



UNIVERSIDADE CATÓLICA PORTUGUESA  
CENTRO REGIONAL DO PORTO  
FACULDADE DE DIREITO

**ACORDOS PRÉVIOS DE PREÇOS DE  
TRANSFERÊNCIA  
E OUTRAS INFORMAÇÕES À  
ADMINISTRAÇÃO FISCAL**

Dissertação apresentada à Universidade Católica Portuguesa para obtenção  
do grau de mestre em Direito Fiscal

**Mónica Almeida Silva**

Porto, Junho de 2013

## **AGRADECIMENTOS**

Agradeço à minha família por todo o apoio dado para a concretização deste trabalho, assim como a todos os colegas da Pinto Monteiro & Associados pela disponibilidade que demonstraram ao longo da realização do mesmo.

Agradeço ao Dr. Tomás Cantista Tavares, por toda a dedicação e por todos os conselhos que levaram a bom porto a conclusão desta dissertação.

Agradeço a todos os meus amigos pelo incentivo e motivação na realização deste trabalho.

## **ÍNDICE**

<b>Introdução</b> .....	<b>5</b>
<b>Capítulo I – Preços de Transferência</b> .....	<b>7</b>
<b>Capítulo II – Acordos Prévios de Preços de Transferência</b> .....	<b>10</b>
<b>1. Legislação nacional</b> .....	<b>10</b>
1.1. Artigo 138º do CIRC .....	10
1.2. Portaria 620-A/2008, de 16 de Julho .....	13
<b>2. Legislação internacional</b> .....	<b>14</b>
2.1. Directrizes relativas aos Acordos Prévios sobre os Preços de Transferência na União Europeia .....	15
2.2. Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations (Guidelines) .....	17
2.3. Convenção-Modelo da OCDE (artigo 25º §3) .....	18
<b>3. Definição</b> .....	<b>21</b>
<b>4. Âmbito</b> .....	<b>24</b>
<b>5. Duração</b> .....	<b>25</b>
<b>6. Resolução, Revisão e Caducidade</b> .....	<b>26</b>
<b>7. Procedimentos e Fases</b> .....	<b>27</b>
<b>8. Vantagens</b> .....	<b>28</b>
<b>9. Desvantagens</b> .....	<b>31</b>

<b>10. Tipos: unilaterais ou bilaterais/multilaterais</b>	33
<b>11. Efeitos jurídicos directos e reflexos</b>	34
<b>12. Segurança jurídica</b>	36
<b>13. Porque só existem nos Preços de Transferência?</b>	38
<b>14. Os Acordos Prévios em Portugal</b>	40
<b>Capítulo III – Figuras Afins</b>	44
a) Informações vinculativas	44
b) Informações normais	48
c) Contratos fiscais	49
<b>Capítulo IV – Legitimidade / Legalidade / Constitucionalidade</b>	52
<b>Capítulo V – Comparação com UUA e Europa</b>	57
<b>Conclusão</b>	61
<b>Bibliografia</b>	63

## **INTRODUÇÃO**

Uma das formas mais comuns de evasão fiscal consiste no recurso à figura dos Preços de Transferência, o que tem levado os Estados a tomar medidas contra essa prática abusiva, nomeadamente, concedendo às suas Administrações Fiscais a possibilidade de corrigirem a margem de lucro existente entre empresas com relações especiais, quando esta não corresponda à que existiria se não existissem essas relações (previsto no artigo 63º do CIRC), em reais condições de mercado.

Porém, uma outra figura está ao alcance das próprias empresas, enquanto complemento aos tradicionais métodos de resolução de litígios, passível de resolver o problema relativo aos preços praticados entre empresas com relações especiais. Essa figura são os Acordos Prévios de Preços de Transferência, um método de cooperação entre as empresas e a Administração fiscal, apresentando-se como uma solução *a priori*, diminuindo os conflitos entre as partes e garantindo maior segurança jurídica.

Ao Direito Fiscal são inerentes os valores segurança e previsibilidade, sendo que a antevisão das consequências fiscais será determinante na decisão de realizar ou não uma operação. Contudo, fruto da complexidade da vida económica, pela multiplicidade de formas jurídicas possíveis e pela crescente complexidade da lei, aumenta também o risco sobre o sujeito passivo. Este tem o direito que a Administração Fiscal, no cumprimento do seu dever de colaboração, o esclareça quanto à sua situação tributária, sendo eu a segurança só é alcançada se a resposta vincular a Administração, quer através do instituto, já enraizado em Portugal, das

informações vinculativas, quer da negociação de termos e definição de práticas, consolidados num Acordo Prévio<sup>1</sup>.

Ainda que em Portugal a tradição de cooperação das empresas com a Administração Fiscal em matéria de Preços de Transferência seja diminuta, a mesma seria bem-vinda devido às vantagens que daí advêm, levantando-se a questão do seu procedimento e validade, dentro do quadro jurídico português.

Pretende-se aqui dar a conhecer um pouco do regime dos Acordos Prévios de Preços de Transferência e, conseqüentemente, colocá-los lado a lado com outras figuras de cooperação dos contribuintes com a Administração Fiscal, verificando da aproximação a algum instituto já regularmente utilizado, permitindo facilitar a aplicação dos Acordos Prévios de Preços de Transferência em Portugal.

---

<sup>1</sup> MORAIS, Rui Duarte – *Manual de Procedimento e Processo Tributário*, Almedina, 2012, p.103 e 104

## **CAPÍTULO I – PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA**

Os grupos multinacionais, sendo constituídos por empresas localizadas em diversos países, encontram-se em contacto com múltiplas jurisdições. Em contraste com a dispersão geográfica, tendem a ser geridos de uma forma integrada, sendo que a sua gestão pauta-se pelo objectivo de otimizar o funcionamento do grupo. Este tipo de estrutura sujeita a um controlo central tem como consequência a existência de múltiplas transacções entre as empresas do grupo. É ao nível destas transacções que se suscita a questão dos Preços de Transferência<sup>2</sup>.

Neste contexto, as empresas *especialmente relacionadas*, necessitam de definir os preços das suas transacções intra-grupo<sup>3</sup> devendo, para esse efeito, seguir os mesmos pressupostos que seriam seguidos por empresas independentes, nas condições e práticas normais de mercado, procurando apurar-se os preços normais de mercado. Esta ideia fundamenta o instituto dos Preços de Transferência, tendo por base principal o princípio da plena concorrência<sup>4</sup>.

---

<sup>2</sup> PEREIRA, Paula Rosado – *Acordos Prévios sobre Preços de Transferência*, Tese de Mestrado Área de Ciências Jurídico-Comunitárias, Faculdade de Direito de Lisboa, 2000, p.8

<sup>3</sup> Sob pena de ser cada autoridade fiscal nacional a fazê-lo, de forma unilateral, levando a situações de tributação inesperada.

<sup>4</sup> Este princípio está presente em todos os textos relativos aos Preços de Transferência, quer a nível internacional, europeu e interno. Essa ampla consagração resulta da igualdade de tratamento entre empresas relacionadas e empresas independentes, assegurando a melhor aproximação possível ao funcionamento de um mercado livre e a repartição mais adequada de receitas fiscais entre várias jurisdições. PEREIRA, Manuel Henrique de Freitas – *Fiscalidade*, 4<sup>ª</sup> Ed, p.471

Porém, este mesmo instituto pode ser utilizado enquanto instrumento de planeamento fiscal abusivo. A existência de diferentes sistemas fiscais nacionais é causa inevitável de distorções nas escolhas dos agentes económicos. Sendo o imposto um custo relevante à actividade e as consequências tributárias determinadas pela lei nacional, percebe-se a opção dos agentes económicos de tenderem a localizar os rendimentos no Estado com menor carga fiscal, o estado da fonte (planeamento fiscal internacional)<sup>5</sup>. Isto pode motivar acções de planeamento abusivas, não verdadeiras, permitindo a diminuição dos impostos devidos num determinado Estado.

Apesar desta realidade de utilização abusiva da figura dos Preços de Transferência, a celebração dos Acordos Prévios pressupõe não um objectivo de fuga ou planeamento abusivo mas de segurança do regime fiscal aplicável. É deste objectivo de previsibilidade que surge a celebração dos Acordos Prévios e não do objectivo de planeamento abusivo que, por vezes demais, se associa aos Preços de Transferência.

A questão dos Preços de Transferência, apesar de mais relacionada com transacções externas, envolvendo vários Estados, também se pode colocar a nível das transacções internas. Estando as duas entidades envolvidas sujeitas ao mesmo regime fiscal, poderá pensar-se que a questão pode perder sentido prático uma vez que a diminuição do imposto a ser pago por uma dessas entidades, em resultado da fixação incorrecta de tais preços, terá contrapartida, em termos de receita fiscal, no maior imposto devido

---

<sup>5</sup> MORAIS, Rui Duarte – *Preços de Transferência: O sistema fiscal no fio da navalha* in Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal, Ano II, 03/2009, p. 138

pela outra, situada no mesmo Estado<sup>6</sup>. Ainda que isso seja verdade, também o é que, ainda dentro do mesmo Estado, as empresas relacionadas podem estar sujeitas a regimes fiscais diferentes, possibilitando assim o planeamento fiscal interno.

É neste âmbito que a celebração de Acordos Prévios, para resolução de problemas relativos aos Preços de Transferência, faz também sentido e tem utilidade a nível interno, quer para as situações de planeamento fiscal interno, quer para certeza na quantificação dos tributos face àquela determinada autoridade fiscal.

Outro tema que se levante numa situação internacional é a possibilidade de correcções simétricas/ajustamentos correlativos entre as empresas relacionadas.

Se as empresas relacionadas estão situadas em Estados diferentes, sujeitos, por isso, a jurisdições fiscais diferentes, não está ao alcance da administração fiscal do país que promove a correcção dos valores de Preços de Transferência efectuar o correspondente ajustamento relativamente à empresa que se situa fora da sua jurisdição. Os métodos/soluções para efectuar esse ajustamento correlativo podem estar previstas em convenções internacionais celebradas entre os países envolvidos, nomeadamente através dos procedimentos arbitral e amigável, aqui referindo-se à celebração de um Acordo Prévio multilateral.

Daqui percebemos que o instituto dos Preços de Transferência, complexo por natureza, ainda mais quando diga respeito a situações e grupos multinacionais, pode ver os seus problemas solucionados, até certa medida,

---

<sup>6</sup> MORAIS, Rui Duarte – *Preços de Transferência: O sistema fiscal no fio da navalha* in Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal, Ano II, 03/2009, p. 137

com a celebração de Acordos Prévios de Preços de Transferência, um instrumento ao dispor das partes que garante maior certeza e segurança na tributação baseada nas regras dos Preços de Transferência.

## **CAPÍTULO II – ACORDOS PRÉVIOS DE PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA**

### **1. Legislação nacional**

#### **1.1. *Artigo 138º do CIRC***

Este artigo, no seu nº1, define o objecto dos Acordos Prévios sobre Preços de Transferência: “estabelecer, com carácter prévio, o método ou os métodos susceptíveis de assegurar a determinação dos termos e condições que seriam normalmente acordados, aceites ou praticados entre entidades independentes nas operações comerciais e financeiras, incluindo as prestações de serviços intra-grupo e os acordos de partilha de custos” efectuadas entre entidades com as quais se tenha relações especiais ou em operações realizadas entre a sede e os estabelecimentos estáveis (de forma a dar cumprimento aos preceitos do mercado).

Rege que, no pedido de celebração de um acordo que envolva entidades com as quais existem relações especiais residentes em país com o qual tenha sido celebrada uma convenção destinada a eliminar a dupla tributação, deve ser pedido, pelo contribuinte, que o mesmo seja submetido às respectivas autoridades competentes, no quadro do procedimento amigável do artigo 25º da Convenção Modelo da OCDE (artigo 138º, nº2).

O pedido de celebração de Acordos Prévios é dirigido à DGCI e, nos números 3 e 4 deste mesmo artigo, é descrito o procedimento atinente à proposta, âmbito, subscrição e troca de informações, assim como à sua redução a escrito e posterior notificação ao sujeito passivo e demais entidades envolvidas.

O acordo alcançado é confidencial e as informações transmitidas pelo sujeito passivo no processo de negociação estão protegidas pelo dever de sigilo fiscal (princípio da confidencialidade)<sup>7</sup>, previsto no artigo 64º da

---

<sup>7</sup> *“Em matéria fiscal, encontra-se tal dever genérico de sigilo consagrado no artigo 35.º do Dec-Lei n.º 363/78, de 28 de Novembro (diploma que reestruturou a DGCI), bem como no Dec-Lei n.º 463/79, de 30 de Novembro (diploma que instituiu o Número Fiscal de Contribuinte (NIF), o qual, logo no seu artigo 1.º, n.º 2, estabelece ser o Número Fiscal das Pessoas Singulares destinado ao uso exclusivo no tratamento de informação de índole fiscal, impondo no artigo 8.º, n.º 5, um dever de sigilo aos funcionários que, por força do exercício das suas funções, tomem conhecimento dos elementos constantes dos registos dos contribuintes (...).”* – Ofício-Circulado n.º24/91, de 4 de Dezembro.

*“A consagração da regra do sigilo fiscal, constante do artigo 64.º da Lei Geral Tributária, corresponde, precisamente, à extensão e reconhecimento do direito à privacidade no âmbito da actividade tributária, estando por ele abrangidos os dados de natureza pessoal dos contribuintes (pessoa singular ou colectiva) e os dados expressivos da sua situação tributária, os quais só podem ser revelados a terceiros - outros sectores da Administração ou particulares - nos casos expressamente previstos na lei, para responder a um motivo social imperioso, e só na medida estritamente necessária para satisfazer o equilíbrio entre os interesses em jogo (...).”* - Acórdão nº 0838/11 de Supremo Tribunal Administrativo, 16 de Novembro de 2011

Quanto à confidencialidade dos dados em poder da Administração Fiscal, assistimos, por um lado, a um maior número de excepções à proibição de comunicação de dados a terceiros, enquanto por outro, coloca-se, cada vez mais, a questão dos limites do seu uso

LGT, assim como no artigo 6º, nº2 da Portaria nº620-A/2008 (artigo 138º, nº5).

Os termos do acordo devem definir obrigatoriamente, entre outras matérias, os métodos aceites, as operações abrangidas, os pressupostos de base<sup>8</sup>, as condições de revisão, revogação e de prorrogação, assim como o prazo de vigência, que pode ultrapassar os 3 anos (artigo 138º, nº6). Vemos aqui uma tipicidade relativa nos elementos do acordo mas uma larga abertura aos termos da negociação, sendo cada acordo adequado a cada grupo/empresa, podendo os termos do mesmo serem estipulados livremente.

Estes acordos são voluntários e de iniciativa dos contribuintes, podendo ser bilaterais/multilaterais e unilaterais<sup>9</sup>. A decisão resultante do procedimento de celebração de um Acordo Prévio, assim como o seu conteúdo, não são passíveis de recurso (artigo 138º, nº8).

O artigo 138º, n.º9 estabelece que os aspectos mais procedimentais serão objecto de regulamentação por Portaria: a Portaria 620-A/2008, de 16 de Julho.

---

pela própria Administração Fiscal. MORAIS, Rui Duarte – *Manual de Procedimento e Processo Tributário*, Almedina, 2012, p.50

<sup>8</sup> Elemento fundamental para a determinação da variação significativa das condições económicas e operacionais, desvinculando a DGCI do cumprimento dos termos estabelecidos no acordo (nº7).

<sup>9</sup> Ver, para descrição mais detalhada, ponto 3.5.

## **1.2. Portaria 620-A/2008, de 16 de Julho**

Esta Portaria diz respeito, principalmente, aos aspectos procedimentais de cada uma das fases do processo de celebração de um Acordo Prévio de Preços de Transferência, estabelecendo também as obrigações dos sujeitos passivos e da Administração Fiscal.

O artigo 1º refere que os Acordos Prévios visam garantir a um sujeito passivo a aceitação pela Administração Fiscal do(s) método(s) para a determinação dos preços de transferência das operações vinculadas, em conformidade com o princípio da plena concorrência.

Regula, expressamente, as fases do processo/procedimento relativo aos Acordos Prévios<sup>10</sup>. Em anexo, enuncia os elementos que devem constar da proposta de acordo a apresentar pelo sujeito passivo (Anexo I), a documentação que a deve acompanhar (Anexo II) e os elementos que devem integrar o conteúdo do acordo (Anexo III).

Esta Portaria exige a confidencialidade do texto do acordo e a irrecorribilidade do seu conteúdo, uma vez que foi aceite por ambas as partes envolvidas (artigo 11º, nº3).

Além disso, determina a produção de efeitos meramente declarativos resultantes do acordo (artigo 15º, nº1). Deste modo, a legislação nacional não permite a retroactividade, não podendo a mesma ser determinada no próprio Acordo Prévio.

Esta Portaria concluiu a primeira fase da regulamentação sobre os Preços de Transferência em Portugal, tendo o preâmbulo da mesma chamado a

---

<sup>10</sup> Ver, para descrição mais detalhada, ponto 3.2.

atenção para pontos fulcrais na continuação da regulamentação da matéria<sup>11</sup>.

## **2. Legislação internacional**

Face a questões fiscais de dimensão internacional, com impossibilidade de consenso quanto a convenções directamente vinculativas, como sejam as convenções bilaterais de dupla-tributação, os Estados tendem a optar por instrumentos mais brandos, como seja o Código de Conduta (na UE) ou as Guidelines (a nível da OCDE).

Levanta-se a questão do valor interno destes instrumentos, nomeadamente o Código de Conduta e as Guidelines da OCDE. Facto assente é que estes instrumentos não possuem valor jurídico no ordenamento português mas adquirem a sua importância pelo elevado elemento orientador e de recomendação, enquanto bases de apoio para a criação e negociação de Acordos Prévios. Servem enquanto guias comuns à actuação de todos os Estados, ainda que cada legislação nacional seja distinta.

Estes instrumentos funcionam enquanto *soft-law*<sup>12</sup> (que não afecta directamente os direitos e obrigações dos Estados), como doutrina

---

<sup>11</sup> A matéria dos preços de transferência trata-se 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”.

especialmente qualificada enquanto expressão do consenso logrado entre representantes de numerosos Estados, transmitindo um mínimo de harmonização fiscal internacional<sup>13</sup>.

**2.1. *Directrizes relativas aos Acordos Prévios sobre os Preços de Transferência na União Europeia<sup>14</sup> – Código Conduta (2007)***

Estas directrizes explicam como devem os Estados-Membros conduzir o processo relativo aos Acordos Prévios e proporcionam orientações para os contribuintes envolvidos no processo. Seguir as directrizes permite o rápido e eficiente desenrolar do processo, o que, por sua vez, encoraja o recurso a estes acordos na UE, com resultados positivos em termos de prevenção de litígios e de dupla tributação.

Este instrumento define procedimentos para um processo eficaz e descreve as fases normais e o desenrolar ideal das mesmas (descreve quatro fases e o que se inclui em cada uma delas).

---

<sup>12</sup> XAVIER, Alberto – *Direito Tributário Internacional*, 2ª Ed. Actualizada, Almedina, 2011, p.364

<sup>13</sup> MORAIS, Rui Duarte – *Preços de Transferência: O sistema fiscal no fio da navalha* in *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, Ano II, 03/2009, p. 140

<sup>14</sup> Comunicação da Comissão ao Conselho, ao Parlamento Europeu e ao Comité Económico e Social Europeu relativa às actividades do Fórum Conjunto da UE sobre Preços de Transferência no domínio da prevenção e resolução de litígios e às directivas para os acordos prévios em matéria de preços de transferência na UE, SEC (2007) 246, Bruxelas, 26.02.2007

As directrizes centram-se nos Acordos bilaterais e multilaterais, já que estes são considerados o instrumento mais eficaz para prevenir a dupla tributação. Consagram todavia uma secção aos Acordos Prévios unilaterais (parágrafos 17 e 106 a 111).

O processo começa com a decisão do contribuinte de requerer um Acordo Prévio. As directrizes sugerem uma abordagem informal por parte das administrações fiscais potencialmente interessadas e recomendam os passos a dar nesta fase informal para assegurar o tratamento eficiente do pedido (parágrafo 19). Embora cada acordo seja único, indicam-se os elementos de informação que o pedido formal deverá conter, já que o tipo de informações básicas necessárias tenderá a não variar significativamente de caso para caso.

As directrizes indicam o que há a fazer, uma vez recebido o pedido formal, para assegurar o bom andamento do processo. Cada administração fiscal interessada deverá verificar o pedido de acordo, a fim de determinar se o tratamento proposto em matéria de preços de transferência é aceitável. Os elementos concretos desse tratamento terão igualmente de ser negociados e acordados pelas administrações fiscais interessadas. As directrizes definem o processo a seguir.

O acordo implica um convénio formal entre as administrações fiscais interessadas, para que tanto elas como os contribuintes tenham garantias quanto ao tratamento fiscal das transacções. As directrizes dão indicações quanto ao teor deste convénio, para que dele resultem essas garantias.

As directrizes abordam também algumas questões tendencialmente problemáticas que se poderão frequentemente colocar durante o processo, ou mesmo antes de este se iniciar, e dão pistas para as tornar menos

susceptíveis de impedir o bom desenrolar do processo (a questão em que surge a maior parte dos casos refere-se à aplicação retroactiva do tratamento fiscal previsto no acordo).

O Código de Conduta prevê que os Estados-membros comprometem-se a trocar automaticamente as informações relativas aos Acordos Prévios unilaterais celebrados (parágrafo 111). Esta troca de informações deverá ser alargada a qualquer outra autoridade fiscal directamente interessada e no mais curto de tempo possível.

## *2.2. Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations (Guidelines) (Relatório da OCDE 2009)<sup>15</sup>*

Estamos aqui perante um guia internacional sobre a matéria dos Preços de Transferência, abordando questões como a análise funcional, os factores de comparabilidade e os métodos de cálculo dos Preços de Transferência. Isto porque, como se afirma na própria Introdução das Guidelines (parágrafo 1.2), a determinação do preço de mercado aberto pode ser verdadeiramente difícil de se obter quando os mecanismos de mercado não entram em jogo, por estarem em causa empresas relacionadas.

É reafirmado aqui o princípio da plena concorrência para a determinação do lucro das entidades relacionadas e substituído o princípio da hierarquia dos métodos pelo princípio da selecção do método mais apropriado ao caso (parágrafo 1.14).

Porém, além dos tradicionais métodos, é possível também lidar com a questão dos Preços de Transferência através dos Acordos Prévios. Estas

---

<sup>15</sup> OECE Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, Julho 2010

directrizes definem o Acordo Prévio como aquele que estabelece, previamente à realização de operações entre entidades relacionadas, um conjunto de critérios (método de cálculo, elementos de comparação, ajustamentos, hipóteses relativas à evolução futura) para a determinação dos Preços de Transferência aplicáveis a tais operações, durante um determinado período de tempo (parágrafo 4.123).

Este instrumento aconselha que a coordenação dos programas de Acordos Prévios seja centralizada, em condição de fazer uso de todas as suas competências e recursos.

Lembra que as autoridades fiscais têm dupla tarefa no tratamento das propostas de acordo: avaliar o mérito do pedido e negociar o acordo com as administrações fiscais relevantes e interessadas. Por esta razão, compreende-se que cada administração fiscal possa estabelecer emolumentos<sup>16</sup> ou limiares de complexidade<sup>17</sup> para assegurar que o recurso a este tipo de acordos se limite aos casos que se considere adequados.

### **2.3. *Convenção-Modelo da OCDE (artigo 25º §3)***

Este artigo da Convenção Modelo, ou de uma qualquer convenção bilateral entre dois países que tenha a mesma por base, é, por regra, utilizado para acordos internacionais que envolvam diferentes países, com diferentes

---

<sup>16</sup> Compete aos Estados decidirem da conveniência do regime de emolumentos, que não são condição sine qua non de um serviço eficiente. Os emolumentos podem ser adequados quando, sem eles, a administração fiscal se visse impossibilitada de ter um programa de negociação de Acordos prévios; porém, não devem ser fixados a níveis que desincentivem o uso deste instrumento.

<sup>17</sup> Deverão servir para determinar a oportunidade de um acordo, dependentes de factos e circunstâncias factuais, sendo flexíveis quando face a situações concretas.

legislações referentes aos Preços de Transferência e à negociação de Acordos Prévios.

Apresenta uma solução de procedimento amigável nas situações em que as empresas relacionadas são residentes em países que tenham celebrado, entre si, uma convenção bilateral, sendo esta necessidade de existência entre os países envolvidos a sua principal limitação. Apesar disto, quanto esta exigência não se verifique no caso concreto, é sempre possível simular-se uma espécie de procedimento amigável, via diplomática (tal como já é previsto em países com a Espanha)<sup>18</sup>.

A sua utilização depende da vontade do contribuinte, que não é parte no seu desenvolvimento. As partes (Administrações Fiscais) são obrigadas a negociar, mas não a chegar a um acordo, não vinculando necessariamente os intervenientes.

O procedimento amigável baseado no artigo 25º §3 da Convenção Modelo da OCDE é autónomo (não se confunde com os meios de defesa do contribuinte previstos na legislação interna, de modo a que a sua utilização não depende de se terem antes esgotado todos os meios, judiciais e administrativos, oferecidos pela lei interna), bilateral/multilateral, preventivo (não é necessário existir um caso de dupla-tributação efectiva, bastando a possibilidade de que possa ocorrer) e informal (as autoridades competentes podem comunicar directamente entre si, sem necessidade de recurso à via diplomática, assim como não existem prazos rígidos)<sup>19</sup>.

---

<sup>18</sup> FERNÁNDEZ, Juan Ignacio Moreno – *La Tributación de las Operaciones Vinculadas*, p. 172

<sup>19</sup> XAVIER, Alberto – *Direito Tributário Internacional*, 2ª Ed. Actualizada, Almedina, 2011, p.195 a 198

Contudo, nem sempre o recurso ao procedimento amigável para se atingir a celebração de um Acordo Prévio é fácil, existindo já formas de resolução prática que permitem chegar a um consenso entre os países envolvidos: “É certo que o artigo 25º da Convenção determina que os Estados devem diligenciar para resolver o problema por acordo mútuo; mas muitas vezes não chegam sequer a desencadear o procedimento (...). Dado que os dois Estados envolvidos não têm o mesmo interesse em resolver o conflito, estando normalmente um deles (ou ambos) obrigado a devolver imposto, e dado que as empresas relacionadas não são partes do relacionamento, este procedimento pode não ser desencadeado ou chegar a um resultado válido, ficando as empresas a suportar as respectivas consequências financeiras. Alguns dos mais recentes tratados internacionais de dupla tributação contêm cláusulas de arbitragem para os casos em que as autoridades não conseguiram chegar a um acordo mútuo (por ex., convenção entre a Alemanha e os Estados Unidos e entre os Países Baixos e os Estados Unidos). Mas, como o início da arbitragem depende das autoridades dos Estados interessados, e se concede às autoridades o poder de apontar os árbitros, poderá não se chegar a resultados satisfatórios. O tratado de dupla tributação entre a Alemanha e a Áustria é uma exceção no bom sentido, já que atribui ao tribunal Europeu de Justiça, com base no artigo 239º do Tratado da União Europeia, competência para resolver o conflito se as autoridades dos Estados interessados não chegarem a um acordo no prazo de três anos”<sup>20</sup>.

---

<sup>20</sup> CAMPOS, Diogo Leite – *Preços de Transferência e Arbitragem*, Revista da Ordem dos Advogados, nº67 – vol. III, Dez. 2007

### **3. Definição**

Os Acordos Prévios de Preços de Transferência (ou, em inglês, *Advance Pricing Arrangements – “APA’s”*) são acordos que estabelecem um conjunto de critérios<sup>21</sup> (e.g. método, elementos de comparação e ajustamentos a fazer-lhes, premissas críticas quanto a acontecimentos futuros, etc.) para a determinação dos preços de transferência aplicáveis a transacções controladas, previamente à realização dessas mesmas transacções<sup>22</sup>.

Trata-se de um instrumento voluntário de resolução prévia de questões de preços de transferência, “complementar relativamente aos mecanismos administrativos, judiciais e convencionais tradicionalmente utilizados, sobretudo nos casos em que tais mecanismos faltam ou são de difícil aplicação”<sup>23</sup>.

O Acordo Prévio envolve empresa/contribuinte/sujeito passivo e autoridades fiscais que, mediante um processo próprio, estabelece, previamente a determinadas transacções entre empresas relacionadas, um conjunto de critérios para a determinação dos preços de transferência

---

<sup>21</sup> Por norma sugeridos pelo contribuinte, na sua proposta, devendo expor a lógica que presidiu à inclusão ou exclusão de termos e condições.

<sup>22</sup> Directrizes Relativas aos Acordos Prévios sobre os Preços de Transferência na União Europeia.

<sup>23</sup> PEREIRA, Paula Rosado - *Acordos Prévios sobre Preços de Transferência – Breve Contributo para uma Análise Relativa à sua Introdução em Portugal* in Estudos Jurídicos e Económicos em Homenagem ao Prof. Doutor António de Sousa Franco, Vol. III, p.555

aplicáveis a tais transacções, durante o período de tempo fixado<sup>24</sup>. Trata-se, assim, de uma fixação prévia do método de determinação de preços de transferência, e não concretamente do preço fixo a aplicar, que permite conhecer antecipadamente as regras que irão disciplinar as relações futuras entre as partes.

Na adopção de um acordo Prévio não tem de ser fixado um valor concreto das transacções em causa, admitindo-se a fixação de um método de determinação do mesmo. Desta maneira permite-se que a Administração Fiscal se limite a constatar a correcta aplicação do método adoptado, assim como a não alteração das circunstâncias económicas levadas em conta no acordo. A definição de um intervalo de valores permite uma oscilação dos preços, tal como no mercado de livre concorrência, sem a necessidade de existir uma modificação dos termos do acordo, por alteração das circunstâncias económicas, flexibilizando a sua aplicação.

Os Acordos Prévios podem ser igualmente úteis na resolução de questões relativas às actividades dos estabelecimentos estáveis e das sucursais (artigo 7º da Convenção-Modelo da OCDE), assim como podem ter um efeito positivo na resolução de litígios actuais com a Administração Tributária<sup>25</sup>. Podem assim ser vistos como parte de uma estratégia de

---

<sup>24</sup> PEREIRA, Paula Rosado - *Acordos Prévios sobre Preços de Transferência – Breve Contributo para uma Análise Relativa à sua Introdução em Portugal* in Estudos Jurídicos e Económicos em Homenagem ao Prof. Doutor António de Sousa Franco, Vol. III, p.561

<sup>25</sup> O esforço requerido na gestão de um litígio com a Administração Fiscal faz com que os contribuintes questionem acerca da possibilidade de celebração de um Acordo Prévio, particularmente se houver a possibilidade de um litígio anterior ser deixado para trás em favor de um futuro período de certeza; além disso, os termos do Acordo podem ser estipulados de modo a resolver, de forma mais pacífica, o litígio.

gestão de risco proactiva em matérias tributárias e de Preços de Transferência<sup>26</sup>.

É importante mencionar que o actual contexto económico pode ser uma oportunidade de negociar novos Acordos Prévios com a Administração Fiscal, com termos e condições mais vantajosas em relação àquelas que seriam aceites em tempos de economia positiva. Assim, ainda que a celebração de acordos prévios não seja comum, pode existir, neste momento, uma janela de oportunidade para a negociação de termos mais vantajosos, que poderão durar além da crise actual, além de servirem de base positiva para futuras renegociações<sup>27</sup>.

Com este processo, procura-se a colaboração entre as empresas e a administração fiscal<sup>28</sup>, lembrando-se que muitas das correcções efectuadas decorrem da insuficiente compreensão das transacções em causa, bem como dos aspectos técnicos relevantes. Permite-se uma consulta e cooperação em ambiente não hostil, discutindo-se matérias fiscais complexas numa atmosfera amigável, que terá melhores resultados em termos de troca de informações e acordo das partes do que numa situação de auditoria, podendo até levar a um olhar mais flexível dos factos e soluções. Esta facilidade deriva também do facto de as realidades a que o

---

<sup>26</sup> HOBSTER, John, TRAHAN Sean – *Eliminating Double Taxation* in Transfer Pricing Manual, p.296

<sup>27</sup> DITHMER, Clara, MOREIRA, Gonçalo, VERSCHOOR, Leendert – *Negotiating transfer pricing with Portuguese tax authorities* in International Tax Review, Transfer Pricing, 12<sup>th</sup> Edition, p. 48

<sup>28</sup> A colaboração necessária entre as partes não se cinge à fase da apresentação do pedido ou da negociação do acordo; mantém-se como factor essencial também durante o período de vigência do mesmo porquanto que existem obrigações de prestação de informação à Administração Fiscal.

Acordo Prévio se vai aplicar serem futuras e, portanto, permitindo-se um olhar mais flexível.

Na apresentação do pedido de Acordo Prévio, assim como na sua negociação, serão fornecidas informações que permitirão às partes compreender melhor o caso concreto, procurando uma solução justa e adequada. Porém, recorde-se, que a entrega à Administração Fiscal de informações detalhadas da empresa pode fazer a mesma decidir na realização de inspecções ou correcções fiscais<sup>29</sup>.

De um ponto de vista prático, a celebração de Acordos Prévios é mais fácil no caso das grandes empresas uma vez que se exigem técnicas específicas, técnicos especializados e documentação/informação detalhada e abundante, de modo a que os preços prévios estabelecidos estejam de acordo com a realidade em causa<sup>30</sup>, exigências, por vezes, demasiado pesadas para as pequenas e médias empresas, predominantes no tecido empresarial português.

#### **4. Âmbito**

Os Acordos Prévios cobrem um grande leque de transacções, normalmente todas as transacções internacionais daquele determinado contribuinte.

---

<sup>29</sup> PEREIRA, Paula Rosado - *Acordos Prévios sobre Preços de Transferência – Breve Contributo para uma Análise Relativa à sua Introdução em Portugal* in Estudos Jurídicos e Económicos em Homenagem ao Prof. Doutor António de Sousa Franco, Vol. III, p.567

<sup>30</sup> Ao invés dos restantes métodos de determinação dos preços de transferência que apenas analisam as questões de natureza legal e de acordo com aquilo que é adiantado pelo contribuinte, não atendendo, necessariamente, a factos actuais.

Ainda assim, podem ser negociados Acordos Prévios relativos apenas a determinadas transacções ou negócios<sup>31</sup>.

A limitação do âmbito do Acordo possibilita a redução da quantidade de informação a facultar à Administração Tributária o que, em princípio, diminuirá o tempo e recursos necessários à preparação da documentação pela empresa, assim como o tempo de análise, preparação e controlo por parte das autoridades fiscais, permitindo maior celeridade do processo<sup>32</sup>.

## **5. Duração**

A sua duração é definida no próprio Acordo Prévio, sendo que a duração de vigência máxima permitida é de três anos, com possível extensão por mais dois anos (possível renovação por solicitação escrita do sujeito passivo, seis meses antes do termo do prazo de vigência, com observância do mesmo procedimento<sup>33</sup>). Assim, garante-se a segurança e certeza necessárias e relevantes para o contribuinte, mas também a actualidade e utilidade do Acordo, na perspectiva da Administração Fiscal, evitando que este se torne desactualizado e não adequado relativamente àquele contribuinte ou àquelas transacções específicas<sup>34</sup>.

---

<sup>31</sup> Os acordos prévios podem tornar-se úteis, além da definição dos preços de transferência, na repartição dos lucros, na imputação dos rendimentos e na repartição das actividades dos estabelecimentos estáveis e sucursais (artigo 7º da Convenção Modelo da OCDE).

<sup>32</sup> PEREIRA, Paula Rosado – *Acordos Prévios sobre Preços de Transferência*, Tese de Mestrado Área de Ciências Jurídico-Comunitárias, Faculdade de Direito de Lisboa, 2000, p.69

<sup>33</sup> Artigo 15º, nº2 da Portaria nº620-A/2008

<sup>34</sup> HOBSTER, John, TRAHAN Sean – *Eliminating Double Taxation in Transfer Pricing Manual*, p.295

## **6. Resolução, Revisão e Caducidade**

Compete à Administração Fiscal onde foi solicitado um Acordo Prévio fiscalizar o Acordo celebrado. Com base nessa fiscalização, o Acordo pode ser objecto de resolução pela Administração Fiscal, a qualquer tempo, no caso de estar viciado por erro essencial imputável ao requerente (fornecimento de dados erróneos, omissão, dissimulação ou viciação de informação relevante e declarações falsas imputáveis ao sujeito passivo) ou em caso de incumprimento por parte deste<sup>35</sup>.

O acordo pode também ser objecto de revisão por iniciativa de qualquer das partes, caso ocorra algum evento que altere substancialmente as circunstâncias que fundaram a aceitação da metodologia para a determinação dos preços de transferência<sup>36</sup>. O sujeito passivo tem a obrigação de comunicar essas alterações significativas que afectem a continuidade da aplicação do método de determinação dos preços de transferência por não conduzir a resultados conformes com o princípio da plena concorrência<sup>37</sup>.

Pode também ser configurada um caso de caducidade do Acordo Prévio, de acordo com o disposto no artigo 17º, nº2 da Portaria nº620-A/2008. Esta situação verificar-se-á no caso de inexistência do relatório anual, exigido ao sujeito passivo, sobre a aplicação do Acordo, que possibilita verificar a conformidade dos métodos utilizados com os termos do acordo.

---

<sup>35</sup> Artigo 12º da Portaria nº620-A/2008

<sup>36</sup> Artigo 14º, nº1 da Portaria nº620-A/2008

<sup>37</sup> Artigo 14º, nº3 da Portaria nº620-A/2008

## **7. Tipos: unilaterais ou bilaterais/multilaterais**

Os Acordos Prévios podem ser unilaterais, quando estabelecidos entre o contribuinte<sup>38</sup> e as autoridades fiscais do respectivo país, ou bilaterais/multilaterais, quando envolvam, além daquelas partes, outras autoridades fiscais de países distintos, com alguma conexão fiscalmente relevante com as transacções. A escolha recai sobre o contribuinte; porém, a Administração Fiscal tem o direito de rejeitar pedidos de Acordos Prévios unilaterais se considerar que seria mais indicado um Acordo multilateral, assim como poderá considerar a opção de associar ao Acordo outro Estado, não sendo, neste caso, o contribuinte forçado a celebrar o Acordo bilateral.

Os Acordos Prévios unilaterais são apenas uma solução parcial do problema de Preços de Transferência pois, apesar de conformar o tratamento fiscal num país, não determina como a matéria será tratada noutros países envolvidos, não eliminando o risco de dupla-tributação.

Os Acordos Prévios bilaterais garantem maior segurança jurídica, diminuindo o risco de dupla tributação económica internacional<sup>39</sup>, uma vez que têm em atenção toda a realidade envolvente à transacção, exigindo o convénio entre as administrações fiscais interessadas<sup>40</sup> e o entendimento

---

<sup>38</sup> Sujeitos passivos de IRC, referidos no artigo 2º da Portaria n.º1446-C/2001.

<sup>39</sup> A dupla tributação económica internacional resulta, neste contexto, das correcções efectuadas pelas autoridades fiscais de um país, relativamente aos Preços de Transferência utilizados por uma empresa em transacções intra-grupo, e da inexistência de correcção simétrica efectuada no outro país.

<sup>40</sup> As Guidelines aconselham que as autoridades fiscais, por livre iniciativa, troquem informações com as suas congéneres.

entre cada uma dessas e o contribuinte em causa<sup>41</sup>. Apenas desta forma, ainda que mais demorada e dispendiosa, é possível resolver, de forma sistemática, a questão da dupla tributação internacional, sendo efectuados ao abrigo da disposição relativa ao “procedimento amigável” das convenções de dupla tributação celebradas entre os Estados em causa<sup>42</sup> (artigo 25º da Convenção-Modelo da OCDE). Os Acordos Prévios bilaterais são recomendados pela OCDE<sup>43</sup>.

Apesar disto, com base no Código de Conduta (da tributação das empresas), os Estados-membros comprometem-se a trocar automaticamente as informações, até quando relativas aos Acordos Prévios unilaterais celebrados, permitindo um melhor entendimento das situações, globalmente consideradas, e evitando a dupla-tributação, ainda que não exista um Acordo bilateral.

## **8. Procedimento e Fases**

O Fórum Conjunto da UE sobre Preços de Transferência, na *Comunicação da Comissão ao Conselho, ao Parlamento Europeu e ao Comité Económico e Social Europeu* considerou oportuno identificar as melhores práticas para a condução do processo de Acordo Prévio na UE. Estas directrizes são as bases indicadoras de todo o procedimento de negociação e elaboração dos Acordos Prévios.

---

<sup>41</sup> Apesar de ser administração fiscal a que foi proposto o acordo a entrar em contacto com outras autoridades fiscais que poderão estar interessadas, o contribuinte tem de ser consultado quanto a associação das mesmas ao acordo, uma vez que é necessária a sua anuência aos termos e condições do mesmo.

<sup>42</sup> PEREIRA, Manuel Henrique de Freitas – *Fiscalidade*, 4ª Ed, p.477

<sup>43</sup> Parágrafo 4.163 das Guidelines

De forma simplificada, é possível identificar quatro fases<sup>44</sup> no procedimento relativo aos Acordos Prévios<sup>45</sup>, apresentados, descritos e explicados na Portaria nº 620-A/2008:

- Fase Preliminar: pedido ou reunião informal, destinado a apreciar se esta é a via apropriada para o efeito pretendido e a avaliar o tipo de informação necessária para um pedido formal. Quando decorridos 60 dias desde a data de apresentação do pedido de avaliação preliminar sem que a DGCI se tenha pronunciado expressamente, o sujeito passivo pode apresentar a proposta de Acordo sem se ter verificado esta prévia fase preliminar (artigo 4º, nº5 da Portaria nº620-A/2008).

- Apresentação da proposta de Acordo Prévio: pedido formal, subscrito pelas entidades intervenientes nas operações abrangidas (também submetido às administrações estrangeiras quando existam relações especiais em país com o qual tenha sido celebrada uma convenção destinada a eliminar a dupla tributação). A proposta deve ser remetida até ao prazo de 180 dias antes do início do primeiro exercício abrangido pelo Acordo (artigo 5º, nº2 da Portaria nº620-A/2008). A resposta por parte dos serviços competentes da DGCI deve ser comunicada no prazo de 60 dias, devendo a recusa ser devidamente fundamentada (artigo 5º, nº 6 e 7).

- Apreciação/Avaliação da proposta: análise dos elementos fornecidos pelo sujeito passivo e, sendo caso disso, negociação do Acordo em si (quando, estando em causa um Acordo bilateral/multilateral, exista consulta entre as autoridades fiscais dos países envolvidos, no quadro do procedimento

---

<sup>44</sup> PEREIRA, Manuel Henrique de Freitas – *Fiscalidade*, 4ª Ed, p.478

<sup>45</sup> Estas fases surgem reguladas autonomamente na Portaria nº 620-A/2008, de 16 de Julho.

amigável previsto no artigo 25º § 3 da Convenção-modelo da OCDE<sup>46</sup>). O prazo fixado para o procedimento de avaliação, no caso de Acordos Prévios unilaterais, é de 180 dias a contar da data da aceitação formal da proposta pela DGCI, e de 360 dias nos casos de Acordos Prévios bilaterais ou multilaterais (artigo 10º da Portaria nº620-A/2008).

- Formalização do Acordo Prévio.

É necessário distinguir, nesta fase mais procedimental, a proposta de Acordo Prévio e o efectivo Acordo (sigiloso). A proposta deverá incluir<sup>47</sup> os métodos pretendidos de determinação dos Preços de Transferência, as operações abrangidas, o período de duração, além da subscrição de todas as entidades envolvidas e a declaração de cumprimento do dever de colaboração e disponibilização de documentação relevante. O efectivo Acordo deverá, por sua vez, conter os métodos aceites, as operações efectivamente abrangidas, os pressupostos de base, as condições de revisão, revogação e prorrogação e o prazo de vigência (nunca superior a 3 anos)<sup>48</sup>.

---

<sup>46</sup> Quando a proposta diga respeito a um acordo bilateral ou multilateral, se no final do processo de consultas, as autoridades competentes dos outros Estados concluírem que não estão condições de dar o seu acordo à proposta apresentada pelos contribuintes, o procedimento amigável é encerrado e o proponente é informado pela DGCI da decisão tomada, podendo este solicitar a convolação, no prazo de 60 dias a contar da notificação da decisão, como proposta de acordo prévio unilateral (artigo 9º, nº2 da Portaria nº620-A/2008)

<sup>47</sup> De acordo com o disposto no n.º6 do artigo 128º-A do CIRC.

<sup>48</sup> Preços de Transferência – 10 Anos em Portugal, Conferência Price Waterhouse Coopers, 20 de Março de 2012

## **9. Vantagens**

Enquanto vantagens principais dos Acordos Prévios, na perspectiva do contribuinte, podemos apontar a prevenção de litígios, a segurança jurídica, a correcta e eficaz planificação estratégica da actividade, a diminuição de custos administrativos<sup>49</sup> (determinados em função do volume de negócios do sujeito passivo) e a vantagem competitiva para empresas com actividades internacionais. A celebração destes Acordos eleva as possibilidades de se atingir uma solução equitativa para todas as partes envolvidas, embarcando, no mesmo instrumento e negociação, todas as empresas e autoridades fiscais afectadas (quando se tratem de Acordos bilaterais/multilaterais). Além disso, evita o risco de sujeição ao pagamento de juros e penalidades que decorreriam de ajustamentos e correcções motivados pela não aceitação pelas autoridades fiscais da política de Preços de Transferência seguida pela empresa<sup>50</sup>.

Na perspectiva da Administração Tributária, estes Acordos permitem uma actuação preventiva, efectuando uma análise intra-grupo e pronunciando-se quanto à adequação dos métodos de valorização das transacções que as

---

<sup>49</sup> O acordo permite limitar a carga administrativa e o tempo despendido com as questões de transferência ao necessário para assegurar o cumprimento do mesmo, reduzindo os custos administrativos associados à manutenção da defesa da política de preços de transferência, que, na ausência de acordo, pode ser contestada a todo o momento pelas autoridades fiscais.

<sup>50</sup> PEREIRA, Paula Rosado – *Acordos Prévios sobre Preços de Transferência*, Tese de Mestrado Área de Ciências Jurídico-Comunitárias, Faculdade de Direito de Lisboa, 2000, p.50

empresas pretendem empregar<sup>51</sup>. As autoridades fiscais evitam assim ter de, após a realização das transacções, corrigir os preços praticados pelas empresas.

A celebração de um Acordo Prévio, ainda que condicionando a actuação futura de ambas as partes, permite, do lado da Administração Fiscal, a dedicação dos seus esforços a outras situações tributárias e, do lado do contribuinte, introduz tranquilidade no cumprimento das suas obrigações fiscais por conhecer, de antemão, o valor a aplicar às suas transacções, evitando futuras comprovações administrativas complexas<sup>52</sup>.

A iniciativa para este processo cabe à empresa<sup>53</sup>, sendo um processo voluntário de resolução antecipada de questões relativas aos preços de transferência, evitando a correcção posterior dos preços aplicados, assim como futuros litígios com a Administração Fiscal.

---

<sup>51</sup> PEREIRA, Paula Rosado – *Acordos Prévios sobre Preços de Transferência*, Tese de Mestrado Área de Ciências Jurídico-Comunitárias, Faculdade de Direito de Lisboa, 2000, p.48

<sup>52</sup> FERNÁNDEZ, Juan Ignacio Moreno – *La Tributación de las Operaciones Vinculadas*, p. 165

<sup>53</sup> Apesar de a iniciativa ser do contribuinte, importa lembrar o princípio da colaboração com os particulares, uma verdadeira obrigação imposta à Administração Fiscal, aliado ao princípio da boa-fé. Assim, deve entender-se que, uma vez realizado o pedido e preenchidos os pressupostos base, deve a Administração colaborar com as empresas na negociação e celebração destes acordos, benéficos para ambas as partes e à agilidade do sistema.

## **10.Desvantagens**

Algumas desvantagens à celebração destes acordos podem ser referidas, como sejam a disparidade de posições, a vinculação condicionada por parte da Administração Fiscal, a necessidade de manutenção dos pressupostos (legislação aplicável, circunstâncias económicas e operacionais, entre outros) e a impossibilidade de reclamação ou interposição de recurso ao conteúdo do acordo por parte do sujeito passivo<sup>54 / 55</sup>.

A principal desvantagem da celebração de um Acordo Prévio é a necessidade de troca de informações com as autoridades tributárias nacionais, informação que pode ser sensível para a empresa e que, em certas legislações nacionais, está previsto que pode ser utilizada para outros fins além daquela negociação. Assim, além dos custos envolvidos, sem qualquer garantia de resultado, pode resultar daquela troca de informações um ataque das autoridades à empresa, com base em informações prestadas pela própria, noutra sede. No ordenamento jurídico português, como já mencionado, está previsto o dever de sigilo fiscal, que não permite a utilização destas informações para outros fins.

A apresentação de um pedido de Acordo Prévio constitui um reconhecimento de que a empresa leva a cabo transacções relativamente às quais se suscitam questões de Preços de Transferência, o que poderia, até ao momento, não ser do conhecimento das autoridades fiscais. Este aspecto

---

<sup>54</sup> De acordo com o disposto no n.º8 do artigo 128º-A do CIRC.

<sup>55</sup> PALMA, Clotilde Celorico, MARTINS, Guilherme Waldemar D'Oliveira – *A Introdução dos Acordos Prévios sobre Preços de Transferência na Legislação Fiscal Portuguesa: Nota Preliminar* in *Fiscalidade – Revista de Direito e Gestão Fiscal*, nº36, Outubro-Dezembro 2008, p.23

pode ser relevante em relação a exercícios anteriores, ainda susceptíveis de serem inspecionados e serem objecto de correcções por parte da Administração Fiscal<sup>56</sup>, sem que seja necessário o recurso à informação prestada no decorrer do procedimento de negociação, não se violando o dever de confidencialidade da informação prestada.

### **11.Efeitos jurídicos directos e reflexos**

O principal efeito do acordo prévio resulta do artigo 138º, nº7 do CIRC: a vinculação da Administração Fiscal a actuar em conformidade com os termos estabelecidos no acordo<sup>57</sup>, desde que não existam alterações na legislação aplicável nem variações significativas das circunstâncias económicas e operacionais e demais pressupostos de base. É este factor que atribui aos Acordos Prévios a segurança jurídica que os contribuintes tanto procuram, diminuindo o risco de impostos futuros (permitindo maior investimento graças à segurança relativa à tributação) e possibilitando um ambiente de troca de informações mais amigável do que aquele que resultaria de inspecções *a posteriori*.

Os termos previstos no Acordo Prévio são, deste modo, obrigatórias para ambas as partes para a manutenção das garantias que daí advém, Porém, como já foi mencionado anteriormente, o sujeito passivo não é obrigado a

---

<sup>56</sup> PEREIRA, Paula Rosado – *Acordos Prévios sobre Preços de Transferência*, Tese de Mestrado Área de Ciências Jurídico-Comunitárias, Faculdade de Direito de Lisboa, 2000, p.52

<sup>57</sup> De acordo com a teoria dos actos administrativos constitutivos de direitos ou interesses legalmente protegidos, o Estado pode ficar vinculado perante os particulares por meio de um acto unilateral [artigo 140º, nº1 e 2, alínea b) do CPA]. Ora, não se vê razão para que o Estado não possa ver-se vinculado perante os particulares por acto bilateral, ou seja, contrato.

cumprir com os termos do Acordo, com as devidas consequências daí resultantes.

Os termos do Acordo Prévio aplicam-se às transacções/operações que se iniciem a partir da data da celebração do mesmo, resultando daí quatro consequências: aplicação pelas partes; apresentação de informações de rotina pelos sujeitos passivos; comprovação do cumprimento dos termos do acordo pelas autoridades fiscais; vigência pelo prazo estabelecido (e possível prorrogação)<sup>58</sup>.

A retroactividade dos Acordos Prévios, se permitida pela legislação nacional<sup>59</sup>, o que não acontece no ordenamento Português, é uma possibilidade a considerar nos casos em que permita resolver litígios ou prevenir a ocorrência de litígios relativamente a períodos anteriores (recomendação da OCDE nas Guidelines). Não poderá ser mais do que um resultado secundário dos Acordos Prévios e só deverá aplicar-se se compatível com os factos e as circunstâncias do caso. Não pode haver retroactividade do Acordo Prévio sem o consentimento do contribuinte. Ainda assim, a retroactividade deve ser estipulada, através de cláusulas, no próprio Acordo Prévio.

---

<sup>58</sup> FERNÁNDEZ, Juan Ignacio Moreno – *La Tributación de las Operaciones Vinculadas*, p. 202 e 203

<sup>59</sup> Algumas legislações nacionais, na altura da introdução dos Acordos Prévios no sistema jurídico, permitiram a sua eficácia retroactiva, salvaguardando-se algumas condições de aplicação: que as operações fossem substancialmente análogas àquelas que foram objecto do acordo; que as operações tivessem sido realizadas em períodos concluídos depois da apresentação de proposta de acordo; que as circunstâncias económicas da altura fossem análogas às da altura da celebração do acordo. In FERNÁNDEZ, Juan Ignacio Moreno – *La Tributación de las Operaciones Vinculadas*, p. 205

Quanto aos possíveis efeitos reflexos dos Acordos Prévios, que apenas vinculam as partes envolvidas, não sendo extensível a terceiros não presentes na negociação, não parece razoável, nem conseguimos encontrar nenhuma sustentação legal para alegar que esses terceiros possam afirmar que, por semelhança de situações, o acordo no qual não são parte também se lhe aplica.

Porém, se essa similitude de factos se verificar, vemos possível que o Acordo Prévio semelhante possa funcionar, para terceiros, enquanto base negocial. Mais ainda: parece possível que, enquanto comparação de situações iguais, se os terceiros actuarem em conformidade com um acordo, agem de boa-fé<sup>60</sup>, garantindo-se um mínimo de protecção de terceiros (assim como acontece nas informações vinculativas seguidas por terceiros).

## **12.Segurança jurídica**

Os dois grandes objectivos do mecanismo de celebração de Acordos Prévios são, do lado das empresas, a certeza e segurança jurídicas quanto aos preços de transferência a aplicar nas transacções intra-grupo e, do lado das autoridades fiscais, a salvaguarda dos direitos de tributação dos Estados relacionados com as transacções.

Com a celebração deste tipo de acordos, as empresas têm uma garantia de que as autoridades fiscais envolvidas concordam com os métodos para a determinação dos preços de transferência utilizados, evitando o risco de ajustamentos e correcções fiscais durante o tempo de vigência do acordo, sendo como uma primeira linha de defesa no desenvolvimento dos negócios.

---

<sup>60</sup> Sendo, no mínimo, excluídos do pagamento de juros.

Apesar de ter sido celebrado um Acordo Prévio, a Administração Fiscal pode sempre efectuar uma inspecção. No entanto, em circunstâncias normais, a inspecção limitar-se-á à verificação e controlo do Acordo Prévio pela análise das condições e premissas críticas que lhe estão subjacentes.

Por outro lado, existe uma redução de custos administrativos<sup>61</sup>, entre outros, associados à manutenção da defesa da política de preços de transferência seguida pela empresa que, na ausência de Acordo Prévio, pode, a todo o momento ser contestada pelas autoridades fiscais, assim como à preparação da informação requerida em eventuais pedidos de esclarecimento e à condução de processos administrativos de reclamação e processos judiciais destinados a contestar as correcções efectuadas.

Além da segurança após a celebração do Acordo Prévio, é também importante referir a problemática da segurança e expectativa dos sujeitos particulares na fase da negociação. A questão que aqui se coloca tem que ver com o facto de nem todos os países conterem legislação relativa aos Acordos Prévios (embora muitos deles possuam já um programa formal de aplicação dos mesmos).

E ainda que exista legislação nacional, esta não é uniformizada a nível mundial, o que provoca uma limitação e dificuldade à celebração dos Acordos Prévios, principalmente na perspectiva dos sujeitos que a eles se candidatam, ainda mais nas situações, preferíveis, de Acordos Prévios bilaterais/multilaterais, em que se exige que duas ou mais autoridades fiscais acordem nas metodologias a aplicar. Deste modo, seria preferível a

---

<sup>61</sup> PEREIRA, Paula Rosado - *Acordos Prévios sobre Preços de Transferência – Breve Contributo para uma Análise Relativa à sua Introdução em Portugal* in Estudos Jurídicos e Económicos em Homenagem ao Prof. Doutor António de Sousa Franco, Vol. III, p.564

existência de uma atitude similar e consistente dos diversos Estados nesta matéria, evitando a inerente subjectividade de critérios dentro de cada Administração Fiscal (casos em que se deverá recorrer ao artigo 25º da Convenção Modelo da OCDE).

Estas dificuldades de negociação podem levar à não aplicação do Acordo Prévio, um processo custoso para as partes envolvidas e que poderá, em última instância, levar à não eliminação da dupla-tributação.

### **13. Porque só existem nos Preços de Transferência?**

Apenas no seio deste instituto os Acordos Prévios fazem sentido uma vez que a sua função é regular os preços praticados entre entidades com relações especiais, previamente aos factos tributários, situação que apenas se afigura necessária nos Preços de Transferência. Porém, figuras similares, com as mesmas bases de funcionamento, existem já no nosso ordenamento (como sejam os contratos fiscais e as informações vinculativas da Administração Fiscal, figuras referidas mais à frente).

Outra figura similar aos Acordos Prévios é o procedimento de revisão da matéria colectável calculada por métodos indirectos<sup>62</sup>. Este pedido de revisão é também da iniciativa do contribuinte e assenta num debate contraditório entre os peritos indicados por cada uma das partes, visando o estabelecimento de um acordo, nos termos da lei, quanto ao valor da matéria colectável a considerar para efeitos de liquidação. Será com base nessa matéria colectável acordada que o tributo será liquidado e a Administração Fiscal não pode alterar essa matéria colectável, salvo em

---

<sup>62</sup> Artigos 91º e 92º da LGT

caso de trânsito em julgado de crime de fraude fiscal envolvendo os elementos que serviram de base à sua quantificação<sup>63</sup>.

A grande diferença, e que confirma a existência de Acordos Prévios apenas em situações de Preços de Transferência, é que, no procedimento de revisão, a iniciativa do contribuinte de procurar um acordo é posterior à determinação da matéria colectável pela Administração Fiscal, quando com ela não concorde; já nos Acordos Prévios, a iniciativa é obrigatoriamente anterior aos exercícios a que respeitam.

Estas figuras têm semelhanças uma vez que em ambas se discutem preços quantitativos, reformulando os mesmos, sendo assim as suas consequências semelhantes. Porém, no procedimento de revisão existe uma viciação ou falta de credibilidade da contabilidade, ao invés da situação de Preços de Transferência em que a contabilidade é credível mas existe um preço que não corresponde ao preço de mercado. Enquanto que aquando da celebração de um Acordo Prévio não existe ilicitude, mas uma indeterminação do preço a praticar, no procedimento de revisão existe uma viciação da contabilidade, uma ilicitude, não sendo admitido qualquer acordo prévio face a essa situação. O acordo que aqui se tenta alcançar é já posterior aos factos tributários em causa.

Este é mais um dos argumentos para afirmar que o instituto dos Preços de Transferência não é apenas utilizado para fins de planeamento fiscal abusivo, casos em que não seria possível a celebração de Acordos Prévios.

Além daquelas aqui mencionadas, é também possível configurar uma figura similar aos Acordos Prévios para a resolução de outros problemas jurídicos, como seja a definição do preço relativo a um facto tributário sem

---

<sup>63</sup> PEREIRA, Manuel Henrique de Freitas – *Fiscalidade*, 4<sup>ª</sup> Ed, p.317 e 318

preço, por exemplo, uma doação ou uma troca. Tal figura teria também de ser requerida previamente ao acto e garantiria segurança e certeza no momento da tributação graças à quantificação prévia do preço, respeitando o valor de mercado.

Depois dos argumentos aludidos e comparações feitas, conclui-se que a presença de Acordos Prévios justifica-se nos Preços de Transferência por se tratar de uma matéria complexa e aberta, com elevados custos administrativos e consequentes repercussões para os contribuintes, garantindo-se, desta forma, alguma segurança na quantificação do imposto. Além deste aspecto, também para a Administração Fiscal existem vantagens, como sejam a obtenção de informações reais sobre as empresas e as transacções que, de outro modo, principalmente em matéria de Preços de Transferência, não conseguiria.

#### **14. Os Acordos Prévios em Portugal**

Nos finais dos anos 90, quando a política dos Preços de Transferência começou a interessar às administrações fiscais, os Acordos Prévios foram promovidos enquanto cura para os problemas dentro desta temática. As auditorias fiscais eram cada vez mais comuns e os contribuintes viam nos Acordos Prévios uma forma de resolver potenciais disputas.

Porém, recentemente, muitas administrações fiscais tornaram-se mais selectivas na aceitação de Acordos Prévios, exigindo critérios de adesão cada vez mais restritos. Isto deve-se a diversos factores, entre eles os elevados cortes orçamentais entre as administrações fiscais, assim como a verificação de que, muitas vezes, eram atribuídos nos Acordos Prévios

condições mais favoráveis do que aquelas que os próprios contribuintes estavam dispostos a aceitar<sup>64</sup>.

A possibilidade de celebração de Acordos Prévios de Preços de Transferência veio, finalmente, a ser introduzida no Código do IRC em 2008, traduzindo-se num factor de segurança para a Administração Fiscal e para os contribuintes, introduzindo uma maior transparência no sistema fiscal, tornando mais previsível o regime das operações internacionais<sup>65</sup>. Teve por base as directrizes da OCDE de 1999 e, também, da UE de 2007, assim como beneficiou da experiência de outros países com esta prática já enraizada.

Historicamente, a Administração Tributária não tem tradição de negociação de preços de transferência, assim como de quaisquer outros assuntos fiscais, com os contribuintes, ao invés do que acontece em outras jurisdições, onde os mesmos podem ser discutidos abertamente com as autoridades fiscais, garantindo um maior grau de certeza.

Porém, esta situação pode estar prestes a mudar visto que se observa uma vontade do legislador nacional em aumentar a colaboração entre os contribuintes e a Administração Tributária.

Em Portugal temos assistido a uma maior aplicação das normas de preços de transferência em detrimento da cláusula geral anti-abuso, de onde se

---

<sup>64</sup> HOBSTER, John, TRAHAN Sean – *Eliminating Double Taxation* in Transfer Pricing Manual, p. 294

<sup>65</sup> PALMA, Clotilde Celorico, MARTINS, Guilherme Waldemar D'Oliveira – *A Introdução dos Acordos Prévios sobre Preços de Transferência na Legislação Fiscal Portuguesa: Nota Preliminar* in Fiscalidade – Revista de Direito e Gestão Fiscal, nº36, Outubro-Dezembro 2008, p.19

pode retirar uma maior abertura para a celebração de Acordos Prévios de Preços de Transferência, matéria a que Administração Tributária tem então, cada vez mais, recorrido. O mesmo se encontra explanado no Plano Estratégico de Combate à Fraude e Evasão Fiscais e Aduaneiras 2012-2014<sup>66</sup> que incentiva a aplicação do regime dos preços de transferência a outros impostos (como seja o IVA), que reforça a cooperação com outras autoridades fiscais e que, mais importante, prevê o aumento do número de técnicos afectos à equipa de Preços de Transferência, quer na área da inspecção, quer na unidade especial que negocia os Acordos Prévios.

Em Maio de 2010 foi apresentada na Assembleia da República uma proposta que pretendia dar à Administração Fiscal as ferramentas necessárias para que os Acordos Prévios passassem a ser prática comum nos casos de Preços de Transferência portugueses. Com o aumento de disputas nesta matéria, quer em número, quer em complexidade, resultando num gasto considerável de tempo e dinheiro para ambas as partes, a proposta sugeria a atribuição de recursos adicionais e necessários à celebração de Acordos Prévios, incluindo a criação de uma divisão autónoma dentro da estrutura da Administração Fiscal, apenas para esse propósito. Claro que estas medidas poderiam ter sido incluídas na legislação inicial e original mas, pelo menos, os contribuintes recebem agora sinais de que o legislador nacional está disposto a desenvolver o sistema, reduzindo os litígios fiscais e fornecendo um instrumento adicional para a resolução deste tipo de problemas<sup>67</sup>.

---

<sup>66</sup> [http://www.portugal.gov.pt/media/150727/plano\\_combate\\_fraude\\_evasao\\_fiscal.pdf](http://www.portugal.gov.pt/media/150727/plano_combate_fraude_evasao_fiscal.pdf)

<sup>67</sup> DITHMER, Clara, MOREIRA, Gonçalo, VERSCHOOR, Leendert – *Negotiating transfer pricing with Portuguese tax authorities* in *International Tax Review*, *Transfer Pricing*, 12<sup>th</sup> Edition, p. 49

Além de todas as dificuldades enfrentadas pelas empresas, fruto dos efeitos da crise económica, estas têm também de lidar com esta actividade crescente da Administração Tributária.

A verdade é que estado actual de crise económica do país possui também efeitos relativos às matérias de Preços de Transferência e Acordos Prévios. O Memorando de Entendimento da *Troika*, imposto aquando do pedido de ajuda externo, contém medidas de incremento da capacidade operacional da Administração Fiscal, nomeadamente quanto às auditorias de situações de Preços de Transferência que envolvam jurisdições de baixa tributação, serviços intra-grupo, transacções financeiras e propriedade intelectual. Estas são um alvo fácil, uma oportunidade de recolha de receitas pela simples imposição da lei existente<sup>68</sup>.

Verifica-se que as políticas e Acordos de Preços de Transferência têm um papel cada vez mais importante e são cada vez mais alvo de escrutínio pelas autoridades. Esta é uma questão relevante face à crescente procura de oportunidades no estrangeiro, o que resulta num aumento das transacções controladas, principalmente quando envolvem países com legislação tributária pouco desenvolvida e políticas de Preços de Transferência diferentes ou inexistentes (como seja o caso de Angola, Cabo Verde, Brazil e Moçambique)<sup>69</sup>.

Além disso, surgiu uma nova legislação referente aos Preços de Transferência, mais exigente para as empresas, com maiores obrigações de documentação. Levanta-se, mais do que nunca, a questão da utilidade do

---

<sup>68</sup> VERSCHOOR, Leendert, MOREIRA, Gonçalo, *Transfer Pricing in a financial and economic crisis* in *International Tax Review*, Transfer Pricing, 13<sup>th</sup> Edition, p. 31

<sup>69</sup> VERSCHOOR, Leendert, MOREIRA, Gonçalo, *Transfer Pricing in a financial and economic crisis* in *International Tax Review*, Transfer Pricing, 13<sup>th</sup> Edition, p. 34

Acordo Prévio e da possível poupança de recursos que daí advenha, sendo que se não existir um Acordo, existem ainda diversas obrigações constantes e a possibilidade de sofrerem auditorias e inspecções a qualquer momento.

A figura dos Acordos Prévios, apesar de pouco utilizada em Portugal, parece ser agora a solução para alguns problemas dos grupos aqui tributados, ainda que seja necessária uma profunda análise dos custos-benefícios da apresentação de uma proposta de Acordo.

### **CAPÍTULO III – FIGURAS AFINS**

O recurso a algumas figuras afins, existentes no ordenamento jurídico português, justifica-se pela procura de densificação do regime dos Acordos Prévios com o objectivo de preenchimento e realização do mesmo para futura utilização, assim mais facilitada e segura.

Apesar de se tentar a densificação do regime, lembra-se que, para que a negociação tenha o seu efeito útil, a base tem de ser relativamente aberta, deixando espaço para a adaptação e inserção de termos e condições.

#### **a) *Informações vinculativas (artigo 68º LGT e 57º CPPT)***

O procedimento de informações vinculativas tem como objectivo facilitar o cumprimento das obrigações fiscais, cujo risco recai inteiramente nos contribuintes, fruto da crescente privatização das tarefas da Administração Fiscal, procurando facultar aos contribuintes em geral um meio expedito e eficaz de prestação de informações<sup>70</sup>. O pedido de informação apenas pode

---

<sup>70</sup> ROCHA, Joaquim Freitas da – *Lições de Procedimento e Processo Tributário*, 2ª Ed., p.132

recair sobre a concreta situação tributária dos contribuintes e os pressupostos de quaisquer benefícios fiscais e tem eficácia vinculativa para a Administração Fiscal.

A informação vinculativa existe para esclarecer a dúvida, a incerteza ou até o receio fundado de um certo tratamento fiscal pela Administração Fiscal. Pode também estar na base do recurso à informação vinculativa o facto de haver um tratamento díspar de situações semelhantes e o particular se querer munir de um título específico de certeza<sup>71</sup>.

Permite saber, antecipadamente, como vai a Administração Tributária actuar no futuro, em relação a determinada situação actual ou hipotética, desde que fundamentada em factos reais (aqui vemos total coincidência com a figura dos Acordos Prévios nos Preços de Transferência).

Têm em comum com os Acordos Prévios o facto de dependerem da iniciativa dos contribuintes<sup>72</sup> e de serem vinculativas para os serviços que, verificados os pressupostos da lei, não poderão proceder de outra forma que não àquela referida na informação. Mais uma vez, são garantidas a segurança e certeza jurídicas, podendo o contribuinte prever a sua situação

---

<sup>71</sup> GAMA, João Taborda da – *Contrato de Transacção no Direito Administrativo e Fiscal* in Estudos em Homenagem ao Professor Doutor Inocêncio Galvão Telles, Vol. V, p. 676

<sup>72</sup> Mais uma vez estamos perante o paradigma da crescente “privatização” da Administração Fiscal. Não no normal entendimento do papel dos contribuintes na liquidação e cobrança do grosso das receitas fiscais sem a conseqüente participação no sistema de administração dos impostos mas verificando sim uma participação activa dos mesmos no futuro da sua situação contributiva, podendo influenciar a actuação *a posteriori* da Administração Fiscal, garantindo, eles próprios, a sua segurança e certeza quanto à matéria do imposto a pagar.

tributária futura, quanto àquela situação hipotética objecto de pedido de informação vinculativa.

O facto de apenas recair sobre situações concretas faz com que estas informações não tenham efeitos reflexos (eficácia erga *omnes*), não sendo vinculativas face a outros contribuintes, ainda que com situações tributárias idênticas.

As informações vinculativas não podem ser posteriormente alteradas pela Administração Tributária, respeitando-se assim os princípios da segurança jurídica e protecção da confiança, aqui tomados como superiores ao princípio da legalidade (isto porque, ainda que a Administração Fiscal ou os tribunais decidam pela errónea interpretação da lei no momento da informação, não pode agir de forma diferente àquela comunicada ao contribuinte).

O mesmo se aplica às orientações genéricas<sup>73</sup> que, contra aquilo que resulta da doutrina administrativa, que afirma que as manifestações de poder de direcção esgotam-se no âmbito da relação, não produzindo efeitos jurídicos externos, ou seja, face aos particulares, O CPPT e a LGT admitem a produção de efeitos externos dessas normas genéricas. Com efeito, o artigo 68º, nº4, alínea b) da LGT estabelece que a Administração Tributária está vinculada “às instruções genéricas constantes de circulares, regulamentos ou instrumentos de idêntica natureza emitidas sobre a interpretação das normas tributárias que estiverem em vigor no momento do facto tributário”.

---

<sup>73</sup> Na situação da mesma questão de direito relevante ter sido apreciada no mesmo sentido em três pedidos de informação, essas informações são convertidas em circulares administrativas, passando a ter estatuto de orientações genéricas (artigo 68º-A, nº3 da LGT e artigos 55º e 56º do CPPT). PEREIRA, Manuel Henrique de Freitas – *Fiscalidade*, 4ª Ed, p.301

Estas orientações, apesar de serem da iniciativa da Administração Tributária e de não se tratarem de um acto tributário, mas de um acto geral e abstracto, vinculam-na directamente, não podendo ser invocadas retroactivamente perante qualquer contribuinte que tenha agido com base numa interpretação plausível e de boa-fé da lei, quando aquelas ainda não estavam em vigor<sup>74</sup>.

As informações vinculativas são apenas vinculativas para a Administração Fiscal, mas não para o contribuinte, que não tem de seguir o entendimento da informação prestada, podendo recorrer aos tribunais tentando atingir solução diferente. Já nos Acordos Prévios, ambas as partes estão automaticamente vinculadas a agir de acordo com os termos estabelecidos, o que se compreende pela necessária aceitação do contribuinte, assim como a sua participação activa na negociação e elaboração do acordo.

Noutros países, antes da introdução de legislação referente aos Acordos Prévios, era possível requerer uma informação vinculativa relativa à metodologia de fixação dos preços de transferência, em que se exigia já informação detalhada dos factos e razões da escolha, documentação extensiva, assim como o pagamento de uma taxa<sup>75</sup>.

Porém, existem diferenças relevantes entre os dois institutos: enquanto as informações vinculativas se referem, normalmente, a uma questão de natureza legal, ainda que baseada em factos presentes apresentados pelo contribuinte, os Acordos Prévios referem-se a factos e metodologias de

---

<sup>74</sup> TORRÃO, João António Valente – *Código de Procedimento e de Processo Tributário – Anotado e Comentado*, Almedina, 2005, p.252 e 253

<sup>75</sup> SETHI, Zaid - *Advance Pricing Agreements: The Way Forward?* in *International Transfer Pricing Journal*, Vol. 14 – Number 3 – 2007, p.186

tributação e definição de preços, aplicando-se, uma vez aprovados, obrigatoriamente.

Além disso, o Acordo Prévio, normalmente, refere-se a diversas transacções contínuas de um contribuinte, durante o período estipulado; já as informações vinculativas são apenas vinculativas relativas a uma transacção específica.

Ainda assim, apesar de existir no ordenamento jurídico as duas possibilidades, existirão situações em que será preferível o recurso às informações vinculativas (que não têm o seu objecto legalmente limitado, podendo abranger questões de Preços de Transferência). Será assim quando a complexidade das transacções não justificar o investimento de tempo e dinheiro, sendo que através da informação vinculativa é possível atingir um grau similar de certeza fiscal num menor período de tempo e com menor custo, e com a certeza de que na falta de resposta, o pedido é aceite tacitamente.

Quando a informação pedida for demasiado complexa, fruto da complexidade das transacções, a resposta da Administração Fiscal poderá aconselhar a proposta de um Acordo Prévio.

Além disto, recorda-se que a informação vinculativa, enquanto posição oficial da Administração Fiscal Portuguesa, nunca poderá vincular outros Estados e suas autoridades fiscais.

#### **b) *Informações normais***

Neste âmbito inserem-se, entre outros, o direito ao esclarecimento em tempo útil das dúvidas de interpretação, integração e aplicação das normas tributárias (artigo 59º/3, alínea f) da LGT); o direito a obter informação sobre a fase do procedimento em que se encontra e a data previsível da sua

conclusão (artigo 67º/1, alínea a) da LGT); o direito a requerer as certidões necessárias à utilização dos meios administrativos e contenciosos...

Estas informações não se confundem com os Acordos Prévios de Preços de Transferência, assim como pouco contribuem para o seu entendimento, uma vez que a sua resposta não vincula a Administração Fiscal, resultando simplesmente do direito à informação do contribuinte e do dever de colaboração da Administração Fiscal.

*c) Contrato fiscal*

O contrato não é totalmente desconhecido do direito dos impostos, sendo de aceitação geral<sup>76</sup>, ainda que o relevo de tais situações no actual quadro fiscal seja diminuto. Ainda assim, várias são as hipóteses de contratos em matéria fiscal, como sejam os contratos, acordos, convenções, pactos, convénios, concordatas, transacções...<sup>77</sup>

De entre os grupos típicos de verdadeiros contratos fiscais<sup>78</sup> relevam aqui os contratos relativos à determinação da matéria colectável, onde se

---

<sup>76</sup> A ideia de “administração concertada”, traduzida na introdução de negociação no procedimento das decisões administrativas para a descoberta de uma solução reciprocamente aceitável para um problema comum, não é estranha, sendo até usual. Porém, na maior parte dos casos, o consenso obtido é vertido num acto administrativo unilateral (apesar de, verdadeiramente, se tratar de um contrato). NABAIS, José Casalta – *Contratos Fiscais (Reflexões sobre a sua admissibilidade)* in Boletim da Faculdade de Direito, Coimbra Editora, 1994, p.143 e 144

<sup>77</sup> NABAIS, José Casalta – *Contratos Fiscais (Reflexões sobre a sua admissibilidade)* in Boletim da Faculdade de Direito, Coimbra Editora, 1994, p.85

<sup>78</sup> De entre os contratos fiscais, distinguimos aqueles que apenas o são aparentemente (falsos contratos fiscais) daqueles que o são verdadeiramente, por criarem, modificarem ou extinguirem relações de direito fiscal. Os grupos típicos de contratos fiscais são os

inserir as avenças<sup>79</sup>, as transacções fiscais<sup>80</sup> e os convénios fiscais<sup>81</sup>. Os convénios fiscais, aqueles que aqui nos interessam, por mais se assemelharem aos acordos prévios em preços de transferência, dizem respeito à determinação da matéria colectável, ao apuramento do *quantum* da prestação tributária.

Vários aspectos se levantaram acerca da legalidade e constitucionalidade da celebração dos acordos fiscais que podem agora ser também relevantes para a mesma análise referente aos Acordos Prévios.

Poder-se-á pensar que o contrato fiscal deve ser rejeitado devido à relativa desigualdade de partes que inevitavelmente se verifica nas relações entre a Administração Fiscal e os contribuintes (consequência dos diferentes interesses que prosseguem). Porém, tal desigualdade não é impeditiva de que tais relações sejam objecto de contrato administrativo, dado a existência de situações inequivocamente contratuais, não obstante a desigualdade real ou fáctica das partes<sup>82</sup>.

---

contratos relativos à determinação da matéria colectável, os contratos relativos à cobrança do imposto e os contratos relativos à atribuição de desagravamentos fiscais. Os contratos fiscais hoje existentes na ordem jurídica portuguesa estão previstos nos artigos 4º/2, 10º/1, 11º/4 e 5 e 13º do EBF, relativos à concessão de benefícios fiscais.

<sup>79</sup> Aplicação a situações específicas em que a estrita aplicação do regime fiscal geral daria lugar a uma pluralidade de obrigações tributárias autónomas.

<sup>80</sup> Acordos relativos à prestação tributária relativos à sua determinação ou exigibilidade, permitindo uma flexibilização da mesma.

<sup>81</sup> NABAIS, José Casalta – *Contratos Fiscais (Reflexões sobre a sua admissibilidade)* in Boletim da Faculdade de Direito, Coimbra Editora, 1994, p.105

<sup>82</sup> NABAIS, José Casalta – *Contratos Fiscais (Reflexões sobre a sua admissibilidade)* in Boletim da Faculdade de Direito, Coimbra Editora, 1994, p.28

Recorde-se que a função administrativa não é de estrita execução da lei, reconhecendo-se à Administração Tributária uma certa margem de livre decisão/discricionariedade que permite a acção contratual, dentro dessa margem, das autoridades públicas, sempre que tal não se oponha à lei.

Em jeito de conclusão, depois de analisadas as figuras nacionais mais próximas do instituto dos Acordos Prévios, podemos apontar algumas diferenças entre estes Acordos, as informações vinculativas e os contratos fiscais: a verdade é que todas as figuras, na sua aplicação, se reconduzem e remetem umas às outras, sendo a grande diferença a forma de aceitação/negociação, assim como a interacção do contribuinte no procedimento. Além deste facto, os Acordos Prévios e os contratos fiscais tratam de matéria mais factual, ao invés das informações vinculativas que respeitam mais a questões de direito, de interpretação da lei.

Concordamos com a doutrina<sup>83</sup> que entende que os Acordos Prévios têm a natureza de um verdadeiro contrato entre a Administração Fiscal e o sujeito passivo, que vincula as partes envolvidas. Um verdadeiro contrato fiscal que entra em vigor na data nele prevista e produzirá efeitos meramente declarativos, ou seja, retroagirá os seus efeitos apenas à data nele indicada.

Durante esse período, a Administração Fiscal não pode agir em sentido diverso do Acordo (salvo em cumprimento de decisão judicial); já o sujeito passivo não é obrigado a cumprir os seus termos, ou seja, ainda que tenha investido na celebração do Acordo, não é obrigado a aplicar o método ou os preços aí indicados. Dir-se-á até que, não aplicando os termos do

---

<sup>83</sup> PALMA, Clotilde Celorico, MARTINS, Guilherme Waldemar D'Oliveira – *A Introdução dos Acordos Prévios sobre Preços de Transferência na Legislação Fiscal Portuguesa: Nota Preliminar* in *Fiscalidade – Revista de Direito e Gestão Fiscal*, nº36, Outubro-Dezembro 2008, p.27

Acordo, ou seja, incumprindo o contrato, este valerá ainda enquanto informação vinculativa. Uma vez retomados os termos previstos no Acordo, a Administração Fiscal continuará vinculada aos mesmos, se as circunstâncias da sua celebração não se tiverem alterado.

Por estas razões de semelhança parece ser possível o recurso às figuras dos contratos fiscais e das informações vinculativas para o preenchimento do regime dos Acordos Prévios, assim como para a resolução das questões no âmbito da sua aplicação.

#### **CAPÍTULO IV – LEGITIMIDADE / LEGALIDADE / CONSTITUCIONALIDADE**

Está na livre disposição das partes regularem, entre si, os seus destinos. Se a figura dos Acordos Prévios está prevista legalmente e se garante, de forma mais certa, a segurança e certeza jurídicas, afigura-se preferencial o método de pré-negociação com a Administração Fiscal.

O Direito Fiscal, de entre as outras vertentes do Direito Administrativo, está a tornar-se, cada vez mais, uma área de cooperação entre os contribuintes e a Administração Fiscal. Na verdade, a participação procedimental dos administrados no procedimento tributário, constitucionalmente prevista e legalmente regulada<sup>84</sup>, leva a que entre ambos se vão esclarecendo dúvidas, aproximando posições e reduzindo

---

<sup>84</sup> Artigos 267º, nº5 CRP e 60º da LGT

atritos, apresentando-se, por vezes, como uma necessidade do particular mas também no interesse da Administração Tributária<sup>85</sup>.

As soluções transaccionais são desejáveis, em virtude dos princípios da justiça e da eficiência<sup>86</sup>.

O direito de participação dos contribuintes na sua situação tributária, pedindo informações e participando, em larga medida, na liquidação dos seus impostos, faz com que a sua participação ao nível dos Acordos Prévios, evitando litígios e de modo a realizar os seus deveres do contribuinte de forma mais certa e com o acordo da Administração Tributária, seja ainda mais legítima e compreensiva. Se lhe cabe um grande ónus na liquidação dos tributos, deverá também ser-lhe permitido a negociação com a Administração Tributária da melhor forma de cumprir esse dever, poupando recursos próprios mas também do Estado e podendo negociar e salvaguardar os seus interesses, de forma mais directa<sup>87</sup>.

Quanto à legitimidade da Administração Fiscal, coloca-se aqui a questão de saber se a mesma pode estabelecer Acordos para além daquilo que a lei

---

<sup>85</sup> GAMA, João Taborda da – *Contrato de Transacção no Direito Administrativo e Fiscal* in Estudos em Homenagem ao Professor Doutor Inocêncio Galvão Telles, Vol. V, p. 670

<sup>86</sup> GAMA, João Taborda da – *Contrato de Transacção no Direito Administrativo e Fiscal* in Estudos em Homenagem ao Professor Doutor Inocêncio Galvão Telles, Vol. V, p. 680

<sup>87</sup> “O procedimento tributário não pode ser perspectivado como tendo uma estrutura unilateral ou inquisitiva, mas sim bilateral, estrutura essa que será juridicamente assegurada através de mecanismos de participação diversos, no âmbito dos quais o direito de audição e de contradicção assumem uma importância incontornável” – ROCHA, Joaquim Freitas da – *Lições de Procedimento e Processo Tributário*, 2ª Ed., p.96 e 97

prevê, contrapondo o princípio da legalidade com o princípio da equidade. A verdade é que, ao contrário de outras situações<sup>88</sup>, estes Acordos não extravasam a lei, apenas esclarecem as partes relativamente à sua concreta aplicação num caso específico. Nos Acordos Prévios não estão em causa actos que envolvam uma disposição total ou parcial do crédito tributário, mas sim uma determinação *a priori* dos métodos de apuramento dos tributos, de forma real e fundada, lembrando que os mesmos apenas podem ter a duração de três anos, garantindo, desta forma, a sua oportunidade e utilidade.

Casalta Nabais escreve que “(...) *não há qualquer obstáculo constitucional retirado do princípio da legalidade fiscal que impeça a utilização da forma contratual relativamente ao amplo domínio das relações do chamado direito fiscal formal, em que se incluem as relações respeitantes aos elementos não essenciais dos impostos como as referentes á liquidação e à cobrança. De facto, não pertencendo estes elementos à reserva de lei (parlamentar), as relações que os tenham por objecto são susceptíveis de abertura normativa a preencher também por via contratual, desde que esta via esteja legalmente prevista*”<sup>89</sup>.

A extrema complexidade das relações jurídico-fiscais resultantes da massificação das mesmas conduziu, por razões de ordem prática, à institucionalização de especiais formas de colaboração dos cidadãos na realização do interesse público da aplicação das normas fiscais: a

---

<sup>88</sup> Como por exemplo, a renúncia a impostos, pagamento em prestações...

<sup>89</sup> NABAIS, José Casalta – *Contratos Fiscais (Reflexões sobre a sua admissibilidade)* in Boletim da Faculdade de Direito, Coimbra Editora, 1994, p.259

autoliquidação<sup>90</sup>. Aplicando esta ideia aos Preços de Transferência, entende-se a necessidade de recurso a especiais formas de colaboração – os Acordos Prévios – não tanto pela massificação mas pela complexidade das situações reais.

É inegável que existe uma natural complexidade no acto de quantificação da obrigação tributária (fruto dos complexos factos mas também das discrepâncias interpretativas), ainda maior no caso de empresas multinacionais e com relações de grupo. Faz assim sentido a celebração de Acordos Prévios em matéria de Preços de Transferência que, lembre-se, não põem em causa o princípio da indisponibilidade do imposto. Isto uma vez que o seu propósito e âmbito de actuação consiste no preenchimento da banda quantitativa do imposto, incerta por natureza, devido à complexidade da quantificação. Não estamos perante uma disposição do imposto mas uma clarificação dos meios da sua quantificação, garantindo-se a aplicação do valor justo de mercado.

Coloca-se a questão, dentro do sistema jurídico e fiscal português, de os Acordos Prévios colidirem com os princípios exigidos no artigo 37º, nº2 da LGT<sup>91</sup>. Não parece que assim seja, até porque se enquadrarem no âmbito de aplicação do artigo, uma vez que tem por objecto a liquidação do IRC, por referência ao apuramento dos créditos e dos gastos, tendo presente o princípio da plena concorrência aplicável às entidades com relações especiais. Mais, olhando a capacidade contributiva como o critério

---

<sup>90</sup> NABAIS, José Casalta – *Contratos Fiscais (Reflexões sobre a sua admissibilidade)* in Boletim da Faculdade de Direito, Coimbra Editora, 1994, p.173

<sup>91</sup> “A lei pode prever que outros contratos sejam celebrados entre a Administração e o contribuinte, sempre com respeito pelos princípios da legalidade, da igualdade, da boa fé e da indisponibilidade do crédito tributário”.

uniformizador do pagamento de impostos, os acordos prévios “*são mais um instrumento disponível aos sujeitos passivos que aproxima mais o imposto da sua capacidade contributiva, na medida em que entrega à vontade das partes a fixação a matéria tributária pelo respeito das regras de mercado e do valor dos bens, não só numa óptica de equidade, como também de eficiência*”<sup>92</sup>. Prova disso é a possibilidade de as partes, durante a vigência do Acordo, poderem solicitar a revisão do mesmo, caso ocorra algum evento que altere, substancialmente, as circunstâncias em que fundaram a aceitação do método de determinação dos Preços de Transferência.

Podemos então afirmar que não existe a violação dos princípios da indisponibilidade, da tipicidade ou da legalidade. Recordar-se que, para os contribuintes, será sempre mais vantajoso poderem negociar com a Administração Fiscal a afectação dos seus direitos (ao invés de uma acção unilateral da Administração Fiscal) e que, além disso, não é pelo simples uso da forma de lei/regulamento que se garante o respeito pelos direitos e liberdades dos cidadãos, nem a igualdade de tratamento, não sendo este um argumento razoável contra a legitimidade dos Acordos Prévios.

---

<sup>92</sup> PALMA, Clotilde Celorico, MARTINS, Guilherme Waldemar D’Oliveira – *A Introdução dos Acordos Prévios sobre Preços de Transferência na Legislação Fiscal Portuguesa: Nota Preliminar* in *Fiscalidade – Revista de Direito e Gestão Fiscal*, nº36, Outubro-Dezembro 2008, p.28

## **CAPÍTULO V – COMPARAÇÃO COM EUA E EUROPA**

São poucos os Estados com experiência a nível de Preços de Transferência, número ainda menor quando nos referimos à celebração de Acordos Prévios.

Um dos países com maior tradição nesta matéria são os EUA, com larga documentação, legislação e tratados. A sua utilização iniciou em 1991, tendo como destinatários grandes empresas frequentemente sujeitas a inspecções e com volume de transacções considerável, residentes ou não residentes nos EUA. Trata-se de um processo longo (aproximadamente um ano) e dispendioso, com obrigação de facultar relatórios bastante detalhados e de contratar um perito para acompanhar o processo. O regime é, na sua base, semelhante ao que tem sido descrito até aqui, com algumas particularidades relativas à aplicação das Convenções para Evitar a Dupla Tributação, entre os EUA e outro Estado. Assim como se afirma, expressamente, que a celebração deste tipo de acordos não é considerada um direito do contribuinte, pelo que as autoridades fiscais (IRS) podem recusar a análise do pedido ou a celebração do acordo<sup>93</sup>.

De acordo com o regime norte-americano, toda a informação facultada pela empresa tem carácter estritamente confidencial, não podendo as autoridades sequer divulgar a celebração de um Acordo Prévio com uma determinada empresa, a não ser por expressa vontade desta.

O período de vigência normal é de quatro anos, podendo o acordo ser renovado por processo similar ao inicial. Verifica-se aqui um período de

---

<sup>93</sup> PEREIRA, Paula Rosado – *Acordos Prévios sobre Preços de Transferência*, Tese de Mestrado Área de Ciências Jurídico-Comunitárias, Faculdade de Direito de Lisboa, 2000, p.55

vigência maior (fruto também das maiores exigências iniciais) mas um processo de renovação mais elaborado e complexo em comparação com outros ordenamentos.

Na Europa, por sua vez, existem também alguns países com experiência e alguma tradição nestas matérias.

Espanha é, dentro da Europa, um dos países com maior experiência em matéria de celebração de Acordos Prévios, introduzidos em 1995<sup>94</sup>.

Aqui, a iniciativa privada pode partir de empresas residentes ou não residentes (que pretendam estabelecer-se em Espanha).

O regime espanhol contém determinadas normas que podem causar um afastamento do recurso ao regime dos Acordos Prévios por parte de pequenas empresas, principalmente no que diga respeito à amplitude da documentação e informação requerida, os elevados custos associados e o elevado poder discricionário da administração fiscal espanhola na decisão final de aceitação do acordo<sup>95</sup>.

A legislação espanhola rege que a resolução do procedimento de celebração de Acordos Prévios não pode exceder 6 meses desde a apresentação formal da proposta. Rege também que, na falta da resposta das autoridades fiscais, vale a regra do silêncio negativo.

---

<sup>94</sup> Introduzidos pelo artigo 16º n.º6 da Lei 43/1995, de 27 de Dezembro, que pretendeu dotar o sistema espanhol de características semelhantes ao norte-americano.

<sup>95</sup> PEREIRA, Paula Rosado – *Acordos Prévios sobre Preços de Transferência*, Tese de Mestrado Área de Ciências Jurídico-Comunitárias, Faculdade de Direito de Lisboa, 2000, p.58

No Reino Unido, o regime de celebração de Acordos Prévios surge em 1999<sup>96</sup>, aquando de uma revisão do regime legal de Preços de Transferência com vista à sua modernização e aproximação aos princípios e à Convenção Modelo da OCDE.

Aqui, dá-se especial relevo aos critérios de necessidade, para uma eficiente afectação dos recursos disponíveis, recusando-se as situações em que não exista uma questão complexa ou uma dúvida significativa relativamente à aplicação dos Preços de Transferência<sup>97</sup>. Denota-se um grande poder discricionário na aceitação dos Acordos Prévios, por parte das autoridades fiscais, devendo a recusa ser fundamentada, de modo ao contribuinte poder, se desejar, efectuar novas diligências junto dessas autoridades.

No regime inglês, os acordos unilaterais podem ser modificados de forma a tomar em consideração qualquer acordo subsequente, realizado ao abrigo de uma Convenção de Dupla Tributação, com um outro país interessado.

O aspecto mais distintivo face a todos os outros regimes já mencionados é a não confidencialidade das informações prestadas pela empresa, podendo as mesmas ser usadas para outros fins, nomeadamente a reanálise do apuramento do lucro tributável de anos anteriores. Por esta razão, a primeira fase do processo de celebração do acordo – a manifestação de interesse – pode ser efectuada de forma anónima<sup>98</sup>.

---

<sup>96</sup> Finance Act de 1999 e Statement of Practice (SP 3/99)

<sup>97</sup> PEREIRA, Paula Rosado – *Acordos Prévios sobre Preços de Transferência*, Tese de Mestrado Área de Ciências Jurídico-Comunitárias, Faculdade de Direito de Lisboa, 2000, p.62

<sup>98</sup> PEREIRA, Paula Rosado – *Acordos Prévios sobre Preços de Transferência*, Tese de Mestrado Área de Ciências Jurídico-Comunitárias, Faculdade de Direito de Lisboa, 2000, p.62

Da experiência destes países resulta que o sucesso dos Acordos Prévios depende do cuidado na sua preparação, das diferentes hipóteses que tiverem sido levadas em consideração, da boa gestão do acordo e das salvaguardas previstas, que visam evitar alguns obstáculos na aplicação dos mesmos. Releva também uma abertura de espírito e flexibilidade de todas as partes envolvidas<sup>99</sup>.

---

<sup>99</sup> FREIRE, Helena – *Perspectiva Internacional* in Preços de Transferência e o caso Português, Vida Económica, 2004, p.451

## **CONCLUSÃO**

O crescimento do comércio internacional faz dos preços de transferência uma necessidade diária para os grupos económicos, sendo que o planeamento e discussões prévias com as administrações fiscais são factores de sucesso e defesa.

Deste modo, torna-se premente que Portugal introduza no espaço jurídico um regime de Acordos Prévios, assim como crie uma equipa de especialistas em Preços de Transferência, de modo a auxiliar tanto os contribuintes como a Administração Fiscal. Em alguns países, esta equipa disponibiliza-se para discutir um Acordo Prévio, anonimamente, antes do pedido formal. Esta mesma equipa será também competente pelas inspecções relativas à aplicação dos Preços de Transferência e Acordos Prévios.

A verdade é que o legislador nacional tem vindo a dar claros sinais de que é necessário tornar comum a celebração de acordos de preços de transferência que, além de resolverem os problemas dos próximos anos relativos aos preços de transferência, permitirá também evitar potenciais disputas ou resolver disputas actuais.

E ainda que a lei nacional não forneça todos os detalhes necessários à negociação e apresentação de um Acordo Prévio, deverá recorrer-se, subsidiariamente, às Guidelines da OCDE, assim como à prática internacional. Com toda esta informação complementar, a lei nacional deverá, pelo menos, providenciar um Acordo Prévio relativo à informação básica necessária aos contribuintes e à Administração Fiscal, estandardizando a prática.

Já depois de aprovada legislação própria, é necessário criar incentivos aos contribuintes para que adiram a este processo, assim como é necessário que a Administração Fiscal esteja disponível e tecnicamente preparada para os pedidos de acordo.

Num mapa comercial onde predominam as pequenas e médias empresas, é importante que a legislação nacional não imponha obrigações demasiado onerosas (quer em termos de custos, quer em termos administrativos), que afastem as mesmas deste tipo de acordos<sup>100</sup>. Todavia, pela análise do texto da lei, surge-nos um procedimento muito burocratizado, lento, com custos muito significativos e com ampla discricionariedade da Administração Fiscal face às propostas de Acordo, sendo necessário analisar o *ratio* custo-benefício, ponderando também o risco deste um grupo se envolver neste procedimento, lembrando que existem outros instrumentos internos que até certo ponto, podem garantir a segurança e previsibilidade procuradas.

Em específico, recordamos que a tradição portuguesa em qualquer matéria fiscal não é a negociação, em parte por conta do nível de corrupção que existe em Portugal e que não permite a elaboração transparente e igualitária deste tipo de acordos.

---

<sup>100</sup> Foi já sugerida pela doutrina a adopção de um procedimento simplificado de Acordo Prévio para os pequenos contribuintes, com menores exigências ao nível da documentação a facultar pelos contribuintes, e com um processo menos complexo de apreciação do pedido e de controlo subsequente à celebração do Acordo, não privando, desta forma, os pequenos contribuintes das vantagens deste instituto. PEREIRA, Paula Rosado – *Acordos Prévios sobre Preços de Transferência*, Tese de Mestrado Área de Ciências Jurídico-Comunitárias, Faculdade de Direito de Lisboa, 2000, p.68

## **BIBLIOGRAFIA**

**CAMPOS**, Diogo Leite – *Preços de Transferência e Arbitragem*, Revista da Ordem dos Advogados, nº67 – vol. III, Dez. 2007

**DITHMER**, Clara, **MOREIRA**, Gonçalo, **VERSCHOOR**, Leendert – *Negotiating transfer pricing with Portuguese tax authorities* in International Tax Review, Transfer Pricing, 12<sup>th</sup> Edition, p. 45 – 49, 2010

**FERNÁNDEZ**, Juan Ignacio Moreno – *La Tributación de las Operaciones Vinculadas*, Aranzadi Editorial, 1999, ISBN 84-8410-312-9

**FREIRE**, Helena – *Perspectiva Internacional* in Preços de Transferência e o caso Português, Vida Económica, 2004, ISBN 972-788-112-2

**GAMA**, João Taborda da – *Contrato de Transacção no Direito Administrativo e Fiscal* in Estudos em Homenagem ao Professor Doutor Inocêncio Galvão Telles, Vol. V, Almedina, 2003

**HOBSTER**, John, **TRAHAN** Sean – *Eliminating Double Taxation* in Transfer Pricing Manual, BNA International Inc., 2008, ISBN 978-0-906524-14-5

**MORAIS**, Rui Duarte

*Manual de Procedimento e Processo Tributário*, Almedina, 2012, ISBN 978-972-40-5021-8

*Preços de Transferência: O sistema fiscal no fio da navalha* in Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal, Ano II, 03/2009

**NABAIS**, José Casalta

*Direito Fiscal*, 4<sup>a</sup> Ed., Almedina, 2007, ISBN 978-972-40-2906-1

*Contratos Fiscais (Reflexões sobre a sua admissibilidade)* in Boletim da Faculdade de Direito, Coimbra Editora, 1994, ISBN 972-32-0650-1

**PALMA**, Clotilde Celorico, **MARTINS**, Guilherme Waldemar D'Oliveira – *A Introdução dos Acordos Prévios sobre Preços de Transferência na Legislação Fiscal Portuguesa: Nota Preliminar* in *Fiscalidade – Revista de Direito e Gestão Fiscal*, nº36, Outubro-Dezembro 2008

**PEREIRA**, Manuel Henrique de Freitas – *Fiscalidade*, 4<sup>ª</sup> Ed. Almedina, 2011, ISBN 978-972-40-4683-9

**PEREIRA**, Paula Rosado

*Acordos Prévios sobre Preços de Transferência – Breve Contributo para uma Análise Relativa à sua Introdução em Portugal* in *Estudos Jurídicos e Económicos em Homenagem ao Prof. Doutor António de Sousa Franco*, Vol. III, p. 555-578, Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa, 2006, ISSN 0870-3116

*Acordos Prévios sobre Preços de Transferência*, Tese de Mestrado Área de Ciências Jurídico-Comunitárias, Faculdade de Direito de Lisboa, 2000

**ROCHA**, Joaquim Freitas da – *Lições de Procedimento e Processo Tributário*, 2<sup>a</sup> Ed., Coimbra Editora, 2008, ISBN 978-972-32-1549-6

**SETHI**, Zaid - *Advance Pricing Agreements: The Way Forward?* in *International Transfer Pricing Journal*, Vol. 14 – Number 3 – 2007

**TORRÃO**, João António Valente – *Código de Procedimento e de Processo Tributário – Anotado e Comentado*, Almedina, 2005, ISBN 978-972-4024-20-2

**VERSCHOOR**, Leendert, **MOREIRA**, Gonçalo, *Transfer Pricing in a financial and economic crisis* in International Tax Review, Transfer Pricing, 13<sup>th</sup> Edition, p. 31 – 36, 2011

**XAVIER**, Alberto – *Direito Tributário Internacional*, 2<sup>a</sup> Ed. Atualizada, Almedina, 2011, ISBN 978-972-40-3048-7

Comunicação da Comissão ao Conselho, ao Parlamento Europeu e ao Comité Económico e Social Europeu relativa às actividades do Fórum Conjunto da UE sobre Preços de Transferência no domínio da prevenção e resolução de litígios e às directivas para os acordos prévios em matéria de preços de transferência na UE, SEC (2007) 246, Bruxelas, 26.02.2007

Manual on Effective Mutual Agreement Procedures (MEMAP), OECD, Centre for Tax Policy and Administration, February 2007

OECE Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, Julho 2010, ISBN 978-926-40-9018-7

Preços de Transferência – 10 Anos em Portugal, Conferência Price Waterhouse Coopers, 20 de Março de 2012