

# Análise de Alguns Aspectos do Regime Doméstico dos Preços de Transferência e a sua Relação com o Direito Fiscal Internacional e o Direito Comunitário

FRANCISCO DE SOUSA DA CÂMARA/BRUNO SANTIAGO\*

SUMÁRIO: I. Introdução; II. O ónus da prova face à actual definição de “relações especiais”; III. Compatibilização do regime doméstico com o regime convencional: articulação dos conceitos “relações especiais” e «empresas associadas»; 1. Apresentação do problema; 2. O pressuposto subjectivo do n.º 1 do artigo 9.º do MCOCDE; 3. A relação entre o artigo 58.º do CIRC e o artigo 9.º das CDT; 4. A prevalência das normas de Direito Internacional; 5. Possível ilegalidade do artigo 58.º do CIRC e invocação de eventual inconstitucionalidade; IV. O regime doméstico em confronto com o Direito Comunitário; V. Considerações finais.

## I. Introdução

No presente texto iremos abordar alguns aspectos muito circunscritos da problemática do regime jurídico dos preços de transferência. Referimo-nos, mais concretamente, ao conceito de relações especiais e, em particular, aos diferentes ónus de prova a cabo da administração e do contribuinte, em virtude da técnica legislativa utilizada na explicitação do conceito. E referimo-nos também à articulação do regime doméstico com o regime convencional previsto nas convenções para evitar a dupla tributação e à possível incompatibilidade do regime doméstico com a Constituição e o Direito Comunitário.

Antes disso, porém, começaremos por efectuar um breve enquadramento histórico e sistemático do regime.

É usual caracterizarem-se os preços de transferência como os preços pelos quais uma empresa transfere bens corpóreos, activos incorpóreos ou presta serviços a empresas associadas<sup>1</sup>. Uma vez que este preço não é negociado no mercado livre, é possível que se afaste do preço que pessoas independentes praticariam, em idênticas circunstâncias, numa transacção similar.

\* Francisco de Sousa da Câmara/Bruno Santiago, *Morais Leitão, Galvão Teles, Soares da Silva & Associados*.

<sup>1</sup> Parágrafo 11 do Prefácio do Relatório da OCDE sobre preços de transferência, “OCDE — Princípios aplicáveis em matéria de preços de transferência destinados às empresas multinacionais e às Administrações Fiscais”, *Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal* n.º 189, p. 20, Ministério das Finanças, Lisboa, 2002.

Por regra, as normas fiscais — quer domésticas quer convencionais — exigem que entidades relacionadas entre si pratiquem, nas suas relações, os mesmos preços e condições que seriam praticados entre entidades independentes numa situação de mercado, seguindo, aliás, orientações internacionais, designadamente da OCDE. Esta exigência tem o seu fundamento no denominado princípio de plena concorrência (*arm's length principle*) e visa evitar situações abusivas de optimização fiscal que podem ocorrer, sobretudo dentro de um mesmo grupo empresarial ao transferirem-se (empolando e/ou reduzindo os preços de bens e serviços) lucros entre empresas, com o objectivo de reduzir a carga fiscal global. Esta situação pode ocorrer num único espaço fiscal, mas é mais frequente ocorrer entre entidades residentes em diferentes Estados, de modo a maximizar os “ganhos” decorrentes da conjugação dos diferentes regimes fiscais.

A publicação de vários relatórios da OCDE sobre a problemática dos preços de transferência na década de oitenta e, bem assim, a publicação das suas novas orientações em 1995, o desenvolvimento do estudo e aplicação prática das diferentes metodologias para determinação do preço da plena concorrência por parte das multinacionais, a evolução e sofisticação das legislações estrangeiras e, finalmente, a forma como a administração fiscal portuguesa começou a fazer uso daquela disposição, colocaram em evidência que faltava fixar, entre nós, os elementos essenciais do regime dos preços de transferência.

Em Portugal, este regime já vinha previsto no artigo 51.º-A do antigo Código da Contribuição Industrial tendo, posteriormente, passado quase incólume para o artigo 57.º do Código do IRC<sup>2</sup>. Nos termos desta disposição, sob a epígrafe «*Correcções nos casos de relações especiais ou sujeição a vários regimes de tributação*», previa-se o seguinte regime:

«1 — A Direcção-Geral das Contribuições e Impostos poderá efectuar as correcções que sejam necessárias para a determinação do lucro tributável sempre que, em virtude das **relações especiais** entre o contribuinte e outra pessoa, sujeita ou não a IRC, tenham sido estabelecidas condições diferentes das que seriam normalmente acordadas entre pessoas independentes, conduzindo a que o lucro apurado com base na contabilidade seja diverso do que se apuraria na ausência dessas relações.

2 — O disposto no número anterior observar-se-á igualmente sempre que o lucro apurado em face da contabilidade relativamente a entidades que não tenham sede ou direcção efectiva em território português se afaste do que se apuraria se se tratasse de uma empresa distinta e separada que exercesse actividades idênticas ou análogas, em condições idênticas ou análogas e agindo com total independência.

3 — Também se aplicará o disposto no n.º 1 quanto às pessoas que exerçam simultaneamente actividades sujeitas e não sujeitas ao regime geral do IRC, quando relativamente a tais actividades se verificarem idênticos desvios.

<sup>2</sup> Uma síntese desta evolução pode encontrar-se em Francisco de Sousa da Câmara, “A avaliação indirecta da matéria colectável e os preços de transferência na LGT”, *Problemas Fundamentais do Direito Tributário*, Ed. Vislis, 1999, pp. 337 e ss. (assim pp. 340 e 341).

4 — *Quando o disposto no n.º 1 se aplique relativamente a um sujeito passivo do IRC por virtude de relações especiais com outro sujeito passivo do mesmo imposto ou do IRS, na determinação do lucro tributável deste último serão efectuados os ajustamentos adequados que sejam reflexo das correcções feitas na determinação do lucro tributável do primeiro.»*

A contestação interna suscitada pela doutrina à utilização de conceitos indeterminados, no caso concreto o conceito de “relações especiais”, ateadada em processos judiciais, acabou por ser objecto de reparo pela Comissão para o Desenvolvimento da Reforma Fiscal em 1996 que recomendou «*por razões de certeza e segurança jurídicas, bem como da eficácia da inspecção tributária [...] que o artigo 57.º do CIRC seja desenvolvido no sentido de delinear, tanto quanto possível, o conceito de “relações especiais” e explicitar os métodos adequados à determinação do preço da plena concorrência*»<sup>3</sup>. Mais tarde, em 1999, esta indeterminação voltou a ser objecto de severa crítica por parte da Comissão de Reforma da Fiscalidade Internacional, presidida por Alberto Xavier, que recomendou a alteração do regime, designadamente relativamente ao conceito de “relações especiais”<sup>4</sup>.

Finalmente, com a reforma fiscal de 2000-2001, aquela disposição deu lugar ao artigo 58.º do CIRC (posteriormente, regulamentado pela Portaria n.º 1446-C/2001, de 21 de Dezembro), reduzindo-se a margem de incerteza, mas de forma que não é isenta de crítica como veremos<sup>5</sup>.

Em face do carácter vago da redacção inicial do artigo 57.º do Código do IRC e de toda esta contestação, não surpreende que se tenha colocado a questão da conformidade deste regime e, em particular desta norma com o princípio da legalidade tributária (artigo 103.º, n.º 2, da CRP). Mais concretamente, arguiu-se que o requisito da existência de “relações especiais” entre o contribuinte a quem a norma se pretendia aplicar e uma qualquer outra entidade não estava suficientemente concretizado para se poder afirmar conforme ao referido princípio constitucional, que não admitiria a atribuição de um poder discricionário à administração fiscal para delimitar a (in)existência de relações especiais.

Face às dúvidas de constitucionalidade que foram surgindo e que foram sucessivamente invocadas pelos particulares nos Tribunais, o Tribunal Constitucional foi chamado a decidir sobre se o regime dos preços de transferência, na redacção do artigo 57.º do CIRC (entretanto alterado) violava o princípio da legalidade.

<sup>3</sup> *Relatório da Comissão para o Desenvolvimento da Reforma Fiscal*, pp. 659-662, Ministério das Finanças, Lisboa 1996.

<sup>4</sup> Cfr. “Relatório da Comissão de Reforma da Fiscalidade Internacional Portuguesa”, *Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 395, Jul-Set 1999, pp. 117, 164 e ss.

<sup>5</sup> Através do Orçamento de Estado para 2008 veio-se admitir a possibilidade de celebração de acordos prévios sobre preços de transferência, unilaterais, bilaterais ou multilaterais, desta forma aproximando o nosso regime do que já vem sendo praticado nas economias mais desenvolvidas (cfr. artigo 128.º-A do CIRC e Portaria n.º 620-A/2008, de 16 de Julho).

Este tribunal, em dois acórdãos quase simultâneos<sup>6</sup>, veio por cobro à questão negando a inconstitucionalidade da norma, acompanhando assim a jurisprudência corrente do Supremo Tribunal Administrativo<sup>7</sup>, contrariada todavia por importante doutrina<sup>8</sup>.

Não obstante ter-se tornado pacífico que a norma do artigo 57.º do CIRC não era inconstitucional *per se*, isso não significa que um Tribunal (inclusivamente o Tribunal Constitucional) não possa entender que, em casos muito específicos, a norma tenha sido interpretada para além dos limites do parâmetro constitucional em causa.

Na verdade, segundo a interpretação que o Tribunal Constitucional faz dos artigos 280.º da CRP e 70.º e seguintes da Lei do Tribunal Constitucional (LTC), este Tribunal, em sede de fiscalização concreta da constitucionalidade, apenas tem competência para fiscalizar a constitucionalidade de normas<sup>9</sup> e já não a aplicação de uma norma ao caso concreto ou a constitucionalidade de uma determinada decisão judicial<sup>10</sup>. Todavia, porventura consciente de que esta interpretação restringe, em grande medida, o recurso de constitucionalidade, o TC admite o julgamento da constitucionalidade da *interpretação* que o decidente faça de um determinado preceito legal no âmbito da sua competência de fiscalização concreta da constitucionalidade de normas<sup>11</sup>. Nestes termos — dependendo em

<sup>6</sup> Acórdãos n.ºs 252/05, da 2.ª Secção do TC e 271/05, da 3.ª Secção do TC, em que foram relatores, respectivamente, os Senhores Juízes Conselheiros Benjamim Rodrigues e Gil Galvão (disponíveis em [www.tribunalconstitucional.pt](http://www.tribunalconstitucional.pt)).

<sup>7</sup> Uma compilação de casos sobre a matéria dos preços de transferência decididos pelo Supremo Tribunal Administrativo pode ser consultada em Glória Teixeira e Duarte Barros (coord.), *Preços de Transferência e o Caso Português*, Vida Económica, 2004.

<sup>8</sup> Veja-se Maria Teresa Veiga de Faria que em 1993 referia que “*a consideração de existirem ou não relações especiais está demasiado dependente do arbítrio do funcionário da fiscalização...*”, cfr. “Preços de Transferência: Problemática Geral”, Colóquio sobre A Internacionalização da Economia e a Fiscalidade, *XXX Aniversário do Centro de Estudos Fiscais*, Ministério das Finanças, Lisboa, 1993. Em 1996, Nuno Sá Gomes sublinhava que “... *uma indeterminação ampla que equivale a atribuir à Administração Fiscal o poder discricionário de decidir quando há relação especial de dependência (...) é inconstitucional.*”, cfr. *Manual de Direito Fiscal*, Vol. II, CADERNOS de Ciência e Técnica Fiscal, Ministério das Finanças, Lisboa, 1996, p. 193. Do mesmo modo, a Comissão de Reforma da Fiscalidade Internacional antecipava, antes de recomendar a alteração do artigo que veio a ocorrer no ano seguinte, que: “*a situação existente actualmente (...) confere à administração fiscal um poder discricionário de delimitação do conceito de ‘relações especiais’, dificilmente conciliável com o disposto no artigo 103.º da Constituição*”, cfr., “Relatório da Comissão de Reforma...”, p. 162.

<sup>9</sup> De acordo com o conceito funcional de norma adoptado pelo TC. Cfr., por exemplo, Acórdão n.º 26/85, proferido no processo n.º 20/85, em que foi relator o Senhor Juiz Conselheiro Cardoso da Costa, disponível em *Acórdãos Doutrinários do Tribunal Constitucional* 5.º Volume, 1985.

<sup>10</sup> É vasta a jurisprudência do TC sobre esta matéria. Neste sentido, veja-se, por exemplo, o Acórdão n.º 178/195, da 2.ª Secção, proferido no processo n.º 555/94, (disponível em [www.tribunalconstitucional.pt](http://www.tribunalconstitucional.pt)).

<sup>11</sup> Pois apenas a interpretação (e já não a aplicação da norma) é, de acordo com a jurisprudência constante do Tribunal Constitucional, o objecto possível de sindicância o que, a nosso ver, se apresenta de difícil conjugação com a moderna corrente metodológica, segundo a qual existe um *continuum* entre interpretação e aplicação da norma na criação do direito aplicável ao caso; cfr. Castanheira Neves, *Metodologia Jurídica. Problemas Fundamentais*, Coimbra Editora, 1993, p. 154. Para uma análise da evolução da jurisprudência do Tribunal nesta matéria, Carlos Lopes do Rego, “As interpretações normativas sindicáveis pelo TC”, *Jurisprudência Cons-*

grande medida da forma como a questão é suscitada ao tribunal recorrido e/ou da forma como a questão é tratada por esse tribunal *a quo* — não pode ser de todo excluída a possibilidade do TC vir ainda a entender que a interpretação que um tribunal faça sobre o conceito de “relações especiais”, previsto no artigo 57.º do CIRC, seja julgada inconstitucional por violação do princípio da legalidade tributária. Como já deixámos afirmado acima, não excluindo em absoluto essa possibilidade, importa reconhecer que na prática esses casos serão seguramente raríssimos seja pela posição adversa que o TC tem assumido perante a sindicabilidade de interpretações alegadamente violadoras do princípio da legalidade tributária<sup>12</sup>, seja pelo facto das instâncias jurisdicionais terem vindo a negar — e bem, diga-se — a aplicação da norma *sub judice* por vício de forma devido à administração fiscal não fundamentar devidamente a ocorrência de “relações especiais”, como era seu dever<sup>13</sup>.

## II. O ónus da prova face à actual definição de relações especiais

No actual artigo 58.º do CIRC «*existem relações especiais entre duas entidades nas situações em que uma tem o poder de exercer, directa ou indirectamente, uma influência significativa nas decisões de gestão da outra, o que se considera verificado, designadamente, entre: (...)*», O legislador utilizou uma combinação de fórmulas com o objectivo de esclarecer o conceito de “relações especiais”, mas também de libertar a administração fiscal da prova a que estaria sujeita para evidenciar a existência de “relações especiais”.

A utilização conjunta destas duas fórmulas tem implicação directa sobre a repartição do ónus da prova na determinação das “relações especiais”. Na realidade, nos casos em que a administração fiscal goza da presunção legal prevista em cada uma das alíneas do n.º 4 do artigo 58.º do CIRC, competirá ao contribuinte produzir prova em contrário, como adiante se explicitará. Nos demais casos, a administração fiscal terá de provar e fundamentar a existência de uma *influência significativa* de uma entidade sobre outra susceptível de determinar uma fixação

*titucional* n.º 3, Jul-Set 2004, p. 4 e ss; António de Araújo, J.A. Teles Pereira, “A justiça constitucional nos 30 anos da Constituição Portuguesa: notas para uma aproximação ibérica”, *Jurisprudência Constitucional* n.º 6, Abr-Jun 2005, p. 15 e ss e Isabel Alexandre, “A norma ou princípio constitucional ou legal violado como elemento do objecto dos recursos de fiscalização concreta da constitucionalidade ou da legalidade”, *Jurisprudência Constitucional* n.º 6, Abr-Jun 2005, p. 28 e ss; e, para uma crítica ao sistema português de fiscalização da constitucionalidade, Jorge Reis Novais, “Em Defesa do Recurso de Amparo Constitucional (ou uma Avaliação Crítica do Sistema Português de Fiscalização Concreta da Constitucionalidade)”, *Themis*, Ano VI, n.º 10, 2005, p. 91 e ss.

<sup>12</sup> Neste sentido, veja-se, por exemplo, o Acórdão n.º 196/03, do Plenário do TC (se bem que com importantes votos de vencido) e análise doutrinal efectuada por Carlos Lopes do Rego, *ob. cit.*

<sup>13</sup> Neste sentido, Saldanha Sanches, *Os limites do planeamento fiscal*, Coimbra Editora, 2006, p. 256.

de um preço que se afasta do preço de mercado, como decorre das regras previstas nos artigos 74.º e 77.º, n.º 3, al. a), da LGT.

De facto, na sequência do comando enunciativo deste conceito e antes de se proceder à exemplificação, integrou-se a expressão “...o que se considera verificado...”, cuja leitura isolada poderia fazer supor estarmos perante uma presunção *iuris et de iure*. A fórmula utilizada, inserida num contexto meramente exemplificativo e associada à finalidade da norma (subtrair a administração fiscal à prova) evidencia tratar-se de uma presunção legal, mas uma presunção *juris tantum*<sup>14</sup>. Este entendimento é corroborado pelo facto de, salvo melhor opinião, o n.º 4 do artigo 58.º do CIRC consagrar uma norma de incidência subjectiva. Ora, o artigo 73.º da LGT prescreve que “as presunções consagradas nas normas de incidência tributária admitem sempre prova em contrário”<sup>15</sup>.

Admitimos, portanto, sem reservas, que o contribuinte possa demonstrar — i.e. sobre ele recai o ónus de inverter a presunção legal — que não exerce, directa ou indirectamente, um poder significativo na decisão de gestão da outra, pese embora a subsunção da situação de facto numa das alíneas do número 4 do artigo 58.º e que as duas entidades não têm entre si quaisquer relações especiais. De facto — consciente de que, não obstante as situações descritas nas diferentes alíneas do n.º 4 pressuporem, por regra, a existência de “relações especiais”, isso pode não suceder em vários casos da vida real — o legislador evitou utilizar o termo “sempre” após a citada expressão “o que se considera verificado” e concluiu, de imediato, que tais situações são meramente exemplificativas. Aliás, a técnica exemplificativa é recomendada pela legística como forma de compreensão de conceitos indeterminados<sup>16</sup>. Tanto basta, a nosso ver, para considerarmos que o legislador não proibiu a prova em contrário (e.g. artigo 350.º, n.º 2 do C.C.). O que no caso em apreço se afigura na linha dos princípios que prevêm que, na dúvida, se devam considerar as presunções legais como presunções relativas, tanto mais no domínio fiscal, onde nos deparamos mesmo com a proibição de presunções inilidíveis em sede de normas de incidência (cfr. artigo 73.º da LGT)<sup>17</sup>.

<sup>14</sup> No entanto, no sentido de que o n.º 4 do artigo 58.º consagra uma presunção *iuris et de iure*, na doutrina, veja-se Fernando Rocha Andrade, “Preços de transferência e tributação de multinacionais: as evoluções recentes e o novo enquadramento jurídico português”, *BCE*, Vol. XLV-a, 2002, Alberto Xavier, *Direito Tributário Internacional*, 2.ª Ed., Coimbra, Almedina, 2007, p. 439 e Manuela Duro Teixeira, *A Determinação do Lucro Tributável dos Estabelecimentos Estáveis de Não Residentes*, Almedina, Coimbra, 2007, p. 20.

<sup>15</sup> Sobre o que se deve considerar norma de incidência, veja-se, por exemplo, Américo Brás Carlos, *Impostos. Teoria geral*, Coimbra, Almedina, 2006, p. 88 e, por último, Ana Paula Dourado, *O Princípio da legalidade fiscal: Tipicidade, conceitos jurídicos indeterminados e margem de livre apreciação*, Almedina, Coimbra, 2007, p. 109 e ss.

<sup>16</sup> Neste sentido David Duarte e outros, *Legística*, Coimbra, Almedina, 2002, pp. 128 e 129.

<sup>17</sup> Cfr. Antunes Varela e outros, *Manual de Processo Civil*, 2.ª Ed., Coimbra Editora, Coimbra, 1985, p. 500 e ss, J. Baptista Machado, *Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador*, Almedina, Coimbra, 2000, p. 111, Rui Rangel, *O Ónus da Prova no Processo Civil*, 2.ª Ed., Almedina, Coimbra, 2002, p. 219 e ss. Sobre a ilegitimidade de presunções inilidíveis em Direito Fiscal, citando jurisprudência do Tribunal Constitucional, cfr., Saldanha Sanches, *Os limites do planeamento fiscal...*, pp. 226-231.

Situação esta que, neste domínio, repõe algum equilíbrio entre o Fisco e o contribuinte, podendo vir, afinal, a exigir um dever de fundamentação acrescido na sequência do exercício de audição prévia e da ilisão da presunção por parte do contribuinte (*e.g.* por referência ao artigo 77.º, n.º 3 do LGT), ou de contraprova no âmbito do debate contraditório. Afinal, por exemplo, a detenção de 10% no capital da sociedade B pela sociedade A pode não chegar a garantir um lugar no órgão de gestão da sociedade B ou, pelo menos, um lugar a que venha a corresponder uma importância significativa naquela gestão.

À mesma conclusão de que se trata de uma presunção *juris tantum* se chega por efeito da aplicação dos princípios gerais de direito e, mais precisamente, do princípio da proporcionalidade. Com efeito, atenta a quantidade de situações que o legislador colocou sob a alçada das relações especiais, revelar-se-ia manifestamente desproporcionado que os contribuintes não pudessem demonstrar que pese embora formalmente caíam numa das alíneas do n.º 4 do artigo 58.º, na prática não se verifica a *influência significativa* capaz de influenciar os preços praticados<sup>18-19</sup>.

Neste sentido, o recurso cada vez mais frequente a conceitos indeterminados e a fórmulas abertas no Direito Fiscal (naquilo que se denomina princípio da legalidade aberta) como é o caso do conceito de “relações especiais” não significa que a administração goze da faculdade de densificar os conceitos arbitrariamente<sup>20</sup>.

Por um lado, e no que respeita especificamente à matéria dos preços de transferência, o artigo 77.º, n.º 3, da Lei Geral Tributária faz impender sobre a administração um dever acrescido de fundamentação, nos termos do qual a administração fica obrigada, entre outros, a descrever as relações especiais. Esta exigência legal tem especial relevância, pois a sua omissão, por parte da administração fiscal equivale à falta de fundamentação do acto, o que constitui um vício susceptível de anular o acto tributário.

Por outro lado, a imposição legal de descrição das relações especiais permite aos tribunais sindicar os termos em que a administração densificou o conceito de relações especiais e, conseqüentemente, anular as liquidações adicionais de imposto, caso entendam que a situação fáctica não preenche o conceito de “relações especiais”<sup>21</sup>. Situação que tinha uma importância acrescida no domínio do

<sup>18</sup> Sobre o princípio da proporcionalidade, *cfr.*, por exemplo, Gomes Canotilho, *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*, 7.ª Edição, p. 266 e ss.

<sup>19</sup> Também no sentido de que algumas situações previstas no n.º 4 do artigo 58.º, designadamente as previstas na alínea g), nada têm a ver com os preços de transferência e avançando com a eventual inconstitucionalidade desta alínea por violação do princípio constitucional de tributação das empresas pelo seu rendimento real, *cfr.* Rocha Andrade, *ob. cit.*, p. 334. Igualmente, A. Xavier refere que as situações abrangidas por esta alínea sem a combinação com outro critério que permita aferir da existência de uma vontade comum pode conduzir a situações iníquas, *cfr.* *Direito Tributário...*, p. 439.

<sup>20</sup> Ana Paula Dourado, *Ob. Cit.*, p. 357 e ss.

<sup>21</sup> Para mais desenvolvimentos, *cfr.* Francisco de Sousa da Câmara, “A avaliação indirecta...”, p. 359 e ss.

artigo 57.º do CIRC, mas que pode ainda assumir grande relevância prática nos dias que correm, designadamente se a situação a apreciar exigir o conhecimento da “prova do contrário” apresentada pelo contribuinte ou para pôr em confronto a norma doméstica (*e.g.* qualquer das alíneas do n.º 4 do artigo 58.º do CIRC) face ao direito convencional (artigo 9.º, n.º 1 de uma convenção) e ao Direito Comunitário.

### III. Compatibilização do regime doméstico com o regime convencional: articulação dos conceitos “relações especiais” e «empresas associadas»

#### 1. Apresentação do problema

Iremos nesta sede averiguar se a aplicação do regime doméstico sobre preços de transferência se encontra ou não limitada por normas de fonte internacional, eventualmente aplicáveis, caso o contribuinte que esteja em relações especiais com o contribuinte residente em Portugal seja residente num Estado que tenha celebrado uma convenção para eliminar a dupla tributação sobre o rendimento (abreviadamente CDT) com Portugal.

Como referimos acima, a problemática dos preços de transferência coloca-se, predominantemente, em transacções comerciais efectuadas entre empresas de grupos multinacionais. A este propósito basta referir, como exemplo, o caso de duas sociedades estabelecidas em Estados soberanos diferentes, pertencentes a um mesmo grupo multinacional, e que estabelecem relações comerciais entre si, abrangendo realidades tão díspares como a concessão de crédito, a licença do uso de marcas ou a simples venda de produtos ou a prestação de serviços.

Não obstante as pretensões tributárias dos diferentes Estados dependerem da legislação doméstica adoptada pelos órgãos de soberania nacionais, pode acontecer que as citadas convenções venham limitar a aplicação das regras internas<sup>22</sup>.

Na eventualidade da administração fiscal de um Estado (*e.g.* Portugal) entender que um sujeito passivo de imposto das sociedades (*e.g.* IRC), nas suas relações comerciais com uma empresa, estabelecida noutro Estado, praticou preços diferentes dos que seriam praticados entre duas empresas independentes numa transacção comparável e numa situação de mercado, procurará submeter essa operação ao crivo do regime doméstico dos preços de transferência. Neste âmbito, se estiver em causa um custo que da perspectiva da Administração Fiscal foi empolado com vista a diminuir o lucro tributável da empresa portuguesa, a correcção deve ser fundamentada, ponderada e adaptada à situação, evitando-se

<sup>22</sup> O que ocorre em virtude do chamado “efeito negativo” dos tratados. Sobre este princípio, cfr. K. Vogel, *On Double Taxation Conventions*, 2.ª Ed., Kluwer, Deventer 1991, p. 11, ed. e Alberto Xavier, *Direito Tributário...*, p. 121.



a via facilitista de recusar o custo na integralidade com a desculpa (desvirtuadora do sistema) de se tratar de um custo que não foi indispensável para a realização dos proveitos sujeitos a imposto, ou seja, com base no artigo 23.º do CIRC. Aliás, este artigo contém nos números 5 a 7 um conjunto de disposições específicas anti-abuso que convocam o conceito de “relações especiais” usado em sede de preços de transferência. Com efeito, enquanto o número 5 do artigo 23.º não permite o reconhecimento da perda (menos-valia) registada por um sujeito passivo com a venda de participações sociais que havia adquirido a uma entidade relacionada (nos termos do artigo 58.º, n.º 4, do CIRC) e desde que tenham decorrido menos de três anos entre a compra e a venda, o número 7 exclui o reconhecimento para efeitos fiscais de uma perda quando um sujeito passivo aliena participações sociais a uma entidade relacionada. Este *in dubio contra* contribuinte, inilidível, é manifestamente desproporcional ao não permitir ao contribuinte ilidir a presunção legal de que a operação foi efectuada em violação do preço de plena concorrência ou de forma abusiva ao afectar custos a empresas que de outra forma não os teriam suportado. Acresce que estas normas anti-abuso ao convocarem a definição de “relações especiais” violam o regime dos preços de transferência pois desqualificam a transacção em vez de a corrigir — se for o caso — pelo princípio da plena concorrência. Adiante-se ainda que no âmbito do Direito Comunitário, caso a transacção seja efectuada entre entidades relacionadas residentes em Estados Membros diferentes, estas normas revelam-se restritivas da livre circulação de capitais de uma forma manifestamente desproporcionada ao fim visado, podendo, por isso, vir a ser julgadas contra o Tratado<sup>23</sup>.

No foro das relações internacionais é fundamental verificar se os Estados onde residem essas duas empresas celebraram uma CDT que contenha uma disposição correspondente ao artigo 9.º do Modelo de Convenção da OCDE (MCOCDE) e, em caso afirmativo, determinar em que medida é que essa Convenção limita a aplicação do regime doméstico nacional, ou impõe um determinado resultado.

Em regra, estas convenções são negociadas entre dois Estados, com base num modelo de convenção elaborado pelo Comité dos Assuntos Fiscais da OCDE (muito embora existam outros modelos onde parte das Convenções Portuguesas se chegaram a inspirar, como o modelo da convenção da ONU, preferencialmente seguido pelos países em vias de desenvolvimento), e visam três grandes objectivos: repartir a competência para tributar os rendimentos entre os Estados contratantes, eliminar a dupla tributação jurídica internacional que possa surgir em virtude da competência para tributar ser atribuída concorrentemente aos dois Estados envolvidos e, finalmente, prevenir e combater a fraude e a evasão fiscais.

<sup>23</sup> Cfr. Francisco de Sousa da Câmara, “The meaning and scope of the *acte clair* doctrine concerning direct taxation: the Portuguese experience and the establishment of boundaries”, p. 353 e ss (em especial nota de rodapé n.º 60), in *The Acte Clair in EC Direct Tax Law*, org. Ana Paula Dourado e Ricardo da Palma Borges, IBFD, 2008.

Na medida em que Portugal assinou, à data, cerca de meia centena de convenções, é bastante provável que numa situação em que a administração fiscal pretenda corrigir os preços praticados pela empresa portuguesa de um grupo multinacional tenha de tomar em consideração o disposto numa CDT, como, aliás, já foi invocado em várias pendências judiciais<sup>24</sup>. O que acontece quer o preço seja corrigido pelas autoridades portuguesas quer seja objecto de correcção pelas entidades estrangeiras, competindo, nesse último caso, ao Estado Português analisar a questão e, caso aceite a correcção do “preço” efectuada pelo outro Estado, proceder ao ajustamento correlativo<sup>25</sup>.

## 2. O pressuposto subjectivo do n.º 1 do artigo 9.º do MCOCDE

O n.º 1 do artigo 9.º do MCOCDE — previsto em todas as CDTs celebradas por Portugal — começa por definir que se estabelece uma relação entre «empresas associadas» quando “*a) uma empresa de um Estado Contratante participa, directa ou indirectamente, na direcção, no controlo ou no capital de uma empresa de outro Estado Contratante, ou, b) as mesmas pessoas participam, directa ou indirectamente, na direcção, no controlo, ou no capital de uma empresa de um Estado Contratante e de uma empresa do outro Estado Contratante*”.

Definido o âmbito subjectivo de aplicação da norma, avança-se na explicitação do elemento objectivo da hipótese legal, exigindo-se que: “*em ambos os casos, as duas empresas, nas suas relações comerciais ou financeiras, estão ligadas por condições aceites ou impostas que difiram das que seriam estabelecidas entre empresas independentes*”.

Por fim, estabelece-se na estatuição da norma que “*os lucros que, se não existissem essas condições, teriam sido obtidos por uma das empresas, mas não o foram por causa dessas condições, podem ser incluídos nos lucros dessa empresa e, conseqüentemente, tributados*”.

<sup>24</sup> Cfr. Ac. STA de 14 de Março de 2001, proferido no recurso n.º 26.362. Vejam-se os argumentos expostos pela recorrente e que, *in casu*, não foram, sequer objecto de análise pelo Tribunal, em virtude de ter sido provido o recurso sem necessidade de aprofundar o fundo da questão.

<sup>25</sup> Durante muitos anos, Portugal não admitiu, nas Convenções por si celebradas, a inclusão desta possibilidade, hoje consagrada no n.º 2 do artigo 9.º do MCOCDE. Actualmente há muitas Convenções em que já se admite, mas não se impõe tal faculdade — estipulando-se na lei interna a sua eventual concretização quando tal resulte de convenção internacional (cfr. artigo 58.º, n.º 12 do CIRC). Seguindo as orientações do MCOCDE, as generalidades das CDT estipulam que «quando *um Estado Contratante inclui nos lucros de uma empresa desse Estado — e tributa nessa conformidade — os lucros pelos quais uma empresa do outro Estado Contratante foi tributada nesse outro Estado, e os lucros incluídos deste modo constituem lucros que teriam sido obtidos pela empresa do primeiro Estado, se as condições acordadas entre as duas empresas tivessem sido as condições que teriam sido estabelecidas entre empresas independentes, o outro Estado procederá ao ajustamento adequado do montante do imposto aí cobrado sobre os lucros referidos*». Esta situação visa evitar a manutenção de situações de dupla tributação; situações essas que, no contexto europeu, podem ser resolvidas mediante o acesso aos mecanismos da Convenção 90/436/CEE.

A finalidade primeira deste artigo é a de assegurar que as transacções internacionais respeitem o princípio da plena concorrência (*arm's length principle*). No entanto, para assegurar com alguma segurança o respeito e a aplicação deste princípio, pelas diferentes administrações fiscais, o Comité dos Assuntos Fiscais da OCDE decidiu precisar em que circunstâncias os lucros de uma empresa são susceptíveis de ser corrigidos. Até porque, na sequência desta correcção, o n.º 2 da mesma disposição recomenda (em algumas CDT, impõe) que o outro Estado proceda ao ajustamento correlativo de modo a eliminar-se a dupla tributação. E, se assim é, torna-se fundamental assegurar que o ajustamento primário se justifique e seja conduzido no respeito das regras convencionais, acordadas por ambos os Estados.

De facto, a nosso ver, o número 1 do artigo 9.º consagra também uma importante função de guardião contra as correcções injustificadas e arbitrárias, na medida em que só admite que os Estados façam correcções caso (i) as transacções ocorram entre empresas associadas, (ii) as operações não se efectuem em condições de mercado, e (iii) os lucros obtidos sejam distintos daqueles que se obteriam numa situação de mercado. E, para tanto, começa por reportar-se directamente às relações entre empresas associadas, como pressuposto básico para a aplicação do respectivo regime dos preços de transferência.

Pelo que, num determinado caso concreto, o intérprete deve antes de mais começar por averiguar se está perante «empresas associadas» no sentido do artigo 9.º do MCOCDE. Só depois de concluir afirmativamente que se encontra preenchido o âmbito de aplicação subjectivo da norma, deve ir então à procura de saber se foi praticado o preço de plena concorrência. A ordem não é arbitrária, pois, uma vez concluído que não é de aplicar o regime dos preços de transferência, em virtude de não haver «empresas associadas», evita-se entrar na tarefa extremamente complexa e, em certa medida, ineliminavelmente arbitrária (ainda que com recurso a métodos preestabelecidos na lei), de encontrar o preço que seria praticado entre empresas independentes. Ou seja, ao iniciar a operação lógico-substantiva de aplicação da norma ao caso pela constatação de estarmos (ou não) perante «empresas associadas» evita-se assim cair — desnecessariamente — nas “ficções implausíveis dos preços de transferência”, na feliz expressão de um conhecido Autor alemão<sup>26</sup>.

Ora, como já vimos, o artigo 9.º refere-se a uma participação na direcção, no controlo ou no capital e os comentários do Comité dos Assuntos Fiscais a esta disposição reportam-se às operações ocorridas entre sociedade-mãe e afiliadas e sociedades colocadas sob controlo comum, ainda que tenham rejeitado sempre estabelecer um critério quantitativo para delimitar as situações abrangidas pelo conceito «empresas associadas». No entanto, não deixa de ser expressivo que quer

<sup>26</sup> Wolfgang Schön, “The European Commission’s report on company taxation: a magic formula for European Taxation”, *European Taxation*, IBFD, Agosto de 2002, p. 284.

os Comentários do Projecto de Convenção da OCDE de 1963 quer os Comentários actuais do MCOCDE mantenham esse denominador comum<sup>27</sup>.

Por outras palavras, os modelos não exigem participações mínimas no capital social ou no direito de voto, mas também não incluem no conceito de «empresas associadas» realidades que não revelem uma influência significativa na gestão ou uma dependência económica entre as empresas susceptível de demonstrar esse *poder* que se revela na direcção, no controlo ou no capital da empresa. Compreende-se bem este pressuposto, pois, na generalidade dos casos, esse *poder* que se manifesta no “controlo efectivo” de uma entidade sobre outra, é *conditio sine qua non* para a imposição do preço à contraparte e, sobretudo, para justificar o interesse económico na transmissão do lucro para outra entidade. É fundamental ter sempre presente este pressuposto no âmbito de qualquer fiscalização que possa dar origem a uma correcção de preços, sob pena de não o fazendo, se poder vir a proceder a um ajustamento de preços que apenas vitima a parte mais fraca de uma relação jurídico-económica.

No plano doméstico português, no entanto, já vimos que não obstante se fazer alusão ao poder de uma entidade “...exercer, directa ou indirectamente, uma influência significativa nas decisões de gestão de outra...”, presume-se que tal se verifica numa miríade de situações, designadamente quando uma empresa ou os cônjuges, ascendentes ou descendentes destes, detenham, directa ou indirectamente, uma participação não inferior a 10% do capital ou dos direitos de voto numa empresa; ou, mais grave ainda, quando uma empresa é economicamente dependente de outra por diversas razões enunciadas na alínea g) do n.º 4 (e.g. dada a importância do uso de direitos de propriedade industrial ou intelectual, a existência de contratos de fornecimento ou distribuição específicos ou mesmo o poder de condicionar quaisquer opções de gestão)<sup>28</sup>. Nos casos por último referidos deparamo-nos, aparentemente, com “relações especiais” sem que se verifique uma participação na direcção, no controlo ou no capital da outra empresa<sup>29</sup>.

<sup>27</sup> Comentários ao artigo 9.º do Projecto de Convenção destinada a evitar a dupla tributação, *Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal*, n. 36, Ministério das Finanças, Lisboa, 1965, p. 106 e Modelo de Convenção Fiscal sob o Rendimento e o Património, *Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 197, Ministério das Finanças, Lisboa, 2005, p. 219.

<sup>28</sup> Como refere Rocha Andrade, as situações abrangidas pela alínea g) do n.º 4 do artigo 58.º do CIRC são situações em que as entidades envolvidas têm interesses divergentes e a constatação de um preço diferente do que seria praticado numa situação ideal de plena concorrência deve-se a uma imperfeição das regras da concorrência no mercado e não há existência de “relações especiais” entre as entidades envolvidas, cfr. *Ob. cit.*, pp. 333 e 334.

<sup>29</sup> Só a título de exemplo questionamo-nos se, por regra, os descendentes ou ascendentes dos membros dos órgãos de administração ou fiscalização de uma empresa têm alguma influência (decisiva) nas decisões de gestão desta última, a ponto de justificar a manipulação do preço e a transferência indirecta de lucros? Ou se a mera cedência de um direito de propriedade intelectual ou industrial, ainda que relevante, por exemplo, para um “franchisado” implicará essa situação?... Não se põe em causa, que na esmagadora maioria das situações ilustradas nas diversas alíneas do n.º 4 do artigo 58.º do CIRC a contraparte tenha um “certo poder” jurídico e/ou económico sobre a empresa; a questão é saber se a existência desse poder (indeterminado) justificará, por si só, pressupor automaticamente a existência de relações especiais equivalentes a um “controlo efectivo” que o termo «empresas associadas» pressupõe. Não se manifesta aquele mesmo poder numa mera relação laboral de empregado/empregador e em tantas outras equivalentes?...

Decorre do exposto que nem a definição de «empresas associadas» corresponde à definição doméstica de «relações especiais» que consta actualmente no artigo 58.º, n.º 4, do CIRC (a qual é mais abrangente), nem as próprias presunções concretizadoras deste último conceito se subsumem necessariamente no universo das “relações especiais” pois algumas das alíneas do número 4 do artigo 58.º não tipificam necessariamente situações em que se exerce, directa ou indirectamente, uma influência significativa nas decisões de gestão da outra entidade. No plano convencional o *poder* que se manifesta na relação entre as duas entidades pressupõe a existência de uma relação de grupo de empresas (ainda que não jurídica e ainda que economicamente isso possa ocorrer com uma participação pequena, em virtude da dispersão do capital), enquanto que no plano doméstico se prescinde deliberadamente desse pressuposto, a ponto de se importar da legislação comercial a participação de 10% que define uma relação de simples participação entre sociedades (artigo 483.º do CSC)<sup>30</sup>.

Daí que, de imediato, surja a questão de saber como proceder quando nos encontramos perante uma situação em que, aparentemente, ambas as normas concorrem para a aplicação do direito ao caso.

### 3. A relação entre o artigo 58.º do CIRC e o artigo 9.º das CDT

Por regra, os regimes sobre preços de transferência previstos nas legislações fiscais domésticas (e.g. artigo 58.º do CIRC) visam combater a evasão fiscal e a transferência indirecta de lucros entre empresas interdependentes<sup>31</sup>, levando mesmo a que se entenda que tais normas constituem verdadeiras cláusulas anti-abuso específicas<sup>32-33</sup>.

<sup>30</sup> Neste sentido também Freitas Pereira, *Fiscalidade*, 2.ª Edição, Almedina, Coimbra, 2007, p. 444 (em nota).

<sup>31</sup> No sentido de que a actual redacção do número 9 do artigo 58.º (por contraposição ao anterior número 2 do artigo 57.º) permite o apuramento do lucro do estabelecimento estável localizado em Portugal com base numa fórmula de repartição do resultado global da empresa, ainda que salientando que outras disposições do ordenamento jurídico permitem concluir que a determinação do lucro tributável do estabelecimento estável tem de ser feita segundo o método directo, i.e., como se fosse uma entidade distinta e separada, cfr. Manuela Duro Teixeira, *Ob. Cit.*, pp. 56-58.

<sup>32</sup> Cfr. Saldanha Sanches, *Manual de Direito Fiscal*, 3.ª Ed., Coimbra Editora, Coimbra, 2007, p. 167, Casalta Nabais, *Direito Fiscal*, 3.ª Ed., Almedina, Coimbra, 2005, p. 222 e Alberto Xavier, *Direito Tributário...*, p. 475 e ss.

<sup>33</sup> A OCDE já se pronunciou sobre a eventualidade das regras anti-abuso domésticas se apresentarem em conflito com as CDTs. Segundo a posição assumida nos Comentários (cfr. parágrafos 22.1 dos comentários ao artigo 1.º do Modelo de Convenção) não existe necessariamente conflito entre as regras domésticas e as regras convencionais, pois, as primeiras ocupam-se, *grosso modo*, sobre os factos que estão sujeitos a imposto num determinado Estado, o que está num plano diferente do estatuído nas regras convencionais. No entanto, adianta-se: “*mesmo que tais regras entrem em conflito com as convenções fiscais, reconhece-se que os países Membros devem acatar escrupulosamente as obrigações específicas que decorrem das convenções fiscais para eliminar as duplas tributações desde que não exista prova evidente de uso abusivo destas convenções*” (cfr. parágrafo 22.2).

Desde Janeiro de 2003 que se integraram nos Comentários do MCOCDE importantes esclarecimentos para prevenir e combater a evasão fiscal e, em particular, a utilização abusiva das CDT. De facto, as alterações aos Comentários ao artigo 1.º do MCOCDE lançaram uma nova luz sobre as regras do *treaty-shopping*, o modo de combater as sociedades trampoline e a forma de determinar os “beneficiários efectivos” dos rendimentos, mas também abordaram a questão da relação das regras anti-abuso domésticas e as CDT e, em particular, as que respeitam às sociedades estrangeiras sujeitas a um regime de transparência fiscal internacional (CFCs)<sup>34</sup>.

A relação e articulação entre o n.º 1 do artigo 9.º e as disposições domésticas sobre preços de transferência ficou, apesar de tudo, para outra oportunidade.

Por ora, o parágrafo quarto dos Comentários ao artigo 9.º da Convenção Modelo refere que “*vários países interpretam o presente Artigo de modo a que, em circunstância alguma, proíba o ajustamento de lucros por força da aplicação das disposições da legislação nacional em condições diferentes das previstas no referido Artigo, tendo este como finalidade a inserção do princípio da plena concorrência no quadro das convenções fiscais internacionais*”<sup>35</sup>. Mas, este parágrafo assinala, acima de tudo, uma realidade de facto, não fazendo qualquer juízo de valor sobre a interpretação do artigo feita por alguns países membros da OCDE<sup>36</sup>. Até porque, independentemente do relevo que se pretenda dar a este Comentário, a verdade é que a redacção do preceito é medianamente clara — *in claris non fit interpretatio* —, daí que o recurso aos Comentários como meio complementar de auxílio na interpretação — *cfr.* artigo 32.º da Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados — estaria claramente prejudicado. A prática de parte das Administrações Fiscais dos países membros da OCDE, não pode, em nosso entender, fazer

<sup>34</sup> Sobre as sociedade trampoline e a norma do CIRC que consagra o regime de transparência fiscal internacional, na doutrina portuguesa mais recente, *cfr.* Rui Duarte Morais, *Imputação de Lucros de Sociedades Não Residentes Sujeitas a Um Regime Fiscal Privilegiado*, Publicações Universidade Católica, Porto, 2005.

<sup>35</sup> Sobre o relevo jurídico dos Comentários à Convenção Modelo, *cfr.*, por exemplo, os artigos dos Profs. David Ward, Maarten Ellis e Frank Engelen, na edição de Março de 2006 da revista *Bulletin for International Taxation*, publicado pelo IBFD. Em Portugal, vide Inês Batalha Mendes, “A importância dos comentários ao Modelo de Convenção Fiscal da OCDE na interpretação de acordos de dupla tributação”, *Revista Jurídica* n.º 23, Novembro 1999, Nova Série, pp. 461 — 479 e Margarida Mesquita Palha, “As Convenções sobre dupla tributação”, *Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal* n.º 179, pp. 20 a 24, Ministério das Finanças, Lisboa 1998.

<sup>36</sup> Diferentemente do que se passa com as explicações técnicas ao artigo 9.º do Modelo de Convenção dos EUA de 1996 (bastante semelhante ao artigo 9.º do MCOCDE), as quais admitem expressamente uma qualquer correcção por imposição do regime doméstico. Estas explicações admitem que as correcções podem ser feitas por um Estado, com base na sua legislação interna, mesmo que a relação entre as partes seja diferente ou vá para além daquilo que é estipulado no número 1 do artigo 9.º da Convenção, desde que sujeitas ao princípio geral, i. é., que o ajustamento reflecta aquilo que teria sido acordado, caso as entidades associadas tivessem respeitado o princípio da plena concorrência. Neste contexto apenas se exige o respeito deste princípio, no pressuposto de que exista “controlo efectivo” (parágrafo 123). Situação que, de algum modo, é consistente em Estados que admitem a derrogação das regras convencionais por normas internas, de que os EUA são paradigma. *Cfr.* Reuven S. Avi-Yonah, “Tax treaty overrides: a qualified defence of U.S. practice”, *Tax Treaties and Domestic Law*, ed. IBFD, 2006, pp. 65 a 80.

ignorar ou desrespeitar a letra das CDT, limitando-se a interpretar a norma no sentido de que a mesma tem um conteúdo meramente programático e apenas visa inserir o princípio de plena concorrência no quadro das convenções...

Nestes termos, acompanhamos totalmente Klaus Vogel quando afirma que o artigo 9.º restringe a aplicação da lei doméstica, determinando o tipo de “relações” e formas de associação que podem dar origem a correções com base nos preços de transferência a nível internacional. Por si só, esta norma não cria qualquer direito para cada um dos Estados procederem a correções e ajustamentos à matéria colectável. Sobre isso determinará a lei doméstica. Também assim, a resposta à questão de saber qual é o grau de participação na direcção, controlo ou capital das empresas é realizada pelo direito doméstico de cada Estado<sup>37</sup>. Como prescreve o artigo 3.º, n.º 2, da Convenção Modelo OCDE nas situações, i. e., nas situações em que os termos consignados na CDT não vêm aí definidos, esses termos “terão, a não ser que o contexto exija interpretação diferente, o significado que lhe for atribuído nesse momento pela legislação desse Estado que regula os impostos a que a Convenção se aplica, prevalecendo a interpretação resultante da legislação fiscal sobre a que decorre de outra legislação desse Estado”.<sup>38</sup> Mas o conceito convencional de “empresas associadas”, ainda que não concretizado em todos os seus elementos em cada convenção bilateral, servirá como um mínimo denominador comum que se deverá respeitar, quando se estiver perante uma situação *cross-border* que convoque a aplicação de uma CDT. Determinante na articulação daqueles comandos é que a regra doméstica não se poderá aplicar, desrespeitando a disposição convencional, i. e., caso a amplitude da norma de incidência subjectiva daquela (entidades sujeitas às correções) seja superior ao permitido por esta última<sup>39-40</sup>.

Relativamente à questão do grau de participação no capital das empresas, a resposta do direito fiscal doméstico português é substancialmente diferente consoante a situação seja colocada antes ou depois de 2000. Com efeito, o n.º 4 do artigo 58.º do Código do IRC estabelece expressamente que basta uma empresa ter uma participação de 10% no capital de outra empresa para tal relação se considerar estabelecida entre entidades com relações especiais<sup>41</sup>. Antes de 2000, na

<sup>37</sup> Cfr. Klaus Vogel, *On Double Taxation Conventions*, pp. 421 a 426.

<sup>38</sup> O tema da interpretação das Convenções que tem gerado uma disputada controvérsia na doutrina jusfiscalista internacional, *cfr.*, por último, a obra de Frank Engelen, *Interpretation of Tax Treaties under International Law*, Academic Council, Doctoral Series n.º 7, IBFD, 2004.

<sup>39</sup> Obviamente que também se não poderão desrespeitar as demais exigências de natureza objectiva previstas no comando convencional, as quais não são apenas aqui enunciadas por estarem para além do propósito deste comentário.

<sup>40</sup> Aparentemente em sentido diferente, não diferenciando o campo de aplicação do artigo 9.º, n.º 1, do MCOCDE do antigo artigo 57.º do CIRC, *cfr.* Teixeira de Abreu, “Os preços de transferência no contexto internacional”, *Fisco* 18, Março 1990, p. 15.

<sup>41</sup> Sobre a percentagem mínima de participação veja-se a discussão havida na Comissão da Reforma da Fiscalidade Internacional Portuguesa; não obstante a comissão propôs uma participação mínima de 50%. Tal posi-

falta de norma expressa, a doutrina e a jurisprudência entendiam que, por regra, era necessária uma participação mínima superior. Mais tarde, aliás, o legislador utilizou a participação mínima de 25% tanto para definir “relações especiais” para efeitos do regime de subcapitalização com entidades não residentes (artigo 57.º-C, na redacção em vigor até 2000), como para efeito da aplicação do método de isenção na eliminação da dupla tributação económica dos lucros distribuídos entre entidades residentes (consagrado no artigo 45.º, na redacção em vigor até 2001).

O marcante cunho político da reforma de 2000 também se fez sentir, a nosso ver, na definição das presunções legais previstas no n.º 4 do artigo 58.º do CIRC e, em particular, na fixação do critério quantitativo que permite definir uma relação especial; tanto mais que este nível de participação não era acompanhado pela generalidade das legislações estrangeiras e havia sido rejeitado pela Comissão da Reforma da Fiscalidade Internacional que, um ano antes, propusera um mínimo de 50%, salvo em situações em que a Administração Fiscal demonstrasse que, pelas dimensões das empresas ou pela dispersão do respectivo capital, a participação mínima de 25% conferiria o controlo efectivo ao sócio que a detivesse<sup>42</sup>.

A referência expressa a uma participação de capital específica tem a vantagem de funcionar como uma margem de segurança; mas se a percentagem for demasiado baixa é muito pouco provável que garanta um efectivo controlo da outra sociedade, sobretudo numa economia com poucas empresas de accionariado popular controladas por pequenos accionistas; por outro lado, tal situação pode acabar por permitir tratar situações totalmente distintas de forma igual ferindo o princípio básico da igualdade.

Este tipo de preocupações conduziu o Comité dos Assuntos Fiscais da CODE a não ousar sequer introduzir recomendações neste domínio, mantendo o n.º 1 do artigo 9.º do MCOCDE aberto ao reenvio para as legislações nacionais. Aliás, para além desta referência predominantemente jurídica à participação no capital, este n.º 1 inclui também uma referência eminentemente económica, a propósito da participação na direcção ou no controlo de outra empresa, permitindo maior liberdade de configuração às legislações internas; em rigor, neste domínio, como

ção foi contestada pela Dra. Maria dos Prazeres Lousa, actual Directora do Centro de Estudos Fiscais, que sustentava que a percentagem de participação deveria ser sempre de 25%, cfr. *Relatório...*, pp. 164-165.

<sup>42</sup> Repare-se que no plano do direito comparado, não obstante existir um certo consenso sobre o tipo de situações que abstractamente configurem o poder de controlo, afiliação ou associação susceptível de impor um preço à contraparte que determina a obtenção de um “lucro” distinto do obtido numa relação *arm's length*, a verdade é que as legislações nacionais contemplam “patamares” distintos a partir dos quais autorizam os ajustamentos de preços, admitindo mesmo ajustamentos quando as entidades não são relacionadas (*e.g.* França e Bélgica). Mas estes casos são limitados às situações em que a contraparte se encontra num “paraíso fiscal” [tal como prevê o artigo 58.º, n.º 4, al. h) do CIRC], situações que por regra não são limitadas por qualquer convenção para eliminar a dupla tributação em virtude de não ter sido celebrada nenhuma convenção com tais Estados.



em todos os outros a que se aplicam as CDT, os Estados não estão minimamente limitados no domínio da criação e desenho jurídico das disposições internas que delimitam o conceito de “relações especiais”. As limitações apenas emergem, em fase posterior, perante a possível aplicação prática da norma, a qual terá de ser confrontada com a hipotética CDT que não deverá ser desrespeitada e que impedirá que a disposição doméstica produza os seus efeitos típicos ao caso concreto, caso pudesse ocorrer tal desfecho<sup>43</sup>.

Por outras palavras, a disposição convencional não se substitui à disposição nacional, nem na determinação das situações concretas susceptíveis de correcção (i.e. se não existir norma interna que permita o ajustamento, o mesmo não poderá ocorrer), nem na definição das metodologias e nos critérios de determinação das matérias colectáveis das empresas. No entanto, pode impedir correcções em situações injustificadas, designadamente entre empresas que não são empresas associadas<sup>44</sup>.

Ao fim e ao cabo, no plano internacional, o que é verdadeiramente relevante é saber se existe ou não uma participação na direcção, no controlo ou no capital de outra empresa, que pressupõe um *poder* que não só é susceptível de dar origem, como origina, de facto, a prática de um preço que se afasta do preço de plena concorrência. Entre nós há várias regras domésticas, desde as jurídicas nas alíneas a) e seguintes [e.g. a existência de uma percentagem mínima (e.g. 10%)] às económicas, na alínea g) do n.º 4 do artigo 58.º do CIRC que permitirão teoricamente desencadear uma correcção, a qual poderá — como já vimos — ser susceptível de contestação, caso o contribuinte demonstre que não existe qualquer *poder* efectivo nem capacidade para interferir na gestão de outra empresa, impondo o preço.

De facto, como se teve oportunidade de sublinhar, face ao direito interno, constata-se que a concretização legal assimila realidades distintas, admitindo-se que parte das presunções não se subsumirão — senão em abstracto, pelo menos no concreto da vida — no corpo deste número 4 do artigo 58.º do CIRC; e, mais grave ainda, no n.º 1 do artigo 9.º.

Em suma, as diversas situações previstas nas diferentes alíneas do n.º 4 do artigo 58.º que não pressuponham a relação de *poder* a que se reporta o corpo desse n.º 4 — ou, como veremos já de seguida com maior desenvolvimento, o n.º 1 do artigo 9.º de uma CDT aplicável ao caso em apreço —, não poderão fazer desencadear quaisquer correcções, em virtude da disposição convencional ter, caso o contribuinte produza a prova bastante para ilidir a presunção legal

<sup>43</sup> Cfr. Miguel Galvão Teles, “Eficácia dos Tratados na Ordem Interna Portuguesa”, *Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal* n.º 152, pp. 102 a 111, Ministério das Finanças, Lisboa 1967 e Alberto Xavier, *Direito Tributário Internacional...*, p. 18.

<sup>44</sup> Guigliermo Maisto, *Il “Transfer price” nel diritto tributario italiano e comparato*, Ed. Cedam, 1985, pp. 47 a 83 (assim, p. 79).

pressuposta na situação doméstica ou no caso de uma situação *cross-border*, efeito paralisador sobre a norma interna.

#### 4. *A prevalência das normas de direito internacional*

Como é reconhecido entre nós as normas de direito internacional têm prevalência sobre as normas de direito ordinário<sup>45</sup>.

Deste princípio decorre que, com base nos preços de transferência, os lucros de uma empresa apenas podem ser corrigidos quando, *inter alia*, a eficácia da norma interna que preveja a possibilidade de correcção, não fique limitada por uma norma de fonte internacional, designadamente pelo seu elemento subjectivo.

Na prática isso significa que, na presença de uma CDT, apenas pode haver lugar à aplicação do regime de preços de transferência pela administração fiscal de um dos Estados contratantes, na medida em que, por um lado, se verifiquem as “relações especiais” previstas na lei entre os contribuintes envolvidos, preenchendo-se, simultaneamente, o tipo de alguma das situações previstas nas duas alíneas do número 1 do artigo 9.º da Convenção Modelo e, por outro lado, ocorra o desfecho previsto no corpo final deste mesmo número 1. Aliás, se assim não fosse, as duas alíneas do n.º 1 do artigo 9.º da CDT não teriam qualquer efeito útil.

Por outras palavras, do confronto do artigo 9.º do MCOCDE com a actual redacção do número 4 do artigo 58.º do CIRC, resultam várias situações enunciadas pelo legislador doméstico que dificilmente se subsumem no quadro convencional (*e.g.* relações entre certas entidades e os familiares ou com os membros dos seus órgãos sociais ou entre entidades com relações económicas que não fazem pressupor necessariamente um *poder* de grupo entre as duas entidades)<sup>46</sup>. O contribuinte poderá, pois, com alguma facilidade, travar nesses casos a aplicação da disposição doméstica e, por conseguinte, a correcção tributária.

Expressamente no sentido aqui por nós propugnado manifestou-se também a doutrina brasileira, face ao respectivo direito interno<sup>47</sup>, referindo, por exemplo,

<sup>45</sup> Cfr. a título exemplificativo, Miranda e Medeiros, *Constituição Portuguesa Anotada*, Tomo I, Coimbra Editora, 2005, p. 94 e Canotilho e Moreira, *Constituição da República Portuguesa Anotada*, Vol. I, 4.ª Ed., Coimbra Editora, 2007, p. 251 e ss.

<sup>46</sup> De notar que o artigo 11.º, n.º 6 e 12.º, n.º 4, do Modelo de Convenção da OCDE usam o conceito de “relações especiais”. Por sua vez, os Comentários às respectivas disposições referem que “a noção de relações especiais abrange igualmente as relações de parentesco e, de um modo geral, toda e qualquer comunhão de interesses”. Todavia, este conceito não foi usado no artigo 9.º, o que, de acordo com a doutrina maioritária constitui um argumento no sentido de que o conceito convencional de «relações especiais» não está implicado no conceito de «empresas associadas».

<sup>47</sup> Cfr. Paulo Casella, Thelma Correa, Ralph Sapoznik, “Preço de Transferência: ‘Interface’ entre Direito Interno e Direito Internacional”, in *Tributos e Preços de Transferência*, Luís Eduardo Schoueri, Valdir de Oliveira Rocha (Coords.) 2.º Volume, São Paulo, Dialética, 1999, pp. 279 e ss (assim, pp. 282-284).

Luís Eduardo Schoueri que “quando a lei interna pretende ajustar o lucro de uma empresa, a partir dos seus preços de transferência, o acordo de bitributação apenas permite que a alocação se dê nos casos em que ele contempla as empresas como associadas”<sup>48</sup>.

### 5. Possível ilegalidade do artigo 58.º do CIRC e invocação de eventual inconstitucionalidade

Neste âmbito, fazemos apenas uma referência para o que julgamos poder constituir uma insuficiência do sistema português de recursos de constitucionalidade<sup>49</sup>. Com efeito, imagine-se que as instâncias jurisdicionais aplicam num determinado caso uma norma da legislação doméstica em contravenção com o disposto numa CDT<sup>50</sup>. Aparentemente, esta ilegalidade não pode — numa interpretação literal das regras de recurso — ser julgada pelo Tribunal Constitucional, em sede de fiscalização concreta, pois este só conhece de ilegalidades derivadas da violação de leis com valor reforçado ou por violação de estatuto de região autónoma [artigo 280.º, n.º 2, al. a) e b), da CRP]. E muito embora seja generalizadamente reconhecido que as normas de direito internacional têm prevalência sobre as normas de direito ordinário, o facto é que não assumem a natureza de leis com valor reforçado (artigo 112.º, n.º 3, da CRP)<sup>51</sup>.

Muito embora uma situação como a descrita consubstancie *stricto sensu* uma ilegalidade, é reconhecido que também pode ser classificada, indirectamente, de inconstitucionalidade, por violação do disposto no artigo 8.º, n.º 2, da Constituição, do qual se extrai o princípio constitucional da prevalência do direito internacional sobre o direito ordinário e, por esta via, deveria ser admitido o recurso para o Tribunal Constitucional no caso figurado, como já foi admitido no passado.

<sup>48</sup> Cfr., *Preços de Transferência no Direito Tributário Brasileiro*, 2.ª Ed., São Paulo, Dialética, 2006, p. 241. A mesma tese é encontrada em Alberto Xavier, *Direito Tributário Internacional do Brasil*, Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2004, pp. 396-399.

<sup>49</sup> Para mais desenvolvimentos sobre esta limitação, cfr. Canotilho e Moreira, *Constituição da República Portuguesa...*, pp. 261-263. Para uma análise de outras limitações em sede de fiscalização preventiva da constitucionalidade de convénios internacionais, cfr. Mota de Campos, “O surpreendente sistema português de controlo de constitucionalidade das convenções internacionais”, *Estudos Jurídicos em Homenagem ao Prof. Doutor António de Sousa Franco*, Vol. II, Coimbra Editora, 2006, p. 367 e ss.

<sup>50</sup> Note-se que o caso que curamos é o da aplicação por um tribunal de uma norma legal doméstica em violação de uma norma convencional e não o caso de um tribunal se ter recusado a aplicar uma norma legal doméstica por violar um dispositivo convencional, este último previsto na alínea i) do n.º 1 do artigo 70.º da LTC (na redacção da Lei n.º 58/89, de 7 de Setembro).

<sup>51</sup> É doutrina dominante que as normas de direito convencional têm natureza supra-legal e infraconstitucional e, como tal, prevalecem sobre as normas legais domésticas e são de aplicação automática na medida em que vinculem internacionalmente o Estado Português e tenham sido cumpridos os requisitos de aprovação e ratificação definidos na Constituição sem, portanto, carecerem de serem transformadas em direito doméstico.

Com efeito, como dispôs o acórdão n.º 364/92, da 1.ª Secção do TC, “*uma norma de direito interno de valor infraconstitucional que disponha em contradição com uma norma de direito internacional convencional contrariará, simultaneamente, em concurso ideal essa norma de direito internacional e a regra constitucional definidora da escala hierárquica normativa, não podendo, então, deixar de haver-se por prevalecente o vício de inconstitucionalidade que, manifestamente, absorve, consumindo-o, o vício de infracção à norma convencional, de natureza e intensidade menos gravosas*”.<sup>52</sup>

Esta tese (sufragada maioritariamente pela 1.ª Secção do Tribunal) foi, porém, sendo gradualmente abandonada e substituída pela posição dominante no seio da 2.ª Secção do Tribunal. Esta última posição pode ser sintetizada nas palavras do voto de vencido do Juiz Conselheiro Victor Nunes de Almeida, no acórdão citado no parágrafo anterior, segundo o qual «*de acordo com o preceituado na CRP (art. 277.º e seguintes), só a inconstitucionalidade directa, e não a que resultar em primeira linha da violação de normas interpostas, está sujeita ao específico sistema de controlo da constitucionalidade, pois as únicas inconstitucionalidades indirectas, resultantes da violação que atinge em primeira linha uma norma interposta e cujo conhecimento a CRP comete ao Tribunal são as referidas nos arts. 280.º, n.º 2, e 281.º, n.º 1, alíneas b), c) e d) (versão de 1989), vícios estes designados de “ilegalidades” e não de “inconstitucionalidades”*»<sup>53</sup>. Esta posição do TC é também acompanhada pela voz respeitada dos Professores de Coimbra, Canotilho e Moreira, que acrescentam um outro argumento derivado da alínea i) do n.º 1 do artigo 70.º da LTC. Segundo estes Professores esta norma “*veio estabelecer, sem margem para dúvidas, que não se trata de um problema específico de constitucionalidade, mas sim de um problema específico de desconformidade entre normas infraconstitucionais, que está sujeito a um regime especial de fiscalização, só em pequena parte coincidente com o da fiscalização da constitucionalidade*”<sup>54</sup>.

Não obstante caber-nos o ónus de tentar rebater esta posição, hoje dominante, não o iremos fazer nesta sede pois extravasa os propósitos deste artigo. No entanto, a título de princípio de discussão, sempre diremos que esta aparente limitação do recurso de constitucionalidade se revela pouco coerente com a reconhecida atitude de *amizade* que o texto da Constituição revela para com o Direito Internacional. Depois — e porque o próprio princípio do acesso ao direito e aos tribunais não pode ser alheio ao fenómeno da densificação e do crescimento exponencial das relações jurídicas internacionais<sup>55</sup> que reclama, também

<sup>52</sup> Cfr., *Acórdãos do Tribunal Constitucional*, 23.º Volume, 1992, p. 515 e ss.

<sup>53</sup> Uma síntese da discussão havida na jurisprudência do TC sobre esta matéria pode ser encontrada no Acórdão n.º 185/92 da 2.ª Secção, de 20 de Maio de 1992, cfr. *Acórdãos Doutrinais do Tribunal Constitucional* 22.º Volume, 1992, p. 439.

<sup>54</sup> *Ob. cit.*, p. 262.

<sup>55</sup> Cfr., a título de exemplo sobre a afirmação consensual referida em texto, João Morais Leitão/Francisco de Sousa da Câmara, “Que fronteiras para a ordem internacional fiscal?”, *Estudos em homenagem ao Professor Doutor Pedro Soares Martinez*, Vol. II, Coimbra, Almedina, 2000, p. 355 e ss.

nesta sede, a garantia e defesa de uma verdadeira tutela jurisdicional efectiva — não julgamos decisivos face à letra da lei os argumentos de que o TC não conhece de inconstitucionalidades indirectas<sup>56</sup> e de que a norma do artigo 70.º, n.º 1, al. i), da LTC esclarece que a questão *sub judice* se resume a um problema específico de desconformidade entre normas infraconstitucionais, pois, como o próprio artigo 71.º, n.º 2, da LTC expressamente reconhece, trata-se ainda aqui de uma questão de natureza jurídico-constitucional (ou jurídico-internacional)<sup>57</sup>.

#### IV. O regime doméstico em confronto com o regime comunitário

O princípio que está na base dos regimes sobre os preços de transferência não colide com o Direito Comunitário pois este assenta, em grande medida, na promoção e salvaguarda da livre concorrência dentro de um mercado único.

Todavia, em virtude da amplitude dada ao conceito “relações especiais” pode suceder que, em concreto, a Administração Fiscal proponha correcções numa situação transfronteiriça que vão para além das que são aceites num contexto internacional e, designadamente, pela legislação dos outros Estados envolvidos para os quais a relação em causa não seja considerada uma relação entre empresas com relações especiais (*e.g.* empresas associadas).

Num contexto Comunitário as divergências que resultem da dupla tributação que irá ocorrer em função das correcções efectuadas num Estado Membro poderão ser resolvidas por meio da Convenção 90/436/CEE sobre a eliminação da dupla tributação em conexão com ajustamentos de lucros entre empresas associadas.

No entanto, não obstante a dupla tributação resultante da correcção efectuada num Estado Membro com base no seu regime doméstico sobre preços de transferência poder ser resolvida ao abrigo de Convenção<sup>58</sup>, afigura-se-nos dever ser também escrutinada à luz do Tratado. Uma eventual violação do direito comunitário pode resultar do facto da legislação em causa representar um obstáculo/restricção às empresas dos outros Estados Membros em aceder ao mercado

<sup>56</sup> O artigo 280.º, n.º 1, da CRP, apenas se refere a inconstitucionalidade não fazendo nenhuma referência expressa ao carácter directo ou indirecto da inconstitucionalidade em causa. Por outro lado, o facto do n.º 2 do artigo 280.º enunciar taxativamente as ilegalidades susceptíveis de serem conhecidas pelo Tribunal em sede de fiscalização concreta não parece poder-se inferir, necessariamente, que o TC não conhece as denominadas inconstitucionalidades indirectas.

<sup>57</sup> Também, aparentemente, no mesmo sentido, *cfr.* Acórdão n.º 290/02, da 1.ª secção do TC, proferido no processo n.º 477/02, em que foi relator o senhor Juiz Conselheiro Luís Nunes de Almeida (disponível em [www.tribunalconstitucional.pt](http://www.tribunalconstitucional.pt)), onde, entre outros, se faz uma interpretação sobre o que são questões de natureza jurídico-constitucional e jurídico-internacional.

<sup>58</sup> A Convenção no artigo 4.º segue um conceito de empresas associadas muito próximo do adoptado na Convenção Modelo, afastando-se assim da enunciação exhaustiva de relações especiais adoptada pela lei doméstica.

de um Estado Membro<sup>59</sup>, restrição esta não justificada por nenhuma razão imperiosa de interesse geral.

## V. Considerações finais

Em face da análise a que nos propusemos no início desta anotação e do caminho analítico percorrido até aqui, podemos extrair algumas conclusões, das quais destacamos as seguintes:

- o regime dos preços de transferência em vigor (artigo 58.º do CIRC) contém uma definição de “relações especiais” que tem por base a capacidade de uma entidade exercer uma *influência significativa* sobre a outra estabelecendo uma extensa lista de presunções *iuris tantum* nas quais se exemplificam situações em que se presumem existirem “relações especiais”. Nos casos em que a Administração Fiscal beneficia da presunção fica dispensada de provar o facto presumido, cabendo ao contribuinte fazer a prova do contrário. Nos restantes casos de “relações especiais”, de acordo com as regras de repartição do ónus da prova, a Administração Fiscal não está desonerada de provar e fundamentar a existência de uma *influência significativa*.
- numa situação internacional (*cross-border*) abrangida por uma CDT relevante, a aplicação do regime doméstico dos preços de transferência e a correcção do preço praticado entre a empresa doméstica e a empresa estrangeira está limitada pelo disposto no artigo 9.º da convenção celebrada com o Estado onde é residente a outra empresa;
- designadamente, importa começar por averiguar se a situação que se subsume ao conceito de “relações especiais”, pressuposto de aplicação do regime doméstico dos preços de transferência, se enquadra também no conceito de “empresas associadas” previsto na CDT;
- em concreto, as situações previstas no n.º 4 do artigo 58.º do CIRC não relacionadas com uma participação na direcção, no controlo ou no capital da outra empresa ou que não pressuponham a existência de um *poder* nos termos enunciados no n.º 1 do artigo 9.º de uma CDT aplicável ao caso não poderão fazer desencadear quaisquer correcções ao nível dos preços de transferência porque extravasam o conceito de “empresas associadas”;

<sup>59</sup> Como refere Malcom Gammie, num relatório apresentado em Junho de 2004, no Congresso Anual da Associação Europeia de Professores de Direito Fiscal (EATPL) “cada uma das liberdades do Tratado nos seus próprios termos compreende a abolição de obstáculos à livre circulação de produtos e produtores e a proibição de discriminação com base na origem (produtos) ou nacionalidade (produtores). Refiro-me a estes dois princípios do mercado único como o “princípio do acesso ao mercado” — a abolição de qualquer obstáculo à circulação de produtos e produtores entre os diferentes mercados dos Estados-Membros — e o “princípio da não-discriminação com base na nacionalidade” — a capacidade de competir em igualdade de circunstâncias com produtos e produtores locais no âmbito do mercado de cada Estado-Membro” (a tradução é nossa).

- numa situação *cross-border* em que os tribunais admitam as correcções efectuadas pela administração fiscal, com base no regime doméstico dos preços de transferência, para além do que é admitido pelo artigo 9.º de uma convenção bilateral aplicável ao caso, deve ser possível ao contribuinte o recurso para o Tribunal Constitucional, por constitucionalidade indirecta, por violação do princípio da prevalência do direito internacional sobre o direito interno consagrado no artigo 8.º da Constituição;
- finalmente, pode acontecer que o regime doméstico sobre preços de transferência possa vir a ser julgado contrário ao Direito Comunitário, na medida em que revele uma restrição não-justificada ao exercício das liberdades fundamentais previstas no Tratado.

Lisboa, Setembro de 2008