

Royalties e Acordos de Partilha de Custos (APC's)

Miguel Alexandre Martins Cardoso Barreiros

Economista



Os pagamentos efectuados ao abrigo de Acordos de Partilha de Custos (APC's) por sociedades residentes a sociedades não residentes, não devem estar sujeitos a tributação em território nacional, visto corresponderem a mero reembolso de despesas ou qualificarem-se como remuneração por serviços prestados e não como royalties. O presente artigo procura abordar esta temática, bem como clarificar e diferenciar os conceitos, para efeitos fiscais, de Prestação de Serviços Técnicos, *Know-How*, e Assistência Técnica, conforme têm vindo a ser interpretados pela Jurisprudência e pela doutrina.

Payments made under Cost-Sharing Agreements by tax resident companies to non tax resident companies should not be taxed in the national territory, as they correspond to expense reimbursements or should be qualified as payment of the mere rendering of services and not as royalties. The present article intends to approach this issue, as well as to clarify and differentiate the concept of technical services, know-how and technical assistance, according to the interpretations that have being made by jurisprudence and doctrine.

Índice

1. *Royalties* vs Prestações de Serviços – Uma perspectiva histórica
2. Prestação de Serviços Técnicos, *Know-How* e Assistência Técnica
3. Os Acordos de Partilha de Custos (APC) ou Acordos de Repartição de Custos (ARC)
4. Os APC's e os Preços de Transferência
5. As vantagens dos APC's e as formas de controlo da Administração Fiscal
6. Conclusões

1. Os *Royalties*¹ vs Prestações de Serviços – Uma perspectiva histórica

Os rendimentos relativos à prestação de informações respeitantes a uma experiência adquirida no sector industrial, mormente designados de *royalties*, foram, pela primeira vez, qualificados como rendimento de capital, pelo D.L. 49.483, de 30/09/1969.

Mais tarde, e apenas em 1988, viria, pela primeira vez, o legislador, a considerar também como rendimento de capital, os rendimentos derivados de “*assistência técnica*”, razão pela qual, os rendimentos da propriedade industrial ou da prestação de informações respeitantes a uma experiência adquirida, quando não auferidos pelo titular originário (por retribuírem um capital tecnológico e não um esforço pessoal qualificável como “*trabalho*”), passaram a ser considerados como “*rendimento de capital*”.

O conceito de *royalties* adoptado nos Acordos de Dupla Tributação (ADT), significa as retribuições de qualquer natureza pagas pelo uso ou pela concessão do uso² de um direito de autor sobre uma obra literária, artística ou científica, incluindo os filmes cinematográficos, de uma patente, de uma marca de fabrico ou de comércio, de um desenho ou de um modelo, de um plano, de uma fórmula ou de um processo secreto, e por informações respeitantes a uma experiência adquirida no sector industrial, comercial ou científico.³

¹ *Redevances* em Francês e *Canones* em Espanhol

² No caso de não ocorrer o uso ou a concessão do uso, mas sim a cessão do próprio direito, não estamos diante de *royalties*, mas de alienação de capital. A este propósito Pitta e Cunha “ a tributação dos *Royalties* a título de imposto sobre o rendimento deverá, em rigor, excluir do conceito as modalidades que constituam remuneração da venda, acto que comporta alienação de capital”.

³ Artº 12º nº2 do “ Modelo de Convenção Fiscal sobre o Rendimento e o Património” – redacção de 28 de Janeiro de 2003.

A questão dos *royalties* tem sido amplamente discutida na Jurisprudência Portuguesa.

Os Tribunais foram sendo chamados a apreciar, em concreto, a prática corrente da Administração Fiscal que vem qualificando como *royalties*, a maioria dos rendimentos obtidos em Portugal, por empresas estrangeiras não residentes.

A questão não era despicienda, já que, enquanto os rendimentos das entidades não residentes provenientes de serviços prestados, não eram tributados, os rendimentos qualificados como *royalties* estavam sujeitos a incidência de IRC⁴. Sendo Portugal um país essencialmente importador de *know-how*, a tributação dos mesmos em território nacional constituía uma importante fonte de receitas tributárias.

A discussão da dicotomia entre rendimentos provenientes de prestação de serviços e *royalties*, uns não sujeitos e os outros sujeitos, levou a que muitos casos fossem submetidos a Tribunal, na tentativa de clarificação das definições e da abrangência de cada conceito.

Com as alterações introduzidas aos Códigos do IRC e do IRS⁵, os rendimentos das entidades não residentes provenientes de prestação de serviços⁶ e *royalties*, passaram a ser tributados à mesma taxa de IRC.

Tal equiparação apenas resolvia aparentemente a discussão prática.

⁴ Disponham os artigos 69º e 75º do CIRC (actuais 80º e 88º), que tratando-se de entidades que não tenham sede nem direcção efectiva em território português e aí não possuam estabelecimento estável (não residentes) e tenham obtido rendimentos provenientes da propriedade intelectual ou industrial, da prestação de informações respeitante a uma experiência adquirida no sector industrial, comercial ou científico e bem assim da assistência técnica, estão sujeitas a retenção na fonte à taxa de 15%

⁵ Decreto Lei nº 25/98

⁶ Cfr. Art. 80º nº 2 alínea e) do CIRC

Na verdade, face à existência dos acordos bilaterais de dupla tributação, celebrados entre Portugal e inúmeros Estados estrangeiros, a discussão mantém-se actual.

Os acordos bilaterais são baseados na Convenção modelo da OCDE⁷.

A Convenção modelo da OCDE prevê que os rendimentos provenientes de prestação de serviços e *royalties* apenas sejam tributados no Estado da residência da sociedade, não podendo o Estado da fonte efectuar nenhuma retenção.

Contudo, o Estado Português, nas reservas ao artigo 12º da Convenção modelo, reservou o direito de tributar os *royalties* na fonte⁸.

Assim sendo, a qualificação dos rendimentos como prestação de serviços ou transferência de *know-how*, continua a ser matéria de extrema actualidade e pertinência.

2. Prestação de Serviços Técnicos, *Know-How* e Assistência Técnica

Associado ao conceito de transferência de tecnologia, surgem os conceitos de: contratos de prestação de serviços técnicos, contratos de *know-how*⁹ e contratos de assistência técnica.

⁷ “ Modelo de Convenção Fiscal sobre o Rendimento e o Património” – redacção de 28 de Janeiro de 2003.

⁸ Art.12º nº1 da Convenção Modelo da OCDE, “As *Royalties* provenientes de um Estado Contratante e cujo o beneficiário efectivo é um residente do outro Estado Contratante só podem ser tributadas nesse outro Estado”

⁹ A *Association des Bureaux pour la Protection de la Propriété Industrielle* define o conceito de *Know-How* como toda informação técnica não divulgada, susceptível ou não de ser patenteada, quer seja necessária para a reprodução industrial de um produto ou processo, directamente e sob as mesmas condições. A característica de um contrato de *Know-How* reside no facto de uma parte fornecer à outra o conhecimento e experiência obtida, para que esta o use por sua conta, ficando porém ignorados do público (Alberto Xavier).

O contrato de know-how, segundo Alberto Xavier, tem por objecto a “*transmissão de tecnologias preexistentes e não reveladas ao público, em si mesmas consideradas, na forma da cessão temporária ou definitiva de direitos, para que o adquirente as utilize por conta própria, sem que o transmitente intervenha na aplicação da tecnologia cedida ou garanta o seu resultado*”.

Já o contrato de prestação de serviços técnicos mormente designado como “*engineering*” tem por objecto a execução de serviços que pressupõem, por parte do prestador, uma tecnologia, a qual não se destina a ser transmitida, mas apenas aplicada no caso concreto.

Alberto Xavier afirma que no *know-how* transfere-se tecnologia já no *engineering* aplica-se tecnologia.¹⁰

Podemos afirmar que nos contratos de *know-how* existe uma efectiva transferência do “saber fazer” (fornecimento de informação) enquanto nas prestações de serviços técnicos, apenas são executados meros serviços que na sua essência estão imbuídos de conhecimentos adquiridos e informações tecnológicas preexistentes (utilização da informação)¹¹.

Se num serviço de natureza iminentemente técnica, está incorporado *know-how*, a prestação do mesmo não implica transferência do saber fazer para o seu adquirente. Um cirurgião quando opera, aplica no serviço que presta, o seu know-how, mas isto não implica que o sujeito operado tenha adquirido o saber necessário para ele próprio ser um cirurgião.

¹⁰ Philip Baker define que no *know how* ocorre “*supplying know how*” e no *engineering* “*applying know-how*”

¹¹ António Marques dos Santos, “Transferência Internacional de Tecnologia, economia e direito” Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, Lisboa 1984, 228, afirma que “*dizer-se que uma prestação de serviços de engineering envolve uma transferência de tecnologia é tão absurdo como pretender que tem por objecto uma transmissão de know-how um contrato pelo qual consultores jurídicos estudem a melhor forma de implantação de uma empresa, racionalizem as suas operações do ponto de vista fiscal, do controle de câmbios e do Direito do Trabalho, ou preparem uma fusão ou cisão. O facto de os serviços prestados no âmbito de um contrato de engineering terem conteúdo técnico especializado não deve, pois, conduzir ao equívoco de ver neles um veículo de transferência de tecnologia, para efeitos fiscais, muito embora essa assimilação já tenha sido feita para outros fins, nomeadamente da legislação de controle de câmbios ou de defesa de concorrência.*”

Outra importante distinção entre os contratos de *know-how* e *engineering*, é a forma de remuneração. Nos primeiros, a retribuição traduz-se no pagamento de uma percentagem de facturação, produção ou lucro; já nos segundos, a retribuição é fixada com base no custo relativo ao trabalho desenvolvido.

Segundo a OCDE, os contratos de “serviços técnicos de *engineering*” e de “assistência técnica” não devem ser qualificados como royalties, mas sim como serviços prestados e assim tributados.

Será útil relembrar a noção de *know-how*” e de prestação de serviços, constante dos Comentários ao número 2 do artigo 12º da Convenção Modelo da OCDE:

*“O “Know How” é o conjunto não divulgado de informações técnicas, susceptíveis ou não de protecção por patente, necessárias à reprodução industrial de um produto ou processo, directamente e em idênticas condições; na medida em que resulta da experiência adquirida, o “know-how” constitui aquilo que um fabricante não pode conhecer pelo simples exame do produto e pelo mero conhecimento dos progressos técnicos. No contrato de “Know How”, uma das partes obriga-se a comunicar os conhecimentos e experiências específicos, não revelados ao público, à outra parte, que pode utilizá-los por sua conta própria. Reconhece-se que o cedente não tem de intervir na aplicação das fórmulas concedidas ao concessionário, nem garantir os resultados. Este contrato difere, pois, dos que englobam prestações de serviços em que uma das partes se obriga, por força dos conhecimentos correntes da sua actividade, a executar um trabalho para a outra parte”.*¹²

Outra importante distinção que importa fazer é entre contratos de assistência técnica e de prestação de serviços técnicos (*engineering*).

¹² Sublinhado nosso.

A palavra assistência implica uma relação de dependência, acessória de outra operação.

Exemplos, são os contratos de venda de equipamentos industriais, que prevêm cláusulas ou contratos conexos, relativas ao assessoramento na instalação, montagem e colocação em funcionamento.

A assistência técnica distingue-se do contrato de prestação de serviços técnicos, pois enquanto neste último, as partes querem a própria execução de um determinado serviço, nos primeiros, as partes querem uma informação tecnológica através de um serviço complementar ou acessório relativamente ao objecto principal do contrato, que é a transmissão de uma informação tecnológica.

A Administração Fiscal Espanhola, caracteriza a assistência técnica como *“o facto de uma empresa colocar pessoal qualificado à disposição do cliente, quando tal seja necessário para a própria transferência dos conhecimentos e experiências cedidos e não correspondam a uma obrigação de fazer, que constitua o objecto principal do contrato.”*

Seguindo esta linha de raciocínio, o Legislador considera os contratos de assistência técnica sujeitos a tributação, qualificados como rendimentos de capitais, devido à complementaridade ou carácter instrumental da assistência técnica em relação à transmissão da informação resultante de experiência adquirida.

Importa sublinhar o carácter complementar ou instrumental dos contratos de transferência de capital tecnológico, não podendo ser abrangidos os contratos que têm por objecto principal a prestação de serviços, ainda que de conteúdo técnico, pois a remuneração destes não é rendimento de capital.

A tributação da assistência técnica em sede de *Royalties* deve ser interpretada de uma forma restritiva, nela incluindo apenas a assistência técnica que tenha um carácter meramente subsidiário em relação ao objecto principal do contrato (a transmissão de know-how) e que, ao mesmo tempo, seja prestada em ligação directa com a transmissão de know-how ou de outra realidade tributável em sede de *Royalties*.

3. Os Acordos de Partilha de Custos (APC) ou Acordos de repartição dos custos (ARC)¹³

A qualificação dos contratos de partilha de custos, foi e é matéria controversa.

A forma diversa de tributação dos *royalties* ou das prestações de serviços, está frequentemente na origem de litígios entre os contribuintes e a Administração Fiscal.

No relatório da OCDE de 1995, “*os APC são um acordo - quadro celebrado entre empresas que permite a partilha de custos e riscos associados ao desenvolvimento, produção ou obtenção de bens, serviços ou direitos, e a determinação da natureza e da extensão dos benefícios que cada participante retira desses bens, serviços ou direitos*” .

O que ocorre é que estes acordos de partilha de custos incidem essencialmente sobre despesas de investigação e desenvolvimento, ou marketing e publicidade, resultando que a maioria dos APC's estão relacionados com transferência de *know-how*, assistência técnica e propriedade intelectual, tributados em sede de *royalties*.

Numa primeira fase, o Supremo Tribunal Administrativo (STA) considerou que as contribuições feitas ao abrigo dos APC's não deviam ser qualificadas de *royalties*.

¹³ *Cost Sharing agreements* ou *Cost contribution arrangements* em inglês.

Para o STA, estes pagamentos, mais não eram do que reposições de despesas incorridas pela casa-mãe, em benefício de todas as empresas do mesmo grupo económico e não deviam ser qualificados como rendimentos da casa-mãe, muito menos como *royalties*.

Em meados dos anos 80, houve uma total inversão do rumo das decisões judiciais.

A existência de um acordo de partilha de custos deixou de ter de *per si* relevância, passando simplesmente a qualificar de *royalties*, as contribuições efectuadas, sempre que estas integravam o conceito de *royalties* estabelecido no Código do IRC. A existência de um APC foi considerado irrelevante para a jurisprudência nacional, opinião que não era comungada pela corrente doutrinária maioritária.

Os Acórdãos relativos ao assunto¹⁴, chegam a conclusões bastante diversas, ao longo dos anos.

Enfatizamos dois destes acórdãos, pelas conclusões distintas que apresentam.

No Acórdão da Ford Lusitana¹⁵ o STA considerou que os APC's não eram relevantes para a qualificação dos rendimentos, concluindo que os serviços prestados pela Ford Europe Incorporated (FOE), às diversas sociedades do grupo, eram qualificáveis como transferência de *know-how*, integráveis na tributação em sede de Imposto de Capitais.

Mais recentemente, o Tribunal Central Administrativo (TCA) veio qualificar os APC's, à luz das considerações da OCDE, constantes das *Transfer Pricing Guidelines*¹⁶.

¹⁴ Os mais importantes na jurisprudência nacional são: STA 02/12/1993; 10/04/1991; 18/10/1989; 28/02/1996; 29/10/1997; 18/03/1987; 13/11/1985 e TCA 08/04/2003 disponíveis em www.dgsi.pt

¹⁵ Acórdão Ford Lusitana – STA 29/10/97

¹⁶ Aprovado pelo Comité dos Assuntos Fiscais em 27 de Junho de 1995 e pelo Conselho da OCDE em 13 de Julho de 1995

No acórdão Polímeros de Sines¹⁷, o TCA reconheceu a existência de APC's e concluiu que os pagamentos efectuados ao abrigo destes contratos não deviam estar sujeitos a tributação em território nacional, visto qualificarem-se como reembolso de despesas ou remuneração por prestação de serviços e não como *royalties*.

4. Os APC's e os Preços de Transferência¹⁸

A Portaria nº 1446-C/2001 que regula sobre Preços de Transferência no seu art.11º incluiu uma menção específica aos APC's, explicitando a forma a aplicar, o princípio da plena concorrência às especificidades destes acordos. Nesta portaria, o Legislador veio reconhecer uma realidade fáctica (existência de APC's), dando razão à maioria da doutrina, quando esta defendia que a qualificação destes rendimentos deveria ser feita à luz dos acordos firmados entre as partes.

Apesar de não terem ocorrido alterações nos CIRS ou CIRC, o entendimento actual é que quando se admite a existência de APC, não é possível mais, qualificar os rendimentos oriundos destes, como *royalties*, visto não serem mais do que uma contribuição pela partilha de custos incorridos.

Igual entendimento é adoptado pela OCDE, nos Transfer Pricing Guidelines¹⁹.

O art.11º da aludida Portaria, estabelece que existem Acordos 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

¹⁷ Acórdão Empresa de Polímeros de Sines - TCA 08/04/03 – disponível em www.dgsi.pt

¹⁸ Art.58º do CIRC

¹⁹ “nenhuma contribuição efectuada no âmbito de um APC constitui Royalty pelo uso da propriedade intangível”

projectos de investigação e desenvolvimento sem o pagamento de qualquer contraprestação adicional” .

Na última parte desta definição quando se refere o *direito a utilizar os resultados alcançados em projectos de investigação e desenvolvimento sem o pagamento de qualquer contraprestação adicional*, exclui-se a tributação em sede de *royalties*, das contribuições efectuadas no âmbito de um APC que originem direitos de propriedade intelectual, industrial ou transferência tecnológica, encerrando assim a polémica antiga entre a jurisprudência e a doutrina.

A questão agora que se coloca é outra.

Quando exista apenas um dos participantes do APC, que seja o legal titular da propriedade intangível, mas em que todos os outros participantes sejam co-titulares em termos económicos, não se torna necessário o pagamento de *royalties*, pelo uso da propriedade intangível desenvolvida ao abrigo do APC, pelos outros participantes ?

A este respeito, a OCDE considera que mesmo só havendo um titular legal, a cessão do direito de uso daquela propriedade por partes dos outros participantes não dá origem ao pagamento de *royalties*. Ao invés, outras entidades não participantes que explorem os benefícios no âmbito do APC, deverão ser tributadas pelo pagamento de *royalties*.

Este tema dos Acordos de Partilha de Custos, insere-se no quadro mais amplo da problemática dos Preços de Transferência.

Neste contexto, os acordos de partilha são métodos possíveis de determinação dos preços e custos, nas relações entre empresas do mesmo grupo económico.

5. As vantagens dos APC's e as formas de controlo da Administração Fiscal

Pelo que já foi mencionado e na linha actual da Doutrina, do Legislador e da Jurisprudência nacional e estrangeira, existem inegáveis vantagens na celebração de Acordos de Partilha de Custos no seio dos Grupos Multinacionais, dado que as contribuições pagas por entidades residentes ao abrigo destes acordos, são consideradas como custos ou perdas e não sujeitas a tributação por retenção na fonte, por poderem ser qualificadas como *royalties*.

Esta situação permite uma optimização fiscal com segurança jurídica para os grupos económicos.

A determinação do lugar para centralização dos serviços para as unidades do grupo revela-se de primordial importância, podendo por este facto tributar os rendimentos em Estados de menor carga fiscal.

Em nossa opinião, a luta da Administração Fiscal, não tem sido estrategicamente bem equacionada. De facto, o que ocorre é que a Administração Fiscal portuguesa coloca em causa a qualificação dos rendimentos, posicionando o problema numa questão de clarificação do âmbito das definições, quando, em nossa opinião, talvez fosse mais apropriado fazê-la incidir na análise da autenticidade, na realidade contratual e na indispensabilidade dos custos ao abrigo do art.23º do CIRC, para as empresas nacionais, com despesas de prestação de serviços ou de *royalties* prestados por entidades relacionadas não residentes.

É nossa convicção que a Administração Fiscal, deve aplicar um efectivo controlo e fiscalização sobre os contratos que suportam os APC's, a três níveis:

a) verificar a autenticidade dos mesmos e se foram ou não dirigidos por meios artificiosos ou fraudulentos e com abuso das formas jurídicas, conforme define a cláusula geral anti-abuso, constante no art.38º da LGT.

Para o lograr, a Administração Fiscal tem que ter a capacidade para determinar os actos ou operações que podem ser inválidos, em razão de simulação (“*shram transactions*”). Mas não basta. A Administração Fiscal deve ir mais além. Com efeito, nos comportamentos elisivos não ocorre em geral, a figura de simulação, pois as partes pretendem exactamente aquilo que ostencivamente realizaram, não existindo divergência entre a vontade real e a vontade declarada; A Administração Fiscal deve procurar atingir os actos ou conjunto de actos, em si mesmo válidos, mas “*reputados arditos, engenhosos, oblicolos, indirectos ou abusivos*”²⁰. A cláusula geral actualmente contida no art.38º da LGT permite à Administração Fiscal anular os efeitos fiscais de determinados negócios jurídicos, desde que consiga demonstrar a existência de manipulação da forma jurídica para apenas obter uma indevida redução de carga fiscal.²¹

b) verificar se a realidade contratual corresponde à realidade económica e se os custos efectivamente ocorreram. Para a Administração Fiscal o custo apenas é fiscalmente dedutível, se for devidamente comprovado²² e se não constituir uma despesa de carácter confidencial ou ilícita.

Esta questão levanta sérias dúvidas quanto aos elementos necessários para a comprovação dos custos ocorridos no seio dos APC’s.

O primeiro coloca-se ao nível das despesas que não são fiscalmente dedutíveis no território nacional, mas que o são nos territórios onde estão sediadas as sociedades veículo dos APC’s.

²⁰ In Alberto Xavier – Direito Tributário Internacional do Brasil – pp 416 e ss

²¹ A este propósito Saldanha Sanches considera “que a Cláusula –geral hoje contida no art.28º da LGT se pode considerar como uma projecção fiscal da teoria do negócio indirecto.

No sentido de um negócio feito com uma finalidade especial que o desvia da forma que mais facilmente se adaptaria à sua intenção práctico-económica, criado por um especialista e que assume, no Direito Fiscal, o objectivo único da redução da dívida fiscal.”

²² Os elementos essenciais dos documentos, são definidos em sede de IVA, nos art.28º, nº1 alínea b) em relação à obrigação de emissão de factura ou documento equivalente e o art.35º nº5.

A este nível é nossa convicção que o custo que resulta dos APC's não é indiviso, mas uno, pelo que não deve ser analisado o conjunto de custos do APC isoladamente, mas sim o custo do serviço como um todo.

Nesta linha, é irrelevante que uma parte do custo seja fiscalmente não dedutível em Portugal, se o mesmo, o for no território da empresa que presta os serviços para as outras unidades do grupo.

A segunda questão coloca-se ao nível da comprovação dos custos integrantes do APC. Apenas através da troca de informações entre administrações fiscais é possível que se logre a comprovação efectiva da existência dos custos.

Todavia, somos de opinião, que acima de determinados montantes deveria ser obrigatório uma autenticação por uma entidade independente, atestando a veracidade dos custos, a sua efectiva existência, a correlação com o APC e os critérios de rateio²³ ou de alocação utilizados. Também a existência de acordos prévios com a Administração Fiscal poderá permitir maior liberdade geográfica de gestão para as empresas e ao mesmo tempo garantir maior controlo da Administração Fiscal.

c) Por último, aferir a necessária indispensabilidade dos custos para a realização dos proveitos ou ganhos sujeitos a imposto ou para a manutenção da fonte produtora, conforme requisito essencial para a qualificação como custo fiscalmente dedutível à luz do art.23º do CIRC.

²³ A contabilidade analítica (contabilidade de gestão) torna-se cada vez mais indispensável para a correcta imputação dos custos. Na grande maioria das vezes a alocação directa é insuficiente para determinar os custos totais de determinadas actividades logo o recurso a custos padrão (*standard*), critérios de rateio ou o método *Activity Based Costing* (ABC), têm cada vez maior pertinência.

O aludido artigo 23º, define os requisitos legais de dedutibilidade dos custos fiscais.

Como primeiro requisito, temos o nexo da indispensabilidade.

Para Sanz Gadea²⁴ existem três teses distintas relativamente à forma como pode ser explicado o nexo causal entre os custos e os proveitos: a tese restritiva, em que a indispensabilidade é sinónimo directo de necessidade, a tese intermédia que propõe a aceitação dos custos tidos por convenientes pela a empresa e por último, a tese ampla, daqueles que defendem que a indispensabilidade é obtida pelo recurso à integração directa no escopo ou fim do interesse societário.

O Legislador Português optou por acolher a tese da indispensabilidade como *subsunção no interesse da empresa*.²⁵ Apenas esta interpretação obedece ao princípio constitucional da liberdade de gestão empresarial e respeita os interesses básicos do direito fiscal²⁶.

António Portugal sustenta que “*os custos indispensáveis equivalem, assim, aos gastos contraídos no interesse da empresa. A dedutibilidade fiscal do custo depende apenas de uma relação causal e justificada com a actividade produtiva da empresa.*”²⁷

A mera existência de um APC não deve ser *per si* requisito suficiente para aferir a indispensabilidade do custo, mas sim a existência de relações causais entre a participação no acordo e a realização dos proveitos ou a actividade produtiva da empresa, quer sejam meras prestações de serviço, de assistência técnica ou mesmo transferência de know-how.

²⁴ *Apud* Tomás Tavares, *ob. cit.*, pp.131 e segs.

²⁵ Vitor Faveiro, *ob.cit.*, pp.600-601 (“basta que se trate de operação realizada como acto de gestão, sem se entrar na apreciação dos efeitos positivos ou negativos, do gasto ou do encargo assumido para os resultados da realização dos proveitos ou para a manutenção da fonte produtora).

²⁶ O legislador no art. 23º do CIRC refere “ Consideram-se custos ou perdas os que comprovadamente forem indispensáveis para a realização dos proveitos ou ganhos sujeitos a impostos ou para a manutenção da fonte produtora”

²⁷ In António Moura Portugal – A dedutibilidade de custos em actividades isentas e não tributadas em IRC – pp 22.

6. Conclusões

Em jeito de conclusão, importa referir que apesar de aparentemente a questão de qualificação dos APC's se encontrar normativamente resolvida, existem ainda inúmeros processos pendentes nos tribunais à espera de resolução.

Aguarda-se que a Jurisprudência não arrepie caminho e não adopte uma interpretação contrária à defendida pela melhor doutrina .

Por outro lado, é nossa convicção que a Administração Fiscal tem que se modernizar, investir fortemente na formação dos seus funcionários, despolitizar-se, garantir a sua independência em relação aos grandes grupos-económicos, estabeleça acordos de parceria e de troca de informações com as Administrações Fiscais de outros países, crie acordos prévios com as empresas, pois só assim será possível passar de uma mera discussão das definições, para se colocar num plano de poder avaliar a efectiva existência dos custos e as relações causais com a manutenção da fonte produtora.

A justiça fiscal é um factor determinante do investimento, da livre concorrência e do desenvolvimento sustentável da economia.

A existência de grupos multinacionais que actuam em diferentes países é uma realidade.

Estes grupos têm como linha de actuação ao nível da gestão o desenvolvimento de Centros de Serviço para todo o grupo, em Estados onde consigam melhores eficiências económicas.

Este facto não pode ser negligenciado não devendo as Administrações Fiscais dos diferentes Estados, criar políticas e práticas que impeçam a liberdade de gestão, a livre concorrência e a justiça fiscal.

