

Estrutura de um dossiê de preços de transferência

Por Fernando Manuel Bento Pereira

O dossiê de preços de transferência (DPT) é um instrumento fundamental na relação entre o sujeito passivo e a administração fiscal. Este trabalho tem como objectivo apresentar um exemplo de estrutura para um DPT, na expectativa do cumprimento dos requisitos exigidos.



Fernando Manuel Bento Pereira
TOC n.º 77 046

O princípio subjacente à regulamentação dos preços de transferência é o da plena concorrência, ou seja, as condições acordadas entre duas partes relacionadas devem ser idênticas às que seriam estabelecidas entre entidades independentes em operações comparáveis.

As preocupações dos governos com a garantia da neutralidade do ponto de vista fiscal entre entidades relacionadas, a dissuasão de certas práticas de evasão fiscal e consequente protecção da base tributária interna, têm motivado o desenvolvimento de regulamentação específica nesta matéria.

No ordenamento jurídico nacional os preços de transferência surgem regulados no art. 58.º do CIRC que começa por expor o princípio de plena concorrência e, posteriormente, delimita com grande clareza o que se entende por «relações especiais» entre entidades relacionadas. A aplicação dos métodos de determinação dos preços de transferência, a natureza da documentação exigida e a informação relevante são matéria mais específica que surge regulada na Portaria 1446-C/2001, de 21 de Dezembro.

A elaboração de um dossiê de preços de transferência (DPT) é uma tarefa complexa para a maior parte das organizações, dadas a quantidade e natureza das suas transacções com entidades relacionadas, razão pela qual é frequente a subcontratação de serviços especializados. Contudo, a elaboração do DPT com recursos internos pode ter vantagens, derivadas sobretudo do melhor conhecimento acerca das transacções da entidade. Nesta perspectiva, este texto tem como objectivo apresentar um exemplo de estrutura

para um DPT, na expectativa do cumprimento dos requisitos exigidos nesta matéria. O DPT aqui apresentado tem sete capítulos, segundo a ordem apresentada na figura 1.

Figura 1 – Estrutura de dossiê de preços de transferência para o ano *n*.

- 1 – Sumário
- 2 – Regulamentação dos preços de transferência
- 3 – Envolvente macro-económica
- 4 – Apresentação da entidade
- 5 – Análise funcional da entidade
- 6 – Identificação das operações vinculadas
- 7 – Análise económica das operações vinculadas

No capítulo 1 (Sumário) pretende explicar-se de que forma o conteúdo do dossiê demonstra a prática, pela entidade, de preços de mercado no ano *n*. Descreve-se a estrutura do documento, os aspectos mais significativos na sua elaboração e pode adiantar-se, desde logo, as principais conclusões, em matéria de cumprimento do princípio de plena concorrência.

No capítulo 2 (Regulamentação dos preços de transferência) é importante fazer um resumo da legislação, descrevendo os principais conceitos tais como princípio de plena concorrência e os principais métodos de determinação dos preços de transferência. A entidade demonstra neste capítulo que percebe o conteúdo da legislação à qual está subordinada, e fica com uma base de informação a utilizar nos capítulos seguintes, em que vão ser descritas as operações com entidades relacionadas.

No capítulo 3 (Envolvente macro-económica) pretende analisar-se a evolução da envolvente externa à entidade ao longo do ano e focar em que medida condicionou a actividade da entidade. Será importante explicar de que forma é que as transacções com entidades relacionadas podem ter sido influenciadas por factores externos. Se, por exemplo, a entidade actua num mercado de concorrência, a descida de preços pelos concorrentes implica a descida de preços pela entidade. Ora, houve aqui uma mudança na envolvente externa que motivou alteração nas condições (preços) a praticar com entidades relacionadas, o que deve ser explicado neste capítulo.

No capítulo 4 (Apresentação da entidade) deve ser feita uma apresentação em todos os aspectos que interessam do ponto de vista de preços de transferência. A situação mais comum é a entidade estar inserida num grupo, sendo que é necessário identificar as relações de participação, quais as entidades detentoras e quais as entidades detidas e em que percentagem do capital. A percentagem do capital é, de resto, o critério mais objectivo para classificação de relações especiais entre entidades e surge no n.º 4 do art. 58.º do CIRC.

Neste capítulo devem ser apresentadas as demonstrações financeiras e analisados alguns indicadores de rentabilidade da entidade ao longo dos últimos três ou quatro anos, a fim de perceber qual a evolução recente. Podem ainda ser indicadas quais as entidades/organizações externas de referência, como sejam os principais clientes e fornecedores, entidades financiadoras, entre outras.

No capítulo seguinte segue-se uma análise funcional da entidade. Sabemos que empresas com funções diferentes praticam preços diferentes. Imaginemos, por exemplo, duas empresas actuando na cadeia de produção de um determinado bem cujo processo envolve várias fases, como a colheita da matéria-prima, a sua transformação e a distribuição por retalhistas. A primeira empresa compra a matéria-prima, transforma e vende a retalhistas, enquanto a segunda empresa apenas compra o bem produzido por outras empresas a montante, actuando apenas como distribuidora pelos retalhistas. Ora, é de esperar que a primeira empresa actue no mercado com margem bruta superior à segunda pois desempenha mais funções (produção, distribuição) que a segunda (distribuição) e, portanto, assume mais riscos. A análise funcional constitui, por conseguinte, um dos pontos de maior enfoque num DPT.

É importante o envolvimento do TOC na elaboração do dossiê de preços de transferência, pois conhece bem as transacções, assim como na definição da política de preços, assegurando a validade económica e salvaguardando as contingências fiscais.

Neste capítulo devem ser descritas as funções exercidas pela entidade (administrativa, produção, investigação e desenvolvimento, *marketing*, distribuição, entre outras), os riscos assumidos (risco de mercado, risco de existências, de cobrança duvidosa, cambial, entre outros), bem como os activos detidos. Estes são as principais componentes para a descrição da política de preços adoptada, a qual deve ser feita de forma a explicar o método de formação dos preços.

Será ainda interessante fazer uma análise *SWOT* (*Strengths* – forças; *Weaknesses* – fraquezas; *Opportunities* – oportunidades; *Threats* – ameaças). Além de uma análise funcional à entidade, será de todo conveniente fazer uma breve análise funcional às entidades relacionadas.

O DPT deve conter, de acordo com a alínea b) do art. 14.º da Portaria n.º 1446-C/2001 de 21 de Dezembro, uma «indicação discriminada, por natureza das operações, dos valores das mesmas registados pelo sujeito passivo nos últimos três anos (...).»

No capítulo 6 (Identificação das operações vinculadas) ⁽¹⁾ devem ser descritas todas as transacções realizadas com as entidades relacionadas, de acordo com a definição de relações especiais vertida no n.º 4 do art. 58.º do CIRC. Este capítulo pode ser organizado para esse fim, dividido de acordo com os diferentes tipos de operações e/ou entidades relacionadas com as quais se mantém relações especiais. Por exemplo, se estivermos a falar de uma empresa industrial, que compra matérias-primas a fornecedores dentro do grupo de empresas em que se insere, adquire e presta serviços a empresas associadas, e vende a clientes também em relação de gru-



po, pode organizar este capítulo pelos tipos de operações, como sejam «Compras de matérias-primas», «Serviços prestados», «Serviços adquiridos», «Vendas» e até «Financiamentos», caso os hajam entre as empresas

O capítulo 7 (Análise económica das operações vinculadas) destina-se a fazer uma análise económica a cada uma das operações identificadas no capítulo anterior de forma a verificar que cumprem o princípio de plena concorrência, o que acontece se o resultado da transacção for consistente com os resultados que se obteriam se a operação se realizasse entre partes não relacionadas em idênticas operações e circunstâncias.

Não é objectivo deste texto explicar a forma como se verifica o cumprimento do princípio de plena concorrência, mas a metodologia a seguir deverá começar pela selecção do melhor método para determinação dos preços

de transferência (ver art. 6.º a 10.º, a Portaria n.º 1446-C/2001, de 21 de Dezembro) sendo que deve(m) ser explicada(s) a(s) razão(ões) da escolha de um método, bem como a(s) razão(ões) de rejeição dos restantes. Seguidamente, deve ser escolhida a parte a analisar, no fundo qual a entidade na transacção sobre a qual se vai calcular os indicadores de rentabilidade. Os indicadores devem também ser calculados para uma amostra de entidades comparáveis no mercado mas em situação de ausência de relações especiais – a partir daqui resulta o intervalo que se pode considerar de plena concorrência. No caso de o valor calculado para a entidade se inserir no intervalo obtido, encontra-se validado o princípio de plena concorrência.

Para finalizar, deverão ser anexos ao DPT todos os documentos mencionados na legislação, bem como outros que a entidade considere necessários quanto aos objectivos do dossiê. Serão de anexar, relativamente aos últimos três ou quatro anos, as demonstrações financeiras da entidade, as demonstrações financeiras das entidades relacionadas, a declaração modelo 22, a Informação Empresarial Simplificada (IES). É importante anexar os contratos e acordos em vigor com entidades relacionadas e ainda outros documentos como estudos técnicos, análises funcionais e financeiras e directrizes sobre política de preços de transferência adoptada.

É importante o envolvimento do TOC na elaboração do DPT, pois conhece bem as transacções, assim como na definição da política de preços, assegurando a validade económica e salvaguardando as contingências fiscais.

Importa salientar que o DPT é um instrumento fundamental na relação entre o sujeito passivo e a administração fiscal, na medida em que faz inverter o ónus da prova, ou seja, caberá à administração fiscal a prova de que o sujeito passivo não cumpre com o princípio de plena concorrência. ■

(Texto recebido pela CTOC em Novembro de 2008)

(¹) O termo «operações vinculadas» refere-se a operações realizadas entre «entidades relacionadas».