

An illustration featuring a hand holding a coin over a globe. In the background, there are two stylized skyscrapers, one yellow and one blue. The text 'Preços de Transferência e Medidas Anti-Abuso' is overlaid on the image in a large, bold, blue font.

Preços de Transferência e Medidas Anti-Abuso

Introdução aos Preços de Transferência

Operações entre entidades que tenham entre si relações especiais

Realizadas entre si em termos diferentes das regras de mercado

- pode moldar a realidade económica dos intervenientes em aspetos não fiscais
- mas não poderá prejudicar os interesses fiscais dos Estados

para efeitos fiscais de apuramento do lucro tributável

essas operações devem respeitar os termos e condições que seriam estabelecidos na ausência dessas relações especiais

respeito pelo princípio de plena concorrência

Introdução aos Preços de Transferência

Eventuais desvios ao princípio de plena concorrência

Podem não refletir preocupações de índole fiscal - outras motivações

- poderá haver lugar à eliminação das distorções que objetivamente ocorram em matéria de apuramento do lucro tributável (artº 63, CIRC)

Cláusula geral anti-abuso (ineficácia de atos e negócios jurídicos - artº 38, LGT)

Atos ou negócios jurídicos, com abuso de formas jurídicas, para redução, eliminação ou diferimento temporal de impostos que seriam devidos em resultado de factos, atos ou negócios jurídicos de idêntico fim económico

ou obtenção de vantagens fiscais que não seriam alcançadas, total ou parcialmente, sem utilização desses meios

Exemplos de normativos fiscais de combate a abusos

Artº 23-A, nº 1, r) e nº 7 e 8, CIRC

- Pagamentos a entidades não residentes sujeitas a um regime fiscal privilegiado

Artº 66 e 67, CIRC

- Imputação de rendimentos de entidades não residentes sujeitas a regime fiscal privilegiado
- Limitação à dedutibilidade de gastos de financiamento

Artº 38, nº 2 , LGT

- Cláusula geral anti-abuso

Regime previsto no artº 73, nº 10, CIRC

- Fusões e cisões de sociedades com esquemas de evasão fiscal

DL 29/2008, de 14 de fevereiro

- O dever de comunicação à AT esquemas de planeamento fiscal

Regime Fiscal dos Preços de Transferência

Regime Atual (artº 63, CIRC)

- entrada em vigor a 1 de janeiro de 2002
- regulamentado pela Portaria 1446-C/2001 (21 de dezembro de 2001)
- conceito de relações especiais
- âmbito de aplicação
- termos para determinação dos preços
 - acordos e condições de contratação das operações
 - operações visadas
 - métodos intra-grupo

Exemplo 1 - Preços de Transferência

A, Lda exerce a atividade de fiação e tecelagem de forma integrada

- adquire rama de algodão que transforma em fio
- e posterior transformação do fio em tecido nas suas instalações industriais

Inicialmente de pequena dimensão

- dispunha de um sistema que permitia apurar o resultado global da atividade (contraposição dos gastos suportados com os rendimentos obtidos)

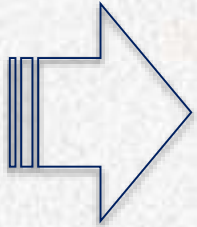
Com o crescimento da atividade, introduzidos métodos de gestão por objetivos para cada setor operacional

- avaliação em que medida os resultados finais da empresa provinham da fiação ou da tecelagem

Para além de separar os custos

- **necessário atribuir um preço à transferência do fio para a tecelagem**

Exemplo 1 - Preços de Transferência



- um preço de transferência mais elevado aumentaria o resultado da fiação e diminuiria o da tecelagem
- um preço de transferência mais baixo conduziria a resultado inverso

Decisão: preço de transferência equivalente ao preço de mercado

- preço por que a fiação poderia vender o fio (e a tecelagem comprar) a entidades independentes
- nas mesmas condições de qualidade, quantidade, prazos de entrega ...



Se a sociedade se cindisse em duas (fiação e tecelagem)

- o lucro de cada uma das novas sociedades e o IRC, variaria nas duas (em sentido inverso) função do preço de transferência adotado
- se diferentes taxas de tributação da fiação e da tecelagem, poderia ser aproveitado para reduzir a carga fiscal global

Exemplo 2 - Preços de Transferência

O capital social da A, LDA e da B, LDA, pertença em partes iguais dos mesmos sócios, X... e Y...

- A, LDA vem desenvolvendo a atividade na área das confeções e apresenta elevados prejuízos acumulados
- B, LDA da área da promoção imobiliária, tem sido e tem perspetivas de continuar a ser uma empresa lucrativa

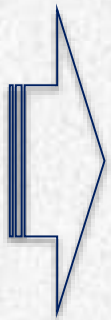
A, LDA é proprietária de um terreno com aptidão construtiva, cujo valor de mercado ronda os 500.000 €

- os referidos sócios pensaram em que tal terreno fosse vendido à B, LDA, pelo valor de 1.000.000 €
- para assim diminuir a futura carga fiscal de B, LDA, sem consequências para A, LDA, por causa dos prejuízos acumulados

Exemplo 2 - Preços de Transferência

Quando, com intenção ou sem ela

- o resultado fiscal das empresas seja distorcido pelas relações especiais entre as partes contratantes
 - a AT pode (ou os contribuintes devem), proceder aos ajustamentos necessários para que o lucro tributável sujeito a imposto seja aquele que seria na ausência de relações especiais



Existem muitas outras razões para dimensionar os preços e os resultados das empresas, em função de outros tipos de interesses

- prejudicar sócios minoritários ou credores, influenciar cotações bolsistas das sociedades, desviar capitais ...

O princípio de plena concorrência

Preâmbulo da Portaria 1446-C/2001

Princípio do “Arm’s Length”

Princípio com um amplo consenso internacional

- paridade no tratamento fiscal entre empresas integradas em grupos internacionais e empresas independentes
- neutralização de certas práticas de evasão fiscal, assegurando a proteção da base tributável interna



Princípio dos modelos de convenção (da OCDE e Nações Unidas) para eliminar a dupla tributação nos impostos sobre o rendimento

- adesão por parte de um número crescente de países
- aceitação cada vez mais generalizada da ideia da aplicação dos preços de transferência por parte das empresas multinacionais

O princípio de plena concorrência

Preâmbulo da Portaria 1446-C/2001 (Princípio do “Arm’s Length”)

Nas operações entre um sujeito passivo de IRS ou IRC e qualquer outra entidade, com a qual tenha relações especiais

- devem ser contratados, aceites e praticados
- nos termos e condições idênticos aos que normalmente seriam entre entidades independentes em operações comparáveis

Casos que inviabilizam essa comparação individualizada

- fornecimento continuado de serviços (cedência do direito de exploração de elementos incorpóreos, acompanhada de serviços)
- fixação dos preços de bens que apresentem complementaridade funcional ou identidade tipológica (inseridos numa linha de produtos)

O princípio de plena concorrência

Objetivos do Regime sobre Preços de Transferência

- respeito pelo princípio da plena concorrência e pelo princípio da paridade fiscal
- evitar a transferência de lucros/deslocalização da receita
- possibilitar à AT efetuar as correções que entenda necessárias para a determinação do lucro tributável “real”

Regimes em outros Países

- crescente importância dos Preços de Transferência
- as transações globais são a tendência
- numa economia global, as fronteiras deixam de ter importância
- uma maior incidência na imputação das funções, dos riscos e dos ativos da atividade
- área de potencial conflito entre autoridades fiscais de diferentes países

O princípio de plena concorrência

Aplicação do Regime (Portaria 1446-C/2001)

Operações vinculadas: operações realizadas entre entidades relacionadas

Operações vinculadas realizadas entre sujeito passivo do IRC ou do IRS e uma entidade não residente

Operações realizadas entre uma entidade não residente e um seu estabelecimento estável

- incluindo as realizadas entre um estabelecimento estável situado em território português e outros estabelecimentos estáveis da mesma entidade situados fora deste território

Operações vinculadas realizadas entre entidades residentes em território português sujeitos passivos do IRC ou do IRS

Existência de relações especiais

Situações consideradas como relações especiais para efeitos do regime dos preços de transferência (artº 63, nº 4, CIRC)

Uma entidade tem o poder de exercer, direta ou indiretamente, uma influência significativa nas decisões de gestão da outra

- alíneas a) a h), do artº 63, nº 4, CIRC

As alíneas a) e b) reportam-se a ligações entre entidades por via da titularidade do respetivo capital social (ou dos direitos de voto)

- englobando pessoas coletivas
- e aqueles em que se verifica em pessoas com relações familiares próximas (cônjuges, descendentes e ascendentes) e incluindo também as situações de participação indireta

Existência de relações especiais (artº 63, nº 4, CIRC)

Uma entidade e os titulares do respetivo capital (A)

Entidades com os mesmos titulares do capital (B)

(ou os cônjuges, ascendentes ou descendentes)

detenham, direta ou indiretamente, uma participação não inferior a 20% do capital ou dos direitos de voto

Uma entidade e os membros dos órgãos sociais, ou de quaisquer órgãos de administração, direção, gerência ou fiscalização (C)

(ou os cônjuges, ascendentes ou descendentes)

Entidades em que a maioria dos membros dos órgãos sociais, ou de órgãos de administração, direção, gerência ou fiscalização (D)

(sejam as mesmas pessoas ou ligadas por casamento, união de facto...)

Existência de relações especiais (artº 63, nº 4, CIRC)

Entidades ligadas por contrato de subordinação, de grupo paritário ou outro de efeito equivalente (E)

Contrato de grupo paritário (artº 492, nº 1, CSC)

- *duas ou mais sociedades que não sejam dependentes nem entre si nem de outras sociedades podem constituir um grupo de sociedades, mediante contrato pelo qual aceitem submeter-se a uma direção unitária e comum*

Contrato de subordinação (artº 493, nº 1, CSC)

- *uma sociedade pode, por contrato, subordinar a gestão da sua atividade à direção de uma outra sociedade, quer seja sua dominante, quer não*

Empresas que se encontrem em relação de domínio (F)

(com obrigação de elaborar demonstrações financeiras consolidadas - artº 486, CSC)

Existência de relações especiais (artº 63, nº 4, CIRC)



Entidades cujo relacionamento jurídico possibilita, pelos seus termos e condições, que uma condicione as decisões de gestão da outra, em função de factos ou circunstâncias alheios à própria relação comercial ou profissional (G)



Uma entidade residente ou não residente com estabelecimento estável situado em território português

- e uma entidade sujeita a um regime fiscal claramente mais favorável residente em país, território ou região constante da lista aprovada por portaria do Ministro das Finanças (H)

Portaria 292/2011, de 8 de novembro

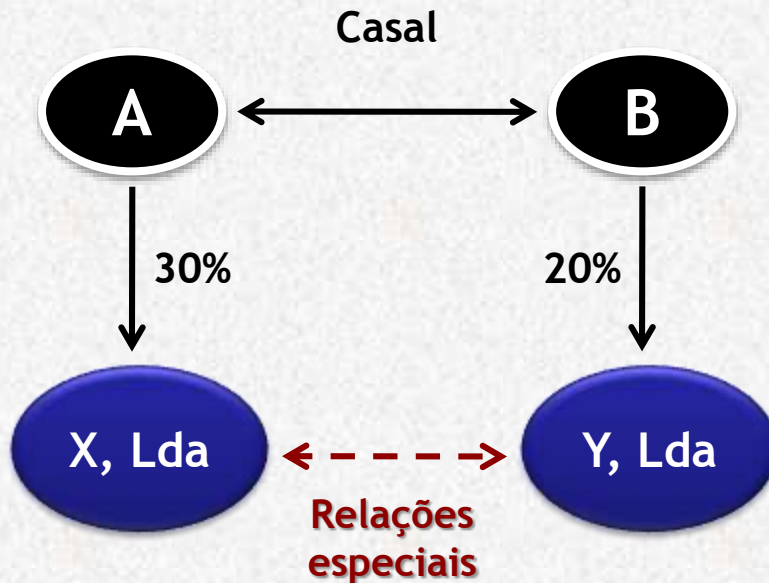
Exemplo 3 - Existência de relações especiais

Situações consideradas como relações especiais (artº 63, nº 4, b), CIRC)



A... e B... são pessoas singulares casadas

- A... participa em 30% do capital social da sociedade X, Lda
- B... participa em 20% da sociedade Y, Lda



Então entre X, Lda e Y, Lda existe uma situação de relações especiais

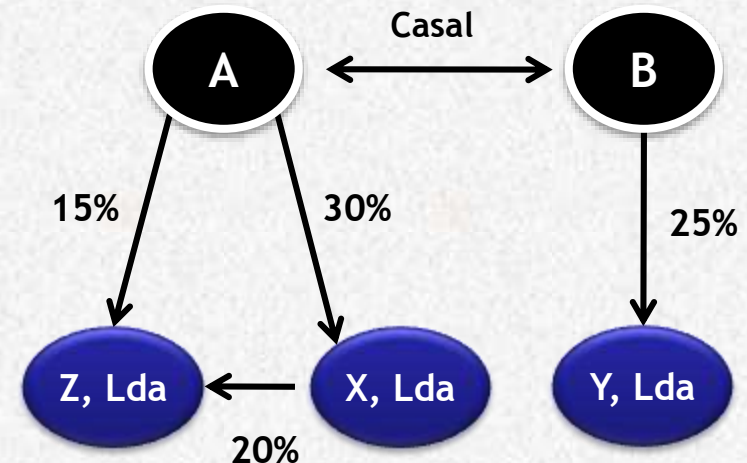
Preços de Transferência e Medidas Anti-Abuso

Exemplo 3 - Existência de relações especiais

Situações consideradas como relações especiais (artº 63, nº 4, a) e b), CIRC)



... se A... participar em 8% do capital social da Z, Lda, onde a referida X, Lda também participa em 10%



Existem relações especiais entre:

- A... e X, Y, Z B... e X, Y, Z
- X, Lda e Y, Lda Z, Lda e X, Lda Z, Lda e Y, Lda

Sociedades Participadas	Participação de A...			Participação de B...		Participação de X, Lda	
	Direta	Indireta	Total	Direta	Total	Direta	Total
X, Lda	20%		20%				
Y, Lda				25%	25%		
Z, Lda	15%	$30\% \times 20\% = 6\%$	21%			20%	20%

Paraísos Fiscais

Objetivos da utilização dos paraísos fiscais

- a necessidade de fixar o capital internacional
- menor nível de tributação
- maior rentabilidade nas aplicações financeiras
- confidencialidade e segurança
- inexistência de restrições ou regulamentos
- fugir a restrições governamentais
- aproveitar legislação mais avançada
- disfarçar origem dos bens por razões políticas ou religiosas

Fatores importantes do ponto de vista fiscal

- baixa ou não tributação de lucros
- ausência de retenção na fonte sobre dividendos, royalties, juros e serviços
- não legislação de combate a imputação de lucros em offshore aos sócios
- inexistência de restrições ou regulamentos

Paraísos Fiscais

Zona de Baixa Tributação (ZBT)

Regime Fiscal Claramente Mais Favorável (RFC+F)

Pagamentos a entidades não residentes sujeitas a um regime fiscal privilegiado

- se forem residentes num dos territórios constantes da lista
- se a entidade credora não for tributada pelo seu rendimento
- se for tributada a uma taxa efetiva inferior a 60% da taxa do IRC

Fatores relevantes para a crescente importância dos paraísos fiscais

- o aumento da internacionalização dos negócios e operações
- a dupla tributação ou a tributação a taxas elevadas do rendimento de particulares e empresas
- o aumento da importância dos mercados de capitais internacionais e a utilização de novos instrumentos financeiros

Pagamentos a Entidades Não Residentes (artº 23-A, nº 1, r), 65, CIRC)

Princípio

- não dedutíveis fiscais importâncias pagas ou devidas, a qualquer título, a entidades não residentes sujeitas a regime fiscal claramente mais favorável

Ónus da prova recai sobre o sujeito passivo

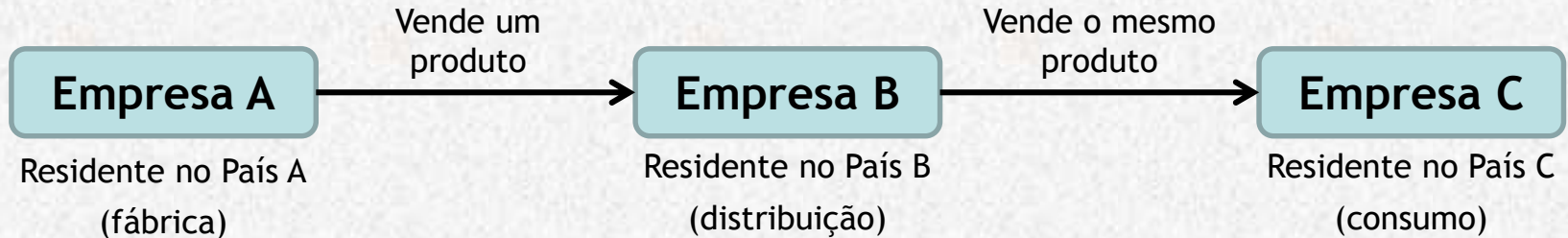
- provar que as operações foram efetivamente realizadas
- sem caráter anormal ou montante exagerado
- após notificação do sujeito passivo com antecedência mínima de 30 dias

Tributação autónoma à taxa de 35% ou 55% (artº 88, nº 8, CIRC)

- despesas correspondentes a importâncias pagas ou devidas a entidades residentes em zona com regime fiscal claramente mais favorável
- salvo se provar que foram operações realizadas sem caráter anormal ou montante exagerado

Preços de Transferência e Medidas Anti-Abuso

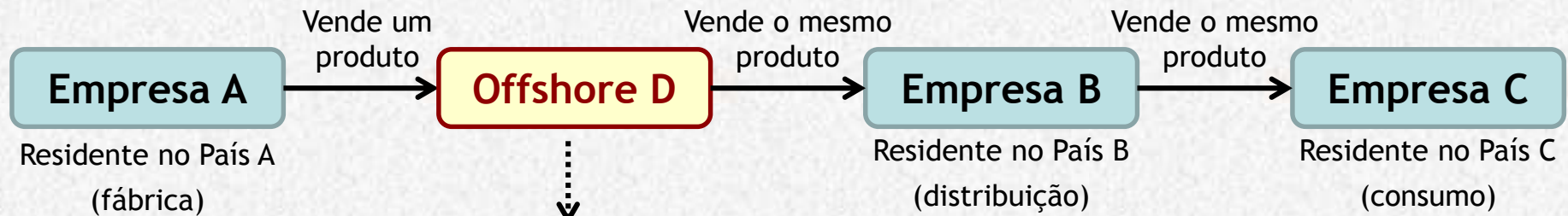
Exemplo 4 - Paraísos Fiscais



Preço de compra:	1.000
Preço de venda:	1.500
Resultado de B:	500



Interposição de um "offshore"



Preço de compra:	1.000
Preço de venda:	1.400
Resultado de D:	400

Preço de compra:	1.400
Preço de venda:	1.500
Resultado de B:	100

Métodos de determinação de Preços de Transferência

Regra (Portaria 1446-C/2001)

Análise individualizada das operações

Exceções:

- 
- análise numa base agregada ou por séries de operações desde que sejam operações interligadas ou continuadas
 - quando seja impraticável a determinação do preço para cada operação (gastos elevados ou insuficiência de informação)

Análise numa base agregada (exemplos)

- 
- fornecimento continuado de bens ou serviços
 - cedência do direito de exploração de elementos incorpóreos
 - fixação de preços que apresentem complementaridade funcional ou identidade tipológica (linha de produtos)

Exemplo 5 - Correções ao lucro tributável pelo CIRC



A sociedade PT, Lda, com sede em Lisboa, vendeu à sociedade BR, Lda, com sede no Brasil, uma máquina por valores considerados claramente abaixo dos preços de mercado

A sociedade PT é sócia majoritária de BR



Tratamento fiscal:

- acréscimo no Campo 251 do Q 07 da diferença entre o valor contabilizado e o preço de mercado, calculado de acordo com a regulamentação dos Preços de Transferência

Exemplo 6 - Correções ao lucro tributável pelo CIRC

A... vende a B..., em relações especiais, um dado produto por 1.000 €

Ambas as sociedades relevam essa venda na contabilidade

- A... contabiliza um rendimento de 1.000 € e B... um gasto de 1.000 €



Numa ação de inspeção realizada a A... e por aplicação das regras relativas aos preços de transferência, a AT conclui que aquela operação deveria ter sido efetuada pelo valor de 1.500 €

- procedendo à respetiva correção do lucro tributável de A..., aumentando o seu lucro tributável em 500 €
- a AT está obrigada a proceder à correção do lucro tributável de B... diminuindo-o em 500 € através da consideração adicional de 500 € de gastos (artº 63, nº 11, CIRC)

Métodos de determinação de Preços de Transferência

Métodos de determinação de preços em condições "arm's length"



- Método do preço comparável de mercado



- Método do preço de revenda minorado



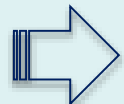
- Método do custo majorado



- Método do fraccionamento do lucro



- Método da margem líquida da operação



- Outros métodos

Os 3 últimos métodos são de aplicação "subsidiária" (artº 63, nº 3, b), CIRC)

Métodos de determinação de Preços de Transferência

O método mais apropriado (artº 63, nº 3, CIRC)

O sujeito passivo deve adotar, para determinação dos termos e condições que seriam normalmente acordados, aceites ou praticados entre entidades independentes

- o método mais apropriado a cada operação ou série de operações

Métodos Transacionais

- o método do preço comparável de mercado, o método do preço de revenda minorado ou o método do custo majorado

Métodos das Entidades (os restantes)

- quando os métodos anteriores não possam ser aplicados ou não permitam obter a medida mais fiável dos termos e condições que entidades independentes normalmente acordariam

Método do preço comparável de mercado

Grau mais elevado de comparabilidade

Operações similares em circunstâncias idênticas

- quando o sujeito passivo ou outra empresa do Grupo realiza operações comparáveis com entidades não-vinculadas
- quando uma entidade independente realiza operações comparáveis no mesmo mercado ou mercados similares

Sempre que uma operação vinculada e uma operação não vinculada não sejam substancialmente comparáveis

- devem identificar e quantificar os efeitos provocados pelas diferenças existentes de natureza secundária
- procedendo aos ajustamentos necessários para os eliminar, por forma a determinar um preço ajustado correspondente

Exemplo 7 - Método do preço comparável de mercado

A... comercializa materiais de construção e vende para entidades relacionadas e entidades não relacionadas

(de semelhante inserção funcional no mercado)

- em iguais condições de qualidade, de quantidade, de risco, de entrega, de pagamento e demais aspetos relevantes



O preço que a empresa A... pratica para as entidades não relacionadas (operação não vinculada)

- deve ser igual ao que a mesma empresa pratica relativamente às entidades relacionadas (operações vinculadas)

Exemplo 8 - Método do preço comparável de mercado

Uma empresa B.. fornece betão unicamente para as várias obras de empresas C... e D... (relacionadas com B...)

- as empresas C... e D... apenas se abastecem de betão na empresa B...
- assim, para aferir da razoabilidade dos preços praticados, não estão disponíveis operações não vinculadas realizadas



Terá de se recorrer à comparação com preços que outros fornecedores de betão pratiquem para clientes com quem não estejam em situação de relações especiais

Exemplo 9 - Método do preço comparável de mercado

X... vende por grosso eletrodomésticos para entidades relacionadas e entidades não relacionadas

- as condições são iguais, exceto as de entrega
(nas entidades relacionadas é feita nas instalações dos clientes)
- e de prazos de pagamentos
(mais alargados para as entidades relacionadas)



Método do preço comparável de mercado, autonomizando efeitos de entrega no cliente e de alargamento do prazo de pagamento

- para determinar um preço de transferência correspondente ao preço praticado nas operações não vinculadas acrescidos do valor desses efeitos
(e o efeito do risco de má cobrança)

Método do preço de revenda minorado

Tem por base o preço de revenda praticado pelo sujeito passivo numa operação realizada com uma entidade independente

- operação relativa a um produto adquirido a uma entidade com a qual esteja em situação de relações especiais
 - ao preço é deduzida uma margem de lucro bruto praticada por essa entidade com terceiros ou por uma terceira entidade numa operação comparável



A margem de lucro bruto deve cobrir custos de venda e custos operacionais e, ainda, garantir uma remuneração adequada tendo em conta as funções, riscos assumidos e ativos utilizados

Exemplo 10 - Método do preço de revenda minorado

Z... vende para entidades não relacionadas bens que adquire a uma empresa W...
(entidade relacionada)

Para determinar qual deverá ser o preço por que Z... deve fazer a aquisição a W...

- dedução ao preço que Z... pratica nas suas vendas de uma margem de lucro bruto semelhante à margem que outras entidades, em condições semelhantes às de Z... realizem com entidades independentes

A empresa Z... não deve auferir margens de lucro maiores nem menores que as da concorrência pela simples circunstância de se abastecer junto de uma entidade relacionada

Método do custo majorado

Tem por base o montante dos custos (diretos e indiretos) suportados por um fornecedor de bens ou serviços

- operação relativa a um bem ou serviço transacionado com uma entidade com a qual esteja em situação de relações especiais
 - aos custos é adicionada uma margem de lucro bruto praticada por essa entidade com terceiros ou por uma terceira entidade numa operação comparável



A margem de lucro deve cobrir as despesas gerais administrativas e as despesas de venda acrescidas de uma remuneração adequada para os riscos e funções assumidos pela empresa

Exemplo 11 - Método do custo majorado

G... fornece bens ou serviços à empresa H... com quem está em situação de relações especiais

- sendo que o preço de transferência será determinado a partir dos custos de G...
 - a que se acresce uma margem de lucro bruto praticada numa operação não vinculada comparável
- 
- seja uma operação entre G... e uma entidade não relacionada
(operação não vinculada interna)
 - seja uma operação entre entidades terceiras não relacionadas
(operação não vinculada externa)

Exemplo 11 - Método do custo majorado

Se entre G... e H... houver um contrato segundo o qual H... assume o escoamento de toda a produção de G...

- enquanto o respetivo setor se debate com excessos de capacidade produtiva
- com certeza que o preço de transferência entre G... e H... deve levar em conta essa vantagem de G... relativamente à situação que teria em condições de plena concorrência

Método do fracionamento do lucro

1ª modalidade:

- repartição do lucro global derivado de operações complexas ou séries de operações vinculadas realizadas entre as partes intervenientes tendo por base a contribuição de cada uma (funções, riscos, intangíveis detidos)

2ª modalidade:

- a cada uma das partes, atribuída uma fração do lucro global que reflita a remuneração suscetível de ser obtida com o tipo de operações que realiza
- posteriormente, procede-se ao fracionamento do lucro residual em função do valor relativo da sua contribuição

Pode ser utilizado sempre que:

- operações vinculadas revelem um grau elevado de integração
- existência de ativos incorpóreos de elevado valor e especificidade que impossibilite estabelecer um grau elevado de comparabilidade com operações não vinculadas

Exemplo 12 - Método do fracionamento do lucro

Um grupo de empresas (A..., B..., C... e D...) com relações especiais entre si, assegurem de forma integrada a produção de uma marca ou de um modelo de automóvel

- A... produz os motores, B... os sistemas de suspensão, C... o software e D... proceda à montagem, pintura e colocação em venda

Nenhuma das empresas fornece bens ou serviços do mesmo tipo para fora do perímetro do Grupo, pelo que não se pode recorrer a operações comparáveis

O problema será resolvido por via do julgamento da contribuição de cada uma das entidades para a disponibilização final dos automóveis no mercado

- o que se fará com base nas funções e nos riscos assumidos por cada uma
- bem como nos ativos envolvidos, à luz de critérios que tomem como referência o que se passaria no mercado, nas mesmas condições, entre entidades independentes

Método da margem líquida da operação

Recurso à ideia de que na operação vinculada (entre A e B - entidades relacionadas) se deve praticar a mesma margem de lucro líquido que em operação comparável não vinculada

- baseia-se no cálculo da margem de lucro líquido obtida numa operação ou séries de operações com base num determinado indicador por comparação com operações não vinculadas similares
- um indicador apropriado, de acordo com as circunstâncias e características de cada operação, bem como a natureza da atividade, podendo ser representado pelas vendas, gastos ou ativos utilizados, ou outra grandeza relevante

Métodos de determinação de Preços de Transferência

Fatores de comparabilidade

- **caraterísticas dos bens, serviços, direitos**
(qualidade do produto, com ou sem marca)
- **posição de mercado**
(monopólio muito concorrencial, barreiras à entrada)
- **situação económica-financeira da empresa**
(prazos alargados de pagamento)
- **a estratégia de negócio**
(novo mercado)
- **funções desempenhadas pelas empresas**
(com ou sem marketing)
- **ativos utilizados**
- **repartição do risco**
(contract manufacturer)
- **outros condicionalismos**
(descontos, garantia de entrega atempada, logística)

Preços de Transferência

Acordos entre entidades relacionadas

Acordos celebrados entre entidades relacionadas

- acordos de partilha de custos
- equivalência entre valor da contribuição suportada e da que seria aceite entre partes independentes
- contribuições equivalentes aos benefícios usufruídos
- não aceitável a majoração de custos, exceto nos acordos de aquisição conjunta em que se deve acrescer a margem adequada aos custos de estrutura da sociedade adquirente

Preços de Transferência

Acordos entre entidades relacionadas

Acordos de prestação de serviços intra-grupo

- a atividade prestada tenha um valor económico que justifique o preço
 - o preço é o que estaria disposto a pagar a uma entidade independente
-
- 
- margem de lucro apropriada à situação concreta
 - individualização do valor dos serviços, sempre que possível (método direto)
 - repartição dos custos globais (com base em volume de vendas, margem de lucro bruto, despesas com pessoal, unidades produzidas) (método indireto)

Preços de Transferência

Orientações da OCDE

- os lucros expectáveis resultantes dos bens incorpóreos
- a natureza da patente (uma patente “original” justifica um preço mais elevado do que uma patente destinada a aperfeiçoar um processo já existente)
- a zona geográfica na qual os direitos poderão ser exercidos
- a natureza exclusiva ou não exclusiva dos direitos cedidos
- o investimento de capital efetuado pelo cedente, bem como despesas de arranque incorridas
- o período durante o qual a patente mantém o seu valor económico
- o contributo que o processo patenteado tem para o produto final
- e a autorização ou não de sub-licenciamento

Preços de Transferência

Obrigações do
sujeito passivo



- Declaração Anual (IES) (Anexo H)
- Declaração Modelo 22
- Dossier de preços de transferência

Declaração anual (IES)



- declarar a existência ou não de relações especiais
- em caso afirmativo, haverá que:
 - identificar as entidades em causa
 - identificar e declarar os montantes das operações
 - declarar se organizou à data a documentação relativa aos preços de transferência praticados (Dossier Fiscal)

Preços de Transferência

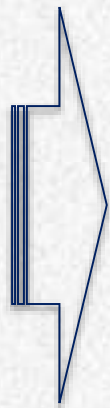
Declaração Modelo 22



Correções positivas na determinação do lucro tributável, quando:

- se tratem de operações com não residentes
- em que não se observe o princípio do “arm's length”

Dossier de preços de transferência



- descrição do negócio e do setor
- descrição das transações vinculadas
- análise funcional
- seleção do método mais apropriado
- aplicação do método
 - escolha de comparáveis
 - ajustes de comparabilidade
- validação, justificação do principio de plena concorrência

Preços de Transferência

Informação relevante

- documentação relativa às entidades com as quais tem relações especiais e documentação de suporte das operações
- documentação relativa às entidades/bens/serviços usados como termo de comparação
- análises funcionais e financeiras
- dados setoriais
- estudos técnicos sobre áreas essenciais do negócio
- contratos e outros atos jurídicos
- informação sobre os dados comparáveis utilizados
- estratégias e políticas do negócio

Acordos de partilha de custos

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

Situações em que um grupo de empresas (A, B e C) resolve levar a cabo conjuntamente um projeto de investigação e desenvolvimento de que todas aproveitarão em graus diversos

- em que medida cada uma das empresas utilizadoras dos resultados deve participar nos custos e nos riscos do projeto, à luz das vantagens que cada uma retira da utilização

Acordos de prestação de serviços intra-grupo

Situações em que os grupos de empresas concentram numa delas o desempenho de funções que dizem respeito a todas

- Exemplo:

os serviços de contabilidade e fiscalidade, financeiros, jurídicos e alguns serviços de administração
- preferência do legislador pela utilização do método do preço comparável de mercado e, em segundo plano, pelo método do preço de custo majorado, fazendo apelo a uma margem de lucro apropriada
- impõe a utilização do método direto, no sentido de que deve ser determinado um preço de transferência para cada serviço prestado, recusando um preço global para todos os serviços, a menos que tal se mostre inviável

Acordos sobre Preços de Transferência

Estabelecida a possibilidade de celebração de acordos prévios sobre preços de transferência (entre os sujeitos passivos e a Administração Fiscal)

Aditamento ao CIRC, pela Lei 67-A/2007, de 31 de dezembro, de um novo artigo (artº 128-A, CIRC) → (atual artº 138, CIRC)

Regime regulamentado pela Portaria 620-A/2008, de 16 de julho

- estabelece a priori critérios de determinação dos preços de transferência para casos concretos, evitando contenciosos futuros
- inclui consultas entre as diversas administrações fiscais envolvidas, o prazo de vigência dos acordos, a sua renovação, etc

Planeamento Fiscal

Planeamento fiscal (tax planing)

- condutas de verdadeiro aproveitamento (planeamento) legítimo
- associado à prática de atos lícitos queridos ou admitidos pela lei com os correspondentes efeitos fiscais

Técnica de redução da carga fiscal pela qual o sujeito passivo renuncia a um certo comportamento por este estar ligado a uma obrigação tributária ou escolhe, entre as várias soluções que lhe são proporcionadas pelo ordenamento jurídico, aquela que, por ação intencional ou omissão do legislador fiscal, está acompanhada de menos encargos fiscais

(Saldanha Sanches)

Maior Economia de Custos (Planeamento Fiscal)

Prática de atos lícitos no sentido de fazer a escolha mais racional face aos regimes fiscais existentes:

- evitar a aplicação de normas, transferindo o facto tributário para uma ordem jurídica mais favorável (taxas ou regras de cálculo da matéria coletável)
- exercer uma influência voluntária no elemento de conexão

Esta atuação das empresas poderá passar por:

- divisão do rendimento, colocando-o em diferentes jurisdições fiscais
- uma acumulação do rendimento numa zona de baixa tributação
- transferência do rendimento de um ordenamento para outro que lhe conceda tratamento mais favorável
- criar rendimentos em países com tributação baixa ou não tributação
- criar custos em países com tributação alta (como Portugal)

Exemplos de Planeamento Fiscal

- escolha, mesmo por razões fiscais, do método de cálculo das depreciações ou amortizações do ativo fixo
- concentração num exercício, da alienação de 2 participações sociais, uma que gere mais-valia e outra menos-valia
- escolha de zona de interioridade para estabelecimento de empresas
- afastamento do regime de transparência fiscal por via da abertura de uma sociedade de profissionais a um novo sócio não profissional
- até 2013, o retardamento do negócio de venda de partes sociais, devido ao limite temporal do antigo artº 23, nº 3, CIRC, ou retardamento da dissolução de sociedade para ultrapassar o limite temporal do artº 81, nº 2, b), CIRC

Planeamento Fiscal

Evasão fiscal

- diminuição da carga fiscal à custa da prática de atos ilícitos
- entram no domínio da economia clandestina e das práticas fraudulentas (práticas hoje criminalizadas ou pelo menos punidas enquanto contra-ordenações)
- utilização de faturas falsas para dedução indevida do IVA ou para empolamento irregular dos custos e consequente diminuição do lucro tributável
- adulteração dos registos contabilísticos com intuitos de obter vantagens fiscais
- não pagamento culposo de retenções de imposto sobre o rendimento ou de contribuições para a Segurança Social, e, em geral, de todas as situações que o RGIT tipifica como crimes fiscais

Planeamento Fiscal

Elisão fiscal

Alguma indefinição terminológica

- normalmente atos jurídicos lícitos, diferentes daqueles que estão previstos nas normas de incidência de um determinado imposto
- conseguindo evitar o nascimento de uma relação jurídica fiscal ou provocar o nascimento de uma diferente (da pretendida pelo legislador)

Exemplo 13 - Planeamento Fiscal

Elisão fiscal

A, SA detém no seu ativo apenas um bem imóvel que está registado na contabilidade pelo valor de aquisição de 100.000 €, que vale atualmente 1.000.000 €

- não tem passivo e tem um capital social de 100.000 €
- os acionistas de A, SA que detêm as ações há mais de 12 meses, ajustaram com terceiros a venda das suas ações por 800.000 € (Regime revogado pela Lei 15/2010, de 26 de julho)
- para tornear o artº 10, nº 12, CIRS, acordaram com os compradores que estes, antes da celebração do contrato, concederiam à sociedade um empréstimo de 1.100.000 €, que passaria a incorporar o ativo da sociedade (em Depósitos à Ordem)

Exemplo 13 - Planeamento Fiscal

Elisão fiscal

- assim, deixava de se verificar a circunstância de o ativo da sociedade ser constituído em mais de 50% por imóveis, pelo que estaria afastado o regime de tributação das mais-valias mobiliárias decorrente do artº 10, nº 12, CIRS
- embora a AT não pudesse invocar diretamente que o pressuposto dessa norma se verificava e, sem mais, concluir pelo afastamento da regra de exclusão de tributação das mais-valias provenientes da venda de ações (artº 10, nº 2, CIRS)
 - poderia sustentar que tais mais-valias seriam de tributar com base na cláusula geral anti-abuso (artº 38, nº 2, LGT)

Planeamento Fiscal

O dever de comunicação de esquemas e atuação de planeamento fiscal

- obrigação de comunicar ao Diretor-Geral da AT os esquemas e atuações de planeamento fiscal

DL 29/2008, de 25 de fevereiro, complementado com a Portaria 364-A/2008, de 14 de maio

Comunicação por parte não dos contribuintes (salvo exceções)

- mas dos promotores que oferecem ou colaboram na montagem dos referidos esquemas ou atuações de planeamento fiscal

Planeamento Fiscal

O dever de comunicação de esquemas e atuação de planeamento fiscal

- possibilita à AT o conhecimento e compreensão das formas mais ou menos criativas e mais ou menos legítimas de que os contribuintes podem eventualmente servir-se com vista à redução da sua carga fiscal

Promotores

- instituições de crédito e demais instituições financeiras
- revisores oficiais de contas e as sociedades de revisores oficiais de contas
- advogados, sociedades de advogados, solicitadores ...
- técnicos oficiais de contas e outras entidades que prestem serviços de contabilidade

Não implica, em regra, a identificação dos utilizadores dos esquemas e atuações em causa

Acordos de Dupla Tributação (ADT)



Aplicam-se a Pessoas/Entidades que sejam residentes em um ou nos dois Estados contratantes

Os ADT não cobrem:

- impostos indiretos, segurança social, coimas e multas e impostos locais

Disposições mais relevantes

- 
- regras de não-discriminação, procedimento amigável, troca de info-residência, estabelecimento permanente, dividendos, royalties, juros, outros rendimentos
 - incluindo mações

Normas Anti-abuso

Meios de evitar a evasão/elisão fiscal



- retenção na fonte
- forçar a declarar bens localizados em paraísos fiscais
- tributar a emigração de empresas

Conceito de relações especiais



- participação direta ou indireta de, pelo menos, 10%
- ambas sob o controlo de uma mesma entidade
- equiparação das situações em que haja prestação de garantia

Normas Anti-abuso

Cláusula geral anti-abuso (artº 38, nº 2, LGT)

Ineficazes no âmbito tributário os atos ou negócios jurídicos essencial ou principalmente dirigidos, por meios artificiosos ou fraudulentos e com abuso das formas jurídicas

- à redução, eliminação ou diferimento temporal de impostos que seriam devidos em resultado de factos, atos ou negócios jurídicos de idêntico fim económico
- ou à obtenção de vantagens fiscais que não seriam alcançadas, total ou parcialmente, sem utilização desses meios



Efetuando-se a tributação de acordo com as normas aplicáveis na sua ausência e não se produzindo as vantagens fiscais referidas

Normas Anti-abuso

Estatuto de Benefícios Fiscais (artº 27, EBF)

Isenção de IRS/IRC para as mais-valias resultantes de partes sociais obtidas por não residentes, exceto:

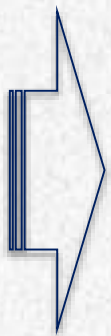
- entidades não residentes sem estabelecimento estável, detidas, direta ou indiretamente, em mais de 25% por entidades residentes
- entidades não residentes sem estabelecimento estável, domiciliadas em Regime Fiscal Claramente mais Favorável
- participações em sociedades residentes cujo ativo seja, em mais de 50%, bens imobiliários situados em Portugal
- ou, sendo SGPS, se encontre em relação de domínio com outra sociedade portuguesa que preencha aqueles requisitos

Normas Anti-abuso

Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Coletivas (artº 23, nº 3, CIRC)

Não aceites como gastos os suportados com a transmissão onerosa de partes sociais, quando detidos há, pelo menos, três anos, desde que:

- adquiridos a entidades com as quais existam relações especiais (artº 63, nº 4, CIRC)
- adquiridas a entidades residentes sujeitas a um regime especial de tributação



Transmissões e aquisições de partes sociais para efeitos de reinvestimento não podem ser efetuadas (artº 48, nº 4, CIRC)

- a entidades com as quais existam relações especiais (artº 63, nº 4, CIRC)
- a entidades com residência fiscal numa zona de baixa tributação

Normas Anti-abuso

Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Coletivas (artº 23, nº 3, CIRC)

Presunção de rendimento predial anual bruto de 1/15 do valor patrimonial do imóvel (artº 56, nº 2, CIRC)

- **prédios não arrendados e não afetos a atividade económica detidos por entidade residente em zona com regime claramente mais favorável**
 - **exceto se provar que o prédio está devoluto ou não é fruído por entidade domiciliada em Portugal**

Imputação de Lucros (artº 66, CIRC)

Princípio

Imputação de lucros de sociedades não residentes com regime fiscal privilegiado



Aos sócios residentes, na proporção da participação, e independentemente da distribuição efetiva

- participação direta ou indireta de, pelo menos, 25%
- participação de 10%, quando a sociedade não residente seja detida, direta ou indiretamente, em mais de 50% por entidades residentes

Imputação

- efetuada na base tributável do exercício que integrar o termo do período de tributação da sociedade não residente
- corresponde ao lucro obtido pela sociedade não residente, deduzido do imposto desses lucros

Imputação de Lucros (artº 66, CIRC)

Correções em caso de distribuição de dividendos referentes a lucros antes objeto de imputação



- dedução por um período de 5 períodos
- regime especial de tributação - imputação na sociedade dominante

Documentação fiscal



- contas aprovadas da sociedade residente
- cadeia de participações diretas e indiretas entre as sociedades
- elementos de prova da tributação da entidade não residente e o cálculo do imposto devido pela entidade se fosse residente em Portugal (exceto entidades residentes em territórios da lista do MF)

Imputação de Lucros (artº 66, CIRC)

Excluídos

- lucros provenientes em, pelo menos, 75% do exercício de uma atividade agrícola ou industrial no território onde se situa
- exercício de atividade comercial que não tenha intervenientes residentes em Portugal ou, tendo-os se dirija, predominantemente ao território onde se situa
- a atividade principal da sociedade não residente não consista na realização das operações:
 - operações próprias da atividade bancária
 - atividade seguradora dirigida predominante a residentes fora do território onde se situa
 - operações relativas a partes de capital ou outros valores mobiliários, direitos da propriedade industrial ou intelectual, know-how, assistência técnica
 - locação de bens, exceto imóveis situados no território de residência

Subcapitalização (artº 67, CIRC)

Não dedutibilidade para efeitos fiscais

- juros relativos ao endividamento excessivo de sujeito passivo residente perante uma entidade não residente com a qual tenha relações especiais

Subcapitalização: Dívidas > 2 × Participação CP (em qualquer data do período)

Conceito de Endividamento

- *todas as formas de crédito incluindo as resultantes de operações comerciais (com mais de 6 meses sobre vencimento)*

Conceito de Capital Próprio

- *capital social acrescido das rubricas de CP, excepto as que traduzem mais-valias potenciais ou latentes, como as resultantes de reavaliações não autorizadas/MEP*
- 
- prova de que conseguiria o mesmo nível de endividamento, e em condições análogas, de uma entidade independente
 - deve integrar o processo de documentação fiscal do artº 130, CIRC

Exemplo 14 - Operação Furacão

Recurso a empresas sediadas em paraísos fiscais

1

Custos fictícios relativos a operações inexistentes, debitados por empresas sediadas em paraísos fiscais a sociedades nacionais, para empolar os custos e reduzir o imposto destas

- com o efeito de desvio de valores das empresas para o património de terceiros, eventualmente os sócios ou os administradores das sociedades nacionais

Intervenção de sociedades merecedoras de crédito com sede em Londres

- a sociedade de Londres faturava 100 de “comissões” por serviços inexistentes à sociedade portuguesa e a sociedade do paraíso fiscal faturava 95 pelos mesmos serviços inexistentes, à sociedade de Londres
- os pagamentos seguiam o circuito inverso
 - a sociedade de Londres ficava com os 5 de diferença que correspondiam à remuneração pelos seus serviços de intermediação
 - e o valor chegado a esta (95) seria depois apropriado pelos titulares do capital e/ou, pelos titulares da administração da sociedade portuguesa

Exemplo 14 - Operação Furacão

As sociedades com sede em paraísos fiscais intervinham como ponto de passagem artificialmente ficcionado para encarecer compras ou para embaratecer vendas de empresa portuguesas

2

- se uma empresa portuguesa realizava compras a empresas, por exemplo, de outros Estados-Membros da UE, dizia aos fornecedores para faturarem à empresa residente em paraíso fiscal (cliente fictício), que de seguida faturaria a preço acrescido à sociedade portuguesa (cliente real)
- se outra empresa portuguesa realizava vendas para clientes da UE, faturava-as ficticiamente (a preços reduzidos) a uma empresa com sede em paraíso fiscal (cliente fictício) que de seguida faturaria aos clientes verdadeiros

As diferenças de preço arrecadadas pela sociedade com sede em paraíso fiscal seriam depois apropriadas pelos sócios e/ou gestores das empresas portuguesas

Os lucros assim desviados para os paraísos fiscais tributados de forma reduzida ou não tributados