



## FINANÇAS

### Portaria n.º 268/2021

de 26 de novembro

*Sumário:* Procede à revisão da regulamentação dos preços de transferência nas operações efetuadas entre um sujeito passivo do IRS ou do IRC e qualquer outra entidade, ao abrigo do artigo 63.º do Código do IRC.

O regime dos preços de transferência tem como paradigma o princípio de plena concorrência, em torno do qual se foi firmando um amplo consenso internacional por se entender que a sua adoção 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 conseqüente proteção da base tributável interna.

Decorridos cerca de 20 anos desde a publicação da Portaria n.º 1446-C/2001, de 21 de dezembro, a qual, nos termos do atual n.º 15 do artigo 63.º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas, regulamenta um conjunto de temas associados à aplicação do princípio de plena concorrência, e tendo em conta as alterações na legislação interna, os desenvolvimentos internacionais, verificados ao nível da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico (OCDE) e do Fórum Conjunto sobre Preços de Transferência da União Europeia, e a experiência adquirida com a sua aplicação, torna-se necessário proceder à sua revisão.

Esta revisão, por um lado, acompanha as alterações já introduzidas no artigo 63.º do Código do IRC, no que diz respeito, nomeadamente, ao âmbito de aplicação do princípio de plena concorrência e à adoção do método mais apropriado na determinação dos preços de transferência, e, por outro lado, acolhe os desenvolvimentos resultantes dos trabalhos da OCDE neste domínio, com particular ênfase nas regras gerais de aplicação do princípio de plena concorrência, designadamente na delimitação das operações vinculadas e na abrangência do conceito de termos e condições; na análise de comparabilidade, enunciando as principais ações na identificação de comparáveis para efeitos de avaliação da conformidade dos preços de transferência praticados com o referido princípio; na seleção e aplicação dos métodos para determinação dos preços de transferência; e na previsão de regras especificamente dirigidas para algumas operações.

No que concerne às obrigações de documentação dos preços de transferência, procede-se quer a uma reestruturação da organização do processo de documentação, com a previsão expressa de uma dupla estrutura traduzida na preparação e manutenção de um Dossier Principal (*Master File*) e um Dossier Específico (*Local File*), na esteira das recomendações internacionais, quer a um aumento dos limites que dispensam a organização do processo de documentação, que passam a atender a uma dualidade de critérios, aferidos em função do montante anual de rendimentos e do montante das operações vinculadas do sujeito passivo.

Assim, e não obstante a complexidade técnica das matérias relacionadas com os preços de transferência, houve a preocupação de, por um lado, conferir maior certeza na aplicação do seu regime e, por outro, na medida do possível e sem prejuízo de manter um elevado grau de colaboração entre os contribuintes e a administração fiscal, simplificar as obrigações acessórias que impendem sobre as empresas, em especial as de menor dimensão, tendo em vista a redução dos seus custos de contexto.

Relativamente ao procedimento de ajustamento correlativo, introduzem-se alterações decorrentes do acolhimento das melhores práticas internacionais em caso de correção de lucros entre empresas associadas, bem como do facto de a Lei n.º 120/2019, de 19 de setembro, ter introduzido novos mecanismos para resolução de litígios em matéria fiscal entre Estados-Membros da União Europeia.

Por fim, atenta a complexidade técnica associada à aplicação do princípio de plena concorrência, e a necessidade de perspetivar a sua aplicação evitando a dupla tributação internacional e os litígios

dela emergentes, reitera-se a recomendação de, na aplicação da regulamentação sobre os preços de transferência, seguir as orientações constantes dos relatórios da OCDE que desenvolvem esta matéria. Neste quadro inserem-se para além das *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*, na versão de julho de 2017, as subsequentes orientações, cuja adoção pelos países membros é objeto de recomendações aprovadas pelo Conselho desta organização internacional, nomeadamente as que resultam das ações do Projeto *Base Erosion and Profit Shifting*, incluindo as orientações relativas à aplicação do método do fracionamento do lucro e à abordagem aos intangíveis de difícil avaliação (publicadas em 2018) e às operações financeiras (publicadas em fevereiro de 2020). No caso particular da determinação do lucro tributável imputável a um estabelecimento estável, a aplicação do princípio de plena concorrência às relações entre este e a entidade da qual constitui estabelecimento estável, e com os demais estabelecimentos estáveis desta, deverá atender também às orientações vertidas nos relatórios da OCDE relativos à imputação de lucros a estabelecimentos estáveis, publicados em 2008 e 2010, aos comentários ao Modelo de Convenção da OCDE, bem como às observações de Portugal, aplicáveis às circunstâncias concretas, e às demais recomendações aprovadas pelo Conselho daquela organização internacional, conexas com este tema, nomeadamente as que resultam das ações do Projeto *Base Erosion and Profit Shifting*.

Assim:

Manda o Governo, pelo Secretário de Estado Adjunto e dos Assuntos Fiscais, ao abrigo do disposto no n.º 15 do artigo 63.º do Código do IRC, o seguinte:

## CAPÍTULO I

### Das regras gerais e âmbito de aplicação

#### Artigo 1.º

##### Regras gerais sobre o princípio de plena concorrência

1 — Nas operações efetuadas entre um sujeito passivo do IRC ou do IRS 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.

2 — A aplicação do princípio enunciado no n.º 1 deve, como regra, basear-se numa análise individualizada das operações, exceto naquelas situações, nomeadamente as enumeradas nas alíneas seguintes, em que a análise pode ser efetuada numa base agregada ou por séries de operações, desde que se trate de operações tão intimamente interligadas ou continuadas que a sua desagregação conduziria à perda de funcionalidade ou valor, ou quando se revele impraticável a determinação do preço para cada operação, quer pelos elevados custos associados quer pela inexistência ou insuficiência de informação sobre operações comparáveis:

- a) Fornecimento continuado de bens ou serviços;
- b) Cedência do direito de exploração de elementos intangíveis acompanhada de outras prestações;
- c) Fixação dos preços de bens que apresentem complementaridade funcional ou identidade tipológica, como sejam os inseridos numa linha de produtos.

3 — Para efeitos desta portaria, salvo quando de disposição expressa ou do contexto resulte um sentido contrário, considera-se que:

- a) O termo «operações» abrange:

- 1) As 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;

2) As operações financeiras, nomeadamente operações envolvendo concessão ou obtenção de crédito de qualquer natureza, instrumentos financeiros derivados, prestação de garantias, implícitas ou explícitas, acordos de centralização de tesouraria e operações envolvendo partes de capital;

3) As operações de reestruturação ou de reorganização empresariais que envolvam alteração de 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;

4) A alocação de rendimentos ou gastos efetuados por entidades abrangidas por regimes fiscais diferenciados;

5) As relações referidas nas alíneas b) e c) do artigo 2.º;

b) O termo «operações vinculadas» refere-se a operações realizadas entre «entidades relacionadas»;

c) O termo «operações não vinculadas» refere-se a operações realizadas entre entidades independentes;

d) O termo «entidades relacionadas» refere-se a entidades entre as quais existem relações especiais nos termos do n.º 4 do artigo 63.º do Código do IRC;

e) O termo «entidade pertencente ao mesmo grupo» refere-se a entidade ligada ao sujeito passivo por relações compreendidas em alguma das alíneas a) a f) do n.º 4 do artigo 63.º do Código do IRC;

f) O termo «termos e condições substancialmente idênticos» inclui, nomeadamente, a forma como as operações são estruturadas e as opções realisticamente disponíveis para as entidades relacionadas envolvidas;

g) O termo «análise de comparabilidade» é utilizado para designar um processo ou um conjunto de ações inter-relacionadas que visam a identificação de uma operação ou operações não vinculadas que sejam comparáveis com uma operação vinculada, tendo em consideração os fatores de comparabilidade e a seleção do método mais apropriado.

## Artigo 2.º

### Âmbito de aplicação

O princípio enunciado no n.º 1 do artigo anterior é aplicável às:

a) Operações vinculadas realizadas entre um sujeito passivo do IRC ou do IRS e uma entidade não residente;

b) Relações entre uma entidade não residente e um seu estabelecimento estável situado em território português, ou entre este e outros estabelecimentos estáveis da mesma entidade situados fora deste território, incluindo a imputação dos encargos gerais de administração, nos termos previstos no n.º 2 do artigo 55.º do Código do IRC;

c) Relações entre uma entidade residente e os seus estabelecimentos estáveis situados fora do território português ou entre estes;

d) Operações vinculadas realizadas entre entidades residentes em território português sujeitos passivos do IRC ou do IRS.

## Artigo 3.º

### Ajustamentos ao lucro tributável ou ao rendimento tributável

1 — Sempre que os termos e condições de uma operação vinculada em que intervenha um sujeito passivo do IRC e uma entidade não residente em território português difiram dos que seriam normalmente acordados, aceites ou praticados entre entidades independentes, deve aquele efetuar, na declaração periódica de rendimentos a que se refere o artigo 120.º do Código do IRC, uma correção positiva correspondente aos efeitos fiscais imputáveis àquele desvio, por forma que o lucro tributável determinado não seja diferente do que se apuraria na ausência de relações especiais.



2 — Sempre que os termos e condições de uma operação vinculada em que intervenha um sujeito passivo do IRS e uma entidade não residente em território português difiram dos que seriam normalmente acordados, aceites ou praticados entre entidades independentes, deve aquele efetuar, na declaração de rendimentos prevista no artigo 57.º do Código do IRS, uma correção positiva correspondente aos efeitos fiscais imputáveis àquele desvio, por forma que o rendimento tributável apurado não seja diferente do que se apuraria na ausência de relações especiais.

3 — Sempre que os termos e condições de uma operação vinculada, atento o previsto no n.º 3 do artigo 1.º, difiram dos que seriam normalmente acordados, aceites ou praticados entre entidades independentes, a Autoridade Tributária e Aduaneira pode efetuar as correções ao lucro tributável, ou ao rendimento tributável, por forma que este não seja diferente do que se apuraria na ausência de relações especiais.

4 — As correções positivas previstas nos números anteriores devem ser imputadas ao período ou períodos em que os efeitos da operação ou operações vinculadas se tornem relevantes para efeitos da determinação do lucro tributável ou do rendimento tributável dos sujeitos passivos do IRC ou do IRS.

## CAPÍTULO II

### **Dos métodos de determinação dos preços de transferência de acordo com o princípio de plena concorrência**

#### Artigo 4.º

##### **Aplicação dos métodos de determinação dos preços de transferência**

1 — A determinação dos preços de transferência de acordo com o princípio de plena concorrência, enunciado no n.º 1 do artigo 1.º, deverá compreender:

- a) A delimitação precisa das operações vinculadas, sustentada na identificação dos seus termos e condições, nos quais se incluem as relações comerciais ou financeiras estabelecidas entre as entidades relacionadas, e as características economicamente relevantes dessas operações; e
- b) A comparação entre os termos e condições das operações vinculadas, com os termos e condições que normalmente seriam contratados, aceites e praticados entre entidades independentes em operações comparáveis.

2 — Para efeitos da aplicação do número anterior consideram-se características economicamente relevantes das operações, todas as circunstâncias economicamente relevantes para a sua realização, nas quais se incluem a conduta das partes e os fatores de comparabilidade previstos no artigo 7.º

3 — Para efeitos do previsto no n.º 1, os termos e condições das operações vinculadas correspondem aos efetivamente praticados, ainda que distintos dos contratualmente formalizados.

#### Artigo 5.º

##### **Processo de análise de comparabilidade**

1 — O processo de análise de comparabilidade pode compreender, entre outras, as seguintes ações:

- a) Análise genérica das circunstâncias que envolvem a atividade desenvolvida pelo sujeito passivo;
- b) Compreensão da operação vinculada sob análise, sustentada na análise funcional das partes envolvidas na operação, com vista à posterior seleção da parte testada, do método e respetivo indicador mais apropriados às circunstâncias do caso, bem como dos fatores de comparabilidade que deverão ser tidos em consideração na seleção das operações comparáveis;
- c) Definição dos períodos a considerar na pesquisa das operações comparáveis;
- d) Avaliação de eventuais comparáveis internos;

- e) Identificação de fontes de informação disponíveis referentes a comparáveis externos, quando necessária a sua utilização, e validação da fiabilidade das mesmas;
- f) Seleção do método mais apropriado e determinação do indicador mais adequado;
- g) Seleção de potenciais comparáveis;
- h) Determinação e execução dos ajustamentos de comparabilidade a efetuar, quando apropriado;
- i) Tratamento e interpretação dos dados recolhidos sobre as operações comparáveis, com vista à determinação da remuneração de plena concorrência.

2 — Na análise funcional das partes envolvidas na operação, a avaliação da atribuição dos riscos economicamente relevantes tem em consideração as características economicamente relevantes das operações e a capacidade da entidade a quem são atribuídos os riscos para efetivamente os controlar, bem como a sua capacidade financeira para os assumir.

3 — Para efeitos da aplicação do número anterior considera-se:

- a) Capacidade financeira para assumir um risco, o acesso aos fundos necessários para o assumir ou afastar, para financiar a sua mitigação, e para suportar as suas consequências caso ele se materialize;
- b) Controlo sobre um risco, a capacidade de tomar decisões que envolvam assumir, afastar ou declinar a oportunidade de assumir um risco, e de responder aos riscos associados a essa oportunidade, articulada com o exercício efetivo do inerente processo de tomada de decisão.

## Artigo 6.º

### Determinação do método mais apropriado

1 — O sujeito passivo deve adotar, para determinação dos termos e condições que seriam normalmente acordados, aceites ou praticados entre entidades independentes, qualquer dos métodos seguintes, tendo em conta, entre outros aspetos, a natureza da operação, a disponibilidade de informações fiáveis e o grau de comparabilidade entre as operações ou séries de operações que efetua e outras, substancialmente idênticas, que foram ou seriam, em circunstâncias comparáveis, efetuadas entre entidades independentes:

- a) O método do preço comparável de mercado, o método do preço de revenda minorado, o método do custo majorado, o método do fracionamento do lucro ou o método da margem líquida da operação;
- b) Outro método, técnica ou modelo de avaliação económica de ativos geralmente aceites, sempre que os métodos previstos na alínea anterior não possam ser utilizados devido ao carácter único ou singular das operações ou à falta ou escassez de informações e dados comparáveis fiáveis relativos a operações similares entre entidades independentes, em especial quando as operações tenham por objeto direitos reais sobre bens imóveis, partes de capital de sociedades não cotadas, direitos de crédito ou intangíveis.

2 — Considera-se como método mais apropriado para cada operação ou série de operações aquele que é suscetível de fornecer a melhor e mais fiável estimativa dos termos e condições que seriam normalmente acordados, aceites ou praticados numa situação de plena concorrência, devendo ser feita a opção pelo método mais apto a proporcionar o mais elevado grau de comparabilidade entre as operações vinculadas e outras não vinculadas, e entre as entidades selecionadas para a comparação, que conte com melhor qualidade e maior quantidade de informação disponível para a sua adequada justificação e aplicação, e que implique o menor número de ajustamentos para efeitos de eliminar as diferenças existentes entre os factos e as situações comparáveis.

3 — 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.

4 — Quando, conforme previsto na alínea *b*) do n.º 1, seja aplicado um outro método, técnica ou modelo de avaliação económica de ativos geralmente aceites, a sua escolha deve estar devidamente suportada, descrevendo o método ou técnica escolhida, bem como as razões para a sua escolha.

5 — Se, no âmbito de aplicação de um método, a utilização de duas ou mais operações não vinculadas comparáveis, ou a aplicação de mais de um método considerado igualmente apropriado, conduzir a um intervalo de valores que assegurem um grau de comparabilidade elevado, o sujeito passivo pode não efetuar qualquer correção, caso as condições relevantes da operação vinculada, nomeadamente o preço ou a margem de lucro, se situem dentro desse intervalo.

6 — Quando da aplicação de um método em que se identifiquem duas ou mais operações não vinculadas comparáveis, ou da aplicação de mais de um método considerado igualmente apropriado, resulte um intervalo de valores, e verificando-se a não observação das regras enunciadas no n.º 1 do artigo 1.º, qualquer correção positiva, efetuada pela Autoridade Tributária e Aduaneira, deve, em regra, ter por referência o valor correspondente à mediana do intervalo.

## Artigo 7.º

### Fatores de comparabilidade

Para efeitos do artigo anterior, o grau de comparabilidade entre uma operação vinculada e uma operação não vinculada deve ser avaliado, tendo em conta, designadamente, além do método e do indicador selecionados, os seguintes fatores de comparabilidade:

*a*) As características específicas dos bens, direitos ou serviços que, sendo objeto de cada operação, são suscetíveis de influenciar o preço das operações, em particular as características físicas, a qualidade, a quantidade, a fiabilidade, a disponibilidade e o volume de oferta dos bens, a forma negocial, o tipo, a duração, o grau de proteção e os benefícios antecipados pela utilização do direito e a natureza e a extensão dos serviços;

*b*) As funções desempenhadas pelas entidades intervenientes nas operações, tendo em consideração os ativos utilizados e os riscos assumidos;

*c*) Os termos e condições contratuais que definem, de forma explícita ou implícita, o modo como se repartem as responsabilidades, os riscos e os lucros entre as partes envolvidas na operação;

*d*) As circunstâncias económicas prevaletentes nos mercados em que as respetivas partes operam, incluindo a sua localização geográfica e dimensão, o custo de produção e do capital nos mercados, os custos de transporte, a posição concorrencial dos compradores e vendedores, a fase do circuito de comercialização, a existência de bens e serviços sucedâneos, o nível da oferta e da procura e o grau de desenvolvimento geral dos mercados;

*e*) A estratégia das empresas, contemplando, entre os aspetos suscetíveis de influenciar o seu funcionamento e conduta normal, a prossecução de atividades de pesquisa e desenvolvimento de novos produtos, o grau de diversificação da atividade, o controlo do risco, as estratégias de penetração no mercado ou de manutenção ou reforço de quota e, bem assim, os ciclos de vida dos produtos ou direitos;

*f*) Outras características relevantes quanto à operação em causa ou às entidades envolvidas, nomeadamente os efeitos de decisões de entidades públicas e a existência de ganhos de localização ou de sinergias.

## Artigo 8.º

### Método do preço comparável de mercado

1 — A adoção do método do preço comparável de mercado requer o grau mais elevado de comparabilidade com incidência tanto no objeto e demais termos e condições da operação como na análise funcional das entidades intervenientes.



2 — Este método pode ser utilizado, designadamente, nas seguintes situações:

a) Quando o sujeito passivo ou uma entidade pertencente ao mesmo grupo realiza uma transação da mesma natureza que tenha por objeto um serviço ou produto idêntico ou similar, em quantidade ou valor análogos, e em termos e condições substancialmente idênticos, com uma entidade independente no mesmo ou em mercados similares;

b) Quando uma entidade independente realiza uma operação não vinculada da mesma natureza que tenha por objeto um serviço ou um produto idêntico ou similar, em quantidade ou valor análogos, e em termos e condições substancialmente idênticos, no mesmo mercado ou em mercados similares.

3 — Sempre que uma operação vinculada e uma operação não vinculada não sejam substancialmente comparáveis, o sujeito passivo deve identificar e quantificar os efeitos provocados pelas diferenças existentes nos preços de transferência, que devem ser de natureza secundária, procedendo aos ajustamentos necessários para os eliminar, por forma a determinar um preço ajustado correspondente ao de operação não vinculada comparável.

#### Artigo 9.º

##### Método do preço de revenda minorado

1 — A aplicação do método do preço de revenda minorado tem como base o preço de revenda praticado pelo sujeito passivo numa operação realizada com uma entidade independente, tendo por objeto um produto adquirido a uma entidade com a qual esteja em situação de relações especiais, ao qual é subtraída a margem de lucro bruto praticada por uma terceira entidade numa operação comparável e com igual nível de representatividade comercial.

2 — A margem de lucro bruto comparável pode ser determinada tomando como base de referência a margem sobre o preço de revenda praticada numa operação não vinculada comparável efetuada por uma entidade pertencente ao mesmo grupo ou por uma entidade independente.

3 — A margem de lucro bruto deve possibilitar ao sujeito passivo a cobertura dos seus custos de venda e outros gastos operacionais e proporcionar ainda um lucro que, em condições normais de mercado, constitua para uma entidade independente uma remuneração apropriada, tendo em conta as funções exercidas, os ativos utilizados e os riscos assumidos.

4 — Quando as operações não são substancialmente comparáveis em todos os aspetos considerados relevantes e as diferenças têm efeito significativo sobre a margem bruta, o sujeito passivo deve fazer os ajustamentos necessários para eliminar tal efeito, por forma a determinar a cobertura de custos e uma margem de lucro ajustada correspondente à de operação não vinculada comparável.

#### Artigo 10.º

##### Método do custo majorado

1 — A aplicação do método do custo majorado tem como base o montante dos custos suportados por um fornecedor de um produto ou serviço fornecido numa operação vinculada, ao qual é adicionada a margem de lucro bruto praticada numa operação não vinculada comparável.

2 — A margem de lucro bruto adicionada aos custos pode ser determinada tomando como base de referência a margem de lucro bruto praticada numa operação não vinculada comparável efetuada pelo sujeito passivo, por uma entidade pertencente ao mesmo grupo ou por uma entidade independente, devendo, em qualquer dos casos, as referidas entidades exercer funções similares, utilizar o mesmo tipo de ativos e assumir idênticos riscos, bem como, preferencialmente, transacionar produtos ou serviços similares com entidades independentes e adotar um sistema de custeio idêntico ao praticado na operação comparável.

3 — Sempre que as operações não sejam comparáveis em todos os aspetos considerados relevantes e as diferenças produzam um efeito significativo sobre a margem de lucro bruto, o sujeito passivo deve fazer os ajustamentos necessários para eliminar tal efeito, por forma a determinar a margem bruta ajustada correspondente à de operação não vinculada comparável.



Artigo 11.º

**Método do fracionamento do lucro**

1 — O método do fracionamento do lucro é utilizado para repartir o lucro global relevante derivado de operações complexas ou de séries de operações vinculadas realizadas de forma integrada entre as entidades intervenientes, recorrendo a bases economicamente válidas que reflitam uma divisão em termos que ocorreriam caso as operações ocorressem entre entidades independentes.

2 — A modalidade de aplicação do método admitida consiste em determinar o lucro global relevante, obtido pelas partes intervenientes nas operações vinculadas e, de seguida, proceder ao seu fracionamento entre aquelas entidades, tendo como critério o do valor relativo da contribuição de cada uma para a realização das operações, considerando para esse efeito as funções exercidas, os ativos utilizados e os riscos assumidos por cada uma e, bem assim, tomando como referência dados externos fiáveis que indiquem como é que entidades independentes exercendo funções comparáveis, utilizando o mesmo tipo de ativos e assumindo riscos idênticos teriam avaliado as suas contribuições.

3 — Em alternativa, quando a remuneração relativa a algumas das contribuições das partes seja fiavelmente determinada através da utilização de um dos outros métodos e existam comparáveis disponíveis, é admitida outra modalidade de aplicação do método, a qual consiste no fracionamento do lucro global relevante das operações em duas fases:

a) Na primeira, a cada uma das entidades intervenientes é atribuída uma fração do lucro global relevante, que reflita a remuneração apropriada suscetível de ser obtida com o tipo de operações que realiza, determinada a partir de dados comparáveis sobre as remunerações normalmente obtidas por entidades independentes quando realizam operações similares e tendo em consideração as funções exercidas, os ativos utilizados e os riscos assumidos, podendo ser usado, para este efeito, qualquer dos restantes métodos referidos na alínea a) do n.º 1 do artigo 6.º;

b) Na segunda, procede-se ao fracionamento do lucro ou do prejuízo residual entre cada uma das entidades, em função do valor relativo da sua contribuição, tendo em conta as funções relevantes exercidas, os ativos utilizados e os riscos assumidos e recorrendo, para o efeito, à informação externa disponível que forneça indicações sobre o modo como entidades independentes, em circunstâncias similares, teriam avaliado as suas contribuições.

4 — Este método pode ser utilizado sempre que, considerando uma delineação precisa das operações:

a) As operações vinculadas revelem um elevado grau de integração, tornando difícil avaliar as operações de forma individualizada;

b) A existência de contribuições de carácter único e elevado valor, designadamente as que envolvam intangíveis, torne impossível estabelecer um grau apropriado de comparabilidade com operações não vinculadas e não seja possível identificar outro método mais apropriado;

c) Os riscos economicamente relevantes sejam partilhados por mais de uma entidade relacionada, ou os vários riscos economicamente relevantes da operação, assumidos por diferentes entidades relacionadas, estejam de tal forma interligados que não podem ser avaliados de forma fiável de modo isolado.

5 — Sempre que as operações realizadas não sejam comparáveis em todos os aspetos considerados relevantes, e as diferenças identificadas produzam um efeito significativo na análise do fracionamento do lucro, o sujeito passivo deve fazer os ajustamentos necessários para eliminar tal efeito, por forma a determinar a repartição do lucro global relevante correspondente à de operações complexas ou séries de operações não vinculadas comparáveis.

Artigo 12.º

**Método da margem líquida da operação**

1 — O método da margem líquida da operação baseia-se no cálculo da margem de lucro líquido obtida por um sujeito passivo numa operação ou numa série de operações vinculadas tomando como

referência a margem de lucro líquido obtida numa operação não vinculada comparável efetuada pelo sujeito passivo, por uma entidade pertencente ao mesmo grupo ou por uma entidade independente.

2 — A margem de lucro líquido é calculada relativamente a um indicador apropriado, de acordo com as circunstâncias e características de cada operação, atenta a análise funcional desenvolvida, a natureza da atividade, a qualidade da informação disponível, em especial no que respeita aos comparáveis utilizados, e o grau de comparabilidade entre as operações vinculadas e as operações não vinculadas, podendo o indicador ser calculado em relação às vendas, aos gastos ou aos ativos utilizados, ou a outra grandeza apropriada.

3 — Na aplicação do indicador selecionado apenas devem ser consideradas as componentes que, assumindo uma natureza operacional, independentemente da forma como estão apresentadas nas demonstrações financeiras, tenham, direta ou indiretamente, uma relação com a operação vinculada.

4 — Sempre que as operações ou as empresas nelas intervenientes não sejam comparáveis em todos os aspetos considerados relevantes e as diferenças identificadas produzam um efeito significativo na margem de lucro líquido das operações, o sujeito passivo deve fazer os ajustamentos necessários para eliminar tal efeito, por forma a determinar a margem de lucro líquido ajustada, correspondente à de operação não vinculada comparável.

### CAPÍTULO III

#### **Da aplicação do princípio de plena concorrência aos acordos de partilha de custos, às prestações de serviço intragrupo e às operações de reestruturação**

##### Artigo 13.º

###### **Acordos de partilha de custos**

1 — Há acordo de partilha de custos quando duas ou mais entidades acordam em repartir entre si os custos e os riscos de produzir, desenvolver ou adquirir quaisquer bens, direitos ou serviços, de acordo com o critério da proporção das vantagens ou benefícios que cada uma das partes espera vir a obter da sua participação no acordo, nomeadamente do direito a utilizar os resultados alcançados em projetos de investigação e desenvolvimento sem o pagamento de qualquer contraprestação adicional.

2 — No acordo de partilha de custos celebrado entre entidades relacionadas, a aplicação do princípio referido no artigo 1.º determina a existência de uma relação de equivalência entre o valor da contribuição imposta a cada uma das partes no acordo e o valor da contribuição que seria imposta ou aceite por uma entidade independente em condições comparáveis, devendo o valor dessa contribuição ser consistente com o valor que entidades independentes lhe atribuiriam em circunstâncias comparáveis.

3 — A quota-parte nas contribuições totais que é da responsabilidade de cada participante deve ser equivalente à quota-parte que lhe for atribuída nas vantagens ou benefícios globais resultantes do acordo, avaliada através de estimativas dos rendimentos adicionais a auferir no futuro ou das economias de custos que se espera obter, podendo, para esse efeito, no caso de não ser possível uma avaliação direta e individualizada daquelas contrapartidas, ser utilizada uma chave de repartição apropriada, que tenha em conta a natureza da atividade objeto do acordo e um indicador que reflita de forma adequada as vantagens ou benefícios esperados, nomeadamente o volume de negócios, os gastos com o pessoal, o valor acrescentado ou o capital investido.

4 — Quando a contribuição de um participante para um acordo de partilha de custos não tiver correspondência equivalente na parte que lhe for atribuída nas vantagens ou benefícios esperados, deve haver lugar a uma compensação adequada de modo que seja restabelecido o necessário equilíbrio.

5 — A mera prestação de serviços em benefício de um acordo de partilha de custos, por uma entidade que não tem a expectativa de vir a beneficiar do resultado do acordo de partilha de custos, não qualifica o prestador como participante nesse acordo de partilha de custos, devendo o preço de transferência dessa prestação, se efetuada por entidades relacionadas, ser determinado em aplicação do princípio referido no artigo 1.º

6 — Uma entidade não é considerada como participante num acordo de partilha de custos se não possuir a capacidade de controlar os riscos que assume no âmbito desse acordo, e se não tiver a capacidade financeira necessária para assumir esses riscos.

7 — Para efeitos da determinação do lucro tributável e das tributações autónomas, as contribuições efetuadas por um participante num acordo de partilha de custos devem ser tratadas de acordo com o regime que seria aplicável aos gastos e às despesas que o sujeito passivo realizaria se desenvolvesse diretamente as mesmas atividades, ou se adquirisse, numa operação não vinculada comparável, bens, direitos ou serviços idênticos aos que são utilizados no âmbito do acordo.

8 — Os custos globais que, nos termos do acordo, sejam objeto de partilha pelos participantes são calculados líquidos de subsídios ou de outras contrapartidas recebidas que tenham o mesmo efeito destes, não sendo aceite qualquer majoração desses custos por aplicação de margens de lucro.

#### Artigo 14.º

##### **Prestação de serviços intragrupo**

1 — Há prestação de serviços intragrupo quando uma entidade membro de um grupo disponibiliza ou realiza para os outros membros do mesmo uma ou mais atividades, designadamente de natureza administrativa, técnica, financeira ou comercial.

2 — Na prestação de serviços intragrupo entre entidades relacionadas, a aplicação do princípio referido no artigo 1.º exige que a atividade prestada constitua um serviço com valor económico que justifique, para o membro do grupo que dele é destinatário, o pagamento de um preço ou a assunção de um encargo que este estaria disposto a pagar ou a assumir em relação a uma entidade independente ou, bem assim, a realização de uma atividade a executar para si próprio.

3 — Na determinação do preço de transferência de um serviço, cujo valor económico esteja justificado nos termos do número anterior, devem ser utilizados os métodos descritos no capítulo II, com observância do disposto nas alíneas seguintes:

a) O método do preço comparável de mercado deve ser considerado como o método mais apropriado quando os serviços são idênticos ou substancialmente similares, quanto à sua natureza, qualidade, quantidade e frequência, aos prestados por entidades independentes, ou quando, no quadro de uma atividade normal e habitual, são prestados a entidades independentes em mercados similares e em termos e condições comparáveis;

b) Um método baseado nos custos, nomeadamente o método do custo majorado, deve ser considerado como o método mais apropriado sempre que não se disponha de dados com qualidade e quantidade suficientes para aplicar o método referido na alínea anterior e quando, após uma análise das funções exercidas, ativos utilizados e riscos assumidos, seja possível estabelecer o mais elevado grau de comparabilidade com operações similares não vinculadas, sendo indispensável para este efeito, designadamente, que a estrutura dos custos suportados pelo prestador seja substancialmente idêntica à de uma entidade independente ou à de entidade pertencente ao mesmo grupo em operação não vinculada comparável, ou passe a sê-lo mediante a realização dos ajustamentos necessários.

4 — A contraprestação devida pelos serviços prestados intragrupo deve incluir uma margem de lucro apropriada, devendo ser tidos em conta para esse efeito todos os aspetos considerados relevantes, designadamente as alternativas económicas disponíveis para o destinatário, a natureza da atividade de prestação dos serviços, a relevância dessa atividade para o grupo, a eficiência relativa do prestador do serviço e qualquer vantagem que o grupo retire de tal atividade, bem como a qualidade em que o prestador dos serviços intervém, sendo de distinguir as situações em que atua unicamente como agente na aquisição dos serviços a terceiros por conta do grupo daquelas em que os presta diretamente.

5 — Na determinação do preço dos serviços deve ser adotado o método direto, nos termos do qual o valor faturado é estabelecido de forma específica para cada tipo de serviços, sempre que os respetivos custos sejam individualizáveis e passíveis de quantificação.

6 — Nos casos em que não for possível a aplicação do método direto deve ser adotado o método indireto, o qual consiste em repartir os custos globais dos serviços prestados pelas várias entidades do grupo com base numa chave de repartição apropriada, que traduza a quota-parte do valor dos serviços atribuível a cada uma das entidades destinatárias e que permita obter um custo análogo ao que entidades independentes estariam dispostas a aceitar em operação não vinculada comparável.

7 — A chave de repartição referida no número anterior deve ser construída com base em indicadores que reflitam de forma adequada a natureza e a utilização dos serviços prestados, podendo ser aceites, designadamente, o volume de vendas, a margem de lucro bruto, as despesas com o pessoal e as unidades produzidas ou vendidas.

8 — Na determinação dos custos globais a repartir pelas entidades beneficiárias dos serviços intragrupo nos termos definidos no n.º 6 devem ser excluídos, designadamente, os custos dos acionistas e os custos relacionados com os serviços de imputação direta.

### Artigo 15.º

#### **Operações envolvendo intangíveis**

1 — A aplicação do princípio referido no artigo 1.º às operações vinculadas envolvendo intangíveis compreende as seguintes ações:

a) A identificação dos intangíveis usados ou transferidos na operação vinculada e dos riscos economicamente relevantes relacionados com o desenvolvimento, melhoramento, manutenção, proteção e exploração desses intangíveis;

b) A identificação das condições contratuais, incluindo as condições e termos legais referentes à determinação do detentor legal do intangível e as que preveem direitos e obrigações, nomeadamente as que implicam a assunção de riscos pelas partes;

c) A análise funcional tendo em vista a identificação das entidades que desempenham as funções, utilizam ativos e gerem os riscos relacionados com o desenvolvimento, melhoramento, manutenção, proteção e exploração dos intangíveis, com especial ênfase na identificação das entidades que detêm o controlo dos riscos economicamente relevantes;

d) A avaliação da coerência entre os termos contratualmente estabelecidos e a conduta das entidades envolvidas, aferindo, nomeadamente, se a entidade que assume os riscos economicamente relevantes detém o controlo e tem capacidade financeira para assumir os riscos relacionados com o desenvolvimento, melhoramento, manutenção, proteção e exploração dos intangíveis;

e) A delimitação precisa das operações vinculadas efetivamente realizadas tendo em conta tudo o referido nas alíneas anteriores;

f) A determinação, se possível, das condições que seriam praticadas se as operações vinculadas efetivamente realizadas tivessem sido contratadas entre entidades independentes.

2 — Para efeitos do presente artigo, consideram-se intangíveis aqueles que, não sendo ativos físicos ou ativos financeiros, sejam suscetíveis de ser detidos ou controlados para uso numa atividade e cujo uso ou transferência seria compensado caso a operação ocorresse entre entidades independentes.

### Artigo 16.º

#### **Operações de reestruturação**

1 — A aplicação do princípio de plena concorrência às operações de reestruturação impõe a avaliação das relações comerciais ou financeiras estabelecidas entre as entidades relacionadas envolvidas, e das condições entre elas estabelecidas, considerando a perspetiva de todas as partes, e o comportamento que entidades independentes adotariam em circunstâncias normais de mercado.



2 — A verificação da conformidade das operações de reestruturação com o princípio de plena concorrência deverá considerar:

a) A aferição da exigibilidade de uma compensação pela reestruturação atribuível às entidades reestruturadas, nos mesmos termos em que entidades independentes o exigiriam em circunstâncias comparáveis, e

b) A comprovação de que os preços de transferência praticados nas operações vinculadas realizadas após a reestruturação são consentâneos com o ante mencionado princípio.

3 — A aferição da exigibilidade de uma compensação pela reestruturação atribuível às entidades reestruturadas deverá sustentar-se:

a) Na delimitação precisa das operações incluídas na reestruturação;

b) Na identificação das funções desempenhadas, dos riscos assumidos e dos ativos detidos, antes e após a reestruturação; e

c) Nas motivações que deram origem à reestruturação, nos benefícios esperados desta, incluindo a existência e a relevância de sinergias, e nas opções realisticamente disponíveis para as entidades relacionadas envolvidas, refletindo, nomeadamente, a realocação do potencial de lucro em resultado da reestruturação, a transferência de ativos tangíveis ou intangíveis, ou de uma atividade ou de algo de valor, e os compromissos assumidos ou quaisquer contratos renegociados ou terminados em resultado da reestruturação.

## CAPÍTULO IV

### Das obrigações acessórias dos sujeitos passivos

#### Artigo 17.º

##### Processo de documentação relativa aos preços de transferência

1 — O sujeito passivo deve dispor, nos termos do n.º 6 do artigo 63.º do Código do IRC, de informação e documentação respeitantes à política adotada na determinação dos preços de transferência e manter, de forma organizada, elementos aptos a provar:

a) A paridade de mercado nos termos e condições acordados, aceites e praticados nas operações efetuadas com entidades relacionadas;

b) A seleção e utilização do método mais apropriado de determinação dos preços de transferência, que proporcione uma maior aproximação aos termos e condições praticados por entidades independentes, e que assegure o mais elevado grau de comparabilidade das operações ou séries de operações efetuadas com outras, substancialmente idênticas, realizadas por entidades independentes em situação normal de mercado.

2 — O processo de documentação relativa aos preços de transferência referido no número anterior rege-se também pelo disposto no artigo 130.º do Código do IRC.

3 — Ficam dispensados do cumprimento do disposto no n.º 1 os sujeitos passivos que, no período a que respeita a obrigação, tenham atingido um montante total anual de rendimentos inferior a € 10 000 000.

4 — No período do início de atividade, o limite referido no número anterior é aferido em conformidade com o valor anualizado dos rendimentos estimados, constante da declaração de início de atividade.

5 — Ainda que ultrapassado o limite do n.º 3, a referida dispensa aplicar-se-á para as operações vinculadas cujo valor no período não tenha excedido, por contraparte, € 100 000 e, na sua globalidade, € 500 000, considerando o respetivo valor de mercado.

6 — As dispensas referidas nos números anteriores não abrangem as operações vinculadas realizadas com pessoas singulares ou coletivas residentes fora do território português e aí sub-



metidas a um regime fiscal claramente mais favorável, nos termos definidos nos n.ºs 1 ou 5 do artigo 63.º-D da Lei Geral Tributária.

7 — As dispensas referidas nos números anteriores não obstam à comprovação de que os termos e condições praticados nas operações vinculadas estão conformes ao princípio de plena concorrência previsto no n.º 1 do artigo 1.º, sempre que o sujeito passivo seja notificado para o efeito.

8 — Sem prejuízo do disposto no artigo seguinte, o processo de documentação relativa aos preços de transferência deve conter, designadamente, os elementos constantes do anexo I, aprovado pela presente portaria e que desta faz parte integrante.

9 — O processo de documentação relativa aos preços de transferência inclui um Dossier Principal, contendo os elementos elencados nos n.ºs 1 a 6 do anexo I, e um Dossier Específico, contendo os elementos referidos nos n.ºs 7 a 11 do mesmo anexo, que devem ser entregues em conjunto.

10 — A obrigação prevista no n.º 1 só se considera cumprida quando o processo de documentação apresentado contenha todos os elementos relevantes respeitantes às operações vinculadas em que o sujeito passivo tenha estado envolvido.

11 — Os elementos informativos a incluir no processo de documentação relativa aos preços de transferência devem reportar-se ao período da realização das operações e podem ter como suporte documentos produzidos pelo sujeito passivo ou por terceiros, ainda que não tenham sido produzidos com este fim específico, nomeadamente os constantes do anexo II, aprovado pela presente portaria e que desta faz parte integrante.

12 — Os estudos de comparabilidade apresentados na documentação de preços de transferência devem ter por referência a informação mais atualizada que esteja disponível à data da sua elaboração e podem manter-se válidos por um período de três anos, desde que os factos e as circunstâncias associados às operações não tenham sido substancialmente alterados, sem prejuízo da atualização anual dos dados financeiros.

13 — Quando se trate de operações que devam ser avaliadas em conjunto com outras, nomeadamente por estarem interligadas, serem interdependentes, ou precederem ou sucederem a outras operações, realizadas noutros períodos ou por outras entidades relacionadas, deve o sujeito passivo incluir no processo de documentação a que se refere o n.º 1 os elementos necessários e suficientes à comprovação de que os termos e condições praticados nas operações vinculadas estão conformes ao princípio de plena concorrência previsto no n.º 1 do artigo 1.º

14 — Os documentos que contenham informação em língua estrangeira devem ser traduzidos para a língua portuguesa aquando da sua apresentação junto da Autoridade Tributária e Aduaneira, sem prejuízo de esta poder dispensar a sua tradução por se mostrar acessível o conhecimento do conteúdo desses documentos na língua original.

15 — Sempre que o sujeito passivo utilize estudos técnicos elaborados por outras entidades, estes devem ser acompanhados de declaração de responsabilidade pela informação e técnicas utilizadas em tais estudos, emitida por aquelas entidades.

16 — O sujeito passivo deve disponibilizar, sempre que solicitado pela Autoridade Tributária e Aduaneira, o acesso às bases de dados utilizadas para suportar os estudos dos elementos comparáveis apresentados na documentação relativa aos preços de transferência.

## Artigo 18.º

### **Documentação relativa a acordos de partilha de custos e de prestação de serviços intragrupo**

1 — A documentação relativa a acordos de partilha de custos deve estar apta a fornecer dados e informações que possibilitem avaliar se o acordo respeita o princípio de plena concorrência, tendo em consideração, nomeadamente, os seguintes aspetos:

- a) O interesse económico para as entidades participantes;
- b) A consistência entre a substância económica e os termos do acordo;
- c) A conformidade dos termos do acordo com o princípio da plena concorrência, tendo em conta as circunstâncias conhecidas ou razoavelmente previsíveis no momento da celebração do acordo;



d) A existência de expectativas razoáveis de obter benefícios por parte de cada participante e a possibilidade de avaliar quantitativamente e/ou qualitativamente a eficiência ou eficácia dos benefícios esperados e a forma como os mesmos são refletidos no método de repartição (incluindo a metodologia e as projeções utilizadas);

e) A determinação da proporção entre as contribuições dos participantes e as suas partes nos benefícios esperados;

f) O modo de cálculo e natureza das contribuições efetuadas em espécie;

g) O envolvimento de cada participante na atividade desenvolvida pelo acordo em termos de participação ativa e nível de influência sobre a tomada de decisões;

h) Se os serviços ou os bens que são objeto do acordo são igualmente prestados ou recebidos por entidades não participantes nesse acordo, e se os montantes das respetivas contrapartidas são determinados segundo o princípio da plena concorrência;

i) A forma de ajustamento das contribuições e dos benefícios esperados, em caso de novas adesões ao acordo ou de abandono de participantes;

j) O mecanismo de pagamentos compensatórios quando as contribuições se revelam excessivas relativamente aos benefícios obtidos ou esperados.

2 — Os dados e as informações referidos no número anterior e outros que, tendo em conta as circunstâncias particulares de cada acordo, se revelem necessários para analisar a sua conformidade com o princípio de plena concorrência podem ser fornecidos, entre outros, através dos elementos constantes do anexo III, aprovado pela presente portaria e que desta faz parte integrante.

3 — A documentação relativa a prestação de serviços intragrupo deve estar apta a fornecer dados e informações que possibilitem avaliar se esta respeita o princípio de plena concorrência e deve conter, nomeadamente, os elementos constantes do anexo IV, aprovado pela presente portaria e que desta faz parte integrante.

#### Artigo 19.º

##### Dossier simplificado

1 — Para efeitos do disposto no n.º 6 do artigo 63.º do Código do IRC, os sujeitos passivos que sejam qualificados como pequena ou média empresa, nos termos estabelecidos no anexo ao Decreto-Lei n.º 372/2007, de 6 de novembro, e não se enquadrem no n.º 3 do artigo 130.º do mesmo Código, quando não abrangidos pelas dispensas previstas no artigo 17.º, devem dispor de um Dossier simplificado de documentação respeitante à política adotada na determinação dos preços de transferência, com os seguintes elementos:

a) Identificação das entidades envolvidas nas operações vinculadas realizadas, incluindo a sua denominação, o país de residência, o número de identificação fiscal e a natureza da relação especial estabelecida, em conformidade com o disposto no n.º 4 do artigo 63.º do Código do IRC;

b) Descrição da tipologia, características e valor das operações vinculadas em que tenham sido intervenientes;

c) Identificação dos métodos utilizados para aferição do cumprimento do disposto no n.º 1 do artigo 1.º;

d) Comparáveis obtidos e valores ou intervalos de valores resultantes da aplicação dos métodos referidos na alínea anterior.

2 — Devem ainda constar do Dossier referido no número anterior os elementos aptos a provar a paridade de mercado nos termos e condições acordados, aceites e praticados nas operações efetuadas com entidades relacionadas, bem como a seleção e utilização do método ou métodos mais apropriados de determinação dos preços de transferência, sempre que o sujeito passivo realize uma ou mais operações vinculadas com as seguintes tipologias:

a) Operações vinculadas, de qualquer natureza, realizadas com pessoas singulares ou coletivas residentes fora do território português e aí submetidas a um regime fiscal claramente mais favorável, nos termos definidos nos n.ºs 1 ou 5 do artigo 63.º-D da Lei Geral Tributária;



- b) Transferências de negócios, efetuadas a qualquer título;
- c) Transferências de títulos, participações ou outros valores representativos de partes de capital de qualquer tipo de entidades, não negociados em mercados regulados de valores, ou negociados em mercados regulados situados em países ou territórios classificados como paraísos fiscais;
- d) Operações de reorganização ou reestruturação de negócios;
- e) Operações sobre bens imóveis;
- f) Operações sobre intangíveis.

3 — A elaboração do Dossier simplificado nos termos deste artigo não obsta à obrigação de fornecer à Autoridade Tributária e Aduaneira, sempre que o sujeito seja notificado para tal, toda a informação relevante tendo em vista a comprovação de que os termos e condições praticados nas operações vinculadas estão conformes ao princípio de plena concorrência previsto no n.º 1 do artigo 1.º

## CAPÍTULO V

### Do ajustamento correlativo

#### Artigo 20.º

##### Ajustamento correlativo

1 — Quando a Autoridade Tributária e Aduaneira proceda a correções necessárias para a determinação do lucro tributável por virtude de relações especiais com outro sujeito passivo do IRC ou do IRS, na determinação do lucro tributável deste último deve ser efetuado o ajustamento adequado que seja reflexo das correções feitas na determinação do lucro tributável do primeiro.

2 — A Autoridade Tributária e Aduaneira pode proceder igualmente, nos termos do n.º 14 do artigo 63.º do Código do IRC, ao ajustamento correlativo referido no número anterior quando tal resulte de convenções internacionais celebradas por Portugal, ou da utilização dos mecanismos para resolução de litígios em matéria fiscal previstos na Lei n.º 120/2019, de 19 de setembro, e nos termos e condições nelas previstos.

#### Artigo 21.º

##### Pedido de ajustamento correlativo para eliminação de dupla tributação internacional

1 — Para efeitos do ajustamento previsto no n.º 2 do artigo anterior, o sujeito passivo deve apresentar ao diretor-geral da Autoridade Tributária e Aduaneira um pedido de abertura de procedimento amigável nos termos previstos em convenção internacional aplicável, ou na Lei n.º 120/2019, de 19 de setembro, consoante o caso, com fundamento em correções efetuadas, ou proposta oficial de as efetuar por autoridade competente estrangeira, ao lucro tributável de entidades que com ele estejam relacionadas, das quais decorre, ou irá decorrer, uma dupla tributação não conforme às regras de convenção internacional celebrada por Portugal.

2 — Este pedido pode também ser apresentado junto das autoridades competentes do Estado em que se efetuaram as correções aos lucros que deram ou poderão dar origem à dupla tributação.

3 — O pedido de abertura de procedimento amigável, não sujeito a formalidades essenciais, para além de conter a identificação completa da entidade requerente, deve ser acompanhado de:

- a) Indicação do nome(s), endereço(s), número(s) de identificação fiscal e outras informações necessárias à identificação do(s) sujeito(s) passivo(s) que apresenta(m) o pedido e de qualquer outra pessoa envolvida no procedimento;
- b) Identificação dos períodos de tributação em causa;
- c) Informações pormenorizadas sobre os factos e as circunstâncias relevantes do caso, incluindo informações sobre a estrutura das operações e sobre as relações entre o sujeito passivo e as outras partes intervenientes nas operações em causa, bem como quaisquer factos determinados de boa-fé num acordo mútuo vinculativo entre o sujeito passivo e uma administração tributária, quando aplicável;



d) Informações específicas sobre a natureza e a data dos atos que dão origem à questão em apreciação;

e) Referência às normas nacionais e à convenção internacional aplicáveis ao caso;

f) Informações adicionais quanto à questão em apreciação, em particular:

i) Explicação dos motivos pelos quais o sujeito passivo considera que existe dupla tributação;

ii) Informações pormenorizadas respeitantes às ações judiciais, processos ou procedimentos administrativos interpostos pelo sujeito passivo relativamente às operações relevantes, bem como a quaisquer decisões judiciais ou administrativas respeitantes ao caso;

iii) Um compromisso reduzido a escrito, assumido pelo sujeito passivo, de responder da forma mais completa e rápida possível a todos os pedidos adequados efetuados por uma autoridade competente e de fornecer a documentação solicitada pelas autoridades competentes;

iv) Cópia da decisão definitiva de liquidação do imposto, sob a forma de notificação da liquidação definitiva do imposto, relatório de inspeção tributária ou documento equivalente que dê origem à dupla tributação, e cópia de quaisquer outros documentos emitidos pelas autoridades tributárias relativamente à questão em apreciação, quando aplicável;

v) Informações sobre eventuais reclamações apresentadas pelo sujeito passivo no âmbito de outro procedimento amigável ou de outro procedimento de resolução de litígios;

g) Quaisquer outras informações complementares específicas, solicitadas pelas autoridades competentes, que sejam consideradas necessárias para proceder à análise do caso em apreço.

4 — O sujeito passivo deve apresentar o pedido de abertura de procedimento amigável nos termos e nos prazos previstos na convenção aplicável, ou na Lei n.º 120/2019, de 19 de setembro, consoante os casos.

5 — Considera-se que o pedido é apresentado na data em que sejam fornecidos os elementos referidos no n.º 3, ou qualquer outra informação adicional que tenha sido solicitada pela Autoridade Tributária e Aduaneira.

6 — Os documentos apresentados referidos no n.º 3 devem ser acompanhados, se tal for solicitado pela Autoridade Tributária e Aduaneira, da devida tradução para língua portuguesa.

## Artigo 22.º

### **Aceitação do pedido de abertura de procedimento amigável**

1 — A aceitação do pedido de abertura de procedimento amigável para efeitos do ajustamento previsto no n.º 2 do artigo 20.º depende, designadamente, dos seguintes factos:

a) Prova da existência de dupla tributação não conforme às regras da convenção ao caso aplicável;

b) Apresentação tempestiva do pedido;

c) Colaboração do sujeito passivo, nomeadamente no fornecimento de todos os documentos e informações solicitados que se relacionem com o pedido e que permitam a determinação e quantificação precisas dos ajustamentos a efetuar;

d) Aceitação, pelas autoridades competentes do outro Estado, do início do processo de consultas para tratar da questão no quadro do procedimento amigável ou de procedimento arbitral, quando aplicável.

2 — A decisão sobre o pedido de abertura de procedimento amigável é comunicada ao sujeito passivo nos termos legalmente previstos.

## Artigo 23.º

### **Procedimento de ajustamento**

1 — A decisão sobre o pedido de ajustamento correlativo é comunicada ao sujeito passivo nos termos legalmente previstos.



2 — Para efeitos do disposto no n.º 1 do artigo 20.º, a Autoridade Tributária e Aduaneira deve proceder ao ajustamento correlativo adequado na determinação do lucro tributável do sujeito passivo no prazo de 180 dias a contar da data do conhecimento, ou da data em que for possível obter o conhecimento, do trânsito da decisão, quer administrativa quer judicial, das correções positivas efetuadas ao lucro tributável do outro sujeito passivo por virtude de ambos se encontrarem numa situação de relações especiais e de não ter sido entre eles observado o princípio de plena concorrência.

3 — Para efeitos do disposto no n.º 2 do artigo 20.º, no caso de a Autoridade Tributária e Aduaneira, na sequência dos procedimentos previstos nas convenções internacionais, ou na Lei n.º 120/2019, de 19 de setembro, considerar justificadas, no todo ou em parte, as correções efetuadas, quer quanto ao princípio em que se basearam, quer quanto ao montante, e concluir pelo cabimento do ajustamento correlativo adequado na determinação do lucro tributável do sujeito passivo, deve efetuá-lo no prazo de 120 dias a contar da data da aceitação pelo sujeito passivo do acordo obtido com as autoridades do outro Estado ou da aceitação da decisão definitiva alcançada no procedimento, acompanhadas da renúncia ao direito a qualquer outra via de recurso, administrativa ou judicial, quando aplicável.

#### Artigo 24.º

##### Período de tributação do ajustamento

O ajustamento a efetuar na determinação do lucro tributável do sujeito passivo deve concretizar-se no período ou nos períodos em que as operações vinculadas que são objeto das correções se refletiram no lucro tributável, de modo que possa ser eliminada a dupla tributação dos lucros corrigidos.

#### Artigo 25.º

##### Concretização do ajustamento

A Autoridade Tributária e Aduaneira deve proceder ao reembolso do imposto que eventualmente for devido ao sujeito passivo no prazo de 90 dias contados da data em que for efetuado o ajustamento correlativo.

### CAPÍTULO VI

#### Disposições especiais

#### Artigo 26.º

##### Entidades abrangidas por regimes fiscais diferenciados

1 — Nos termos do n.º 12 do artigo 63.º do Código do IRC, o princípio enunciado no n.º 1 do artigo 1.º desta portaria deve igualmente ser observado, com as necessárias adaptações, pelas pessoas que exerçam simultaneamente atividades sujeitas e não sujeitas ao regime geral do IRC, incluindo as que exerçam em mais de um espaço fiscal.

2 — Relativamente à situação prevista no número anterior, quando se verificarem desvios na afetação das componentes positivas e negativas do lucro tributável entre as atividades sujeitas a regimes fiscais diferenciados, pode a Autoridade Tributária e Aduaneira proceder às correções que sejam necessárias para eliminar aqueles desvios.

### CAPÍTULO VII

#### Disposições finais

#### Artigo 27.º

##### Norma revogatória

1 — É revogada a Portaria n.º 1446-C/2001, de 21 de dezembro.



2 — Não obstante o disposto no número anterior, o capítulo IV da Portaria n.º 1446-C/2001, de 21 de dezembro, é aplicável até aos períodos de tributação que se iniciem em ou após 1 de janeiro de 2020.

#### Artigo 28.º

##### Entrada em vigor

A presente portaria entra em vigor no dia seguinte ao da sua publicação, com exceção do capítulo IV, que produz efeitos nos períodos de tributação que se iniciem em ou após 1 de janeiro de 2021.

O Secretário de Estado Adjunto e dos Assuntos Fiscais, *António Mendonça Mendes*, em 11 de novembro de 2021.

#### ANEXO I

(a que se refere o n.º 8 do artigo 17.º)

O Processo de Documentação relativa aos Preços de Transferência deve conter, designadamente, sempre que aplicável, os seguintes elementos:

1 — Descrição geral da estrutura organizacional, jurídica e operacional do grupo, incluindo organigrama e lista de entidades que o integram, identificando para cada membro as percentagens de participação detidas, a designação social, o número de identificação fiscal, o objeto social, a localização geográfica, o resultado líquido apurado em cada um dos últimos três períodos e o montante de imposto sobre o rendimento pago, bem como a identificação das alterações ocorridas nessa estrutura face aos dois períodos de tributação anteriores.

2 — Atividade do grupo:

2.1 — Caracterização da atividade do grupo, com a identificação da(s) área(s) de negócio e das circunstâncias económicas e de mercado em que atua, das estratégias negociais implementadas suscetíveis de influenciar a determinação dos preços de transferência ou a repartição dos lucros ou perdas das operações, assim como a análise do desempenho económico-financeiro do grupo.

2.2 — Posicionamento de cada um dos membros do grupo na sua cadeia de valor, ilustrando o fluxo real e o fluxo financeiro das operações, e caracterização da atividade desenvolvida por cada membro, considerando as funções-chave desempenhadas, os principais ativos utilizados e os riscos assumidos mais relevantes.

2.3 — Descrição da cadeia de fornecimento dos bens e/ou serviços que representem, pelo menos, 10 % do volume de negócios do grupo, com indicação das entidades envolvidas e dos mercados geográficos em que atuam.

2.4 — Descrição dos principais contratos de prestação de serviços em vigor entre as entidades do grupo, incluindo os de investigação e desenvolvimento, e respetiva política de preços e chaves de alocação, assim como dos acordos de partilha de custos vigentes, identificando, em qualquer dos casos, as entidades envolvidas nesses contratos e acordos, nomeadamente as entidades que efetivamente prestam os serviços em questão, e a localização a partir da qual esses serviços são prestados.

2.5 — Descrição das operações de reestruturação ocorridas no grupo que impliquem alteração e/ou realocação de funções, ativos e riscos, ocorridas no período de tributação e nos dois períodos anteriores.

3 — Intangíveis:

3.1 — Descrição da estratégia do grupo no que respeita ao desenvolvimento, melhoramento, manutenção, proteção e exploração de intangíveis, incluindo a localização a partir da qual são desenvolvidas as principais funções de investigação e de desenvolvimento, bem como as funções-chave de gestão dos intangíveis do grupo.

3.2 — Identificação dos intangíveis relevantes detidos no grupo (nomeadamente patentes, marcas registadas, marcas comerciais, *know-how*), bem como da titularidade dos mesmos.

3.3 — Descrição dos principais contratos relacionados com os intangíveis do grupo, designadamente os que respeitem ao licenciamento de direitos, bem como quaisquer acordos de partilha de custos ou de prestação de serviços de investigação e desenvolvimento.

3.4 — Descrição das políticas de preços de transferência do grupo relativamente às atividades de investigação e desenvolvimento e ao licenciamento de direitos relacionados com os intangíveis detidos.

3.5 — Descrição de qualquer transferência relevante sobre intangíveis que ocorra no período de tributação, da qual deve fazer parte a indicação das entidades, países e ativos envolvidos, bem como dos termos e condições praticados nessas transferências, incluindo eventuais compensações.

4 — Financiamento:

4.1 — Descrição da política de financiamento do grupo, incluindo a identificação dos principais financiamentos concedidos a empresas do grupo por entidades independentes, a indicação do modelo de gestão financeira adotado (centralizado, descentralizado ou inexistente) e a descrição das políticas de preços de transferência praticadas nos financiamentos intragrupo.

4.2 — Identificação das entidades que centralizam as principais funções de financiamento do grupo, indicando o país onde se consideram localizadas e ainda o país a partir do qual são efetivamente realizadas as funções de gestão dessas entidades.

4.3 — Descrição da política de cobertura de riscos do grupo, incluindo a utilização de instrumentos financeiros derivados ou outros instrumentos de cobertura de riscos.

5 — Descrição da política adotada no grupo em matéria de preços de transferência, incluindo instruções sobre as metodologias a utilizar e respetivo modo de implementação, os procedimentos de recolha de informação, e as políticas de custeio e de margens de lucro praticadas.

6 — Outra informação referente ao grupo, designadamente:

6.1 — Demonstrações financeiras consolidadas do grupo e resumo do montante das operações vinculadas, por natureza e contraparte, referentes ao período de tributação e aos dois períodos anteriores.

6.2 — Listagem dos acordos prévios sobre preços de transferência celebrados por empresas do grupo com as quais o sujeito passivo realiza operações vinculadas, bem como quaisquer outros acordos com administrações fiscais que tenham implicações relativamente à alocação de rendimentos e gastos entre países.

7 — Descrição do negócio do sujeito passivo:

7.1 — Descrição da estrutura organizacional e funcional, e identificação dos responsáveis pelas várias áreas de gestão, incluindo menção do domicílio profissional dos mesmos.

7.2 — Caracterização da atividade exercida pelo sujeito passivo, com a identificação da(s) sua(s) área(s) de negócio, das circunstâncias económicas e de mercado em que atua, das estratégias negociais implementadas, suscetíveis de influenciar a determinação dos preços de transferência ou a repartição dos lucros ou perdas das operações, dos principais mercados geográficos de atuação, assim como análise do desempenho económico-financeiro.

7.3 — Descrição detalhada das operações de reestruturação de negócio que impliquem na esfera do sujeito passivo alteração e/ou realocação de funções, ativos e riscos, ocorridas no período de tributação e nos dois períodos anteriores.

7.4 — Identificação dos principais concorrentes do sujeito passivo.

8 — Identificação e caracterização das entidades relacionadas e, relativamente a cada uma das entidades com as quais realiza operações, descrição da situação de relações especiais, em conformidade com o disposto no n.º 4 do artigo 63.º do Código do IRC, bem como descrição da evolução da relação societária ou do vínculo que constitui a origem da relação especial, incluindo, se for o caso, o contrato de subordinação, de grupo paritário ou outro de efeito equivalente, ou, bem assim, elementos demonstrativos do preenchimento de uma das situações a que se refere a alínea g) do mesmo n.º 4 do artigo referido.

9 — Caracterização das operações vinculadas:

9.1 — Identificação das operações vinculadas em que o sujeito passivo participa, incluindo uma identificação dos montantes registados no período de tributação, assim como nos dois anteriores, por natureza da operação, contraparte relacionada e país de residência desta última.

9.2 — Descrição detalhada dos bens, direitos ou serviços que são objeto das operações vinculadas e dos termos e condições estabelecidos, designadamente:

9.2.1 — Definição do âmbito de intervenção das partes intervenientes, com o detalhe das funções exercidas, ativos utilizados e riscos assumidos, quer pelo sujeito passivo, quer pelas entidades relacionadas, salientando ainda, quando for o caso, as principais alterações face aos dois períodos de tributação anteriores.

9.2.2 — Condições de entrega dos produtos e atividades acessórias envolvidas, designadamente serviços pós-venda, assistência técnica e garantias.

9.2.3 — Preço e, se necessário, respetiva forma de cálculo, e, ainda, se esta estiver associada a pressupostos, a indicação dos mesmos e das circunstâncias em que ficam sujeitos a revisão, bem como a discriminação das respetivas regras e a explicação detalhada dos ajustamentos plurianuais de preços, indicando, nomeadamente, os efeitos quantitativos decorrentes de fatores ligados aos ciclos económicos.

9.2.4 — Duração acordada ou prevista, e modalidades de extinção admitidas.

9.2.5 — Penalidades e o respetivo procedimento de cálculo, em caso de mora no cumprimento ou incumprimento, qualquer que seja a sua forma de manifestação, incluindo, designadamente, juros de mora.

9.2.6 — Cópia dos contratos celebrados pelo sujeito passivo com entidades do grupo.

10 — Aplicação da(s) metodologia(s) de determinação do preço de transferência (em relação a cada operação):

10.1 — Indicação e demonstração da aplicação do método ou dos métodos adotados para a determinação do preço de transferência e indicação das razões justificativas da seleção do método considerado mais apropriado, com identificação dos pressupostos críticos assumidos na aplicação dessa(s) metodologia(s).

10.2 — Indicação da(s) entidade(s) relacionada(s) considerada(s) como parte(s) testada(s), do indicador considerado na análise e do número de períodos cobertos na análise plurianual, com apresentação das razões subjacentes às escolhas efetuadas.

10.3 — Identificação da base de dados ou outras fontes de informação externas utilizadas e apresentação das razões subjacentes às escolhas efetuadas.

10.4 — Indicação e justificação dos critérios utilizados na seleção dos comparáveis e dos eventuais ajustamentos efetuados para eliminar as diferenças de comparabilidade existentes.

10.5 — Identificação dos comparáveis internos e externos adotados, com justificação dos critérios utilizados na seleção e na rejeição dos comparáveis, acompanhada das respetivas fichas técnicas e das análises de sensibilidade e segurança estatística, evidenciando os detalhes sobre as análises efetuadas para avaliar o grau de comparabilidade entre as operações vinculadas e as operações não vinculadas consideradas, e entre as empresas nelas envolvidas, incluindo as respetivas análises funcionais, a sua informação financeira e as fontes de informação utilizadas.

10.6 — Com base na metodologia utilizada, indicação do valor ou intervalo de valores obtidos e descrição das razões que permitem concluir que os termos e condições praticados nas operações vinculadas estão em conformidade com o princípio de plena concorrência.

10.7 — Justificação dos pressupostos utilizados em estudos económico-financeiros.

10.8 — Descrição detalhada do método, técnica ou modelo de avaliação utilizado para determinar o valor de mercado, justificando a sua escolha e evidenciando os pressupostos assumidos, sempre que não tenha sido possível utilizar um dos métodos previstos na alínea a) do n.º 3 do artigo 63.º do Código do IRC. A descrição, devidamente suportada, inclui, ainda, designadamente, a indicação das percentagens, rácios, taxas de juro, taxas de atualização e demais variáveis em que se baseiam os métodos, técnicas ou modelos de avaliação, assim como a justificação da razoabilidade e coerência dos pressupostos assumidos, tendo por referência os dados históricos, os planos de negócios, ou qualquer outro elemento que se considere essencial para a correta determinação do valor, e a sua adequação ao princípio de plena concorrência.

10.9 — Declaração de responsabilidade, emitida por entidades terceiras, pela informação e técnicas utilizadas em estudos técnicos por elas elaborados.

10.10 — Qualquer outra informação considerada relevante para a determinação do preço de plena concorrência, da comparabilidade das operações ou dos ajustamentos realizados.

11 — Informação financeira do sujeito passivo:

11.1 — Demonstrações financeiras do sujeito passivo, incluindo a discriminação por atividade ou área de negócio.

11.2 — Reconciliação entre os valores considerados aquando da aplicação dos métodos de análise dos preços de transferência selecionados e os valores das rubricas relevantes, observados nas demonstrações financeiras do sujeito passivo, nos casos em que tal se mostre necessário.

#### ANEXO II

(a que se refere o n.º 11 do artigo 17.º)

Os elementos informativos a incluir no processo de documentação relativa aos preços de transferência devem ter como suporte documentos produzidos pelo sujeito passivo, ou por terceiros, e reportar-se ao período da realização das operações, podendo consistir em:

1 — Publicações oficiais, relatórios, estudos e bases de dados elaborados por entidades públicas ou privadas.

2 — Relatórios sobre estudos de mercado realizados por instituições nacionais ou estrangeiras reconhecidas.

3 — Listas de preços ou de cotações divulgadas por bolsas de valores mobiliários e bolsas de mercadorias.

4 — Contratos ou outros atos jurídicos praticados quer com entidades relacionadas, quer com entidades independentes, bem como a documentação prévia à sua elaboração e os textos de modificação ou aditamento aos mesmos.

5 — Consultas ao mercado, cartas e outra correspondência que contenham referências aos termos e condições praticados entre o sujeito passivo e outras entidades, relacionadas ou independentes.

6 — Estudos técnicos com incidência em áreas essenciais do negócio, do sujeito passivo e do grupo em que se insere, nomeadamente nas de investimento, financiamento, investigação e desenvolvimento, mercado e reestruturação e reorganização das atividades.

7 — Previsões e orçamentos respeitantes à atividade global e à atividade por divisão ou produto, incluindo os documentos que suportem os pressupostos que estiveram na base de quaisquer estimativas.

8 — Demonstrações financeiras do sujeito passivo e das entidades relacionadas relevantes.

9 — Atas ou documentos equivalentes, referentes a quaisquer decisões e políticas relevantes para a caracterização das operações realizadas.

10 — Outros documentos emitidos relativamente às operações realizadas pelo sujeito passivo, nos termos das regras fiscais e comerciais aplicáveis.

#### ANEXO III

(a que se refere o n.º 2 do artigo 18.º)

Sem prejuízo da apresentação dos elementos referidos no anexo I, no que respeita aos acordos de partilha de custos o processo de documentação relativa aos preços de transferência deve conter o acordo ou contrato escrito e, se necessário, documentos adicionais que contenham:

1 — Identificação dos participantes e de outras entidades relacionadas que participarão na atividade objeto do acordo, ou que poderão vir a explorar ou utilizar os resultados daquela atividade, e repartição das responsabilidades e das tarefas ligadas à atividade do acordo entre os participantes e outras empresas, quando for caso disso.

2 — Natureza e tipo de atividades desenvolvidas no âmbito do acordo, incluindo a indicação das entidades e a localização geográfica onde são desenvolvidas.

3 — Identificação e bases de avaliação da quota-parte de cada participante nas vantagens ou benefícios esperados.



4 — Processo de prestação de contas e métodos utilizados para repartição dos custos, incluindo os cálculos a efetuar para determinar a contribuição de cada participante.

5 — Pressupostos assumidos nas projeções dos benefícios esperados, periodicidade de revisão das estimativas e previsão de ajustamentos resultantes de alterações no funcionamento do acordo ou de outros factos.

6 — Descrição do método utilizado para efetuar ajustamentos nas contribuições dos participantes motivadas por alterações nos pressupostos que serviram de base ao acordo ou por modificações substanciais nele introduzidas posteriormente.

7 — Duração prevista para o acordo.

8 — Afetação antecipada de responsabilidades e tarefas associadas à atividade do acordo entre os participantes e outras empresas.

9 — Procedimentos de adesão e exclusão de um participante do âmbito do acordo, bem como os procedimentos destinados a pôr-lhe termo e, em qualquer dos casos, as respetivas consequências.

10 — Disposições sobre pagamentos compensatórios.

11 — Sistemas de custeio utilizados para o cálculo dos custos globais a repartir pelos participantes, prazos de liquidação das contribuições, métodos de pagamento e quaisquer ajustamentos devidos face aos orçamentados.

12 — Dados sobre eventuais subvenções públicas ou incentivos fiscais ligados às contribuições dos participantes e respetivo impacto.

13 — Descrição das normas do grupo no que se refere à política de auditoria e como são aplicáveis ao acordo.

14 — Existência de salvaguardas para garantir a aplicação coerente da(s) chave(s) de repartição para um dado serviço e a garantia de que os custos/serviços não são duplicados.

15 — Modalidades de acompanhamento e atualização do acordo.

16 — Relações com entidades não participantes no acordo.

#### ANEXO IV

(a que se refere o n.º 3 do artigo 18.º)

Sem prejuízo da apresentação dos elementos referidos no anexo I, a documentação relativa a prestação de serviços intragrupo deve incluir os contratos ou acordos escritos e, se necessário, outros elementos adicionais que forneçam as informações necessárias à compreensão do modo como funciona o sistema de prestação de serviços intragrupo e a sua conformidade com o princípio de plena concorrência, contendo, nomeadamente o seguinte:

1 — Explicação sobre a política geral do grupo relativa à prestação centralizada de serviços aos seus membros.

2 — Identificação do tipo de serviços prestados e dos respetivos prestadores, local a partir de onde são prestados e destinatários dos serviços.

3 — Descrição dos benefícios, reais ou esperados, para os destinatários.

4 — Descrição da estrutura através da qual os serviços são prestados, indicando nomeadamente se existe uma entidade central prestadora de serviços, ou, alternativamente, se a prestação efetiva de serviços específicos é realizada por outras entidades do grupo, ou não, ou se existe uma combinação dos dois sistemas.

5 — Descrição dos sistemas de custeio utilizados para a determinação da(s) base(s) de custos globais, indicando nomeadamente os métodos de imputação dos custos indiretos.

6 — Indicação dos critérios de identificação dos custos dos acionistas a excluir da(s) base(s) de custos globais.

7 — Explicação do modo como são construídas as chaves de repartição.

8 — Descrição da política de auditoria, ao nível do grupo e/ou da própria entidade no que se refere aos sistemas de custeio utilizados, cálculo da base de custos global, aplicação coerente das chaves de repartição para um dado serviço, e a garantia de que os serviços não são duplicados.

9 — Justificação, com base no princípio de plena concorrência, da margem de lucro aplicada ou do motivo pelo qual não é aplicada uma margem de lucro a determinados serviços.



10 — Descrição do sistema de faturação, prazos de liquidação, métodos de pagamento e quaisquer ajustamentos resultantes de diferenças entre custos orçamentados e custos reais.

11 — Explicação sobre o modo como os novos serviços são integrados no sistema e como é posto termo ou descontinuada a prestação de um serviço.

12 — Explicação do modo de tratamento dos serviços a pedido.

13 — Apresentação do modo de manutenção e atualização do sistema de prestação de serviços.

114742587