

A introdução dos acordos prévios de preços de transferência na legislação fiscal portuguesa

Por Clotilde Celorico Palma

A possibilidade de celebração de acordos prévios de preços de transferência foi 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. Conheça, em detalhe, esta temática.



Clotilde Celorico Palma
Docente universitária

Em conformidade com as Directrizes da OCDE relativas a preços de transferência ⁽¹⁾, 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 noutro país para aí serem acabados e revendidos).

Em conformidade com estas Directrizes, 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 OCDE. ⁽²⁾

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 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 Dezembro ⁽³⁾, 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 de preços de transferência (APP) ⁽⁴⁾, facto que era muito criticado pela grande maioria da doutrina ⁽⁵⁾.

A possibilidade de celebração de APP 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 Julho.

De acordo com a definição constante do primeiro parágrafo do número 4 124 das Directrizes da OCDE de 1995, os acordos prévios de preços de transferência (*advance price arrangement*) consistem em um «acordo que fixa previamente às operações entre empresas associadas, um conjunto de critérios adequados (respeitantes, por exemplo, ao método de cálculo, aos elemen-

tos 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 APP 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 APP 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 APP 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.

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, consequentemente, num factor de competitividade do sistema. Os APP 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

A regulamentação dos APP 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.

APP e aceitação pela administração fiscal

Neste contexto, de acordo com o previsto no artigo 1.º da Portaria n.º 620-A/2008, os APP 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, para efeitos do disposto no artigo 58.º do Código do IRC, 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 intragrupo 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:

- a) Apresentar uma proposta sobre os métodos de determinação dos preços de transferência devidamente fundamentada e instruída com a documentação relevante;
- b) Identificar as operações abrangidas e o período de duração;
- c) Ser subscrito por todas as entidades intervenientes nas operações que se pretende incluir no acordo;
- d) 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.»

De acordo com o disposto no n.º 6 do artigo 128.º-A, os elementos contidos no acordo devem indicar 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, determina-se, no n.º 8 da mencionada disposição legal, que os sujeitos passivos não podem reclamar ou interpor recurso do conteúdo do acordo.

Âmbito dos APP

Quanto ao respectivo âmbito, os APP 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.

De acordo com o estatuído na Portaria n.º 620-A/2008, poderemos distinguir cinco fases fundamentais no processo de celebração de um APP: I) Fase preliminar; II) Proposta de acordo prévio; III) Apreciação da proposta; IV) Negociação com as autoridades competentes de outros Estados (no caso de proposta de acordo bilateral ou multilateral), e V) celebração do acordo.

Relativamente aos acordos bilaterais e multilaterais, o respectivo processo de negociação compreende uma fase de consultas entre as autoridades fiscais dos países envolvidos, realizadas no quadro do procedimento amigável, nos termos do artigo 25.º, parágrafo 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 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.

A proposta de APP é remetida à DSIT até 180 dias antes do início do primeiro exercício abrangido pelo acordo. 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.

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), 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.

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.

Quando não se verifique a recusa da proposta, segue-se a fase da avaliação.

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.

Quanto ao 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.

No caso de uma proposta de APP bilateral ou multilateral, se no final do processo de consultas as autoridades de 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 tomada, podendo este solicitar a convalidação como proposta de acordo prévio unilateral, no prazo de 60 dias a contar da notificação da decisão.

Finalmente, ocorrerá a fase da conclusão do acordo, que entrará em vigor na data nele prevista e produzirá efeitos meramente declarativos, ou seja, retroagirá os seus efeitos à data nele indicada.

Note-se 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.

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.

A duração do acordo é fixada no quadro do procedimento de avaliação e não pode ser superior a três anos. 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.

A celebração de um APP 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), encontrando-se igualmente as respectivas renovação e revisão sujeita ao pagamento de taxas, nos termos referidos, com redução de 50 por cento.

Registe-se, por último, que 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. ■

(Texto recebido pela CTOC em Setembro de 2008)

⁽¹⁾ *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*, 1999.

⁽²⁾ 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.

⁽³⁾ 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.»

⁽⁴⁾ 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.»

⁽⁵⁾ 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 José Guilherme Xavier de Basto, Gabinete de Estudos da Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas, Revista «TOC» n.º 66, Setembro de 2005 e 68, Novembro de 2005.