



Universidade Católica Portuguesa | Porto

Escola de Direito

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA UM CASO DE AVALIAÇÃO INDIRETA?

Tânia Felgueiras dos Santos

Porto

2014

Universidade Católica Portuguesa | Porto

Escola de Direito

**PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA UM CASO DE
AVALIAÇÃO INDIRETA?**

Tânia Felgueiras dos Santos

Dissertação de Mestrado em Direito Fiscal

Orientador:

Professor Doutor Rui Duarte Morais

Porto

Maio de 2014

Agradecimentos

Nesta fase tendente à conclusão do Mestrado, cumpre-me expressar os meus sinceros agradecimentos a todos aqueles que contribuíram para que o alcance deste importante desfecho fosse possível.

Em primeiro lugar, quero agradecer aos meus pais, pelo amor e apoio incondicional demonstrado ao longo de todo o meu percurso académico.

Ao Professor Doutor Rui Duarte Morais, por toda a sua disponibilidade em ajudar, pelos conhecimentos de excelência partilhados, bem como as observações e sugestões, indispensáveis na elaboração da dissertação.

Aos meus amigos e restante família, pelo apoio incansável, incentivo e compreensão que sempre estiveram presentes ao longo deste período.

Abreviaturas Principais

Ac.	Acórdão
AF	Administração Fiscal
APPT	Acordos Prévios de Preços de Transferência
AT	Autoridade Tributária e Aduaneira
BCE	Boletim de Ciências Económicas
BF	Benefício Fiscal
CAAD	Centro de Arbitragem Administrativa
CC	Código Civil
C.C.I	Código da Contribuição Industrial
CDT	Convenção de Dupla Tributação
CIRC	Código do Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas
CIRS	Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares
CMOCDE	Convenção Modelo da OCDE
CPPT	Código de Procedimento e de Processo Tributário
CRP	Constituição da República Portuguesa
DL	Decreto-Lei
LGT	Lei Geral Tributária
OCDE	Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico
Proc.	Processo
RCPIT	Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária
RGIT	Regime Geral das Infrações Tributárias
RJAT	Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária
STA	Supremo Tribunal Administrativo
TAF	Tribunal Administrativo e Fiscal
TCAN	Tribunal Central Administrativo Norte
TCAS	Tribunal Central Administrativo Sul

Índice

Introdução	1
CAPÍTULO I : Preços de transferência	3
1. Considerações gerais	3
1.1. Enquadramento teórico	3
1.2. Noção de <i>Transfer Price</i>	4
1.3. Princípio da Plena Concorrência: fundamentos.....	4
2. Generalidades sobre os preços de transferência no ordenamento jurídico português	6
2.1. Notas prévias	6
2.2. Normas/ legislação aplicável	7
2.2.1. Regime anterior (breve análise).....	7
2.2.2. Regime atual	7
3. Algumas reflexões	9
3.1. Princípio do Preço de Plena Concorrência	9
3.2. Acordos Prévios de Preços de Transferência	11
CAPÍTULO II : Avaliação Indireta	13
1. Fim e fundamentos	13
2. Características principais	13
3. Os diferentes pressupostos	15
3.1. Impossibilidade de determinação direta e exata da matéria tributável.....	16
4. Ónus da prova.....	18
5. Procedimento de revisão.....	19
CAPÍTULO III : Confronto Preços de Transferência e Avaliação Indireta	22
1. Semelhanças	22
1.1. Fundamentação	22
1.2. Combate à evasão fiscal	22
2. Diferenças	23
2.1. Considerações em torno da al. d) do art. 88.º da LGT	23

2.1.1. A expressão “manifesta discrepância entre o valor declarado e o valor de mercado de bens ou serviços”	23
2.1.2. Jurisprudência.....	23
2.1.3. A reter.....	26
2.2. A teleologia de cada um dos regimes	27
2.2.1. Cláusula anti-abuso	28
2.3. Das Garantias/ Meios de Defesa.....	29
2.4. Arbitragem Tributária.....	31
2.4.1. Enquadramento geral.....	31
2.4.2. O art. 2 al. b) da Portaria de Vinculação	32
2.4.3. Decisão Arbitral n.º 91/2012-T	33
2.5. Presunções	37
2.6. Argumento sistemático.....	38
Conclusão	40
Bibliografia.....	42

INTRODUÇÃO

A temática dos preços de transferência, caracterizada pela formação de um consenso universal designado de *arm's length principle*, tornou-se central quer para as administrações fiscais, quer para as empresas. É importante termos bem presente quais os fundamentos inerentes a esta questão, sob pena de termos uma visão distorcida do que a mesma representa.

Por sua vez, também a tributação por métodos indiretos, como forma alternativa à determinação da matéria tributável fundada nas declarações e nos elementos contabilísticos dos sujeitos passivos, foi assumindo uma importância crescente. Apresenta diversas especificidades e à sua aplicação devem estar sempre subjacentes juízos de razoabilidade e prudência, de forma a não entrar em colisão com princípios basilares do direito fiscal.

Durante a parte letiva do Mestrado em Direito Fiscal não foi possível uma reflexão detalhada e rigorosa acerca destas duas matérias. A minha vontade em aprofundar e conhecer melhor cada um destes mecanismos, por os considerar dotados de importância e pertinência, foi, em primeira linha, o motivo que presidiu a minha escolha. Tal facto, aliado à minha curiosidade acerca da possível semelhança ou proximidade entre os regimes acabou por ser determinante. Daí a minha opção por este tema.

O presente estudo encontra-se dividido em três capítulos, cuja estrutura é a seguinte:

No primeiro e segundo capítulos abordaremos a temática dos preços de transferência e da avaliação indireta, de forma completamente isolada. O objetivo é apresentar os conceitos estruturantes, bem como uma reflexão ou identificação de alguns problemas em torno de cada uma das questões.

Relativamente ao terceiro capítulo, que pretende ser a parte preponderante deste trabalho, analisaremos os dois regimes conjuntamente, com vista à identificação dos principais aspetos comuns e pontos de diferenciação entre eles. Advirto que considerações mais específicas à volta de cada uma das questões que nos ocupam serão incluídas neste último capítulo, por entendermos serem de relevo para alcançar o que se pretende com este trabalho. O mesmo será dizer, dar resposta à seguinte questão: serão

os preços de transferência um caso ou uma das formas em que pode revestir a avaliação indireta?

CAPÍTULO I : PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA

1. Considerações gerais

1.1. Enquadramento teórico

A crescente globalização dos mercados, a propagação dos investimentos e das trocas mundiais, assim como o aumento do progresso tecnológico (em especial nas áreas das comunicações) são fatores que justificam a forte ascensão operada pelas empresas multinacionais no comércio mundial.

A constatação de que uma representativa percentagem das transações transfronteiriças era efetuada entre empresas multinacionais, despertou a atenção das administrações fiscais, por um lado, e das empresas multinacionais, por outro¹.

A generalidade dos países, há muito inclui nas suas legislações fiscais a questão dos preços de transferência, sendo os Estados Unidos o pioneiro na sua regulamentação².

A OCDE tem desempenhado um papel de extrema importância. Há vários anos que tem vindo a trabalhar na procura de um consenso internacional sobre as regras de preços de transferência³. Essencial na identificação dos problemas e apresentação de soluções, as “*Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*”, adiante designadas *Guidelines*⁴, representam um inegável contributo e ponto de referência para as várias legislações domésticas no tratamento da questão⁵.

¹ Chris D. ADAMS, «*Transfer pricing the international context*», *Fisco*, n.º 101/102, 2002, pp. 45 e 46.

² Fernando Rocha ANDRADE, «Preços de transferência e tributação de multinacionais: as evoluções recentes e o novo enquadramento jurídico português», *BCE da FDUC*, vol. XLV-A, 2002, p. 311.

³ A primeira publicação reporta a 1979, intitulada (na tradução portuguesa) “*Preços de transferência e empresas multinacionais*”. Tal publicação foi complementada em 1984, sob o título “*Preços de transferência e empresas multinacionais: Três estudos fiscais*”. Em 1993 foi publicado o estudo “*Os aspetos fiscais dos preços de transferência praticados no seio das empresas multinacionais: as propostas de regulamentação americana*”. É em 1995 que surge a publicação com maior volume “*Princípios aplicáveis em matéria de preços de transferência destinados às Empresas Multinacionais e às Administrações Fiscais*”, a qual desde então, tem sido alvo de sucessivas revisões.

⁴ O presente estudo tem por base a versão relativa a 22/07/2010, que, genericamente se divide da seguinte forma: Cap. I: Princípio do preço de plena concorrência; Cap. II: Métodos; Cap. III: Análise da Comparabilidade; Cap. IV: Abordagens destinadas a evitar e a resolver as controvérsias em matéria de preços de transferência; Cap. V: Documentação; Cap. VI: Considerações especiais sobre os ativos intangíveis; Cap. VII: Considerações especiais sobre prestações de serviços intra-grupo; Cap. VIII: Acordos de partilha de custos; Cap. IX: Aspetos sobre a reestruturação de empresas e preços de transferência;

⁵ Como sabemos, os textos provenientes desta organização não assumem carácter vinculativo para os Estados (consistem em instrumentos de “*soft law*”). Contudo, como nos evidencia Rui Duarte MORAIS «Preços de transferência. O sistema fiscal no fio da navalha», *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, n.º 1, 2009, p. 140 “*Mostra a experiência que tomar como referência as “recomendações” da OCDE é caminho seguro para atingir um mínimo de harmonização fiscal internacional (...)*”.

1.2. Noção de *Transfer Price*

De forma simplificada, entende-se por preço de transferência⁶ o preço que é definido por um sujeito passivo quando vende ou compra bens ou partilha recursos com uma pessoa relacionada. Usualmente, o preço de transferência é diferente do preço de mercado, ou seja, do preço definido no mercado pela transferência de bens e serviços entre pessoas independentes⁷.

As razões para tal contraste podem ser da mais diversa índole. Uma delas tem a ver com a política fiscal, isto é, pode existir uma tendência para localizar a “margem”, o lucro tributável em países ou zonas que gozem de regimes fiscais mais favoráveis (sujeitando-os a uma menor ou mesmo nula tributação). Todavia, outras razões existem para que os preços não se identifiquem com a lógica da lei da oferta e da procura, em muitos casos estranhas a qualquer ideia de otimização fiscal. Fatores como a flutuação cambial, restrições económicas, instabilidade política, vantagens competitivas, parceiros estrangeiros, relações públicas e relações interpessoais costumam ser tradicionalmente identificados⁸.

O que importa para já reter é que, independentemente da motivação que lhe esteja subjacente, tal fixação artificial de preços, terá, com forte probabilidade, interferência a nível fiscal, na medida em que afeta a base tributária de cada Estado.

1.3. Princípio da Plena Concorrência: fundamentos

Em decorrência do que foi acabado de referir e uma vez que os Estados não estão dispostos a abdicar das suas receitas, gerou-se um **consenso internacional** denominado de *arm's length principle*⁹.

Como refere António Martins “*é generalizada a nível mundial a preocupação de as organizações económicas que desenvolvem a sua atividade sob a forma de grupos (...) deverem usar no apuramento do custo das existências vendidas, dos juros eventualmente pagos entre entidades do grupo, ou da repartição de custos comuns pelas diversas filiais, preços idênticos aos que seriam praticados por entidades*

⁶ A *Guidelines* (Introdução, 11) apresenta a seguinte definição: “são os preços a que uma empresa transmite bens materiais e ativos intangíveis, presta serviços a empresas associadas”.

⁷ Brian J. ARNOLD e Michael J. McINTYRE, *International Tax Primer*, 2.ª edição, Kluwer Law International, Haia, 2002, p. 55.

⁸ Glória TEIXEIRA e Duarte BARROS, *Preços de Transferência e o Caso Português*, Vida Económica, Porto, 2004, pp. 313-315.

⁹ Expresso no art. 9.º da CMOCDE.

independentes em operações comparáveis”¹⁰. Assim, sempre que as autoridades fiscais constatarem que o princípio da independência não foi respeitado num dado caso, têm o poder de ajustar/corriger para **efeitos fiscais** os ditos preços, tornando-os compatíveis com o princípio *arm's length*.

São previstos diversos métodos em ordem à determinação dos termos e condições que se entendem ser normalmente acordados, aceites ou praticados entre empresas independentes¹¹. Facilmente se depreende que a comparabilidade assuma um papel determinante, devendo-se ter em conta fatores como as características dos bens, direitos ou serviços transmitidos, as circunstâncias económicas das partes, estratégias comerciais que estas perseguem, a posição de mercado, funções desempenhadas pelas partes, ativos utilizados e repartição do risco, cláusulas contratuais¹².

O princípio da plena concorrência é comumente considerado como uma **ficção** para efeitos fiscais¹³, pois, na verdade, as empresas associadas não são independentes umas das outras¹⁴.

As *Guidelines* apresentam como fundamentos para o princípio descrito **assegurar uma justa repartição do imposto em cada Estado, evitar a dupla tributação, assegurar um tratamento fiscal equitativo para as empresas associadas e independentes**¹⁵.

A verdadeira justificação e essência para a consagração deste princípio parece residir na necessidade de garantir a cada país a porção de rendimento que foi produzida dentro da sua jurisdição.

¹⁰ António MARTINS «Uma nota sobre a relevância (não fiscal) dos preços de transferência», *Fiscalidade*, n.º 29, Coimbra, 2007, p. 8.

¹¹ *Guidelines* (Cap. II). Existe uma diferenciação entre métodos tradicionais, baseados na operação, nos quais se inclui método do preço comparável de mercado, método do preço de revenda minorado, método do custo majorado e os métodos baseados no lucro da operação, que integram o método do fracionamento do lucro, método da margem líquida da operação ou outro que se mostre adequado.

¹² *Guidelines* (Cap. I, 1.33...).

¹³ Sobre este conceito ver João Sérgio RIBEIRO, *Tributação Presuntiva do Rendimento*, Coimbra, Almedina, 2010, p. 47 e ss.; Trata-se de uma técnica legislativa em que se cria uma verdade jurídica distinta da real.

¹⁴ Nesse sentido, Ben J. M. TERRA e Peter J. WATTEL, *European Tax Law*, 6.ª edição, Kluwer, 2012, pp. 363 e ss.; Eduardo BAISTROCCHI, «The transfer pricing problem: A global proposal for simplification», *The Tax Lawyer*, Summer 2006, p. 944; Roberto FRANZÉ, «Transfer Pricing and Distribution Arrangements: From Arm's Length to Formulary Apportionments of Income», *International Tax Review*, Kluwer, 2005, p. 264; Fernando Rocha ANDRADE, «Preços de transferência e ...», *op. cit.*, p. 316 e ss.

¹⁵ *Guidelines* (Introdução, 7 e Cap. I, 1.8).

Para finalizar, fica o alerta das *Guidelines* sobre que a fixação dos preços de transferência não é uma ciência exata, antes carece de juízos de valor (uma apreciação casuística), quer por parte da AF como do contribuinte¹⁶.

2. Generalidades sobre os preços de transferência no ordenamento jurídico português

2.1. Notas prévias

- Do exposto até agora pode resultar a ideia errónea de que esta temática apenas interessará numa perspetiva internacional. Todavia, a questão dos preços de transferência pode ter também relevo ao nível das transações meramente internas. Também internamente pode procura-se colocar a margem de lucro na entidade com uma menor tributação efetiva (ou porque existe uma menor taxa de imposto, p. ex. em razão de um qualquer BF, ou porque há possibilidade de reporte de prejuízos¹⁷).

Pese embora tal facto, penso que é inegável que esta questão tem uma maior importância e especialidades no plano internacional.

- Decorrem do regime dos preços de transferência significativas obrigações de documentação (deveres acessórios) para o sujeito passivo. Tais traduzem-se, p. ex., na obrigatoriedade de indicar na Declaração Anual de Informação Contabilística e Fiscal, a existência ou inexistência de operações com entidades relacionadas e de conservar documentos que justifiquem a política de preços de transferência seguida por esse contribuinte (designadamente, os termos de comparação, a identificação e a justificação do (s) método (s) utilizados)¹⁸.

De destacar, a este propósito, que se encontram dispensados de elaborar um *dossier* de preços de transferência os sujeitos passivos que, no exercício anterior, tenham atingido um volume de vendas líquidas e outros proveitos inferior a 3 000 000 euros¹⁹. Pretende-se, desta forma, evitar um pesado ónus administrativo sobre os contribuintes de menor dimensão económica.

¹⁶ (Cap. I, 1.13). A mesma alerta está expressa no preâmbulo da Portaria n.º 1446-C/2001, de 21 de Dezembro que rege os preços de transferência em Portugal.

¹⁷ Consagrada no art. 52.º do CIRC.

¹⁸ Cfr. n.º 7 e 6 do art. 63.º do CIRC.

¹⁹ Art. 13.º n.º 3 da Portaria n.º 1446-C/2001, de 21 de Dezembro.

2.2. Normas/ legislação aplicável

2.2.1. Regime anterior (breve análise)

Em Portugal, a possibilidade conferida à AF de efetuar correções ao abrigo do princípio da plena concorrência reporta a 1964. Encontrava-se presente no art. 51.º-A do C.C.I, visando, numa fase inicial, apenas situações internacionais. Posteriormente, em 1976, deixou de se exigir, para proceder à correção, que as instalações situadas no território pertencessem a não residentes, passando a ser abarcadas todas as relações de empresas associadas, nacionais e internacionais²⁰.

Tais regras permaneceram com a adoção do CIRC em 1989, no seu art. 57.º. Contudo, a nova norma deu origem a forte controvérsia, doutrinal e jurisprudencial, relativa à sua compatibilidade com a Constituição²¹, dadas a indeterminação e falta de tipicidade da norma.

A versão original foi alterada pela Lei n.º 30-G/2000 de 29 de Dezembro, passando a existir uma definição expressa de entidades relacionadas (*related parties*), a consagração explícita dos métodos utilizáveis e previsão das obrigações de natureza formal e documentais (em geral, seguindo-se as orientações da OCDE)²². Em 2001²³, esta matéria passou a estar regulada no art. 58.º do referido Código.

2.2.2. Regime atual

Atualmente, é no art. 63.º CIRC que se encontra consagrado o regime dos preços de transferência, regulamentado pela Portaria n.º 146-C/2001 de 21 de Dezembro, onde se encontra um desenvolvimento mais pormenorizado de toda a sua disciplina²⁴.

No preâmbulo desta Portaria, para **fundamentar** o princípio de plena concorrência, é invocada a **paridade no tratamento fiscal entre empresas independentes e associadas, neutralizar certas práticas de evasão fiscal e assegurar a consequente proteção da base tributável interna.**

Na medida em que a expressão “**relações especiais**” desempenha um papel nuclear, em todo este regime, importa tecer algumas considerações a este respeito.

²⁰ Francisco de Sousa da CÂMARA, «A avaliação indireta da matéria coletável e os preços de transferência na LGT», *Problemas Fundamentais do Direito Tributário*, Vislis, 1999, p. 340.

²¹ Em particular com o princípio da legalidade tributária (art. 103.º n.º 2 da CRP).

²² Carlos Carvalho MARTINS e António MARTINS, «Os preços de transferência nos grupos industriais: análise de dois casos», *Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 420, 2007, pp. 49-53.

²³ DL n.º 198/2001, de 3 de Julho.

²⁴ Art. 63.º n.º 13 do CIRC.

Note-se, desde já, que o regime se aplica a operações entre um sujeito passivo de IRC ou IRS²⁵ e qualquer outra entidade (sujeita ou não a IRC)²⁶.

O n.º 4 do art. em análise adota o critério da “influência significativa” e apresenta uma lista **exemplificativa** com vista a estabelecer os casos em que existem as ditas relações. Ora, com a reforma de IRC de 2014, verificam-se algumas alterações a este respeito. Desde logo, no que tange à percentagem de participação a partir da qual se considera existirem relações especiais entre duas entidades, que passou de 10% para 20%²⁷. Por outro lado, no tocante à alínea g), verificam-se também mudanças significativas no que diz respeito às várias situações em que se considera existir dependência no exercício da atividade²⁸. Percebe-se existir o propósito de restringir o conceito de “relações especiais”. De facto, o que decorria do anterior n.º 4 (em especial da sua alínea g)) era, a meu ver, no mínimo, excessivo.

Comparando o conceito de **relações especiais** com o de “**empresas associadas**” (art. 9.º da CMOCDE), que assenta na existência de uma participação na direção, no controlo, ou capital, resulta, que o primeiro acaba por ser **mais amplo** que o segundo (ainda que para efeitos da CMOCDE não se estabeleça um critério quantitativo para delimitar as situações abrangidas pelo conceito “empresas associadas”)²⁹. Assim, perante uma situação transfronteiriça relativa a um país com o qual Portugal tenha celebrado uma CDT, **prevalece** a definição constante do direito convencional, corolário da supremacia do direito internacional sobre o direito interno ordinário (art. 8.º CRP)³⁰.

Para que o art. 63.º do CIRC possa ser aplicado é necessário que se verifiquem, cumulativamente, os seguintes **pressupostos**: a) existência de relações especiais; b) que

²⁵ Cfr. n.º 11 art. 63.º do CIRC e art. 1.º n.º 1 e art. 2.º als. a) e c) da Portaria n.º 1446-C/2001. Importa ter presente, que o regime dos preços de transferência apenas se aplica aos sujeitos passivos de IRS na medida em que tal esteja expressamente previsto por lei, isto é, sempre que esteja em causa o apuramento de rendimentos empresariais ou profissionais sujeitos ao regime da contabilidade organizada (cfr. art. 32.º do CIRS). Ver João Taborda da GAMA, *Cadernos Preços de Transferência 2013*, Coimbra, Almedina, 2013, pp. 22-24.

²⁶ Pessoas coletivas ou singulares.

²⁷ Com a redação dada pela Lei n.º 2/2014 de 16 de Janeiro.

²⁸ Com a nova redação apenas se tem em vista os casos em que o relacionamento jurídico entre entidades possibilite, pelos seus termos e condições, que uma condicione as decisões de gestão da outra, em função de factos ou circunstâncias alheios à própria relação comercial ou profissional.

²⁹ A alínea h) do art. 63.º n.º 4 do CIRC é um exemplo de não correspondência com o art. 9.º da CMOCDE. Para efeitos desta alínea, considera-se existirem relações especiais pelo simples facto de uma empresa (ou de um estabelecimento estável de uma empresa não residente) efetuar operações com outra entidade, residente em país, território ou região, sujeita a um regime fiscal claramente mais favorável. Ver João Taborda da GAMA, *Cadernos Preços de...*, *op. cit.*, pp. 189-193.

³⁰ Francisco de Sousa da CÂMARA e Bruno SANTIAGO, «Análise de alguns aspetos do regime doméstico dos preços de transferência e a sua relação com o direito fiscal internacional e o Direito Comunitário», *Estudos em Homenagem ao Professor Doutor Paulo de Pitta e Cunha*, vol. II, Almedina, Coimbra, 2010, pp. 172-187.

entre os contraentes sejam estabelecidas condições diferentes das que normalmente seriam acordadas entre pessoas independentes; c) que aquelas relações sejam causa adequada das ditas condições; d) que, devido às relações especiais, o lucro apurado seja diverso do que se apuraria na ausência das mesmas³¹;

Importa ainda referir a possibilidade de celebração de um **APPT**, prevista no art. **138.º do CIRC** e Portaria n.º 620-A/2008, de 16 de Julho, a qual regula o respetivo procedimento de celebração.

3. Algumas reflexões

3.1. Princípio do Preço de Plena Concorrência

Em certos casos, a aplicação do princípio de plena concorrência, caracteriza-se por sérias **dificuldades** práticas, quer para os sujeitos passivos, quer para as autoridades fiscais, sendo tais dificuldades reconhecidas e identificadas pelas próprias *Guidelines*³². Tipicamente, trata-se de casos em que a produção de bens ou a prestação de serviços é altamente especializada, assim como os de intangíveis³³ exclusivos, isto é, casos em que empresas associadas desenvolvem operações que, pela sua natureza, não têm lugar entre empresas independentes. Pode mesmo não ser possível encontrar operações comparáveis entre empresas independentes, como será o caso flagrante de uma empresa que opere em oligopólio ou monopólio.

Assim, em face do crescente crescimento e complexidade das trocas, conclui-se que a aplicação do princípio é cada vez mais difícil, que o *arm's length*, em si mesmo, é cada vez mais irreconhecível. A par disto, outras críticas vêm sido apontadas, nomeadamente: a imposição de encargos excessivos de prova para os sujeitos passivos; problemas de dupla tributação; o facto de alguns custos não existirem fora dos grupos de empresas relacionadas; o facto de o comércio eletrónico tornar inadequada a tributação dos lucros com base na presença física em uma certa jurisdição (o comité fiscal da OCDE publicou já vários artigos de discussão a este respeito, nomeadamente sobre o estudo da política fiscal dos preços de transferência e o comércio eletrónico); a exigência de um elevado esforço por parte da administração (a pesquisa do preço de

³¹ Ac. STA de 18/02/2010, Proc. 0573/07, Relator: Brandão de Pinho.

³² (Cap. I, 1.9).

³³ Tais como patentes, licenças, marcas, *know-how*. Tais ativos tornaram-se elementos de grande importância e geradores de valor considerável.

concorrência implica custos substanciais, tratando-se assim, de um método de dispendiosa aplicação)³⁴.

Sobre o fenómeno indesejável da **dupla tributação económica**, pese embora a consagração do ajustamento correlativo e do procedimento amigável previstos nos artigos 9.º n.º 2 e 25.º da CMOCDE, a verdade é que os conflitos entre países sobre preços de transferência são comuns, frustrando-se assim as boas intenções expressas nos tratados fiscais³⁵. No que tange ao ajustamento correlativo, constata-se que este nem sempre conduz a resultados satisfatórios, dado que é necessário o outro Estado envolvido valide o preço de concorrência determinado por quem efetuou o ajustamento primário. É certo que, o art. 25.º da CMOCDE exige que os Estados se esforcem de forma a resolver o problema através de mútuo acordo (procedimento amigável). Contudo, muitas vezes, este mecanismo também não se mostra satisfatório, dado que não existe limites de tempo nem a obrigação para os Estados envolvidos de chegar a uma solução que evite a dupla tributação³⁶.

Daí a importância da aprovação da, normalmente designada, **Convenção de Arbitragem**³⁷. Tal convenção tem de caracterizar o facto de estabelecer a obrigação de eliminação da dupla tributação. Apesar de também na Convenção de Arbitragem estar previsto um procedimento amigável, caso o seu desfecho não seja o estabelecimento de um acordo pode recorrer-se ao procedimento arbitral. Neste caso, é criada uma comissão consultiva que emite um parecer e, ou as autoridades competentes dos Estados chegam a acordo, ou ficam vinculadas a respeitar o referido parecer, assegurando-se assim, a efetiva eliminação da dupla tributação³⁸.

Como conclui Alexandra Martins, “*graças à Convenção de Arbitragem o óbice da dupla tributação encontra-se minimizado nas relações entre Estados-Membros da União Europeia e empresas desses Estados. No entanto, permanecem desprotegidos os*

³⁴ Ver Paula Rosado PEREIRA, «O novo Regime dos preços de transferência», *Fiscalidade*, n.º 5, 2001, p. 39; Glória TEIXEIRA e Duarte BARROS, *Preços de transferência...*, *op. cit.*, pp. 337 e 338; Eduardo BAISTROCCHI, «*The transfer pricing...*», *op. cit.*, pp. 945-947; Tomas Cantista TAVARES, *IRC e Contabilidade: da Realização ao Justo Valor*, Coimbra, Almedina, 2011, pp. 405 e 406; Ben J. M. TERRA e Peter J. WATTEL, *European... op. cit.*, pp. 363 e ss.; Brian J. ARNOLD e Michael J. McINTYRE, *International... op. cit.*, pp. 77 e 78; Diogo Leite de CAMPOS «Preços de Transferência e Arbitragem», *Revista Ordem dos Advogados*, Ano 67, Lisboa, Dez. 2007, pp. 1008 e 1009.

³⁵ Brian J. ARNOLD e Michael J. McINTYRE, *International...*, *op. cit.*, pp. 57 e 58.

³⁶ Ben J. M. TERRA e Peter J. WATTEL, *European...*, *op. cit.*, p. 363 e ss.

³⁷ Convenção relativa à eliminação da dupla tributação em caso de correção de lucros entre empresas associadas (90/436/CEE de 23 de Julho de 1990).

³⁸ Cfr. arts. 7.º, 8.º, 11.º, 12.º e 14.º da Convenção de Arbitragem.

*estabelecimentos de entidades europeias que desenvolvem atividades em países terceiros, os quais não estão abrangidos por aquela*³⁹”.

Perante as críticas que são apontadas ao *arm's length* há quem proponha **alternativas**, que consistem essencialmente, no método da contabilidade separada (*separate accounting method*), no método de repartição por fórmula (*formulatory apportionment*) e no método de repartição empírico (*empirical method*). As *Guidelines* rejeitam expressamente qualquer alternativa, entendendo que, presentemente, não existe nenhuma alternativa legítima ou realista ao princípio da plena concorrência⁴⁰.

3.2. Acordos Prévios de Preços de Transferência

Uma breve reflexão acerca do recurso aos *advance pricing agreements*, bastante difundidos, dado serem uma forma exemplar de prevenção de litígios⁴¹.

Estes acordos dependem da iniciativa do contribuinte e consistem na fixação *à priori* de um conjunto de critérios (como o método, elementos de comparação e ajustamentos a fazer-lhe etc.), garantindo assim que os preços de transferência praticados se encontram em consonância com os valores de mercado⁴².

No que diz respeito às suas modalidades, estes acordos podem ser **unilaterais**, se apenas estiverem envolvidos uma AF e respetivo contribuinte ou **bilaterais** ou **multilaterais**, quando o acordo envolva duas ou mais Administrações Fiscais.

Existem inegáveis **vantagens** na celebração destes acordos como sejam a previsibilidade e a maior segurança jurídica. Estes acordos revestem utilidade quer para os contribuintes, quer para as autoridades fiscais, pois podem prevenir largas e custosas inspeções e, em especial, evitar os litígios que os preços de transferência podem gerar. Os acordos bilaterais e multilaterais também reduzem ou eliminam a possibilidade de dupla tributação bem como não tributação⁴³.

Todavia, são também identificadas **desvantagens** inerentes a estes acordos. Das várias desvantagens que são apontadas, destaco como principais o custo e a demora associados

³⁹Alexandra Coelho MARTINS, *O Regime dos Preços de Transferência e o IVA*, Cadernos IDEFF, Coimbra, Almedina, 2009, p. 92.

⁴⁰*Guidelines* (Cap. I, 1.15).

⁴¹As *Guidelines* aludem a estes acordos, reconhecendo-lhes especial utilidade quando os mecanismos tradicionais falhem ou sejam difíceis de aplicar (Cap. IV, 4.123).

⁴²Para um maior desenvolvimento acerca desta questão ver Clotilde Celorico PALMA e Guilherme Waldemar D'Oliveira MARTINS «A introdução dos Acordos Prévios sobre Preços de Transferência na Legislação Portuguesa: Nota Preliminar», *Fiscalidade*, n.º 36, 2008, pp. 19-28.

⁴³Para um maior desenvolvimento destas e outras vantagens ver *Guidelines* (Cap. IV, 4.142 a 4.146).

a um procedimento desta natureza. Outro fator a ter em atenção diz respeito à natureza dos dados confidenciais que têm de ser partilhados durante o processo de negociação⁴⁴.

Em jeito de conclusão, e debruçando-me sobre o caso português, considero que a referida onerosidade (a celebração do acordo implica o pagamento de taxas elevadas) e morosidade do procedimento (mais de seis meses para a conclusão de uma acordo unilateral e mais de um ano caso o acordo seja bilateral ou multilateral), conjugados com o reduzido prazo de vigência destes acordos (que não pode exceder os três anos), pode desincentivar alguns sujeitos passivos a lançar mão deste procedimento⁴⁵.

⁴⁴ Sobre estas e outras desvantagens ver com maior pormenor *Guidelines* (Cap. IV, 4.147 a 4.158).

⁴⁵ Cfr. arts. 10.º e 16.º da Portaria n.º 620-A/2008 e art. 138.º n.º 6 do CIRC. Sobre esta questão ver também, Alexandra Coelho MARTINS, *O Regime...*, *op. cit.*, pp. 92-98; Rui Duarte MORAIS, *Manual de Procedimento e Processo Tributário*, Coimbra, Almedina, 2012, pp. 114-118.

CAPÍTULO II : AVALIAÇÃO INDIRETA

1. Fim e fundamentos

A forma usual de avaliação da matéria tributável (o regime-regra) consiste na avaliação direta, cuja competência é da administração tributária e, nos casos de autoliquidação, do sujeito passivo⁴⁶. Como sabemos, as declarações dos sujeitos passivos e os elementos contabilísticos fornecidos por aqueles, gozam de uma presunção de veracidade, nos termos do art. 75.º n.º 1 da LGT. Contudo, por razões óbvias, tal presunção é ilidível, nos termos preceituados no n.º 2 do mesmo artigo.

Daí a consagração da avaliação indireta, como meio auxiliar e de *ultima ratio*, que, nos termos da lei (art. 83.º n.º 2 da LGT) *visa a determinação do valor dos rendimentos ou bens tributáveis a partir de indícios, presunções ou outros elementos de que a administração tributária disponha*.

O fundamento primário da avaliação indireta resulta da **violação dos deveres de cooperação** por parte do sujeito passivo⁴⁷.

Assume-se também como uma forma importante de **combate à evasão fiscal**, pois, caso a AF não tivesse ao seu alcance tal mecanismo, haveriam situações em que, por causa do comportamento do sujeito passivo, não haveria possibilidade de estabelecer a matéria tributável, podendo levar à não liquidação e, conseqüentemente, à não cobrança do imposto⁴⁸.

Por fim, vem ainda demonstrar-se, como uma forma de **simplificar a tributação**⁴⁹.

2. Características principais

Destaco, como características nucleares da avaliação indireta, a sua natureza **substantiva, presuntiva⁵⁰, excepcional e subsidiária⁵¹**.

⁴⁶ Cfr. arts. 81.º n.º 1, 82.º n.º 1 e 83.º n.º 1 da LGT.

⁴⁷ Ou também designadas de obrigações acessórias. Cfr. art. 59.º da LGT que compreende, designadamente, a violação dos deveres de declaração, obrigações contabilísticas e colaboração com a inspeção (art. 88.º da LGT e 10.º do RCPIT).

⁴⁸ João Sérgio RIBEIRO, *Tributação Presuntiva...*, op. cit., p. 152.

⁴⁹ Rui Duarte MORAIS «Avaliação Indireta, Arbitragem e Controlo Judicial», *Estudos em Memória do Prof. Doutor J. L. Saldanha Sanches*, vol. V, Coimbra, 2010, p. 356 e ss.

⁵⁰ Ver *infra* (Cap. III, 2.5).

⁵¹ Acerca destas e outras características ver João Sérgio RIBEIRO, *Tributação Presuntiva...*, op. cit., pp. 201-216.

Quanto à primeira característica apontada, significa tão só que através da avaliação indireta se pode determinar o essencial do facto tributário, isto é, proceder à sua quantificação⁵².

Do carácter excepcional resulta a ideia de que apenas é permitido à AF recorrer à avaliação indireta nos casos e nas condições expressamente previstas na lei, o mesmo é dizer, nas situações elencadas no art. 87.º da LGT. Conforme enuncia um Ac. do STA, *“são excepcionais e obedecem a tipificação legal (...) os casos em que é lícito à Administração Tributária fixar a matéria tributável dos contribuintes por “avaliação indireta”, afastando-se dos valores declarados **porque inexistentes ou fundamentadamente desmerecedores de confiança**, recorrendo a outros elementos (também objeto de previsão legal) que permitem a determinação do valor tributável”*⁵³.

No art. 85.º da LGT encontramos a alusão expressa ao carácter subsidiário da avaliação indireta face à avaliação direta. Desta característica resulta que apenas se pode recorrer a este método quando à AF não dispuser, de todo, dos dados necessários para uma quantificação direta. Assim, estando em causa o pressuposto da al. b) do art. 87.º, a avaliação indireta não pode ocorrer quando e na medida em que a avaliação direta seja possível. Assim sucede por exemplo *“... quando o litígio se situa ao nível da interpretação de normas fiscais ou contabilísticas aplicadas pelo sujeito passivo na quantificação do seu lucro; quando a correção do valor por ele apurado resulta possível pela utilização de dados (crédíveis) constantes da sua contabilidade (as, vulgarmente, chamadas correções técnicas); quando a administração fiscal esteja em condições de fazer prova da verdade de elementos indevidamente declarados”*.

Outra situação exemplificativa: *“se os dados contabilísticos não se mostrarem credíveis relativamente a, apenas, uma das atividades do sujeito passivo ou a um determinado espaço de tempo do exercício, a sua reconstrução indiciária do rendimento acontecerá no estritamente necessário, mantendo-se, no mais, os valores apurados pelo contribuinte”*⁵⁴.

Clara exceção ao carácter subsidiário é o regime simplificado, pois estamos perante uma situação em que, por opção do sujeito passivo (art. 81.º n.º 2 da LGT), a forma de determinação da matéria tributável é efetuada através de coeficientes

⁵² Ac. TCAS de 15/05/12, Proc. 02956/09, Relator: Joaquim Condesso.

⁵³ Ac. STA de 8/06/2011, Proc. 0434/11, Relator: António Calhau.

⁵⁴ Rui Duarte MORAIS, *Apontamentos ao IRC*, Coimbra, 2009, pp. 182 e 183.

aplicáveis aos rendimentos empresariais, até que sejam aprovados os indicadores de base técnico-científica para os diferentes sectores da atividade económica⁵⁵.

A hipótese consagrada na al. a) do art. 87.º n.º 1 da LGT, para além de não compartilhar desta característica essencial (subsidiariedade), também não compartilha de outro pressuposto essencial da avaliação indireta, que é o da violação, pelo sujeito passivo, dos seus deveres de cooperação. Tal faz com que o regime simplificado revista de particular especificidade neste domínio, questão que não cabe aqui desenvolver.

3. Os diferentes pressupostos

Conforme foi referido *supra* acerca da característica da excecionalidade, o art. 87.º da LGT procede a uma tipificação dos casos em que é possível o recurso a esta forma de avaliação.

Numa análise geral sobre os pressupostos previstos na lei, é possível a seguinte classificação:

1) O regime simplificado de tributação; 2) Os casos de impossibilidade de comprovação e quantificação direta e exata dos elementos indispensáveis à correta determinação da matéria tributável; 3) Os casos de desvio significativo do lucro apurado, para menos, em face dos indicadores objetivos e os de apresentação de sistemáticos resultados negativos ou nulos⁵⁶; 4) Os casos de incompatibilidade do rendimento declarado com as manifestações de fortuna ou acréscimos de património ou consumo evidenciados⁵⁷.

Nos casos de desvio significativo do lucro apurado, para menos (al. c)), de uma análise ao art. 89.º e 90.º n.º 2, ambos da LGT, extrai-se, que o sujeito passivo que, após o 3º ano de atividade, declare matéria tributável inferior ao que resulta da aplicação dos indicadores objetivos, deve apresentar razões significativas para esse afastamento.

José Xavier de Basto apresenta como possível exemplo a invocação de uma deficiente qualidade de gestão “*sou mau gestor, meus métodos de gestão estão ultrapassados, vendo mal, controlo mal os custos, administro mal os meus recursos humanos*”, concluindo que se a administração verificar que de facto tal acontece, não haverá

⁵⁵ A Lei n.º 2/2014, de 16 de Janeiro vem criar a possibilidade de regime simplificado em sede de IRC, através do aditamento dos artigos 86.º-A e 86.º-B ao CIRC.

Tal regime é a regra para os sujeitos passivos que apresentem rendimentos baixos sem meios para deter contabilidade organizada. Estes, apenas têm que declarar o valor das vendas de mercadorias e outros proveitos, presumindo-se o valor das deduções. Cfr. art. 28.º n.º 2 e 31.º, ambos do CIRS.

⁵⁶ Al. c) e al. e) do art. 87.º da LGT.

⁵⁷ As manifestações de fortuna encontram-se tipificadas na lei, concretamente, na tabela do art. 89.º-A n.º 4 da LGT, assim como o respetivo rendimento padrão. A resposta insatisfatória das manifestações de fortuna constantes da tabela referida levou a que posteriormente se aditasse uma nova alínea (a al. f)).

sustento para aplicar os métodos indiretos⁵⁸. Não sendo apresentadas razões justificativas ou sendo apresentadas, a AF não as aceitar⁵⁹, o sujeito passivo será tributado de acordo com os referidos indicadores.

No que diz respeito à al. e), parece fazer sentido que também o rendimento seja apurado com base nesses indicadores objetivos, pois esta evidencia ser apenas uma clarificação de uma situação que já decorre da al. c)⁶⁰.

Contudo, importa salientar que desde a data de introdução dos **indicadores objetivos** de atividade (DL n.º 398/98 de 17 de Dezembro), decorrido este longínquo espaço temporal, os mesmos ainda **não** foram **publicados**.

Para efeitos da al. d) e f), cabe ao sujeito passivo a prova de que correspondem à realidade os rendimentos declarados e de que é outra a fonte das manifestações de fortuna evidenciadas ou do acréscimo de património ou despesa efetuada⁶¹. A herança ou doação, rendimentos que não esteja obrigado a declarar, utilização do seu capital ou recurso ao crédito, são possíveis justificações que podem ser alegadas⁶².

De acordo com a redação dada pela Lei n.º 94/2009, de 1 de Setembro, o acréscimo de património ou despesa, inclusive liberalidades, apenas são considerados se apresentarem um valor superior a € 100 000. Esta previsão legal (à semelhança de outras em torno da avaliação indireta) é passível de ser criticada e não parece dotada de grande coerência⁶³.

De comum a todas estas situações (al. c), d), e) e f)) a lei presume que houve omissão na declaração de rendimento, ocultação material de informações.

Como de forma elucidativa diz José Xavier de Basto “Tudo pois *sintomas de anormalidade...*”⁶⁴.

3.1. Impossibilidade de determinação direta e exata da matéria tributável

Importa especialmente, no âmbito deste estudo, a hipótese consagrada na al. b), pois encontra-se pensada para os contribuintes que apuram o seu rendimento coletável com

⁵⁸ José Xavier de BASTO «O princípio da tributação do rendimento real e a LGT», *Fiscalidade*, n.º 5, 2001, p. 18 e 19.

⁵⁹ Neste caso, a fundamentação tem de conter as razões pelas quais não foram aceite as justificações apresentadas (art. 77.º n.º 5 da LGT).

⁶⁰ Neste sentido, João Sérgio RIBEIRO, *Tributação Presuntiva...*, *op. cit.*, p. 250 e 251. Em sentido oposto, José Casalta NABAIS, *Direito Fiscal*, Coimbra, Almedina, 2014, p. 297 que considera que no caso de apresentação sistemática de resultados tributáveis nulos ou de prejuízos, a matéria coletável é determinada com base numa combinação de elementos objetivos e subjetivos (art. 90.º n.º 1 da LGT).

⁶¹ Cfr. art. 89.º-A n.º 3 da LGT.

⁶² Ac. STA de 17.01.2007, Proc. 01225/06, Relator: António Calhau.

⁶³ Coloca desde logo, questões a nível de justiça na tributação como nos refere Rui Duarte MORAIS, *Manual de...*, *op. cit.*, pp. 145-147. Este autor apresenta-nos um exemplo que bem ilustra esta situação.

⁶⁴ José Xavier de BASTO «O princípio...», *op. cit.*, p. 17.

base no resultado contabilístico, tendo em conta as persistentes alusões à contabilidade aí feitas⁶⁵.

A hipótese em apreço é considerada por alguma doutrina como sendo o “método de avaliação indireta *stricto sensu*”⁶⁶.

A alínea b) do art. 87.º da LGT é desenvolvida pelo seu art. 88.º, que prevê, taxativamente⁶⁷, quais as situações de impossibilidade de comprovação direta e exata da matéria tributável.

As três primeiras situações elencadas compreendem, em suma, a falta de entrega de declarações, a inexistência de contabilidade ou de livros fiscalmente relevantes, a organização da contabilidade não conforme com as regras de normalização contabilística, atrasos na sua execução, recusa em exhibir a contabilidade, a existência de outras contabilidades⁶⁸. Há, pois, uma violação dos deveres contabilísticos propriamente ditos.

Situação diferenciada é a presente na al. d), pois recai sobre duas situações que não resultam, ao menos diretamente, de uma falta de colaboração manifesta. A falta de colaboração passará a deduzir-se de factos externos que patenteiam uma capacidade contributiva superior à declarada. Poder-se-á falar, neste caso, de uma falta de colaboração presumida, no sentido de que é ela própria extraída indiretamente desses indicadores externos, que não derivam da mera análise dos elementos declarativos, avaliativos ou organizativos em que se concretiza esse dever de colaboração⁶⁹.

Como evidencia Ana Paula Dourado, quer a impossibilidade de determinação direta e exata da matéria coletável, quer os indicadores de atividade inferiores aos normais, quer as manifestações de fortuna e acréscimos patrimoniais não justificados “*podem ser detetados pela “manifesta discrepância entre o valor declarado” e os valores médios “os valores de mercado”, por “factos concretamente identificados através dos quais seja patenteada uma capacidade contributiva significativamente maior do que a declarada” (cf. art. 88.º d) e ratio dos arts. 87.º c) d) e) e f))...*”. Conclui ainda, que comparando os preceitos em causa, o art. 88.º d) contém pressupostos mais

⁶⁵ Rui Duarte MORAIS, «Avaliação indireta...», *op. cit.*, p. 362.

⁶⁶ Neste sentido, José Casalta NABAIS, *Direito Fiscal*, *op. cit.*, p. 297 e Rui Duarte MORAIS, «Avaliação indireta...», *op. cit.*, p. 362 “...podemos afirmar que este é o “verdadeiro” caso de avaliação indireta, pois só aqui acontece a fixação presuntiva do valor da matéria coletável (uma avaliação)”.

⁶⁷ D. Leite de CAMPOS, B. Silva RODRIGUES e J. Lopes de SOUSA, *Lei Geral Tributária Comentada e Anotada*, 3.ª edição, Vislis, Lisboa, 2003, p. 442.

⁶⁸ Algumas destas situações passíveis de configurar infrações tributárias, nos termos dos artigos 116.º, 120.º, 121.º, 113.º, todos do RGIT.

⁶⁹ Ac. TCAS de 15/05/2012, Proc. 02956/09, Relator: Joaquim Condesso.

indeterminados, pois ao contrário das outras situações (89.º e 89.º-A), os valores da discrepância não estão quantificados⁷⁰.

Perante qualquer dos pressupostos previstos no art. 88.º, a matéria tributável é determinada com base numa combinação de elementos objetivos e subjetivos, conforme o disposto no art. 90.º n.º 1 da LGT⁷¹. Importa assinalar a este respeito, que a AF, na seleção dos critérios elencados, não atua de forma discricionária, antes a escolha dos mesmos deve adequar-se ao caso concreto e encontrar-se devidamente fundamentada⁷².

4. Ónus da prova

A regra geral sobre a repartição do ónus da prova em procedimento tributário consta do art. 74.º n.º 1 da LGT, segundo o qual “*o ónus da prova dos factos constitutivos dos direitos da administração tributária ou dos contribuintes recai sobre quem os invoque*”.

Contudo, estando em causa a aplicação de métodos indiretos, dispõe o n.º 3 do mesmo art., que cabe “*à administração tributária o ónus da prova da verificação dos pressupostos da sua aplicação, cabendo ao sujeito passivo ónus da prova do excesso da respetiva quantificação*”. Assim, existe nestes casos, uma inversão do ónus da prova.

O ónus da prova entre a AF e o contribuinte encontra-se repartido do seguinte modo: estando perante uma situação abrangida pela al. b) do art. 87.º e conseqüentemente, pelo art. 88.º da LGT, a AF tem que provar a impossibilidade de determinação direta e exata da matéria coletável, cabendo ao contribuinte demonstrar o eventual excesso na respetiva quantificação; nos casos integráveis na al. c), d), e) e f) do art. 87.º, cabe ao contribuinte alegar as correspondentes razões justificativas. Se não o fizer, a AF estará em condições de aplicar a metodologia indireta, pois nestes casos tem a seu favor uma presunção legal.

Como nos ensina Rui Morais soluções estas que se justificam pelo *facto de ter sido o incumprimento pelo sujeito passivo dos seus deveres de cooperação a razão que*

⁷⁰ Ana Paula DOURADO, *O Princípio da Legalidade Fiscal: tipicidade, conceitos jurídicos indeterminados e margem livre de apreciação*, Almedina, Coimbra, 2007, p. 740.

⁷¹ Discute-se se os critérios elencados têm ou não carácter taxativo. Propendo para a posição que considera serem taxativos os critérios utilizáveis na avaliação indireta. Neste sentido, D. Leite de CAMPOS, B. Silva RODRIGUES e J. Lopes de SOUSA, *Lei Geral Tributária...*, *op. cit.*, pp. 456-458. Em sentido contrário, José Casalta NABAIS, *Manual...*, *op. cit.*, p. 299, segundo o qual, a expressão utilizada no corpo do art. 90.º n.º 1 da LGT “parece ir no sentido de a mesma não constituir uma lista taxativa”.

⁷² Rui Duarte MORAIS, *Manual de ...*, *op. cit.*, pp. 149 e 150.
Desenvolveremos melhor este ponto no Cap. III.

*obrigou ao recurso a tal método de quantificação, pelo que deverá ser ele a suportar o risco de insegurança a ele inevitavelmente associado*⁷³.

5. Procedimento de revisão

Com a exceção do regime simplificado⁷⁴ e das hipóteses previstas nas alíneas d) e f) do art. 87.º (por força da disposição do art. 89.º-A n.º 7 da LGT), o procedimento previsto no art. 91.º e seguintes assume neste domínio particular importância. O que nos leva a tecer algumas considerações sobre o mesmo.

O seu peso verifica-se a vários níveis, desde logo pelo facto de o contribuinte que não concorde com os **pressupostos** que permitem que a avaliação indireta tenha lugar e/ou com o **quantitativo** fixado ter **necessariamente** de recorrer a tal procedimento. Caso contrário, isto é, não havendo recurso prévio a este procedimento, não pode ser objeto de avaliação judicial, nos termos do art. 86.º n.º 3 e 5 da LGT⁷⁵.

Este procedimento reveste particularidades, pois, uma vez solicitado pelo sujeito passivo, ocorre o efeito **suspensivo da liquidação** do imposto, que só terá lugar no termo de tal procedimento⁷⁶.

Acresce estarmos perante um procedimento caracterizado por uma certa **informalidade**, que assenta num debate contraditório entre o perito nomeado pelo contribuinte e o perito da administração tributária (podendo existir também a intervenção de um perito independente), centrado na obtenção de um **acordo** quanto ao valor da matéria tributável e/ou quanto à verificação dos pressupostos da avaliação indireta. Este debate contraditório pode ter dois desfechos possíveis: o acordo é alcançado, vinculando a administração tributária⁷⁷ e ficando o sujeito passivo impossibilitado de recorrer da liquidação daí decorrente⁷⁸, ou, não existe acordo, cabendo ao órgão da AF decidir tendo em conta os pareceres dos peritos e de forma devidamente fundamentada.

Sobre a figura do **perito independente**⁷⁹, ao contrário do que à primeira vista parece resultar da própria expressão, não lhe cabe poder decisório final⁸⁰, apenas se

⁷³ Rui Duarte MORAIS, *Manual de ...*, *op. cit.*, p. 260.

⁷⁴ Cfr. parte inicial do art. 91.º n.º 1 da LGT.

⁷⁵ Ou melhor, não havendo recurso prévio a este mecanismo, não significa que a hipótese de reclamar ou impugnar da liquidação esteja automaticamente excluída, mas os fundamentos terão de ser outros que não a verificação dos pressupostos e o erro na quantificação da matéria coletável.

⁷⁶ Art. 91.º n.º 2 da LGT.

⁷⁷ Art. 92.º n.º 3 e n.º 5 da LGT.

⁷⁸ Art. 86.º n.º 4 da LGT, parte final.

⁷⁹ Escolhido com a observância das formalidades previstas no art. 93.º da LGT. A sua intervenção pode ser requerida quer pela AT como pelo sujeito passivo (o normal é a solicitação pelo último).

limitando a estar presente, debater e no final, tomar sua posição. Assim, a sua eventual intervenção apenas tem interesse para efeitos do disposto no n.º 8 do art. 92.º, isto é, quando a posição do perito independente é coincidente com a do perito do contribuinte e a administração tributária, por não haver acordo, resolve em sentido diferente. Então, a reclamação graciosa ou a impugnação judicial da liquidação subsequente têm efeito suspensivo, sem prestação de garantia, quanto à parte da liquidação feita em desacordo com a opinião comum desses dois peritos⁸¹. Diferentemente, não havendo acordo entre o perito independente e do contribuinte, a intervenção do primeiro apenas releva para efeitos do n.º 7 do mesmo art., ou seja, a obrigação por parte de quem decide de fundamentar a adesão ou rejeição, total ou parcial, do seu parecer.

A intervenção desta figura é muito rara e a razão fundamental para o seu insucesso parece residir no custo que o sujeito passivo tem de suportar. Logo com o requerimento inicial, quando o sujeito passivo requer a sua intervenção tem de depositar a quantia correspondente aos honorários devidos⁸².

A introdução deste procedimento de revisão obrigatório tem como objetivo, para além do **reduzir** o número de casos em que os **tribunais** são chamados a **pronunciar-se** sobre estas matérias, a realização de uma **melhor justiça**. Isto porque estamos perante um campo que, maioritariamente, não envolve questões jurídicas, antes conhecimentos oriundos de outras áreas⁸³, bem como um saber de experiência no âmbito da atividade económica em causa. Assim, como enuncia Rui Morais “...*pese embora o dogma jurídico de que o juiz é o perito dos peritos, há que conhecer que o juiz togado não é o juiz natural para conhecer deste tipo de matérias*”⁸⁴.

No entanto, estes objetivos parecem não ter sido plenamente alcançados. A falta de acordo é um desfecho frequente, acabando a questão por ser apreciada pelos tribunais. Esta situação talvez se deva ao facto de ainda não existir entre nós (se é que algum dia vai existir) uma cultura de diálogo e consequente, de procura de acordos entre o contribuinte e a AT.

⁸⁰ Na falta de acordo, a decisão final cabe à AT.

⁸¹ Rui Duarte MORAIS, *Manual de...*, *op. cit.*, p. 156.

⁸² Portaria n.º 78/2001, de 8 de Fevereiro. Note-se que estes são devidos, independentemente da pretensão do sujeito passivo ir à vante ou não.

⁸³ Como a área da contabilidade e de alguns critérios do art. 91.º da LGT, como sejam “margens médias de lucro líquido”, “rentabilidade do capital investido”, “coeficientes técnicos de consumo ou utilização de matérias-primas” que tem de ser escolhidos sempre tendo em conta a concreta situação da empresa em causa.

⁸⁴ Rui Duarte MORAIS, «Avaliação indireta...», *op. cit.*, p. 366.

Acresce que o facto de o órgão decisor não estar presente no debate e “não ser visto”, aos olhos do contribuinte como verdadeiramente imparcial, faz com que as virtualidades deste procedimento (como a celeridade e verdadeiro debate) percam em grande medida, o seu sentido prático.

CAPÍTULO III : CONFRONTO PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA E AVALIAÇÃO INDIRETA

1. Semelhanças

1.1. Fundamentação

Quer estejamos perante a presença de uma correção efetuada ao abrigo dos preços de transferência, quer perante uma determinação da matéria tributável por métodos indiretos, recai sobre a AF um **especial dever de fundamentação**.

Tal dever, nos preços de transferência, traduz-se na obrigatoriedade de descrever as relações especiais, indicar as obrigações incumpridas pelo sujeito passivo, aplicar os métodos de correção previstos na lei e quantificar os respetivos efeitos (art. 77.º n.º 3 da LGT).

Por sua vez, a fundamentação da tributação por métodos indiretos tem de enunciar os motivos da impossibilidade da comprovação e quantificação direta e exata da matéria tributável, o afastamento da matéria tributável do sujeito passivo dos indicadores objetivos da atividade de base científica (assim como as razões da não aceitação das justificações do contribuinte), os bens cuja propriedade ou fruição a lei considera manifestações de fortuna, a sequência dos prejuízos fiscais relevantes, bem como os critérios utilizados nessa avaliação (art. 77.º n.º 4 e 5 da LGT).

A falha de qualquer um destes requisitos, em qualquer um dos casos, corresponde a uma falta de fundamentação, capaz de anular o ato tributário.

A fundamentação do ato tributário é como sabemos, uma garantia essencial, que recai sobre a AF sempre que se verifique uma decisão desfavorável para o contribuinte ou aconteça uma liquidação não feita de acordo com os elementos contidos na declaração⁸⁵. Dever este que é um corolário do art. 268.º n.º 3 da CRP, sob a epígrafe “Direitos e garantias dos administrados”.

1.2. Combate à evasão fiscal

Outra semelhança que podemos identificar consiste na existência de um fundamento comum: o combate à evasão fiscal.

⁸⁵ J. L. Saldanha SANCHES, *Manual de Direito Fiscal*, 3.ª edição, Coimbra Editora, 2007 p. 472.

Este objetivo encontra-se expressamente proclamado no preâmbulo da Portaria 1446-C/2001, de 21 de Dezembro, ao mesmo tempo que se assume também como um dos objetivos da avaliação indireta, conforme foi já *supra* referido.

2. Diferenças

2.1. Considerações em torno da al. d) do art. 88.º da LGT

2.1.1. A expressão “manifesta discrepância entre o valor declarado e o valor de mercado de bens ou serviços”

A análise desta expressão mostra-se especialmente importante no âmbito deste estudo, pois uma leitura superficial da mesma, desacompanhada de concretização, pode reconduzir à ideia de que nela se incluem as correções efetuadas ao abrigo dos preços de transferência. Em boa verdade, também nestes casos o que se deteta é uma discrepância entre o valor declarado e o “valor de mercado” (expressão a que vulgarmente se recorre como forma de simplificação).

Debruçar-nos-emos de seguida, sobre duas decisões jurisprudenciais, de forma a perceber melhor qual a realidade subjacente em torno da expressão contida na al. d) e se existe identidade entre esta e o regime do art. 63.º do CIRC.

2.1.2. Jurisprudência

Antes de mais, uma breve definição do chamado “**valor de mercado**” que o TCAN define como o valor que um produto atinge no mercado, baseado objetivamente na concorrência – resultante do “jogo” entre a oferta e a procura. O valor de mercado é, pois, a medida desse bem expressa em unidades monetárias e apura-se, em regra, a partir de estatísticas ou critérios de referência sobre os preços praticados na venda e ou oferta de bens similares no mesmo mercado, em dado momento⁸⁶.

No caso concreto, a AT, inconformada com a decisão proferida pelo TAF do Porto (que julgou improcedente a liquidação adicional de IRS Cat. B relativo a 2003), recorreu para o TCAN. O objeto do recurso prendia-se com a questão de saber se estavam ou não reunidos os **pressupostos** que legitimam o recurso aos métodos indiretos por parte da AT.

⁸⁶ Ac. TCAN de 8/03/2012, Proc. 01290/07_3BEPRT, Relator: Anabela Ferreira Alves Russo.

Estava em causa a celebração de um contrato de **trespasse** entre o sujeito passivo (empresário em nome individual, cuja atividade era a de comércio a retalho de produtos farmacêuticos) e uma sociedade.

Note-se que a atividade farmacêutica continuou a ser desenvolvida pelas mesmas pessoas físicas que a vinham desenvolvendo (o próprio sujeito passivo e um seu sócio)⁸⁷.

Do relatório de inspeção resultava que a necessidade de recurso aos métodos indiretos decorria do facto de ter sido **declarado um valor** de trespasse substancialmente inferior ao **valor de mercado**. Tal conclusão era justificada pela AT tendo em conta o conhecimento de operações da mesma natureza, experiência obtida através de ações inspetivas anteriores, dados retirados de artigos de opinião publicados na comunicação social e que circulavam na internet, assim como relatórios de peritos judiciais e de um parecer da Associação Nacional de Farmácias.

A **decisão** do tribunal resume-se a duas conclusões essenciais: 1- As razões apresentadas pela AF para sustentar o **valor de mercado** devem ser devidamente **fundamentadas** e não enunciadas apenas de forma abstrata, sem qualquer concretização⁸⁸. O Tribunal considerou não terem sido tidas em conta as **especificidades objetivas** (o valor pelo qual o sujeito passivo adquiriu a farmácia) e **subjctivas** (o facto de a impugnante ser sócia da sociedade trespassária ainda que em minoria e existirem relações profissionais e de amizade entre esta e o sócio maioritário) do concreto negócio. Se as mesmas tivessem sido tidas em conta, concluir-se-ia que o caso *sub judice* não poderia ser valorado com base apenas nos “valores de mercado” citados no relatório, dado não estarmos perante negócio celebrado entre pessoas sem qualquer relação profissional e pessoal. 2- Ainda que “... a AT considerasse que no caso concreto estavam verificados os pressupostos de recurso aos métodos de avaliação indireta, **sempre lhe era exigível**, tendo em vista a **comprovação da veracidade do valor declarado**, que tivesse solicitado à recorrida, em sede de procedimento inspetivo,

⁸⁷ O capital social da sociedade constituída é composto por duas quotas, uma pertencente ao próprio sujeito passivo no valor nominal de 2.000,00€ e a outra pertencente ao sócio A, no valor nominal de 48.000,00€.

⁸⁸ O tribunal concluiu que a AT não mostrou “quais foram as operações da mesma natureza que devem ser atendidas e que justificam que os conhecimentos e experiência delas advenientes sejam relevantes no caso dos autos; qual foi a razão de ciência dos artigos jornalísticos e de opinião invocados; qual foi a factualidade subjacente ou que constitui objeto do relatório pericial que foi junto aos presentes autos, que respeita a outro contribuinte e pertence a processo que correu termos num outro Tribunal; ou qual foi o circunstancialismo que rodeou ou condicionou a emissão do referido Parecer da Associação Nacional de Farmácias”.

que lhe fosse autorizado o acesso a documentos bancários de suporte da operação financeira em causa e, em caso de recusa, tivesse obtido acesso a essa documentação...” o que não foi feito⁸⁹.

Por entender que a AT não cumpriu com o ónus que sobre si recaía, manteve-se assim, a decisão que fora proferida em primeira instância.

Aludiremos agora a um Ac. do STA⁹⁰ que recaiu sobre uma decisão emitida pelo TAF de Loulé, o qual considerou existir **fundada dúvida sobre a quantificação da matéria tributável** apurada por métodos indiretos. Por tal razão, o dito tribunal julgou procedente uma impugnação de liquidações adicionais de IRC.

A AT recorreu para o STA invocando que a decisão do TAF **violou a regra do ónus da prova** presente no art. 74.º n.º 3 da LGT e o disposto no art. 100.º n.º 2 do CPPT⁹¹. O julgamento feito pelo STA restringiu-se apenas a esta questão (a de saber se foram violadas as normas sobre a repartição do ónus da prova), pois não lhe cabia emitir qualquer pronúncia quanto à questão da “fundada dúvida” (por lhe estar vedado o conhecimento da matéria de facto).

No entanto, passaremos de seguida a descrever os factos mais pertinentes deste caso:

O recurso a métodos indiretos decorreu de uma ação inspetiva à sociedade em causa (coletada pelo exercício da atividade “Construção de Edifícios”), na qual se conclui estar-se perante uma situação integrável na hipótese da al. b) do art. 87.º da LGT, concretamente, “existência de manifesta discrepância entre o valor declarado e o valor de mercado”. Tal conclusão baseou-se na comparação dos valores declarados pelo sujeito passivo para as vendas em causa com os valores por ele declarados relativos a outras vendas.

Constatou-se ainda que alguns compradores contraíram na mesma altura empréstimos bancários superiores ao preço de aquisição declarado na respetiva escritura sobre as mesmas frações. Alguns adquirentes justificaram os empréstimos obtidos como sendo destinados a obras de beneficiação e outros tipos de despesa.

⁸⁹ Como sabemos, esta dependência do consentimento já se encontra revogada. Cfr. art. 63.º-B n.º 1 al. f) da LGT.

⁹⁰ Ac. STA de 1/06/2011, Proc. 0211/11, Relator: Valente Torrão.

⁹¹ Entende a AT que tal preceito não permite que o estipulado no n.º 1 releve para efeitos de determinação indireta da matéria tributável, ou seja, que não foi correto reverter a dúvida a favor do contribuinte.

No exercício do direito de audição, o sujeito passivo invocou o art. 6.º n.º 1 da Portaria 1446-C/2001 de 21 de Dezembro, relativo ao método do preço comparável de mercado. A AT esclareceu e bem, que o caso em apreço não versava sobre preços de transferência, clarificando que as expressões “**valor de mercado**” e “**Método Comparável do Preço de Mercado**” **não são inequivocamente sinónimas, pois cada uma delas corresponde realidades distintas**”.

O juiz recorrido, apesar de ter entendido que estavam reunidos os pressupostos para o uso de métodos indiretos, concluiu pela “verificação da mais séria e profunda e fundada dúvida sobre a quantificação do ato tributário”.

A **decisão** do STA resume-se da forma seguinte: o art. 74.º da LGT não se articula com o art. 100.º do CPPT. O primeiro situa-se no âmbito do julgamento de facto e o segundo no âmbito do julgamento de direito, em que para a anulação do ato tributário basta que da prova produzida resulte dúvida fundada sobre a quantificação da matéria tributável. No caso concreto não se aplica o disposto no n.º 2 do art. 100.º do CPPT (que afasta a existência de fundada dúvida apenas quando esteja em causa “a inexistência ou desconhecimento, por recusa de exibição da contabilidade ou escrita e demais documentos legalmente exigidos ou a sua falsificação, ocultação ou destruição”). Estando em causa a aplicação da al. **d) do art. 88.º da LGT nada obsta** à aplicação do disposto no **n.º 1 do art. 100.º do CPPT**, ou seja, das regras normais de repartição do ónus da prova.

Assim, uma vez que as regras gerais do ónus da prova foram observadas, o recurso improcedeu.

2.1.3. A reter

Dos casos jurisprudenciais *supra* relatados importa reter o seguinte:

O valor de mercado no qual a AF baseia a sua pretensão deve ser devidamente **fundamentado**.

O raciocínio comparativo deve ter sempre presente o caso que está a ser objeto de análise, de forma a garantir que não existem nele especificidades objetivas e/ou subjetivas, capazes de influenciar o valor de mercado que é chamado à colação.

A AF deve esforçar-se em apurar o valor real ou mostrar que o valor declarado não corresponde à realidade. “A AF, no âmbito do procedimento tributário, está sujeita ao princípio do inquisitório (art. 58.º da LGT), o qual é um corolário do dever de imparcialidade que deve nortear a sua atuação (...) o órgão instrutor pode utilizar,

para conhecimento dos factos necessários à decisão do procedimento, todos os meios de prova admitidos em direito (art. 72.º da LGT) ”⁹².

O “valor de mercado” referido na aludida al. d) não pode ser reconduzido ao regime do art. 63.º do CIRC, pois estamos perante realidades que divergem. Não esqueçamos que este art., pressupõe a existência de **relações especiais**. Ao passo que, o recurso à metodologia indireta é suscetível de ser aplicado a todos os contribuintes.

2.2. A teleologia de cada um dos regimes

A avaliação indireta, como se constata pelas considerações tecidas no Cap. II, tem por base a inexistência, insuficiência, irregularidade ou falta de fiabilidade da contabilidade.

Em matéria de preços de transferência a situação diverge, pois, por regra, a contabilidade retrata de forma verdadeira as operações realizadas. Desta diferença, já nos dava conta Francisco de Sousa da Câmara (embora debruçando-se sobre um panorama que já foi objeto de alteração), segundo o qual *“As situações paradigmáticas objeto das correções efetuadas ao abrigo do artigo 57.º do CIRC não podem ser integradas naqueles casos que, em verdade, se não revêm nas situações previstas no artigo 87.º da LGT, até porque em princípio, a contabilidade das empresas retrata fielmente a realidade das operações”*⁹³.

Se, ao abrigo da expressão presente na al. d) do art. 88.º da LGT referida *supra*, podemos, em certos casos, ser reconduzidos à categoria da **simulação**⁹⁴, o mesmo não deve ser feito em relação aos preços de transferência. Primeiro, porque, conforme já referimos, pode não existir qualquer intuito de enganar a AT, isto é, pode haver motivações extra fiscais para que os preços difiram dos que seriam praticados por empresas independentes. Segundo, porque a sub ou sobrefaturação

⁹² AC. TCAS de 15/05/2012, Proc. 02956/09, Relator: Joaquim Condesso. Neste caso, a AF concluiu pela omissão de proveitos, com base no testemunho de três compradores de imóveis à sociedade, entendendo que o valor declarado nas E.C.V e refletido na contabilidade, não era o real. O tribunal concluiu que tal não era suficiente para considerar que existia omissão de proveitos (que estavam reunidos os pressupostos para recorrer à metodologia indireta), pois “deveria a AF ter indagado da existência de um qualquer documento de quitação ou comprovativo de pagamento à impugnante/ recorrida. Ou, no mínimo, diligenciado junto dos citados compradores sobre o modo como tinham efetuado o pagamento da diferença à sociedade vendedora”.

⁹³ Regra geral, nestas situações, não há simulação, nem erro contabilístico que justifique o recurso ao art. 88.º da LGT. Ver Francisco de Sousa da CÂMARA, «A avaliação indireta...», *op. cit.*, pp. 362 e 363.

⁹⁴ Previsto em termos gerais no art. 240.º do CC. Numa breve recordação deste conceito, diremos que apresenta três elementos essenciais: a existência de um acordo entre o declarante e declaratório, o propósito de enganar terceiros (no âmbito do direito fiscal, a AT) e a existência de divergência entre a vontade real e a vontade declarada.

representa a vontade real dos contraentes, ou seja, as partes pretendem realmente a celebração do negócio, não existindo qualquer divergência entre a vontade real e a declarada⁹⁵.

Note-se que, em ambos os casos, o incumprimento dos deveres acessórios (que, lembre-se, nos preços de transferência se caracteriza pela especificidade do processo de documentação fiscal) pode levar ao afastamento da presunção de verdade e boa-fé dos contribuintes⁹⁶. Contudo, tal similitude é pouco significativa, pois enquanto no caso da avaliação indireta o incumprimento é condição de aplicabilidade do regime, no caso dos preços de transferência não o é.

Pelo exposto, inferimos que à determinação da matéria tributável a partir de indícios, presunções e outros elementos de que a AT disponha parece estar associada a uma certa “**conotação negativa**”, por ter subjacente um incumprimento do sujeito passivo, e que este instituto reveste a natureza de *ultima ratio*. Por sua vez, ao regime dos preços de transferência subjaz um “**princípio positivo**”, de promoção e garantia da plena concorrência, princípio a ser seguido no **dia-a-dia** nas transações efetuadas entre entidades relacionadas⁹⁷.

2.2.1. Cláusula anti-abuso

Não cabendo aqui uma análise exaustiva acerca desta questão, limito-me a tecer algumas considerações gerais que considero oportunas.

Começamos pela **cláusula geral** prevista no art. 38.º n.º 2 da LGT, cuja aplicação depende da reunião cumulativa de quatro pressupostos (o elemento meio, resultado, intelectual e normativo)⁹⁸. A aplicação de tal previsão deverá observar o procedimento próprio previsto no art. 63.º CPPT⁹⁹.

De notar que deve existir uma certa cautela na articulação que fazemos do art. 9.º da CMOCDL com o art. 63.º do CIRC. Embora excepcionalmente, a OCDE permita a aplicação do princípio da substância sobre a forma¹⁰⁰, este entendimento não deve ser transposto para efeitos do art. 63.º do CIRC, uma vez que este se limita a questões de

⁹⁵ Glória TEIXEIRA e Duarte BARROS, *Preços de Transferência ...*, op. cit., pp. 316 e 317.

⁹⁶ Art. 59.º n.º 4, 75.º n.º 1 e 2 da LGT.

⁹⁷ João Sérgio RIBEIRO, *Tributação Presuntiva...*, op. cit., p. 218 e 400 e João Taborda da GAMA, *Cadernos Preços de...*, op. cit., p. 288.

⁹⁸ Ac. TCAS de 15/02/2011, Proc. 04255/10, Relator: José Correia.

⁹⁹ Designadamente, a autorização prévia pelo dirigente máximo do serviço (n.º 7).

¹⁰⁰ Cfr. *Guidelines* (Cap. I, 1.65).

preço. Pretendendo a AT recaracterizar a operação feita entre as partes, teria de lançar mão do procedimento previsto no art. 38.º n.º 2 da LGT¹⁰¹.

Existem depois, as **cláusulas específicas anti-abuso**, sendo apontado pela maioria da doutrina, como exemplo das mesmas, o art. 63.º do CIRC¹⁰². De facto, estamos perante uma matéria que frequentemente é alvo de um abusivo planeamento fiscal e que tem como um dos objetivos neutralizar essas mesmas práticas.

Não obstante, sufrago o entendimento de Rui Morais que não inclui o referido art. nas referidas cláusulas. Importa ter presente, que a possibilidade de correção concebida à AF é **independente de qualquer comportamento abusivo** do sujeito passivo¹⁰³. Para que haja correção basta, apenas e tão só, a demonstração fundada que os preços das operações levadas a cabo entre entidades relacionadas diferem dos preços que seriam praticados entre entidades independentes em operações similares.

Pertinente a este respeito, alertas da *Guidelines* da OCDE segundo as quais “*as Administrações Fiscais não devem presumir, sistematicamente, que as empresas associadas tendem a manipular os seus lucros. Pode revelar-se realmente difícil determinar um preço de mercado aberto quando os mecanismos do mercado não entram em jogo ou quando se trata de adotar uma determinada estratégia comercial (...) Não se deve confundir a análise de um preço de transferência com análises que incidem sobre casos de fraude ou de evasão fiscal, apesar de os preços de transferência poderem ser usados para tais fins*”¹⁰⁴.

Reconduzir as motivações das multinacionais ao desejo de evitar a tributação é demasiado simplista. Por essa razão o termo preços de transferência tem uma conotação neutra nos EUA, Austrália e, mesmo, nas *Guidelines* da OCDE¹⁰⁵.

2.3. Das Garantias/ Meios de Defesa

Entre os meios de defesa que os contribuintes têm ao seu dispor, quer estejamos perante um caso de aplicação de métodos indiciários, quer perante correções ao abrigo de preços de transferência, não podemos esquecer o **direito audição**. Este é

¹⁰¹ João Taborda da GAMA, *Cadernos Preços de ...*, op. cit., pp. 185-188.

¹⁰² Neste sentido, J. L. Saldanha SANCHES, *Manual de... op. cit.*, p. 165 e José Casalta NABAIS, *Direito Fiscal*, op. cit., pp. 527 e 528.

¹⁰³ Rui Duarte MORAIS, «Sobre a noção de “cláusulas antiabuso” em Direito Fiscal», *Estudos Jurídicos e Económicos em Homenagem ao Prof. Doutor António de Sousa Franco*, vol. III, Coimbra Editora, 2006, pp. 884-888.

¹⁰⁴ *Guidelines* da OCDE (Cap. I, 1.2).

¹⁰⁵ Michelle MARKHAM, «*The Transfer Pricing of Intangibles*», *International Tax Review*, Kluwer, 2006, p. 563.

um direito que deve ser sempre facultado ao interessado, decorrência do princípio do contraditório previsto no art. 45.º do CPPT e 267.º n.º 5 da CRP.

O direito de audiência prévia pode ser bastante útil na medida em que pode prevenir litígios inúteis. Sempre que o interessado opte por fazê-lo e sejam suscitados novos elementos, os mesmos obrigatoriamente tem de ser tidos em conta na fundamentação da decisão (art. 60.º n.º 7 da LGT)¹⁰⁶.

Assumindo-se também como uma verdadeira garantia, temos o dever de **fundamentação** por parte da AT (nos termos que já foram expostos *supra*).

À margem destas duas garantias, comuns a ambos os regimes, pensemos agora nos meios aos quais poderá o contribuinte recorrer nos casos de **avaliação indireta**.

Há autores que entendem, que é possível o recurso ao procedimento para ilidir presunções previsto no art. 64.º do CPPT¹⁰⁷.

Temos ainda o procedimento de revisão que, como vimos *supra*, reveste especialidades e grande importância, uma vez que a impugnação da matéria tributável por métodos indiretos depende, na maioria dos casos, dessa “prévia reclamação”. Acresce sempre a possibilidade de reclamação graciosa e recurso hierárquico que como sabemos, em regra têm carácter facultativo¹⁰⁸.

Pensemos na hipótese de ter sido desencadeado um procedimento de revisão cujo resultado final foi o não acordo entre os peritos, tendo o Diretor Distrital de Finanças corroborado a posição assumida pelo perito da AT e sido efetuada a consequente liquidação. Fará sentido que se possa reclamar, sendo os fundamentos exatamente os mesmos, levando a que a AT se pronuncie duas vezes sobre a mesma matéria?

Há, ainda, a possibilidade de poder ocorrer a revisão excecional do lucro tributável, conforme dispõe o art. 62.º do CIRC¹⁰⁹.

¹⁰⁶ O art. 60.º al. d) da LGT faz alusão expressa ao direito de audiência antes da decisão de aplicação de métodos indiretos.

¹⁰⁷ Nesse sentido, João Sérgio RIBEIRO, *Tributação Presuntiva...*, *op. cit.*, pp. 257 e 258 e Ana Paula DOURADO, *O Princípio da Legalidade Fiscal...*, *op. cit.*, p. 741, segundo a qual, antes de recorrer ao procedimento do art. 91.º ss. da LGT, “o sujeito passivo poderá utilizar o procedimento do art. 64.º do CPPT, se quiser justificar a proveniência das suas “manifestações de fortuna”, ou os “resultados inferiores aos normais” ou ainda os “resultados nulos ou prejuízos durante três anos consecutivos ou mais”.

¹⁰⁸ Cfr. arts. 68.º e ss. do CPPT e 80.º da LGT.

¹⁰⁹ Importa notar que o procedimento previsto no art. 78.º da LGT não se confunde com o procedimento regulado no art. 91.º e ss. da LGT, pois enquanto este último, sucede antes da liquidação, o primeiro surge após a liquidação.

Para além destes meios administrativos, o sujeito passivo dispõe, obviamente, dos meios jurisdicionais, ou seja, da impugnação judicial¹¹⁰ para o TAF, com possibilidade de recurso para o TCA ou para o STA.

Por sua vez, perante correções ao abrigo dos **preços de transferência**, os meios de defesa resumem-se à possibilidade de reclamação graciosa, recurso hierárquico e impugnação. Acresce a possibilidade de recurso à Arbitragem Convencional, conforme vimos no Cap. I¹¹¹.

Para além diferença decorrente da existência do procedimento de revisão, exclusivo da avaliação indireta, será que também há diferenças em relação à arbitragem consoante estivermos perante uma ou outra matéria? É a esta questão que nos dedicamos de seguida.

2.4. Arbitragem Tributária

2.4.1. Enquadramento geral

A arbitragem (como meio alternativo de resolução de litígios) é, como sabemos, aceite em vários ramos do direito público, nomeadamente, no direito administrativo. No que tange ao Direito Fiscal, desde sempre, várias objeções foram sendo apontadas à admissibilidade da arbitragem, inclusive por poder configurar uma ofensa à soberania estatual. No entanto, assistiu-se recentemente a uma mudança de paradigma, sendo que as objeções tradicionalmente apontadas acabaram por ser superadas¹¹².

O sistema fiscal português é caracterizado, por problema da morosidade na resolução dos litígios. Pode haver mesmo tendência para agravamento, apesar dos recentes esforços que se tem vindo a verificar. Assim, parece não estar assegurado o cumprimento cabal do direito dos cidadãos consagrado no art. 20.º n.º 4 da CRP (direito a decisão judicial em prazo razoável).

Face ao panorama da nossa justiça fiscal, julgo que a introdução da arbitragem se mostrava bastante pertinente, diria mesmo, mais do que necessária.

¹¹⁰ Art. 99.º do CPPT apresenta a título exemplificativo fundamentos da impugnação. Necessário a conjugação com o previsto no art. 86.º da LGT.

¹¹¹ Sobre a conjugação entre a utilização do mecanismo de arbitragem convencional e a dos meios de garantia consagrados pela lei interna ver Rui Duarte MORAIS, «Preços de Transferência ...», *op. cit.*, pp. 156-160.

¹¹² Para um maior desenvolvimento dos tradicionais obstáculos à introdução da Arbitragem no Direito Fiscal, bem como a superação dos mesmos ver Ana FRANCISCO, *A Arbitragem Tributária*, Dissertação de Mestrado em Direito Fiscal, Universidade Católica do Porto, 2012, pp. 11-14.

A introdução entre nós da arbitragem dá-se com a aprovação do DL n.º 10/2011, de 20 de Janeiro. No seu preâmbulo são enunciados três objetivos principais: **reforçar a tutela eficaz** dos direitos e interesses legalmente protegidos dos sujeitos passivos; alcançar uma maior **celeridade** na resolução dos litígios entre a administração tributária e o sujeito passivo; **redução das pendências** nos tribunais administrativos e fiscais.

Todavia, nem todas as causas podem ser dirimidas pelos tribunais arbitrais. No art. 2.º do RJAT, encontramos os critérios que estabelecem a sua competência em razão da matéria. Ficam excluídos alguns meios processuais previstos no 97.º do CPPT, tais como, as ações para o reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária, providências cautelares decididas pela administração e as oposições à execução.

Existe uma outra limitação, decorrente dos termos em que a AF se vinculou àquela jurisdição, concretizados na Portaria n.º 112-A/2011, vulgarmente conhecida como *Portaria de Vinculação* (art. 2.º e 3.º).

Tal evidencia uma característica essencial da arbitragem tributária, o seu **carácter voluntário**, quer para a AF, quer para o contribuinte. Só que, relativamente à AF, a vinculação é feita de forma prévia, geral e abstrata, pelo facto de esta ser um “litigante em massa” e por razões de praticabilidade¹¹³.

2.4.2. O art. 2 al. b) da Portaria de Vinculação

Conforme referido, o art. 2.º da Portaria procede à exclusão de determinadas matérias do âmbito de vinculação da AF à jurisdição do CAAD.

De entre essas matérias, destaque para a presente na al. b) do citado art., que **exclui pretensões relativas a atos de determinação da matéria coletável e atos de determinação da matéria tributável, ambos por métodos indiretos, incluindo a decisão do procedimento de revisão.**

A exclusão de vinculação à arbitragem tributária é uma evidente opção política, pois encontra-se dependente de portaria dos ministros das Finanças e da Justiça (art. 4.º n.º 1 do RJAT).

O preâmbulo da Portaria de Vinculação não apresenta a razão para a exclusão dos atos de determinação da matéria coletável através de métodos indiretos do âmbito da jurisdição arbitral. A razão que tem sido apontada prende-se com o facto de existir

¹¹³ Rui Duarte MORAIS, *Manual de...*, op. cit., p. 386.

um procedimento especial para a revisão de tais atos (o pedido de revisão da matéria tributável)¹¹⁴.

Ficaram assim fora do âmbito da arbitragem voluntária as pretensões relativas à metodologia indireta, um campo em que a arbitragem se poderia mostrar especialmente proveitosa, dado como vimos, o grande tecnicismo em torno de alguns critérios que constam do art. 90.º da LGT.

Esmiuçando a razão para esta exclusão “*ter-se-á considerado ser mais conveniente rever o disposto nos arts. 91.º da LGT, de forma a transformar o procedimento aí previsto num verdadeiro procedimento arbitral*”¹¹⁵.

Contudo, tal transformação ainda não aconteceu, restando aguardar o desenrolar dos acontecimentos. De facto, penso que seria positivo que ela ocorresse, transformando-se assim, um procedimento que parece ter ficado “a meio caminho”, numa verdadeira arbitragem. A suceder, ficaríamos com uma arbitragem necessária e, então sim, com virtualidades para funcionar como um mecanismo pré judicial de realização de uma melhor justiça.

2.4.3. Decisão Arbitral n.º 91/2012-T¹¹⁶

Vamos agora ter em consideração um acórdão do CAAD, em que se alegou, como questão prévia, suscitada pela AT, a incompetência do tribunal arbitral, entendendo aquela que não estaria vinculada à arbitragem tribuária quando estejam em causa pretensões relativas a preços de transferência.

Passamos a analisar a argumentação levada a cabo pela AT, bem como a decisão, pois que o processo assume traços peculiares e se mostra importante na demarcação entre as duas figuras.

Argumentação da AT:

A AT invocou a existência de uma identidade, proximidade, entre o regime dos preços de transferência e a aplicação de métodos indiretos. Partiu de um raciocínio segundo o qual estando os métodos indiretos excluídos da vinculação à jurisdição

¹¹⁴ Processos arbitrais n.º 91/2012-T e n.º 76/2012-T.

¹¹⁵ Rui Duarte MORAIS, *Manual de...*, op. cit., p. 390.

¹¹⁶ Proc. Arbitral n.º 91/2012-T, de 21 de Janeiro de 2013, constituído pelo coletivo de árbitros Dr. Jorge Lopes de Sousa (árbitro-presidente), Dr. José Pedro Carvalho e Prof. Doutor António Martins (árbitros vogais), designados pelo Conselho Deontológico do CAAD.

arbitral por força do art. 2.º b) da Portaria, por maioria de razão, o estariam as pretensões que versem sobre preços de transferência.

Passo a relatar os argumentos que considero mais significativos:

- 1- “Tal como os métodos indiretos previstos nos arts. 81.º ss. da LGT, também a determinação dos preços de transferência é efetuada a partir de elementos de que a administração tributária disponha, assente em critérios que embora tendencialmente objetivos pressupõem **uma ampla margem de discricionariedade técnica na sua aplicação**; Esta ampla margem de discricionariedade no tratamento de dados com vista à determinação do preço de transferência, (...) que justifica o especial cuidado no dever de **fundamentação** destas correções, tal como se encontra consignado no n.º 3 do artigo 77.º da LGT, à semelhança do que acontece com os métodos indiretos, conforme o n.º 4 e 5 do mesmo normativo legal”.
- 2- “No que concerne às correções efetuadas ao abrigo dos preços de transferência, à semelhança do que acontece com a determinação da matéria coletável através de métodos indiretos, a regra de **irrecorribilidade** das decisões arbitrais revela-se especialmente atentatória do princípio constitucional **da tutela jurisdicional efetiva**”.
- 3- “**As mesmas razões** que levaram o legislador a excluir da jurisdição dos tribunais arbitrais as matérias sujeitas a uma apreciação indiciária e presuntiva aplicam-se também, ao regime dos preços de transferência” sob pena de **infringir os princípios da igualdade e equidade no acesso a justiça e celeridade**.

Decisão:

A argumentação desenvolvida pela AT (no sentido da inarbitrabilidade das pretensões relativas a preços de transferência) foi declarada improcedente.

A decisão baseou-se fundamentalmente nos seguintes alicerces:

- 1- A pretensão da AT **não tem correspondência com a lei, não existindo qualquer lacuna** do art. 2.º da Portaria de Vinculação. O tribunal afirmou e, a nosso ver, bem que “se nas exceções não vem indicada a não vinculação da Autoridade Tributária e Aduaneira quando esteja em causa a apreciação da

legalidade de atos que façam aplicação do regime dos preços de transferência, a situação terá forçosamente de considerar-se abrangida pela regra do corpo do art. 2.º da Portaria n.º 112-A /2011”.

- 2- **Excluiu** ainda a possibilidade de recurso à **analogia**, dado o princípio geral da interpretação jurídica, segundo o qual “*as normas excepcionais não comportam aplicação analógica*”¹¹⁷.
- 3- O conceito de **discricionariedade técnica** invocado pela AT foi considerado como **ultrapassado e inadequado**. A pretensão de incluir no âmbito das exceções situações em que esteja em causa apreciação de questões técnicas, não tem correspondência legal, sendo, mesmo, contrária à intenção de incluir no âmbito da jurisdição arbitral as questões referentes à fixação de valores patrimoniais (em que há um campo evidente para aplicação de elementos de ordem subjetiva).
- 4- O tribunal salientou que a **competência técnica dos árbitros está mais que assegurada**, para mais sendo possível designar para árbitro um licenciado em Economia ou Gestão sempre que tal se demonstre necessário¹¹⁸. Além disso, e à semelhança do que sucede nos tribunais judiciais tributários, é possível os tribunais arbitrais recorrerem a pareceres técnicos e prova pericial¹¹⁹.
- 5- A regra geral da irrecorribilidade das decisões arbitrais, que se coaduna com a celeridade que caracteriza todo o processo (art. 21.º do RJAT), não se mostra lesiva da tutela jurisdicional efetiva.
- 6- No que tange à invocação de violação do princípio da igualdade, este também não mereceu acolhimento. O tribunal considerou que a única razão explicativa que sustenta a exclusão feita pelo art. 2.º b) da Portaria de Vinculação reside na existência do procedimento de revisão da matéria tributável e não na existência de uma margem de subjetividade. Finaliza afirmando que, “**não se está perante situações essencialmente idênticas, como pressupõe a violação do princípio da igualdade**”.

¹¹⁷ Nos termos do art. 11.º do CC.

¹¹⁸ Nos termos do art. 7.º n.º 2 e 3 do RJAT.

¹¹⁹ Por via do art. 29.º n.º 1 al. a) do RJAT, aplica-se subsidiariamente o art. 116.º do CPPT.

Breve análise:

Antes de mais, não posso deixar de destacar a **notável fundamentação** levada a cabo pelo tribunal arbitral. Uma fundamentação minuciosa, criteriosa e que refuta de forma cuidada todos os argumentos da AT¹²⁰.

Este rigor na fundamentação (que, pelo que me foi possível constatar está presente em toda a jurisprudência arbitral) dissipa os receios que eventualmente pudessem existir por parte dos mais céticos em relação às sentenças arbitrais.

No que diz respeito à questão prévia levantada neste processo, **concordo** totalmente com a decisão do tribunal, nomeadamente, com a análise que fez da chamada “discrecionabilidade técnica”. Este conceito, designa, a “utilização pelo legislador de categorias técnicas e científicas, de conhecimentos científicos não jurídicos ou de conhecimentos artísticos ou profissionais (para fixar um determinado facto tributário)”, bem como, o emprego de conceitos jurídicos indeterminados na previsão da norma¹²¹. Porém, decorre da própria Constituição, nos termos do seu art. 268.º n.º 4, que incumbe aos tribunais fiscais o controlo na aplicação dos referidos conceitos¹²².

Nada parece obstar ao julgamento de pretensões relativas a preços de transferência por parte dos tribunais arbitrais (muito pelo contrário), dispondo estes de todos os meios necessários para tal.

De assinalar que esta posição já tinha sido **sufragada** pelo tribunal arbitral em **decisões anteriores**. A primeira decisão de pronúncia no sentido de que o regime dos preços de transferência se inclui no âmbito da competência material dos tribunais arbitrais reporta ao Processo n.º 76/2012-T, de 29 de Outubro de 2012, entendimento reiterado no Processo n.º 55/2012-T, de 24 de Dezembro de 2012.

Neste último processo, a AT alegou de forma inovadora, sustentando que a apreciação de questões relativas a preços de transferência violaria a proibição de recurso à equidade prevista no art. 2.º n.º 2 do RJAT e que, devido à Convenção de Arbitragem¹²³ poderia existir colisão com eventuais direitos de outros Estados-Membros. Estes novos

¹²⁰ A título de curiosidade, quanto à questão que se suscitava, relativa a preços de transferência (em concreto, a taxa de juro que seria praticada numa situação de plena concorrência), o tribunal conclui pela ilegalidade da correção efetuada pela administração, entendendo que, no âmbito deste regime, deve ser procurado o mais elevado grau de comparabilidade (por força do disposto do art. 63.º n.º 1 e 2 do CIRC e art. 4.º da Portaria 1446-C/2001, de 21 de Dezembro). Ora, no caso concreto constatou -se que as duas operações não reuniam condições de comparabilidade (designadamente, funções desempenhadas, riscos assumidos, termos e condições contratuais), logo a atuação da AT foi inviabilizada.

¹²¹ João Sérgio RIBEIRO, *Tributação Presuntiva...*, op. cit., pp. 212-214.

¹²² Ana Paula DOURADO, *O princípio da Legalidade...*, op. cit., p. 523.

¹²³ Convenção referida *supra* (Cap. I, 3.1).

argumentos não foram acolhidos. Considero que o primeiro argumento da AT é especialmente infeliz, pois, tal como o tribunal entendeu, saber se as normas relativas a preços de transferência foram bem aplicadas não envolve juízos de equidade, (*i. e.* o afastamento das regras normativamente emitidas e sua substituição por regras que o intérprete julgue mas justas e adequadas), mas sim a aplicação das regras legais que presidem a este regime (as que constam do art. 63.º do CIRC e da Portaria n.º 1446-C/2001, de 21 de Dezembro). Mais, a obrigação de julgamento de acordo com o direito constituído não é exclusiva dos tribunais arbitrais, sendo também imposta aos tribunais tributários, que “estão sujeitos à lei”, sendo-lhes também proibido o recurso à equidade, salvo lei em sentido contrário¹²⁴.

Quanto ao segundo argumento, o tribunal concluiu que “a existência de convenções internacionais em matéria de preços de transferência não afasta a competência dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD como não afasta a dos tribunais tributários para a apreciação das questões a elas atinentes, pois as normas internacionais fazem parte do bloco de legalidade que rege tal matéria, sendo aplicadas como quaisquer outras normas, com respeito pela hierarquia normativa que resulta do art. 8.º da CRP”.

2.5. Presunções

O recurso a presunções é recorrente no domínio fiscal, como o é também noutros ramos de direito. O próprio Código Civil define que “*presunções são as ilações que a lei ou o julgador tira de um facto conhecido para firmar um facto desconhecido*”¹²⁵.

A presunção é constituída por uma afirmação base ou indício, por uma afirmação resultado ou afirmação presumida e pelo nexos lógico que existe entre ambas¹²⁶. Quanto aos tipos de presunções, elas podem ser estabelecidas pela própria lei (presunção *juris*)¹²⁷ ou então, serem baseadas apenas nas regras de experiência comum (presunção *hominis*)¹²⁸.

Relativamente à avaliação indireta, verificámos que o recurso a presunções é uma característica essencial deste método. A determinação da matéria tributável assenta em

¹²⁴ Art. 203.º da CRP e art. 2.º do ETAF.

¹²⁵ Cfr. art. 349.º do CC.

¹²⁶ João Sérgio RIBEIRO, *Tributação Presuntiva...*, *op. cit.*, p. 42.

¹²⁷ Ver João Castro MENDES, *O conceito de Prova em Processo Civil*, Lisboa, 1961, p. 179 “Quando a conclusão é imposta pela ordem jurídica, a presunção diz-se de direito, legal ou *juris*”.

¹²⁸ Ver João Castro MENDES, *O conceito de Prova...*, *op. cit.*, p.179 “quando resulta de uma máxima de experiência avaliada ‘pelo prudente árbitro do julgador’ (...) a presunção diz-se simples, de facto ou *hominis*”.

indícios ou factos base que se ligam a um determinado quantitativo por umnexo de probabilidade, pelo que as situações consagradas no art. 87.º da LGT participam, de **natureza presuntiva**.¹²⁹

O mesmo não se aplica nos **preços de transferência**, pois “...o regime de preços de transferência não consubstancia a aplicação de métodos indiretos, pois **não** se visa com tal regime a “determinação do valor dos rendimentos ou bens tributáveis a partir de **indícios, presunções** ou outros **elementos** de que a AT disponha”¹³⁰.

Tal regime resulta apenas da aplicação das regras definidas no art. 63.º do CIRC em comunhão com a Portaria que regula a matéria.

Note-se, porém, que antes da alteração efetuada pela Lei n.º 30-G/2000 de 29 de Dezembro, ou seja, quando não existiam os métodos com vista à determinação do “preço de mercado”, existia uma grande proximidade entre os dois regimes. Havia necessidade de recorrer a indícios (margem bruta existente entre as entidades vinculadas, a rendibilidade dos capitais próprios e qualquer outra grandeza com relevância) para quantificar a transferência de benefícios entre empresas¹³¹.

2.6. Argumento sistemático

No CIRC, verificamos que o regime dos **preços de transferência** se insere no Capítulo III (Determinação da matéria coletável), estando regulado na Secção VI (Disposições comuns e diversas), Subsecção I (Correções para efeitos da determinação da **matéria coletável**).

Por sua vez, a aplicação de **métodos indiretos** é tratada na secção antecedente, isto é, na Secção V (Determinação do **lucro tributável** por métodos indiretos)¹³².

Assim, parece existir o propósito legislativo de tratar separadamente as duas matérias.

Face ao exposto, os métodos indiretos relevam para efeitos de determinação do lucro tributável, por impossibilidade de comprovação e quantificação direta e exata do lucro tributável. Já os preços de transferência limitam-se às correções dos preços das operações ou séries de operações realizadas entre entidades relacionadas, para efeitos de determinação da matéria coletável.¹³³

¹²⁹ João Sérgio RIBEIRO, *Tributação Presuntiva...*, op. cit., p. 251.

¹³⁰ Processo Arbitral n.º 55/2012-T.

¹³¹ João Sérgio RIBEIRO, *Tributação Presuntiva...*, op. cit., p. 400.

¹³² Do art. 57.º a 62.º do CIRC.

¹³³ João Taborda da GAMA, *Cadernos Preços de...*, op. cit., p. 287.

João Sérgio Ribeiro considera que no contexto da determinação do imposto a pagar (salvo casos excepcionais), há uma diferença notável entre os preços de transferência e avaliação indireta. Assim, refere o autor, que, *“no caso da avaliação indireta, pretende-se em regra, determinar a totalidade da matéria tributável ou uma parte significativa daquela. Diferentemente, no caso dos preços de transferência, trata-se unicamente de determinar um dos componentes utilizados para o cálculo do rendimento tributável. Daqui decorre que no caso da avaliação indireta existe uma verdadeira tributação presuntiva, enquanto no caso dos preços de transferência, uma mera normalização”*¹³⁴.

¹³⁴ João Sérgio RIBEIRO, *Tributação Presuntiva...*, op. cit., p. 218 e 399.

CONCLUSÃO

Ao que nos foi possível apurar, no plano internacional preços de transferência e avaliação indireta são alvo de análises autónomas. O mesmo sucede, grosso modo, a nível interno na nossa doutrina.

Pese embora algumas afinidades, estas são ténues, não sendo suficientes para inferir que existe uma verdadeira semelhança ou proximidade entre os dois regimes. Assim, concluímos que os preços de transferência não são um caso ou uma das formas em que pode revestir a avaliação indireta.

A conclusão a que chegamos é sustentada, em suma, pelo seguinte:

Embora as correções efetuadas ao abrigo dos preços de transferência também sejam motivadas por uma discrepância entre o valor declarado e o “valor de mercado”, não as podemos incluir na al. d) do art. 88.º da LGT. Na verdade, estamos perante realidades distintas, pois o regime do art. 63.º do CIRC pressupõe a existência de **relações especiais**. Diferentemente acontece com o recurso à metodologia indireta, a qual é suscetível de ser aplicada aos contribuintes em geral.

A avaliação indireta tem por base a inexistência, insuficiência, irregularidade ou falta de fiabilidade da contabilidade. Parece estar associada a uma certa “conotação negativa” e reveste a natureza de *ultima ratio*. Por oposição, o regime dos preços de transferência não tem como pressuposto a violação dos deveres de cooperação. Tem subjacente um “princípio positivo”, o princípio de plena concorrência, a ser seguido no dia-a-dia nas transações efetuadas entre entidades relacionadas.

Verificamos que o recurso a presunções é uma característica essencial da avaliação indireta, participando as situações elencadas no art. 87.º da LGT de natureza presuntiva. Por sua vez, nos preços de transferência não se visa a determinação do valore do rendimento a partir de indícios, presunções ou outros elementos de que a AT disponha. Tal fixação resultará, diretamente, da aplicação das regras definidas no art. 63.º do CIRC e da Portaria n.º 1446-C/2001, de 21 de Dezembro.

No CIRC, a aplicação de métodos indiretos é tratada na Secção V (Determinação do lucro tributável por métodos indiretos), enquanto que o regime dos preços de transferência se insere na Secção VI (Disposições comuns e diversas), Subsecção I (Correções para efeitos da determinação da matéria coletável). Assim, sistematicamente, na nossa lei, as duas matérias são tratadas de forma diferenciada.

Por último, embora tal não implique necessariamente a diferente natureza dos dois institutos, temos que, quanto aos meios de defesa ao dispor dos contribuintes, há diferenças, consoante os casos, com destaque para o procedimento de revisão e para a arbitragem tributária. O primeiro, dotado de especialidades, é exclusivo da avaliação indireta. As pretensões versando sobre esta matéria, ficaram excluídas do âmbito da jurisdição arbitral, por força do art. 2.º al. b) da Portaria de Vinculação. Já no que tange a pretensões relativas à aplicação do regime dos preços de transferência, nada obsta à pronúncia pelo Tribunal Arbitral (apesar da AT ter suscitado a incompetência do tribunal quando em causa pretensões relativas a esta matéria, invocando para tal, a existência de uma identidade, proximidade entre o regime dos preços de transferência e a aplicação de métodos indiretos).

BIBLIOGRAFIA

ADAMS, Chris D., «*Transfer pricing the international context*», *Fisco*, n.º 101/102, Janeiro de 2002.

ANDRADE, Fernando Rocha, «Preços de transferência e tributação de multinacionais: as evoluções recentes e o novo enquadramento jurídico português», *Boletim de Ciências Económicas*, FDUC, vol. XLV-A, Coimbra, 2002.

ARNOLD, Brian J.; MCINTYRE, Michael J., *International Tax Primer*, 2.ª edição, Kluwer Law International, Haia, 2002.

BAISTROCCHI, Eduardo, «*The transfer pricing problem: A Global proposal for simplification*», *The Tax Lawyer*, Summer 2006.

BASTO, José Xavier de, «O princípio da tributação do rendimento real e a Lei Geral Tributária», *Fiscalidade*, n.º 5, Janeiro de 2001.

CÂMARA, Francisco de Sousa da, «A avaliação indireta da matéria coletável e os preços de transferência na LGT», *Problemas Fundamentais do Direito Tributário*, Vislis, Lisboa, 1999.

CÂMARA, Francisco de Sousa da; SANTIAGO, Bruno, «Análise de alguns aspetos do regime doméstico dos preços de transferência e a sua relação com o direito fiscal internacional e o direito comunitário», *Estudos em Homenagem ao Professor Doutor Paulo de Pitta e Cunha*, vol. II, Coimbra, Almedina, 2010.

CAMPOS, Diogo Leite de, «Preços de Transferência e Arbitragem», *Revista Ordem dos Advogados*, vol. III, Dezembro de 2007.

CAMPOS, Diogo Leite de; RODRIGUES, Benjamin Silva e SOUSA, Jorge Lopes de, *Lei Geral Tributária: Comentada e Anotada*, 3.ª edição, Vislis Editora, Lisboa, 2003.

DOURADO, Ana Paula, *O Princípio da Legalidade Fiscal: tipicidade, conceitos jurídicos indeterminados e margem livre de apreciação*, Coimbra, Almedina, 2007.

FRANCISCO, Ana Mafalda Costa, *A Arbitragem Tributária*, Dissertação de Mestrado em Direito Fiscal, Universidade Católica do Porto, 2012.

FRANZÉ, Roberto, «*Transfer Pricing and Distribution Arrangements: From Arm's Length to Formulary Apportionments of Income*», *International Tax Review*, Kluwer, 2005.

GAMA, João Taborda da, *Cadernos Preços de Transferência 2013*, Coimbra, Almedina, 2013.

MARKHAM, Michelle, «*The Transfer Pricing of Intangibles*», *International Tax Review*, Kluwer, 2006.

MARTINS, Alexandra Coelho, *O Regime dos Preços de Transferência e o IVA*, Cadernos IDEFF, Coimbra, Almedina, 2009.

MARTINS, António, «Uma nota sobre a relevância (não Fiscal) dos preços de transferência», *Fiscalidade*, n.º 29, Coimbra, 2007.

MARTINS, Carlos Carvalho; MARTINS, António, «Os preços de transferência nos grupos industriais: análise de dois casos», *Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 420, 2007.

MENDES, João Castro, *O conceito de Prova em Processo Civil*, Lisboa, 1961.

MORAIS, Rui Duarte, *Apontamentos ao IRC*, Coimbra, Almedina, 2009.

MORAIS, Rui Duarte, «Avaliação Indireta, Arbitragem e Controlo Judicial», *Estudos em Memória do Prof. Doutor J.L. Saldanha Sanches*, vol. V., Coimbra, 2010.

MORAIS, Rui Duarte, *Manual de Procedimento e Processo Tributário*, Coimbra, Almedina, 2012.

MORAIS, Rui Duarte, «Preços de transferência. O sistema fiscal no fio da navalha», *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, ano 2, n.º 1, Coimbra, Almedina, 2009.

MORAIS, Rui Duarte, «Sobre a noção de “cláusulas antiabuso” em Direito Fiscal», *Estudos Jurídicos e Económicos em Homenagem ao Prof. Doutor António de Sousa Franco*, vol. III, Coimbra Editora, 2006.

NABAIS, José Casalta, *Direito Fiscal*, Coimbra, Almedina, 2014.

OCDE, *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*, Paris, OCDE, 2010.

PALMA, Clotilde Celorico; MARTINS, Guilherme Waldemar D'Oliveira, «A introdução dos acordos prévios sobre preços de transferência na legislação fiscal portuguesa: nota Preliminar», *Fiscalidade*, n.º 36, Coimbra, 2008.

PEREIRA, Paula Rosado, «O novo regime dos preços de transferência», *Fiscalidade*, n.º 5, Coimbra, 2001.

RIBEIRO, João Sérgio, *Tributação Presuntiva do Rendimento - Um Contributo para Reequacionar os Métodos de Determinação da Matéria Tributável*, Coimbra, Almedina, 2010.

SANCHES, J. L. Saldanha, *Manual de Direito Fiscal*, 3.ª edição, Coimbra editora, 2007.

TAVARES, Tomás Cantista, *IRC e Contabilidade: Da Realização ao Justo Valor*, Coimbra, Almedina, 2011.

TEIXEIRA, Glória; BARROS, Duarte, *Preços de Transferência e o Caso Português*, Vida Económica, Porto, 2004.

TERRA, Ben J. M.; WATTEL, Peter J., *European Tax Law*, 6.^a edição, Kluwer, 2012.