



**ESCOLA SUPERIOR DE TECNOLOGIA
INSTITUTO POLITÉCNICO DE VISEU**

DEPARTAMENTO DE GESTÃO

Campus Politécnico - Repeses - 3500 VISEU Telefone: 232.480.500 Fax: 232.424.651
E-mail: dgest@mail.estv.ipv.pt Site: www.estv.ipv.pt

FISCALIDADE DE EMPRESA I

Cursos de “Gestão de Empresas” e de “Contabilidade e Administração”
Ano 2005

**IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO DAS
PESSOAS COLECTIVAS - IRC**

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA

LEGISLAÇÃO E RESUMOS

Docentes:

Dr António Vítor Almeida Campos

Dr Carlos Manuel Freitas Lázaro

IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO DAS PESSOAS COLECTIVAS - IRC NORMAS ANTI-ABUSO E PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA

Artigo 58, CIRC - Preços de transferência

1. Nas operações comerciais, incluindo, designadamente, operações ou séries de operações sobre bens, direitos ou serviços, bem como nas operações financeiras, efectuadas entre um sujeito passivo e qualquer outra entidade, sujeita ou não a IRC, com a qual esteja em situação de relações especiais, devem ser contratados, aceites e praticados termos ou condições substancialmente idênticos aos que normalmente seriam contratados, aceites e praticados entre entidades independentes em operações comparáveis.
2. O sujeito passivo deve adoptar, para a determinação dos termos e condições que seriam normalmente acordados, aceites ou praticados entre entidades independentes, o método ou métodos susceptíveis de assegurar o mais elevado grau de comparabilidade entre as operações ou séries de operações que efectua e outras substancialmente idênticas, em situações normais de mercado ou de ausência de relações especiais, tendo em conta, designadamente, as características dos bens, direitos ou serviços, a posição de mercado, a situação económica e financeira, a estratégia de negócio, e demais características relevantes das empresas envolvidas, as funções por elas desempenhadas, os activos utilizados e a repartição do risco.
3. Os métodos utilizados devem ser:
 - a) O método do preço comparável de mercado, o método do preço de revenda minorado ou o método do custo majorado;
 - b) O método do fraccionamento do lucro, o método da margem líquida da operação ou outro, quando os métodos referidos na alínea anterior não possam ser aplicados ou, podendo sê-lo, não permitam obter a medida mais fiável dos termos e condições que entidades independentes normalmente acordariam, aceitariam ou praticariam.
4. Considera-se que existem relações especiais entre duas entidades nas situações em que uma tem o poder de exercer, directa ou indirectamente, uma influência significativa nas decisões de gestão da outra, o que se considera verificado, designadamente, entre:
 - a) Uma entidade e os titulares do respectivo capital, ou os cônjuges, ascendentes ou descendentes destes, que detenham, directa ou indirectamente, uma participação não inferior a 10% do capital ou dos direitos de voto;
 - b) Entidades em que os mesmos titulares do capital, respectivos cônjuges, ascendentes ou descendentes detenham, directa ou indirectamente, uma participação não inferior a 10% do capital ou dos direitos de voto;
 - c) Uma entidade e os membros dos seus órgãos sociais, ou de quaisquer órgãos de administração, direcção, gerência ou fiscalização, e respectivos cônjuges, ascendentes e descendentes;
 - d) Entidades em que a maioria dos membros dos órgãos sociais, ou dos membros de quaisquer órgãos de administração, direcção, gerência ou fiscalização, sejam as mesmas pessoas ou, sendo pessoas diferentes, estejam ligadas entre si por casamento, união de facto legalmente reconhecida ou parentesco em linha recta;
 - e) Entidades ligadas por contrato de subordinação, de grupo paritário ou outro de efeito equivalente;
 - f) Empresas que se encontrem em relação de domínio, nos termos em que esta é definida nos diplomas que estatuem a obrigação de elaborar demonstrações financeiras consolidadas;
 - g) Entidades entre as quais, por força das relações comerciais, financeiras, profissionais ou jurídicas entre elas, directa ou indirectamente estabelecidas ou praticadas, se verifica situação de dependência no exercício da respectiva actividade, nomeadamente quando ocorre entre si qualquer das seguintes situações:
 - 1). O exercício da actividade de uma depende substancialmente da cedência de direitos de propriedade industrial ou intelectual ou de know-how detidos pela outra;

- 2). O aprovisionamento em matérias-primas ou o acesso a canais de venda dos produtos, mercadorias ou serviços por parte de uma dependem substancialmente da outra;
 - 3). Uma parte substancial da actividade de uma só pode realizar-se com a outra ou depende de decisões desta;
 - 4). O direito de fixação dos preços, ou condições de efeito económico equivalente, relativos a bens ou serviços transaccionados, prestados ou adquiridos por uma encontra-se, por imposição constante de acto jurídico, na titularidade da outra;
 - 5). Pelos termos e condições do seu relacionamento comercial ou jurídico, uma pode condicionar as decisões de gestão da outra, em função de factos ou circunstâncias alheios à própria relação comercial ou profissional.
5. Para efeitos do cálculo do nível percentual de participação indirecta no capital ou nos direitos de voto a que se refere o número anterior, nas situações em que não há regras especiais definidas, são aplicáveis os critérios previstos no n.º 2 do artigo 483.º do Código das Sociedades Comerciais.
 6. O sujeito passivo deve manter organizada, nos termos estatuídos para o processo de documentação fiscal a que se refere o artigo 121.º, a documentação respeitante à política adoptada em matéria de preços de transferência, incluindo as directrizes ou instruções relativas à sua aplicação, os contratos e outros actos jurídicos celebrados com entidades que com ele estão em situação de relações especiais, com as modificações que ocorram e com informação sobre o respectivo cumprimento, a documentação e informação relativa àquelas entidades e bem assim às empresas e aos bens ou serviços usados como termo de comparação, as análises funcionais e financeiras e os dados sectoriais, e demais informação e elementos que tomou em consideração para a determinação dos termos e condições normalmente acordados, aceites ou praticados entre entidades independentes e para a selecção do método ou métodos utilizados.
 7. O sujeito passivo deve indicar, na declaração anual de informação contabilística e fiscal a que se refere o artigo 113.º, a existência ou inexistência, no exercício a que aquela respeita, de operações com entidades com as quais está em situação de relações especiais, devendo ainda, no caso de declarar a sua existência:
 - a) Identificar as entidades em causa;
 - b) Identificar e declarar o montante das operações realizadas com cada uma;
 - c) Declarar se organizou, ao tempo em que as operações tiveram lugar, e mantém, a documentação relativa aos preços de transferência praticados.
 8. Sempre que as regras enunciadas no n.º 1 não sejam observadas, relativamente a operações com entidades não residentes, deve o sujeito passivo efectuar, na declaração a que se refere o artigo 112.º, as necessárias correcções positivas na determinação do lucro tributável, pelo montante correspondente aos efeitos fiscais imputáveis a essa inobservância.
 9. Nas operações realizadas entre entidade não residente e um seu estabelecimento estável situado em território português, ou entre este e outros estabelecimentos estáveis daquela situados fora deste território, aplicam-se as regras constantes dos números anteriores.
 10. O disposto nos números anteriores aplica-se igualmente às pessoas que exerçam simultaneamente actividades sujeitas e não sujeitas ao regime geral de IRC.
 11. Quando a Direcção-Geral dos Impostos proceda a correcções necessárias para a determinação do lucro tributável por virtude de relações especiais com outro sujeito passivo do IRC ou do IRS, na determinação do lucro tributável deste último devem ser efectuados os ajustamentos adequados que sejam reflexo das correcções feitas na determinação do lucro tributável do primeiro.
 12. Pode a Direcção-Geral dos Impostos proceder igualmente ao ajustamento correlativo referido no número anterior quando tal resulte de convenções internacionais celebradas por Portugal e nos termos e condições nas mesmas previstos.
 13. A aplicação dos métodos de determinação dos preços de transferência, quer a operações individualizadas, quer a séries de operações, o tipo, a natureza e o conteúdo da documentação referida no n.º 6 e os procedimentos aplicáveis aos ajustamentos correlativos são regulamentados por portaria do Ministro das Finanças.

Notas

Artigo 7º da Lei 30-G/2000 de 29/12) - Normas avulsas e transitórias

(Artigo 7º nº 1 da Lei 30-G/2000-29/12)

1. *O artigo 57º(actual 58º) e o nº 1 do artigo 57º-C(actual 61º) do Código do IRC, bem como o nº3 do artigo 77º da Lei Geral Tributária, na redacção agora introduzida apenas se aplicam aos períodos de tributação que se iniciem em ou a partir de 1 de Janeiro de 2002, mantendo-se em vigor até essa data os preceitos com a redacção agora revogada.*
2. *É estabelecido o seguinte regime transitório relativo à tributação dos grupos de sociedades:*
 - a) *Os grupos de sociedades a que foi concedida autorização para aplicação do regime de tributação pelo lucro consolidado, cujo período de validade ainda esteja em curso à data da entrada em vigor da presente lei, podem optar por uma das alternativas seguintes:*
 - 1) *Renunciar ao regime para o qual foram autorizados com efeitos a partir do período de tributação que se inicie no ano de 2001, devendo a sociedade dominante, na determinação do lucro tributável do último exercício em que o regime for aplicado, proceder às correcções, nos termos estabelecidos nos nºs 8 e 12 do artigo 59º do Código do IRC, na redacção anterior, no que respeita aos resultados internos que tenham sido eliminados nas operações de consolidação e às diferenças entre os prejuízos fiscais que foram integrados na base tributável consolidada e os que teriam sido considerados se as sociedades do grupo tivessem sido tributadas autonomamente, sem prejuízo do estabelecido na alínea c)do artigo 60º do mesmo Código e redacção;*
 - 2) *Passar a aplicar o regime especial de tributação dos grupos a partir do período de tributação que se inicie no ano de 2001, não obstante não serem verificados alguns dos requisitos exigidos às sociedades do grupo na nova redacção do artigo 59º do Código do IRC, devendo a sociedade dominante incorporar no lucro tributável do grupo os resultados internos que tenham sido eliminados durante a vigência do anterior regime à medida que forem sendo considerados realizados pelo grupo, tendo como limite temporal o exercício da caducidade da autorização, excepto quando a sociedade dominante optar pela renovação do regime de acordo com as regras em vigor, situação em que aos resultados internos ainda pendentes de incorporação no lucro tributável pode continuar a ser concedido o tratamento que vinha sendo adoptado, podendo ser deduzidos ao lucro tributável do grupo os prejuízos fiscais consolidados apurados em exercícios anteriores;*
 - b) *Nos casos em que a opção dos grupos de sociedades for a prevista no nº 2) da alínea anterior, a sociedade dominante deve incluir no processo de documentação fiscal a que se refere o artigo 104º do Código do IRC, documentos comprovativos do apuramento dos resultados internos eliminados durante o período de aplicação do regime de tributação do lucro consolidado, a indicação dos exercícios a que se reportam e a identificação das sociedades que intervieram nas operações que os originaram, abrangendo tanto os que, em cada exercício, são considerados realizados pelo grupo e incluídos no lucro tributável como aqueles cuja tributação continua diferida.*

Portaria 1446-C/2001, de 21 de Dezembro

Capítulo I - Das regras gerais e âmbito de aplicação

Capítulo II - Dos métodos de determinação dos preços de transferência de acordo com o princípio de plena concorrência

Capítulo III - Dos acordos celebrados entre entidades relacionadas

Capítulo IV - Das obrigações acessórias dos sujeitos passivos

Capítulo V - Do ajustamento correlativo

Capítulo VI - Disposições especiais

O regime dos preços de transferência tem como paradigma o princípio de plena concorrência, em torno do qual se foi firmando um amplo consenso internacional por se entender que a sua adopção permite não só estabelecer uma paridade no tratamento fiscal entre as empresas integradas em grupos internacionais e empresas independentes como neutralizar certas práticas de evasão fiscal e assegurar a consequente protecção da base tributável interna.

O 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. A adesão àquele princípio por parte de um número crescente de países membros e não membros da OCDE é revelador da aceitação cada vez mais generalizada da ideia segundo a qual a solução dos problemas suscitados pela prática de preços de transferência por parte das empresas multinacionais tem uma dimensão multilateral e que, além da preocupação natural com a salvaguarda das receitas fiscais, os países devem também paralelamente instituir mecanismos conducentes à eliminação da potencial dupla tributação dos lucros, de modo a evitar obstáculos ao investimento e ao comércio internacionais.

A publicação da presente portaria, em execução do disposto no n.º 13 do artigo 58.º do Código do IRC, vem conferir, no plano interno, uma importância acrescida a esta matéria, na sequência do processo iniciado com a redacção daquele preceito introduzida pela Lei n.º 30-G/2000, de 29 de Dezembro, e que está perfeitamente inserido no contexto internacional que existe neste domínio. As alterações então introduzidas, complementadas pela presente regulamentação, visam, adicionalmente, proporcionar a criação de condições susceptíveis de dar resposta aos compromissos assumidos por Portugal no âmbito de convenções destinadas a eliminar a dupla tributação.

O novo quadro legal revela um alinhamento com os princípios directores da OCDE sobre preços de transferência dirigidos às empresas multinacionais e às administrações fiscais e colheu inspiração também nas regulamentações de carácter legal e administrativo e num conjunto de boas práticas seguidas por países com maior experiência nesta área.

A presente portaria contém as regras de aplicação da pluralidade de métodos que o artigo 58.º do Código do IRC enuncia para a determinação dos termos e condições que seriam normalmente estabelecidos em situação de plena concorrência e adopta o regime de obrigatoriedade de recurso ao método mais apropriado para cada operação, por se revelar mais apto a produzir a melhor estimativa de um preço independente e assegurar o mais elevado grau de compatibilidade entre operações vinculadas e operações entre partes independentes, tomando em linha de conta os factos e circunstâncias do caso concreto, o conjunto dos dados disponíveis e a fiabilidade relativa dos vários métodos.

Considerando que a eficiente aplicação das regras sobre preços de transferência requer um elevado grau de colaboração entre os contribuintes e a administração tributária, é dado particular relevo às obrigações relativas à informação e documentação que o sujeito passivo deve obter, produzir e manter para justificar a política adoptada em matéria de preços de transferência. Todavia, a lista elaborada sobre informação e documentação relevante não é exaustiva, sendo legítima a expectativa, por parte da administração tributária, que o contribuinte possua, e possa fornecer para análise, os elementos que, perante os factos e circunstâncias concretas que caracterizam a sua actividade e num quadro de boas práticas comerciais e financeiras, deveria razoavelmente deter para determinar e comprovar a conduta adoptada na fixação dos preços de transferência, sem que, no entanto, seja obrigado a incorrer em custos de observância desproporcionados.

Relativamente aos procedimentos aplicáveis ao ajustamento correlativo, a tónica é colocada nas situações referidas no n.º 12 do artigo 58.º do Código do IRC, caso em que o ajustamento está dependente de uma decisão da administração tributária, que culmina um processo iniciado com uma petição do sujeito passivo a requerer a revisão da sua situação tributária, e implica o desencadeamento de consultas com as autoridades fiscais competentes do Estado de residência da entidade que foi objecto do ajustamento primário no quadro do procedimento amigável previsto em convenção que seja aplicável.

Através da presente portaria completa-se uma primeira fase da regulamentação sobre os preços de transferência, para cuja aplicação, nos casos de maior complexidade técnica, é aconselhável a consulta dos relatórios da OCDE que desenvolvem esta matéria, e cuja adopção pelos países membros é objecto de recomendações aprovadas pelo Conselho desta organização internacional.

A matéria dos preços de transferência deverá ainda ser completada com a publicação de legislação específica sobre as penalidades aplicáveis às situações de incumprimento das obrigações decorrentes da presente portaria, nomeadamente das obrigações acessórias relativas à manutenção de um processo de documentação fiscal.

Importa sublinhar que as regras sobre preços de transferência não permitem actuar com o rigor e a precisão próprios de uma ciência exacta, porquanto a fiabilidade dos resultados obtidos com a aplicação das metodologias preconizadas para a determinação dos termos e condições que seriam normalmente aceites ou praticados numa operação comparável entre partes independentes depende, em grande medida, de análises complexas e elaboradas, em que entra um grande número de variáveis, da disponibilidade e facilidade de recolha de dados comparáveis externos e do maior ou menor apelo a critérios de índole subjectiva e aos pressupostos básicos assumidos.

Trata-se, portanto, 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.

Assim:

Manda o Governo, pelo Ministro das Finanças, ao abrigo do disposto no n.º 13 do artigo 58.º do Código do IRC, o seguinte:

CAPÍTULO I - Das regras gerais e âmbito de aplicação

Artigo 1.º - Regras gerais sobre o princípio de plena concorrência

1. Nas operações efectuadas entre um sujeito passivo do IRS ou do IRC e qualquer outra entidade, sujeita ou não a estes impostos, com a qual esteja em situação de relações especiais, devem ser contratados, aceites e praticados termos e condições substancialmente idênticos aos que normalmente seriam contratados, aceites e praticados entre entidades independentes em operações comparáveis.
2. A aplicação do princípio enunciado no n.º 1 deve, como regra, basear-se numa análise individualizada das operações, excepto naquelas situações, nomeadamente as enumeradas nas alíneas seguintes, em que a análise pode ser efectuada numa base agregada ou por séries de operações, desde que se trate de operações tão intimamente interligadas ou continuadas que a sua desagregação conduziria à perda de funcionalidade ou valor, ou quando se revele impraticável a determinação do preço para cada operação, quer pelos elevados custos associados quer pela inexistência ou insuficiência de informação sobre operações comparáveis:
 - a) Fornecimento continuado de bens ou serviços;
 - b) Cedência do direito de exploração de elementos incorpóreos acompanhada de outras prestações;

- c) Fixação dos preços de bens que apresentem complementaridade funcional ou identidade tipológica, como sejam os inseridos numa linha de produtos.
3. Para efeitos desta portaria, salvo quando de disposição expressa ou do contexto resulte um sentido contrário, considera-se que:
- a) O termo «operações» abrange as operações financeiras e, bem assim, as operações comerciais, incluindo qualquer operação ou série de operações que tenha por objecto bens corpóreos ou incorpóreos, direitos ou serviços, ainda que realizadas no âmbito de um qualquer acordo, designadamente de partilha de custos e de prestação de serviços intragrupo, ou de uma alteração de estruturas de negócio, em especial quando esta envolva transferência de elementos incorpóreos ou compensação de danos emergentes ou lucros cessantes;
 - b) O termo «operações vinculadas» refere-se a operações realizadas entre «entidades relacionadas»;
 - c) O termo «operações não vinculadas» refere-se a operações realizadas entre entidades independentes;
 - d) O termo «entidades relacionadas» refere-se a entidades entre as quais existem relações especiais nos termos do n.º 4 do artigo 58.º do Código do IRC;
 - e) O termo «entidade pertencente ao mesmo grupo» refere-se a entidade ligada ao sujeito passivo por relações compreendidas em alguma das alíneas a) a f) do n.º 4 do artigo 58.º do Código do IRC.

Artigo 2.º - Âmbito de aplicação

O princípio enunciado no n.º 1 do artigo anterior é aplicável a:

- a) Operações vinculadas realizadas entre sujeito passivo do IRC ou do IRS e uma entidade não residente;
- b) 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;
- c) Operações vinculadas realizadas entre entidades residentes em território português sujeitos passivos do IRC ou do IRS.

Artigo 3.º - Ajustamentos ao lucro tributável

1. Sempre que os termos e condições de uma operação vinculada em que intervenha um sujeito passivo e uma entidade não residente em território português difiram dos que seriam normalmente acordados, aceites ou praticados entre entidades independentes, deve aquele efectuar, na declaração periódica de rendimentos a que se refere o artigo 112.º do Código do IRC, uma correcção positiva correspondente aos efeitos fiscais imputáveis àquele desvio, por forma que o lucro tributável determinado não seja diferente do que se apuraria na ausência de relações especiais.
2. Quando os termos e condições de uma operação vinculada em que intervenha um sujeito passivo e uma entidade residente em território português difiram dos que seriam normalmente acordados, aceites ou praticados entre entidades independentes, a Direcção-Geral dos Impostos pode efectuar as correcções ao lucro tributável que sejam necessárias para que o respectivo montante corresponda ao que teria sido obtido se a operação se tivesse processado numa situação normal de mercado.

CAPÍTULO II - Dos métodos de determinação dos preços de transferência de acordo com o princípio de plena concorrência

Artigo 4.º - Determinação do método mais apropriado

1. O sujeito passivo deve adoptar, 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, tendo em conta o seguinte:

- a) O método do preço comparável de mercado, o método do preço de revenda minorado ou o método do custo majorado;
 - b) O método do fraccionamento do lucro, o método da margem líquida da operação ou outro método apropriado aos factos e às circunstâncias específicas de cada operação que satisfaça o princípio enunciado no n.º 1 do artigo 1.º desta portaria, quando os métodos referidos na alínea anterior não possam ser aplicados ou, podendo sê-lo, não permitam obter a medida mais fiável dos termos e condições que entidades independentes normalmente acordariam, aceitariam ou praticariam.
2. Considera-se como método mais apropriado para cada operação ou série de operações aquele que é susceptível de fornecer a melhor e mais fiável estimativa dos termos e condições que seriam normalmente acordados, aceites ou praticados numa situação de plena concorrência, devendo ser feita a opção pelo método mais apto a proporcionar o mais elevado grau de comparabilidade entre as operações vinculadas e outras não vinculadas e entre as entidades seleccionadas para a comparação, que conte com melhor qualidade e maior quantidade de informação disponível para a sua adequada justificação e aplicação e que implique o menor número de ajustamentos para efeitos de eliminar as diferenças existentes entre os factos e as situações comparáveis.
 3. Duas operações reúnem as condições para serem consideradas comparáveis se são substancialmente idênticas, o que significa que as suas características económicas e financeiras relevantes são análogas ou suficientemente similares, de tal modo que as diferenças existentes entre as operações ou entre as empresas nelas intervenientes não são susceptíveis de afectar de forma significativa os termos e condições que se praticariam numa situação normal de mercado ou, sendo-o, é possível efectuar os necessários ajustamentos que eliminem os efeitos relevantes provocados pelas diferenças verificadas.
 4. Sempre que existam dúvidas fundadas acerca da fiabilidade dos valores que seriam obtidos com a aplicação de um dado método, o sujeito passivo deve tentar confirmar tais valores mediante a aplicação de outros métodos, de forma isolada ou combinada.
 5. Se, no âmbito de aplicação de um método, a utilização de duas ou mais operações não vinculadas comparáveis ou a aplicação de mais de um método considerado igualmente apropriado conduzir a um intervalo de valores que assegurem um grau de comparabilidade razoável, não se torna necessário proceder a qualquer correcção, caso as condições relevantes da operação vinculada, nomeadamente o preço ou a margem de lucro, se situarem dentro desse intervalo.

Artigo 5.º - Factores de comparabilidade

Para efeitos do artigo anterior, o grau de comparabilidade entre uma operação vinculada e uma operação não vinculada deve ser avaliado, tendo em conta, designadamente, os seguintes factores:

- a) As características específicas dos bens, direitos ou serviços que, sendo objecto de cada operação, são susceptíveis de influenciar o preço das operações, em particular as características físicas, a qualidade, a quantidade, a fiabilidade, a disponibilidade e o volume de oferta dos bens, a forma negocial, o tipo, a duração, o grau de protecção e os benefícios antecipados pela utilização do direito e a natureza e a extensão dos serviços;
- b) As funções desempenhadas pelas entidades intervenientes nas operações, tendo em consideração os activos utilizados e os riscos assumidos;
- c) Os termos e condições contratuais que definem, de forma explícita ou implícita, o modo como se repartem as responsabilidades, os riscos e os lucros entre as partes envolvidas na operação;
- d) As circunstâncias económicas prevalecentes nos mercados em que as respectivas partes operam, incluindo a sua localização geográfica e dimensão, o custo da mão-de-obra e do capital nos mercados, a posição concorrencial dos compradores e vendedores, a fase do circuito de comercialização, a existência de bens e serviços sucedâneos, o nível da oferta e da procura e o grau de desenvolvimento geral dos mercados;
- e) A estratégia das empresas, contemplando, entre os aspectos susceptíveis de influenciar o seu funcionamento e conduta normal, a prossecução de actividades de pesquisa e desenvolvimento de novos produtos, o grau de diversificação da actividade, o controle do risco, os esquemas de penetração no mercado ou de manutenção ou reforço de quota e, bem assim, os ciclos de vida dos produtos ou direitos;

- f) Outras características relevantes quanto à operação em causa ou às empresas envolvidas.

Artigo 6.º - Método do preço comparável de mercado

1. A adopção do método do preço comparável de mercado requer o grau mais elevado de comparabilidade com incidência tanto no objecto e demais termos e condições da operação como na análise funcional das entidades intervenientes.
2. Este método pode ser utilizado, designadamente, nas seguintes situações:
 - a) Quando o sujeito passivo ou uma entidade pertencente ao mesmo grupo realiza uma transação da mesma natureza que tenha por objecto um serviço ou produto idêntico ou similar, em quantidade ou valor análogos, e em termos e condições substancialmente idênticos, com uma entidade independente no mesmo ou em mercados similares;
 - b) Quando uma entidade independente realiza uma operação da mesma natureza que tenha por objecto um serviço ou um produto idêntico ou similar, em quantidade ou valor análogos, e em termos e condições substancialmente idênticos, no mesmo mercado ou em mercados similares.
3. Sempre que uma operação vinculada e uma operação não vinculada não sejam substancialmente comparáveis, o sujeito passivo deve identificar e quantificar os efeitos provocados pelas diferenças existentes nos preços de transferência, que devem ser de natureza secundária, procedendo aos ajustamentos necessários para os eliminar, por forma a determinar um preço ajustado correspondente ao de operação não vinculada comparável.

Artigo 7.º - Método do preço de revenda minorado

1. A aplicação do método do preço de revenda minorado tem como base o preço de revenda praticado pelo sujeito passivo numa operação realizada com uma entidade independente, tendo por objecto um produto adquirido a uma entidade com a qual esteja em situação de relações especiais, ao qual é subtraída a margem de lucro bruto praticada por uma terceira entidade numa operação comparável e com igual nível de representatividade comercial.
2. A margem de lucro bruto comparável pode ser determinada tomando como base de referência a margem sobre o preço de revenda praticada numa operação não vinculada comparável efectuada por uma entidade pertencente ao mesmo grupo ou por uma entidade independente.
3. A margem de lucro bruto deve possibilitar ao sujeito passivo a cobertura dos seus custos de venda e outros custos operacionais e proporcionar ainda um lucro que, em condições normais de mercado, constitua para uma entidade independente uma remuneração apropriada, tendo em conta as funções exercidas, os activos utilizados e os riscos assumidos.
4. Quando as operações não são substancialmente comparáveis em todos os aspectos considerados relevantes e as diferenças têm efeito significativo sobre a margem bruta, o sujeito passivo deve fazer os ajustamentos necessários para eliminar tal efeito, por forma a determinar a cobertura de custos e uma margem de lucro ajustada correspondente à de operação não vinculada comparável.

Artigo 8.º - Método do custo majorado

1. A aplicação do método do custo majorado tem como base o montante dos custos suportados por um fornecedor de um produto ou serviço fornecido numa operação vinculada, ao qual é adicionada a margem de lucro bruto praticada numa operação não vinculada comparável.
2. A margem de lucro bruto adicionada aos custos pode ser determinada tomando como base de referência a margem de lucro bruto praticada numa operação não vinculada comparável efectuada pelo sujeito passivo, por uma entidade pertencente ao mesmo grupo ou por uma entidade independente, devendo, em qualquer dos casos, as referidas entidades exercer funções similares, utilizar o mesmo tipo de activos e assumir idênticos riscos, bem como, preferencialmente, transaccionar produtos ou serviços similares com entidades independentes e adoptar um sistema de custeio idêntico ao praticado na operação comparável.
3. Sempre que as operações não sejam comparáveis em todos os aspectos considerados relevantes e as diferenças produzam um efeito significativo sobre a margem de lucro bruto, o sujeito passivo deve fazer os ajustamentos necessários para eliminar tal efeito, por forma a determinar a margem bruta ajustada correspondente à de operação não vinculada comparável.

Artigo 9.º - Método do fraccionamento do lucro

1. O método do fraccionamento do lucro é utilizado para repartir o lucro global derivado de operações complexas ou de séries de operações vinculadas realizadas de forma integrada entre as entidades intervenientes.
2. A modalidade de aplicação do método admitida consiste em determinar o lucro global obtido pelas partes intervenientes nas operações vinculadas e, de seguida, proceder ao seu fraccionamento entre aquelas entidades, tendo como critério o do valor relativo da contribuição de cada uma para a realização das operações, considerando para esse efeito as funções exercidas, os activos utilizados e os riscos assumidos por cada uma e, bem assim, tomando como referência dados externos fiáveis que indiquem como é que entidades independentes exercendo funções comparáveis, utilizando o mesmo tipo de activos e assumindo riscos idênticos teriam avaliado as suas contribuições.
3. Em alternativa, é admitida outra modalidade de aplicação do método, a qual consiste no fraccionamento do lucro global das operações em duas fases:
 - a) Na primeira, a cada uma das entidades intervenientes é atribuída uma fracção do lucro global que reflecta a remuneração apropriada susceptível de ser obtida com o tipo de operações que realiza, determinando-se a partir de dados comparáveis sobre as remunerações normalmente obtidas por entidades independentes quando realizam operações similares e tendo em consideração as funções exercidas, os activos utilizados e os riscos assumidos, podendo ser usado, para este efeito, qualquer dos restantes métodos;
 - b) Na segunda, procede-se ao fraccionamento do lucro ou do prejuízo residual entre cada uma das entidades, em função do valor relativo da sua contribuição, tendo em conta as funções relevantes exercidas, os activos utilizados e os riscos assumidos e recorrendo, para o efeito, à informação externa disponível que forneça indicações sobre o modo como partes independentes repartiriam o lucro ou o prejuízo em circunstâncias similares, sendo o lucro assim atribuído utilizado para determinar o preço.
4. Este método pode ser utilizado sempre que:
 - a) As operações vinculadas revelem um elevado grau de integração, tornando difícil avaliar as operações de forma individualizada;
 - b) A existência de activos incorpóreos de elevado valor e especificidade torne impossível estabelecer um grau apropriado de comparabilidade com operações não vinculadas e não permita a aplicação dos restantes métodos.
5. Sempre que as operações realizadas não sejam comparáveis em todos os aspectos considerados relevantes, e as diferenças identificadas produzam um efeito significativo na análise do fraccionamento do lucro, o sujeito passivo deve fazer os ajustamentos necessários para eliminar tal efeito, por forma a determinar a repartição do lucro global correspondente à de operações complexas ou séries de operações não vinculadas comparáveis.

Artigo 10.º - Método da margem líquida da operação

1. O método da margem líquida da operação baseia-se no cálculo da margem de lucro líquido obtida por um sujeito passivo numa operação ou numa série de operações vinculadas tomando como referência a margem de lucro líquido obtida numa operação não vinculada comparável efectuada pelo sujeito passivo, por uma entidade pertencente ao mesmo grupo ou por uma entidade independente.
2. A margem de lucro líquido é calculada relativamente a um indicador apropriado, de acordo com as circunstâncias e características de cada operação, bem como a natureza da actividade, podendo ser representado pelas vendas, custo ou activos utilizados, ou outra grandeza relevante.
3. Sempre que as operações ou as empresas nelas intervenientes não sejam comparáveis em todos os aspectos considerados relevantes e as diferenças identificadas produzam um efeito significativo na margem de lucro líquido das operações, o sujeito passivo deve fazer os ajustamentos necessários para eliminar tal efeito, por forma a determinar a margem de lucro líquido ajustada, correspondente à de operação não vinculada comparável.

CAPÍTULO III - Dos acordos celebrados entre entidades relacionadas

Artigo 11.º - Acordos de partilha de custos

1. Há acordo de partilha de custos quando duas ou mais entidades acordam em repartir entre si os custos e os riscos de produzir, desenvolver ou adquirir quaisquer bens, direitos ou serviços, de acordo com o critério da proporção das vantagens ou benefícios que cada uma das partes espera vir a obter da sua participação no acordo, nomeadamente do direito a utilizar os resultados alcançados em projectos de investigação e desenvolvimento sem o pagamento de qualquer contraprestação adicional.
2. No acordo de partilha de custos celebrado entre entidades relacionadas, a aplicação do princípio referido no artigo 1.º determina a existência de uma relação de equivalência entre o valor da contribuição imposta a cada uma das partes no acordo e o valor da contribuição que seria imposta ou aceite por uma entidade independente em condições comparáveis.
3. A quota-parte nas contribuições totais que é da responsabilidade de cada participante deve ser equivalente à quota-parte que lhe for atribuída nas vantagens ou benefícios globais resultantes do acordo, avaliada através de estimativas dos rendimentos adicionais a auferir no futuro ou das economias de custos que se espera obter, podendo, para esse feito, no caso de não ser possível uma avaliação directa e individualizada daquelas contrapartidas, ser utilizada uma chave de repartição apropriada, que tenha em conta a natureza da actividade objecto do acordo e um indicador que reflecta de forma adequada as vantagens ou benefícios esperados, nomeadamente o volume de negócios, os custos como o pessoal, o valor acrescentado ou o capital investido.
4. Quando a contribuição de um participante para um acordo de partilha de custos não tiver correspondência equivalente na parte que lhe for atribuída nas vantagens ou benefícios esperados, deve haver lugar a uma compensação adequada de modo que seja restabelecido o necessário equilíbrio.
5. Para efeitos da determinação do lucro tributável, as contribuições efectuadas por um participante num acordo de partilha de custos devem ser tratadas de acordo com o regime que seria aplicável às despesas que o sujeito passivo realizaria se desenvolvesse directamente as mesmas actividades, ou se adquirisse, numa operação não vinculada comparável, bens, direitos ou serviços idênticos aos que são utilizados no âmbito do acordo.
6. Os custos globais, que, nos termos do acordo, sejam objecto de partilha pelos participantes, são calculados líquidos de subsídios ou de outras contrapartidas recebidas que tenham o mesmo efeito destes, não sendo aceite qualquer majoração desses custos por aplicação de margens de lucro.
7. No caso de acordos de aquisição conjunta de bens, direitos ou serviços, o débito do custo de aquisição destes deve ser acrescido de margem adequada aos custos de estrutura da entidade adquirente.

Artigo 12.º - Acordos de prestação de serviços intragrupo

1. Há acordo de prestação de serviços intragrupo quando uma entidade membro de um grupo disponibiliza ou realiza para os outros membros do mesmo um amplo conjunto de actividades, designadamente de natureza administrativa, técnica, financeira ou comercial.
 2. No acordo de prestação de serviços intragrupo celebrado entre entidades relacionadas a aplicação do princípio referido no artigo 1.º exige que a actividade prestada constitua um serviço com valor económico que justifique, para o membro do grupo que dele é destinatário, o pagamento de um preço ou a assunção de um encargo que este estaria disposto a pagar ou a assumir em relação a uma entidade independente ou, bem assim, a realização de uma actividade a executar para si próprio.
2. Na determinação do preço de transferência de um serviço cujo valor económico esteja justificado nos termos do número anterior, devem ser utilizados os métodos descritos no capítulo II, com observância do disposto nas alíneas seguintes:
 - a) O método do preço comparável de mercado deve ser considerado como método mais apropriado quando os serviços são idênticos ou substancialmente similares, quanto à sua natureza, qualidade, quantidade e frequência, aos prestados por entidades independentes ou quando, no quadro de uma

- actividade normal e habitual, são prestados a entidades independentes em mercados similares e em termos e condições comparáveis;
- b) O método do custo majorado deve ser considerado como o método mais apropriado sempre que não se disponha de dados com qualidade e quantidade suficientes para aplicar o método referido na alínea anterior e quando, após uma análise das funções exercidas, activos utilizados e riscos assumidos, seja possível estabelecer o mais elevado grau de comparabilidade com operações similares não vinculadas, sendo indispensável para este efeito, designadamente, que a estrutura dos custos suportados pelo prestador seja substancialmente idêntica à de entidade independente ou à de entidade pertencente ao mesmo grupo em operação não vinculada comparável, ou passe a sê-lo mediante a realização dos ajustamentos necessários.
 4. A contraprestação devida pelos serviços prestados intragrupo deve incluir uma margem de lucro apropriada, devendo ser tidos em conta para esse efeito todos os aspectos considerados relevantes, designadamente as alternativas económicas disponíveis ao destinatário, a natureza da actividade de prestação dos serviços, a relevância dessa actividade para o grupo, a eficiência relativa do prestador do serviço e qualquer vantagem que o grupo retire de tal actividade, bem como a qualidade em que o prestador dos serviços intervém, sendo de distinguir as situações em que actua unicamente como agente na aquisição dos serviços a terceiros por conta do grupo daquelas em que os presta directamente.
 5. Na determinação do preço dos serviços deve ser adoptado o método directo, nos termos do qual o valor facturado é estabelecido de forma específica para cada tipo de serviços, sempre que os respectivos custos sejam individualizáveis e passíveis de quantificação.
 6. Nos casos em que não for possível a aplicação do método directo deve ser adoptado o método indirecto, o qual consiste em repartir os custos globais de serviços prestados pelas várias entidades do grupo com base numa chave de repartição apropriada, que traduza a quota-parte do valor dos serviços atribuível a cada uma das entidades destinatárias e que permita obter um custo análogo ao que entidades independentes estariam dispostas a aceitar em operação não vinculada comparável.
 7. A chave de repartição referida no número anterior deve ser construída com base em indicadores que reflectam de forma adequada a natureza e a utilização dos serviços prestados, podendo ser aceites, designadamente, o volume de vendas, a margem de lucro bruto, as despesas com o pessoal e as unidades produzidas ou vendidas.

CAPÍTULO IV - Das obrigações acessórias dos sujeitos passivos

Artigo 13.º - Processo de documentação fiscal

1. O sujeito passivo deve dispor, nos termos do n.º 6 do artigo 58.º do Código do IRC, de informação e documentação respeitantes à política adoptada na determinação dos preços de transferência e manter, de forma organizada, elementos aptos a provar:
 - a) A paridade de mercado nos termos e condições acordados, aceites e praticados nas operações efectuadas com entidades relacionadas;
 - b) A selecção e utilização do método ou métodos mais apropriados de determinação dos preços de transferência que proporcionem uma maior aproximação aos termos e condições praticados por entidades independentes e que assegurem o mais elevado grau de comparabilidade das operações ou séries de operações efectuadas com outras substancialmente idênticas realizadas por entidades independentes em situação normal de mercado.
2. O processo de documentação fiscal referido no número anterior rege-se também pelo disposto nos n.ºs 1 e 2 do artigo 121.º do Código do IRC.
3. Fica dispensado do cumprimento do disposto no n.º 1 o sujeito passivo que, no exercício anterior, tenha atingido um valor anual de vendas líquidas e outros proveitos inferior a €3.000.000.

Artigo 14.º - Informação relevante

Para dar cumprimento à obrigação referida no artigo anterior, o sujeito passivo deve obter ou produzir e manter elementos informativos, designadamente quanto aos seguintes aspectos:

- a) Descrição e caracterização da situação de relações especiais em conformidade com o disposto no n.º 4 do artigo 58.º do Código do IRC que seja aplicável às entidades com as quais realiza operações comerciais, financeiras ou de outra natureza, bem como da evolução da relação societária do vínculo que constitua a origem da relação especial, incluindo, se for caso, o contrato de subordinação, de grupo paritário ou outro de efeito equivalente, ou, bem assim, elementos demonstrativos da situação de dependência a que se refere a alínea g) do n.º 4 do mesmo artigo;
- b) Caracterização da actividade exercida pelo sujeito passivo e pelas entidades relacionadas com as quais realiza operações e, em relação a cada uma destas, indicação discriminada, por natureza das operações, dos valores das mesmas registados pelo sujeito passivo nos últimos três anos, ou pelo período em que estas tenham tido lugar, se inferior, bem como, nos casos em que se justifique, a disponibilização das contas sociais daquelas entidades;
- c) Identificação detalhada dos bens, direitos ou serviços que são objecto das operações vinculadas, e dos termos e condições estabelecidos, quando tal informação não resulte dos contratos celebrados;
- d) Descrição das funções exercidas, activos utilizados e riscos assumidos, quer pelo sujeito passivo, quer pelas entidades relacionadas envolvidas nas operações vinculadas;
- e) Estudos técnicos com incidência em áreas essenciais do negócio, nomeadamente nas de investimento, financiamento, investigação e desenvolvimento, mercado e reestruturação e reorganização das actividades, bem como previsões e orçamentos respeitantes à actividade global e à actividade por divisão ou produto;
- f) Directrizes relativas à aplicação da política adoptada em matéria de preços de transferência, independentemente da forma ou designação que lhes seja atribuída, que contenham instruções nomeadamente sobre as metodologias a utilizar, os procedimentos de recolha de informação, em especial de dados comparáveis internos e externos, as análises a efectuar para avaliar a comparabilidade das operações e as políticas de custeio e de margens de lucro praticadas;
- g) Contratos e outros actos jurídicos praticados tanto com entidades relacionadas como com entidades independentes, com as modificações que ocorram e com informação histórica sobre o respectivo cumprimento, devendo ainda ser fornecidos, quando não constem expressamente dos instrumentos jurídicos existentes ou quando a prática seguida se afaste do neles acordado, os elementos seguintes:
 - i. Definição do âmbito de intervenção das partes envolvidas;
 - ii. Condições de entrega dos produtos e actividades acessórias envolvidas, designadamente serviços pós-venda, assistência técnica e garantias;
 - iii. Preço e, se necessário, respectiva forma de cálculo, e, ainda, se esta estiver associada a pressupostos, a indicação dos mesmos e das circunstâncias em que ficam sujeitos a revisão, bem como a discriminação das respectivas regras e a explicação detalhada dos ajustamentos plurianuais de preços, apontando, nomeadamente, os efeitos quantitativos decorrentes de factores ligados aos ciclos económicos;
 - iv. Duração acordada ou prevista e modalidades de extinção admitidas;
 - v. Penalidades e o respectivo procedimento de cálculo para a mora no cumprimento ou o incumprimento, qualquer que seja a sua forma de manifestação, incluindo designadamente juros de mora;
- h) Explicação sobre a aplicação do método ou métodos adoptados para a determinação do preço de plena concorrência em relação a cada operação e indicação das razões justificativas da selecção do método considerado mais apropriado;
- i) Informação sobre os dados comparáveis utilizados, evidenciando, no caso de recurso a entidade externa especializada em estudos de mercado, a justificação da selecção, nos casos em que se justifique, a ficha técnica dos estudos e, bem assim, uma análise de sensibilidade e segurança estatística ou, sendo interna a fonte dos dados, a respectiva ficha técnica;
- j) j. Detalhes sobre as análises efectuadas para avaliar o grau de comparabilidade entre operações vinculadas e operações não vinculadas e entre as empresas nelas envolvidas, incluindo as análises funcionais e financeiras, e sobre os eventuais ajustamentos efectuados para eliminar as diferenças existentes;

- k) Estratégias e políticas do negócio, nomeadamente quanto ao risco, que sejam susceptíveis de influenciar a determinação dos preços de transferência ou a repartição dos lucros ou perdas das operações;
- l) Quaisquer outras informações, dados ou documentos considerados relevantes para a determinação do preço de plena concorrência, da comparabilidade das operações ou dos ajustamentos realizados.

Artigo 15.º - Documentação de suporte à informação relevante

1. As informações referidas nos artigos anteriores devem ter como suporte documentos produzidos pelo sujeito passivo ou por terceiros e reportar-se ao exercício da realização das operações, podendo consistir em:
 - a) Publicações oficiais, relatórios, estudos e bases de dados elaborados por entidades públicas ou privadas;
 - b) Relatórios sobre estudos de mercado realizados por instituições nacionais ou estrangeiras reconhecidas;
 - c) Listas de preços ou de cotações divulgadas por bolsas de valores mobiliários e bolsas de mercadorias;
 - d) Contratos ou outros actos jurídicos praticados quer com entidades relacionadas, quer com entidades independentes, bem como documentação prévia à sua elaboração e os textos de modificação ou aditamento aos mesmos;
 - e) Consultas ao mercado, cartas e outra correspondência que contenham referências aos termos e condições praticados entre o sujeito passivo e entidades relacionadas;
 - f) Outros documentos emitidos relativamente às operações realizadas pelo sujeito passivo, nos termos das regras fiscais e comerciais aplicáveis.
2. Quando se trate de operações de carácter continuado, com início em exercícios anteriores, devem os sujeitos passivos proceder à actualização da informação a que se refere o número anterior, caso os factos e as circunstâncias associados às operações tenham sido substancialmente alterados.
3. Os documentos que contenham informação em língua estrangeira, quando solicitada a sua apresentação pelos serviços da Direcção-Geral dos Impostos, devem ser traduzidos previamente para a língua portuguesa, sem prejuízo de esta poder, a requerimento do obrigado à apresentação, dispensar a tradução por se mostrar acessível o conhecimento do conteúdo desses documentos na língua original.

Artigo 16.º - Documentação relativa a acordos de partilha de custos e de prestação de serviços intragrupo

1. A documentação relativa a acordos de partilha de custos deve conter, entre outros, os seguintes elementos informativos:
 - a) Identificação dos participantes e de outras entidades relacionadas que participarão na actividade objecto do acordo ou que poderão vir a explorar ou utilizar os resultados daquela actividade;
 - b) Natureza e tipo de actividades desenvolvidas no âmbito do acordo;
 - c) Identificação e bases de avaliação da quota-parte de cada participante nas vantagens ou benefícios esperados;
 - d) Processo de prestação de contas e métodos utilizados para repartição dos custos, incluindo os cálculos a efectuar para determinar a contribuição de cada participante;
 - e) Pressupostos assumidos nas projecções dos benefícios esperados, periodicidade de revisão das estimativas e previsão de ajustamentos resultantes de alterações no funcionamento do acordo ou de outros factos;
 - f) Descrição do método utilizado para efectuar ajustamentos nas contribuições dos participantes motivadas por alterações nos pressupostos que serviram de bases ao acordo ou por modificações substanciais nele introduzidas posteriormente;
 - g) Duração prevista para o acordo;

- h) Afectação antecipada de responsabilidades e tarefas associadas à actividade do acordo entre os participantes e outras empresas;
 - i) Procedimentos de adesão e exclusão de um participante do âmbito do acordo, bem como os procedimentos destinados a pôr-lhe termo e, em qualquer dos casos, as respectivas consequências;
 - j) Disposições sobre pagamentos compensatórios.
2. A documentação relativa a acordos de prestação de serviços intragrupo deve conter os seguintes elementos informativos:
- a) Cópia do contrato;
 - b) Descrição dos serviços objecto do contrato;
 - c) Identificação das entidades beneficiárias dos serviços;
 - d) Identificação dos encargos que são imputáveis aos serviços e critérios utilizados para a respectiva repartição.

CAPÍTULO V - Do ajustamento correlativo

Artigo 17.º - Ajustamento correlativo

1. Quanto a Direcção-Geral dos Impostos proceda a correcções necessárias para a determinação do lucro tributável por virtude de relações especiais com outro sujeito passivo de IRC ou de IRS, na determinação do lucro tributável deste último deve ser efectuado o ajustamento adequado que seja reflexo das correcções feitas na determinação do lucro tributável do primeiro.
2. Pode a Direcção-Geral dos Impostos proceder igualmente, nos termos do n.º 12 do artigo 58.º do Código do IRC, ao ajustamento correlativo referido no número anterior quando tal resulte de convenções internacionais celebradas por Portugal e nos termos e condições nelas previstos.

Artigo 18.º - Pedido de revisão da situação tributária

1. Para efeitos do ajustamento previsto no n.º 2 do artigo anterior, o sujeito passivo deve apresentar ao director-geral dos Impostos um pedido de revisão da sua situação tributária com fundamento em correcções efectuadas, ou proposta oficial de as efectuar por autoridade fiscal estrangeira competente, ao lucro tributável de entidades que com ele estejam relacionadas, das quais decorre, ou irá decorrer, uma dupla tributação não conforme às regras de convenção internacional celebrada por Portugal.
2. O pedido de revisão, não sujeito a formalidades essenciais, para além de conter a identificação completa da entidade requerente, deve ser acompanhado de:
 - a) Identificação da entidade não residente com a qual o sujeito passivo se encontra em situação de relações especiais e cujas correcções ao lucro tributável originaram ou são susceptíveis de originar a ocorrência de dupla tributação;
 - b) Identificação da autoridade fiscal estrangeira competente nos termos da convenção ao caso aplicável;
 - c) Descrição e caracterização das relações especiais entre a entidade requerente e todas as entidades em causa, bem como das operações realizadas;
 - d) Identificação dos períodos de tributação abrangidos pelas correcções;
 - e) Identificação precisa das correcções ao lucro tributável efectuadas pela autoridade fiscal estrangeira competente, assim como dos montantes em causa, acompanhadas dos cálculos demonstrativos;
 - f) Cópia dos documentos relevantes produzidos ou a produzir pela autoridade fiscal estrangeira, bem como dos apresentados junto desta, relativos às correcções que originaram ou são susceptíveis de originar a dupla tributação, e, bem assim, cópias da correspondência relativa a esta questão acompanhadas, em qualquer caso, se tal for solicitado pela Direcção-Geral dos Impostos, da devida tradução para língua portuguesa;

- g) Enunciação de qualquer outro facto ou apresentação de qualquer outro documento relevante para a apreciação do pedido;
 - h) Proposta de solução ou soluções que permitam resolver a questão.
3. O sujeito passivo deve apresentar o seu pedido de revisão nos termos e no prazo previstos na convenção ao caso aplicável.

Artigo 19.º - Deferimento do pedido

1. O deferimento do pedido de revisão nos termos do n.º 2 do artigo 17.º depende, designadamente, dos seguintes factos:
- a) Da prova da existência de dupla tributação, actual ou potencial, não conforme às regras da convenção ao caso aplicável;
 - b) Da apresentação tempestiva do pedido;
 - c) Da colaboração do sujeito passivo, nomeadamente no fornecimento de todos os documentos e informações solicitados que se relacionem com o pedido e que permitam a determinação e quantificação precisas dos ajustamentos a efectuar;
 - d) Da aceitação, pelas autoridades competentes do outro Estado, do início do processo de consultas para tratar da questão no quadro do procedimento amigável ou de procedimento arbitral, quando aplicável.
2. A decisão sobre o pedido de revisão é comunicada ao sujeito passivo nos termos legalmente previstos.

Artigo 20.º - Procedimento de ajustamento

Para efeitos do disposto no n.º 1 do artigo 17.º, a Direcção-Geral dos Impostos deve proceder ao ajustamento correlativo adequado na determinação do lucro tributável do sujeito passivo no prazo de 180 dias a contar da data do conhecimento, ou da data em que for possível obter o conhecimento, do trânsito da decisão, quer administrativa quer judicial, das correcções positivas efectuadas ao lucro tributável do outro sujeito passivo por virtude de ambos se encontrarem numa situação de relações especiais e de não ter sido entre eles observado o princípio de plena concorrência.

1. Para efeitos do disposto no n.º 2 do artigo 17.º, no caso de a Direcção-Geral dos Impostos, na sequência da revisão à situação tributária do sujeito passivo e das consultas estabelecidas com as autoridades fiscais competentes do outro Estado, no âmbito dos procedimentos aplicáveis, considerar justificadas, no todo ou em parte, as correcções por aquelas efectuadas, quer quanto ao princípio em que se basearam, quer quanto ao montante, e, após o trânsito da decisão, administrativa ou judicial, relativamente a estas correcções, concluir pelo cabimento do ajustamento correlativo adequado na determinação do lucro tributável do sujeito passivo, deve efectuar-lo no prazo de 120 dias a contar da data do acordo obtido com as autoridades do outro Estado.

Artigo 21.º - Exercício do ajustamento

1. O ajustamento a efectuar na determinação do lucro tributável do sujeito passivo deve concretizar-se no exercício ou exercícios em que as operações vinculadas que são objecto das correcções se reflectiram no lucro tributável, de modo que possa ser eliminada a dupla tributação dos lucros corrigidos.
2. A decisão sobre o ajustamento é notificada ao sujeito passivo nos termos legalmente previstos.

Artigo 22.º - Modalidade do ajustamento

A Direcção-Geral dos Impostos deve proceder ao reembolso do imposto que eventualmente for devido ao sujeito passivo no prazo de 90 dias contados da data em que for efectuado o ajustamento correlativo.

CAPÍTULO VI - Disposições especiais

Artigo 23.º - Entidades abrangidas por regimes fiscais diferenciados

1. Nos termos do n.º 10 do artigo 58.º do Código do IRC, o princípio enunciado no n.º 1 do artigo 1.º desta portaria deve igualmente ser observado, com as necessárias adaptações, pelas pessoas que exerçam simultaneamente actividades sujeitas e não sujeitas ao regime geral do IRC, incluindo as que exerçam em mais de um espaço fiscal.
2. Relativamente à situação prevista no número anterior, quando se verificarem desvios na afectação das componentes positivas e negativas do lucro tributável entre as actividades sujeitas a regimes fiscais diferenciados, pode a Direcção-Geral dos Impostos proceder às correcções que sejam necessárias para eliminar aqueles desvios.

O Ministro das Finanças, Guilherme d'Oliveira Martins, em 21 de Dezembro de 2001.

Portaria 1272/2001, de 9 de Novembro

Aprova a lista dos países, territórios e regiões com regimes de tributação privilegiada, claramente mais favoráveis

Revoga a Portaria 377-B/94, de 15 de Junho

A luta contra a evasão e fraude internacionais passa também pela adopção de medidas defensivas, tradicionalmente designadas por «medidas anti-abuso», traduzidas em práticas restritivas no âmbito dos impostos sobre o rendimento, benefícios fiscais e imposto do selo, que têm como alvo operações realizadas com entidades localizadas em países, territórios ou regiões qualificados como «paraísos fiscais» ou sujeitos a regimes de tributação privilegiada.

Tendo em conta as dificuldades em definir «paraíso fiscal» ou «regime fiscal claramente mais favorável», o legislador nacional, na esteira das orientações seguidas por outros ordenamentos jurídico-fiscais, optou, nuns casos, por razões de segurança jurídica, pelo sistema de enumeração casuística e, noutros, por um sistema misto, estando, no entanto, ciente que tais soluções obrigam a revisões periódicas dos países, territórios ou regiões que figuram na lista.

Assim:

Manda o Governo, pelo Ministro das Finanças, nos termos do n.º 2 do artigo 3.º do Decreto-Lei n.º 88/94, de 2 de Abril, o seguinte:

1. Para todos os efeitos previstos na lei, designadamente no n.º 2 do artigo 59.º, no n.º 3 e na alínea c) do n.º 7 do artigo 60.º do Código do IRC, na alínea b) do n.º 2 do artigo 26.º do EBF, no artigo 6.º do Código do Imposto do Selo, no artigo 3.º do Decreto-Lei n.º 88/94, de 2 de Abril, e no n.º 4 do artigo 2.º e no n.º 3 do artigo 4.º do Decreto-Lei n.º 219/2001, de 4 de Agosto, a lista dos países, territórios e regiões com regimes de tributação privilegiada, claramente mais favoráveis, é a seguinte:

<p>1) Andorra;</p> <p>2) Anguilla;</p> <p>3) Antígua e Barbuda;</p> <p>4) Antilhas Holandesas;</p> <p>5) Aruba;</p> <p>6) Ascensão;</p> <p>7) Bahamas;</p> <p>8) Bahrain;</p> <p>9) Barbados;</p> <p>10) Belize;</p> <p>11) Ilhas Bermudas;</p> <p>12) Bolívia;</p> <p>13) Brunei;</p> <p>14) Ilhas do Canal (Alderney, Guernesey, Jersey, Great Stark, Herm, Little Sark, Brechou, Jethou e Lihou);</p> <p>15) Ilhas Cayman;</p> <p>16) Ilhas Cocos e Kelling;</p> <p>17) Chipre;</p> <p>18) Ilhas Cook;</p> <p>19) Costa Rica;</p> <p>20) Djibouti;</p> <p>21) Dominica;</p> <p>22) Emiratos Árabes Unidos;</p> <p>23) Ilhas Falkland ou Malvinas;</p> <p>24) Ilhas Fiji;</p> <p>25) Gâmbia;</p> <p>26) Grenada;</p> <p>27) Gibraltar;</p> <p>28) Ilha de Guam;</p> <p>29) Guiana;</p> <p>30) Honduras;</p> <p>31) Hong Kong;</p> <p>32) Jamaica;</p> <p>33) Jordânia;</p> <p>34) Ilhas Keslim;</p> <p>35) Ilha de Kiribati;</p> <p>36) Koweit;</p> <p>37) Labuán;</p> <p>38) Líbano;</p> <p>39) Libéria;</p> <p>40) Liechtenstein;</p> <p>41) Luxemburgo, apenas no que respeita às sociedades holding no sentido da legislação luxemburguesa que se rege pela Lei de 31 de Julho de 1929 e pela Decisão Grã-Ducal de 17 de Dezembro de 1938;</p>	<p>42) Ilhas Maldivas;</p> <p>43) Ilha de Man;</p> <p>44) Ilhas Marianas do Norte;</p> <p>45) Ilhas Marshall;</p> <p>46) Maurícias;</p> <p>47) Mónaco;</p> <p>48) Monserrate;</p> <p>49) Nauru;</p> <p>50) Ilhas Natal;</p> <p>51) Ilha de Niue;</p> <p>52) Ilha Norfolk;</p> <p>53) Sultanato de Oman;</p> <p>54) Ilhas Pacífico;</p> <p>55) Ilhas Palau;</p> <p>56) Panamá;</p> <p>57) Ilha de Pitcairn;</p> <p>58) Polinésia Francesa;</p> <p>59) Porto Rico;</p> <p>60) Quatar;</p> <p>61) Ilhas Salomão;</p> <p>62) Samoa Americana;</p> <p>63) Samoa Ocidental;</p> <p>64) Ilha de Santa Helena;</p> <p>65) Santa Lúcia;</p> <p>66) São Cristóvão e Nevis;</p> <p>67) São Marino;</p> <p>68) Ilha de São Pedro e Miguelon;</p> <p>69) São Vicente e Grenadinas;</p> <p>70) Seychelles;</p> <p>71) Suazilândia;</p> <p>72) Ilhas Svalbard;</p> <p>73) Ilha de Tokelau;</p> <p>74) Tonga;</p> <p>75) Trinidad e Tobago;</p> <p>76) Ilha Tristão da Cunha;</p> <p>77) Ilhas Turks e Caicos;</p> <p>78) Ilha Tuvalu;</p> <p>79) Uruguai;</p> <p>80) República de Vanuatu;</p> <p>81) Ilhas Virgens Britânicas;</p> <p>82) Ilhas Virgens dos Estados Unidos da América;</p> <p>83) República Árabe do Yémen.</p>
--	---

2. A lista constante do número anterior substitui, para todos os efeitos, a lista aprovada pela Portaria n.º 377-B/94, de 15 de Junho, com as alterações introduzidas pela Portaria n.º 268/96, de 19 de Julho, não sendo aplicável a restrição decorrente do disposto no n.º 1 do artigo 3.º do Decreto-lei n.º 88/94, de 2 de Abril, quando as entidades residentes nos países, territórios ou regiões indicados forem bancos centrais ou agências de natureza governamental.
3. É revogada a Portaria n.º 377-B/94, de 15 de Junho.

O Ministro das Finanças, Guilherme d'Oliveira Martins, em 27 de Setembro de 2001.

Artigo 59, CIRC - PAGAMENTOS A ENTIDADES NÃO RESIDENTES SUJEITAS A UM REGIME FISCAL PRIVILEGIADO

1. Não são dedutíveis para efeitos de determinação do lucro tributável as importâncias pagas ou devidas, a qualquer título, a pessoas singulares ou colectivas residentes fora do território português e aí submetidas a um regime fiscal claramente mais favorável, salvo se o sujeito passivo puder provar que tais encargos correspondem a operações efectivamente realizadas e não têm um carácter anormal ou um montante exagerado.
2. Considera-se que uma pessoa singular ou colectiva está submetida a um regime fiscal claramente mais favorável quando o território de residência da mesma constar da lista aprovada por portaria do Ministro das Finanças ou quando aquela aí não for tributada em imposto sobre o rendimento idêntico ou análogo ao IRS ou ao IRC, ou quando, relativamente às importâncias pagas ou devidas mencionadas no número anterior, o montante de imposto pago for igual ou inferior a 60% do imposto que seria devido se a referida entidade fosse considerada residente em território português.
3. Para efeitos do disposto no número anterior, os sujeitos passivos devem possuir e, quando solicitado pela Direcção-Geral dos Impostos, fornecer os elementos comprovativos do imposto pago pela entidade não residente e dos cálculos efectuados para o apuramento do imposto que seria devido se a entidade fosse residente em território português, nos casos em que o território de residência da mesma não conste da lista aprovada por portaria do Ministro das Finanças.
4. A prova a que se refere o nº 1 deve ter lugar após notificação do sujeito passivo, efectuada com a antecedência mínima de 30 dias.

Artigo 60, CIRC - IMPUTAÇÃO DE LUCROS DE SOCIEDADES NÃO RESIDENTES SUJEITAS A UM REGIME FISCAL PRIVILEGIADO

1. São imputados aos sócios residentes em território português, na proporção da sua participação social e independentemente de distribuição, os lucros obtidos por sociedades residentes fora desse território e aí submetidos a um regime fiscal claramente mais favorável, desde que o sócio detenha, directa ou indirectamente, uma participação social de, pelo menos, 25%, ou, no caso de a sociedade não residente ser detida, directa ou indirectamente, em mais de 50%, por sócios residentes, uma participação social de, pelo menos, 10%.
2. A imputação a que se refere o número anterior é feita na base tributável relativa ao exercício que integrar o termo do período de tributação da sociedade não residente e corresponde ao lucro obtido por esta, depois de deduzido o imposto sobre o rendimento incidente sobre esses lucros, a que houver lugar de acordo com o regime fiscal aplicável no Estado de residência dessa sociedade.
3. Para efeitos do disposto no nº 1, considera-se que uma sociedade está submetida a um regime fiscal claramente mais favorável quando o território de residência da mesma constar da lista aprovada por portaria do Ministro das Finanças ou quando aquela aí não for tributada em imposto sobre o rendimento idêntico ou análogo ao IRC ou ainda quando o imposto efectivamente pago seja igual ou inferior a 60% do IRC que seria devido se a sociedade fosse residente em território português.
4. Excluem-se do disposto no nº 1 as sociedades residentes fora do território português quando se verificarem cumulativamente as seguintes condições:
 - a) Os respectivos lucros provenham em, pelo menos, 75% do exercício de uma actividade agrícola ou industrial no território onde estão situadas ou do exercício de uma actividade comercial que não tenha como intervenientes residentes em território português ou, tendo-os, esteja dirigida predominantemente ao mercado do território em que se situa;
 - b) A actividade principal da sociedade não residente não consista na realização das seguintes operações:

- 1) Operações próprias da actividade bancária, mesmo que não exercida por instituições de crédito;
 - 2) Operações relativas à actividade seguradora, quando os respectivos rendimentos resultem predominantemente de seguros relativos a bens situados fora do território de residência da sociedade ou de seguros respeitantes a pessoas que não residam nesse território;
 - 3) Operações relativas a partes de capital ou outros valores mobiliários, a direitos da propriedade intelectual ou industrial, à prestação de informações respeitantes a uma experiência adquirida no sector industrial, comercial ou científico ou à prestação de assistência técnica;
 - 4) Locação de bens, excepto de bens imóveis situados no território de residência.
5. Quando ao sócio residente sejam distribuídos lucros relativos à sua participação em sociedade não residente a que tenha sido aplicável o disposto no nº 1, são deduzidos na base tributável relativa ao exercício em que esses rendimentos sejam obtidos, até à sua concorrência, os valores que o sujeito passivo prove que já foram imputados para efeitos de determinação do lucro tributável de exercícios anteriores, sem prejuízo de aplicação nesse exercício do crédito de imposto por dupla tributação internacional a que houver lugar, nos termos da alínea b) do nº 2 do artigo 83º e do artigo 85º
6. A dedução que se refere na parte final do número anterior é feita até à concorrência do montante de IRC apurado no exercício de imputação dos lucros, após as deduções mencionadas nas alíneas a) a d) do nº 2 do artigo 83º, podendo, quando não seja possível efectuar essa dedução por insuficiência de colecta no exercício em que os lucros foram obtidos, o remanescente ser deduzido até ao fim dos cinco exercícios seguintes.
7. Para efeitos do disposto no nº 1, o sócio residente deve integrar no processo de documentação fiscal a que se refere o artigo 121º os seguintes elementos:
- a) As contas devidamente aprovadas pelos órgãos sociais competentes das sociedades não residentes a que respeita o lucro a imputar;
 - b) A cadeia de participações directas e indirectas existentes entre entidades residentes e a sociedade não residente;
 - c) A demonstração do imposto pago pela sociedade não residente e dos cálculos efectuados para a determinação do IRC que seria devido se a sociedade fosse residente em território português, nos casos em que o território de residência da mesma não conste da lista aprovada por portaria do Ministro das Finanças.
8. Quando o sócio residente em território português, que se encontre nas condições do nº 1, esteja sujeito a um regime especial de tributação, a imputação que lhe seria efectuada, nos termos aí estabelecidos, é feita directamente às primeiras entidades, que se encontrem na cadeia de participação, residentes nesse território e sujeitas ao regime geral de tributação, independentemente da sua percentagem de participação efectiva no capital da sociedade não residente, sendo aplicável o disposto nos nºs 2 e seguintes, com as necessárias adaptações.

Artigo 61, CIRC - SUBCAPITALIZAÇÃO

1. Quando o endividamento de um sujeito passivo para com entidade não residente em território português com a qual existam relações especiais, nos termos definidos no nº 4 do artigo 58º, com as devidas adaptações, for excessivo, os juros suportados relativamente à parte considerada em excesso não são dedutíveis para efeitos de determinação do lucro tributável.
2. É equiparada à existência de relações especiais a situação de endividamento do sujeito passivo para com um terceiro não residente em território português, em que tenha havido prestação de aval ou garantia por parte de uma das entidades referidas no nº 4 do artigo 58º
3. Existe excesso de endividamento quando o valor das dívidas em relação a cada uma das entidades referidas nos números anteriores, com referência a qualquer data do período de tributação, seja superior ao dobro do valor da correspondente participação no capital próprio do sujeito passivo.

4. Para o cálculo do endividamento são consideradas todas as formas de crédito, em numerário ou em espécie, qualquer que seja o tipo de remuneração acordada, concedido pela entidade com a qual existem relações especiais, incluindo os créditos resultantes de operações comerciais quando decorridos mais de seis meses após a data do respectivo vencimento.
5. Para o cálculo do capital próprio adiciona-se o capital social subscrito e realizado com as demais rubricas como tal qualificadas pela regulamentação contabilística em vigor, excepto as que traduzem mais-valias ou menos-valias potenciais ou latentes, designadamente as resultantes de reavaliações não autorizadas por diploma fiscal ou da aplicação do método da equivalência patrimonial.
6. Não é aplicável o disposto no n.º 1 se, encontrando-se excedido o coeficiente estabelecido no n.º 3, o sujeito passivo demonstrar, tendo em conta o tipo de actividade, o sector em que se insere, a dimensão e outros critérios pertinentes, e tomando em conta um perfil de risco da operação que não pressuponha o envolvimento das entidades com as quais tem relações especiais, que podia ter obtido o mesmo nível de endividamento e em condições análogas de uma entidade independente.
7. A prova a que se refere o número anterior deve ser apresentada dentro de 30 dias após o termo do período de tributação em causa.

Notas:

Artigo 7.º da Lei 30-G/2000, de 29/12) - Normas avulsas e transitórias

1. *O artigo 57.º (actual 58.º) e o n.º 1 do artigo 57.º-C (actual 61.º) do Código do IRC, bem como o n.º 3 do artigo 77.º da Lei Geral Tributária, na redacção agora introduzida apenas se aplicam aos períodos de tributação que se iniciem em ou a partir de 1 de Janeiro de 2002, mantendo-se em vigor até essa data os preceitos com a redacção agora revogada.*
2. *É estabelecido o seguinte regime transitório relativo à tributação dos grupos de sociedades:*
 - a) *Os grupos de sociedades a que foi concedida autorização para aplicação do regime de tributação pelo lucro consolidado, cujo período de validade ainda esteja em curso à data da entrada em vigor da presente lei, podem optar por uma das alternativas seguintes:*
 - 1) *Renunciar ao regime para o qual foram autorizados com efeitos a partir do período de tributação que se inicie no ano de 2001, devendo a sociedade dominante, na determinação do lucro tributável do último exercício em que o regime for aplicado, proceder às correcções, nos termos estabelecidos nos n.ºs 8 e 12 do artigo 59.º do Código do IRC, na redacção anterior, no que respeita aos resultados internos que tenham sido eliminados nas operações de consolidação e às diferenças entre os prejuízos fiscais que foram integrados na base tributável consolidada e os que teriam sido considerados se as sociedades do grupo tivessem sido tributadas autonomamente, sem prejuízo do estabelecido na alínea c) do artigo 60.º do mesmo Código e redacção;*
 - 2) *Passar a aplicar o regime especial de tributação dos grupos a partir do período de tributação que se inicie no ano de 2001, não obstante não serem verificados alguns dos requisitos exigidos às sociedades do grupo na nova redacção do artigo 59.º do Código do IRC, devendo a sociedade dominante incorporar no lucro tributável do grupo os resultados internos que tenham sido eliminados durante a vigência do anterior regime à medida que forem sendo considerados realizados pelo grupo, tendo como limite temporal o exercício da caducidade da autorização, excepto quando a sociedade dominante optar pela renovação do regime de acordo com as regras em vigor, situação em que aos resultados internos ainda pendentes de incorporação no lucro tributável pode continuar a ser concedido o tratamento que vinha sendo adoptado, podendo ser deduzidos ao lucro tributável do grupo os prejuízos fiscais consolidados apurados em exercícios anteriores;*
 - b) *Nos casos em que a opção dos grupos de sociedades for a prevista no n.º 2) da alínea anterior, a sociedade dominante deve incluir no processo de documentação fiscal a que se refere o artigo 104.º do Código do IRC, documentos comprovativos do apuramento dos resultados internos eliminados durante o período de aplicação do regime de tributação do lucro consolidado, a indicação dos exercícios a que se reportam e a identificação das sociedades que intervieram nas operações que os originaram, abrangendo tanto os que, em cada exercício, são considerados realizados pelo grupo e incluídos no lucro tributável como aqueles cuja tributação continua diferida.*

RESUMOS

Planeamento Fiscal

Fraude fiscal

- actuação ilícita do contribuinte visando a redução da carga fiscal
- baseia-se no não cumprimento da lei

Evasão fiscal

- actuação do contribuinte tendente à redução da carga fiscal mas recorrendo a meios lícitos ou legais
- muitas vezes, a evasão fiscal aparece relacionada com deficiências ou lacunas da lei, podendo ser combatida mediante a alteração da lei

Elisão fiscal

- conceito intimamente ligado ao planeamento ou engenharia fiscal, consiste numa actuação do contribuinte que, apesar de não ter necessariamente como objectivo imediato a redução da carga fiscal, tenta racionalizar da forma mais vantajosa a incidência das normas fiscais

Maior Economia de Custos

É a prática de actos lícitos no sentido de fazer a escolha mais racional face aos regimes fiscais existentes:

- evitando a aplicação de normas, transferindo o facto tributário para uma ordem jurídica mais favorável (não só nas taxas mas também nas regras de cálculo da matéria colectável)
- exercendo uma influência voluntária no elemento de conexão

Esta actuação dos contribuintes poderá passar por:

- uma divisão do rendimento, colocando-o em diferentes jurisdições fiscais
- por uma acumulação do rendimento numa zona de baixa tributação (ZBT)
- ou pela transferência do rendimento de um ordenamento para outro que lhe conceda tratamento mais favorável

Assim, os contribuintes poderão criar:

- rendimentos em países com tributação baixa ou não tributação
- ou custos em países com tributação alta (em Portugal, por exemplo)

Existem três métodos de elisão fiscal:

- Preços de transferência
- Paraísos fiscais
- Acordos de Dupla Tributação

Paraísos Fiscais

Zona de Baixa Tributação (ZBT):

- com tributação normal mas com um determinado regime com características de ZBT

Características:

- taxas reduzidas
- localização
- comunicações
- reduzidos aspectos burocráticos
- non-disclosure

Factores 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

Objectivos 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

Ou seja:

- fugir a restrições governamentais
- aproveitar legislação mais avançada (marítima - Panamá e Libéria)
- disfarçar a origem dos bens por razões políticas ou religiosas (Israel vs Árabes via Chipre; China vs Taiwan via Hong Kong)

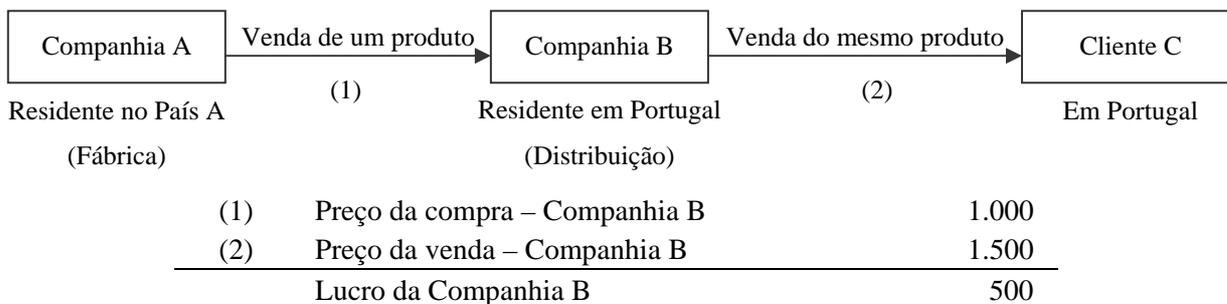
Os factores importantes do ponto de vista fiscal:

- baixa ou não tributação de lucros
- ausência de retenção na fonte sobre dividendos, royalties, juros e serviços prestados
- a inexistência da legislação CFC (imputação de lucros offshore aos sócios)

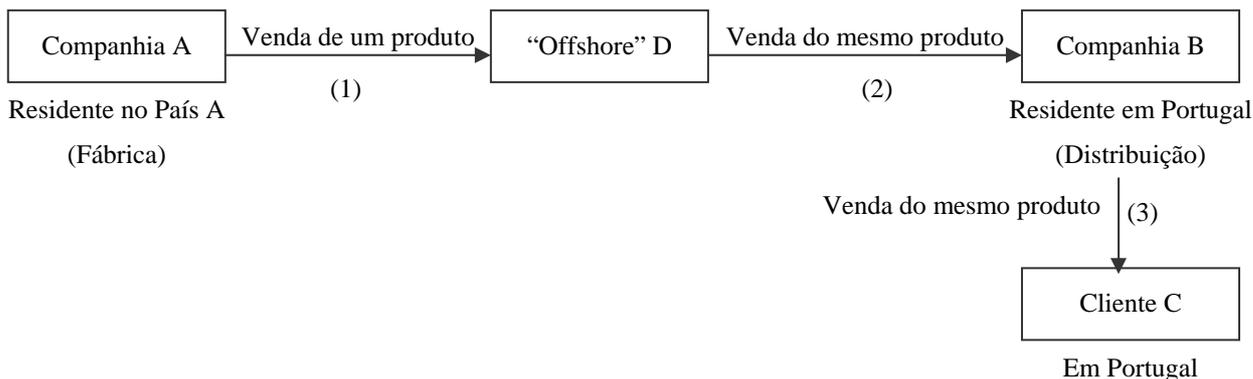
Assim:

- o offshore, de preferência, tem que ter concluídos tratados para a eliminação da dupla tributação e tem que ser situado dentro da UE
- inexistência de restrições ou regulamentos

Exemplo



Interposição de um “offshore”:



(1)	Preço da compra – “Offshore” D	1.000
(2)	Preço da compra – Companhia B	1.400
(3)	Preço da venda – Companhia B	1.500
	Lucro da Companhia B	100
	Lucro da Companhia D	400

A lista negra da UE

A lista negra inclui os seguintes países com regime fiscal privilegiado:

- Bélgica – os coordination center, distribution center, service center e os rulings para capital informal
- Dinamarca – as holdings
- Finlândia – Aland Islands (captive insurance)
- França – headquarters e logística center, royalty income; patentes, reservas minerais, petróleo e gás
- Alemanha – centros de controlo e coordenação das empresas estrangeiras
- Grécia – escritórios das empresas estrangeiras
- Irlanda – Centro Financeiro Internacional Dublin, taxa de tributação de 10% para empresas de produção
- Itália – Trieste (centro financeiro de seguros)
- Luxemburgo – centro de coordenação, as holdings 1929, empresas financeiras, sucursais financeiras
- Holanda – cost plus ruling, resale-minus ruling, actividades financeiras dentro do grupo, as holdings, royalties, actividades financeiras internacionais, sucursais financeiras, capital informal ruling, outros rulings não standard
- Portugal – Madeira, Santa Maria Açores (zonas francas)
- Espanha – País Basco e Navarra, centros de coordenação, investigação
- Gibraltar – 1992 companies, empresas offshore isentas, outras empresas offshore

Acordos de Dupla Tributação

Âmbito dos Acordos de Dupla Tributação (ADT)

Aplicam-se a:

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

Não cobrem:

- Impostos indirectos
- Segurança social
- Coimas e multas
- Impostos locais

Disposições mais relevantes:

- residência
- estabelecimento permanente
- dividendos
- royalties
- juros
- outros rendimentos

Incluindo:

- regras de não-discriminação
- procedimento amigável
- troca de informações

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

Legislação portuguesa:

- artigo 58, CIRC – preços de transferência
- artigo 59, CIRC – pagamentos a entidades residentes em países com regime fiscal privilegiado
- artigo 60, CIRC – imputação de lucros de sociedade residentes em países com regime fiscal privilegiado
- artigo 61, CIRC – subcapitalização
- Lei Geral Tributária
- medidas específicas nos tratados para evitar a dupla tributação
- medidas específicas no caso da fusão e cisão
- outras normas

Estatuto de Benefícios Fiscais

Artigo 26, EBF

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

- entidades não-residentes sem estabelecimento estável, detidas, directa ou indirectamente, em mais de 25% por entidades residentes
- entidades não-residentes sem estabelecimento estável, domiciliadas em RFC+F¹ (Portaria) (também para pessoas singulares)

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

- participações em sociedades residentes cujo activo seja, em mais de 50%, bens imobiliários situados em Portugal (também para pessoas singulares)
- ou, sendo SGPS, se encontre em relação de domínio com outra sociedade PT que preencha aqueles requisitos

Artigo 41, n.º 7, EBF

Não se aplicam as isenções para casas de renda condicionada:

- para sujeitos passivos sujeitos a RFC+F (Portaria)

Artigo 42, n.º 8, EBF

Não se aplicam as isenções para aquisição, construção (...) de imóveis para habitação:

- para sujeitos passivos sujeitos a RFC+F (Portaria)
- excepto se o valor anual da renda for igual ou superior a 1/15 do valor patrimonial do prédio arrendado

¹ Regime Fiscal Claramente Mais Favorável.

Lei Geral TributáriaArtigo 89 –A, LGT

Avaliação indirecta da matéria colectável existindo manifestações de fortuna

- aquisição ou fruição de bens de determinado valor no próprio ano ou nos três anos anteriores, pelo sujeito passivo ou agregado
- ónus da prova

Contribuição AutárquicaArtigo 10, nº 8, CA

Início de tributação imediato para terrenos para construção ou prédios detidos por sociedades sujeitas RFC+F (Portaria)

Artigo 16, nº 3, CCA

- taxa de 2%
- para sujeitos passivos sujeitos a RFC+F (Portaria)

Imposto de SeloArtigo 6, nº 1, e), CIS

Isenção de Imposto de Selo para juros, comissões e utilização de crédito concedido por IC/SF a SCR/IC/SF não se aplica às domiciliadas em territórios com regime fiscal privilegiado (Portaria)

Imposto sobre o Rendimento de Pessoas SingularesArtigo 16, nº 3, CIRS

Consideram-se ainda residentes em Portugal:

- nacionais que deslocalizem a sua residência para RFC+F (Portaria)
- no ano da mudança e nos 4 anos seguintes
- salvo se provar existirem razões atendíveis

Artigo 43, nº 3, CIRS

Para o apuramento do saldo positivo ou negativo das mais-valias relativas a operações com partes sociais, instrumentos financeiros derivados, warrants e certificados não relevam as perdas apuradas quando as contrapartes estão localizadas em ZBT (Portaria).

Artigo 73, nº 6, CIRS

Tributação autónoma à taxa de 35%

- despesas correspondentes a importâncias pagas ou devidas a entidades residentes em RFC+F (IRC)
- salvo se provar que foram operações realizadas sem carácter anormal ou montante exagerado

Artigo 85, nº 4, CIRS

Não é aplicável a dedução de 30% dos encargos com imóveis:

- quando devidos a entidade residente em RFC+F (Portaria)
- sem estabelecimento estável em território nacional a que sejam imputados

Imposto sobre o Rendimento de Pessoas ColectivasArtigo 23, CIRC

Não são aceites como custos ou perdas 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 (art. 58º do CIRC)
- adquiridos a entidades com residência fiscal numa ZBT (Portaria)
- adquiridas a entidades residentes sujeitas a um regime especial de tributação

Artigo 45, CIRC

As transmissões e aquisições de partes sociais para efeitos de reinvestimento não podem ser efectuadas:

- a entidades com as quais existam relações especiais (art. 58º do CIRC)
- a entidades com residência fiscal numa ZBT (Portaria)

Artigo 51, nº 2, CIRC

Presunção de um rendimento predial anual bruto de 1/15 do valor patrimonial do imóvel:

- prédios não arrendados e não afectos a actividade económica detidos por entidade residente em RFC+F (Portaria)
- excepto se provar que o prédio está devoluto ou não é fruído por entidade domiciliada em Portugal

Artigo 81, nº 7, CIRC

Tributação autónoma à taxa de 35% ou 55%:

- despesas correspondentes a importâncias pagas ou devidas a entidades residentes em RFC+F (IRC)
- salvo se provar que foram operações realizadas sem carácter anormal ou montante exagerado

Pagamentos a Entidades Não Residentes

Princípio

Não são dedutíveis para efeitos fiscais importâncias pagas ou devidas, a qualquer título, a entidades não-residentes sujeitas a um regime claramente mais favorável

Regime claramente mais favorável:

- Se forem residentes num dos territórios constantes da lista aprovada pelo Ministério das Finanças.
- Se a entidade credora não for tributada pelo seu rendimento;
- Se for tributada a uma taxa efectiva inferior a 60% da taxa do IRC (18%);

Ónus da prova recai sobre o sujeito passivo

- provar que as operações foram efectivamente realizadas
- sem carácter anormal ou montante exagerado
- após notificação para o efeito do sujeito passivo com a antecedência mínima de 30 dias

Tributação autónoma 35% ou 55%

Documentação

Obrigatoriedade de fornecer os elementos de prova da tributação da entidade não-residente e o cálculo do imposto que seria devido em Portugal (excepto quanto às entidades residentes nos territórios da lista do MF)

Imputação de Lucros

Princípio

Aos sócios residentes, na proporção da sua participação, e independentemente da distribuição efectiva

- participação directa ou indirecta de, pelo menos, 25%
- participação de 10%, quando a sociedade não-residente seja detida, directa ou indirectamente, em mais de 50% por entidades residentes

Imputação

- efectuada 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 sobre esses lucros

Regime fiscal claramente mais favorável:

- se forem residentes num dos territórios constantes da lista aprovada pelo Ministério das Finanças
- se a entidade credora não for tributada pelo seu rendimento
- se for tributada a uma taxa efectiva inferior a 60% da taxa do IRC (18%)

Excluídos:

- lucros provenientes em, pelo menos, 75% do exercício de uma actividade agrícola ou industrial no território onde se situa
- exercício de actividade comercial que não tenha intervenientes residentes em Portugal ou, tendo-os se dirija, predominantemente ao território onde se situa.

Excluídas, quando a actividade principal não consista em:

- operações próprias da actividade bancária (mesmo que não exercidas por IC)
- actividade seguradora dirigida predominantemente 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, excepto imóveis situados no território de residência

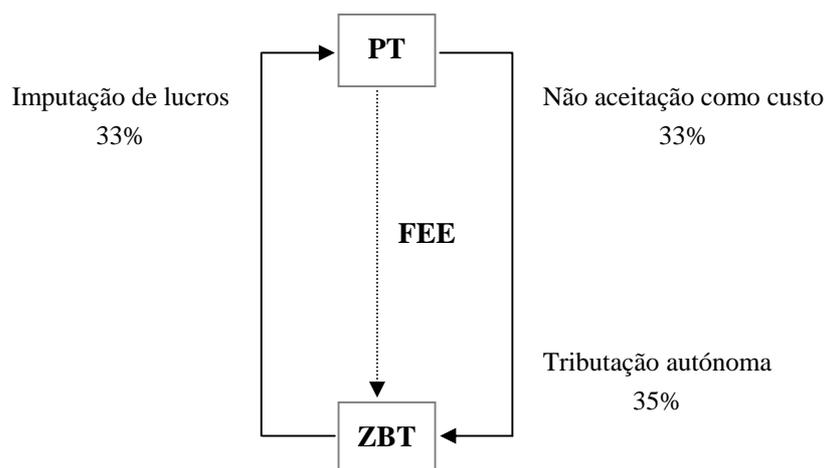
Correcções em caso de distribuição de dividendos referentes a lucros anteriormente objecto de imputação

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

Documentação fiscal:

- contas aprovadas da sociedade residente
- cadeia de participações directas e indirectas entre as sociedades
- elementos de prova da tributação da entidade não-residente e o cálculo do imposto que seria devido por essa entidade se fosse residente em Portugal (excepto quanto às entidades residentes nos territórios da lista do MF)

O efeito dos 101%:



Subcapitalização

Princípio

Não dedutibilidade para efeitos fiscais

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

Conceito de relações especiais:

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

Rácio de subcapitalização (em qualquer data do exercício)

- 2/1 (Endividamento/Capital Próprio)

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 de todas as rubricas de CP, excepto as que traduzem mais-valias potenciais ou latentes, por exemplo, resultantes de reavaliações não autorizadas/MEP

Ónus da prova recai no sujeito passivo:

- prova de que conseguiria o mesmo nível de endividamento, e em condições análogas, de uma entidade independente

Apresentada

- 30 dias após o termo do período de tributação em causa

Conclusão

Planeamento fiscal:

- pensar nos impostos desde o início
- orientação a seguir: de negócio ou fiscal
- não clonar planos
- considerar o impacto nos capitais próprios e no financiamento
- ver se a empresa tem os instrumentos necessários para analisar os diversos cenários
- saber como e quando sair
- não negligenciar a implementação e manutenção das estruturas

Preços de Transferência

A matéria dos preços de transferência em Portugal tem vindo a ser alvo de recentes alterações, no sentido de alinhar o quadro legal português com os princípios postulados pela OCDE em sede de preços de transferência, nomeadamente quanto ao princípio da plena concorrência

O posicionamento de Portugal quanto a esta matéria é demonstrativo da tendência internacional, porquanto um cada vez maior número de países membros e não membros daquela organização tem vindo a aderir aos princípios e orientações postuladas pela OCDE, por forma a assegurar a paridade de tratamento entre empresas relacionadas e empresas independentes, salvaguardando as respectivas receitas fiscais ao nível de cada Estado

Em Portugal, o "processo de alinhamento" com os referidos princípios internacionais iniciou-se com as alterações introduzidas pela conhecida Lei da Reforma Fiscal (Lei 30-G/2000, de 29 de Dezembro) ao artigo 58, CIRC

Este novo quadro legal, aplicável a partir do período de tributação iniciado em 1 de Janeiro de 2002, veio desenvolver o conceito de relações especiais, tendo alargado o âmbito de aplicação da legislação sobre preços de transferência tanto a operações nacionais, como a operações internacionais

Adicionalmente, definiu os métodos para determinar os preços de transferência, tendo estabelecido maiores obrigações declarativas para os sujeitos passivos, os quais devem fazer constar na declaração anual de informação contabilística e fiscal a existência ou não de transacções com entidades relativamente às quais se verifiquem relações especiais

A segunda fase de regulamentação teve no final de 2001, com a publicação da Portaria 1446-C/2001, de 21 de Dezembro, a qual veio desenvolver as regras de aplicação dos métodos para a determinação dos preços de transferência, já definidos no referido artigo 58, CIRC (o método do preço comparável de mercado, do preço de revenda minorado, do custo majorado, do fraccionamento do lucro e da margem líquida da operação)

A referida Portaria regula igualmente os acordos celebrados entre entidades relacionadas, quer se tratem de acordos de partilha de custos, quer de acordos de prestação de serviços intragrupo

Adicionalmente, é regulado o conteúdo da documentação considerada relevante para efeitos do processo de documentação fiscal a manter pelos sujeitos passivos

Para a terceira fase de regulamentação, aguarda-se a publicação de legislação específica sobre as penalidades a aplicar às situações de incumprimento, nomeadamente no que respeita ao processo de documentação fiscal

Em conclusão, Portugal posiciona-se, pelo menos ao nível legislativo, entre o restrito grupo de países na vanguarda em matéria de preços de transferência, até agora composto por países como os E.U.A., o Reino Unido, a Alemanha ou a França

Necessário será também, apostar ao nível da Administração Fiscal, na preparação e formação de grupos técnicos a serem exclusivamente afectos à fiscalização do cumprimento das novas regras sobre preços de transferência

Enquadramento

Conceito

Genericamente, são os "preços" pelos quais partes relacionadas transaccionam produtos e serviços.

- "Preços" em sentido lato: (e.g. Taxa de juro, Royalty, Management fee, Condições contratuais, prémio, remuneração, preço de um serviço)

O Princípio do "Arm's Length"

- As condições acordadas entre duas partes relacionadas devem ser idênticas às que seriam estabelecidas entre entidades independentes.
- Neutralidade do ponto de vista fiscal.

Objectivos do regime

- Respeito pelo princípio da plena concorrência e pelo princípio da paridade fiscal.
- Evitar a transferência de lucros/deslocalização da receita.
- Possibilitar à Administração Fiscal efectuar as correcções que entenda necessárias para a determinação do lucro tributável “real”.

Regimes em outros Países

Crescente importância dos PT

- As transacções globais são a tendência
- Numa economia global, as fronteiras deixam de ter importância
- Uma maior incidência na imputação das funções, dos riscos e dos activos da actividade

Área de potencial conflito entre as autoridades fiscais de diferentes países

Normas de transfer pricing nos EUA

- A globalização das empresas multinacionais dos EUA fez aumentar a importância das normas do transfer pricing.
- Os regulamentos dos EUA sobre transfer pricing seguiram, de um modo geral, as directrizes da OCDE, ainda que com algumas excepções.
- A norma é o princípio de arm’s length.
- Densificação da legislação entre 86/94.
- Documentação disponível de suporte ao transfer pricing.
- ónus da prova recai sobre o contribuinte.
- Severas penalidades para os contribuintes em matéria de transfer pricing.

Normas de transfer pricing na Holanda

- Seguem o princípio do arm’s length e as directrizes da OCDE sobre transfer pricing.
- ónus da prova recai sobre as autoridades fiscais.
- As disputas sobre transfer pricing têm sido dirimidas fora dos tribunais.
- Existência de APA’S.

Normas de transfer pricing na Alemanha

- O princípio do arm’s length constitui a linha de orientação fundamental.
- O regulamento do transfer pricing está incluído nos “Princípios Administrativos”.
- O Fisco alemão tomou uma posição crítica, embora de apoio, face às directrizes da OCDE de 1995.
- Clara oposição aos métodos baseados no factor lucro.
- Preferência aos métodos de transfer pricing “CUPM”, “RPM” e “CPM”.
- Existência de directrizes claras para a venda de bens e serviços.
- Acordos APA (Advanced Pricing Agreements) unilaterais e bilaterais previstos em Decreto-Lei.

Normas de transfer pricing na Espanha

- Existe legislação sobre transfer pricing pouco detalhada.
- O valor normal de mercado é o critério para transacções com entidades associadas.
- É dada preferência ao método CUPM.
- Outros métodos aceitáveis são o do RPM e o CPM.
- AF muito activa.

Regime Anterior

Antes da Reforma Fiscal

Artigo 57º do CIRC “Correcções nos casos de relações especiais...”

- Princípio do “arm’s length”.
- Possibilidade da AF efectuar as correcções necessárias.
- Conceito de relações especiais (25%).
- Eventual Inconstitucionalidade.

Regime Actual

Artigo 58º do CIRC – O.E. de 2001

Entrada em vigor a 1 de Janeiro de 2002

Regulamentado pela Portaria 1446-C/2001 (de 21 de Dezembro de 2001)

Conceito de relações especiais

Âmbito de aplicação

- ❖ Termos e condições de contratação das operações
 - Operações visadas
 - Métodos para determinação dos preços
 - Acordos intragrupo

Relações Especiais

Conceito de Relações Especiais

- Alargado a qualquer entidade que possa, directa ou indirectamente, exercer uma influência significativa na gestão

Conceito de Relações Especiais

- Entidade (pessoa singular ou colectiva) que detenha uma participação, directa ou indirecta, não inferior a 10% do capital social ou dos direitos de voto de uma sociedade
- Pelo menos 10% do capital social ou dos direitos de voto de duas sociedades seja detido pela mesma entidade (pessoa singular ou colectiva)
- Entre uma sociedade e os membros dos respectivos órgãos sociais ou outras pessoas que com eles estejam ligados por casamento ou parentesco próximo
- Entre duas sociedades quando a maioria dos membros dos respectivos órgãos sociais sejam comuns ou estejam ligados por casamento ou parentesco próximo
- Entidades ligadas por contrato de subordinação, de grupo paritário ou outro de efeito equivalente;
- Empresas que se encontrem em relação de domínio

Entidades entre as quais se verifique uma situação de dependência no exercício da própria actividade, por força de relações comerciais, financeiras, profissionais ou jurídicas, directa ou indirectamente estabelecidas/praticadas entre elas, designadamente:

- Aprovisionamento de matérias-primas
- Know-how, direitos de propriedade industrial ou intelectual
- Acesso a canais de venda
- Desenvolvimento da própria actividade
- Fixação de preços ou condições de efeito económico equivalente
- Decisões de gestão

Métodos de determinação de Preços de Transferência

Âmbito de aplicação objectivo:

- Operações comerciais, incluindo operações sobre bens corpóreos ou incorpóreos, direitos ou serviços
- Operações financeiras
- Acordos intragrupo de partilha de custos
- Acordos intragrupo de prestação de serviços

Âmbito de aplicação subjectivo:

- Operações vinculadas entre sujeitos passivos de IRC/IRS ou entre um sujeito passivo de IRC/IRS e uma entidade não-residente
- Operações entre uma entidade não-residente e o seu estabelecimento estável em Portugal ou entre este e outros estabelecimentos estáveis da mesma entidade

Regra:

- Análise individualizada das operações

Excepções:

- 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 (custos 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 (e.g. Linha de produtos)

Métodos visando a 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

Método do preço comparável de mercado (Comparable Uncontrolled Price Method – CUPM)

Método do preço de revenda minorado (Resale Price Method – RPM)

Método do custo majorado (Cost Plus Method – CPM)

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

Método do preço comparável de mercado:

- Royalty
- Taxa de Juro

- Fees de serviços

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

Método do preço de revenda minorado

- 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 activos utilizados.

Método do custo majorado

- Tem por base o montante dos custos (directos e indirectos) suportados por um fornecedor de bens ou serviços
- Operação relativa a um bem ou serviço transaccionado 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

Método do custo majorado

- 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

Métodos: (de aplicação “subsidiária”)

- Método do fraccionamento do lucro (Transactional Profit Method – TPM)
- Método da margem líquida da operação (Transactional Net Margin Method – TNMM)
- Outros métodos

Método do fraccionamento 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 é atribuída uma fracção do lucro global que reflecta a remuneração apropriada susceptível de ser obtida com o tipo de operações que realiza
- Posteriormente, procede-se ao fraccionamento do lucro residual em função do valor relativo da sua contribuição

Método do fraccionamento do lucro

❖ Pode ser utilizado sempre que:

- Operações vinculadas revelem um grau elevado de integração
- A existência de activos incorpóreos de elevado valor e especificidade que torne impossível estabelecer um grau elevado de comparabilidade com operações não vinculadas

Método da margem líquida da operação

- 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.
- Indicador apropriado (sobre custos, vendas, activos)

Métodos visando a determinação de preços em condições “arm’s length”:

- ❖ Escolha do método: assegurar o mais elevado grau de comparabilidade e, logo, a melhor estimativa de um preço independente
 - melhor método para cada tipo de operação
 - circunstancialismos a considerar na escolha do método
 - percurso da selecção

Factores de Comparabilidade:

- Características 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)
- Activos utilizados
- Repartição do risco (contract manufacturer)
- Outros condicionalismos (descontos, garantia de entrega atempada, logistica)

Acordos entre Entidades Relacionadas

Acordos celebrados entre entidades relacionadas

- ❖ Acordos de partilha de custos
 - Noção
 - 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, excepto nos acordos de aquisição conjunta em que se deve acrescer a margem adequada aos custos de estrutura da sociedade adquirente.
- ❖ Acordos de prestação de serviços intragrupo
 - Noção
 - A actividade prestada tenha um valor económico que justifique o preço
 - preço é o que estaria disposto a pagar a uma entidade independente
 - Métodos:
 - CUPM
 - CPM (ausência de comparáveis)

Acordos de prestação de serviços intragrupo

- Margem de lucro apropriada à situação concreta
- Individualização do valor dos serviços, sempre que possível (Método directo)
- Método indirecto: repartição dos custos globais (com base em volume de vendas, margem de lucro bruto, despesas com pessoal, unidades produzidas)

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 efectuado pelo cedente, bem como as despesas de arranque em que incorreu;
- 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 sublicenciamento.

Obrigações do sujeito passivo

Obrigações do sujeito passivo

- Declaração Anual
- Declaração Modelo 22
- Dossier de preços de transferência

Declaração anual

- ❖ 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.

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:

- ❖ Política interna de preços de transferência;
- ❖ Documentação Anual e Contemporânea;
- ❖ Não é obrigatório para entidades com valor anual de vendas líquidas e outros proveitos inferior a Euros 3.000.000;
- ❖ O dossier tem que ser mantido por um período de 10 anos;
- ❖ Penalidades - a regulamentar
 - a aplicar recusa dolosa de entrega de documentos

Política interna de preços de transferência

- ❖ Descrição do negócio e do sector
- ❖ Descrição das transacções vinculadas
- ❖ Análise funcional

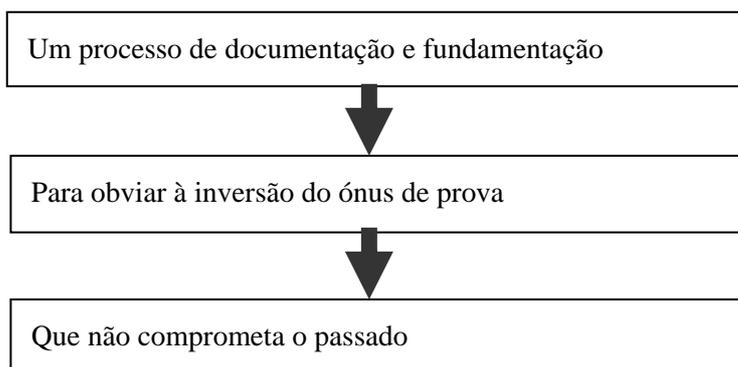
- ❖ Selecção do método mais apropriado
- ❖ Aplicação do método
 - Escolha de comparáveis
 - Ajustes de comparabilidade
- ❖ Validação, justificação do princípio de plena concorrência

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 sectoriais.
- (...)

Informação relevante:

- Estudos técnicos sobre áreas essenciais do negócio
- Contratos e outros actos jurídicos
- Informação sobre os dados comparáveis utilizados
- Estratégias e políticas do negócio
- (...)



Acordos intragrupo – Informação relevante

- ❖ Partilha de custos:
 - Identificação dos participantes
 - Objecto do acordo
 - Identificação e bases de avaliação
 - Processo de prestação de contas e métodos utilizados para repartição dos custos
 - Projecções dos benefícios esperados
 - Duração do acordo
 - (...)
- ❖ Prestação de serviços:
 - Cópia do acordo
 - Descrição dos serviços objecto do contrato
 - Identificação das entidades beneficiárias
 - Critérios para repartição dos custos
 - (...)

Actuação da Administração Tributária

- ❖ Ajustamentos correlativos
 - Ajustamento interno
 - 180 dias após conhecimento do trânsito da decisão, administrativa ou judicial
- ❖ Convenções internacionais
 - Pedido de revisão nos termos e prazo previsto
 - Deferimento do pedido
 - Após acordo 120 dias
- ❖ No exercício do ajustamento
- ❖ 90 dias para reembolsos após a data do ajustamento correlativo

Actuação da Administração Fiscal

- ❖ Antes da Reforma Fiscal
- ❖ Novo regime – que podemos esperar?
 - Artigo 77º da LGT

RED FLAGS

- Localização em Zona de Baixa Tributação
- Operações Complexas
- Reportes Fiscais ou Lucros Reduzidos
- Preços/condições diferenciadas entre partes relacionadas e não relacionadas
- Management Fees
- Royalties (5% e CCI)
- Financiamentos e Derivados
- Detenção por não residentes

Para protecção do contribuinte

- Rever política de PT para identificar ameaças e oportunidades.
- Preparação do dossier.
- Aplicação consistente dos métodos de preços de transferência.
- Indicar claramente o porquê e o modo como foi aplicado um determinado método.

Para protecção do contribuinte

- Coerência com os exercícios anteriores.
- As transacções deverão ser objecto de acordos escritos.
- Sistema interno para gerir a questão dos PT.
- Atitude pro-activa e não reactiva.
- Regulamentação dos APA's.

Preços de Transferência em Produtos Incorpóreos

A aplicação do regime de preços de transferência a produtos incorpóreos mostra-se particularmente difícil

Em termos gerais, as Administrações Fiscais europeias têm demonstrado algum consenso ao nível das suas principais preocupações. Entre estas, a protecção da base tributável nacional, pela neutralização de certas práticas de evasão fiscal, tem sido uma das mais relevantes. Portugal não foi excepção, sendo que a recente reforma fiscal (cfr. Lei n.º 30-G/2000, de 29 de Dezembro) pretendeu atender, entre outros, também a estes propósitos, nomeadamente ao nível dos preços de transferência.

O regime de preços de transferência, o qual se consubstancia no Artigo 58.º do Código do IRC e na Portaria n.º 1446-C/2001, de 21 de Dezembro, aplica-se aos exercícios fiscais com início em, ou após, 1 de Janeiro de 2002. Acresce referir que este regime segue, no geral, as orientações da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico (OCDE), constante, nomeadamente, no documento denominado “Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations” (vulgo Orientações da OCDE), publicado por aquela organização internacional.

O paradigma fundamental deste regime é o princípio de plena concorrência. Este estabelece, genericamente, que nas operações realizadas entre entidades relacionadas devem ser contratados, aceites e praticados termos ou condições substancialmente idênticos aos que normalmente seriam contratados, aceites e praticados entre entidades independentes, em operações comparáveis.

Ora, da mesma forma, este princípio também se aplicará às operações vinculadas, relacionadas com bens incorpóreos. No entanto, dada a especificidade que normalmente caracteriza este tipo de bens, a sua aplicação mostra-se particularmente difícil, tornando complexa a pesquisa de operações comparáveis, assim como a determinação do valor de plena concorrência do bem intangível.

De facto, a transferência de tecnologia (e.g., patentes ou know-how), bem como a utilização de marcas de fabrico e os segredos industriais ou comerciais, fruto muitas vezes da investigação e desenvolvimento levada a cabo pelos grupos multinacionais, desempenham um papel extremamente importante nas actividades comerciais das empresas em geral. Como tal, em matéria de preços de transferência, torna-se premente uma análise cuidada desta temática.

Os bens incorpóreos abrangem as patentes, as marcas de fabrico, os nomes comerciais, os desenhos ou modelos, bem como englobam a propriedade literária e artística, a propriedade intelectual -enquanto know-how, e os segredos industriais ou comerciais.

A Association des Bureaux pour la Protection de la Propriété Industrielle (ANBPPI) define know-how como “(..) o conjunto não divulgado de informações técnicas, susceptíveis ou não de protecção por patente, necessárias à reprodução industrial de um produto ou processo (...) o know-how constitui aquilo que um fabricante não pode conhecer pelo simples exame do produto e pelo mero conhecimento dos progressos técnicos”.

Do exposto, e genericamente, o know-how pode englobar as fórmulas, os processos ou quaisquer outras informações secretas que dizem respeito à experiência comercial, industrial ou científica, e que não se encontre ao abrigo de uma patente.

De uma forma geral, e de acordo com as Orientações da OCDE, a transferência de bens incorpóreos entre empresas do mesmo grupo, pode assumir as seguintes formas: • A venda de um bem incorpóreo; • A celebração de um acordo de licenciamento, mediante o pagamento de um direito ou royalty; • Uma compensação incluída no preço dos bens, e.g., a venda de produtos inacabados com inclusão da experiência relativa ao posterior processamento dos produtos; ou • A celebração de um acordo de licenciamento global que inclua remunerações respeitantes a todos os tipos de bens incorpóreos que poderão ser utilizados (por exemplo, patentes, marcas de fabrico, segredos comerciais e know-how). Neste caso, poderá ocorrer a necessidade de, numa perspectiva de preços de transferência em Portugal, analisar individualmente as componentes desse acordo global, a fim de aferir acerca do cumprimento do princípio de plena concorrência.

Nestas operações em particular, os factores de comparabilidade assumem uma importância fundamental (Ver tabela).

Adicionalmente, é necessário compreender a perspectiva do sujeito passivo no negócio, i.e. se estamos do lado do cedente ou do cessionário de activos intangíveis.

A aplicação do princípio de plena concorrência, na perspectiva do cedente, consiste na procura do preço pelo qual uma empresa independente comparável estaria disposta a transferir o activo. Em relação ao cessionário, refira-se que este estará disposto a pagar o preço da licença desde que os benefícios decorrentes da sua utilização sejam satisfatórios, comparativamente a outras alternativas de mercado. Uma vez que o beneficiário da licença deverá empreender investimentos ou apresentar outras despesas para explorar a licença, é preciso determinar se uma empresa independente estaria disposta a suportar o preço de uma licença, tendo em consideração a rentabilidade esperada de investimentos suplementares e de outras despesas em que esta poderia ter que incorrer.

Assim, do exposto, a verificação da aplicação do princípio de plena concorrência na determinação dos preços praticados em operações vinculadas que tenham por objecto bens incorpóreos passa, num primeiro momento, por uma análise cuidada das características específicas do activo intangível em questão, por forma a assegurar primeiramente a comparabilidade e depois a fiabilidade das operações não vinculadas a obter.

Uma vez identificadas, e conhecidos os termos e as condições na base da transferência do bem incorpóreo entre as empresas relacionadas, haverá que compreender a posição que o sujeito passivo assumiu na operação. A análise de preços de transferência a efectuar deverá, essencialmente, ter como base estes parâmetros.