

Breves notas sobre o regime da Portaria n.º 1446-C/2001 – preços de transferência

Elsa Rodrigues e João Espanha

Resumo

A Portaria n.º 1446-C/2001, de 21 de Dezembro, veio regulamentar, de acordo com o disposto no n.º 13 do artigo 58º do Código do IRC, (i) a aplicação dos métodos de determinação dos preços de transferência, quer as operações individualizadas quer as operações em séries; (ii) as obrigações acessórias; e, finalmente, (iii) os procedimentos aplicáveis aos ajustamentos correlativos.

A complexidade da matéria sobre *preços de transferência* obrigou a que o presente trabalho, elaborado logo após a publicação do diploma, constitua apenas uma breve análise, de índole meramente descritiva e/ou expositiva. Importa contudo ressaltar que, não obstante a *excelência* técnica do texto legal, atentas as inúmeras exigências impostas pelo regime ora analisado, mormente quanto às obrigações acessórias a cujo cumprimento ficam obrigados os sujeitos passivos, e tendo em conta a realidade do tecido empresarial nacional, seriamente duvidamos do seu efectivo cumprimento.

Abstract

The administrative ruling (Portaria) n.º 1446-C/2001, of 21st December, is designed to regulate, according to the provisions of paragraph 13 of article 58 of the IRC Code: (i) the application of transfer pricing methods both to individual transactions and serial transactions; (ii) accessory obligations; and, finally, (iii) the procedure applying to co-relative adjustments.

The complexity of the issue concerning *transfer pricing* makes this paper, which has been prepared immediately after the publication of the legal text, just a brief analysis of a merely descriptive and/or expository nature. However, it must be pointed out that, notwithstanding the technical *excellency* of the legal text, due regard being had to the considerable number of requirements imposed by the regime under consideration, namely in respect of ancillary obligations to which the taxable persons are liable, and taking into account the reality of the national business tissue, we have serious doubts about its effective fulfilment.

...

1. Enquadramento geral.
2. Princípio de plena concorrência.
3. Métodos de determinação dos preços de transferência.
4. Dos acordos celebrados entre entidades em regime de relações especiais.
5. Obrigações acessórias.
6. Correções e Ajustamentos Correlativos.

...

1. Enquadramento geral.

Com a Lei n.º 30-G/2000, de 29 de Dezembro – designada Lei da “Reforma Fiscal” - foram introduzidas importantes alterações no nosso ordenamento justributário, designadamente no que concerne à matéria das medidas especiais anti-abuso, em especial no que respeita aos *preços de transferência* e às *relações especiais* entre dois ou mais sujeitos passivos.

O n.º 13 do artigo 58º do Código do IRC, na redacção que foi introduzida pela Lei n.º 30-G/2000 supra referida e pelo Decreto-Lei n.º 198/2001, de 03 de Julho, estabelece que:

- a) a aplicação dos métodos de determinação dos preços de transferência, quer a operações individualizadas, quer a séries de operações;
- b) as obrigações acessórias e
- c) os procedimentos aplicáveis aos ajustamentos correlativos;

seriam regulamentados por Portaria do Ministro das Finanças.

Assim, em 21 de Dezembro último foi publicada a **Portaria n.º 1446-C/2001, de 21 de Dezembro**, que veio regular as questões supra enunciadas e cujo conteúdo passamos a descrever e analisar.

No preâmbulo da Portaria reforça-se que o regime dos preços de transferência tem por paradigma o princípio da plena concorrência, consagrado nos modelos de Convenção para eliminação de dupla tributação internacional da OCDE e das Nações Unidas.

Mais se afirma a opção do legislador pela sujeição dos sujeitos passivos ao método de determinação do valor das operações de acordo com o método mais apropriado a cada operação, dando-se particular ênfase às obrigações acessórias de informação e manutenção de documentos por parte do sujeito passivo, sendo que esta matéria não é, ainda assim, regulada

exaustivamente – pelo que o sujeito passivo é “convidado” a não se limitar ao cumprimento *mecanizado* do disposto na lei, mas a usar da maior cautela na recolha e manutenção de documentação que lhe permita comprovar, se a isso for solicitado e apesar da observância dos *imperativos mínimos legais*, a razoabilidade da operação em causa e dos respectivos termos.

Ainda de acordo com o preâmbulo, e no que se refere aos ajustamentos correlativos a praticar no caso de a DGCI determinar a correcção da matéria colectável com base em violação das regras dos preços de transferência, a Portaria desenvolve em particular o regime dos ajustamentos no caso de relações internacionais e em que haja lugar à aplicação de uma Convenção Internacional sobre Dupla Tributação, sendo tal ajustamento suscitado por uma petição do sujeito passivo que, em face do ajustamento realizado, requererá a correcção concomitante da sua matéria colectável, assim desencadeando os procedimentos amigáveis previstos na Convenção com a consequente consulta da autoridade fiscal competente do Estado da residência do sujeito passivo que originalmente sofreu correcções na determinação do seu imposto em razão da aplicação das regras que regulam a matéria dos preços de transferência.

Por último, destaque-se que é opção expressa do legislador reservar para momento posterior a publicação de legislação específica sobre as penalidades aplicáveis ao incumprimento das obrigações impostas aos sujeitos passivos pelo artº 58º do CIRC e da Portaria nº 1446-C/2001, o que se justificará pela necessidade de avaliar a aplicação prática deste inovador e avançado conjunto de preceitos – cuja adequação ao grosso do tecido empresarial português resulta, em nosso ver, em objectivo claramente ambicioso. Na verdade, se as grandes empresas, designadamente com ligações internacionais, conhecem ou estão aconselhadas sobre esta matéria, a maior parte das empresas portuguesas está a “anos-luz” deste nível de sofisticação em sede de direito tributário. Pelo que nos arriscamos a estar perante um *nado-morto legislativo* – embora tecnicamente muito perfeito, reconheça-se.

O futuro o dirá.

2. Princípio de plena concorrência¹.

A matéria de preços de transferência tem por fundamento o princípio de plena concorrência, o qual estabelece que nas operações² realizadas entre um sujeito passivo de IRS ou IRC e qualquer outra entidade, sujeita ou não a estes impostos, com a qual estejam em situação de relações especiais, deverão ser contratados, aceites e praticados termos e condições

¹ Cf. nº 1 do artº 58º do CIRC.

² Para efeitos de aplicação deste diploma, o termo *operações* é bastante lato, abrangendo, de acordo com o preceituado na alínea a) do n.º 3 do artigo 1º, (i) as operações financeiras; e, bem assim, (ii) as operações comerciais, incluindo qualquer operação ou série de operações que tenham por objecto bens corpóreos ou incorpóreos, direitos ou serviços, ainda que realizadas no âmbito de um qualquer acordo, designadamente partilha de custos e de prestação de serviços intragrupo, ou de uma alteração das estruturas do negócio, em especial quando esta envolva a transferência de elementos incorpóreos ou compensação de danos emergentes ou de lucros cessantes.

substancialmente idênticos aos que normalmente seria contratados, aceites e praticados entre entidades independentes em operações comparáveis^{3/4}.

Em regra, e de acordo com o disposto no n.º 2 do artigo 1º do diploma em referência, a comparabilidade das operações deverá ser realizada individualmente, excepto nos casos de (i) fornecimento continuado de bens ou serviços; (ii) cedência do direito de exploração de elementos incorpóreos acompanhada de outras prestações; (iii) fixação de preços de bens que apresentem complementaridade funcional ou identidade tipológica, como sejam os inseridos numa linha de produtos – casos em que a análise pode ser efectuada numa base agregada ou por séries de operações.

3. Métodos de determinação dos preços de transferência⁵.

Atento o disposto no artigo 4º do mesmo diploma, o sujeito passivo deverá adoptar, para determinação dos termos e condições que seriam normalmente acordadas e/ou aceites, o(s) método(s) mais apropriados a cada operação ou série de operações⁶. Os métodos legalmente previstos são os seguintes:

- a) método do preço comparável;
- b) método do preço de revenda minorado; ou

³ De acordo com o disposto no artigo 2º da Portaria em análise, o princípio de plena concorrência é aplicável (i) às operações vinculadas entre sujeito passivo de IRS ou IRC e uma entidade não residente; (ii) às operações realizadas entre uma entidade não residente e um seu estabelecimento estável, incluindo as realizadas entre um estabelecimento estável em território português e outros estabelecimentos estáveis da mesma entidade situados fora deste território; (iii) operações vinculadas realizadas entre entidades residentes em território português sujeitos passivos de IRS ou IRC. De acordo com o n.º 10 do artº 58º do CIRC e do artº 23º da Portaria n.º 1446-C/2001, este princípio de plena concorrência é ainda aplicável a entidades que exerçam simultaneamente actividades sujeitas e não sujeitas ao regime geral de IRC, incluindo as que exerça, em mais de um espaço fiscal (ficando assim abrangidos, em nosso entender, as instituições que possuam sucursais financeiras na Zona Franca da Madeira...). O n.º 2 do referido artº 23º permite à DGCI que efectue as correcções necessárias para reposição da verdade fiscal, pelo que se aplicará, *mutatis mutandis*, as regras do artº 58º do CIRC e da Portaria n.º 1446-C/2001 a estas entidades.

⁴ De acordo com o n.º 3 da Portaria n.º 1446-C/2001, “*Duas operações reúnem as condições para serem consideradas comparáveis se são substancialmente idênticas, o que significa que as suas características económicas e financeiras relevantes são análogas ou suficientemente similares, de tal modo que as diferenças existentes entre as operações ou entre as empresas nelas intervenientes não são susceptíveis de afectar de forma significativa os termos e condições que se praticariam numa situação normal de mercado ou, sendo-o, é possível efectuar os necessários ajustamentos que eliminem os efeitos relevantes provocados pelas diferenças verificadas.*”

O n.º 5 da Portaria enuncia os factores de comparabilidade entre operações vinculadas e não vinculadas (cf. nota n.º 7).

De comum a todos os métodos de determinação do valor adequado da operação de acordo com o princípio da plena concorrência, estabelece-se, a propósito de cada um dos métodos enunciados na Portaria, que é admitido aos sujeitos passivos, quando as operações não são substancialmente comparáveis em todos os aspectos considerados relevantes e as diferenças têm efeito significativo sobre o resultado obtido, o sujeito passivo deve fazer os ajustamentos necessários para eliminar tal efeito – regras que funcionam como uma espécie de válvula de escape em ordem a evitar que, da aplicação dos métodos em causa, resultasse não a tradução do princípio da plena concorrência mas injustiças relativas com entidades actuando de forma independente.

⁵ Cf. n.ºs 2 e 3 do artº 58º do CIRC.

⁶ A escolha do método ou métodos adequados à determinação da comparabilidade das operações encontra-se na disponibilidade dos sujeitos passivos. Contudo, a lei impõe que o método mais apropriado para cada operação ou série de operações será aquele que seja susceptível de fornecer a melhor e mais fiável estimativa dos termos e condições que seriam normalmente aceites ou praticados numa situação de plena concorrência. Neste sentido, deverão os sujeitos passivos optar pela aplicação do método de determinação dos preços de transferência que se revele mais adequado a proporcionar o mais elevado grau de comparabilidade entre operações e entre entidades seleccionadas para a comparação, que conte com melhor qualidade e maior quantidade de informação disponível para a sua adequada justificação e aplicação e, bem assim, que implique o menor número de ajustamentos para efeitos de eliminar as diferenças existentes entre os factos e as situações comparáveis.

c) método do custo majorado;

Sendo que, podem ainda ser aplicados como métodos residuais ou alternativos:

d) o método do fraccionamento do lucro;

e) o método da margem líquida da operação; ou

f) outros métodos, desde que: (i) os supra-descritos nas alíneas anteriores não possam ser aplicados ou (ii) podendo sê-lo, não permitam obter a medida mais fiável dos termos e condições que entidades independentes normalmente acordaria, aceitariam ou praticariam.

De referir que, nos termos do nº 4 do artº 4º da Portaria nº 1446-C/2001, “*Sempre que existam dúvidas fundadas acerca da fiabilidade dos valores que seriam obtidos com a aplicação de um dado método, o sujeito passivo deve tentar confirmar tais valores mediante a aplicação de outros métodos, de forma isolada ou combinada.*”

Contudo, e de acordo com o disposto no nº 5 do mesmo diploma, “*Se, no âmbito de aplicação de um método, a utilização de duas ou mais operações não vinculadas⁷ comparáveis ou a aplicação de mais de um método considerado igualmente apropriado conduzir a um intervalo de valores que assegurem um grau de comparabilidade razoável, não se torna necessário proceder a qualquer correcção, caso as condições relevantes da operação vinculada, nomeadamente o preço ou a margem de lucro, se situarem dentro desse intervalo.*”

Posto isto, vejamos então, de forma sucinta, os métodos de determinação dos preços de transferência legalmente estabelecidos.

Método do preço comparável – artº 6º

O método do preço comparável ou, na nomenclatura da OCDE, método do preço de comparação com os preços de mercado de plena concorrência, consiste em determinar o preço de transferência de acordo com os preços praticados em operações similares realizadas entre entidades independentes actuando num mercado de livre concorrência. A adopção do método do preço comparável de mercado requer o grau mais elevado de comparabilidade com incidência tanto no objecto e demais termos e condições da operação como na análise funcional das entidades intervenientes.

Este método pode ser utilizado, designadamente, nas seguintes situações:

- a) Quando o sujeito passivo ou uma entidade pertencente ao mesmo grupo realiza uma transação da mesma natureza que tenha por objecto um serviço ou produto idêntico ou similar, em quantidade ou valor análogos, e em termos e condições substancialmente idênticos, com uma entidade independente no mesmo ou em mercados similares;

⁷ As operações podem ser (i) vinculadas, quando se refere a operações realizadas entre entidades em situação de relações especiais; e (ii) não vinculadas, quando se refere a operações realizadas entre entidades independentes.

- b) Quando uma entidade independente realiza uma operação da mesma natureza que tenha por objecto um serviço ou um produto idêntico ou similar, em quantidade ou valor análogos, e em termos e condições substancialmente idênticos, no mesmo mercado ou em mercados similares.

Método do preço de revenda minorado – artº 7º

A aplicação do método do preço de revenda minorado tem como base o preço de revenda praticado pelo sujeito passivo numa operação realizada com uma entidade independente, tendo por objecto um produto adquirido a uma entidade com a qual esteja em situação de relações especiais, ao qual é subtraída a margem de lucro bruto praticada por uma terceira entidade numa operação comparável e com igual nível de representatividade comercial. Aqui o que se compara é, pois, a *operação a montante*, i.e., a aquisição, pelo sujeito passivo, do bem (ou serviço?) em causa à entidade com a qual mantém relações especiais, em ordem a eliminar um eventual acréscimo de custos não justificado e do qual beneficie aquela outra entidade.

A margem de lucro bruto comparável pode ser determinada tomando como base de referência a margem sobre o preço de revenda praticada numa operação não vinculada comparável efectuada por uma entidade pertencente ao mesmo grupo ou por uma entidade independente.

Método do custo majorado – artº 8º

A aplicação do método do custo majorado tem como base o montante dos custos suportados por um fornecedor de um produto ou serviço fornecido numa operação vinculada, ao qual é adicionada a margem de lucro bruto praticada numa operação não vinculada comparável. De novo, o que se compara é a *operação a montante*, praticada com a entidade com a qual o sujeito passivo mantém relações especiais, mas agora com vista a eliminar eventuais reduções de preço apenas justificadas pela existência dessas relações especiais que beneficiem o sujeito passivo.

A margem de lucro bruto adicionada aos custos pode ser determinada tomando como base de referência a margem de lucro bruto praticada numa operação não vinculada comparável efectuada pelo sujeito passivo, por uma entidade pertencente ao mesmo grupo ou por uma entidade independente, devendo, em qualquer dos casos, as referidas entidades exercer funções similares, utilizar o mesmo tipo de activos e assumir idênticos riscos, bem como, preferencialmente, transaccionar produtos ou serviços similares com entidades independentes e adoptar um sistema de custeio idêntico ao praticado na operação comparável.

Método do fraccionamento do lucro – artº 9º

O método do fraccionamento do lucro é utilizado para repartir o lucro global derivado de operações complexas ou de séries de operações vinculadas realizadas de forma integrada entre as entidades intervenientes.

A aplicação deste método consiste em (i) determinar o lucro global realizado pelas partes intervenientes nas operações vinculadas e (ii) promover o seu fraccionamento entre aquelas entidades. O referido fraccionamento observará o valor relativo da contribuição de cada uma das entidades envolvidas para a realização das operações, considerando para esse efeito as funções exercidas, os activos utilizados e os riscos assumidos por cada uma e, bem assim, tomando como referência dados

externos fiáveis que indiquem como é que entidades independentes exercendo funções comparáveis, utilizando o mesmo tipo de activos e assumindo riscos idênticos, teriam avaliado as suas contribuições.

Em alternativa, este método pode ser aplicado de outra forma, qual seja, o fraccionamento do lucro global das operações em duas fases (nº 3):

- a) *Na primeira, a cada uma das entidades intervenientes é atribuída uma fracção do lucro global que reflecta a remuneração apropriada susceptível de ser obtida com o tipo de operações que realiza, determinando-se a partir de dados comparáveis sobre as remunerações normalmente obtidas por entidades independentes quando realizam operações similares e tendo em consideração as funções exercidas, os activos utilizados e os riscos assumidos, podendo ser usado, para este efeito, qualquer dos restantes métodos;*
- b) *Na segunda, procede-se ao fraccionamento do lucro ou do prejuízo residual entre cada uma das entidades, em função do valor relativo da sua contribuição, tendo em conta as funções relevantes exercidas, os activos utilizados e os riscos assumidos e recorrendo, para o efeito, à informação externa disponível que forneça indicações sobre o modo como partes independentes repartiriam o lucro ou o prejuízo em circunstâncias similares, sendo o lucro assim atribuído utilizado para determinar o preço.*

Este método pode ser utilizado sempre que (nº 4):

- a) *As operações vinculadas revelem um elevado grau de integração, tornando difícil avaliar as operações de forma individualizada;*
- b) *A existência de activos incorpóreos de elevado valor e especificidade torne impossível estabelecer um grau apropriado de comparabilidade com operações não vinculadas e não permita a aplicação dos restantes métodos.*

Método da margem líquida da operação – artº 10º

O método da margem líquida da operação baseia-se no cálculo da margem de lucro líquido obtida por um sujeito passivo numa operação ou numa série de operações vinculadas tomando como referência a margem de lucro líquido obtida numa operação não vinculada comparável efectuada pelo sujeito passivo, por uma entidade pertencente ao mesmo grupo ou por uma entidade independente.

A margem de lucro líquido é calculada relativamente a um indicador apropriado, de acordo com as circunstâncias e características de cada operação, bem como a natureza da actividade, podendo ser representado pelas vendas, custo ou activos utilizados, ou outra grandeza relevante.

4. Dos acordos celebrados entre entidades em regime de relações especiais.

O n.º 4 do artigo 58º do Código do IRC procura delinear o conceito de relações especiais entre sujeitos, culminando com um elenco, meramente exemplificativo, das situações em que se presume a existência de relações especiais. Assim, considera-se que existem relações especiais entre duas ou mais entidades nas situações em que uma tem o poder de exercer, directa ou

indirectamente, influência significativa nas decisões de gestão ou administração da(s) outra(s), presumindo-se a existência de relações especiais, designadamente entre:

- a) Uma entidade e os titulares do respectivo capital, ou os cônjuges, ascendentes ou descendentes destes, que detenham, directa ou indirectamente, uma participação não inferior a 10% do capital ou dos direitos de voto;
- b) Entidades em que os mesmos titulares do capital, respectivos cônjuges, ascendentes ou descendentes, detenham, directa ou indirectamente, uma participação social não inferior a 10% do capital social ou dos direitos de voto;
- c) Uma entidade e os membros dos seus órgãos sociais, ou de quaisquer órgãos de administração, direcção, gerência ou fiscalização, e respectivos cônjuges, ascendentes e descendentes;
- d) Entidades em que a maioria dos membros dos órgãos sociais, ou dos membros de quaisquer órgãos de administração, direcção gerência ou fiscalização, sejam as mesmas pessoas ou, sendo pessoas diferentes, estejam ligadas entre si por casamento, união de facto legalmente reconhecida, ou parentesco em linha recta;
- e) Entidades ligadas por contrato de subordinação, de grupo paritário ou outro de efeito equivalente;
- f) Empresas que se encontrem em relação de domínio, nos termos em que esta é definida nos diplomas que estatuem a obrigação de elaboração de demonstrações financeiras consolidadas;
- g) Entidades entre as quais, por força das relações comerciais, financeiras, profissionais ou jurídicas, directa ou indirectamente estabelecidas entre elas, se verifica a situação de dependência no exercício da respectiva actividade

As entidades que mantêm relações especiais entre si poderão realizar, entre outros, (i) acordos de partilha de riscos; e (ii) acordos de prestação intragrupos. A presente portaria vem regular de forma exaustiva o dever de respeito pelo princípio de plena concorrência nas situações em que se verificam estes acordos entre entidades em situação de relações especiais.

Vejamos o que estabelece a presente portaria quanto a esta matéria.

Acordos de partilha de riscos

Atento o disposto no artigo 11º do diploma em análise, há acordo de partilha de custos quando duas ou mais entidades acordam em repartir entre si os custos e os riscos de produzir, desenvolver ou adquirir quaisquer bens, direitos ou serviços, de acordo com o critério da proporção das vantagens ou benefícios que cada uma das partes espera vir a obter da sua participação no acordo, nomeadamente do direito a utilizar os resultados alcançados em projectos de investigação e desenvolvimento sem o pagamento de qualquer contraprestação adicional.

No acordo de partilha de custos celebrado entre entidades relacionadas, a aplicação do princípio de plena concorrência determina a existência de uma relação de equivalência⁸ entre o valor da contribuição imposta a cada uma das partes no acordo e o valor da contribuição que seria imposta ou aceite por uma entidade independente em condições comparáveis.

Quando a contribuição de um participante para um acordo de partilha de custos não tiver correspondência equivalente na parte que lhe for atribuída nas vantagens ou benefícios esperados, deve haver lugar a uma compensação adequada de modo que seja restabelecido o necessário equilíbrio.

Para efeitos da determinação do lucro tributável, as contribuições efectuadas por um participante num acordo de partilha de custos devem ser tratadas de acordo com o regime que seria aplicável às despesas que o sujeito passivo realizaria se desenvolvesse directamente as mesmas actividades, ou se adquirisse, numa operação não vinculada comparável, bens, direitos ou serviços idênticos aos que são utilizados no âmbito do acordo. Neste caso, os custos globais, que, nos termos do acordo, sejam objecto de partilha pelos participantes, deverão ser calculados líquidos de subsídios ou de outras contrapartidas recebidas que tenham o mesmo efeito destes, não sendo aceite qualquer majoração desses custos por aplicação de margens de lucro. Mais refere o preceito em análise que, no caso de acordos de aquisição conjunta de bens, direitos ou serviços, o débito do custo de aquisição destes deve ser acrescido de margem adequada aos custos de estrutura da entidade adquirente.

Acordos de prestação intragrupos

Nos termos do artº 12º da Portaria, considera-se acordo de prestação de serviços intragrupo quando uma entidade membro de um grupo disponibiliza ou realiza para os outros membros do mesmo um amplo conjunto de actividades, designadamente de natureza administrativa, técnica, financeira ou comercial.

No acordo de prestação de serviços intragrupo celebrado entre entidades relacionadas, a aplicação do princípio de plena concorrência exige que a actividade prestada constitua um serviço com valor económico que justifique, para o membro do grupo que dele é destinatário, o pagamento de um preço ou a assunção de um encargo que este estaria disposto a pagar ou a assumir em relação a uma entidade independente ou, bem assim, a realização de uma actividade a executar para si próprio.

Na determinação do preço de transferência de um serviço cujo valor económico esteja justificado, devem ser utilizados os métodos de determinação de preços de transferência, com observância do disposto nas alíneas seguintes:

- a) O método do preço comparável de mercado deve ser considerado como método mais apropriado quando os serviços são idênticos ou substancialmente similares, quanto à sua natureza, qualidade, quantidade e frequência, aos prestados por entidades independentes ou quando, no quadro de uma

⁸ Para tanto, a quota-parte nas contribuições totais que é da responsabilidade de cada participante deverá ser equivalente à quota-parte que lhe for atribuída nas vantagens ou benefícios globais resultantes do acordo, avaliada através de estimativas dos rendimentos adicionais a auferir no futuro ou das economias de custos que se espera obter. No caso de não ser possível uma avaliação directa e individualizada daquelas contrapartidas, poderá ser utilizada uma chave de repartição apropriada, que tenha em conta a natureza da actividade objecto do acordo e um indicador que reflecta de forma adequada as vantagens ou benefícios esperados, nomeadamente o volume de negócios, os custos como o pessoal, o valor acrescentado ou o capital investido.

- actividade normal e habitual, são prestados a entidades independentes em mercados similares e em termos e condições comparáveis;
- b) O método do custo majorado deve ser considerado como o método mais apropriado sempre que não se disponha de dados com qualidade e quantidade suficientes para aplicar o método referido na alínea anterior e quando, após uma análise das funções exercidas, activos utilizados e riscos assumidos, seja possível estabelecer o mais elevado grau de comparabilidade com operações similares não vinculadas, sendo indispensável para este efeito, designadamente, que a estrutura dos custos suportados pelo prestador seja substancialmente idêntica à de entidade independente ou à de entidade pertencente ao mesmo grupo em operação não vinculada comparável, ou passe a sê-lo mediante a realização dos ajustamentos necessários.

Por outro lado, a contraprestação devida pelos serviços prestados intragrupo deve incluir uma margem de lucro apropriada, devendo ser tidos em conta para esse efeito todos os aspectos considerados relevantes, designadamente (i) as alternativas económicas disponíveis ao destinatário, (ii) a natureza da actividade de prestação dos serviços, (iii) a relevância dessa actividade para o grupo, (iv) a eficiência relativa do prestador do serviço e qualquer vantagem que o grupo retire de tal actividade, bem como (v) a qualidade em que o prestador dos serviços intervém, sendo de distinguir as situações em que actua unicamente como agente na aquisição dos serviços a terceiros por conta do grupo daquelas em que os presta directamente.

Na determinação do preço dos serviços deve ser adoptado o método directo, nos termos do qual o valor facturado é estabelecido de forma específica para cada tipo de serviços, sempre que os respectivos custos sejam individualizáveis e passíveis de quantificação.

Nos casos em que não for possível a aplicação do método directo deve ser adoptado o método indirecto, o qual consiste em repartir os custos globais de serviços prestados pelas várias entidades do grupo com base numa chave de repartição apropriada⁹, que traduza a quota-parte do valor dos serviços atribuível a cada uma das entidades destinatárias e que permita obter um custo análogo ao que entidades independentes estariam dispostas a aceitar em operação não vinculada comparável.

5. Obrigações acessórias.

⁹ A chave de repartição deverá ser construída com base em indicadores que reflectam de forma adequada a natureza e a utilização dos serviços prestados, podendo ser aceites, designadamente, o volume de vendas, a margem de lucro bruto, as despesas com o pessoal e as unidades produzidas ou vendidas.

O presente diploma impõe de forma exaustiva diversas obrigações acessórias, designadamente de informação contabilística e fiscal, a que estão sujeitas as entidades que mantêm relações especiais entre si¹⁰, desenvolvendo o disposto no n.º 6 do art.º 58º do CIRC¹¹.

Assim, o sujeito passivo deverá dispor de um processo de documentação fiscal^{12/13} que contenha toda a informação e documentação respeitantes à política adoptada na determinação dos preços de transferência e manter, de forma organizada, elementos aptos a provar:

- a) A paridade de mercado nos termos e condições acordados, aceites e praticados nas operações efectuadas com entidades relacionadas;
- b) A selecção e utilização do método ou métodos mais apropriados de determinação dos preços de transferência que proporcionem uma maior aproximação aos termos e condições praticados por entidades independentes e que assegurem o mais elevado grau de comparabilidade das operações ou séries de operações efectuadas com outras substancialmente idênticas realizadas por entidades independentes em situação normal de mercado.

Para dar cumprimento à obrigação de manutenção de um processo de documentação fiscal, o sujeito passivo deverá obter ou produzir e manter elementos informativos, designadamente quanto aos aspectos que a seguir se transcrevem do preceituado no artigo 14º da Portaria n.º 1446-C em referência:

“(…)

- a) *Descrição e caracterização da situação de relações especiais em conformidade com o disposto no n.º 4 do artigo 58.º do Código do IRC que seja aplicável às entidades com as quais realiza operações comerciais, financeiras ou de outra natureza, bem como da evolução da relação societária do vínculo que constitua a origem da relação especial, incluindo, se for caso, o contrato de subordinação, de grupo paritário ou outro de efeito equivalente,*

¹⁰ Chama-se em particular a atenção para a obrigatoriedade do cumprimento das obrigações acessórias impostas por este novo regime e que facultará a ilisão da presunção de prática de preços de transferência em virtude da inversão do ónus da prova. Com efeito, os sujeitos passivos que, no âmbito da sua actividade comercial, contratam com entidades com quem mantêm relações especiais deve manter devidamente actualizados os registos contabilísticos e fiscais relativos a essas operações e a essas entidades, da forma como se descreve *supra*.

¹¹ Recorde-se que, nos termos do n.º 7 do art.º 58º do CIRC, o sujeito passivo deve indicar, na declaração anual de informação contabilística e fiscal a que se refere o artigo 113.º do mesmo Código, a existência ou inexistência, no exercício a que aquela respeita, de operações com entidades com as quais está em situação de relações especiais, devendo ainda, no caso de declarar a sua existência:

- a) Identificar as entidades em causa;
- b) Identificar e declarar o montante das operações realizadas com cada uma;
- c) Declarar se organizou, ao tempo em que as operações tiveram lugar, e mantém, a documentação relativa aos preços de transferência praticados.

¹² Este processo de documentação fiscal deverá ser centralizado e/ou mantido em estabelecimento ou instalações situadas em território português pelo prazo de 10 anos.

¹³ Fica dispensado do cumprimento deste obrigação o sujeito passivo que, no exercício anterior, tenha atingido um valor anual de vendas líquidas e outros proveitos inferior a € 3 000 000.

ou, bem assim, elementos demonstrativos da situação de dependência a que se refere a alínea g) do n.º 4 do mesmo artigo;

- b) Caracterização da actividade exercida pelo sujeito passivo e pelas entidades relacionadas com as quais realiza operações e, em relação a cada uma destas, indicação discriminada, por natureza das operações, dos valores das mesmas registados pelo sujeito passivo nos últimos três anos, ou pelo período em que estas tenham tido lugar, se inferior, bem como, nos casos em que se justifique, a disponibilização das contas sociais daquelas entidades;*
- c) Identificação detalhada dos bens, direitos ou serviços que são objecto das operações vinculadas, e dos termos e condições estabelecidos, quando tal informação não resulte dos contratos celebrados;*
- d) Descrição das funções exercidas, activos utilizados e riscos assumidos, quer pelo sujeito passivo, quer pelas entidades relacionadas envolvidas nas operações vinculadas;*
- e) Estudos técnicos com incidência em áreas essenciais do negócio, nomeadamente nas de investimento, financiamento, investigação e desenvolvimento, mercado e reestruturação e reorganização das actividades, bem como previsões e orçamentos respeitantes à actividade global e à actividade por divisão ou produto;*
- f) Directrizes relativas à aplicação da política adoptada em matéria de preços de transferência, independentemente da forma ou designação que lhes seja atribuída, que contenham instruções nomeadamente sobre as metodologias a utilizar, os procedimentos de recolha de informação, em especial de dados comparáveis internos e externos, as análises a efectuar para avaliar a comparabilidade das operações e as políticas de custeio e de margens de lucro praticadas;*
- g) Contratos e outros actos jurídicos praticados tanto com entidades relacionadas como com entidades independentes, com as modificações que ocorram e com informação histórica sobre o respectivo cumprimento, devendo ainda ser fornecidos, quando não constem expressamente dos instrumentos jurídicos existentes ou quando a prática seguida se afaste do neles acordado, os elementos seguintes:*
 - 1. Definição do âmbito de intervenção das partes envolvidas;*
 - 2. Condições de entrega dos produtos e actividades acessórias envolvidas, designadamente serviços pós-venda, assistência técnica e garantias;*
 - 3. Preço e, se necessário, respectiva forma de cálculo, e, ainda, se esta estiver associada a pressupostos, a indicação dos mesmos e das circunstâncias em que ficam sujeitos a revisão, bem como a discriminação das respectivas regras e a explicação detalhada dos ajustamentos plurianuais de preços, apontando, nomeadamente, os efeitos quantitativos decorrentes de factores ligados aos ciclos económicos;*
 - 4. Duração acordada ou prevista e modalidades de extinção admitidas;*

5. *Penalidades e o respectivo procedimento de cálculo para a mora no cumprimento ou o incumprimento, qualquer que seja a sua forma de manifestação, incluindo designadamente juros de mora;*
- h) Explicação sobre a aplicação do método ou métodos adoptados para a determinação do preço de plena concorrência em relação a cada operação e indicação das razões justificativas da selecção do método considerado mais apropriado;*
 - i) Informação sobre os dados comparáveis utilizados, evidenciando, no caso de recurso a entidade externa especializada em estudos de mercado, a justificação da selecção, nos casos em que se justifique, a ficha técnica dos estudos e, bem assim, uma análise de sensibilidade e segurança estatística ou, sendo interna a fonte dos dados, a respectiva ficha técnica;*
 - j) Detalhes sobre as análises efectuadas para avaliar o grau de comparabilidade entre operações vinculadas e operações não vinculadas e entre as empresas nelas envolvidas, incluindo as análises funcionais e financeiras, e sobre os eventuais ajustamentos efectuados para eliminar as diferenças existentes;*
 - l) Estratégias e políticas do negócio, nomeadamente quanto ao risco, que sejam susceptíveis de influenciar a determinação dos preços de transferência ou a repartição dos lucros ou perdas das operações;*
 - m) Quaisquer outras informações, dados ou documentos considerados relevantes para a determinação do preço de plena concorrência, da comparabilidade das operações ou dos ajustamentos realizados.”*

As informações referidas no preceito supra citado deverão ter como suporte os documentos produzidos pelo sujeito passivo ou por terceiros e reportar-se ao exercício da realização das operações, podendo consistir em:

- (i) Publicações oficiais, relatórios, estudos e bases de dados elaborados por entidades públicas ou privadas;
- (ii) Relatórios sobre estudos de mercado realizados por instituições nacionais ou estrangeiras reconhecidas;
- (iii) Listas de preços ou de cotações divulgadas por bolsas de valores mobiliários e bolsas de mercadorias;
- (iv) Contratos ou outros actos jurídicos praticados quer com entidades relacionadas, quer com entidades independentes, bem como documentação prévia à sua elaboração e os textos de modificação ou aditamento aos mesmos;
- (v) Consultas ao mercado, cartas e outra correspondência que contenham referências aos termos e condições praticados entre o sujeito passivo e entidades relacionadas;
- (vi) Outros documentos emitidos relativamente às operações realizadas pelo sujeito passivo, nos termos das regras fiscais e comerciais aplicáveis.

A Portaria em apreço estabelece que, quando se trate de operações de carácter continuado, com início em exercícios anteriores, os sujeitos passivos devem proceder à actualização da informação, caso os factos e as circunstâncias associados às operações tenham sido substancialmente alterados.

De salientar apenas que os documentos que contenham informação em língua estrangeira, quando solicitada a sua apresentação pelos serviços da Direcção-Geral dos Impostos, devem ser traduzidos previamente para a língua portuguesa, sem prejuízo de esta poder, a requerimento do obrigado à apresentação, dispensar a tradução por se mostrar acessível o conhecimento do conteúdo desses documentos na língua original.

O artigo 16º do diploma em análise estabelece que a documentação relativa a acordos de partilha de custos deverá conter, entre outros, os seguintes elementos informativos:

- a) Identificação dos participantes e de outras entidades relacionadas que participarão na actividade objecto do acordo ou que poderão vir a explorar ou utilizar os resultados daquela actividade;
- b) Natureza e tipo de actividades desenvolvidas no âmbito do acordo;
- c) Identificação e bases de avaliação da quota-parte de cada participante nas vantagens ou benefícios esperados;
- d) Processo de prestação de contas e métodos utilizados para repartição dos custos, incluindo os cálculos a efectuar para determinar a contribuição de cada participante;
- e) Pressupostos assumidos nas projecções dos benefícios esperados, periodicidade de revisão das estimativas e previsão de ajustamentos resultantes de alterações no funcionamento do acordo ou de outros factos;
- f) Descrição do método utilizado para efectuar ajustamentos nas contribuições dos participantes motivadas por alterações nos pressupostos que serviram de bases ao acordo ou por modificações substanciais nele introduzidas posteriormente;
- g) Duração prevista para o acordo;
- h) Afectação antecipada de responsabilidades e tarefas associadas à actividade do acordo entre os participantes e outras empresas;
- i) Procedimentos de adesão e exclusão de um participante do âmbito do acordo, bem como os procedimentos destinados a pôr-lhe termo e, em qualquer dos casos, as respectivas consequências;
- j) Disposições sobre pagamentos compensatórios.

Por outro lado, a lei determina que documentação relativa a acordos de prestação de serviços intragrupo deverá conter os seguintes elementos informativos:

- a) Cópia do contrato;
- b) Descrição dos serviços objecto do contrato;
- c) Identificação das entidades beneficiárias dos serviços;

- d) Identificação dos encargos que são imputáveis aos serviços e critérios utilizados para a respectiva repartição.

6. Correções e Ajustamentos Correlativos.

A Direcção-Geral dos Impostos (DGCI) pode, oficiosamente, proceder às correções que entenda necessárias para a determinação do lucro tributável (de acordo com o princípio constitucional de tributação do rendimento real dos sujeitos passivos de IRC) do sujeito passivo sempre que, em virtude da existência de relações especiais, que se presumem se preenchidos as condições constantes do n.º 4 do artigo 58º do Código do IRC, foram estabelecidas condições diferentes daquelas que são normalmente praticadas entre sujeitos passivos sem qualquer relação especial entre si.

No mesmo sentido, é permitido à Administração Tributária proceder reflexamente às correções na esfera justributária do outro sujeito passivo (de IRC ou IRS) com o qual tenham sido realizadas as operações que conduziram à correção inicial.

Com efeito, quanto a DGCI proceda a correções necessárias para a determinação do lucro tributável por virtude de relações especiais com outro sujeito passivo de IRC ou de IRS, na determinação do lucro tributável deste último deve ser efectuado o ajustamento adequado que seja reflexo das correções feitas na determinação do lucro tributável do primeiro.

No caso de entidades não residentes o ajustamento correlativo poderá ser realizado quando tal seja permitido por convenções internacionais celebradas por Portugal e nos termos e condições nelas previstos.

Neste caso, a lei permite ao sujeito passivo residente em território português a possibilidade de apresentar ao Director-Geral dos Impostos um pedido de revisão da sua situação tributária com fundamento em correções efectuadas sobre a outra entidade envolvida, residente em Estado com o qual Portugal possua Convenção de Dupla Tributação, ou proposta oficial de as efectuar por autoridade fiscal estrangeira competente, neste caso quanto ao lucro tributável de entidades que com ele estejam relacionadas, das quais decorre, ou irá decorrer, uma dupla tributação não conforme às regras de convenção internacional celebrada por Portugal.

O pedido de revisão, embora não sujeito a formalidades essenciais, deverá conter a identificação completa da entidade requerente, ser apresentado nos termos e no prazo previstos na Convenção aplicável e deverá ser acompanhado de:

- a) Identificação da entidade não residente com a qual o sujeito passivo se encontra em situação de relações especiais e cujas correções ao lucro tributável originaram ou são susceptíveis de originar a ocorrência de dupla tributação;
- b) Identificação da autoridade fiscal estrangeira competente nos termos da convenção ao caso aplicável;
- c) Descrição e caracterização das relações especiais entre a entidade requerente e todas as entidades em causa, bem como das operações realizadas;
- d) Identificação dos períodos de tributação abrangidos pelas correções;
- e) Identificação precisa das correções ao lucro tributável efectuadas pela autoridade fiscal estrangeira competente, assim como dos montantes em causa, acompanhadas dos cálculos demonstrativos;

- f) Cópia dos documentos relevantes produzidos ou a produzir pela autoridade fiscal estrangeira, bem como dos apresentados junto desta, relativos às correcções que originaram ou são susceptíveis de originar a dupla tributação, e, bem assim, cópias da correspondência relativa a esta questão acompanhadas, em qualquer caso, se tal for solicitado pela Direcção-Geral dos Impostos, da devida tradução para língua portuguesa;
- g) Enunciação de qualquer outro facto ou apresentação de qualquer outro documento relevante para a apreciação do pedido;
- h) Proposta de solução ou soluções que permitam resolver a questão

O deferimento do pedido dependerá, de acordo com o disposto no artº 19º da Portaria nº 1446-C/2001, dos seguintes factos (designadamente):

- a) Da prova da existência de dupla tributação, actual ou potencial, não conforme às regras da convenção ao caso aplicável;
- b) Da apresentação tempestiva do pedido;
- c) Da colaboração do sujeito passivo, nomeadamente no fornecimento de todos os documentos e informações solicitados que se relacionem com o pedido e que permitam a determinação e quantificação precisas dos ajustamentos a efectuar;
- d) Da aceitação, pelas autoridades competentes do outro Estado, do início do processo de consultas para tratar da questão no quadro do procedimento amigável ou de procedimento arbitral, quando aplicável.

A DGCI deve proceder ao ajustamento correlativo adequado na determinação do lucro tributável do sujeito passivo no prazo de 180 dias a contar dos seguintes factos:

- (i) Da data do conhecimento; ou
- (ii) Da data em que for possível obter o conhecimento; ou
- (iii) Do trânsito da decisão, quer administrativa quer judicial; ou, finalmente,
- (iv) Das correcções positivas efectuadas ao lucro tributável do outro sujeito passivo por virtude de ambos se encontrarem numa situação de relações especiais e de não ter sido entre eles observado o princípio de plena concorrência.

No caso de a Direcção-Geral dos Impostos, na sequência da revisão à situação tributária do sujeito passivo e das consultas estabelecidas com as autoridades fiscais competentes do outro Estado, no âmbito dos procedimentos aplicáveis, concluir pelo cabimento do ajustamento correlativo adequado na determinação do lucro tributável do sujeito passivo, deve efectuarlo no prazo de 120 dias a contar da data do acordo obtido com as autoridades do outro Estado.

Cumpre, por último, referir que o ajustamento a efectuar na determinação do lucro tributável do sujeito passivo deve concretizar-se no exercício ou exercícios em que as operações vinculadas que são objecto das correcções se reflectiram no

lucro tributável, de modo que possa ser eliminada a dupla tributação dos lucros corrigidos – devendo a DGCI proceder ao eventual reembolso de imposto nos 90 dias contados da data em que for efectuado o ajustamento correlativo.

Elsa Rodrigues

João Espanha

Fevereiro de 2002

