

COORDENAÇÃO

João Taborda da Gama

CADERNOS PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA 2013

Ana Afonso de Almeida

António Castro Caldas

António Fernandes de Oliveira

António Queiroz Martins

Bruno Santiago

Catarina Breia

Cláudia Reis Duarte

Fernando Carreira de Araújo

Filipe Moura

Inês Frutuoso de Melo

Jaime Carvalho Esteves

João Espanha

Leendert Verschoor

Miguel Teixeira de Abreu

Patrícia Matos

Paulo Mendonça

Rui Rocha

Samuel Fernandes de Almeida

Tânia Carvalhais Pereira

Tiago Machado Graça

Tiago Soares Cardoso

Tomás Cantista Tavares

CADERNOS PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA

Coordenação: João Taborda da Gama

EDITOR

EDIÇÕES ALMEDINA, S.A.

Rua Fernandes Tomás, n.ºs 76, 78 e 79

3000-167 Coimbra

Tel.: 239 851 904 · Fax: 239 851 901

www.almedina.net · editora@almedina.net

DESIGN DE CAPA

FBA.

PRÉ-IMPRESSÃO

EDIÇÕES ALMEDINA, S.A.

IMPRESSÃO E ACABAMENTO

DPS – DIGITAL PRINTING SERVICES, LDA

Novembro, 2013

DEPÓSITO LEGAL

367172/13

Apesar do cuidado e rigor colocados na elaboração da presente obra, devem os diplomas legais dela constantes ser sempre objecto de confirmação com as publicações oficiais.

Toda a reprodução desta obra, por fotocópia ou outro qualquer processo, sem prévia autorização escrita do Editor, é ilícita e passível de procedimento judicial contra o infractor.



GRUPOALMEDINA

BIBLIOTECA NACIONAL DE PORTUGAL – CATALOGAÇÃO NA PUBLICAÇÃO

CADERNOS PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA

Cadernos preços de transferência /
coord João Taborda da Gama. – (Católica tax)
ISBN 978-972-40-5384-4

I – Gama, João Taborda

CDU 336

Os Preços de Transferência e a Cláusula Geral Anti-Abuso, em Contexto com o Artigo 9.º da Convenção Modelo da OCDE

MIGUEL TEIXEIRA DE ABREU¹

Resumo: Nas operações internacionais, são duas as normas que a autoridade tributária encontra no seu caminho se desejar proceder a correcções ao abrigo das regras sobre preços de transferência: o artigo 63.º do Código do IRC e o artigo 9.º de Convenção contra a Dupla Tributação.

Resulta da nossa análise que a norma doméstica sobre preços de transferência foi criada para corrigir o preço declarado nas operações efectuadas entre entidades relacionadas.

Se, praticado um preço de mercado, o contribuinte tirou partido da liberdade que lhe é reconhecida de gerir os seus negócios da forma que entender, então não será ao abrigo das regras sobre preços de transferência, mas da cláusula geral anti-abuso, que a autoridade tributária deverá escrutinar essa operação.

Se o contribuinte, na operação que efectuou, praticou um preço que não corresponde ao preço de mercado, é indiferente ao Direito Fiscal saber se, na determinação desse preço, houve ou não, da parte desse contribuinte, intenção de evadir o pagamento de impostos. Qualquer que seja a resposta, a correcção deverá operar

¹ Abreu Advogados

sempre, limitada apenas à existência de relações especiais entre o contribuinte e a sua contraparte.

No cenário das operações internacionais, o conceito de relações especiais a aplicar tem de ser determinado no respeito pelo princípio do efeito negativo dos Tratados e pelo princípio do primado do direito internacional sobre o direito nacional. São estes dois princípios que determinam a não aplicação do conceito de relações especiais da lei doméstica, sempre que ele entre em colisão com o conceito contemplado por Convenção contra a Dupla Tributação.

Abstract: In international transfer pricing transactions, two provisions apply in Portugal: article 63 of the Corporate Income Tax Code and article 9 of a Double Taxation Convention.

Our article shows that the portuguese transfer pricing rules have been created to correct the price declared in related party transactions.

If, in applying an arm's length price to a related transaction, a party has abused the freedom that it has to manage its tax affairs in the manner most suited to its interests, then such transaction can not be challenged on the basis of transfer pricing laws but on the basis of general anti-avoidance rules.

If however, the price declared in a related party transaction has not been agreed at arm's length, then it is irrelevant if the parties have acted with the intention of avoiding taxes or not. Whatever the motive behind the price, as long as the parties involved are related, transfer pricing laws and regulations must apply.

In the international arena, the concept of related parties must be determined in respect of the principle of the negative effect of treaties and in respect of the overriding effect of international law. These two principles impose that the domestic concept of related parties ceases to apply whenever it comes into conflict with the concept adopted under an applicable Double Taxation Convention.

Índice: 1. Do princípio da liberdade de gestão fiscal 1.1. Da liberdade de gestão fiscal e do princípio da igualdade fiscal 1.2. Da igualdade fiscal e do princípio da capacidade contributiva 1.3. Da capacidade contributiva à tributação das empresas pelo lucro real 1.4. Dos limites ao princípio da liberdade de gestão fiscal, ou de como proteger o princípio da igualdade fiscal. As normas anti-abuso e de como a sua aplicação depende de uma actuação abusiva 2. Do princípio do efeito negativo dos tratados 3. Do artigo 63.º do Código do IRC e do artigo 9.º da Convenção

Modelo da OCDE 3.1. Das semelhanças de conceitos entre o Código do IRC e a Convenção Modelo da OCDE. As orientações da OCDE enquanto elemento de auxílio à interpretação das regras sobre preços de transferência 3.2. Das diferenças de conceitos entre o Código do IRC e a Convenção Modelo da OCDE 3.2.1. Das “operações efectuadas” do n.º 1 do artigo 63.º do Código do IRC às “relações comerciais ou financeiras” do n.º 1 do artigo 9.º da Convenção Modelo da OCDE 3.2.1.1. De como o conceito do artigo 63.º do Código do IRC se limita a questões de “preço” e de como as questões de “substância sobre a forma” se remetem ao regime do n.º 2 do artigo 38.º da LGT 3.2.1.2. De como as diferenças de regime entre o artigo 63.º do Código do IRC e o artigo 9.º da Convenção Modelo da OCDE impõem ajustamentos às orientações da OCDE, enquanto elemento interpretativo dos preços de transferência em Portugal 3.2.1.3. Das regras sobre preços de transferência em Portugal e do princípio da liberdade de gestão fiscal 3.2.2. Das diferentes concepções de “relações especiais” no n.º 4 do artigo 63.º do Código do IRC e no n.º 1 do artigo 9.º da Convenção Modelo da OCDE 3.2.2.1. Do impacto das diferenças de regime entre o artigo 63.º do Código do IRC e do artigo 9.º da Convenção Modelo da OCDE, quando o resultado da correcção não restringe a tributação da entidade não residente 3.2.2.2. Do impacto das diferenças de regime entre o artigo 63.º do Código do IRC e do artigo 9.º da Convenção Modelo da OCDE, quando o resultado da correcção restringe a tributação da entidade não residente 3.2.2.3. Do caso específico da Convenção contra a Dupla Tributação celebrada com o Panamá e de como o conceito doméstico de “relações especiais” da alínea h) do n.º 4 do artigo 63.º do Código do IRC deve ceder perante o conceito convencional 4. Conclusão

Comecemos pelo princípio, lembrando, em introdução ao nosso tema, dois dos pilares que sustentam qualquer sistema fiscal de um Estado de Direito e que tão importantes são na análise correcta da temática dos preços de transferência em Portugal.

O primeiro pilar é o que aplica o princípio da liberdade de gestão fiscal (o qual tem de ser entendido no contexto do princípio da igualdade fiscal).

O segundo pilar é o que aplica o princípio do efeito negativo dos Tratados².

² No caso, das Convenções destinadas a evitar a dupla tributação internacional em matéria de impostos sobre o rendimento e o capital. A Organização para a Cooperação e Desen-

1. Do princípio da liberdade de gestão fiscal

No Mundo do direito, as pessoas, individuais ou colectivas, são livres de gerir os seus interesses (incluindo o seu património e os seus negócios) da forma que entenderem melhor servir os seus interesses específicos.

Esta liberdade reflecte um princípio de autonomia privada constitucionalmente consagrado, desde logo, no artigo 80.º da Constituição da República Portuguesa (CRP), que estabelece que “[A] organização económico-social assenta nos seguintes princípios: (c) *Liberdade de iniciativa e de organização empresarial (...)*”.

É uma liberdade que tem por efeito o reconhecimento do direito de qualquer pessoa de planificar os seus negócios da forma fiscalmente menos onerosa, ou seja, de organizar os seus negócios sem ter de acautelar os interesses e as necessidades do Estado em matéria fiscal ou financeira.

Esta liberdade tem vindo a ser reconhecida amplamente pela doutrina portuguesa³, pela jurisprudência portuguesa⁴ e pela jurisprudência comunitária⁵.

volvimento Económico (OCDE) publicou a sua primeira Convenção Modelo em 1963, tendo-a sujeitado a algumas alterações em 1977. Apesar de as Nações Unidas terem igualmente adoptado um modelo de Convenção similar nos anos 80, que foi actualizado em 2001, é a Convenção Modelo da OCDE que tem servido de base às mais de 1500 Convenções contra a Dupla Tributação assinadas em todo o Mundo. Para ter uma visão mais abrangente do percurso histórico e evolutivo das Convenções contra a Dupla Tributação, cfr. Paula Rosado Pereira (Coimbra, 2010) *Princípios do Direito Fiscal Internacional – Do Paradigma Clássico ao Direito Fiscal Europeu*, Almedina, 27 segs.

³ Entre todos, José Casalta Nabais (, 2010) “Liberdade de Gestão Fiscal das Empresas”, *Fiscalidade*, n.º 44,. Ainda J. L. Saldanha Sanches (2010) *Justiça Fiscal*, FFMS, 23 e José Casalta Nabais, Fátima Reis Silva, Maria João Rodrigues Dias, Solange Fernanda Moreira Jesus e Ana Maria Gomes Rodrigues (Coimbra, 2011) “A Liberdade de Gestão Fiscal das Empresas – Justo Valor”, *Uma Perspectiva Crítica e Multidisciplinar*, Almedina.

⁴ Cfr. A título de exemplo, o Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul (TCAS) n.º 04255 de 15 de Fevereiro de 2011: “[S]endo certo que a liberdade de gestão fiscal tem a sua expressão nas liberdades de iniciativa económica e de empresa, contempladas nos artigos.61, 80, al. c), e 86, da Constituição da República, também o é que a legitimação da liberdade das empresas, guiando-se pelo planeamento fiscal, passa, nomeadamente, pela escolha da forma e organização da empresa (v.g. empresa individual/empresa societária, estabelecimento estável/sociedade afiliada), do financiamento (v.g. autofinanciamento, heterofinanciamento, recurso a suprimentos), do local da sede da empresa, afiliadas e estabelecimentos estáveis, da política de gestão de défices e da política de reintegrações e amortizações”.

⁵ No caso Cadbury Schweppes, o Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE) veio considerar que os artigos 43.º e 48.º do Tratado da União Europeia devem ser interpretados

Este princípio não é, todavia, um princípio absoluto. Ele cede, desde logo, para abrir caminho à obrigação de qualquer pessoa de afectar, na medida das suas capacidades, parte do seu património ao pagamento de impostos, dessa forma se assegurando, em primeira mão, a satisfação das necessidades financeiras do Estado e, em segunda mão, por imposição constitucional, uma mais justa repartição dos rendimentos e da riqueza⁶.

E cede ainda quando, pela sua utilização, coloca em causa um outro princípio constitucional que é o princípio da igualdade, que a CRP acolheu no seu artigo 13.º.

1.1. Da liberdade de gestão fiscal e do princípio da igualdade fiscal

Quando aplicado ao Direito Fiscal, o princípio da igualdade ganha um ângulo distinto pois não o aborda pelo lado absoluto (de que resultaria o dever de cada contribuinte pagar exactamente o mesmo imposto, o que geraria enormes desigualdades sociais) mas no sentido relativo, i.e., em busca de uma igualdade de sacrifícios, em resultado da qual são tratados de forma desigual os contribuintes que se encontrem em situação desigual.

As desigualdades sociais e económicas de cada contribuinte são, então, elemento a ter em conta na determinação do imposto a pagar por cada um, impondo por exemplo que o imposto pessoal sobre o rendimento seja progressivo e tenha em conta a situação individual de cada pessoa⁷.

Só assim ganha sentido o princípio da igualdade no domínio da fiscalidade.

como impedindo que a administração fiscal de um Estado-membro inclua na base tributável de uma sociedade nele residente os lucros efectuados por uma sociedade por ela controlada, mas residente noutro Estado-membro, ainda que esses lucros aí estejam sujeitos a um nível de tributação inferior, a não ser quando se esteja perante uma *situação ou esquema totalmente artificial*, que não respeite a realidade económica e cujo objectivo seja evitar o pagamento dos impostos que seriam normalmente devidos

⁶ Cfr. artigo 103.º, n.º 1, da CRP.

⁷ Artigo 104.º, n.º 1, da CRP.

1.2. *Da igualdade fiscal e do princípio da capacidade contributiva*

Por outras palavras, a repartição do esforço fiscal entre contribuintes deve ser feita através de um critério único, qual seja, o da respectiva capacidade contributiva (capacidade económica, capacidade de pagar, *ability to pay*).

Esta ideia da capacidade contributiva surge então associada ao princípio da igualdade, ou como refere TOMÁS TAVARES⁸, “*cobra o sentido de que os factos económicos que exprimem idêntica capacidade merecem uma igual fasquia tributária e, outrossim, os que denotem uma diferente capacidade devem ser tratados de modo diferenciado*”.

Embora a CRP não tenha acolhido expressamente o princípio da capacidade contributiva, não existem hoje quaisquer dúvidas de que o mesmo resulta da aplicação directa do princípio da igualdade fiscal⁹. De todas as formas, o legislador fiscal veio acolhê-lo, agora de forma expressa, no artigo 4.º da Lei Geral Tributária (“LGT”), ao estipular que “[O]s impostos assentam essencialmente na capacidade contributiva, revelada, nos termos da lei, através do rendimento ou da sua utilização e do património”.

1.3. *Da capacidade contributiva à tributação das empresas pelo lucro real*

O princípio da capacidade contributiva implica a escolha de uma opção clara pela incidência fiscal sobre os lucros reais (i.e., os que são efectiva-

⁸ Nesta matéria, por facilidade de raciocínio, seguimos de perto a lição de Tomás Cantista Tavares (Lisboa, 1999) “Da Relação de Dependência Parcial entre a Contabilidade e o Direito Fiscal na Determinação do Rendimento Tributável das Pessoas Colectivas: Algumas Reflexões ao Nível dos Custos”, *Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 396, Centro de Estudos Fiscais. Todavia, os princípios enunciados são adoptados por toda a nossa grande doutrina como, por exemplo, Vítor António Duarte Faveiro (cfr. (Coimbra, 1986) *Noções Fundamentais de Direito Fiscal Português*, Coimbra Editora), J. L. Saldanha Sanches (cfr. (Coimbra, 2007) *Manual de Direito Fiscal*, 3.ª edição, Coimbra Editora) ou Diogo Leite de Campos (*Direito Tributário*, Almedina), entre tantos outros.

⁹ Cfr. Saldanha Sanches (2010), 30.

mente obtidos) e não sobre os lucros normais (i.e., aqueles que se obteriam em condições habituais, possivelmente abaixo ou acima da realidade¹⁰).

A tributação sobre os lucros reais é tão estruturante no Código do IRC que até quando o legislador admite – de modo absolutamente excepcional – a tributação por recurso a métodos indirectos, o faz impondo à autoridade tributária que busque, apesar da falta de elementos disponíveis, a verdadeira capacidade contributiva do contribuinte¹¹.

Para que a tributação pelo rendimento real fosse uma realidade, necessário seria que o legislador adoptasse, como fez, um conceito de tributação pelo rendimento líquido, ou seja, que a todos os proveitos gerados (componente positiva do rendimento) se pudessem deduzir todos os gastos ligados à sua obtenção (componente negativa). Com efeito, só este modelo reflecte com rigor o lucro real do contribuinte.

Todavia, a adopção deste modelo implica a atribuição ao contribuinte de uma série de deveres de informação e de organização contabilística que não são despiciendos. À série de deveres que, no modelo da tributação pelo rendimento líquido, são atribuídos ao contribuinte, respondeu o legislador fiscal ao presumir, no artigo 75.º da LGT, que são “(...) *verdadeiras e de boa fé as declarações dos contribuintes apresentadas nos termos previstos na lei, bem como os dados e apuramentos inscritos na sua contabilidade ou escrita, quando estas estiverem organizadas de acordo com a legislação comercial e fiscal*”.

Naturalmente, não existe modelo perfeito e este, sendo o único que se conforma com os princípios constitucionais acolhidos em Portugal, levanta todavia alguns problemas. TOMÁS TAVARES chama a atenção para dois deles: a dificuldade de alguns contribuintes mais pequenos, de cumprir com os requisitos e as obrigações de natureza informativa e acessória que são impostas por este modelo, e a oportunidade que este modelo confere ao contribuinte de, pela liberdade que tem de determinar os proveitos e os gastos da sua empresa, minimizar a respectiva carga fiscal evitando o pagamento de impostos que seriam devidos.

¹⁰ Cfr. n.º 2 do artigo 104.º da CRP.

¹¹ Cfr. artigo 16.º, n.º 4 e artigo 57.º do Código do IRC e artigo 90.º da LGT.

1.4 Dos limites ao princípio da liberdade de gestão fiscal, ou de como proteger o princípio da igualdade fiscal.

As normas anti-abuso e de como a sua aplicação depende de uma actuação abusiva

A adopção pelo contribuinte de mecanismos de evasão fiscal¹² veio impor ao legislador a introdução de limites e fronteiras à aplicação do método da tributação pelo rendimento real.

Se esta nova realidade (da evasão fiscal) veio permitir e legitimar a adopção de normas fiscais restritivas do princípio da tributação pelo rendimento real, não menos verdade será dizer que a conformidade dessas normas com os princípios constitucionais acima mencionados depende, na integralidade, da sua motivação específica – qual seja a de impedir que um contribuinte possa, pela manipulação dos proveitos e gastos contabilísticos, ser colocado numa situação de desigualdade fiscal perante outro contribuinte que se abstenha de tais comportamentos, lesivos da fazenda nacional.

Ou, por outras palavras, as próprias normas anti-abuso são instrumento de fortalecimento da aplicação do princípio da capacidade contributiva, o qual – visto pela negativa – deve impedir que dois contribuintes em situação idêntica paguem impostos diferentes, apenas porque um deles abusou da liberdade que o legislador lhe concedeu de ser ele a determinar, em primeira mão, e com presunção de veracidade, a sua própria matéria tributável.

Assim, uma norma que restrinja a tributação do contribuinte de acordo com o princípio do rendimento líquido não será constitucionalmente válida se não estiver motivada pela absoluta necessidade de combater a evasão fiscal, e assim repor a igualdade (fiscal) entre contribuintes¹³.

¹² Evasão fiscal aqui entendida como abrangendo as situações de violação da letra da lei (fraude fiscal ou *tax evasion*) e de violação do espírito da lei ainda que não da sua letra (elisão fiscal ou *tax avoidance*).

¹³ Não estamos naturalmente a falar da descolagem entre a contabilidade e a fiscalidade, que ocorre quando determinado gasto económico deixa de ser considerado como gasto fiscal. A tutela de certos interesses fiscais, que resulta dessa descolagem, não se confunde com o efeito que decorre da aplicação de normas anti-abuso. Mas, como refere Tomás Cantista Tavares (Lisboa, 1999), 95, ainda assim “(...) *esses desfasamentos não podem revestir uma densidade tal que acabem por aniquilar a similitude entre os dois hemisférios, com a violação, em última instância, do próprio princípio da capacidade contributiva (pois o imposto*

Da mesma forma, é dever da autoridade tributária, no seu papel de entidade que interpreta e aplica as leis fiscais, assegurar uma interpretação que respeite os princípios que regem o Direito Fiscal. Como refere J. L. SALDANHA SANCHES¹⁴ “(...) *como última instância dos princípios de interpretação das leis fiscais – e como fundamento legal supletivo para a interpretação teleológica no ordenamento jurídico-tributário português – temos a interpretação constitucionalmente conforme: a interpretação que, entre os vários resultados possíveis de interpretação de um texto legislativo, escolha aquele que se possa considerar compatível com os princípios constitucionalmente consagrados*”.

Realce-se, aliás, o cuidado posto pelo legislador fiscal quando adoptou a norma geral anti-abuso, constante do artigo 38.º, n.º 2, da LGT, não deixando de impor – artigo 63.º do Código de Procedimento e Processo Tributário (CPPT) – à administração fiscal especiais cuidados na sua fundamentação e aplicação.

Fora do contexto da norma geral anti-abuso, existem outras normas destinadas a combater a evasão fiscal. São, na expressão de J. L. SALDANHA SANCHES, as chamadas cláusulas anti-abuso específicas. E, para além destas, serão consideradas disposições anti-abuso, como o impõe o n.º 2 do artigo 63.º do CPPT, todas aquelas que “*consagrem a ineficácia perante a administração tributária de negócios ou actos jurídicos celebrados ou praticados com manifesto abuso das formas jurídicas de que resulte a eliminação ou redução dos tributos que de outro modo seriam devidos*”.

Em nossa opinião, para que uma norma anti-abuso se possa ter por constitucionalmente admissível, tem de ter por objectivo exclusivo o combate à evasão fiscal e deve permitir a sua não aplicação quando o contribuinte demonstre que não era essa a sua intenção (ou seja, devem operar através de presunções elidíveis¹⁵).

sobre o rendimento deixaria de se esculpir, verdadeiramente, sobre manifestações de força económica)”.

¹⁴ J. L. Saldanha Sanches (Coimbra, 2007), 147.

¹⁵ Sobre a inadmissibilidade de presunções inilidíveis em Direito Fiscal, cfr. J. L. Saldanha Sanches (Coimbra, 2006) *Os Limites do Planeamento Fiscal – Substância e Forma no Direito Fiscal Português, Comunitário e Internacional*, Coimbra Editora, 226 e segs.: “(...) O Tribunal Constitucional concluiu pela inconstitucionalidade da norma em causa ou, em termos mais gerais, pela inaceitabilidade das presunções inilidíveis em Direito Fiscal, con-

Ou seja, de um lado, e na casa da partida, o princípio da liberdade de gestão fiscal. Do outro, e no caminho onde essa liberdade se exerce, o dever que corresponde ao Estado de assegurar condições para que, desse exercício, não resulte uma violação do princípio da igualdade fiscal e uma prática lesiva do interesse público¹⁶.

Pelo que, em conclusão, o sistema fiscal português só permite que se coloque em causa o princípio da liberdade de gestão fiscal quando esteja em causa o exercício abusivo dessa mesma liberdade.

É nesse contexto que se justificam e enquadram, quer a chamada cláusula geral anti-abuso constante do artigo 38.º, n.º 2, da LGT, quer as diversas cláusulas anti-abuso específicas a que se referia J. L. SALDANHA SANCHES.

Se nessas cláusulas anti-abuso específicas se deve integrar o artigo 63.º do Código do IRC, que lida com os chamados preços de transferência, é uma outra questão, que abordaremos mais adiante.

2. Do princípio do efeito negativo dos tratados

Vamos, antes disso, no entanto, ao segundo pilar, que trata do princípio do efeito negativo dos Tratados.

Este princípio¹⁷ vem resumidamente indicar que nenhuma norma convencional pode gerar uma obrigação tributária que não esteja prevista na lei interna. Ou seja, as normas constantes das Convenções contra a Dupla Tributação, ainda quando atribuem a um dos Estados contratantes o poder de tributar determinada realidade económica, não consubstanciam normas de incidência autónomas, mas meras regras de atribuição do poder de tributar entre esses dois Estados – atribuição que se exerce através do acordo de um dos Estados contratantes de restringir o seu poder de tributar,

siderando que este deve limitar-se às presunções ilidíveis, permitindo ao sujeito passivo a demonstração da falsidade de uma qualquer presunção”.

¹⁶ Cfr. artigo 81.º, alínea (f) da CRP.

¹⁷ Hoje pacificamente aceite pela doutrina da fiscalidade internacional – cfr. Alberto Xavier (Coimbra, 2007) *Direito Tributário Internacional*, 2.ª edição, Almedina. Ver igualmente a extensa doutrina citada a pág. 122 dessa obra, em defesa da aplicação deste princípio.

em atenção ao tipo de rendimento em causa e aos princípios subjacentes à convenção¹⁸.

Daí que, como refere ALBERTO XAVIER¹⁹ “*seja necessária uma investigação em duas fases: uma primeira, consistente em verificar se existe uma lei interna que fundamente a tributação; em caso afirmativo, uma segunda, na qual se apure se tal pretensão foi eventualmente limitada por norma convencional*”.

Em defesa deste princípio está, à cabeça, o princípio da legalidade contido no artigo 104.º da CRP, pelo qual “[O]s impostos são criados por lei, que determina a incidência, a taxa, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes”.

Parece-nos assim certo que uma disposição que, contida num texto convencional, viesse a criar um imposto que não estivesse previsto na lei interna, violaria o princípio da legalidade.

Da mesma forma que, em nossa opinião, resulta do efeito negativo dos Tratados que não é possível interpretar a norma tributária interna à luz das regras interpretativas de uma norma convencional que, visando abranger o mesmo tipo de situações, tenha todavia um texto e um alcance mais amplo. Dito de outra forma, a interpretação, ainda quando feita por fonte autorizada, como é o caso da OCDE, de uma norma da Convenção Modelo (como é o caso do artigo 9.º), cujo conteúdo seja mais amplo do que a norma doméstica semelhante (como é o caso do artigo 63.º do Código do IRC no que concerne à questão das “operações efectuadas”), não pode ser feita por forma a alargar o âmbito de aplicação da norma doméstica às situações cobertas pela norma convencional.

Mas recorde-se ainda que o princípio do efeito negativo dos Tratados não é apenas imposto pelo princípio da legalidade. Impõem-no igualmente o princípio da tipicidade fiscal e o princípio da igualdade.

¹⁸ Princípios que levam, por exemplo, a que os rendimentos imobiliários sejam tributados no Estado da fonte e os rendimentos residuais sejam tributados no Estado da residência. Note-se que estes princípios, que dimanam da Convenção Modelo da OCDE, nem sempre são adoptados nas convenções bilaterais, sendo certo ainda que têm vindo a ceder terreno em resultado das iniciativas de alguns países emergentes (Brasil, China e Índia) no âmbito das Nações Unidas.

¹⁹ Alberto Xavier (Coimbra, 2007), 122.

3. Do artigo 63.º do Código do IRC e do artigo 9.º da Convenção Modelo da OCDE

É no contexto dos princípios enunciados que se deve analisar e confrontar o artigo 63.º do Código do IRC com o artigo 9.º da Convenção Modelo da OCDE.

Do confronto destas normas, deveremos desde logo reter o seguinte:

- Ambas implicam a existência de uma operação entre entidades relacionadas, ainda que o conceito de entidade relacionada seja bem mais amplo no artigo 63.º do Código do IRC;
- Essa operação deve aplicar condições diferentes das que seriam aplicáveis se tivesse sido realizada entre entidades independentes;
- A autoridade tributária (entidade competente sempre que seja Estado contratante o Estado português) pode corrigir as condições acordadas entre essas entidades, substituindo-as pelas condições que teriam sido acordadas entre entidades independentes em operações comparáveis, e pode tributar essa operação de acordo com essa correcção;
- Nessa correcção, a autoridade tributária²⁰ deve aplicar, de entre os métodos autorizados pela lei²¹, aquele que permita *assegurar o mais elevado grau de comparabilidade*, ou seja, a adopção de um de entre os vários métodos previstos não pode reflectir o exercício de um poder discricionário²²;
- Para evitar situações de dupla tributação, sempre que corrigir os lucros de uma entidade relacionada, a autoridade tributária deve pro-

²⁰ Bem como o contribuinte no momento em que efectua uma operação com uma entidade relacionada.

²¹ Artigo 63.º, n.º 2, do Código do IRC e Portaria n.º 1446-C/2001 de 21 de Dezembro.

²² Sobre os métodos de preços de transferência, cfr. Portaria n.º 1446-C/2001 e as Orientações da OCDE. De salientar que o método a aplicar em concreto deve ser aquele que permita “(...) fornecer a melhor e mais fiável estimativa dos termos e condições que seriam normalmente acordados, aceites ou praticados numa situação de plena concorrência (...)” (n.º 2 do artigo 4.º da referida Portaria) – o que equivale a dizer que a escolha do método adequado não é uma escolha arbitrária, do Contribuinte no momento de elaboração do seu Dossier de Preços de Transferência, ou da autoridade tributária no momento de uma eventual inspecção, mas uma escolha vinculada, porque orientada por imperativo legal para a determinação do método mais apropriado.

mover um ajustamento da tributação declarada pela outra entidade, para que a correcção efectuada se reflecta em ambas as entidades envolvidas nessa operação.

3.1. Das semelhanças de conceitos entre o Código do IRC e a Convenção Modelo da OCDE. As orientações da OCDE enquanto elemento de auxílio à interpretação das regras sobre preços de transferência

As semelhanças entre o regime do Código do IRC e o regime da Convenção Modelo são normais, atento o facto de a norma interna ter ido buscar a sua inspiração à norma convencional²³.

Essa inspiração é tão grande que o preâmbulo da Portaria n.º 1446-C/2001, de 21 de Dezembro, não deixou de recomendar à autoridade tributária que, na sua aplicação, tivesse em conta os diversos relatórios da OCDE em matéria de preços de transferência.

À cabeça desses relatórios encontram-se os princípios da OCDE aplicáveis em matéria de preços de transferência, destinados às empresas multinacionais e às Administrações Fiscais (Orientações da OCDE)²⁴.

²³ O actual texto do artigo 63.º do CIRC foi introduzido pela Lei 30-G/2000, de 29 de Dezembro, e visou aproximar o conceito português do conceito convencional. A Portaria n.º 1446-C/2001, de 21 de Dezembro, foi clara a esse respeito ao indicar que “a publicação da presente portaria, em execução do disposto no n.º 13 do artigo 58.º do Código do IRC, vem conferir, no plano interno, uma importância acrescida a esta matéria, na sequência do processo iniciado com a redacção daquele preceito introduzida pela Lei n.º 30-G/2000, de 29 de Dezembro, e que está perfeitamente inserido no contexto internacional que existe neste domínio. As alterações então introduzidas, complementadas pela presente regulamentação, visam, adicionalmente, proporcionar a criação de condições susceptíveis de dar resposta aos compromissos assumidos por Portugal no âmbito das convenções destinadas a eliminar a dupla tributação. O novo quadro legal revela um alinhamento com os princípios directores da OCDE sobre preços de transferência (...)”.

²⁴ Estes princípios foram aprovados pelo Comité dos Assuntos Fiscais da OCDE em 27 de Junho de 1995 e tiveram origem no relatório da OCDE sobre preços de transferência e empresas multinacionais, datado de 1979. Em Julho de 2010, estes princípios sofreram uma revisão aprofundada, tendo dado origem a uma nova publicação. As Orientações da OCDE de 1995 foram traduzidas para português e podem encontrar-se nos Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal n.º 189, de 2002. Para efeitos deste trabalho, iremos referir-nos sempre às Orientações, no seu texto de 2010.

As Orientações da OCDE têm vindo a ganhar terreno enquanto elemento interpretativo na aplicação das normas portuguesas sobre preços de transferência, sendo cada vez mais utilizadas pela autoridade tributária nas inspecções fiscais que realiza às empresas portuguesas.

Convém, no entanto, ter em conta que as Orientações da OCDE – assim como os comentários da OCDE à sua Convenção Modelo²⁵ – não são elementos interpretativos obrigatórios mas meros auxiliares de interpretação²⁶, que devem ser aplicados com os ajustamentos devidos, sobretudo quando a norma doméstica não coincide em absoluto com a norma convencional.

Como é o caso de Portugal, onde os textos do artigo 63.º do Código do IRC e do artigo 9.º da Convenção Modelo da OCDE não coincidem na totalidade.

3.2. Das diferenças de conceitos entre o Código do IRC e a Convenção Modelo da OCDE

3.2.1. Das “operações efectuadas” do n.º 1 do artigo 63.º do Código do IRC às “relações comerciais ou financeiras” do n.º 1 do artigo 9.º da Convenção Modelo da OCDE

Enquanto o n.º 1 do artigo 63.º do Código do IRC impõe, como requisito básico e essencial, que a correcção da autoridade tributária opere em relação a uma ou mais *operações efectuadas* entre entidades relacionadas²⁷, o n.º 1 do artigo 9.º da Convenção Modelo da OCDE é mais amplo, permitindo correcções sempre que em resultado das *relações comerciais ou financeiras* entre duas empresas relacionadas, os preços por elas praticados

²⁵ Em complemento da Convenção Modelo, a OCDE produziu diversos comentários interpretativos das suas normas, os quais devem, como princípio geral, ser igualmente utilizados na respectiva aplicação.

²⁶ Também referidos como instrumentos de “*soft law*”, ou instrumentos destinados a facilitar, que não a impor, uma aplicação harmonizada do direito internacional nos diversos Estados.

²⁷ “Nas *operações comerciais*, (incluindo, designadamente, operações ou séries de operações sobre bens, direitos ou serviços, bem como nas) *operações financeiras, efectuadas* entre (...)”

não correspondam aos que aceitariam praticar se fossem duas empresas independentes²⁸.

Ou seja, na norma doméstica, é requisito de aplicação das regras sobre preços de transferência que a operação ou operações a corrigir pela autoridade tributária sejam as operações que as entidades relacionadas tenham *efectuado*.

Já a norma convencional abre o campo a que essas correcções possam ser feitas fora do contexto das operações efectuadas, bastando que decorram das relações comerciais ou financeiras existentes entre duas empresas relacionadas. Dito isto, no entanto, há que ter em conta que a própria OCDE foi muito restritiva quanto à possibilidade de as normas sobre preços de transferência serem utilizadas para algo mais do que corrigir o preço declarado nas operações efectuadas entre entidades relacionadas.

Com efeito, dispõe o parágrafo 1.64 das Orientações da OCDE o seguinte: “[A] *verificação pela administração fiscal, de uma operação vinculada deve basear-se na operação efectivamente ocorrida entre as partes e no modo como foi estruturada pelas partes, segundo os métodos utilizados pelo contribuinte na medida em que sejam conformes com os métodos expostos nos Capítulos II. Salvo em casos excepcionais, a administração fiscal não deve abstrair das operações efectivas, nem substituí-las por outras operações. A reestruturação de operações comerciais legítimas revelaria de um procedimento totalmente arbitrário, cuja iniquidade seria mais agravada ainda por uma dupla tributação, no caso da outra administração fiscal envolvida ter uma opinião diferente sobre o modo como a operação deveria ser estruturada*”.

Dito isto, as próprias Orientações da OCDE acrescentam depois um parágrafo (parágrafo 1.65) onde admitem duas, mas apenas duas, situações em que, excepcionalmente, “*as autoridades fiscais podem ter justificação para não atenderem à estrutura adoptada por um contribuinte para realizar a operação vinculada*”.

²⁸ “(...) as duas empresas, nas suas relações comerciais ou financeiras, (estiverem ligadas por) condições aceites ou impostas que difiram das que seriam estabelecidas entre empresas independentes (...)”

A primeira excepção é a que decorre de *“uma discordância entre a forma da operação e a sua substância económica”*, excepção que as Orientações da OCDE ilustram *“através do exemplo de uma empresa que investe numa empresa associada sob a forma de um empréstimo remunerado quando, em condições de plena concorrência, tendo em atenção a situação económica da empresa mutuária, o investimento não revestiria normalmente essa forma”*. Por outras palavras, numa situação em que uma empresa não consiga obter financiamento junto de entidades bancárias independentes, pode presumir-se que o facto de o conseguir obter junto do seu accionista se deve à existência de relações especiais. Nesse sentido, dizem as Orientações da OCDE, seria normal que o accionista investisse, não sob a forma de um empréstimo remunerado²⁹, mas sob a forma de uma entrada de capitais próprios. Por esse motivo, as Orientações da OCDE permitem, neste caso, que a autoridade tributária desconsidere a forma da operação (empréstimo) e considere a sua substância (entrada de capital).

A segunda excepção ocorre quando, *“na ausência de divergências entre a forma e a substância da operação, as modalidades da operação, vistas na sua globalidade, são diferentes das que seriam adoptadas por empresas independentes,”* excepção que as Orientações da OCDE ilustram *“através do exemplo de uma venda, no âmbito de um contracto de longa duração, por uma importância forfetária, de um direito ilimitado sobre os direitos de propriedade intelectual conexos com os resultados de investigações futuras até à expiração do contrato (...)”*. Nestes casos, *“a autoridade tributária poderá ter justificações, por exemplo, para modificar os termos do acordo, numa óptica comercialmente racional, configurando-o como um acordo permanente de investigação (...)”*. Esta excepção é distinta da anterior na medida em que, neste caso, a forma da operação não pode ser afectada, ou seja, a correcção só é permitida dentro dos termos e condições possíveis (vistos na sua totalidade e não apenas na componente preço) da operação efectuada entre as partes.

²⁹ O qual gera um custo (juro) fiscalmente dedutível. É precisamente no sentido de considerar que este custo, neste tipo de situações, não deveria ser aceite, que as Orientações da OCDE introduzem esta situação excepcional.

Estas duas excepções³⁰ são as únicas excepções previstas nas Orientações da OCDE, em que se permite à autoridade tributária desconsiderar a *operação realmente efectuada entre duas entidades relacionadas*.

Ou dito de outra forma, fora do contexto destas duas excepções, as normas sobre preços de transferência destinam-se apenas a determinar o *preço correcto* em operações *efectuadas* entre duas entidades relacionadas. São pois normas de alcance limitado, e não podem ser interpretadas para lá desse alcance.

Se isto já é evidente das Orientações da OCDE, mais evidente ainda se torna quando atendemos à referência literal a *operações efectuadas*, que consta do artigo 63.º do Código do IRC. Com efeito, se a segunda excepção prevista no parágrafo 1.65 das Orientações da OCDE ainda pode ser vista como uma questão de *pricing*³¹, já a primeira excepção reflecte uma recaracterização da operação efectuada entre as partes – ou seja, as partes efectuaram um empréstimo quando deveriam ter efectuado uma entrada de capitais próprios.

3.2.1.1. De como o conceito do artigo 63.º do Código do IRC se limita a questões de “preço” e de como as questões de “substância sobre a forma” se remetem ao regime do n.º 2 do artigo 38.º da LGT

Ora, em Portugal, sempre que a autoridade tributária deseje desrespeitar as operações efectuadas, aplicando um princípio de substância sobre a forma, tem de se socorrer da cláusula geral anti-abuso³², constante do n.º 2 do

³⁰ Cfr. Ainda parágrafos 1.66 a 1.69 das orientações da OCDE.

³¹ Pois o que se visa é a fixação do preço de mercado tendo em conta todas as condicionantes da operação efectuada entre duas entidades relacionadas – ou seja, vendo essa operação como um todo, respeitando-a na sua forma mas interpretando-a de acordo com a sua substância.

³² Registe-se a semelhança (que não a correspondência) entre a primeira excepção prevista no parágrafo 1.65 das Orientações da OCDE e o disposto no artigo 67.º do Código do IRC (subcapitalização). Note-se todavia que a norma doméstica visa apenas desconsiderar os juros pagos, sem com isso se recaracterizar a operação efectuada entre as entidades relacionadas. Já as Orientações da OCDE apontam o caminho da recaracterização, permitindo que a autoridade tributária, no cenário convencional, trate essa operação como uma entrada

artigo 38.º da LGT, que estabelece o seguinte: “[S]ão ineficazes no âmbito tributário os actos ou negócios jurídicos essencial ou principalmente dirigidos, por meios artificiosos ou fraudulentos e com abuso das forma jurídicas, à redução, eliminação ou diferimento temporal de impostos que seriam devidos em resultado de factos, actos ou negócios jurídicos de idêntico fim económico, ou à obtenção de vantagens fiscais que não seriam alcançadas, total ou parcialmente, sem utilização desses meios, efectuando-se então a tributação de acordo com, as normas aplicáveis na sua ausência e não se produzindo as vantagens fiscais referidas”.

Com efeito, o desrespeito pela operação efectuada entre duas entidades relacionadas acarreta dentro de si juízos de elevada carga subjectiva, razão pela qual o legislador submeteu o regime do n.º 2 do artigo 38.º da LGT a um procedimento particularmente exigente e a um prazo mais curto para o início do procedimento inspectivo³³.

A distinção entre o texto do artigo 63.º do Código do IRC e o do artigo 9.º da Convenção Modelo, não sendo assim tão relevante na sua interpretação prática, é todavia essencial para adaptar as Orientações da OCDE à realidade nacional, sempre que se pretender utilizá-las como elemento interpretativo da norma doméstica.

Dito de outra forma: se, numa situação muito excepcional, a OCDE permite que a norma convencional sobre preços de transferência vá para lá da sua natureza (de norma destinada a regular o preço das operações efectuadas entre duas entidades relacionadas), já em Portugal essa norma encontra-se verdadeiramente limitada a questões de preço³⁴ – surgindo no nosso regime uma clara distinção entre o artigo 63.º do CIRC, que lida apenas com questões de *pricing*, e o n.º 2 do artigo 38.º da LGT, que lida com questões de substância sobre a forma.

de capital – a este respeito cfr. anotação 3 do comentário da OCDE ao artigo 9.º da sua Convenção Modelo.

³³ Artigo 63.º do CPPT.

³⁴ Neste sentido, cf. J. L. Saldanha Sanches (Coimbra, 2006), 194 onde, a respeito da aplicação do artigo 63.º do CPPT ao artigo 58.º (hoje, 63.º) do Código do IRC, refere que: “(...) estão claramente fora do alcance deste regime as regras em relação aos preços de transferência (...), em que não estamos perante o abuso de formas jurídicas, mas sim, perante a possibilidade de abuso da liberdade de decisão em matéria de quantificação de preços (...)”.

A utilização do artigo 63.º do Código do IRC impõe sempre, como fundamento base de aplicação, a correcção do preço declarado na operação efectuada entre duas entidades relacionadas. A extrapolação desta abordagem para a fixação de um preço que pudesse ter resultado, não da operação efectuada, mas da operação que a autoridade tributária considere que duas entidades independentes teriam aceitado efectuar, não pode ser feita com recurso ao artigo 63.º do Código do IRC, uma vez que implica a desconsideração da operação efectuada, e a sua substituição por uma outra que as entidades relacionadas não efectuaram. Nestes casos, naturalmente, a correcção depende do recurso à norma geral anti-abuso.

3.2.1.2. De como as diferenças de regime entre o artigo 63.º do Código do IRC e o artigo 9.º da Convenção Modelo da OCDE impõem ajustamentos às orientações da OCDE, enquanto elemento interpretativo dos preços de transferência em Portugal

O mesmo vale para a questão da interpretação das normas sobre preços de transferência, devendo a remissão que é feita para as Orientações da OCDE levar em conta a diferença de regimes entre o artigo 63.º do Código do IRC e o artigo 9.º da Convenção Modelo da OCDE. Em concreto, não é, a nosso ver, admissível a aplicação do princípio da substância sobre a forma, que consta da excepção contemplada no parágrafo 1.65 das Orientações da OCDE, para dizer que, em Portugal, a autoridade tributária pode usar a mesma excepção para aplicar o mesmo princípio (tratando um empréstimo como uma entrada de capitais e negando a dedução do juro que tenha sido aplicado a esse empréstimo) a coberto do artigo 63.º do Código do IRC.

Implicando essa aplicação uma recharacterização da operação efectuada entre as partes, estaria a autoridade tributária obrigada a aplicar a norma geral anti-abuso.

Note-se, aliás, como bem refere J. L. SALDANHA SANCHES³⁵, que nos preços de transferência tanto podem estar em causa comportamentos abusivos

³⁵ J. L. Saldanha Sanches (Coimbra, 2006), 25.

(i.e., o contribuinte manipulou o preço praticado em operações efectuadas com entidades relacionadas com o propósito de obter uma redução do imposto a pagar), como meras diferenças de posição (entre o contribuinte e a autoridade tributária) a respeito do verdadeiro preço de mercado de uma transacção realizada com uma qualquer entidade relacionada (situação onde não existe qualquer intenção abusiva).

Nesta última situação, a lei continua a impor uma correcção ao preço praticado, ainda que o contribuinte demonstre que agiu de forma diligente na fixação do preço realmente praticado.

3.2.1.3 Das regras sobre preços de transferência em Portugal e do princípio da liberdade de gestão fiscal

Voltemos então atrás para lembrar que, na base de um sistema fiscal de um Estado de Direito está a liberdade concedida a cada cidadão de planificar a sua actividade, e de gerir o seu património, da forma fiscalmente menos onerosa, sem ter de acautelar os interesses e as necessidades do Estado em matéria fiscal ou financeira.

Transposto para a matéria dos preços de transferência, isso implica que cada contribuinte possa estruturar as operações que efectua com entidades relacionadas de forma livre – i.e., se, em vez de uma entrada de capitais próprios, deseja fazer um empréstimo, pode fazer um empréstimo com todas as consequências legais e fiscais que decorrem dessa decisão; se, em vez de um suprimento, deseja fazer uma entrada de capitais com prémio de emissão, também o pode fazer, com todas as consequências legais e fiscais que daí decorram.

Naturalmente, na operação que efectua, a sua liberdade encontra-se limitada, em sede de preços de transferência, pela obrigação, fiscalmente imposta, de praticar preços de mercado. Se a operação que livremente estrutura não permite o pagamento de um preço³⁶, então nenhum pode ser aposto à operação que efectua.

³⁶ Seria o caso de uma entrada de capitais próprios com prémio de emissão.

Todavia, se o modo como decidiu estruturar a sua operação denunciar um objectivo de evasão fiscal, a sua liberdade encontra-se limitada, não em sede de preços de transferência³⁷, mas em sede das normas fiscais destinadas a prevenir o abuso fiscal.

É assim que, em nossa opinião, se devem conjugar as diferentes normas fiscais e se deve enquadrar a matéria dos preços de transferência no campo das limitações ao exercício do princípio da livre gestão fiscal.

3.2.2. Das diferentes concepções de “relações especiais” no n.º 4 do artigo 63.º do Código do IRC e no n.º 1 do artigo 9.º da Convenção Modelo da OCDE

Uma outra questão que se coloca no confronto entre o artigo 63.º do Código do IRC e o artigo 9.º da Convenção Modelo da OCDE, é a que resulta da diferente conceptualização de “relações especiais” que existe entre estas duas normas.

Enquanto o n.º 1 do artigo 9.º define relações especiais como aquelas que existem (a) entre uma empresa de um Estado contratante e outra empresa do outro Estado contratante, quando uma é dirigida, controlada ou participada pela outra, ou (b) entre duas empresas, quando ambas são dirigidas, controladas ou participadas pelas mesmas pessoas (pessoas individuais ou pessoas colectivas)³⁸, o n.º 4 do artigo 63.º do Código do IRC contém uma definição bem mais ampla.

³⁷ O preço praticado na operação que estruturou e efectuou pode até ter sido um preço de mercado.

³⁸ Note-se que o n.º 6 do artigo 11.º (juros) e o n.º 4 do artigo 12.º (*royalties*) da Convenção Modelo da OCDE introduziram uma norma específica anti-abuso, ao determinarem que, sempre que em resultado das relações especiais existentes entre duas entidades, os juros ou *royalties* pagos por uma à outra, excedam o montante que teria sido pago entre duas entidades independentes, a obrigação, imposta ao Estado da fonte, de reduzir a retenção na fonte devida nos termos da Convenção, apenas se aplica à parte desse montante que tiver correspondido ao preço que as duas entidades independentes teriam praticado. O excesso poderá ser tributado pelo Estado da fonte às suas taxas normais. Cfr. Parágrafo 35 dos comentários da OCDE ao artigo 11.º da Convenção Modelo. Em linha com que foi dito acima, estas disposições não permitem a recharacterização da operação efectuada.

Analisemos então o n.º 4 do artigo 63.º do Código do IRC, no seu confronto com o n.º 1 do artigo 9.º da Convenção Modelo da OCDE:

- Ao critério de “ *direcção, controle ou participação* ” contrapõe um outro que é o da “ *influência significativa nas decisões de gestão* ”³⁹;
- Ao conceito da alínea a) do n.º 1 do artigo 9.º (empresa que dirige, controla ou participa noutra empresa): (i) esclarece que o conceito de participação corresponde a 10% do capital e o conceito de controlo corresponde a 10% dos direitos de voto, (ii) alarga o âmbito de aplicação a pessoas individuais, bem como aos respectivos cônjuges, ascendentes e descendentes;
- Ao conceito da alínea b) do n.º 1 do artigo 9.º (duas empresas dirigidas, controladas ou participadas pelas mesmas pessoas): (i) esclarece que o conceito de participação corresponde a 10% do capital, o conceito de controle corresponde a 10% dos direitos de voto, o conceito de direcção abrange as situações em que os órgãos sociais das duas empresas em causa sejam compostos, na sua maioria, pelas mesmas pessoas, ou por pessoas com elas ligadas por casamento, união de facto ou parentesco em linha recta, e inclui a existência de contractos de subordinação, de grupo paritário ou similares, (ii) alarga o âmbito de aplicação aos cônjuges, ascendentes e descendentes das pessoas em causa;
- Fora do conceito do n.º 1 do artigo 9.º, considera existirem relações especiais entre entidades ligadas apenas por relações comerciais, financeiras, profissionais ou jurídicas, sempre que uma delas dependa da outra para o desenvolvimento da respectiva actividade – o que o legislador nacional considera ser o caso quando a actividade de uma empresa depende (i) da cedência pela outra de direitos de proprieda-

³⁹ Resulta do disposto no n.º 2 do artigo 3.º da Convenção Modelo da OCDE que o Estado da fonte tem o direito de aplicar a lei doméstica na definição de conceitos não definidos na Convenção, ou na determinação do conteúdo concreto de conceitos definidos na Convenção, em qualquer dos casos desde que tal definição ou determinação não viole o contexto da Convenção. Assim, em nossa opinião, será possível determinar, por exemplo, que o conceito de controlo se traduz em mais de 10% dos direitos de voto e o conceito de participação se traduz em mais de 10% do capital. Já a Convenção lhe não permite aplicar a lei doméstica para aditar ao conceito definido um conteúdo que, manifestamente, não foi pretendido pela Convenção – por não ser relacionado a controlo, participação ou direcção.

de intelectual, (ii) do acesso, que a outra lhe assegura, a matérias-primas ou a determinado canais de venda, (iii) da aquisição, pela outra, de parte substancial dos seus produtos ou serviços (ou depende de decisões dela), (iv) dos preços que sejam fixados pela outra.

- Fora ainda do conceito do n.º 1 do artigo 9.º, considera existirem relações especiais pelo simples facto de uma empresa (ou de um estabelecimento estável de uma empresa não residente) efectuar operações com outra entidade, residente em país, território ou região constante da lista aprovada por portaria do Ministro de Estado e das Finanças⁴⁰.

Não é objecto deste trabalho comentar o alcance do conceito de “relações especiais” adoptado pelo legislador português⁴¹, mas tão-somente

⁴⁰ Cf. Portaria n.º 292/2011, de 8 de Novembro.

⁴¹ As alíneas g) e h) do n.º 4 do artigo 63.º do Código do IRC representam, em nossa opinião, um absurdo legislativo. Desde logo:

- Operações efectuadas por uma empresa portuguesa com uma empresa *offshore* (citada Portaria n.º 292/2011), quando ambas são detidas, controladas e participadas por pessoas que em nada são entre si relacionadas, não podem preenchem os requisitos de base para poderem ser submetidas ao regime dos preços de transferência – por natureza, sendo entre entidades independentes, serão sempre operações efectuadas em respeito pelo princípio da plena concorrência. Tem o legislador receio que a opacidade associada a operações efectuadas com entidades *offshore* permita que uma operação efectuada entre entidades relacionadas apareça “disfarçada” de operação entre entidades independentes. Compreendemos a preocupação, mas a forma de a afastar não deve passar pela deturpação da natureza inerente ao instituto dos preços de transferência. Aliás, exemplo disso, é o facto de legislador ter introduzido, em sede de tributações autónomas, outras normas destinadas a castigar as operações realizadas com entidades residentes em Países de baixa tributação. Com efeito, para que serve a alínea h) do n.º 4 do artigo 63.º do Código do IRC quando as despesas inerentes a uma operação efectuada, a qualquer título, com uma entidade residente, por exemplo, nas Ilhas Caimão (i) já está sujeita a tributação autónoma à taxa de 35% (n.º 8 do artigo 88.º do Código do IRC), e (ii) não é dedutível fiscalmente (n.º 1 do artigo 65.º), em ambas as situações, salvo se a empresa provar que essa operação foi efectivamente realizada e não tem um carácter anormal ou um montante exagerado. Se o contribuinte provar que o montante não é exagerado, não estará a provar igualmente que o preço é de plena concorrência?
- Todas as operações realizadas, por exemplo, entre a McDonald’s e os seus *franchisados* em Portugal encontram-se submetidas ao regime dos preços de transferência. Ultrapassa-nos o sentido desta abrangência, na medida em que o legislador veio submeter ao regime de preços de transferência operações que são, por natureza, realizadas a preços de mercado. Se o mercado dita que uma cadeia como a McDonald’s pode impor os *royalties* a cobrar de qualquer dos seus *franchisados*,

determinar até que ponto ele pode ser aplicado numa situação que envolva duas empresas, uma delas residente em Portugal⁴² e a outra residente num Estado que tenha celebrado uma Convenção contra a Dupla Tributação com Portugal (e que contenha uma norma semelhante à do artigo 9.º da Convenção Modelo da OCDE).

À primeira vista, poderemos ser tentados a dizer que uma Convenção contra a Dupla Tributação não pode impedir um Estado de aplicar as regras domésticas sobre preços de transferência (e, portanto, um conceito alargado de *relações especiais*) sempre que a tributação corrigida incida sobre uma entidade que seja residente do seu território, ou sobre uma entidade não residente que efectue operações no seu território.

Todavia, uma análise mais cuidada obriga-nos a testar esta liberdade, aparentemente inquestionável, com a natureza e os objectivos das Convenções contra a Dupla Tributação.

Com efeito, no enquadramento da resposta a esta questão, temos de ter em consideração, de um lado, que as Convenções contra a Dupla Tributação conferem um direito pleno de tributação ao Estado da residência, que cede perante um direito limitado de tributação concedido ao Estado da fonte (i.e., onde o rendimento é gerado) e, do outro, que as Convenções contra a Dupla Tributação apenas visam restringir (mas nunca alargar⁴³) a tributação que, ao abrigo das normas domésticas, recairia num Estado sobre entidades residentes do outro Estado.

que sentido tem vir depois impor correcções ao abrigo dos preços de transferência? Pretende-se castigar o *franchisado* que já de si não dispõe de qualquer margem negocial? É que se alguém não vai sofrer com uma eventual correcção é, seguramente, a McDonald's, que não deixará de impor um *royalty* líquido de qualquer imposto devido (por via de cláusulas contratuais de *gross up*).

Tendo oportunidade, recomendamos que não deixe o leitor de confrontar o conceito de relações especiais adoptado pelo artigo 63.º do Código do IRC com o conceito que havia sido proposto pela Comissão de Reforma da Fiscalidade Internacional Portuguesa, constituída por despacho de 13 de Abril de 1998 (Ministro Sousa Franco) – Relatório da Comissão de Reforma da Fiscalidade Internacional Portuguesa (Lisboa, 1999) Ciência e Técnica Fiscal, n.º 395, Centro de Estudos Fiscais.

⁴² Ou, alternativamente, um estabelecimento estável em Portugal de uma empresa não residente.

⁴³ Supra sobre o efeito negativo dos Tratados.

Assim, da mesma forma que o princípio do efeito negativo dos Tratados impede que se interprete o parágrafo 1.65 das Orientações da OCDE como permitindo que, ao abrigo do artigo 63.º do Código do IRC, se requalifiquem as operações efectuadas entre duas entidades relacionadas, também o princípio da supremacia do direito internacional sobre o direito nacional⁴⁴ impõe que o conceito de *relações especiais* da lei doméstica ceda perante o conceito de *relações especiais* de uma Convenção contra a Dupla Tributação.

Mas será esta cedência absoluta? Ou seja, quando esteja em causa uma operação realizada entre entidades residentes de dois Estados contratantes, e essas entidades sejam consideradas relacionadas entre si pela lei doméstica, mas não pela norma convencional, pode a lei doméstica servir para corrigir os preços dessa operação ao abrigo do regime dos preços de transferência? Será diferente a resposta consoante, dessa correcção, resulte maior ou menor receita fiscal (global) para o Estado português?

De um lado, estabelece o artigo 63.º do Código do IRC que, quando existam relações especiais (no conceito doméstico) – seja entre entidades residentes, seja entre estas e entidades não residentes, seja entre entidades não residentes e os seus estabelecimentos estáveis situados em território português, ou entre estes e outros estabelecimentos estáveis da entidade não residente situados fora deste território⁴⁵ – a autoridade tributária pode proceder às correcções necessárias ao apuramento do chamado preço de plena concorrência.

A questão será então a de saber se essa correcção permanece possível num cenário em que essas operações envolvam entidades residentes de um Estado com o qual Portugal tenha celebrado Convenção contra a Dupla Tributação e, as relações especiais existentes entre essas entidades e entidade residente em Portugal o sejam em função do conceito doméstico, mas não do conceito convencional.

⁴⁴ Cf. Alberto Xavier (Coimbra, 2007), 117 e segs. Ver ainda n.º 2 do artigo 8.º da CRP e artigos 26.º e 27.º da Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados, ratificada por Portugal em 24 de Julho de 2003.

⁴⁵ Cfr. número 9 do artigo 63.º do Código do IRC.

3.2.2.1. Do impacto das diferenças de regime entre o artigo 63.º do Código do IRC e o artigo 9.º da Convenção Modelo da OCDE, quando o resultado da correcção não restringe a tributação da entidade não residente

Atenta a limitação de espaço decorrente de um trabalho desta natureza, não nos é possível abordar todos os (muitos) ângulos desta questão. Todavia, e por forma a tomarmos posição a respeito dela, vamos abordá-la num ângulo específico, baseado no seguinte caso exemplificativo:

- Empresa A, Portuguesa, efectua um pagamento de *royalties*, no montante de 100, à Empresa B, no País B;
- Portugal e o País B celebraram uma Convenção contra a Dupla Tributação, a qual contém um artigo 9.º, em tudo igual ao da Convenção Modelo da OCDE;
- Os *royalties* pagos são custo dedutível na Empresa A, sendo a taxa de IRC aplicável 25% (gerando um custo dedutível de 25); São ainda sujeitos a retenção na fonte em Portugal à taxa de 15% (gerando uma receita tributária de 15); a perda de receita fiscal em Portugal é assim de 10;
- Dado que as pessoas que participam no capital, ou exercem o controlo e direcção, de cada uma das Empresas são distintos, e não relacionados, as Empresas A e B não são relacionadas entre si, para os efeitos do artigo 9.º da Convenção Modelo da OCDE. Da mesma forma, ao abrigo da lei doméstica no País B, as Empresas A e B não são entidades relacionadas;
- Todavia, dado que a Empresa A depende dos direitos de propriedade intelectual licenciados pela Empresa B, elas são consideradas relacionadas para os efeitos do número 1 da alínea g) do número 4 do artigo 63.º do Código do IRC.

Neste cenário, imaginemos agora que os *royalties* cobrados pela Empresa B (licenciadora) à Empresa A (licenciada) são, na opinião da autoridade tributária portuguesa, excessivos, face aos que deveriam ter sido praticados entre duas entidades independentes. Imaginemos que a autoridade tributária considera que o preço de mercado desses *royalties* é de apenas 50.

Nesse sentido, a autoridade tributária reduz (ajustamento primário) a matéria colectável da Empresa A em 50, aceitando um custo fiscal de 12,5. Nos termos e para os efeitos do disposto no n.º 11 do artigo 63.º do Código do IRC, a autoridade tributária corrige (ajustamento correlativo) o montante da retenção na fonte aplicada à Empresa B, de 15 para 7,5 (15% sobre 50); a perda de receita fiscal em Portugal reduz-se assim de 10 para 5.

Embora a Convenção Modelo da OCDE indique que as Empresas A e B são independentes entre si (não relacionadas), a correcção operada pela autoridade Tributária portuguesa dirige-se à empresa residente em Portugal e em nada *restringe* a tributação em Portugal da Empresa B, residente do outro Estado contratante – ou seja, a Empresa B, que havia pago 15 de imposto vê esse imposto diminuído para 7,5.

Uma vez que as Convenções contra a Dupla Tributação geram um efeito meramente negativo (i.e., visam *restringir* o direito de tributação do Estado da fonte), não vimos qualquer impedimento legal a esta correcção.

3.2.2.2. *Do impacto das diferenças de regime entre o artigo 63.º do Código do IRC e o artigo 9.º da Convenção Modelo da OCDE, quando o resultado da correcção restringe a tributação da entidade não residente*

Mas imaginemos agora que as taxas de tributação são distintas, i.e., imaginemos que a reforma proposta pelo actual Ministro da Economia tinha sido aprovada e que a tributação em sede de IRC era de 10%.

Nesse caso, teríamos a seguinte situação:

- Os *royalties* pagos são custo dedutível na Empresa A, sendo a taxa de IRC aplicável 10% (gerando um custo dedutível de 10); são ainda sujeitos a retenção na fonte em Portugal à taxa de 15% (gerando uma receita tributária de 15); o ganho de receita fiscal em Portugal é assim de 5;
- Imaginemos agora que a autoridade tributária, considerando insuficiente o preço pago pela Empresa A, o corrige para 150 (ajustamento primário), aumentando assim o montante da retenção na fonte de 15 para 22,5 (15% sobre 150). Nos termos e para os efeitos do disposto

no n.º 11 do artigo 63.º do Código do IRC, a autoridade tributária corrige (ajustamento correlativo) o montante levado a custo pela Empresa A de 100 para 150 – aceitando assim um custo fiscal de 15 (10% sobre 150). O ganho de receita fiscal em Portugal aumenta assim de 5 para 7,5.

Uma vez que a Convenção Modelo da OCDE impõe um princípio geral de tributação no Estado de residência, o Estado da fonte só está autorizado a tributar um residente do outro Estado contratante na medida em que exerça a actividade através de um estabelecimento permanente, ou a Convenção o preveja expressamente⁴⁶.

Traduzido para o exemplo acima, resultaria da correcção efectuada pela autoridade tributária portuguesa que a Empresa B veria o rendimento declarado em Portugal corrigido de 100 para 150, e o imposto pago de 5 para 7,5, com base num conceito de relações especiais que extravasa o conceito da Convenção Modelo da OCDE.

Uma vez que o conceito de *relações especiais* da Convenção Modelo da OCDE *restringe* o conceito acolhido na lei doméstica, a autoridade tributária estaria impedida, neste exemplo, de proceder ao ajustamento com base nas regras sobre preços de transferência⁴⁷.

Note-se aliás, para melhor entendimento desta conclusão que – numa circunstância como a exemplificada – o outro Estado contratante não estaria obrigado a proceder ao ajustamento correlativo previsto no n.º 2 do artigo 9.º da Convenção Modelo da OCDE, uma vez que a correcção efectuada no primeiro Estado não tinha respeitado as disposições da Convenção⁴⁸.

⁴⁶ Cfr. em particular o n.º 2 do artigo 21.º da Convenção Modelo da OCDE. Note-se que, em muitas Convenções contra a Dupla Tributação, este princípio geral aparece já mitigado pela atribuição ao Estado da fonte do direito alargado de tributar rendimentos não previstos na Convenção.

⁴⁷ Poderia, naturalmente, fazê-lo se se verificassem os pressupostos de aplicação da norma geral anti-abuso.

⁴⁸ O direito concedido ao Estado de residência de recusar a eliminação da dupla tributação, sempre que a tributação no Estado da fonte seja feita em desconformidade com as disposições da Convenção, pode ser melhor entendida lendo os parágrafos 32.1 a 32.7 dos Comentários da OCDE ao artigo 23A/B da Convenção Modelo.

3.2.2.3. Do caso específico da Convenção contra a Dupla Tributação celebrada com o Panamá e de como o conceito doméstico de “relações especiais” da alínea h) do n.º 4 do artigo 63.º do Código do IRC deve ceder perante o conceito convencional

Analisemos agora uma outra restrição que, em nossa opinião, decorre desta interligação entre o conceito do artigo 63.º do Código do IRC e o do artigo 9.º da Convenção Modelo da OCDE.

Tem ela a ver com a restrição imposta pela alínea h) do n.º 4 do artigo 63.º do Código do IRC, pelo qual todas as entidades residentes em País que integre a lista constante da Portaria n.º 292/2011, de 8 de Novembro, se têm por relacionadas com as entidades portuguesas com as quais efectuem operações comerciais ou financeiras.

Trata-se de uma restrição imposta em razão do local de residência, da entidade não residente, o que, como referimos acima⁴⁹, não tem por que constar de uma norma sobre preços de transferência.

Neste contexto, chame-se à colação a Convenção contra a Dupla Tributação celebrada entre Portugal e o Panamá (país que consta da referida lista). Apesar de resultar da alínea h) do n.º 4 do artigo 63.º do Código do IRC que uma entidade residente em Portugal e uma entidade residente no Panamá são sempre duas entidades relacionadas, a verdade é que o artigo 9.º da referida Convenção vem estabelecer critérios distintos, segundo os quais, só aquelas que se encontrem ligadas por critérios de participação, controle ou direcção, é que o são.

A aceitação, por parte de Portugal, do texto do artigo 9.º da Convenção com o Panamá só pode implicar a aceitação da subordinação do conceito doméstico ao conceito convencional, sempre que estejam em causa operações realizadas entre entidades portuguesas e entidades panamenses⁵⁰.

Perguntar-se-á: então como combater o receio, que esteve seguramente por detrás da introdução da mencionada alínea h) no n.º 4 do artigo 63.º do Código do IRC, de utilização abusiva do artigo 9.º da Convenção com o Panamá?

⁴⁹ Nossa nota de rodapé n.º 40.

⁵⁰ Note-se que esta limitação decorreria já da proibição, imposta pela Convenção Modelo da OCDE de discriminação com base na residência.

Dir-se-á, como anteriormente, que o combate a esse receio não se deve fazer mediante recurso às regras sobre preços de transferência.

E parece que foi exactamente isso que o legislador decidiu fazer, quando redigiu a Convenção com o Panamá: Em vez de impor um conceito alargado de relações especiais, introduziu uma disposição (artigo 27.º da referida Convenção) para dizer que as disposições da Convenção não visam impedir a aplicação das disposições anti-abuso previstas na legislação interna nem se aplicam a pessoas residentes de um Estado, que não sejam os beneficiários efectivos do rendimento pago.

Ou seja, em linha com o que defendemos acima, só por via das normas anti-abuso (norma geral anti-abuso, ou normas específicas anti-abuso), mas não das regras sobre preços de transferência, será possível desconsiderar o montante pago numa operação efectuada entre uma entidade residente em Portugal e uma entidade residente no Panamá.

4. Conclusões

Cada vez que, no cenário das operações internacionais, a autoridade tributária deseja proceder a correcções ao abrigo das regras sobre preços de transferência, são duas as normas que pode encontrar no seu caminho: o artigo 63.º do Código do IRC e o artigo 9.º da Convenção contra a Dupla Tributação que seja aplicável.

No exercício das suas atribuições, a autoridade tributária é obrigada a respeitar, e aplicar, os princípios da legalidade, igualdade, proporcionalidade, justiça, imparcialidade e boa-fé⁵¹. São estes princípios, na sua elaboração doutrinária, que impõem restrições à liberdade interpretativa das normas tributárias⁵². São estes princípios que impedem que se interpretem as normas fiscais para lá da sua letra e do fim para que foram criadas.

Resulta da nossa análise que as normas fiscais sobre preços de transferência foram criadas para corrigir os *preços* declarados nas *operações*

⁵¹ Cfr. n.º 2 do artigo 266.º da CRP, artigo 55.º da LGT, artigo 6.º-A do Código do Procedimento Administrativo e artigos 5.º, 6.º, 7.º, 9.º e 21.º do Regime Complementar de Procedimento da Inspeção Tributária.

⁵² Cfr., por exemplo, artigo 11.º, n.º 4 da LGT.

efectuadas entre entidades relacionadas. São pois vários os requisitos que se devem preencher para que essas normas sejam aplicáveis: têm de existir *relações especiais* entre duas entidades; entre elas tem de se ter *efectuado uma operação* comercial ou financeira; o *preço declarado* nessa operação tem de ser um preço incompatível com o preço que duas entidades não relacionadas teriam praticado entre si. O objectivo da norma, esse é só um: *corrigir o preço*.

Se, *praticado um preço de mercado*, o contribuinte, no modo como formalizou a operação que efectuou, tirou partido da liberdade que lhe é reconhecida de gerir os seus negócios da forma que entender melhor servir os seus interesses, sem ter de acudir aos interesses do Estado, então não será ao abrigo das regras sobre preços de transferência que a autoridade tributária deverá escrutinar essa operação.

Impõem-lhe os princípios de Direito Fiscal que apure primeiro se houve *abuso* no exercício dessa liberdade e, havendo, exigem-lhe os mesmos princípios que aplique as normas que, no direito fiscal português, tem ao seu serviço para combater esse abuso.

Da mesma forma, se o contribuinte, na operação que efectuou, praticou um preço que não corresponde ao preço de mercado, é indiferente ao Direito Fiscal saber se, na determinação desse preço, houve ou não, da parte desse contribuinte, intenção de evadir o pagamento de impostos. Qualquer que seja a resposta a essa putativa questão, a correcção deverá operar *sempre*, limitada apenas à existência de relações especiais entre o contribuinte e a sua contraparte.

Naturalmente, no cenário das operações internacionais, o conceito de relações especiais a aplicar tem de ser determinado no respeito, de um lado, pelo princípio do efeito negativo dos Tratados e, do outro, pelo princípio do primado do direito internacional sobre o direito nacional.

São estes dois princípios que determinam a não aplicação do conceito de *relações especiais* da lei doméstica, sempre que ele entre em colisão com o conceito contemplado pela Convenção contra a Dupla Tributação.

Uma última nota para criticar a decisão do legislador português de utilizar o conceito de *relações especiais* para intervir no preço praticado em operações efectuadas entre entidades independentes – como são exemplo as operações realizadas com entidades de países identificados na Portaria

n.º 292/2011. A utilização de presunções desta natureza não alarga o conceito de preços de transferência, nem permite sequer a conclusão de que se trata de norma anti-evasiva⁵³. Apenas deturpa a sua utilização, causando incerteza na interpretação e fomentando instabilidade no sistema fiscal português.

⁵³ O que é diferente de se dizer que se trata de norma que previne o abuso.