



Instituto Superior
de Contabilidade
e Administração

Politécnico de Coimbra



**Instituto Superior
de Contabilidade
e Administração**

Politécnico de Coimbra

Joana Isabel Santos Veloso

Análise ao plano Beps: Preços de Transferência

Coimbra, outubro de 2021



**Instituto Superior
de Contabilidade
e Administração**

Politécnico de Coimbra

Joana Isabel Santos Veloso

Análise ao Plano BEPS: Preços de Transferência

Dissertação submetida ao Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Coimbra para cumprimento dos requisitos necessários à obtenção do grau de **Mestre em Contabilidade e Fiscalidade Empresarial**, realizada sob a orientação do Professor Doutor António Carlos Gomes Dias.

Coimbra, outubro de 2021

TERMO DE RESPONSABILIDADE

Declaro ser a autora desta dissertação, que constitui um trabalho original e inédito, que nunca foi submetido a outra Instituição de ensino superior para obtenção de um grau acadêmico ou outra habilitação. Atesto ainda que todas as citações estão devidamente identificadas e que tenho consciência de que o plágio constitui uma grave falta de ética, que poderá resultar na anulação da presente dissertação.

AGRADECIMENTOS

Depois de concluída esta etapa resta-me agradecer a todos que, de uma forma ou de outra, me ajudaram.

Ao meu orientador, Professor Doutor António Dias, pelas sábias palavras e pela ajuda que me proporcionou ao longo da realização deste trabalho.

Ao André, por ser o melhor companheiro. Sem ti nada disto era possível.

Aos meus pais e irmão, por me terem permitido mais esta conquista, sem nunca duvidarem das minhas capacidades.

À minha Titi, que apesar de já não estar presente, é quem me ilumina nas horas de maior aperto.

A todos os meus amigos que sempre me deram força e não deixaram desistir, e a toda a minha família, que é e sempre será o meu maior pilar.

Acredito e defendo que as vitórias merecem ser partilhadas, e por isso esta conquista também é vossa.

RESUMO

Ao longo dos anos, a temática dos Preços de Transferência tem sido alvo de maior atenção, tanto a nível nacional como internacional.

No sentido de uniformizar políticas entre países, de aumentar a celebração de acordos para reforçar a transparência fiscal e para melhorar o acesso à informação, surge o plano *Base Erosion and Profit Shifting* (BEPS), promovido pela Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico (OCDE).

O presente trabalho compromete-se a elaborar uma análise transversal e sistematizada sobre as formas de combate ao planeamento fiscal abusivo e elisão fiscal no âmbito das ações sobre Preços de Transferência abordadas pelo BEPS, a identificar as fragilidades destas medidas e a expor de forma concreta e sucinta a sua aplicabilidade e limitações

Palavras-chave: Preços de Transferência, Evasão fiscal, Empresas Multinacionais, BEPS, OCDE

ABSTRACT

Over the years, transfer pricing has been the subject of increased attention, both nationally and internationally.

In order to standardize policies between countries, to increase the signing of agreements to strengthen tax transparency and to improve access to information, the Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) plan was created by the Organization for Economic Cooperation and Development (OECD).

This paper undertakes to prepare a transversal and systematized analysis on the ways to combat abusive tax planning and tax avoidance within the scope of the actions on Transfer Pricing addressed by BEPS, to identify the weaknesses of these measures and to expose in a concrete and succinct manner their applicability and limitations.

Keywords: Transfer Pricing, Tax Evasion, Multinational Enterprises, BEPS, OECD

ÍNDICE GERAL

INTRODUÇÃO	1
METODOLOGIA e ORGANIZAÇÃO.....	2
1. Enquadramento teórico e revisão da literatura.....	3
1.1 Conceito de Preços de Transferência	5
1.2 Princípios fundamentais	6
1.2.1 Princípio da Plena Concorrência.....	6
1.2.2 Princípio da comparabilidade	7
2. Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico	10
2.1 Origem, finalidade e objetivos.....	10
2.2 Diretrizes da OCDE em matéria de Preços de Transferência	11
2.3 O plano de ação para o combate à Erosão da Base Tributária e à Transferência de Lucros	12
2.4 Conteúdo, âmbito de atuação e finalidade	13
2.5 O BEPS e os Preços de Transferência	14
3. Ação 13 - Reexaminar a documentação de Preços de Transferência	17
3.1 Country-by-country report.....	18
3.2 Masterfile	20
3.3 Local File	22
3.4 Implementação	24
3.5 Limitações.....	26
4. O regime de Preços de Transferência em Portugal	28
4.1 Evolução legislativa	30
4.2 Documentação exigida.....	33
4.2.1 Dossier de Preços de Transferência	33

4.2.1.1 Estrutura e conteúdo.....	34
4.2.2 Declaração Financeira Fiscal e por País	37
5. A atualidade e o futuro.....	39
CONCLUSÃO	42
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	44
ANEXOS	48
ANEXO 1	49
ANEXO 2	51

ÍNDICE DE FIGURAS

Figura 1: Modelo OCDE da Declaração CBCR.....	19
Figura 2: Implementação do CBCR à escala global.....	24
Figura 3: Implementação do Master File e Local File à escala global.....	25

ÍNDICE DE TABELAS

Tabela 1: Fatores a ter em conta na classificação das transações.....	8
Tabela 2: Etapas do processo de elaboração do Dossier de Preços de Transferência ...	35
Tabela 3: Estrutura do Dossier de Preços de Transferência	35

Lista de abreviaturas, acrónimos e siglas

AT - Autoridade Tributária

BEPS - Base Erosion and Profit Shifiting

CBCR - Country-by-country report

CIRC - Código do Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Coletivas

CIVA - Código do Imposto do Valor Acrescentado

EMN - Empresa Multinacional

EUA - Estados Unidos da América

G7 - Grupo dos 7

G20 - Grupo dos 20

IRC - Imposto sobre o Rendimento de pessoas Coletivas

IVA - Imposto sobre o Valor Acrescentado

OCDE - Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico

OECE - Organização Europeia de Cooperação Económica

PIB - Produto Interno Bruto

RGIT- Regime Geral das Infrações Tributárias

UE - União Europeia

INTRODUÇÃO

A evolução da economia e do comércio mundial, associado ao fenómeno da globalização, fez nascer novas oportunidades e consequentes desafios para as empresas.

O modelo comum das empresas deu lugar ao conceito de Empresa Multinacional, que se caracteriza pela presença em diversos países, através de uma particular estrutura e rede de filiais, com novas estratégias de penetração dos mercados internacionais e propensão para as trocas intragrupo.

Estas empresas multinacionais têm vindo a adotar posições estratégicas com vista a reduzir a sua base tributável ou o imposto a pagar, utilizando os preços de transferência para o conseguir.

Ultimamente têm-se assistido a um mediatismo em torno das grandes empresas como a Apple, Amazon, Google, Microsoft que frequentemente são citadas como exemplos de empresas com baixos níveis de tributação efetiva. De acordo com Martins (2018), a OCDE estima que haja perdas anuais globais entre 100 e 240 biliões de USD, derivadas de práticas de erosão de bases e transferência de lucros, fenómeno que tem despertado a atenção dos grupos políticos e do público em geral.

Isto porque muitas das vezes os sistemas fiscais não conseguem acompanhar as mudanças verificadas no tecido empresarial, pelo que tributam incorretamente estes grupos ou não tributam de maneira alguma.

A crise financeira global de 2008 juntamente com as problemáticas em volta dos famosos paraísos fiscais impulsionaram uma urgente mudança nos sistemas fiscais internacionais. Neste sentido, o G20 tomou partido da sua influência política e incumbiu a OCDE de criar uma solução para esta problemática, surgindo a primeira resposta em 2013 com a publicação do relatório BEPS.

Este projeto pretende reduzir as estratégias de planeamento fiscal que deslocam artificialmente os lucros ao mesmo tempo que alinha a tributação com a criação de valor e elimina a dupla tributação, através da adoção de 15 medidas assentes em 3 pilares fundamentais – coerência, substância e transparência.

Dito isto e dada a crescente importância deste tema, torna-se crucial inteirarmo-nos desta temática tendo em conta o abordado no plano BEPS.

METODOLOGIA e ORGANIZAÇÃO

A investigação da presente dissertação centra-se na abordagem da temática dos preços de transferência de acordo com o plano BEPS, divulgado pela OCDE. Assim torna-se crucial perceber em que consiste este plano, qual o seu objetivo e o que é que vem ser solucionado com a sua implementação. Com o decorrer da análise veremos, também, quais os entraves e dificuldades que lhe estão associados.

Como são 4 as ações ligadas à problemática Preços de Transferência, optou-se por uma análise mais extensa e pormenorizada apenas a uma ação, ação 13 designada “*Reexaminar a documentação de preços de transferência*”.

Este estudo tem como fontes de investigação relatórios elaborados pela OCDE, artigos científicos de publicações internacionais, algumas obras nacionais, dissertações dentro desta temática e ainda algumas notícias divulgadas por jornais nacionais.

O objetivo é então perceber qual a aplicabilidade desta medida específica, a eficácia no contexto português e quais as lacunas que apresenta, dando uma perspetiva crítica ao longo de todo o trabalho.

O primeiro capítulo apresenta o enquadramento da problemática, explanou-se o conceito de Preços de Transferência bem como os princípios a ele associados.

Na segunda parte é apresenta-se a posição da OCDE sobre a temática, como e porque surgiu o plano de ação para o combate à *Base Erosion Profit Shifting*, e ainda as suas diretrizes publicadas neste âmbito.

No terceiro ponto inicia-se uma análise pormenorizada à ação principal desta dissertação, a ação 13 “*Reexaminar a documentação de Preços de Transferência*”, os instrumentos que a compreendem e uma exposição da sua implementação à escala global.

Na quarta parte aborda-se o regime de preços de transferência em Portugal, a sua evolução legislativa e qual a documentação legalmente exigida neste âmbito.

No quinto ponto, elaborou-se um balanço entre a atualidade e o futuro, servindo de base para o capítulo seguinte, a conclusão desta investigação e indicações para estudos futuros.

1. Enquadramento teórico e revisão da literatura

No último século, o processo de globalização tem vindo a acelerar, verificando-se mudanças significativas em diferentes setores, como é o caso do setor económico. O ritmo de integração das economias e dos mercados nacionais tem sofrido um aumento exponencial nos últimos anos, obrigando as empresas a acompanhar este processo.

Hoje, as empresas multinacionais são responsáveis por grande parte do Produto Interno Bruto e as transações efetuadas entre elas representam uma grande parcela das transações globais.

Este acontecimento deveu-se sobretudo à livre circulação de capitais e de mão-de-obra, à deslocalização de centros de produção de países com altos custos para países com baixos custos, à eliminação gradual de barreiras comerciais, aos avanços tecnológicos e ao aumento da importância da gestão de riscos, bem como da criação, proteção e utilização da propriedade intelectual. De acordo com Correia & Martins (2018) estas alterações refletiram-se no comportamento e na organização das empresas, levando-as a abandonar os modelos tradicionais de negócio e adotar novos modelos organizacionais assentes na empresa multinacional, através do qual as entidades de um grupo passaram a desenvolver atividades em mais do que um país por intermédio de uma rede de filiais ou entidades relacionadas. De acordo com Callahan (2001), dizem-se entidades relacionadas, quando existe uma relação especial entre duas entidades, quando uma delas tem o poder de exercer, direta ou indiretamente, uma influência significativa nas decisões de gestão da outra.

Este modelo de empresa multinacional enfrenta diversos desafios, que impõe que a sua estratégia tenha de ser ponderada ao mais ínfimo pormenor, dado que se encontra em conexão com diversos países e com diferentes ordens jurídicas, geralmente vê as suas atividades serem tributadas por mais do que um sistema jurídico, incidindo sobre elas uma pesada carga fiscal. A própria OCDE reconhece que a necessidade de cumprir com todas as leis e com os requisitos administrativos, que podem diferir de país para país, cria problemas adicionais, o que não acontece em empresas similares que operam apenas numa única ordem jurídica.

Assim, os encargos tributários juntamente com a competitividade dos mercados externos, leva as empresas multinacionais a priorizar a maximização do lucro e a recuperação dos investimentos realizados, pelo que diminuir a carga fiscal se torna, muitas vezes, primordial.

É neste âmbito que surgem as trocas intragrupo, que segundo Machado (2016, p. 42) *“correspondem a fluxos internacionais de bens e serviços entre empresas-mãe e as suas filiais ou entre estas”*. Estas transações, ocorrem no seio de grupos de empresas multinacionais, onde os preços praticados não são sujeitos às forças da livre concorrência, afastando-se assim do preço de mercado que seria estabelecido por entidades independentes (Machado, 2016).

A verdade é que as empresas multinacionais enfrentam dificuldades para conseguir determinar os preços comparáveis de mercado, mas também podem, conscientemente, subestimar ou sobrestimar os preços dessas transações, com o objetivo de maximizar os seus rendimentos. Quando esta última situação se verifica, estamos perante um mecanismo de evasão fiscal.

Para concretizar esta situação, estas empresas, muitas das vezes, estabelecem as suas filiais em localizações específicas, nomeadamente em países que tenham regimes fiscais mais favoráveis, ou algum tipo de incentivo fiscal, os chamados “Paraísos Fiscais”. O que se concretiza, na prática, é a fixação artificial dos preços das transações com as empresas sediadas nestes paraísos fiscais, transferindo, deste modo, lucros ou prejuízos de forma a diminuir a carga fiscal.

O objetivo é simples: deslocalizar o rendimento para onde se beneficie de uma menor carga fiscal, e os prejuízos para onde se verifique uma condição oposta.

Apesar de os Preços de Transferência poderem ser utilizados para manipular o lucro tributável, nem sempre é o que se verifica. Correia & Martins (2018) classifica a tarefa de determinar corretamente os preços de transferência bastante complexa e minuciosa, por implicar diferentes áreas do saber, podendo ser a explicação para a existência de preços incorretos nestas transações, sem haver motivos de ordem fiscal.

Percebe-se então que os preços de transferência surgem, aos olhos das empresas multinacionais, como um instrumento de diminuição da sua carga fiscal. Esta é uma realidade que, embora não sendo nova, tem preocupado as Administrações Fiscais de

países um pouco por todo o mundo e levado várias organizações internacionais, entre as quais a OCDE, a debruçar-se sobre o assunto, como veremos mais a frente.

1.1 Conceito de Preços de Transferência

Para darmos continuidade a este estudo é crucial entender e clarificar o conceito de preços de transferência, que pode ser percebido como o montante fixado em transações de bens, de ativos intangíveis ou de serviços entre entidades que se encontrem numa situação de relações especiais (Correia e Martins, 2018).

No artigo 63º do CIRC, intitulado “Preços de Transferência”, no n.º 1 lê-se: *“Nas operações efetuadas entre um sujeito passivo e qualquer outra entidade, sujeita ou não a IRC, com a qual esteja em situação de relações especiais, devem ser contratados, aceites e praticados termos ou condições substancialmente idênticas aos que normalmente seriam contratados, aceites e praticados entre entidades independentes em operações comparáveis.”*

Ainda no mesmo artigo, no n.º 11 refere que também se aplica nas relações entre:

- a) *Uma entidade não residente e um seu estabelecimento estável situado em território português, ou entre este e outros estabelecimentos estáveis situados fora deste território;*
- b) *Uma entidade residente e os seus estabelecimentos estáveis situados fora do território português ou entre estes.*

De forma idêntica, na Portaria 1446-C/2001, o n.º 1 do artigo 1º diz: *“Nas operações efetuadas entre um sujeito passivo do IRS ou do IRC e qualquer outra entidade, sujeita ou não a estes impostos, com a qual esteja em situação de relações especiais, devem ser contratados, aceites e praticados termos e condições substancialmente idênticos aos que normalmente seriam contratados, aceites e praticados entre entidades independentes em operações comparáveis.”*

Na perspetiva da OCDE, preços de transferência são *“os preços pelos quais uma empresa transfere bens corpóreos, ativos incorpóreos ou presta serviços a empresas associadas”*.

Este conceito, é aplicável a diversos tipos de transações, designadamente, operações comerciais, prestações de serviços, transferência de direitos de propriedade industrial, de

direitos de autor ou de tecnologia, participação em despesas comuns de pesquisa e desenvolvimento, publicidade e administração, bem como o estabelecimento de contratos de financiamento intragrupo.

1.2 Princípios fundamentais

Dada a importância desta matéria, considerou-se necessário determinar princípios de tributação internacional de modo a assegurar uma correta determinação da base do imposto em cada país e a evitar a dupla tributação. Assim, os preços de transferência assentam em dois princípios, que revelam ser a sua pedra basilar: o princípio da plena concorrência e o princípio da comparabilidade.

1.2.1 Princípio da Plena Concorrência

Quando confrontados com questões relativas a preços de transferência, e seguindo a perspectiva da OCDE, o princípio pelo qual nos devemos reger em primeiro lugar é o princípio da plena concorrência, referido na literatura anglo-saxónica como *“arm’s length principle”*.

Este princípio encontra-se formalmente plasmado no artigo 9.º do Modelo de Convenção Fiscal sobre o Rendimento e o Património da OCDE, onde se lê: *“quando duas empresas associadas, nas suas relações comerciais ou financeiras, estiverem ligadas por condições aceites ou impostas que difiram das que seriam estabelecidas entre empresas independentes, os lucros que, se não existissem essas condições, teriam sido obtidos por uma das empresas, mas não foram por causa dessas condições, podem ser incluídos nos lucros dessa empresa e, consequentemente, tributados”*.

No relatório da OCDE, intitulado “Preços de Transferência e Empresas Multinacionais” de 1979, já se encontrava estabelecido este princípio, onde nos diz que os preços estabelecidos nas transações internas podem ser corrigidos quando se afastem do que teria sido acordado entre empresas independentes, em operações semelhantes e no mercado livre. Esta correção pode ocorrer mesmo que não exista intenção de elisão fiscal, pois este

não é, como já referido anteriormente, o único motivo para se verificar um afastamento dos preços, apesar de qualquer um deles afetar igualmente a base tributária dos Estados.

Em Portugal, de acordo com a Portaria nº1446-C/2001, de 21 de dezembro, entende-se que a adoção deste princípio permite não só estabelecer uma paridade no tratamento fiscal entre as empresas integradas em grupos internacionais e empresas independentes como neutralizar certas práticas de evasão fiscal e assegurar a consequente proteção da base tributável interna.

Além de verificar se os termos e condições praticados em operações efetuadas entre entidades relacionadas se encontram no intervalo de valores habitualmente praticados no mercado por entidades independentes, este princípio pretende garantir que estas operações sejam realmente indispensáveis e necessárias para a atividade da entidade contratante.

Assim, para se determinar se está a ser cumprido o Princípio da Plena Concorrência é necessário comparar os termos e condições de uma operação praticada com uma entidade relacionada – as chamadas “*operações vinculadas*” - com os de uma operação comparável entre entidades independentes – “*operações não vinculadas*”. (Dias, 2019)

1.2.2 Princípio da comparabilidade

Outro princípio imprescindível dentro desta temática é o princípio da comparabilidade que, tal como o nome indica, assenta na comparabilidade das transações e tem como objetivo identificar transações suficientemente semelhantes às que pretendem ser avaliadas.

No n.º 3 do artigo 4.º da Portaria n.º 1446-C, podemos ler “*Duas operações reúnem as condições para serem consideradas comparáveis se são substancialmente idênticas, o que significa que as suas características económicas e financeiras relevantes são análogas ou suficientemente similares, de tal modo que as diferenças existentes entre as operações ou entre as empresas nelas intervenientes não são suscetíveis de afetar de forma significativa os termos e condições que se praticariam numa situação normal de mercado ou, sendo-o, é possível efetuar os necessários ajustamentos que eliminem os efeitos relevantes provocados pelas diferenças verificadas.*”

Para determinar o preço de transferência de determinadas transações, compara-se as condições estabelecidas nas transações entre entidades relacionadas com as condições que teriam sido estabelecidas entre empresas independentes. Para tal, é necessário atender às particularidades das diversas transações tendo em atenção as especificidades das mesmas. Entre outros fatores, destacamos os constantes na tabela seguinte.

Tabela 1: Fatores a ter em conta na classificação das transações

Ativos Tangíveis	Prestação de Serviços	Ativos Intangíveis
• As características materiais do bem; • A sua qualidade e fiabilidade; • A facilidade de aprovisionamento; • O volume de oferta.	• A sua natureza; • O volume • A periodicidade	• A forma da operação (concessão de uma licença ou venda); • O tipo de ativo (patente, marca de fabrico ou processo técnico); • A duração e grau de proteção; • As vantagens que se espera obter da utilização do ativo em causa.

Fonte: Elaboração própria

Pereira (2019) refere que além de se efetuar uma avaliação das operações vinculadas realizadas em comparação com as operações não vinculadas, é necessário efetuar uma análise funcional e económica das empresas envolvidas, relacionadas e independentes, suportada por uma caracterização ampla da envolvente externa. As contas e os elementos contabilísticos de entidades independentes, pertencentes ao mesmo setor de atividade das entidades relacionadas, são um bom exemplo de dados comparáveis fiáveis. No entanto, o acesso a esta informação não é uma tarefa fácil.

Apesar de este princípio ser de fácil compreensão, aquando da sua aplicação surgem algumas complicações, quer para o sujeito passivo quer para as administrações fiscais. Neste sentido, veja-se o preâmbulo da Portaria nº1446-C/2001, onde o legislador reconhece isso mesmo “*a fiabilidade dos resultados [...] depende, em grande medida, de*

análises complexas e elaboradas, em que entra um grande número de variáveis, da disponibilidade e facilidade de recolha de dados comparáveis externos e do maior ou menor apelo a critérios de índole subjetiva e aos pressupostos básicos assumidos”.

É importante ressaltar que muitas destas transações que ocorrem no seio de empresas relacionadas provavelmente não seriam realizadas por empresas independentes, por estas operarem num contexto comercial diferente. Por esse motivo, quando não é possível estabelecer uma comparação com transações significativamente semelhantes, torna-se muito complicado fixar o preço de transferência, com conseqüente incremento de custos para as empresas. Ainda neste sentido, é bastante difícil obter informações junto de entidades independentes, para além de que em produções altamente especializadas ou complexas reduz-se significativamente o leque de operações comparáveis no mercado concorrencial.

2. Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico

2.1 Origem, finalidade e objetivos

Em 1948, antes da criação da OCDE, vigorava a Organização Europeia de Cooperação (OECE), a qual surgiu após a Segunda Guerra Mundial. Esta organização, que tinha como objetivo a progressão económica e a eliminação de barreiras ao livre comércio, contava com a participação de 18 Estados-Membros: Áustria, Bélgica, Dinamarca, França, Grécia, Holanda, Irlanda, Islândia, Itália, Luxemburgo, Noruega, Portugal, Reino Unido, Suécia, Suíça, Turquia e Alemanha Ocidental, sendo que Portugal tinha estatuto de membro fundador e pertencia ao Comité Executivo.

Conforme Martins (2018), em 1960, encorajados pelo sucesso da OECE e pela perspectiva de levar o trabalho de união e prosperidade económica a um nível global, o Canadá e os Estados Unidos uniram-se aos 18 países membros da organização e assinaram um tratado multilateral – a Convenção sobre a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico (OCDE), entrando em vigor no ano seguinte, 1961.

Atualmente, a OCDE integra 37 países membros: Alemanha, Austrália, Áustria, Bélgica, Canadá, Chile, Coreia do Sul, Dinamarca, Eslováquia, Eslovénia, Espanha, Estados Unidos, Estónia, Finlândia, França, Grécia, Hungria, Irlanda, Islândia, Israel, Itália, Japão, Letónia, Lituânia, Luxemburgo, México, Noruega, Nova Zelândia, Países Baixos, Polónia, Portugal, Reino Unido, República Checa, Suécia, Suíça e Turquia.

Esta organização, juntamente com os governos, com os decisores políticos e com os cidadãos, trabalha no sentido de estabelecer padrões internacionais baseados em evidências e de procurar soluções para uma série de desafios sociais, económicos e ambientais. O seu âmbito de atuação passa pela adoção de instrumentos internacionais, de decisões e recomendações, de forma a instituir regras ou providenciar acordos multilaterais para garantir o progresso económico à escala global.

Apesar de a OCDE não possuir qualquer poder regulatório, e de as suas orientações terem um carácter não vinculativo, não é por isso que vê diminuída a sua influência juntos dos

estados membros. Ainda de acordo com o autor é nesta “*soft law*” que parece estar a solução no que toca a assuntos fiscais internacionais, uma vez que permite aos países continuar a aprovar as suas próprias leis conforme os seus interesses estratégicos.

2.2 Diretrizes da OCDE em matéria de Preços de Transferência

Desde cedo que a OCDE se tem debruçado sobre temas fiscais, entre os quais, a temática dos Preços de Transferência. Em 1979 publicou o primeiro documento oficial sobre o tema intitulado “Preços de Transferência e Empresas Multinacionais”, no qual apresenta o tema, estabelece os princípios gerais aplicáveis e determina os principais métodos de análise e de determinação dos preços de transferência para efeitos fiscais. Este documento pretendia ser um guia não só para as empresas, mas também para as administrações tributárias.

Além da determinação dos preços, o relatório também abordou questões relacionadas com o estabelecimento dos lucros tributáveis, com a transferência de bens, serviços e tecnologia e ainda com a contração de empréstimos, quando estes ocorrem entre empresas associadas situadas em países diferentes.

Em 1984, foi publicado o segundo relatório com o título “Preços e Transferência e Empresas Multinacionais, Três Estudos Fiscais”, onde se deu relevância a questões relacionadas com ajustamentos correlativos e informações de como se deve proceder quando as autoridades fiscais de dois Estados não chegam a acordo nesta matéria.

Posteriormente, em 1995 foi publicada a primeira versão das Diretrizes sobre os Preços de Transferência para Empresas Multinacionais e Administrações Fiscais, que pretendeu ser uma revisão e compilação dos relatórios anteriores. Logo depois, estas diretrizes foram complementadas por diversos relatórios, em 1996 foi acrescentada a perspetiva relativa aos bens incorpóreos e serviços, em 1997 foi introduzida informação relacionada com acordos de repartição de custos comuns, e em 2010 foi introduzido o tema reestruturações empresariais e respetivas implicações em sede de preços de transferência.

As Diretrizes de Preços de Transferência, nas suas várias versões, focam-se na aplicação do princípio de plena concorrência nas transações entre empresas relacionadas, e têm como finalidade ajudar as Administrações Fiscais, quer dos países membros da OCDE,

quer dos países não membros, bem como as empresas multinacionais, de forma a encontrar soluções mutuamente satisfatórias para casos de preços de transferência, e assim minimizar os conflitos existentes (Machado, 2016).

2.3 O plano de ação para o combate à Erosão da Base Tributária e à Transferência de Lucros

A OCDE, cada vez mais preocupada com a transferência de lucros e a consequente erosão das bases tributárias, apresentou, em julho de 2013, durante uma reunião dos Ministros das Finanças dos Estados-Membro do G20 um relatório intitulado “Combate à Erosão da Base Tributária e à Transferência de Lucros”, onde consta uma descrição dos estudos realizados e alguns dados de domínio público relativos à existência e magnitude do problema.

A problemática que levou à elaboração deste relatório, a erosão da base tributária e a transferência de lucros, está relacionada com a interação dos distintos regimes tributários independentes, estabelecidos por países soberanos, designadamente com as lacunas criadas com a legislação nacional, que em muitos casos levam a que os rendimentos das pessoas jurídicas não sejam tributados, nem por parte do país de origem nem pelo da residência, ou que fiquem apenas sujeitos a uma imposição tributária inferior à ordinária (Machado, 2016) .

De modo sucinto, a OCDE (2014, p. 10) define o problema como *“esquemas que atingem a não tributação ou uma tributação reduzida, através da transferência de lucros para fora das jurisdições nas quais ocorrem as atividades que geram esses mesmos lucros”*.

Este relatório alertou para a necessidade de uma abordagem inclusiva, moderna e estruturada no sentido de resolver, corretamente, questões relacionadas com esta problemática, bem como para a urgente criação de um plano de ação à escala mundial de forma a promover soluções, dotando os países de instrumentos nacionais e internacionais para uma melhor harmonização no Direito Tributário.

Foi no seguimento deste relatório, que, em 2014, a OCDE juntamente com os países do G-20, publicou o Plano de Ação para o Combate à Erosão da Base Tributária e à

Transferência de Lucros, mais conhecido como plano BEPS, que veremos nos pontos seguintes.

2.4 Conteúdo, âmbito de atuação e finalidade

O BEPS encontra-se estruturado em 15 ações/medidas, por sua vez assentes em 3 pilares fundamentais – coerência, substância e transparência.

Estabelece mudanças importantes e sugere a adoção de novas abordagens consensuais, concebidas tendo em vista a prevenção e o combate à erosão da base tributária e à transferência de lucros. A figura seguinte, elaborada de acordo com a perspetiva da OCDE, distribui as diversas medidas em função dos referidos pilares.

Tabela 2: Conteúdo do Plano BEPS

Coerência	Substância	Transparência
Ação 2 Entidades e Instrumentos Híbridos	Ação 6- Abuso no uso de tratados	Ação 11- Análise de BEPS
Ação 3- Regras de CFC (<i>Controlled Foreign Companies</i>)	Ação 7- Estabelecimento Permanente	Ação 12- Divulgação de planeamento tributário agressivo
Ação 4- Juros e outras deduções financeiras	Ações 8, 9, 10 - Resultados de preços de transferência	Ação 13- Documentação de PT (<i>Master & Local file</i>) e relatórios CbC
Ação 5- Práticas tributárias prejudiciais (<i>Patent Boxes</i>)		Ação 14- Mecanismos de resolução de conflitos
Ação 1- Negócios Digitais		
Ação 15- Instrumentos Multilaterais		

Fonte: Adaptada de (OCDE, 2014)

Neste trabalho analisaremos apenas as ações que respeitam à temática dos Preços de Transferência, que compreendem as ações 8, 9, e 10 “Garantir que os resultados dos preços de transferência estejam alinhados com a criação de valor”, relativas à substância,

dando um maior enfoque à Ação 13 “Reexaminar a documentação de preços de transferência”, relativa à transparência.

As regras e os instrumentos que compõem este plano de ação não possuem carácter vinculativo, ou seja, não passam de recomendações. No entanto é expectável que os sistemas nacionais venham a adotar medidas adicionais além das já emitidas, contemplando a aplicação de sanções para o seu incumprimento.

Alves (2018), defende que além da adoção de medidas, deve ser feita uma monitorização do processo de forma a identificar os impactos resultantes da aplicação do plano, podendo haver a necessidade de reequacionar a sua estrutura corporativa, financeira e o próprio modelo de negócio.

O objetivo deste relatório é bastante claro: delinear os princípios que conduzem a tributação das atividades transnacionais e perceber quais as oportunidades de erosão da base tributária e de transferência de lucros que daí podem surgir. Claro está que também contempla outros objetivos de ordem política e social, visto que hoje em dia a sociedade está cada vez mais atenta aos assuntos de ordem fiscal, muito fruto das polémicas apresentadas frequentemente nos media, o que despoletou a atenção dos grupos políticos e pressionou governos de todo o mundo. Sawyer & Sadiq (2019) concluíram que os revisores oficiais de contas da Austrália e da Nova Zelândia identificaram que estas novas medidas vêm trazer uma pressão adicional às equipas responsáveis destas matérias. A maioria dos entrevistados neste estudo afirmaram que o resultado mais visível do BEPS é o aumento do tempo dispensado para cumprir com os requisitos, e 33% dos entrevistados dizem necessitar de contratar mais funcionários para reforçar as equipas encarregues desta tarefa. Ademais, a tecnologia deve ser melhorada o que, juntamente com o aumento das equipas, se traduzirá num aumento de custos para a empresa.

2.5 O BEPS e os Preços de Transferência

O conjunto das ações 8, 9 e 10 compreende recomendações que têm como objetivo assegurar que a distribuição dos resultados de Preços de Transferência esteja de acordo com as condutas efetivamente mantidas, assegurar o controle dos riscos assumidos bem

como a geração de valor na cadeia de negócios, incluindo análises sobre intangíveis, riscos, capital e outras transações consideradas de alto risco (PWC, 2017).

O seu objetivo principal passa pelo alinhamento entre a “substância” das operações e o respetivo local de geração dos lucros para fins tributários, resultando assim uma correta mensuração do adequado retorno financeiro a ser alocado a cada entidade pertencente ao grupo multinacional.

Na perspetiva de Machado (2016), no âmbito da Ação 8, a qual se refere aos ativos intangíveis, o Plano de Ação estabeleceu a necessidade de desenvolver regras que impeçam a erosão das bases tributárias e a transferência de lucros através da transferência de ativos intangíveis entre membros de um mesmo grupo. Estas regras compreendem:

- Adoção de uma definição abrangente e delineada do conceito de ativos intangíveis;
- Assegurar que os lucros relacionados com a transferência e o uso de ativos intangíveis sejam alocados em função da criação de valor, e não de maneira independente;
- Criação de regras de preços de transferência o que implica a adoção de uma definição abrangente e claramente delineada de ativos intangíveis;
- Elaboração de regras de preços de transferência ou medidas especiais aplicáveis às transferências de ativos intangíveis de difícil valorização;
- Atualização das instruções relativas aos acordos de repartição de custos.

No que concerne à Ação 9, com relação aos riscos e capital, o seu objetivo também é desenvolver regras que impeçam a erosão da base tributária e a transferência de lucros nomeadamente através da transferência de riscos entre membros de um mesmo grupo, ou da atribuição de uma grande fração do capital a membros de um mesmo grupo.

Para tal entendeu-se necessário adotar regras de preços de transferência ou medidas especiais, para impedir que uma entidade acumule retornos inapropriados, pelo facto de ter assumido riscos contratualmente ou porque injetou capital, e para exigir que os retornos sejam proporcionais à criação de valor.

Por último, no que diz respeito à Ação 10, que incide sobre outras transações de alto risco, propõe a criação de regras que impeçam a erosão da base tributária e a transferência de lucros através de transações nas quais sociedades independentes jamais, ou raramente, participariam. Estas regras têm como finalidade:

- esclarecer as circunstâncias nas quais as transações podem ser requalificadas;
- esclarecer a aplicação de métodos de preços de transferência, em particular na repartição de lucros, no contexto das cadeias de valor mundiais;
- proteger-se contra os tipos mais comuns de pagamentos que têm por efeito a erosão da base tributária, tais como as comissões de gestão e as despesas da sede.

De acordo com o Plano de Ação para o Combate à Erosão da Base Tributária e à Transferência de Lucros, dada a importância destas ações e das dificuldades práticas associadas ao acordo e à sua implementação, a solução consiste não em substituir o atual sistema de preços de transferência, mas sim abordar diretamente as deficiências do sistema atual.

É neste sentido que surge a ação 13, onde está prevista uma ação global de implementação consistente. Esta ação tem como título “Reexaminar a documentação de preços de transferência”, pretende assegurar que o contribuinte considere adequadamente os requisitos dos preços de transferência nas operações vinculadas, e que seja disponibilizado às autoridades fiscais a informação necessária para conduzir um diagnóstico informado dos riscos em preços de transferência, dotando as autoridades fiscais de informação útil para uma inspeção exaustiva e apropriada.

Estabelece que seja criada uma norma que inclua o requisito de que todas as empresas multinacionais proporcionem aos governos informação relevante necessária sobre a repartição global dos lucros, sobre a sua atividade económica e sobre os impostos pagos nos diferentes países, tudo isto de acordo com um modelo comum, que iremos analisar em pormenor no capítulo seguinte.

3. Ação 13 - Reexaminar a documentação de Preços de Transferência

O principal foco desta ação passa pelo acesso a informação relevante de forma tempestiva e abrangente para permitir aos poderes públicos uma rápida identificação das áreas de risco. Apesar de as auditorias serem uma fonte importante de informação, têm algumas dificuldades em detetar precocemente atividades envolvidas em planeamento fiscal agressivo. Assim, esta lacuna pode ser colmatada com a adoção de novos instrumentos que permitam às empresas tomar decisões de investimento ponderadas e seguras, e à autoridade tributária ter conhecimento de possíveis atividades de risco.

É neste sentido que todos os países do G20 se comprometeram a implementar o “Relatório País por País”, também designado “*Country-by-country report*”, pois acreditam nos benefícios que ele poderia trazer às administrações tributárias na realização das suas avaliações de risco e em como poderia garantir condições de concorrência iguais para todos os contribuintes.

No conteúdo desta ação era recomendado que os relatórios ocorressem em relação aos períodos fiscais com início dia 1 de janeiro de 2016, e com aplicação às empresas multinacionais com uma receita anual consolidada do grupo igual ou superior a 750 milhões de euros.

Segundo Machado (2016), em resposta à exigência imposta pela Ação 13 prevista no Plano de Ação de combate à BEPS, a OCDE publicou um novo relatório, intitulado *Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting, Action 13 - 2015 Final Report*, que vem substituir inteiramente o Capítulo V, relativo à Documentação de Preços de Transferência das atuais Diretrizes sobre os Preços de Transferência para Empresas Multinacionais e Administrações Fiscais.

Trane et al. (2020) ao conjunto dos documentos, atribuem os seguintes objetivos:

1. Avaliação de conformidade: estes documentos mostram se foram aplicados métodos de preços de transferência apropriados para determinar a isenção de interesses nas transações com partes relacionadas. Uma documentação bem elaborada pode comprovar à Autoridade Tributária que o contribuinte analisou adequadamente a sua posição de acordo com as suas declarações fiscais.

2. Avaliação de risco: é importante que as autoridades fiscais analisem a documentação para perceber se é necessário realizar mais avaliações para conseguir examinar a posição de preços de transferência do contribuinte. Portanto, uma documentação clara e confiável sobre preços de transferência pode permitir que as autoridades fiscais realizem sua avaliação de risco com mais eficiência.
3. Auditoria de preços de transferência: se os contribuintes tiverem informações suficientes nestes documentos, os processos de auditoria podem ocorrer de forma mais tranquila e eficiente.

Neste sentido, a OCDE prevê a existência de três conjuntos de documentos ao abrigo da ação 13: Country-by-country report, Master File e Local File, os quais veremos em pormenor de seguida.

3.1 Country-by-country report

As grandes empresas multinacionais têm de apresentar anualmente a declaração país-por-país, ou Country-by-Country Report, prevista no artigo 121.º-A do CIRC *“obrigação das entidades-mãe finais, ou as entidades-mãe de substituição de grupos multinacionais, cujo total de rendimentos seja igual ou superior a 750 milhões de euros, e em determinadas situações as empresas constituintes destes grupos, apresentarem uma declaração de informação financeira e fiscal por país ou jurisdição fiscal”*, onde indicam o montante de rendimento, o lucro antes do imposto de rendimento e o imposto de rendimento pago e acumulado em cada uma das jurisdições fiscais onde desenvolvem as suas atividades.

Nesta declaração, apresentada nas figuras seguintes, tem de constar o número total de trabalhadores, o capital, os lucros acumulados e os ativos tangíveis em cada jurisdição fiscal, e ainda a identificação das empresas que pertencem ao grupo, mas que atuem numa determinada jurisdição fiscal, especificando o tipo de atividade económica que desenvolvem.

conteúdo através do mecanismo da troca automática de informações permitido pelos instrumentos de cooperação governamental.

De acordo com a notícia “Fluxos para offshores na origem de 1400 inspeções em seis anos” (Jornal Público, 2021), lemos que pelos mecanismos de troca automática de dados sobre rendimentos, Portugal recebeu no ano anterior, 2020, informações de 84 jurisdições (1,6 milhões de registos) e enviou dados para 69 territórios (2,7 milhões de registos); ao mesmo tempo, lidou com meia centena de países pedindo informação específica 317 vezes e foi contactado 229 vezes por outras administrações para que lhes fosse fornecida uma determinada informação. Portugal também recebeu dados de forma espontânea por países que obtiveram informações por países que obtiveram informações que entenderam serem relevantes para a AT portuguesa (aconteceu 65 vezes) e fez o mesmo com administrações fiscais estrangeiras outras tantas vezes (61).

A fim de facilitar a sua implementação, foi desenvolvido uma legislação modelo que poderia ser usada pelos países para exigir que os grupos de EMN arquivem o relatório por país e os acordos das autoridades entre as administrações fiscais.

Como surgiram algumas dúvidas relativamente ao preenchimento propriamente dito, a OCDE, no sentido de esclarecer os utilizadores deste modelo, divulgou um outro documento intitulado “Guidance on the Implementation of Country-by-Country Reporting – BEPS Action 13”. Atualizado em dezembro de 2019, neste manual vemos esclarecidas questões relacionadas com os bens e com as entidades relatadas, sobre a obrigação do arquivamento e sobre os mecanismos de partilha para este relatório.

Como já referimos, uma implementação coesa e consistente não só garantirá iguais condições de concorrência, mas também fornecerá certezas para os contribuintes e melhorará a capacidade das administrações tributárias de avaliarem o risco.

3.2 Masterfile

Para Marinho (2019), o arquivo mestre, também conhecido como Masterfile, tem como objetivo reunir um conjunto de informações completas e exaustivas sobre as atividades económicas à escala mundial e de políticas gerais em matéria de preços de transferência adotadas pelas várias empresas multinacionais. Este documento deve refletir a realidade

económica da empresa e fornecer uma “matriz” do grupo de empresas multinacional e do seu método de fixação dos preços de transferência, e deve estar disponível para todos os Estados-Membros da UE interessados.

Como consta no anexo do Código de Conduta relativo à documentação dos Preços de Transferência para as Empresas Associadas na União Europeia, o Masterfile deve conter os seguintes elementos de informação:

a) uma descrição geral da empresa e da respetiva estratégia comercial, incluindo as alterações introduzidas nesta última em relação ao exercício fiscal anterior;

b) uma descrição geral da estrutura organizacional, jurídica e operacional do grupo de empresas multinacional (incluindo um organograma, uma lista dos membros do grupo e uma descrição da participação da sociedade-mãe nas filiais);

c) a identificação geral das empresas associadas que participam em transações controladas que envolvam empresas estabelecidas na UE;

d) uma descrição geral das transações controladas que envolvam empresas associadas estabelecidas na UE, ou seja, uma descrição geral dos seguintes elementos:

i) fluxos de transações (ativos corpóreos e incorpóreos, serviços, elementos financeiros);

ii) fluxos de faturação, e

iii) montantes dos fluxos de transações;

e) uma descrição geral das funções desempenhadas, dos riscos assumidos, assim como das alterações de funções e dos riscos relativamente ao exercício fiscal anterior, por exemplo uma alteração do estatuto de distribuidor autorizado para o estatuto de comissionista;

f) a propriedade dos ativos incorpóreos (patentes, marcas registadas, marcas comerciais, know-how, etc..) e os direitos de utilização (royalties) pagos ou recebidos;

g) uma descrição da política de preços de transferência entre empresas aplicada pelo grupo de empresas multinacional ou uma descrição do sistema de fixação dos preços de transferência adotados pelo grupo que explique em que medida os preços de transferência da empresa respeitam o princípio da observância das condições normais de concorrência;

h) uma lista dos acordos de repartição dos custos, dos acordos prévios em matéria de preços de transferência e das decisões relativas aos preços de transferência, na medida em que digam respeito a membros do grupo estabelecidos na UE; e

i) um compromisso da parte de cada contribuinte nacional de, mediante pedido, fornecer informações adicionais de acordo com as normas nacionais, dentro de um prazo razoável.

3.3 Local File

O arquivo local, ou Local File, é um arquivo específico de cada país que contém informação adicional sobre preços de transferência, no sentido de complementar a já existente no arquivo mestre. Pretende identificar as transações entre partes relacionadas, os montantes envolvidos nessas transações e analisar como a empresa determinou os preços de transferência nessas transações.

A OCDE (2014) refere que as informações exigidas, além de complementarem o arquivo mestre, ajudam a garantir o objetivo de assegurar que o contribuinte tenha cumprido o princípio da isenção de interesses nas suas posições de preços de transferência.

De acordo com o anexo do Código de Conduta relativo à documentação dos Preços de Transferência para as Empresas Associadas na União Europeia, deve conter, para além dos elementos contidos no *masterfile*, os seguintes elementos de informação:

a) uma descrição pormenorizada da empresa e da respetiva estratégia comercial, incluindo as alterações introduzidas nesta última em relação ao exercício fiscal anterior;

b) informações constituídas pela descrição e explicação das transações controladas específicas ao país em causa, que contemplem especificamente os seguintes elementos:

i) fluxos de transações (ativos corpóreos e incorpóreos, serviços, aspetos financeiros);

ii) fluxos de faturação, e

iii) montantes dos fluxos de transações;

c) uma análise de comparabilidade, ou seja:

- i) as características dos bens e dos serviços;
 - ii) uma análise funcional (funções desempenhadas, ativos utilizados, riscos assumidos);
 - iii) as cláusulas contratuais;
 - iv) a situação económica, e
 - v) as estratégias comerciais específicas;
- d) uma explicação relativa à seleção e aplicação do(s) método(s) de fixação dos preços de transferência, ou seja, uma descrição dos motivos subjacentes à escolha de um determinado método, assim como da forma como este último é aplicado;
- e) informações pertinentes sobre eventuais elementos comparáveis internos e/ou externos; e
- f) uma descrição da execução e da aplicação da política de fixação dos preços de transferência entre empresas adotada pelo grupo. Vários países introduziram medidas de simplificação com o objetivo de isentar as Pequenas e Médias Empresas destes requisitos de documentação de preços de transferência, ou então de limitar as informações que lhes são exigidas.

As empresas multinacionais devem ter a possibilidade de incluir elementos no Masterfile e não no Localfile e a documentação específica ao país deve ser redigida na língua indicada pelo Estado-Membro interessado, mesmo que a empresa tenha optado pela sua integração no Masterfile.

Todas as informações e documentos específicos que digam respeito a uma transação controlada envolvendo um ou mais Estados-Membros devem ser integrados quer no Arquivo Local, no que respeita a todos os Estados-Membros interessados, quer no Masterfile comum.

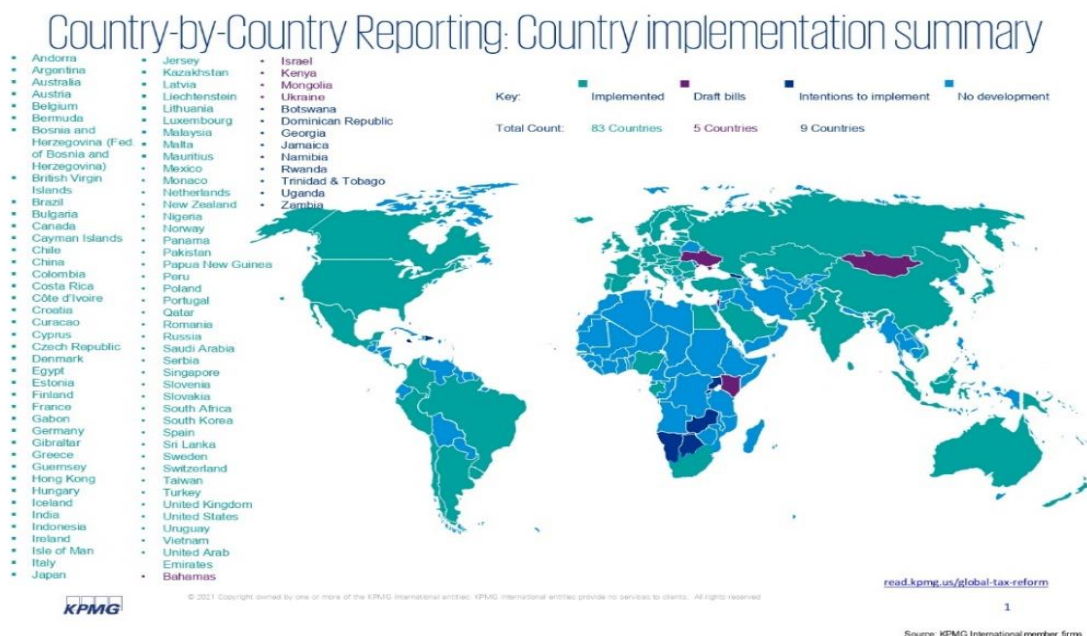
No que respeita à documentação específica ao país, as empresas multinacionais devem ser autorizadas a optar pela elaboração de um conjunto único de documentos ou pela constituição de processos distintos para cada empresa ou grupo de atividades em causa.

3.4 Implementação

Depois de nos debruçarmos sobre o que compõe cada um destes instrumentos e qual a sua finalidade, importa agora perceber, em termos globais, em que situação se encontra a sua aplicabilidade. Neste sentido, analisou-se o documento “BEPS: Action 13 Country Implementation Summary” (KPMG, 2021).

Relativamente à aplicação do modelo Country-by-Country Report, vemos que 83 países já o implementaram, que em 5 países ainda se encontra em projeto de lei e que há 9 países que apesar de ainda não terem implementado, manifestaram intenções de o fazer. Veja-se na figura seguinte a lista dos países nas situações assinaladas.

Figura 2: Implementação do CBCR à escala global

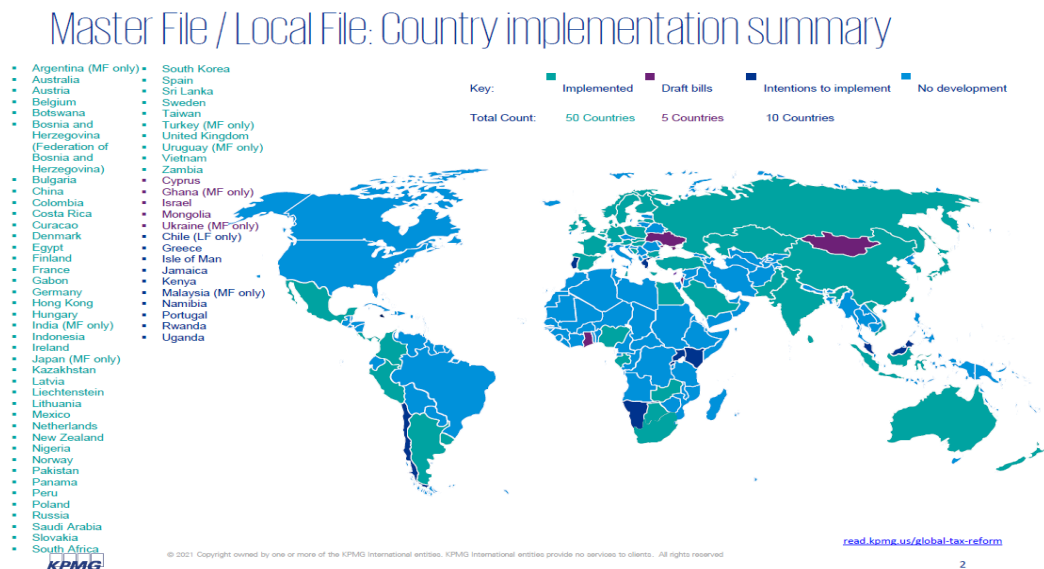


Fonte: KPMG (2021)

No que diz respeito à prática do Master File e Local File, os valores são ligeiramente diferentes. De todos os países, 50 já concretizaram esta medida e apenas 10 revelaram vontade de o implementar, sendo que ainda não o fizeram. Tal como na figura referente

à CBCR, também há 5 países, apesar de diferentes, que relativamente a esta medida ainda se encontra em projeto de lei. Segue a figura que sustenta os dados explicados em cima.

Figura 3: Implementação do Master File e Local File à escala global



Fonte: KPMG (2021)

Depois de uma análise à escala global, chegou a vez de refletirmos sobre a implementação no nosso país.

Como veremos no capítulo seguinte, a CBCR está implementada em Portugal, com alguns requisitos e penalidades. No que toca ao arquivo mestre e ao arquivo local existe apenas a intenção de implementar, o que na prática significa que esta medida ainda terá de ser submetida a um processo legislativo, o qual poderá ser demorado.

A OCDE (2014) indica que, muitos destes países adotaram penalidades relacionadas com o não cumprimento dos requisitos de documentação de preços de transferência e com a não entrega dos mesmos e que geralmente estas penalidades têm um carácter monetário.

Outra forma de os países incentivarem os contribuintes a cumprir com estes requisitos é a isenção de penalizações fiscais ou, caso haja um ajustamento dos preços de transferência, a sujeição a uma penalização de montante inferior, sem prejuízo da entrega da documentação.

A OCDE (2014) refere ainda que as administrações tributárias têm de garantir aos contribuintes, a confidencialidade das informações contidas na documentação relativa aos preços de transferência, salvo quando seja exigido em procedimentos judiciais, que devem ser divulgadas apenas na medida necessária.

3.5 Limitações

A diretiva obriga as companhias a reportar as suas atividades apenas nos países da UE e nos paraísos fiscais inscritos na lista da UE, lista esta que não inclui países com taxa de 0% de IRC como, por exemplo, as Bahamas. De acordo com Peralta (2021), dos treze países sem IRC, apenas dois se encontram nesta lista.

Face ao exposto, facilmente se percebe que uma grande parte dos países está fora do alcance da diretiva, o que torna muito limitada a sua aplicabilidade e muito redutor o seu sucesso.

A obrigatoriedade de manter as informações confidenciais também levanta algumas questões, sendo em certa medida um contrassenso uma vez que um dos principais objetivos desta ação é reforçar a transparência fiscal no âmbito desta matéria.

Sendo assim, apesar de as empresas documentarem as informações pedidas ao abrigo da ação 13, estas simplesmente vão ficar no poder das autoridades tributárias, as únicas que poderão efetivamente averiguar e investigar se necessário. Ainda na linha de pensamento de Peralta (2021) a pergunta que se impõe é: para que serviria a diretiva da transparência fiscal, se não fosse opaca?

Sawyer e Sadiq (2019) baseados nas entrevistas que resultam da sua investigação, concluíram que a ausência de divulgação pública da informação torna as medidas de transparência ainda mais opacas. Segundo os autores, a questão centra-se nas razões que impedem a divulgação pública e não no facto de a mesma ser solicitada pelas administrações tributárias.

Outra grande barreira, como já referimos anteriormente, é o tempo e custos incorridos pelas empresas para satisfazer as novas necessidades declarativas. A obtenção deste tipo de informação pode ser de facto morosa e implicar investimentos adicionais em sistemas de informação e recursos humanos.

Claro está que o ideal seria que este modelo se preenchesse de forma automática através de um sistema informático que agregasse todas estas informações e as disponibilizasse em tempo real, mas, para que isso aconteça, é importante que a tecnologia avance, que nasçam novas soluções, apesar de que também estas se traduzirão num acréscimo de gastos para a empresa.

Por outro lado, apesar dos sistemas de troca de informação fiscal entre estados, ser cada vez mais uma realidade, as administrações fiscais dos diversos países não deixam de trabalhar de forma isolada, competindo entre si na procura das receitas fiscais. Por esse motivo, ainda que o relato empresarial seja global, a atuação dos estados continua a ser complacente com a evasão fiscal, sobretudo se se verificar a obtenção de vantagens individuais.

4. O regime de Preços de Transferência em Portugal

Portugal, como país-membro da OCDE e Estado-membro da UE, adotou legislação com intenção de travar estas práticas evasivas relacionadas com a manipulação dos preços de transferência.

Neste sentido, a regulamentação relativa a estas matérias consta no artigo 63º do CIRC e, na Portaria nº1446-C/2001, de 21 de dezembro, que teremos oportunidade de ver no ponto seguinte.

Tal como exposto anteriormente, o regime dos preços de transferência que vigora em Portugal tem como paradigma o princípio de plena concorrência, em torno do qual foi firmado um amplo consenso internacional por se entender que a sua adoção permite não só neutralizar certas práticas de evasão fiscal, mas também estabelecer uma equidade no tratamento fiscal entre as empresas integradas em grupos internacionais e empresas independentes, e assegurar a consequente proteção da base tributável interna (Pereira, 2019) .

O CIRC no n.º 1 do artigo 63.º, refere-se aos Preços de Transferência como *“Nas operações efetuadas entre um sujeito passivo e qualquer outra entidade, sujeita ou não a IRC, com a qual esteja em situação de relações especiais, devem ser contratados, aceites e praticados termos ou condições substancialmente idênticas aos que normalmente seriam contratados, aceites e praticados entre empresas independentes em operações comparáveis”*.

Ainda no mesmo artigo, no n.º 2, lemos o conceito de operações *“As operações a que se refere o número anterior abrangem operações comerciais, incluindo qualquer operação ou série de operações que tenha por objeto bens tangíveis ou intangíveis, direitos ou serviços, ainda que realizadas no âmbito de um qualquer acordo, designadamente de partilha de custos e de prestação de serviços intragrupo, bem como operações financeiras e operações de reestruturação ou de reorganização empresariais, que envolvam alterações da estruturas de negócio, a cessação ou renegociação substancial dos contratos existentes, em especial quando impliquem a transferência de bens*

tangíveis, intangíveis, direitos sobre intangíveis, ou compensações por danos emergentes ou lucros cessantes”.

Este regime aplica-se a todos os sujeitos passivos que efetuem operações comerciais ou financeiras com outras entidades, sujeitas ou não a IRC, com as quais estejam em situação de relações especiais, previstas n.º 4 do artigo 63.º do CIRC, designadamente:

“a) Uma entidade e os titulares do respetivo capital, ou os cônjuges, ascendentes ou descendentes destes, que detenham, direta ou indiretamente, uma participação não inferior a 20 % do capital ou dos direitos de voto;

b) Entidades em que os mesmos titulares do capital, respetivos cônjuges, ascendentes ou descendentes detenham, direta ou indiretamente, uma participação não inferior a 20 % do capital ou dos direitos de voto;

c) Uma entidade e os membros dos seus órgãos sociais, ou de quaisquer órgãos de administração, direcção, gerência ou fiscalização, e respectivos cônjuges, ascendentes e descendentes;

d) Entidades em que a maioria dos membros dos órgãos sociais, ou dos membros de quaisquer órgãos de administração, direcção, gerência ou fiscalização, sejam as mesmas pessoas ou, sendo pessoas diferentes, estejam ligadas entre si por casamento, união de facto legalmente reconhecida ou parentesco em linha recta;

e) Entidades ligadas por contrato de subordinação, de grupo paritário ou outro de efeito equivalente;

f) Empresas que se encontrem em relação de domínio, nos termos do artigo 486.º do Código das Sociedades Comerciais;

g) Entidades cujo relacionamento jurídico possibilita, pelos seus termos e condições, que uma condicione as decisões de gestão da outra, em função de factos ou circunstâncias alheias à própria relação comercial ou profissional;

h) Uma entidade residente ou não residente com estabelecimento estável situado em território português e uma entidade sujeita a um regime fiscal claramente mais favorável residente em país, território ou região constante da lista aprovada por portaria do Ministro das Finanças.”

4.1 Evolução legislativa

A legislação vigente em Portugal, relativa a esta matéria, foi concebida tendo sempre presente o consenso internacional e a adoção do princípio de plena concorrência, estabelecendo uma regulamentação alinhada com as Diretrizes sobre os Preços de Transferência para as Empresas Multinacionais e Administrações Fiscais da OCDE.

O princípio da plena concorrência remete-nos para a década de 60, mais concretamente 1964, onde o artigo 51º-A do Código da Contribuição Industrial nos fala da possibilidade de serem efetuadas correções na determinação do lucro tributável, quando se verificasse um afastamento relativamente aos praticados no mercado por entidades independentes, e nos introduz o conceito de relações especiais definindo-o como a existência de posições de terceiros dominantes no capital ou a existência de interferências diretas ou indiretas na gestão (Dias, 2019).

Com a entrada em vigor do Código do Imposto do Rendimento Coletivo, em 1989, os Preços de Transferência passaram a estar contemplados no artigo 57º deste mesmo código. Aqui previa-se que a Administração Fiscal pudesse realizar correções ao lucro tributável desde que se verificassem cumulativamente três requisitos:

- 1) A existência de relações especiais entre as entidades intervenientes na operação;
- 2) condições diferentes das que seriam normalmente acordadas entre pessoas independentes;
- 3) apuramentos do lucro diverso do que se apuraria se não existissem aquelas relações.

A redação deste artigo desencadeou algumas questões, por não incluir uma definição do conceito de relações especiais e das metodologias a utilizar na análise de preços de transferência, o que tornou mais complicada a sua aplicação e levou a questionar a sua constitucionalidade (Dias, 2019).

Apesar deste tema ter sido regulamentado, a Comissão para o Desenvolvimento da Reforma Fiscal, em 1999, emitiu um relatório dizendo que a legislação portuguesa se encontrava afastada das recomendações da OCDE. Assim, em 2001, e após a publicação

da Lei n.º 30-G/2000 de 29 de dezembro, o artigo 57º CIRC vê a sua estrutura alterada para uma muito semelhante à dos dias de hoje.

Logo depois, foi publicada a Portaria n.º 1446-C/2001 de 21 de dezembro, a qual vem conferir uma importância acrescida a esta matéria. As alterações já introduzidas acrescidas da presente regulamentação, pretendem proporcionar a criação de condições passíveis de dar resposta aos compromissos assumidos por Portugal no âmbito de convenções destinadas a eliminar a dupla tributação, sem descuidar dos princípios orientadores da OCDE.

Segundo Machado (2016) foi no ano de 2008, no seguimento de recomendações da OCDE e da UE, surgiu pela primeira vez no ordenamento jurídico português, a possibilidade de as empresas e o Estado celebrarem acordos prévios em matéria de preços de transferência. Para o efeito, foi introduzido no CIRC o artigo n.º 128.º-A, e publicada a Portaria n.º 620-A/2008, de 16 de julho, que regula o processo de celebração destes acordos e estabelece as obrigações que devem ser cumpridas pelos contribuintes e pelas autoridades fiscais.

Após a publicação do Sistema de Normalização Contabilística em 2009, tendo-se verificado uma reforma profunda do Código do IRC, através do Decreto-Lei n.º 159/2009, os artigos 58º e 128º-A foram remunerados para 63º e 138º, respetivamente.

No Regime Geral das Infrações Tributárias, RGIT, no artigo 117º n.º 5, está prevista uma sanção para a falta de apresentação da documentação respeitante à política adotada em matéria de preços de transferência, e em sede de IVA uma norma anti abuso, presente no artigo 7º e 10º do CIVA, a fim de eliminar a manipulação do valor das operações e do IVA liquidado quando realizadas entre entidades relacionadas.

Nos últimos anos, em 2014, os artigos 63º e 138º do CIRC sofreram algumas alterações. Quanto ao primeiro, viu a sua abrangência reduzida e relativamente ao segundo deixou de ser obrigatória a celebração de acordos bilaterais quando esteja em causa uma entidade residente num país com o qual Portugal tenha celebrado uma Convenção de Dupla Tributação.

Já em 2016 na sequência da publicação da Lei n.º 7-A/2016, de 30 de março e no seguimento das recomendações da OCDE no âmbito do Plano de Ação BEPS foi inserido, no CIRC, o artigo 121º-A no qual está prevista a existência de uma declaração de

informação financeira e fiscal por país, conhecida como “*country-by-country report*”, a qual veremos em detalhe nos capítulos seguintes.

A par desta alteração, o n.º 6 do artigo 117º do Regime Geral das Infrações Tributárias, RGIT, também sofreu uma alteração, foi acrescentada uma segunda parte que refere rigorosamente “*bem como da declaração de informação financeira e fiscal por país ou jurisdição relativa a entidades de um grupo multinacional*”.

No ano seguinte, em 2017, através da Lei n.º 98/2017, de 24 de agosto, que transpôs as Diretivas (UE) 2015/2376 e (UE) 2016/881, ambas do Conselho Europeu, parafraseando Dias (2019), foi alterado o regime de troca automática de informações obrigatória relativo a decisões fiscais prévias transfronteiriças e a acordos prévios sobre preços de transferência e no domínio da fiscalidade. Para além de outros diplomas, esta lei veio alterar os artigos 117.º, 121.º-A e 138.º e aditar o artigo 121.º-B ao CIRC que apresenta os requisitos gerais de relato financeiro previsto no artigo 121.º-A. Nesse mesmo ano, em 2017, foi publicada a Portaria n.º 367/2017, de 11 de dezembro, que aprovou o modelo de declaração e respetivas instruções da declaração de “*Comunicação da Identificação da Entidade Declarante - Declaração Financeira e Fiscal por País*” (modelo 54), que vem permitir o cumprimento do disposto no artigo 121.º-A do CIRC.

Por último, a recente Lei n.º 119/2019, de 18 de setembro, veio alterar os artigos 63.º e 138.º do CIRC. Em relação ao artigo 63.º, destaca-se a aproximação à Portaria 1446-C/20018 e aos mais recentes desenvolvimentos internacionais sobre o tema, designadamente no tipo de operações a que é aplicável o regime de preços de transferência em Portugal.

Ainda relativamente ao artigo 138.º do CIRC, no que toca à celebração de acordos prévios sobre preços de transferência é de notar o alargamento do prazo máximo de vigência de 3 para 4 anos.

Tendo em consideração as alterações preconizadas pela Lei n.º 119/2019 no artigo 63.º do CIRC, designadamente o aditamento do n.º 15 que prevê a publicação de uma portaria para regular o tema, Dias (2019) prevê a revogação da Portaria 1446-C/2001 e a publicação de uma portaria que vá ao encontro dos mais recentes desenvolvimentos, nacionais e internacionais, sobre Preços de Transferência.

Em conclusão, o atual regime jurídico português sobre esta matéria encontra-se estipulado no artigo 63º do CIRC e na Portaria 1446-C/2001, de 21 de dezembro, e foi concebido de

acordo com as Diretrizes da OCDE, nas quais está a solução para os casos mais complexos aos quais a nossa legislação não consegue dar resposta.

4.2 Documentação exigida

4.2.1 Dossier de Preços de Transferência

A forma de comprovar que os preços e condições praticados em operações vinculadas não se afastam dos que seriam praticados em situação de plena concorrência traduz-se na elaboração do Dossier de Preços de Transferência, o qual já referimos no capítulo anterior.

Entre nós, a obrigatoriedade da elaboração deste Dossier encontra-se no artigo 130º do CIRC. No n.º 1º vemos que *“Os sujeitos passivos de IRC, com exceção dos isentos nos termos do artigo 9.º, são obrigados a manter em boa ordem, durante o prazo de 10 anos, um processo de documentação fiscal relativo a cada período de tributação, que deve estar constituído até ao termo do prazo para entrega da declaração a que se refere a alínea c) do n.º 1 do artigo 117.º, com os elementos contabilísticos e fiscais a definir por portaria do membro do Governo responsável pela área das finanças”*.

Relativamente à entrega desta documentação, o n.º 3 diz-nos que *“Os sujeitos passivos cuja situação tributária deve ser acompanhada pela Unidade dos Grandes Contribuintes, de acordo com os critérios fixados na portaria do membro do Governo responsável pela área das finanças prevista no n.º 3 do artigo 68.º-B da Lei Geral Tributária, são obrigados a proceder à entrega do processo de documentação fiscal e do processo de documentação respeitante à política adotada em matéria de preços de transferência, no prazo previsto para a entrega da declaração anual referida na alínea c) do n.º 1 do artigo 117.º.”* e o n.º 4 que *“As entidades a que seja aplicado o regime especial de tributação dos grupos de sociedades são obrigadas a proceder à entrega do processo de documentação fiscal no prazo previsto para a entrega da declaração anual referida na alínea c) do n.º 1 do artigo 117.º.”*

Ainda no mesmo artigo, no n.º 5, os sujeitos passivos, sempre que notificados para tal, devem fazer a entrega do processo de documentação fiscal e da documentação que diz respeito à política adotada em matéria de preços de transferência,

Ao longo da leitura do artigo percebe-se que o processo de documentação fiscal e o processo de documentação respeitante à política adotada em matéria de preços de transferência, vulgarmente designado Dossier de Preços de Transferência, são duas coisas distintas. Vemos, também, que o prazo para a sua entrega coincide com o prazo de entrega da Declaração Anual de Informação Contabilística e Fiscal, que de acordo com o n.º 2 e n.º 3 do artigo 121.º do CIRC deve ser enviada até ao dia 15 de julho ou, caso os sujeitos passivos adotem um período de tributação diferente do ano civil, deve ser enviada até ao 15.º dia do 7.º mês posterior à data do termo desse período.

As normas aplicáveis à sua elaboração encontram-se definidas na Portaria n.º 1446-C/2001, de 21 de dezembro, onde nos diz que a sua elaboração é obrigatória para os sujeitos passivos que tenham, no período de tributação em causa, realizado operações com entidades relacionadas. Porém, estão dispensados da sua elaboração, de acordo com o n.º 3 do artigo 13.º da referida Portaria, os sujeitos passivos que, no período de tributação anterior, tenham atingido um valor anual de vendas líquidas e outros proveitos inferior a 3.000.000€.

Caso este dossier não seja entregue, está prevista uma coima de 500€ a 10.000€, acrescido de 5% por cada dia de atraso, ao abrigo do artigo 117.º n.º 6 do Regime Geral das Infrações Tributárias.

4.2.1.1 Estrutura e conteúdo

Em relação à parte prática deste Dossier, a sua elaboração é alvo de uma grande análise e de uma avaliação de forma sistemática, rigorosa e extensiva, por parte da empresa.

Veja-se na figura seguinte as fases inerentes à sua formação:

Tabela 2: Etapas do processo de elaboração do Dossier de Preços de Transferência

	Fase 1	Fase 2	Fase 3	Fase 4	Fase 5
E T A P A S	✓ Análise da Empresa e do Grupo	✓ Identificação das Operações Vinculadas; ✓ Classificação das situações de Relações Especiais	✓ A averiguação quanto à existência de informação comparável e seu tratamento; ✓ Análise funcional dos ativos e dos riscos; ✓ Análise comparativa	✓ Seleção do método de preços de transferência mais apropriado a cada caso concreto;	✓ Conclusões e formalização do dossier

Fonte: Partnert to Patner, Consultores de Gestão S.A

A estrutura e o conteúdo do Dossier de Preços de Transferência podem assumir diferentes formas de empresa para empresa, no entanto tem de estar em conformidade com o disposto no artigo 63º do CIRC e com a Portaria 1446-C/2001, devendo conter os elementos listados nos artigos 14º a 16º da referida portaria

Dado a possibilidade de assumir diferentes formas, Dias (2019) apresenta uma estrutura meramente indicativa, a qual expomos de seguida, lembrando que o mais importante é demonstrar que o processo corresponde às exigências legais e que a informação recolhida e analisada suporta de forma robusta e adequada as conclusões obtidas.

Tabela 3: Estrutura do Dossier de Preços de Transferência

I. Introdução
II. Apresentação da empresa e do grupo a. Breve historial b. Estrutura organizacional do grupo (ou entidades relacionadas) c. Apresentação da empresa d. Estratégia da empresa (e do grupo se relevante)
III. Contexto Económico

a. Enquadramento macroeconómico b. Caracterização da atividade e do mercado c. Comparação de rácios económico-financeiros da empresa com os do setor e com os de entidades comparáveis
IV. Descrição da Atividade e Operações Desenvolvida a. Atividade e operações desenvolvidas (valores globais) b. Descrição das operações efetuadas com entidades relacionadas c. Identificação dos bens, direitos e serviços transacionados d. Condições contratuais estabelecidas com entidades relacionadas/entidades independentes e. Caracterização dos termos e condições definidas nas transações (operações vinculadas e não vinculadas)
V. Análise Funcional a. Descrição das funções exercidas b. Identificação dos ativos utilizados c. Determinação dos riscos assumidos d. Fundamentação e quantificação de ajustamentos
VI. Aplicação dos Métodos a. Descrição das operações vinculadas relevantes para a análise de preços de transferência b. Descrição do processo utilizado para selecionar o(s) método(s) por atividade ou operação c. Aplicação do(s) método(s) utilizado(s) por atividade ou operação
VII. Análise Comparativa a. Características das atividades e/ou operações analisadas b. Critério de seleção e características dos bens e serviços comparativos c. Determinação do intervalo de plena concorrência (preços, margens ou outros indicadores) d. Comparação, fundamentação e quantificação de ajustamentos
VIII. Conclusão

Fonte: Adaptado de Dias (2019)

4.2.2 Declaração Financeira Fiscal e por País

Em Portugal, o contry by country report encontra a sua expressão no modelo oficial, designado por declaração financeira e fiscal por país, previsto na alínea d) do n.º 1 do artigo 117.º do Código do IRC e regulamentado pela Portaria n.º 383-A/2017 de 21 de dezembro de 2017, o Modelo 55 (ver anexo 1)

Este modelo aplica-se a empresas multinacionais com receita anual consolidada do grupo igual ou superior a 750 milhões de euros no ano anterior e a exercícios fiscais com início em ou após 1 de janeiro de 2016. Deve ser preenchido na língua portuguesa e pode ser enviado por meio eletrónico através do portal da autoridade tributária.

Ainda relativamente ao seu envio, o artigo 3º da Portaria n.º 383-A/2017 de 21 de dezembro de 2017, diz-nos que *“o cumprimento da obrigação declarativa referida no artigo anterior deve ser efetuado, preferencialmente, pelo envio, através do Portal das Finanças, de um ficheiro com o formato XML, com as características, estrutura e esquema de validações constantes do Anexo II à presente Portaria”* e que *“o formato e a estrutura do ficheiro a utilizar, bem como o esquema de validações a respeitar, são os que com referência a cada período relevante para o envio da declaração financeira e fiscal por país forem disponibilizados no Portal das Finanças”*. Caso não optem pelo envio nos termos anteriores, são obrigados a enviar por transmissão eletrónica os dados da declaração.

Antes da entrega do Modelo 55, as empresas devem remeter à autoridade tributária a identificação da entidade declarante, até ao último dia do 5º mês após o término do ano fiscal, através de um formulário de notificação enviado eletronicamente, o qual inclui a identificação e o país, ou jurisdição fiscal, da entidade que relata o CBCR. Este formulário de notificação é designado por Modelo 54, Comunicação da Identificação da Entidade Declarante - Declaração Financeira e Fiscal por País e foi aprovado pela Portaria n.º 367/2017 de 11 de dezembro de 2017 (ver anexo 2).

As análises aos modelos antes referidos, bem como os limites definidos para a sua apresentação, permitem concluir que no que toca a este respeito, a legislação em vigor em Portugal acompanha de perto as recomendações da OCDE e da UE.

Com o objetivo de promover o cumprimento declarativo, como já antes referido, a legislação em vigor em Portugal prevê a aplicação de uma coima em caso de incumprimento que pode atingir o montante de 10.000€ e prevê simultaneamente um acréscimo de 5% por cada dia de atraso. Sendo a única coima fiscal que prevê uma penalização em função do número de dias em atraso, facilmente se percebe a importância que é dada ao cumprimento declarativo associado aos Preços de Transferência e a intenção de persuadir os contribuintes para o seu cumprimento (Dias, 2019).

5. A atualidade e o futuro

Dado o exposto anteriormente, no passado dia 1 de junho de 2021, a presidência portuguesa alcançou com o Parlamento Europeu um acordo político relativo a uma proposta de lei comunitária, no sentido de resolver as questões referentes à falta de transparência fiscal. Este acordo político, ainda que provisório, gira em torno da diretiva “Public Country-by-Country reporting”, que pretende tornar públicas as informações declaradas ao abrigo da ação nº 13 do plano BEPS.

Este acordo deve ser transposto pelos diversos Estados-Membros para a respetiva legislação nacional no prazo de 18 meses, e o seu conteúdo exige que as multinacionais ou empresas autónomas com receitas consolidadas com valores superiores a 750 milhões de euros em cada um dos dois últimos exercícios consecutivos e com sede na UE ou fora, divulguem publicamente as informações sobre os impostos sobre o rendimento em cada Estado-Membro ou país terceiro.

O ministro da Economia, Pedro Siza Vieira, em comunicado divulgado pelo Conselho Europeu, reconhece a importância desta legislação afirmando que a evasão fiscal das empresas e o planeamento fiscal por parte das empresas multinacionais privam os países da União Europeia em aproximadamente 50 mil milhões de euros de receitas por ano. Disse ainda que *“tais práticas são facilitadas pela ausência de qualquer obrigação por parte das grandes empresas multinacionais de informar onde obtêm os seus lucros e onde pagam os seus impostos na UE numa base país a país. Numa altura em que os nossos cidadãos lutam para superar os efeitos da crise pandémica, é mais crucial do que nunca exigir uma transparência financeira significativa relativamente a tais práticas. É nosso dever assegurar que todos os agentes económicos contribuam com a sua quota-parte para a recuperação económica”*.

Iban García del Blanco, negociador-chefe do Parlamento Europeu, expressou que existe *“a responsabilidade de aproveitar a janela política de oportunidade aberta pela presidência portuguesa para fazer grandes progressos no sentido de aprovar e desenvolver uma diretiva que torne obrigatória a apresentação de relatórios públicos, país por país, para as multinacionais e aumente a transparência sobre onde pagam os seus impostos”*.

Assim sendo, caso esta medida não se perca no tempo e nas gavetas dos diversos intervenientes, uma das principais limitações da ação 13 poderá ser resolvida. Ao serem públicas as informações declaradas, haverá uma maior transparência, até para o cidadão comum que hoje se sente cada vez mais integrado e responsável economicamente.

A economia mundial, em muito pelo desenvolvimento da economia digital, não tem perspectivas de abrandar e as empresas com operações internacionais devem pautar-se pela verdade e transparência. O BEPS e todas as medidas que se encontram em discussão/implementação nos mais diversos países, podem ser decisivas para estes desígnios.

Naturalmente que a simples divulgação de informação não é suficiente para, por si só, impedir práticas de evasão fiscal. Compete à Administração Tributária verificar o declarado e promover investigações assertivas que permitam repor o equilíbrio na arrecadação de receitas entre os distintos estados, contribuindo desta forma para a equidade tributária.

Neste sentido, Joe Biden, Presidente dos Estados Unidos da América, confrontado com a necessidade de financiar a gigantesca despesa deste período atípico que atravessamos, aprovou em maio deste ano o *“Disclosure of Tax Havens and Offshoring Act”* que torna pública a informação contida nas declarações CBCR. Em simultâneo, Joe Biden tem vindo a demonstrar o seu apoio à implementação de uma taxa de impostos sobre o rendimento global, algo que a UE também se tem vindo a debruçar e que estamos cada vez mais próximos de conseguir.

Devido à pressão desta grande potência mundial, no passado dia 10 de julho de 2021, os Ministros das Finanças e os Governadores dos bancos centrais pertencentes ao G20 chegaram a um acordo sobre a implementação de uma taxa mundial mínima de IRC de pelo menos 15%, percentagem que já antes acordada pelo G7 em junho e mencionada pela secretária do Tesouro dos EUA, Janet Yellen.

Este acordo teve a adesão de 131 países, o que representa mais de 90% do PIB mundial, sendo que países como a Irlanda, a Hungria, a Estónia, o Quénia, a Nigéria, o Sri Lanka, os Barbados, St. Vicent e Grenadines, negaram o acordo.

Se inicialmente estava previsto que este acordo, que se consubstancia numa mudança gigantesca no sistema fiscal internacional, estivesse concluído em outubro de 2021, podemos, nesta data, afirmar que tal ainda não ocorreu. Ao ser uma realidade a

implementação do acordo, fica limitada a utilização de esquemas que visem a diminuição do tributo por via da deslocalização de resultados entre empresas relacionadas, uma vez que a base de tributação terá em consideração o volume de operações em cada um dos estados.

Esta taxa mínima de IRC aplicar-se-á a todas as multinacionais que tenham mais de 750 mil milhões de euros em receitas e em termos práticos caberá ao Estado onde estiver localizada a sede fiscal aplicá-la, a qual irá incidir sobre os lucros das multinacionais no estrangeiro. Se os impostos pagos pela empresa em determinados países resultarem numa taxa inferior aos 15%, esse Estado fica com o direito de cobrar mais impostos até chegar a esse patamar, eliminando a vantagem do desvio dos lucros.

A comissão europeia salienta que este acordo trará justiça, estabilidade e um consenso sem precedentes e a OCDE estima que a existência desta taxa poderá gerar entre 50 a 80 mil milhões de dólares em impostos para os estados.

No que respeita à União Europeia, o economista francês Gabriel Zucman, aponta para uma receita extra de 50 mil milhões de euros com a aplicação desta nova taxa.

Por sua vez, Pinto (2021), baseado numa estimativa do Observatório Fiscal da União Europeia, estima que Portugal venha a arrecadar mais 100 milhões de euros/em resultado da aplicação deste acordo.

Assim sendo, com a existência desta taxa, as multinacionais, na melhor das hipóteses, reduzem os seus impostos até aos 15%, estando fora de alcance a tributação de IRC a uma taxa menor, o que certamente se revelar, num futuro próximo, como uma nova ordem tributária internacional mais justa e equitativa.

CONCLUSÃO

O tema Preços de Transferência tem vindo a ganhar importância nos mais diversos fóruns fiscais, sendo hoje uma matéria de interesse e envolvimento por parte dos cidadãos, estados e empresas.

Ao analisarmos as medidas da OCDE e da UE no que diz respeito ao combate à erosão da base tributável e à transferência de lucros, concluímos que estas são responsáveis por grande parte do progresso verificado na luta contra a evasão fiscal associada a esta temática.

Apesar desta temática ter vindo a ser estudada ao longo de dezenas de anos, ainda hoje as Administrações Fiscais de todo o mundo procuram encontrar soluções no sentido de uniformizar o direito tributário de forma a não criar espaço para práticas de planeamento fiscal agressivo. Há uma clara tentativa de reforçar a transparência fiscal, com um aumento das trocas automáticas de informações em sede de preços de transferência.

O esforço da OCDE e de outras organizações para a prossecução deste objetivo é notório, contudo insuficiente. As recomendações ao abrigo das diretrizes da OCDE não passam de compromissos políticos aprovados pelos Estados Membros, revestidas de carácter não vinculativo, não constituindo, portanto, direito internacional. Assim sendo não conseguem garantir a uniformidade que se pretende alcançar, pelo que a adoção de instrumentos de carácter vinculativo poderia ser uma solução, sendo que esta poderia ter alguma dificuldade na sua posterior aprovação pelos Estados Membros.

Em Portugal, apesar de já estarem em curso alguns dos requisitos da Ação 13 e de existir a intenção de aprovar outros, a temática dos preços de transferência ainda não é uma realidade muito presente no nosso tecido empresarial. Muitas das empresas não consideram os preços de transferência uma mais-valia para a organização e para as suas operações desconhecendo as consequências tributárias que a estes poderá estar associada.

Para estudos futuros, seria interessante perceber qual o real impacto das medidas tomadas pelos estados na sequência do cumprimento voluntário da Ação 13 do BEPS, designadamente as vantagens e limitações que resultam dos requisitos documentais previstos.

Em jeito de conclusão vemos que, apesar das mudanças verificadas no paradigma tributário internacional, as orientações da OCDE ainda ficam aquém dos objetivos.

Com a expectável obrigatoriedade de tornar pública a informação contida na CBCR, é expectável que a aplicação deste instrumento venha trazer outro tipo de resultados, com um maior grau de fiabilidade, e consequentemente dará uma maior credibilização ao propósito deste documento.

Por fim, na minha opinião, a possibilidade da existência de uma taxa de IRC mínima global pode vir a ser uma excelente solução no combate à evasão fiscal, sendo que, por outro lado, poderá desencorajar as empresas a sediarem-se noutro país que não o seu, criando uma nova tendência nos mercados: sediarem-se no seu país de origem, contribuindo para economia nacional a que pertencem. Como vimos, esta é uma medida que está a ser discutida nos dias de hoje, e que poderá, muito em breve, ser posta em prática por um grande número de países.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Abreu, M. (1990). Os Preços de Transferência no quadro da evasão fiscal internacional. *Ciência e Técnica Fiscal* n.º 358.
- Alves, A. (2018). Os Preços de Transferência no Âmbito de uma Multinacional. Faculdade de Economia da Universidade de Coimbra.
- Alves, L. (2019). O capítulo V da ação 13 do plano BEPS. A troca automática de informações obrigatória: um juízo de moralidade?
- Andrade, F. (2002). Preços de Transferência e Tributação de Multinacionais: As Evoluções Recentes e o Novo Enquadramento Jurídico Português. *Boletim de Ciências Económicas*, 45 (2), 307–348.
- Callahan, S. (2001). As novas regras de Preços de Transferência em Portugal. 97/98, 39–46.
- Correia, S., & Martins, A. (2018). A litigância fiscal sobre preços de transferência: causas mais comuns. *Boletim de Ciências Económicas*, 61, 151–206.
- Costa, D. (2014). Preços de transferência – O caso Português Preços de transferência – O caso Português. Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto do Instituto Politécnico do Porto.
- Deloitte. (2015). BEPS update – Action 13 Don't get caught by complexity.
- Dias, A. (2019). Preços de Transferência – Manual Ordem dos Contabilistas Certificados.
- Fernandes, A. (2019). Preços de Transferência, Erosão da Base Tributável e Transferência Artificial de Lucros. Faculdade de Economia da Universidade do Porto.
- Gomes, F. (2019). Preços de Transferência no âmbito do imposto sobre o rendimento. Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa.
- KPMG. (2015). Global Transfer Pricing.
- KPMG. (2021). BEPS Ação 13: última atualização de implementação do país. <https://home.kpmg/us/en/home/insights/2016/09/tmf-beps-action-13-latest-country-implementation.html>

KPMG. (2021). BEPS Action 13: Country implementation summary.

Lei n.º 30-G/2000.

Luso, A. (2021). Portugal e Parlamento Europeu acordam nova lei de transparência fiscal para multinacionais. Observador. <https://observador.pt/2021/06/02/portugal-e-parlamento-europeu-acordam-nova-lei-de-transparencia-fiscal-para-multinacionais/>

Machado, D. (2016). A utilização dos Preços de Transferência pelas Empresas Multinacionais como mecanismo de Evasão Fiscal. Escola de Direito da Universidade do Minho.

Marinho, M. (2019). Os Preços de Transferência e o Combate à Fraude e ao Planeamento Fiscal Abusivo ou Agressivo. Faculdade de Direito da Universidade do Porto.

Martins, J. (2018). BEPS – Base Erosion and Profit Shifting: evolução, impacto e perspectivas futuras. Instituto Superior de Contabilidade e Administração da Universidade de Aveiro.

Matos, P. (2017). Base Erosion and Profit Shifting (BEPS). Deloitte. <https://www2.deloitte.com/pt/pt/pages/tax/articles/beps.html#>

Morais, R. (2016). Paraísos fiscais e regimes fiscais privilegiados. Ordem Dos Advogados. <https://portal.oa.pt/publicacoes/revista/ano-2006/ano-66-vol-iii-dez-2006/doutrina/rui-duarte-morais-paraissos-fiscais-e-regimes-fiscais-privilegiados/>

Mortágua, M. (2019). O segredo do Governo: bloqueio à lei de combate à evasão fiscal das multinacionais. Jornal de Notícias. <https://www.jn.pt/opiniao/mariana-mortagua/o-segredo-do-governo-bloqueio-a-lei-de-combate-a-evasao-fiscal-das-multinacionais-11552678.html>

OCDE. (2001). Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2001. In Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2001 (Issue July). <https://doi.org/10.1787/9789264192218-en>

OCDE. (2004). Os Princípios da OCDE sobre o Governo das Sociedades. https://www.oecd-ilibrary.org/industry-and-services/os-principios-da-ocde-sobre-o-governo-das-sociedades-2004_9789264064980-pt

OCDE. (2014). Orientação sobre a documentação de preços de transferência e relatórios por país.

- OCDE. (2014). Plano de ação para o combate à erosão da base tributária e à transferência de lucros. In Plano de ação para o combate à erosão da base tributária e à transferência de lucros. <https://doi.org/10.1787/9789264207790-pt>
- OCDE. (2015). Documentação de preços de transferência e relatórios por país, Ação 13-2015 final Relatório. <https://doi.org/10.1787/9789264241480-en>
- OCDE. (2015). Guidance on Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting. <https://doi.org/10.1787/9789264237957-zh>
- OCDE. (2019). Orientação sobre a implementação de relatórios por país - Ação 13 do BEPS.
- OCDE. Action 13 Country-by-Country Reporting. <http://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action13/>
- Pais, C. (2012). Preços de Transferência no âmbito da legislação fiscal em Portugal e possível convergência. Instituto Superior de Ciências do Trabalho e da Empresa.
- Palma, C., & Martins, G. (2008). A introdução dos acordos prévios sobre preços de transferência na legislação fiscal portuguesa. *Fiscalidade*, 36, 19–28.
- Peralta, S. (2021). Para que serviria a Diretiva da Transparência Fiscal (se não fosse opaca). Público. <https://www.publico.pt/2021/06/04/opiniao/opiniao/serviria-diretiva-transparencia-fiscal-nao-opaca-1965218>
- Pereira, M. (2019). Preços de Transferência: Estudo de Caso. Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Coimbra do Instituto Politécnico de Coimbra.
- Pereira, S. (2016). Preços de Transferência- Desenvolvimentos recentes. Escola Superior de Gestão do Instituto Politécnico do Cávado e do Ave.
- Pieretti, P., & Pulina, G. (2015). Does eliminating international profit shifting increase tax revenue in high-tax countries?
https://wwwfr.uni.lu/recherche/fdef/dem/publications2/discussion_papers
- Portaria n.º 1446-C/2001.
- Portaria n.º 367/2017.
- Portaria n.º 383-A/2017.
- Portaria n.º 620-A/2008.

PWC. (2015). Analisar e agir, preparando o futuro. Implementar o BEPS Action Plan. <http://www.pwc.pt/pt/eventos/imagens/2015/pwc-beps-conferencia.pdf>

PWC. (2017). BEPS, Novos desafios para a tributação internacional.

Resolução do Conselho e dos representantes dos Governo dos Estados-Membros, reunidos no Conselho, de 27 de junho de 2006. (2016). *Ciência e Técnica Fiscal*, 418, 360–373.

Santos, A. (2019). 125 países adotam medidas para combater a fuga aos impostos. *Expresso*. <https://expresso.pt/economia/2019-09-05-125-paises-adotam-medidas-para-combater-a-fuga-aos-impostos>

Sawyer, A., & Sadiq, K. (2019). Country-by-Country Tax Reporting: A Critical Analysis of Enhanced Regulatory Requirements for Multinational Corporations.

Svažič, T. (2019). Anti-BEPS Measures and Their Impact on Business Performance of Multinational Enterprises. *Naše Gospodarstvo/Our Economy*, 65(4), 99–109. <https://doi.org/10.2478/ngoe-2019-0023>

Tran, B., Sawyer, A., & Maples, A. (2020). The effects of base erosion and profit shifting (BEPS) Action 13 on transfer pricing practices: A comparative empirical study.

ANEXOS

ANEXO 1

Modelo 55 “Declaração Financeira e Fiscal por país”

Diário da República, 1.ª série — N.º 244 — 21 de dezembro de 2017

6680-(519)

ANEXO I

Declaração Financeira e Fiscal por País Modelo 55, e respetivas instruções de preenchimento

 DECLARAÇÃO (artigo 121.º-A do CRIC)	DECLARAÇÃO FINANCEIRA E FISCAL POR PAÍS	IRC MODELO 55																	
1 IDENTIFICAÇÃO DA ENTIDADE DECLARANTE																			
NIF: 01 01 01 01 01 01 01 01 01 01																			
Denominação: 02																			
Assinale o tipo de entidade declarante: ☐ 03 Entidade-mãe final ☐ 04 Entidade-mãe de substituição ☐ 05 Entidade designada nos termos do n.º 8 do artigo 121.º-A do CRIC ☐ 06 Entidade constituinte																			
2 IDENTIFICAÇÃO E PERÍODO DE REPORTE DO GRUPO DE EMPRESAS MULTINACIONAIS																			
Identificação do grupo de empresas multinacionais: 01																			
Período de reporte: 02 Ano Mês Dia a 03 Ano Mês Dia																			
3 AFETAÇÃO DO RENDIMENTO, IMPOSTOS E ATIVIDADES EMPRESARIAIS POR JURISDIÇÃO FISCAL																			
Jurisdição fiscal	Rendimentos			Resultado antes do imposto sobre o rendimento	Imposto sobre o rendimento pago (numa base de caixa)	Imposto estimado para o período	Capital social	Resultados transferidos e outros subtratos de capital próprio	Número de trabalhadores	Valor líquido dos ativos tangíveis que não sejam caixa nem equivalentes de caixa									
(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)	(8)	(9)	(10)	(11)									
01																			
02																			
03																			
04																			
05																			
06																			
07																			
08																			
09																			
10																			
4 IDENTIFICAÇÃO DAS ENTIDADES CONSTITUINTES DO GRUPO DE EMPRESAS MULTINACIONAIS INCLuíDAS EM CADA AGREGAÇÃO POR JURISDIÇÃO FISCAL																			
Jurisdição fiscal	Designação da entidade constituinte residente na jurisdição fiscal	Número de identificação fiscal da entidade constituinte	Localidade de domicílio da entidade constituinte	Jurisdição de origem da entidade constituinte	Atividade empresarial principal ou atividades empresariais principais														
					Investigação e desenvolvimento	Produção ou prestação de bens ou serviços	Atividade de distribuição	Atividade de suporte	Atividade de financiamento	Atividade de gestão	Atividade de marketing	Atividade de desenvolvimento	Atividade de produção	Atividade de distribuição	Atividade de suporte	Atividade de financiamento	Atividade de gestão	Atividade de marketing	
(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)	(8)	(9)	(10)	(11)	(12)	(13)	(14)	(15)	(16)	(17)	(18)	(19)	
01																			
02																			
03																			
04																			
05																			
06																			
07																			
08																			
09																			
10																			
5 INFORMAÇÕES ADICIONAIS																			
Outras informações ou explicações que se considere necessárias ou que facilitem a compreensão das informações obrigatórias prestadas nas declarações por país: 01																			
A informação constante dos quadros 03 e 04 é completa? Sim ☐ 02 Não ☐ 03																			
Se respondeu NÃO assinala o motivo: Recusa de prestação de informação pela entidade-mãe final ☐ 04 Outro motivo ☐ 05																			
6 IDENTIFICAÇÃO DO CONTABILISTA CERTIFICADO																			
Número de identificação fiscal do contabilista certificado: 01 01 01 01 01 01 01 01 01 01																			
Data da receção: 02 Ano Mês Dia																			

ANEXO 2

