

A introdução dos Acordos Prévios sobre Preços de Transferência na legislação fiscal portuguesa: nota preliminar¹

*Clotilde Celorico Palma
Guilherme Waldemar d'Oliveira Martins*

Sumário: A possibilidade de celebração dos Acordos Prévios sobre Preços de Transferência veio, finalmente, a ser introduzida no Código do IRC em 2008, através do aditamento do novo artigo 128.º-A, tendo sido regulamentada pela Portaria n.º 620-A/2008, de 16 de Julho. A celebração destes acordos prévios traduz-se num factor de segurança para as Administrações Fiscais e para os contribuintes, introduzindo uma maior transparência nos sistemas fiscais, tornando mais previsível o regime das operações internacionais, consubstanciando-se, conseqüentemente, num factor de competitividade do sistema. Os acordos em causa têm, assim, como primeira finalidade, proporcionar às empresas uma base de segurança jurídica e de certeza mediante a fixação prévia dos métodos a utilizar na determinação dos preços de transferência com respeito do princípio de plena concorrência, garantindo, em simultâneo, a eliminação da dupla tributação quando revestem carácter bilateral ou multilateral.

Abstract: In 2008, the possibility of entering into Advance Pricing Agreements (APA) was finally introduced in the Corporate Income Tax Code in 2008 by means of an addition of article 128.º-A, subsequently regulated by Ministerial Order n.º 1446-C, of 21st of December. The entering into these aforementioned agreements constitutes in itself an important factor of security for Tax Administrations as well as for taxpayers, ensuring a more predictable international transactions framework and therefore conferring a competitive advantage to the system. Furthermore, the primary goal of APA's is to provide companies with a greater degree of legal security and certainty via the fixing in advance the methodology for determining the transfer pricing with respect of the principle of free competition and simultaneously guaranteeing the elimination of double taxation when bilateral and multilateral in nature.

¹ Este texto tem por base a conferência conjunta proferida pelos autores na Universidade Católica Portuguesa (Escolas de Direito de Lisboa e do Porto), nos dias 18 e 19 de Setembro de 2008, por ocasião da introdução da figura dos acordos prévios de preços de transferência no ordenamento fiscal português. A conferência foi resultado de uma organização conjunta da Universidade Católica Portuguesa e da KPMG.

1. **Os Preços de transferência**
2. **Os acordos prévios sobre preços de transferência em Portugal**
 - 2.1 **A definição de APPT**
 - 2.2 **O pedido de celebração de um APPT**
 - 2.3 **Os elementos do APPT**
 - 2.4 **O âmbito do APPT**
 - 2.5 **As fases de desenvolvimento do processo do APPT**
3. **Da Admissibilidade dos APPT no Direito Fiscal português**



1. Os preços de transferência

Em conformidade com as Directrizes da OCDE relativas a preços de transferência², entende-se como preços de transferência (*transfer pricing*) os preços pelos quais uma empresa transfere bens corpóreos, activos incorpóreos ou presta serviços a empresas associadas. Podem estar em causa vendas de bens, transferência de direitos de propriedade industrial, de direitos de autor, de tecnologia, contribuição para despesas comuns de pesquisa e desenvolvimento, publicidade e administração, pagamentos pela prestação de serviços comerciais, técnicos ou de formação, pagamentos de juros pela realização de empréstimos, etc...(por exemplo, bens produzidos num país e vendidos a uma empresa subsidiária noutra para aí serem acabados e revendidos).

O princípio do preço de plena concorrência (*arm's length price*) é o mais adequado para a resolução das questões relativas a preços de transferência, devendo, na medida do possível, ser preferido a outros princípios existentes. Este princípio está incorporado nos modelos de convenção destinados a eliminar a dupla tributação nos impostos sobre o rendimento da OCDE e das Nações Unidas, e as regras sobre a sua aplicação têm vindo a ser desenvolvidas em sucessivos relatórios produzidos e divulgados pelo Comité dos Assuntos Fiscais da OCDE³.

Uma das mais complexas questões que se suscita relativamente à tributação das empresas multinacionais consiste na fixação de preços de transferência considerados como apropriados. Mas o problema dos preços de transferência não se coloca apenas quanto às multinacionais, tendo, nomeadamente, a legislação portuguesa, consagrado no artigo 58.º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas/CIRC e na Portaria n.º 1446-C/2001, de 21 de Dezembro, um conceito amplo de relações especiais que faz com que esta questão se suscite em diversas circunstâncias.

Entre nós, foi o anterior artigo 57.º do CIRC (actual artigo 58.º) que, pela primeira vez, veio disciplinar a matéria dos preços de transferência. Na sua versão inicial, este artigo era manifestamente insuficiente para

² “Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations”, 1999.

³ Os princípios de tributação das empresas multinacionais foram acolhidos na Convenção Modelo da OCDE sobre o Rendimento e o Património, basicamente no respectivo artigo 9.º, relativo à tributação do lucro das empresas associadas, que prevê a aplicação do princípio da livre concorrência.

fundamentar uma actuação da Administração Fiscal e garantir os direitos dos contribuintes, sendo excessivamente lacónica, pelo que a Lei n.º 30-G/2000, de 29 de Dezembro⁴, veio detalhar o referido normativo legal, tendo a legislação sido completada posteriormente através da aludida Portaria n.º 1446-C/2001.

Note-se, todavia, que as regras então acolhidas não previam a celebração de acordos prévios sobre preços de transferência (APPT)⁵, facto que era muito criticado pela grande maioria da doutrina⁶.

2. Os acordos prévios sobre preços de transferência em Portugal

A possibilidade de celebração de APPT veio, finalmente, a ser introduzida no CIRC em 2008, através do aditamento do novo artigo 128.º-A, tendo sido regulamentada pela Portaria n.º 620-A/2008, de 16 de Julho⁷. A celebração destes acordos prévios traduz-se num factor de segurança para as Administrações Fiscais e para os contribuintes, introduzindo uma maior transparência nos sistemas fiscais, tornando mais previsível o regime das operações internacionais, consubstanciando-se, conseqüentemente, num factor de competitividade do sistema. Os APPT têm, assim, como primeira finalidade, proporcionar às empresas uma base de segurança jurídica e de certeza mediante a fixação prévia dos métodos a utilizar na determinação

⁴ Esta Lei aprovou o Orçamento do Estado para 2001. Pela remuneração subsequente, o então artigo 57.º do CIRC passou a artigo 58.º, relativo aos “preços de transferência”.

⁵ Conforme se reconheceu no preâmbulo da referida Portaria, através desta completava-se uma primeira fase da regulamentação sobre os preços de transferência. Sublinhava-se, ainda, que esta matéria se trata de “...uma disciplina em contínua evolução e a carecer de constantes aperfeiçoamentos induzidos pela experiência e pela necessidade de acompanhar as formas inovadoras como as empresas reestruturam os seus negócios num ambiente de globalização, devendo, por isso, ser sujeita a revisões periódicas no sentido da sua actualização.

Após ser obtida uma experiência relevante com a aplicação das regras ora elaboradas, julga-se que o sistema fiscal português estará, a médio prazo, em condições de poder acolher a recomendação da OCDE no sentido de regulamentar a possibilidade de celebração de acordos prévios sobre preços de transferência.”

⁶ Neste sentido veja-se “Preços de Transferência – Principais problemas da legislação fiscal nacional”, António Carlos dos Santos, Carlos Baptista Lobo, Clotilde Celorico Palma, Manuel Faustino e Guilherme Xavier de Basto, Gabinete de Estudos da Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas, Revista da Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas n.ºs 66, Setembro de 2005 e 68, Novembro de 2005.

⁷ Sobre o projecto de Portaria consultar PAULA ROSADO PEREIRA, “Acordos Prévios sobre Preços de Transferência – Alguns comentários ao projecto de Portaria”, in *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, n.º 2 (Ano 1), 2008, páginas 321 – 325.

dos preços de transferência com respeito do princípio de plena concorrência, garantindo, em simultâneo, a eliminação da dupla tributação quando revestem carácter bilateral ou multilateral.

A regulamentação dos APPT em Portugal teve presente as directrizes OCDE de 1999, e da UE de 2007, tendo igualmente beneficiado da experiência de outros países, onde a respectiva celebração é uma prática já enraizada.

2.1. A definição de APPT

De acordo com a definição constante do primeiro parágrafo do número 4.124 das Directrizes da OCDE de 1995, os acordos prévios sobre preços de transferência (*advance price arrangement*) consubstanciam um “acordo que fixa previamente às operações entre empresas associadas, um conjunto de critérios adequados (respeitantes, p.ex., ao método de cálculo, aos elementos de comparação, aos ajustamentos a introduzir e às hipóteses de base relativas à evolução futura) na determinação dos preços de transferência aplicados a essas operações no decurso de um determinado período de tempo”. Os APPT podem igualmente revelar-se úteis na resolução dos problemas decorrentes da aplicação do artigo 7.º da Convenção modelo da OCDE no respeitante às questões de repartição, das actividades dos estabelecimentos estáveis e das sucursais.

Isto é, um APPT possibilita que, previamente à realização das operações, se defina um conjunto de critérios adequados tendo em vista a determinação do preço de transferência aplicável a essas operações durante um período de tempo. Estes acordos poderão assumir, basicamente, duas modalidades: unilaterais ou bilaterais ou multilaterais. Dizem-se unilaterais, quando apenas intervém uma Administração Fiscal e um contribuinte e bilaterais ou multilaterais caso se esteja perante um acordo celebrado entre duas ou mais Administrações Fiscais. Nestes termos, de acordo com o previsto na Portaria n.º 620-A/2008, os APPT serão unilaterais quando as partes são a DGCI e um ou vários sujeitos passivos de IRC referidos no artigo 2.º da Portaria n.º 1446-C/2001, sendo bilaterais ou multilaterais, quando, além do acordo estabelecido entre a DGCI e sujeitos passivos de IRC, é igualmente firmado um acordo com outra ou outras administrações fiscais, no âmbito do procedimento amigável previsto em convenção destinada a evitar a dupla tributação nos impostos sobre o rendimento.

2.2. O pedido de celebração de um APPT

Neste contexto, de acordo com o previsto no artigo 1.º da Portaria n.º 620-A/2008, os APPT visam garantir a um sujeito passivo a aceitação pela administração fiscal do método ou métodos para a determinação dos preços de transferência das operações vinculadas, em conformidade com o princípio da plena concorrência.

Tal como referimos, foi o artigo 128.º A do CIRC que, entre nós, veio, pela primeira vez, permitir a celebração de acordos prévios vinculativos sobre preços de transferência, em ordem à determinação das metodologias a utilizar pelos contribuintes e entidades relacionadas em termos obrigatórios para a Administração Fiscal.

Assim, de acordo com o disposto naquele normativo, prevê-se que os sujeitos passivos podem solicitar à DGCI a celebração de um acordo que tenha por objecto estabelecer, com carácter prévio, o método ou métodos susceptíveis de assegurar a determinação dos termos e condições que seriam normalmente acordados, aceites ou praticados entre entidades independentes nas operações comerciais e financeiras, incluindo as prestações de serviços intra-grupo e os acordos de partilha de custos, efectuadas com entidades com as quais estejam em situação de relações especiais ou em operações realizadas entre a sede e os estabelecimentos estáveis.

Este pedido é dirigido ao Director-Geral dos Impostos e deve:

- Apresentar uma proposta sobre os métodos de determinação dos preços de transferência devidamente fundamentada e instruída com a documentação relevante;
- Identificar as operações abrangidas e o período de duração;
- Ser subscrito por todas as entidades intervenientes nas operações que se pretende incluir no acordo;
- Conter uma declaração do sujeito passivo sobre o cumprimento do dever de colaboração com a administração tributária na prestação de informações e o fornecimento da documentação necessária sem que possa ser oposta qualquer regra de sigilo profissional ou comercial.

2.3. Os elementos do APPT

Os elementos contidos no acordo devem indicar⁸ designadamente o método ou os métodos aceites, as operações abrangidas, os pressupostos de base, as condições de revisão, revogação e de prorrogação e o prazo de vigência, que não pode ultrapassar três anos. Note-se que a DGCI fica vinculada a actuar em conformidade com os termos estabelecidos no acordo, desde que não haja alterações na legislação aplicável nem variações significativas das circunstâncias económicas e operacionais e demais pressupostos de base que fundamentam os métodos. Por outro lado, os sujeitos passivos não podem reclamar ou interpor recurso do conteúdo do acordo⁹.

2.4. O âmbito do APPT

Quanto ao respectivo âmbito, os APPT podem incidir sobre todas ou parte das operações efectuadas pelos sujeitos passivos de IRS e de IRC, entre as abrangidas pelo n.º 1 do artigo 58.º do Código do IRC e pelos artigos 1.º e 2.º da Portaria n.º 1446-C/2001, sem prejuízo de, na avaliação da proposta, a DGCI poder ter em conta todos os factos relevantes e circunstâncias susceptíveis de afectarem a determinação dos preços de transferência das operações, ainda que não incluídas naquela proposta.

2.5. As fases de desenvolvimento do processo do APPT

De acordo com o estatuído na Portaria n.º 620-A/2008, poderemos distinguir cinco fases fundamentais no processo de celebração de um APPT¹⁰: (i) Fase preliminar; (ii) Proposta de acordo prévio; (iii) Apreciação da proposta; (iv) negociação com as autoridades competentes de outros Estados e (v) Celebração do acordo. A fase (iv) é facultativa, porque apenas abrange as situações em que é apreciada uma proposta de acordo bilateral ou multilateral.

i) A fase preliminar

⁸ De acordo com o disposto no n.º6 do artigo 128.º A do CIRC.

⁹ Ver o n.º 8 do artigo 128.º-A do CIRC.

¹⁰ Relativamente aos acordos bilaterais e multilaterais, o respectivo processo de negociação dos compreende uma fase de consultas entre as autoridades fiscais dos países envolvidos realizadas no quadro do procedimento amigável, nos termos do artigo 25.º, § 3, do modelo de convenção fiscal da OCDE e, por isso, estes acordos só podem ser celebrados com os Estados com os quais Portugal celebrou uma convenção fiscal que comporte uma disposição baseada naquele artigo.

Na designada *fase preliminar*, determina-se que os sujeitos passivos devem solicitar, por escrito, ao dirigente da Direcção de Serviços de Inspecção Tributária (DSIT), uma avaliação preliminar dos termos e condições em que o acordo pode ser celebrado e sobre os seus efeitos. Esta fase assume carácter informal e tem por objectivo analisar a política de preços de transferência da entidade interessada, avaliar se o acordo é possível e se é a solução mais adequada para o tratamento dos preços de transferência, definir o âmbito das informações e documentação que devem acompanhar a proposta de acordo e estabelecer o calendário previsível e identificar as especificidades inerentes à negociação com as autoridades competentes de outros Estados.

Quanto à fase preliminar questiona-se se a Administração Fiscal poderá aceitar contactos anónimos de sujeitos passivos. Neste sentido, e seguindo o ponto 22 das Directrizes relativas aos APPT na União Europeia¹¹, de qualquer contacto anónimo feito com a Administração Fiscal não poderá resultar qualquer acordo vinculativo.

Em qualquer dos casos, é desejável que a Administração Fiscal se pronuncie se o subsequente pedido formal é passível de diferimento, bem como, se tal for viável, indicar quais os aspectos considerados controversos, para, desta forma o sujeito passivo apresentar um pedido formal conforme ao acordado nesta fase preliminar. O n.º 5 do artigo 4.º da Portaria n.º 620-A/2008 prevê, no entanto, que a falta de resposta representa uma aceitação tácita de que o sujeito passivo pode apresentar a proposta de acordo na fase seguinte. Refira-se, contudo, que esta aceitação tácita deve reflectir uma vinculação da Administração Fiscal quanto a todos os elementos divulgados nesta fase preliminar e que, conseqüentemente, esta não poderá recusar a celebração do APPT por considerar controversos alguns elementos do acordo apresentados claramente na fase preliminar. Esta disposição terá, em nosso entender, reflexos na celebração final do APPT que, se não reflectir alguns elementos considerados controversos, poderá legitimar o sujeito passivo a exercer os direitos de reclamação e de recurso conferidos pela lei geral e que só são afastados quanto aos elementos que constem do APPT, nos termos do já invocado n.º 8 do artigo 128.º-A do CIRC.

ii) A proposta de APPT

¹¹ Bruxelas, 26/2/2007, COM (2007), 71 FINAL – conforme Comunicação da Comissão ao Conselho, ao Parlamento Europeu e ao Comité Económico e Social Europeu relativa às Actividades do Fórum Conjunto da UE sobre preços de transferência, *in Ciência e Técnica Fiscal*, 2007, n.º 419, págs. 243-281.

A *proposta de APPT* é remetida à Direcção de Serviços da Inspecção Tributária até 180 dias antes do início do primeiro exercício abrangido pelo acordo. A proposta a apresentar pelo sujeito passivo deve conter os elementos referidos no Anexo I e ser acompanhado dos documentos indicados no Anexo II, ambos da Portaria n.º 620-A/2008.

Após a recepção da proposta, os serviços competentes da DGCI devem comunicar ao sujeito passivo, por escrito, no prazo de 60 dias, a aceitação ou recusa da proposta e, quando necessário, solicitar a prestação de informações ou documentos complementares, caso em que a contagem daquele prazo é interrompida até à recepção dos elementos solicitados. A recusa da proposta deve ser fundamentada e, como já dissémos, não pode abranger os elementos que tenham sido objecto da aceitação tácita constante do n.º 5 do artigo 4.º da Portaria n.º 620-A/2008.

É neste momento de aceitação da proposta que deverá ser efectuado o pagamento da taxa prevista no artigo 16.º, que incide sobre o volume de negócios. A celebração de um APPT está sujeita ao pagamento das taxas previstas e determinadas nos termos e limites constantes dos artigos 1.º e 2.º da Portaria 923/99, de 20 de Outubro (que regula a inspecção tributária por iniciativa dos sujeitos passivos).

Formalmente, no caso de acordo bilateral ou multilateral, deverá ser entregue em duplicado, sendo um dos exemplares destinado à Direcção de Serviços de Relações Internacionais (DSRI) - DGCI, que notifica a autoridade competente do outro Estado. O sujeito passivo deve contactar as entidades intervenientes nas operações vinculadas residentes em outros Estados para que estas apresentem o pedido junto das respectivas autoridades competentes.

iii) A avaliação e a necessidade de um calendário indicativo

Segue-se a fase da *avaliação*, quando não se verifique a recusa da proposta. O prazo para o procedimento de avaliação é de 180 dias nos acordos prévios unilaterais e de 360 dias nos acordos prévios bilaterais e multilaterais, contados a partir da data de aceitação formal da proposta pela DGCI, não contando os atrasos imputáveis ao sujeito passivo nas respostas aos pedidos de documentação. Nesta fase, pressupõe-se que deverá ser estabelecido um *calendário indicativo*¹² para o processo do APPT. O calendário indicativo deverá

¹² Nos termos do Apêndice C, da Comunicação da Comissão ao Conselho, ao Parlamento Europeu e ao Comité Económico e Social Europeu relativa às Actividades do Fórum Conjunto da UE sobre preços de transferência, *in Ciência e Técnica Fiscal*, 2007, n.º 419, págs. 243-281 (da Bruxelas, 26/2/2007, COM (2007), 71 FINAL).

reflectir, no caso de procedimento unilateral uma planificação do procedimento a 6 meses e no caso de procedimento bilateral ou multilateral uma planificação a 12 meses.

Acresce ainda que “as administrações fiscais deverão esforçar-se por reduzir ao mínimo o ónus da avaliação, exigindo apenas informações pertinentes”¹³. Os sujeitos passivos, por seu turno, deverão fornecer prontamente as informações pedidas. No calendário indicativo acordado entre as partes deverá ser acordado que o silêncio de qualquer das partes envolvidas por período para além do razoável implica a desistência de celebração do APPT. Este silêncio é mais exigente para o sujeito passivo, uma vez que deverão ser balizados no calendário indicativo prazos razoáveis de resposta. Em qualquer dos casos, entendemos que o APPT deve ser celebrado com alguma celeridade, uma vez que as regras de mercado e o estabelecimento dos preços são variáveis, pelo que o APPT deverá reflectir, o mais possível, a realidade do mercado.

iv) Negociação com as autoridades competentes de outros Estados (fase facultativa)

O início do processo de negociação e de celebração de um acordo prévio bilateral ou multilateral depende sempre da prévia aceitação das autoridades competentes dos outros Estados. Se no final do processo de consultas, as autoridades competentes dos outros Estados concluírem que não estão em condições de dar o seu acordo à proposta apresentada pelos contribuintes, o procedimento amigável é encerrado e o proponente é informado pela DGCI da decisão tomada¹⁴. Neste caso e na falta de procedimento amigável o sujeito passivo pode solicitar a convalidação, no prazo de 60 dias a contar da notificação da decisão, como proposta de acordo prévio unilateral. Trata-se de uma medida de aproveitamento de actos, em nome da economia processual. No entanto, este pedido de convalidação implica uma renúncia¹⁵ a eventuais ajustamentos correlativos determinados por correcções aos preços de transferência das operações abrangidas, efectuadas pelas referidas administrações fiscais de outros Estados, tendo por base a aplicação do método ou métodos estabelecidos no acordo, uma vez que o APPT torna-se unilateral e só pode vigorar para outros Estados-membros no caso de abertura de um novo procedimento amigável, implicando, assim, uma revisão do APPT unilateral então em vigor.

¹³ Idem.

¹⁴ Ver n.º 2 do artigo 9.º da Portaria n.º 620-A/2008.

¹⁵ Ver n.º 3 do artigo 9.º da Portaria n.º 620-A/2008.

v) A celebração do acordo

Finalmente, ocorrerá a fase da *conclusão do acordo*. O convénio é formal e depende de comunicação da proposta pela Administração Fiscal ao sujeito passivo, que deverá apôr uma declaração expressa de aceitação do acordo. Nestas circunstâncias o silêncio significa uma recusa do sujeito passivo, podendo o calendário indicativo acordado na fase da avaliação reflectir as consequências da falta dessa declaração para além do período que se considere razoável.

A partir desse momento, o sujeito passivo fica obrigado a elaborar um relatório anual sobre a aplicação do acordo, que possibilite verificar a conformidade dos métodos utilizados com os termos do acordo, e a enviá-lo para a DSIT dos Serviços Centrais da DGCI, no prazo de entrega da declaração periódica de rendimentos a que se refere o artigo 112.º do CIRC.

3. Da admissibilidade dos APPT no Direito Fiscal português

Em nosso entender, contudo, o APPT tem a natureza de um verdadeiro contrato entre a Administração e o sujeito passivo, que entra em vigor na data nele prevista e produzirá efeitos meramente declarativos, ou seja, retroagirá os seus efeitos à data nele indicada. A duração do acordo é fixada no quadro do procedimento de avaliação e não pode ser superior a 3 anos. Durante esse período, quer a Administração Fiscal, quer o sujeito passivo, não podem agir ou proceder em sentido diverso do acordo, salvo, como é evidente, em cumprimento de decisão judicial. O acordo pode ser renovado por solicitação escrita do sujeito passivo, seis meses antes do termo do prazo de vigência, seguindo os mesmos procedimentos previstos para a proposta inicial. Nesta fase há lugar a pagamento de taxas, nos termos referidos no já mencionado artigo 16.º, com redução de 50%.

Por tudo o que se disse, e pela necessidade de fixação de um valor dos bens referente às relações especiais, poderíamos ser tentados a dizer que a figura dos APPT colidiria com os princípios exigidos no artigo n.º 2 do artigo 37.º da Lei Geral Tributária.

No entanto somos de opinião contrária. Quanto à natureza jurídica do APPT, entendemos que se trata de um verdadeiro contrato fiscal¹⁶, pois tem como principal objecto a liquidação do IRC, por referência ao apuramento dos réditos e dos gastos tendo presente o princípio da plena concorrência aplicável às entidades com relações especiais. E, como contrato fiscal que é deverá ampliar o âmbito de aplicação do artigo 37.º da Lei Geral Tributária, por via da aplicação directa da cláusula constante do número 2 desse dispositivo, referente aos novos contratos fiscais.

Ao contrário do que sucede no Direito Administrativo, a celebração de contratos no Direito Fiscal está fortemente limitada pelo princípio da indisponibilidade dos créditos tributários¹⁷. Por isso é que a DGCI pode declarar a resolução do acordo nos casos de fornecimento de dados erróneos, omissão, dissimulação ou viciação de informação relevante e declarações falsas imputáveis ao sujeito passivo e de incumprimento dos termos e condições estabelecidas no acordo e demais obrigações dele derivadas.

Aliás, esta indisponibilidade dos créditos tributários está associada à generalidade e a uniformidade dos impostos¹⁸. De acordo com a generalidade, ninguém pode ser excluído do dever de pagar impostos. Já de acordo com a uniformidade, o pagamento dos impostos deve obedecer a um mesmo critério. É aqui que surge a *capacidade contributiva* como algo indisponível, porque passa a funcionar como critério uniformizador do pagamento dos impostos. Assenta-se, assim, a referida indisponibilidade da capacidade contributiva tendo em conta que, só num plano jusnaturalista económico-sociológico¹⁹, se consegue fixar a justa repartição do dever de contribuir, em termos de igualdade, proporcionalidade e progressividade ou degressividade.

Em suma, o APPT é mais um instrumento disponível aos sujeitos passivos que aproxima mais o imposto da capacidade contributiva, na medida em que entrega à vontade das partes a fixação da matéria tributária pelo respeito das regras de mercado e do valor dos bens, não só numa óptica de equidade, como também de eficiência²⁰.

¹⁶ Sobre o assunto, consultar JOSÉ CASALTA NABAIS, *Contratos Fiscais (Reflexões acerca da sua admissibilidade)*, Coimbra: Coimbra Editora (Universidade de Coimbra), 1994, págs. 86 e seguintes.

¹⁷ Ver, a este propósito ANTÓNIO LIMA GUERREIRO, *Lei Geral Tributária Anotada*, Lisboa: Editora Rei dos Livros, 2001, págs. 179 – 182.

¹⁸ Para mais desenvolvimentos, consultar JOSÉ CASALTA NABAIS, *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*, Coimbra: Almedina, 1998, págs. 438 – 443.

¹⁹ VÍTOR FAVEIRO, *O Estatuto do Contribuinte – A Pessoa do Contribuinte no Estado Social de Direito*, Coimbra: Coimbra Editora, 2002, págs. 154 – 155.

²⁰ Aliás, veja-se que, inclusive dentro do período de vigência do APPT, inclusive qualquer uma das partes pode solicitar a revisão do acordo, caso ocorra algum evento que altere substancialmente as circunstâncias em que fundaram a aceitação da metodologia para a determinação dos preços de transferência.