

A prova testemunhal em questões fiscais:

*uma perspetiva económica sobre reorganizações
empresariais e preços de transferência*

António Martins

FEUC

amartins@fe.uc.pt

http://www.uc.pt/feuc/pess_serv/docentes/antonio_martins

- **Génesse do tema...(CAAD)**

1. A Questão central

Áreas de forte litigância no seguimento de correções efetuadas pela AT :

- **reorganizações empresariais**
- **preços de transferência.**

- vasto leque de preceitos legais
- de complexa interpretação
- apelando a conceitos por vezes imprecisos
(*“Comparabilidade”, “Substância económica”, “Razões económicas válidas”*)

Potencial divergência de posições entre a AT e os contribuintes conduzindo a processos tributários.

- **A prova documental tem inegável preponderância na apreciação de processos que versam sobre os dois temas.**
- **Porquê?**
- **Que relevo pode ter então, em processo fiscal, a prova testemunhal?**

2- Os meios de prova em processo fiscal: breve nota

i) Lei

Art 72 LGT

Art 115 e 118 (“Testemunhas”) CPPT

ii) Jurisprudência

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 22.1.2014, proc. n.º 01632/13:

*“apesar de a lei tributária fazer depender a dedutibilidade do gasto/custo da respectiva comprovação (art. 23º n.º 1 e art. 45º n.º 1 al. g) do CIRC), não a restringe à resultante da respectiva inscrição contabilística e documento externo de suporte, aceitando-se que, na insuficiência destes, seja, para este efeito (em sede de IRC), feita a prova da ocorrência do custo e da respectiva afectação empresarial, **por outros meios de prova**”, mas ...**“aquela prova documental se deve ter como preponderante na documentação do custo e na sua consequente dedutibilidade”**.*

iii) Doutrina

António Moura Portugal, *“A Dedutibilidade dos Custos na Jurisprudência Fiscal Portuguesa”*, 2004, (p. 109):

“Em matéria de custos, o meio de prova mais importante é, sem dúvida, o documental, por motivos que se reconduzem a uma maior adequação à exigência de praticabilidade e às específicas características do contencioso tributário, isto para além da destacada importância que este meio de prova assume na prática usual do comércio e das transações económicas”

3. Reorganizações empresariais, preços de transferência e prova processual

Em processos de reorganização, as vantagens económicas esperadas devem ser objeto de fundamentação qualitativa e quantitativa.

Documentos:

- Estudos de mercado
- Estudos de racionalização de custos
- Estudos de viabilidade económico-financeira de investimentos
- Projeções a médio prazo no âmbito da definição de estratégias de crescimento ou internacionalização (gastos, financiamentos, preços, câmbios, etc)

Em avaliação *a posteriori*, a questão central dos desvios entre previsões e realidade poderá ser melhor esclarecida com prova testemunhal?

Em processos de preços de transferência os tribunais têm, em regra, à sua disposição prova documental.

- **Relatórios e contas das empresas**
- ***Dossiers* de preços de transferência onde constem métodos escolhidos e sua justificação,**
- **Dados sobre o impacto de fatores internos e externos na valorização das transações,**
- **A afetação de funções e riscos**
- **Amostras de entidades comparáveis**

Em que situações pode a prova testemunhal, no sentido de complementar, esclarecer ou aprofundar temas relevantes, trazer algo de pertinente aos processos sobre preços de transferência?

4. Nota sobre Reorganizações empresariais

Numa perspetiva económico-financeira, a reestruturação empresarial pode ser entendida como:

- “o conjunto de medidas tomadas pelas empresas que podem alterar a *estrutura de ativos* (pela aquisição ou venda de ativos), ou a *estrutura de financiamento* (pela modificação da proporção de dívida e capital próprio. (Damodaran, 2011)

Formas que pode tomar:

i) Reorganização de ativos

Esta forma pode operar através de investimentos, aquisições, fusões, cisões, alienações ou de *joint ventures*.

ii) Criação de novas estruturas de propriedade

Esta modalidade pode ser levada a efeito, por ex., através de *spin-offs*

iii) Reorganização da estrutura de financiamento

O que muda são os instrumentos de suporte financeiro dos ativos empresariais.

Alteram-se substancialmente os recetores das parcelas dos meios libertos (*cash flows*) que afluem aos titulares desses instrumentos

VANTAGENS FISCAIS DA REORGANIZAÇÃO

O regime de neutralidade fiscal previsto nos artigos 73º e seguintes do CIRC estabelece um quadro tributário no qual a fiscalidade não seja erigida em fator que dificulte ou coloque entraves particulares a essas operações.

Porém, esse objetivo geral de neutralidade fiscal (e o desagravamento tributário de que as referidas operações podem beneficiar) está sujeito a determinadas condicionantes. Ex:

Cláusula específica anti abuso que consta do artigo 73º, nº 10, do CIRC:

10() — O regime especial estabelecido na presente subsecção não se aplica, total ou parcialmente, quando se conclua que as operações abrangidas pelo mesmo tiveram como principal objetivo ou como um dos principais objetivos a evasão fiscal, o que pode considerar-se verificado, nomeadamente, nos casos em que as sociedades intervenientes não tenham a totalidade dos seus rendimentos sujeitos ao mesmo regime de tributação em IRC ou quando as operações não tenham sido realizadas por razões económicas válidas, tais como a reestruturação ou a racionalização das atividades das sociedades que nelas participam, procedendo-se então, se for caso disso, às correspondentes liquidações adicionais de imposto*

Artigo 60.º EBF

Reorganização de empresas em resultado de operações de reestruturação ou de acordos de cooperação

1() - Às empresas que exerçam, diretamente e a título principal, uma atividade económica de natureza agrícola, comercial, industrial ou de prestação de serviços, e que se reorganizarem, em resultado de operações de reestruturação ou acordos de cooperação, podem ser concedidos os seguintes benefícios:*

a5 - Os benefícios previstos no n.º 1 só podem ser concedidos quando se verifique, cumulativamente, que:

a) A operação de reestruturação ou o acordo de cooperação empresarial não prejudica, de forma significativa, a existência de um grau desejável de concorrência no mercado e tem efeitos positivos em termos do reforço da competitividade das empresas ou da respetiva estrutura produtiva, designadamente através de um melhor aproveitamento da capacidade de produção ou comercialização, ou do aperfeiçoamento da qualidade dos bens ou serviços das empresas;

Dado o risco a que os projetos de investimento estão sujeitos é comum que os seus efeitos verificados sejam, normalmente, algo diversos dos projetados.

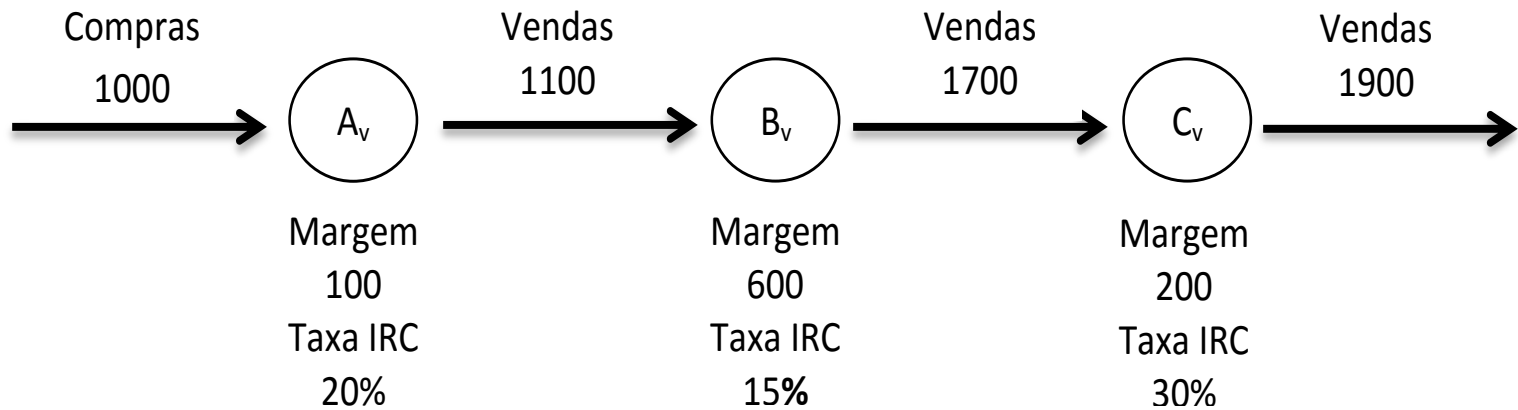
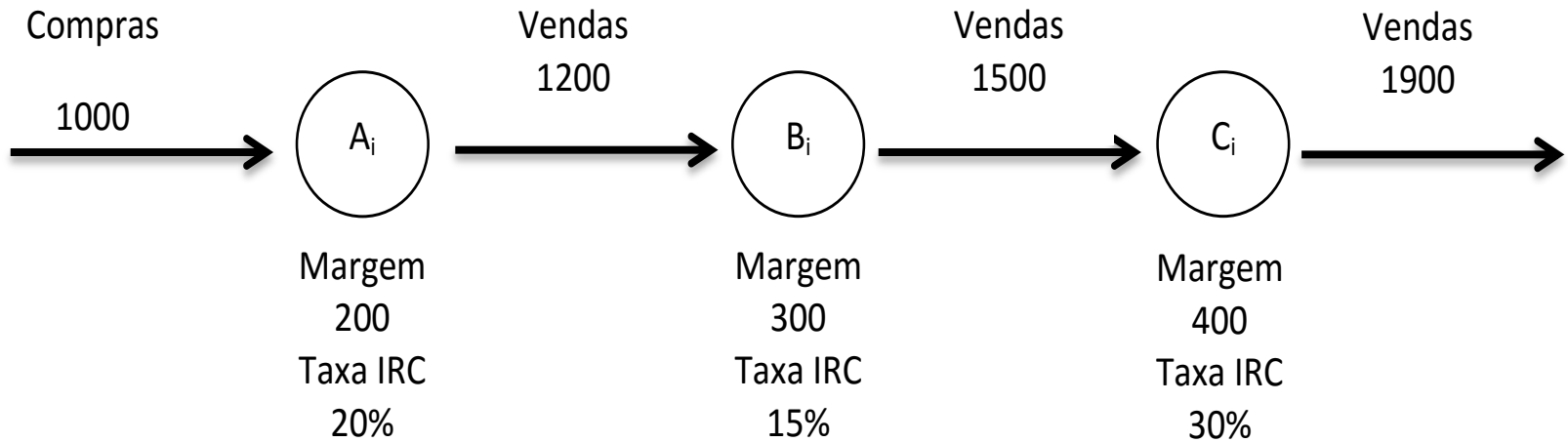
A questão consiste em saber se tais divergências anulam a razão económica para a sua prossecução.

A linha divisória é por vezes ténue.

Entre AT e os contribuintes a divergência interpretativa intensifica-se e a propensão para correções ao lucro tributável é maior.....Litigância fiscal

5. As transações entre partes relacionadas e a relevância fiscal dos preços de transferência

O problema:



As convenções internacionais e as leis nacionais adotadas têm como cerne o designado princípio da independência, também designado por **princípio de plena concorrência.**

- que na valorização das transações entre entidades relacionadas os preços estabelecidos deverão ser idênticos aos que seriam praticados em operações comparáveis entre **entidades independentes.**

Embora o princípio seja de formulação simples, na prática poderá revelar-se de elevada dificuldade de aplicação.

As empresas multinacionais são, pela própria natureza das suas atividades, entidades para as quais se torna difícil e complexo o controlo dos preços de transferência.

- **As economias de escala, que muitas vezes são um fator decisivo para os investimentos daquelas empresas num determinado país,**
- **o peso das transacções intra-grupo,**
- **a diversificação geográfica**
- **os centros operacionais de serviços intra-grupo**
- **os ativos intangíveis partilhados**
- **os centros de I&D**

constituem inúmeras questões que suscitam problemas na avaliação dos preços de transferência praticados.

É assim que, em muitos casos, se originam litígios entre as administrações fiscais e os contribuintes.

- Aquelas tentando provar que as condições praticadas se afastam do princípio de plena concorrência...**
- ...estes buscando evidenciar que tal regra foi respeitada.**

6. Razões comuns para a litigância em preços de transferência

- i) A utilização de **formas de valorização** das transações vinculadas que a AF entende afastarem-se dos preços que seriam praticados entre entidades independentes, mesmo quando a administração não coloca em causa o método usado.

- i) A situação descrita em i) pode estender-se a transações de bens, de serviços, de taxa de juro a cobrar em operações financeiras, de pagamentos por uso de intangíveis, de repartição de ganhos e outras;

iii) A discrepância entre a AT e as empresas quanto **aos métodos usados**. A AT procura usar comparáveis internos para sindicatizar a validade fiscal de preços usados entre partes relacionadas.

Argumentando as empresas, por seu lado, que não existem condições de comparabilidade e procurando provar o cumprimento das normas sobre preços de transferência por via de métodos baseados em margens (v.g., margem líquida das operações);

i) iv) A AT procura muitas vezes ajustar preços em função do argumento segundo o qual a entidade vinculada sob inspeção **não acrescenta, ao grupo em que se insere, valor que justifique o preço que cobra a outras partes relacionadas**.

Ao invés, as empresas procuram mostrar que a especificidade do negócio, os contributos relativos das partes vinculadas e a organização da cadeia de valor determinariam que os preços praticados sejam já de plena concorrência.

v) A AF tende, em várias situações, a colocar em causa a inexistência de ajustamentos computados pelas empresas, em face **do grau de comparabilidade das entidades tidas como integrantes de amostras de unidades económicas comparáveis.**

Assim, à inexistência de ajustamentos no *dossier* de preços de transferência, contrapõe a AT modificações que podem ser para o ponto mínimo do intervalo de valores amostrais, para o primeiro quartil ou para a mediana.

vi) A AT entende, por vezes, que as **funções e os riscos assumidos por determinada entidade vinculada não constituem fundamento económico bastante para a formação um dado preço**, procedendo assim a ajustamentos ao resultado fiscal.

vii) **O período temporal da informação financeira utilizada** poderá constituir, também, fonte de divergência.

Como é sublinhado nas Guidelines da OCDE, a aplicação de qualquer método que procure comprovar o princípio de plena concorrência requer informação sobre as operações não vinculadas que pode não estar disponível no momento de avaliação das operações vinculadas.

viii) **A escolha o indicador de rendibilidade**, por exemplo no contexto do uso do método da margem líquida, pode ser problemática.

Na verdade, a margem pode ser construída a parte do quociente entre resultado operacional e vendas, ou entre resultado operacional e ativo afeto à exploração, ou entre resultado operacional e custos operacionais. Porém, como sabe, no resultado operacional poderão constar rendimentos ou gastos não recorrentes, e surgir a necessidade da respetiva revisão

7. O relevo da prova testemunhal em processos de reorganização empresarial

Admita-se que as entidades ALFA e BETA têm sede e direção efetiva em Portugal e que fabricam e vendem mobiliário.

ALFA vende mobiliário de madeira e BETA comercializa mobiliário de alumínio. Suponha-se que as duas se fundem na entidade ALFABETA e se aplica a essa reorganização o regime especial de neutralidade previsto no art 73 do CIRC e se solicitam ainda Benefícios previstos no artigo 60º do EBF. Vantagens económicas esperadas, segundo estudos realizados e submetidos à AT:

- i) o aumento o leque de produtos vendidos, o que se materializaria por via de um grande projeto de investimento, que permite acrescentar mobiliário de vidro aos móveis de madeira e alumínio que já produziam e vendiam.
- ii) a melhor gestão de custos, por eliminação de redundâncias comerciais e administrativas.

A posteriori, e no contexto de inspeção tributária, admite-se que se verificam **vários cenários**.

Cenário 1

A fusão, suponha-se realizada no ano N, resultou numa empresa (ALFABETA) que fabrica os três tipos de mobiliário, com investimentos em ativos e incremento de resultados, conforme evolução mostrada no quadro 1.

Quadro 1

Evolução da nova empresa, após a fusão no ano N

	Ano N	N+1	N+2	N+3	N+4	N+5
Receitas sem projeto	1.000.000	1.000.000	1.000.000	1.000.000	1.000.000	1.000.000
Resultado líquido sem projeto	200.000	200.000	200.000	200.000	200.000	200.000
Receitas com projeto		1.500.000	2.000.000	2.500.000	2.500.000	2.500.000
Resultado líquido com projeto		300.000	400.000	500.000	500.000	500.000

Lucros vs cash flows, VAL, TIR

Razões económicas? Prova testemunhal?

Cenário 2

A fusão, realizada no ano N, resultou numa entidade que fabrica os três tipos de mobiliário, com investimentos em ativos, sem incremento de vendas, mas com incremento de resultados, face ao cenário sem projeto, conforme evolução evidenciada no quadro 2.

Quadro 2

Evolução da nova empresa, após a fusão no ano N

	Ano N	N+1	N+2	N+3	N+4	N+5
Vendas sem projeto	1.000.000	900.000	820.000	750.000	700.000	670.000
Resultado líquido sem projeto	200.000	160.000	150.000	120.000	100.000	75.000
Vendas com projeto		1.000.000	1.000.000	1.000.000	1.000.000	1.000.000
Resultado líquido com projeto		200.000	200.000	200.000	200.000	200.000

Razões económicas? Prova testemunhal (comercial, produção, clientes?)

Cenário 3

A fusão, realizada no ano N, resultou numa empresa que continua a fabricar apenas os dois tipos de mobiliário. Existe disponível um estudo de viabilidade para móveis de vidro que não se chegaram a produzir; e os custos globais foram reduzidos.

Quadro 3

Evolução da nova empresa, após a fusão no ano N

	Ano N	N+1	N+2	N+3	N+4	N+5
Vendas	1.000.000	1.000.000	1.000.000	1.000.000	1.000.000	1.000.000
Resultado líquido	200.000	200.000	200.000	200.000	200.000	200.000
Vendas após fusão		1.000.000	1.000.000	1.000.000	1.000.000	1.000.000
Resultado líquido após fusão		230.000	240.000	250.000	250.000	250.000

Razões económicas? (mercado, concorrência, tecnologia, **finanças**)

Prova testemunhal? (empresa, financiadores, ...)

Cenário 4

A fusão, realizada no ano N, resultou numa empresa que continua a fabricar apenas os dois tipos de mobiliário. Não está disponível qualquer estudo de viabilidade para móveis de vidro, que não se chegaram a produzir; e os custos não foram reduzidos (Quadro 4).

Quadro 4

Evolução da nova empresa, após a fusão no ano N

	Ano N	N+1	N+2	N+3	N+4	N+5
Vendas	1.000.000	1.000.000	1.000.000	1.000.000	1.000.000	1.000.000
Resultado líquido	200.000	200.000	200.000	200.000	200.000	200.000
Vendas após fusão		1.000.000	1.000.000	1.000.000	1.000.000	1.000.000
Resultado líquido após fusão		170.000	170.000	160.000	150.000	150.000

Razões? Prova testemunhal?

8 . O relevo da prova testemunhal em preços de transferência

A prova documental em PT, devendo embora explicitar a lógica da formação dos preços praticados, possa revelar lacunas, imprecisões ou ser condensada de forma a que fiquem dúvidas ao tribunal sobre como os ativos alocados, as funções desempenhadas e os riscos assumidos induzem a formação dos preços.

Em tal caso, se as testemunhas arroladas revelarem, como será de esperar, **um conhecimento amplo e objetivo desse processo**, podem contribuir para um melhor esclarecimento e contribuir para a busca de uma apreciação mais justa por parte do tribunal.

Que testemunhas?

Existem no seio de alguns grupos, operações com um grau de singularidade ou particularidade não observável em entidades externas

Assim, muitas vezes, não será fácil aferir do efetivo grau de cumprimento do princípio de plena concorrência por referência a entidades independentes, por estas não transacionarem nem produtos ou serviços semelhantes, nem, obviamente, em condições comparáveis de mercado, de estratégia ou de enquadramento financeiro.

Assim, caso a prova documental revele tal dificuldade, e ao tribunal se suscitem dúvidas dessa potencial incomparabilidade, poderá a prova testemunhal adicionar, com carácter suplementar, novos dados que confirmem ou infirmem tal pressuposto.

Que testemunhas?

Admita-se que, numa dada situação, uma entidade vende 90% da sua produção para partes relacionadas e 10% a clientes independentes.

Suponha-se – o que sucede com alguma frequência – que o dossier de preços de transferência sustenta que não há comparabilidade entre as duas transações, descarta o PCM e usa o método da margem líquida.

O dossier menciona que as vendas para partes relacionadas não são comparáveis em termos de volume de vendas, canais de distribuição, segmento de mercado, especificações do produto e risco de crédito.

Em suma, não representam uma linha negócio autónoma e a aplicação do PCM implicaria custos desproporcionados.

Assim, o método apropriado seria o **da Margem Líquida**.

Ora, caso o dossier se revele parco em explicações e a AF efetue correções com base no PCM, então a produção de prova testemunhal pode ser útil na explicação sobre se existe ou não **comparabilidade** entre as vendas para partes independentes e vinculadas

A questão da escolha do método e sua aplicação

- Em dossiers de preços de transferência escolhe-se por vezes um método (v.g., preço de revenda minorado) em detrimento de outro (v.g., preço comparável de mercado - PCM).
- Definem-se amostras de empresas comparáveis

Naturalmente que o dossier de PT deverá fundamentar detalhadamente tais escolhas.

Porém, caso a AF suscite, com a devida fundamentação, a questão do método mais apropriado, a prova testemunhal (trazida por quadros empresariais ou responsáveis pela elaboração dos dossiers) pode trazer alguma clarificação sobre estes importantes tópicos, amiudadamente objeto de litígio em preços de transferência.

No que à AT diz respeito...

Em processos de preços de transferência, terá de verificar-se um **especial cuidado na fundamentação** e nos meios de prova que o Relatório de inspeção tributária (RIT) integra.

Em processos desta área a AT tem um papel muito delicado, pois o conhecimento do negócio é, por via de regra, **mais limitado**.

Os auditores fiscais raramente têm possibilidade de se inteirarem das vastas particularidades das operações empresariais, em especial quando estas se desenvolvem em grupos com elevada integração e intensidade de trocas.

Por isso,:

- a **cuidada elaboração e revisão do RIT,**
 - a fundamentação precisa e clara,
 - a junção de todos os meios de prova julgados relevantes,
- são essenciais para sustentar os processos na ótica da AT.

Em certos casos poderá a AT solicitar **prova pericial** sobre aspetos

económicos,
fabris,
químicos,
mecânicos,
...

que ajudem a esclarecer condições de produção e formação de preços.

De qualquer modo, a AT estará normalmente, nestes processos, em posição de **significativa dificuldade**.

As inúmeras variáveis que afetam a aplicabilidade dos preços de transferência,

a incerteza sobre o **grau de comparabilidade** das operações,

a facilidade das grandes empresas em colocar a testemunhar um elevado número de intervenientes que fornecirão aos tribunais perspectivas que coloquem em causa um ou outro aspeto dos relatórios de inspeção,

tudo conflui em cenários que a **AT dificilmente pode contrapor com igualdade de meios**.