sustentar que corresponderia às características essenciais dos impostos. Porém, vários pontos afiguram-se decisivos para lhes negar tal natureza tributária, motivos estes que consistem na falta do critério típico dos impostos, a capacidade contributiva.

3. Quanto ao contexto das taxas, o facto de apresentarem uma estrutura sinalagmática, tal como referimos acima, não é suficiente para terem a natureza jurídica de taxa. Para que tal fosse possível, é fundamental que a natureza jurídica do facto constitutivo das obrigações em que se traduzem as taxas consistisse na prestação individualizada, concreta e efetiva de um serviço público, da utilização de um bem do domínio público, ou na remoção de um limite ou obstáculo jurídico ao exercício de uma atividade.
4. Ainda que se cumprisse um destes requisitos, não seria suficiente, uma vez que era preciso que, ao lado da estrutura bilateral, estivesse associado o critério da proporcionalidade que serve de base à média dos tributos bilaterais ou taxas, havendo assim um equilíbrio entre o que se paga e o que se recebe, ou seja, a sua medida deve ser proporcional à contraprestação administrativa.
5. Na figura em análise não existe assim, desse modo, semelhança alguma entre as bases de cálculo das taxas – com os custos do desempenho das entidades públicas, em regime de direito público, em virtude da prestação individualizada, concreta e efetiva de um serviço público, da utilização de um bem do domínio público ou da remoção de um limite ou obstáculo jurídico ao exercício de uma atividade –, com as imposições devidas sobre o rendimento bruto dos hidrocarbonetos produzidos.
6. No que concerne aos royalties, a natureza em que assenta a imposição devida pela produção do petróleo, corresponde mais a natureza jurídica dos royalties, nomeadamente a natureza originária, e não a uma natureza derivada. Apesar de sofrer diversas desvirtuações, o seu conceito corresponde, originariamente, por um lado à imposição devida ao titular dos recursos naturais, e do outro, por constituírem a contrapartida, paga de resto por via de regra em espécie, pelas empresas (bens moveis-petróleo), figura que, não obstante por vezes aparecer sob a designação de imposto sobre a produção de petróleo, a qual, atentas as suas características, se afasta da tributação pela via dos impostos cujo critério assenta, em geral, na correspondente capacidade contributiva.
7. Ultrapassada a orientação tributária, é o momento de olharmos para as mesmas imposições, mas no contexto dos preços. A este respeito, vários são os argumentos que conduzem a referida figura petrolífera no contexto dos preços. A questão já foi entre os autores discutida a propósito da escolha do critério pelo qual se podem reger os encargos petrolíferos.
8. No âmbito dos encargos que incidem sobre as atividades petrolíferas, nomeadamente as

imposições devidas pela produção e pelo rendimento, o problema da caracterização encontra-se no critério formal da fonte da obrigação respeitante à natureza dos encargos em jogo, somada ao regime económico a que estão submetidos.

9. Relativamente à classificação em preços, devemos, todavia, acrescentar que continua a ser discutível a verdadeira natureza jurídica dos encargos petrolíferos, não sendo de todo descabido que, a serem considerados tributos, sejam vistos como realidades próximas da figura da taxa, do que a figura dos impostos, sendo certo que, como já dito atrás, seja questionável até que eles integrem no universo dos tributos. Um questão que cuja solução não se revela fácil dada a variedade de situações a que aludimos, relativamente aos quais será mais acertado falar em preços que as empresas petrolíferas pagam pela aquisição dos recursos naturais.

10. Mas, mesmo assim, continua a ser discutível esta qualificação, uma vez que, os preços são, modalidades obrigacionais que se caracterizam como prestações regidas pelo Direito Privado por decorrerem, essencialmente, de um contrato. Neste caso, o Estado desempenha, por exemplo, a atividade económica em concorrência com o particular ou, então, sob o regime de monopólio. Não quer isto dizer que o preço efetivo corresponda necessariamente ao preço que se formaria livremente no mercado: pode ser um preço dotado de elementos de rigidez decorrente da sua fixação por via de autoridade, diferente dos encargos que incidem sobre a produção e sobre o rendimento do petróleo. Estes encontram-se submetidos ao regime de Direito Público e não possuem origens num acordo de vontades, mas sim na legislação.

11. Ainda que se suscitasse que os preços públicos também podem ser previstos por lei, tal argumento não deve prosperar no sentido de contrariar a condição jurídica das figuras remuneratórias em análise, pois, para além das situações apresentadas sob essa forma serem muito excecionais, outros fatores continuariam a negar essa natureza. Entre estes argumentos está o facto de as imposições não serem devidas em virtude da atividade estatal desempenhada em concorrência com privados, assim como devido ao clássico monopólio estatal. O preço nem sempre consubstancia a venda de um bem.

12. No setor petrolífero, não estamos perante uma venda de bens públicos, pois a exploração petrolífera, através de concessão ou autorização, não resulta em alienação do petróleo, que permanece sob a titularidade do Estado angolano até ao momento em que seja extraído do correspondente campo. Isso depreende-se do artigo 16.º, combinado

com o artigo 95.º, n.º 2, ambos da Magna Carta Angolana, que asseguram a titularidade dos recursos minerais e das jazidas petrolíferas ao Estado Angolano, garantindo dessa forma o produto produzido ao concessionário.

13. Sendo assim, não há configuração de caráter contraprestacional, pois, no caso, o legislador constituinte estabeleceu duas relações de propriedade distintas. Com efeito, não há necessidade de desafetação de substâncias petrolíferas para posterior alienação. Não estamos perante uma relação de compra e venda, ou seja, de comércio jurídico privado, mas sim de concessão de direito de exploração e produção de bens públicos, por conveniência do Poder Executivo.
14. Com base em dois critérios principais, o financeiro e o critério económico, afastamos a conceção de que as imposições devidas pela produção e pelo rendimento do petróleo correspondem às várias características dos preços.
15. Por todo o exposto no trabalho, somos da opinião de que os encargos petrolíferos caracterizam-se como imposições de natureza jurídica originária do tipo patrimonial.
16. A sua configuração corresponde, originariamente, a uma imposição devida ao titular dos recursos naturais. Esta qualificação tem razão de ser, uma vez que a estrutura quantitativa dos encargos devidos pelas atividades petrolíferas gira em torno das substâncias petrolíferas efetivamente produzidas, as quais são garantidas às empresas concessionárias.
17. Os encargos petrolíferos são devidos em virtude de a companhia petrolífera, titular do direito de explorar, obter resultado da exploração de petróleo.
18. Assim, a exigibilidade destes encargos encontra-se vinculada a um recurso de propriedade do Estado, cuja produção é indispensável para o surgimento do pagamento da obrigação.
19. Ainda que se dissesse que as imposições em questão correspondem aos tributos públicos, devido a uma absorção involuntária da riqueza dos particulares, tal argumento não acolhe, em nossa opinião, desde logo porque não estamos perante tributos que têm por suporte o critério típico dos impostos, a capacidade contributiva, nem o critério da proporcionalidade que serve de base à medida dos tributos bilaterais ou taxas.

BIBLIOGRAFIA

AMORIM, José de Campos, Lições de Direito Fiscal, versão e-book, disponível em: Queue | Lições de Direito Fiscal 2007-2008 - PDFCOFFEE.COM.

BATISTA, Henrique, A constitucionalidade da contratação direta da Petrobras no pré-sal, Reflexões jurídicas, in , in Auta Alves Cardoso, Exploração de Petróleos e de gás natural, reflexões jurídicas sobre a oneração de tal atividade, Editora Noeses, 2015.

BATISTA, Luiz Olavo, Contratos de risco, São Paulo: José Bushatsky, 1976, in, RIBEIRO, Marilda Rosado de Sá, Direito do Petróleo, 3.ª ed., Rio de Janeiro: Renovar, 2014.

BATISTA, Silva Neves, Contrato de risco no direito brasileiro, Recife: (S.n), 1976, in, RIBEIRO, Marilda Rosado de Sá, Direito do Petróleo, 3.ª ed., Rio de Janeiro: Renovar, 2014.

BECKER, Alfredo Augusto, Teoria geral do Direito tributário, São Paulo: Saraiva, 1963.

BITTAR, Djalma, Relação jurídica tributária em nível lógico, São Paulo: LTr, 1993.

BOTTALLO, Eduardo Domingos. Fundamentos do IPI: imposto sobre produtos industrializados. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002, in Auta Alves Cardoso, Exploração de Petróleos e de gás natural, reflexões jurídicas sobre a oneração de tal atividade, Editora Noeses, 2015.

BORGES, José Souto Maior, Elementos de Direito Tributário, in, CARDOSO, AUTO ALVES, Exploração de Petróleo e de gás natural: Reflexões jurídicas sobre a oneração de tal atividade, São Paulo, Editora Noeses, 2015.

CARLA AMADO GOMES E JOÃO VERNE OLIVEIRA, apud VICENTE, Dário Moura (Coord), in Direito dos Petróleos, Uma Perspetiva Lusófona, 2.ª edição revista aumentada, Editora Almedina, S.A, Coimbra, 2015.

CARVALHO, Paulo de Barros, Fundamentos jurídicos da incidência, 2.ª edição. São Paulo, Saraiva, 1991.

CARDOSO, Auta Alves, Da concessão de regimes especiais pelas autoridades fiscais, motivos autorizadores e consequências jurídicas, Revista jurídica tributária, n.º 9, Rio Grande do Sul, Notadez, 2009.

DALEFFE, Adriano. “Illegalidade da Compensação Financeira pela Exploração de Recursos Minerais”. In: Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo: Dialética, v. 33, 1998.

DIOGO LEITE CAMPOS e MÔNICA H. N. LEITE DE CAMPOS, Direito Tributário, Almedina, Coimbra, 2003, citados por Cecília Xavier, in, A evolução do conceito de Imposto do Estado liberal ao Estado social de Direito, disponível em: A evolução do conceito jurídico de imposto - do estado liberal de direito ao estado social de direito (igf.gov.pt)

FEIJÓ, Carlos, o poder concedente no setor petrolífero em Angola, in Dário Moura Vicente (coord), Direito dos Petróleos, Uma Perspetiva Lusófona, 2.ª edição revista aumentada, Editora Almedina, S.A, Coimbra, 2015.

FONTES, Grazielly dos Anjos, Direito do Petróleo, O regime jurídico aplicado a exploração do pré-sal, Belo Horizonte, Editora D'Plácido, 2017.

GERALDO, Ataliba, Hipótese de incidência tributária, 6.ª edição, 12, Tir, São Paulo, Malheiros, 2011.

G. A. MICHELI, Corso di Diritto Tributario, 6ª ed. agg. e emen., UTET, Turino, 1981, citados por Cecília Xavier, in, A evolução do conceito de Imposto do Estado liberal ao Estado social de Direito, disponível em: A evolução do conceito jurídico de imposto - do estado liberal de direito ao estado social de direito (igf.gov.pt)

G. TIXIER et G. GUEST, Droit Fiscal, Librairie Générale de Droit et de Jurisprudence, Paris, 1976, citados por Cecília Xavier, in, A evolução do conceito de Imposto do Estado liberal ao Estado social de Direito, disponível em: A evolução do conceito jurídico de imposto - do estado liberal de direito ao estado social de direito (igf.gov.pt)

GOLVALA, Charez, Upstream joint ventures: biddings and operating agreements in: PCTON-TURBEVILL, Geoffrey, Oil and gas; a practice handbook, London: Globe Law and business, 2009.

GODINHO, Vera, Lucia, a Atual estrutura do sistema fiscal português, dissertação de mestrado, disponível em: Dissertação_Vera Silva (ua.pt).

H. W. KRUSE, Derecho Tributario , Parte General, 3ª ed., Editoriales de Derecho Reunidas, Madrid, 1973.

J. M. CARDOSO DA COSTA, Curso de Direito Fiscal, 2ª ed. act., Livraria Almedina, Coimbra, 1972.

MANNARINO, Remo, Aspectos económicos e negociais dos contratos de risco, Seminário internacional do Direito do Petróleo, 1, Rio de Janeiro, 1991, in Trabalhos apresentados, in, RIBEIRO, Marilda Rosado de Sá, Direito do Petróleo, 3.ª ed., Rio de Janeiro: Renovar, 2014.

MANOEL, Cácio Oliveira, Natureza jurídica dos royalties do petróleo, 2º Congresso Brasileiro de P&D em Petróleo e gás, citado por CARDOSO, Auta Alves, in Exploração de Petróleo e de gás natural: Reflexões jurídicas sobre a oneração de tal atividade, São Paulo, Editora Noeses, 2015.

MELLO, Celso D, de Albuquerque, Contratos entre estados e empresas estrangeiras, in Estudos Jurídicos em homenagem ao professor Oscar Tenério, Rio de Janeiro: UERJ, 1977.

MINATEL, José António, Conteúdo do conceito de Receita e Regime Jurídico para sua tributação, São Paulo: MP, 2005.

NABAIS, José Casalta Nabais, Manual de Direito Fiscal, 11.ª edição, Edições Almedina, Coimbra, 2019.

NABAIS, José Casalta, Por um Estado Fiscal Suportável, Estudos de Direito Fiscal, volume v, edições Almedina, 2018.

NABAIS, José Casalta, Estudos sobre a tributação dos transportes e do petróleo, Almedina, Coimbra, 2019.

NABAIS, José Casalta, Resumo de Direito fiscal, 4.ª edição, acesso livre em: Resumos Fiscal - Casalta Nabais | Impostos | Lei Estatutária (scribd.com); e, acórdão n.º 288/10, de 13 de julho de 2010, disponível em: 33.pdf (unam.mx).

NUNO SÁ GOMES, Manual de Direito Fiscal, Vol I, Rei dos Livros, Lisboa, 1995.

POSTALI, Fernando António Slaibe, Renda mineral, Divisão de riscos e benefícios governamentais na exploração de petróleo no Brasil. Rio de Janeiro: BNDS, 2002.

PAULO PITTA e CUNHA, Direito Fiscal (Primeiras Linhas de um Curso), Lisboa, 1975.

PEIXOTO, Frederico Augusto Lins; MACHADO, Victor Penido, Distinções entre CFEM e o royalty do petróleo e entre receita originária e derivada, CFEM compensação financeira sobre a exploração de recursos minerais, São Paulo, Quartier Latin, 2010, citado por, CARDOSO, Auta Alves, in Exploração de Petróleo e de gás natural: Reflexões jurídicas sobre a oneração de tal atividade, São Paulo, Editora Noeses, 2015.

PEREIRA, Manuel Henrique de Freitas, Fiscalidade, 6.^a Edição, Edições Almedina, S.A., Coimbra, 2018.

PEREIRA, Paula Rosado (Coord), Temas de IRS, princípios constitucionais. Tributação e Garantias, edições Almedina, Coimbra, 2020.

PITTA e CUNHA, Direito Fiscal (Primeiras Linhas de um Curso), in CTF n.º 185-190/1974, CEF, Lisboa, 1974, citados por Cecília Xavier, in A evolução do conceito de Imposto do Estado liberal ao Estado social de Direito, disponível em: A evolução do conceito jurídico de imposto - do estado liberal de direito ao estado social de direito (igf.gov.pt)

RBNACONSULT, Tipos de Contrato de Exploração e Produção de Petróleo Gás Natural, disponível em: <http://rbnaconsult.com/tipos-de-contrato-de-exploracao-e-producao/>.

RIBEIRO, Ricardo Lodi, A Tributação do Petróleo, os tributos incidentes na exploração e produção de petróleo e gás natural no Brasil, Almedina, 2017.

ROCHA, Joaquim Freitas e Hugo Flores da Silva, Teoria Geral da relação Jurídica Tributária, Edições Almedina, S.A, 2017.

ROCHA, Joaquim Freitas da, Apontamentos Universitários, EDUM, 2019, disponível em: capa_web (uminho.pt).

SACHA C. NAVARRO COÊLHO, Manual de Direito Tributário, Editora Forense, Rio de Janeiro, 2000.

SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga, A natureza jurídica da compensação financeira por exploração de recursos minerais in: ROCHA, Valdir de Oliveira (Org.), Grandes questões atuais de Direito tributário, São Paulo: Dialética, 1998.

SILVA, Suzana Tavares da. As Taxas e a Coerência do Sistema Tributário, Almedina Coimbra, 2008, in, **NABAIS**, José Casalta, Estudos sobre a tributação dos transportes e do petróleo, Almedina, Coimbra, 2019.

SILVA, Suzana Tavares da. Lei da Energia. Coimbra: Almedina, 2011.

SILVA, Paulo Roberto Coimbra da e PIRES, Gabriel Cabral, A CFEM como preço publico, in, Auta Alves, in Exploração de Petróleo e de gás natural: Reflexões jurídicas sobre a oneração de tal atividade, São Paulo, Editora Noeses, 2015.

SOARES, MARTÍNEZ, Direito Fiscal, Livraria Almedina, Coimbra, 1993,p. 26 e ss.; **ALBERTO XAVIER**, Manual de Direito Fiscal, Livraria Petrony, Lisboa, 1974.

VASQUES, Sérgio, Manual de Direito Fiscal, 2.ª Edição Reimpressão, Coimbra Almedina, 2019.

VICENTE, Dário Moura (coord), Direito dos Petróleos, Uma Perspetiva Lusófona, 2.ª edição revista aumentada, Editora Almedina, S.A, Coimbra, 2015.

XAVIER, ALBERTO, Manual de Direito Fiscal, Lisboa, 1981.

DIPLOMAS LEGISLATIVOS

Lei nº 13/78 de 26 de Agosto, Lei que regula as actividades petrolíferas

Lei nº 10/04 de 12 de Novembro, Lei das actividades petrolíferas

Lei nº 13/04 de 24 de Dezembro, Lei sobre a tributação das actividades petrolíferas.

Lei nº Lei 6/19, de 18 de abril, Lei da tributação das actividades petrolíferas.

Lei nº 5/19, de 18 de Abril Lei que altera a lei das actividades petrolíferas

Decreto nº 687/70- Regulamento do imposto sobre a produção de petróleo

Decreto nº688/70- Regulamento do imposto sobre o rendimento do petróleo

Decreto nº41357

Decreto nº 41356

Código Geral Tributário