

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 204/2016-T

Tema: IRC - relações especiais; preços de transferência; gastos com obras (grandes reparações ou manutenção).

Decisão Arbitral

I - RELATÓRIO

1. Em 1 de Abril de 2016, a A..., SA, NIPC..., com sede na Rua da ..., ..., ...-..., ..., (doravante Requerente, A... ou A...), requereu, ao abrigo da alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º, da alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea a) do n.º 1 e do n.º 2 do artigo 10.º do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária (RJAT), a constituição de Tribunal Arbitral para apreciação da legalidade e consequente declaração de ilegalidade da liquidação de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (IRC) referente ao exercício de 2011.
2. No pedido de pronúncia arbitral, o Requerente optou por não designar árbitro.
3. Nos termos do n.º 1 do artigo 6.º do RJAT, por decisão do Presidente do Conselho Deontológico, foi designada como árbitro singular, a signatária Maria Manuela Roseiro, que aceitou o encargo no prazo legalmente estipulado.
4. Notificadas as partes e não havendo recusa da referida designação (artigo 11.º, alíneas a) e b) do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico), veio o tribunal arbitral a ficar constituído em 20 de Junho de 2016, de acordo com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, sendo, na mesma data, proferido despacho arbitral de notificação da Administração Tributária e Aduaneira (AT ou Requerida) nos termos do artigo 17.º do RJAT.

5. Em 5 de Setembro de 2016, a Requerida veio apresentar Resposta e juntar o Processo administrativo (PA) suscitado excepção de intempestividade a que a Requerente respondeu em 14 de Setembro.

6. Correspondendo a pedido de clarificação do tribunal, a Requerida veio juntar, com esclarecimento sobre a invocada excepção, novos documentos, que a Requerente considerou indevidos. O tribunal aceitou os documentos e diferiu a resolução da questão da tempestividade do Pedido para a decisão final, designando para realização da reunião prevista no artigo 18º do RJAT e inquirição de testemunhas, inicialmente o dia 6 de Dezembro de 2016, e, posteriormente, por dificuldades de compatibilização de agendas das Partes, o dia 16 de Janeiro de 2017, sendo prorrogado por dois meses o prazo para decisão nos termos do nº 2 do art. 21º do RJAT.

7. Na reunião realizada, com inquirição das testemunhas, foi concedido prazo de quinze dias para as Partes apresentarem alegações, sucessivamente - o que aconteceu em 1 e 21 de Fevereiro, respectivamente - e indicada a data de 20 de Abril de 2017 para emissão da decisão final, com nova prorrogação de prazo para decisão. (nº 2 do art. 21º RJAT).

8. Pedido de pronúncia arbitral

A Requerente invoca, em síntese (*da nossa responsabilidade*):

- Dedicar-se à actividade de “produção de vinhos espumantes e espumosos”, e pretende a apreciação da legalidade de liquidação de IRC referente ao ano de 2011, no valor de € 30.166,10, decorrente de correcções efectuadas na sequência de conclusões de inspecção tributária à matéria colectável do mesmo ano, e de que foi notificada para pagamento até 1 de Fevereiro de 2016, assim como juros compensatórios e de mora, tudo no total de € 33.885,48.
- A ilegalidade do acto tributário deriva da errada interpretação e aplicação da lei relativamente a duas situações: correcção de “preços de transferência e indispensabilidade do custo” por imputação de uma taxa de juros a suprimentos efectuados à sociedade B... e “discrepâncias sobre a qualificação e regime fiscal de despesas” efectuadas pela Requerente naquele exercício.

- Quanto à primeira questão, a situação tem origem na reestruturação de um Grupo a que pertenciam a Requerente, a Sociedade C..., SA e a B..., SA, sendo que no capital social das três sociedades, participavam três sócios individuais e a D... (esta com 24,75%, do capital da Requerente e 80% do capital da C... e 80% do capital da B..., mais € 1.280.000,00 de suprimentos efectuados a esta última).
- Quando a D... decidiu desinvestir neste sector de actividade foi preparado um negócio global – os sócios individuais criaram uma sociedade (E..., SA) e obtiveram um empréstimo de 4,8 milhões de euros com que adquiriram as participações nas três referidas sociedades participadas pela D..., assim como os suprimentos na B..., tendo dado como penhor os activos adquiridos e garantias pessoais de um dos sócios.
- A partir de 1 de Janeiro de 2011, a E... fundiu-se com a Requerente transmitindo todos os activos e passivos ao abrigo do regime de neutralidade fiscal, incluindo os suprimentos sobre a B... e um passivo bancário de 4,8 M €, que significou, em 2011, juros no montante de € 204.153,00 para a Requerente, que esta contabilizou como custo contabilístico e fiscal.
- A AT considerou que a parte do empréstimo contraído pela E... (depois assumido pela A...) para adquirir os suprimentos sobre a B... não era indispensável por não gerar quaisquer rendimentos positivos tributados no futuro e aplicou o instituto de preços de transferência invocando que um sujeito independente teria estipulado um juro aos suprimentos e, em vez de desconsiderar fiscalmente a parte dos juros suportados com o empréstimo alocado à aquisição de suprimentos (correção segundo o art. 23º do CIRC) ficcionou um juro positivo aplicando uma taxa de referência definida pelo Banco de Portugal e incrementando os proveitos financeiros tributados em € 49.251.50 sem que tenha notificado o devedor (B...) do ajustamento correlativo (aumento de custos).
- Na aplicação do agressivo instituto jurídico dos preços de transferência previsto no artigo 63º do CIRC, a AT não pode desconsiderar os tipos de negócios praticados, e apenas pode interferir nos preços nos negócios concretamente efectuados pelos contribuintes de acordo com a sua liberdade contratual, tendo, para garantir esse equilíbrio, o dever de fundamentação, descrevendo as relações especiais, indicando as obrigações incumpridas do SP e aplicando e quantificando os métodos correctivos por

quanto um terceiro praticaria a operação, não podendo esquecer as vicissitudes concretas do negócio em causa.

- No negócio concreto realizado, a D... decidiu que só venderia o negócio como um todo pelo que a E... teve que adquirir as participações e os suprimentos à B..., estes pelo valor nominal, expondo que foi obrigada a comprar todos os negócios de vinhos, numa antecipação de uma rentabilidade global satisfatória, e que embora uns fossem mais apetecíveis que outros não eram cindíveis.
- A fundamentação da Requerida não cumpre o disposto no nº 3 do artigo 77º da LGT e no artigo 63º do CIRC porque um terceiro independente teria efectuado um negócio nos mesmos termos da Requerente, ou seja, adquirido suprimentos e pagando juros para os adquirir apesar de ser reembolsado sem juros. E, se tivesse procurado adquiri-los por um preço inferior ao seu valor facial, a D... não faria o negócio pois assumiu que os queria alienar pelo valor facial.
- O cerne do acto tributário parte do pressuposto de que a Requerente poderia exigir juros a jusante, o que não pode fazer; porque os suprimentos anteriormente efectuados pela D... à B... não venciam juros, como permitido pela lei (art. 243º do CSC) - e que nunca foi posto em causa pelo Fisco - não podendo as condições ser alteradas até porque a devedora (B...) não interveio no negócio (art. 577º CC).
- E assim seria também no caso de o negócio ter sido realizado entre sujeitos independentes, que também não cobriam juros, pelo que o juro não pode ser ficcionado para efeitos de relações especiais, sob pena de violação dos artigos 63º do CIRC e 77º, nº 3, da LGT.
- Os custos com financiamento bancário para a respectiva aquisição devem ser considerados indispensáveis para a obtenção do lucro porque a compra dos activos foi feita como uma unidade, existindo uma relação de causalidade entre o investimento e o custo para gerar proveitos, pelo que são totalmente dedutíveis nos termos do art. 23º do CIRC.
- Houve também violação do nº 11 do art. 63º do CIRC, porque a haver aumento dos proveitos fiscais da Requerente deverá corrigir-se a esfera da outra parte (B...) aumentando simetricamente os custos, o que não foi efectuado.

- Quanto à segunda questão (saber se os gastos com obras são do exercício ou bens tangíveis), o objecto da actividade da Requerente obriga a obras de conservação em edifícios, vinhas e equipamentos de produção, tendo sido contabilizadas e imputadas ao exercício de 2011, como despesas de manutenção e reparação, nas Contas de Fornecimento e Serviços externos – serviços especializados Conservação e Reparação de edifícios – (SNC 622621), FSE – Serviços especializados- Conservação e reparação de equipamento básico (SNC 622631) e trabalhos especializados (conta 6211).
- Os trabalhos dividem-se em duas grandes categorias: edifícios e áreas envolventes, incluindo vinhas (no montante de €103.691,09), abrangendo a) Reparação e levantamento de muros, sistema de águas e movimento de terras (€ 53.500,00); b) Instalação de ventilconvectores em restaurante, sala conferências e balneários (€7.872,35); c) móveis em vivenda (€15.253,29); d) Fornecimento e aplicação de granitos (€14.100,00); e material eléctrico (€12.975,45) e despesas com equipamentos num total de €37.656,84, abrangendo a) produção de água gelada (€12.955,00 + €8.295,00) b) instalação de torre de refrigeração (€ 10.726,23) e transferência da torre de refrigeração e sistema de condensação (€ 5.680,61).
- A Requerente necessita de trabalhos anuais de manutenção nos seus três activos – a) adega e armazéns, b) escritórios e c) vinhas – as instalações, antigas e sitas em clima agreste, têm que estar impecáveis por causa do marketing; as vinhas exigem anuais trabalhos em caminhos, muros, águas, e muitos dos equipamentos só trabalham na altura das vindimas, exigindo também reparações anuais, sendo que o sistema de refrigeração sofre um grande desgaste.
- As obras e reparações de conservação e emergência são de base anual não gerando benefícios económicos futuros adicionais, devendo ser consideradas custos do exercício, a exemplo das despesas analisadas no Acórdão arbitral no processo 359/2015-T e não, como a AT fez, como despesas de investimento amortizáveis a taxas de 5%, 10%, e 12,5% ao ano consoante incidam sobre muros, imóveis /instalações e restantes, respectivamente.
- As obras efectuadas pela Requerente são obras de conservação e restauro (nos imóveis, para manter o padrão de qualidade; nas vinhas, obras anuais para vindimas e reparação de estragos, e nos equipamentos, obras de emergência provocadas por causas naturais) e

não obras e ampliação de edifícios ou novas construções, nem sequer grandes reparações e beneficiações.

- Como obras normais de conservação, manutenção e reparação devem ser assumidas como custo total de exercício, de acordo com a lei e jurisprudência citadas.
- Ainda que assim não se considerasse, a Requerente teria acelerado a utilização fiscal do custo, tratando-se apenas de uma questão de especialização de exercícios, sendo igual o imposto a pagar a longo prazo (acresce que o facto de a Requerente ter acelerado custos em exercício onde possuía um benefício fiscal de redução de taxa, revogado a partir de 2012, comprova que não houve qualquer intento de elisão fiscal já que pagaria menos imposto se tivesse procedido a amortização das obras por dez anos).
- Tendo-se tratado de mera violação formal da especialização de exercícios, sem intuito fraudatório, baseado em interpretação lógica e plausível da lei, deve ser anulado o acto tributário, conforme jurisprudência citada.
- Ainda que não se proceda a anulação do imposto, esta argumentação vale quanto aos juros compensatórios por falta de comportamento culposos (acórdão do STA de 23/04/2013, in proc. 01195/12).

9. A Resposta da Requerida

A Requerida respondeu, em síntese (*da nossa responsabilidade*):

por Excepção - Intempestividade do Pedido de Pronúncia Arbitral

- O objecto da presente acção arbitral é a liquidação de IRC nº 2015..., a que corresponde a demonstração de acerto de contas nº 2015..., entregues na caixa postal electrónica Via CTT, e notificadas à Requerente no dia 15-12-2015 (data em que a Requerente acedeu à caixa electrónica), de acordo com o art. 39º do CPPT.
- O prazo para apresentação de pedido de pronúncia arbitral era de 90 dias (artigo 102.º, n.ºs 1 e 2 do CPPT aplicável por remissão da alínea a) do n.º 2 do artigo 10.º RJAT), contado, de forma contínua, a partir da notificação da liquidação de IRC nº 2015..., ocorrida em 15 de Dezembro de 2015, pelo que terminou em 14 de Março de 2016, o que torna o presente pedido, apresentado em 1 de Abril de 2016, intempestivo, verificando-se a excepção da intempestividade que conduz a absolvição da Requerida

da instância (artigos 576º, 577º e 278º do CPC, *ex vi* artigo 2.º alínea e) do CPPT e artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e) do RJAT).

Por impugnação

- A questão dos preços de transferência consagrada no Código do IRC é justificada pela necessidade de assegurar a igualdade de tratamento dos sujeitos passivos de IRC, quer estejam integrados em estruturas de grupos quer sejam entidades independentes, pelos que as respectivas regras fiscais sobrepõem-se à própria contabilidade: o seu objectivo é evitar que uma lógica que visa os interesses globais do grupo distorça a situação tributária de cada uma das entidades que o integram.
- Procura-se corrigir os eventuais desvios verificados na definição dos termos e condições das operações realizadas entre entidades relacionadas, por não ter sido observado o princípio de plena concorrência, através de prática consagrada no direito interno e no direito internacional (n.º 1 do art.º 9.º da CMOCDE), possibilitando às administrações fiscais a realização de ajustamentos ao lucro tributável, quando, nas operações comerciais ou financeiras entre duas empresas relacionadas entre si, forem aceites ou impostas condições diferentes das que seriam estabelecidas entre empresas independentes.
- No presente caso, a AT demonstrou, de acordo com o n.º 3 do art.º 77.º da LGT, que entre a Requerente e a sociedade B..., S.A. existem relações especiais (alíneas a) b) e d) do n.º 4 do art.º 63.º do CIRC) pelo que os termos e condições estabelecidos para a operação financeira correspondente aos suprimentos concedidos à sociedade B..., S.A. devem observar o princípio de plena concorrência (art.º 63.º, n.º1, do CIRC), sendo certo que uma entidade independente que recorre a financiamento bancário para adquirir determinados activos, incluindo créditos, ficando a suportar encargos financeiros, não abdicaria, em condições normais de mercado, de obter uma remuneração dos empréstimos concedidos.
- Na sequência da operação de fusão com a E..., a Requerente assumiu a responsabilidade pelo empréstimo remunerado contraído entre entidades independentes – E... e a F...- para adquirir as participações sociais e os suprimentos à D..., a título do qual são devidos juros e outros encargos reconhecidos como gastos para efeitos fiscais (art.º 23.º CIRC).

- Sendo uma parte do financiamento destinada à aquisição de suprimentos concedidos à sociedade B..., S.A., dos quais não obtém qualquer remuneração, é legítimo concluir que a ausência de remuneração encontra justificação na existência de relações especiais entre as entidades credora e devedora.
- Não vale o argumento de que a D... não fixara anteriormente juros e que, dada a ausência de intervenção da devedora no contrato de cessão do crédito, não é possível alterar as condições iniciais do contrato (prazo de reembolso e taxa de juros), porque, para efeitos fiscais, vale o disposto no art.º 63.º, n.º 1, do Código do IRC: numa operação vinculada, 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.
- Nem a invocação da situação deficitária da devedora B... afasta, por si só, a aplicação do disposto no art.º 63.º do Código, embora possa ser levada em consideração na fixação dos termos e condições da operação financeira.
- Assim, verificados os pressupostos de operações realizadas em termos que se afastavam dos normalmente acordados entre entidades independentes, a AT podia efectuar as correcções necessárias para que o respectivo montante corresponda ao que teria sido obtido se a operação se tivesse processado numa situação normal de mercado (n.º 2 do art.º 3.º da Portaria n.º 1446-C/2001), seleccionando o método tido como mais apropriado (cfr. n.º 2 do art.º 63.º do Código do IRC e n.ºs 1 a 3 do art.º 4.º da Portaria n.º 1446-C/2001).
- No presente caso, segundo o RIT, a escolha recaiu no chamado Método do Preço Comparável de Mercado, tendo em conta a natureza da operação e as circunstâncias económicas e financeiras relevantes, procurando-se assegurar o mais elevado grau de comparabilidade (Preâmbulo, 5.º parágrafo, e art.º 6.º da Portaria n.º 1446-C/2001).
- Tratando-se de operações financeiras, os factores a atender na pesquisa de operações comparáveis são “(...) o montante e a duração do empréstimo, a sua natureza ou o seu objectivo (...), a garantia que acompanha o empréstimo e a situação financeira do mutuário. A taxa de desconto do Banco Central, ou a taxa de base, pode constituir um ponto de partida; (...)” (Relatório do Comité dos Assuntos Fiscais da OCDE de 1979, Preços de transferência e Empresas Multinacionais (parágrafo 199)).

- A AT teve em conta os dados disponibilizados pelo Banco de Portugal (taxas de juro de saldos de empréstimos por outras instituições financeiras monetárias a sociedades não financeiras residentes na zona euro – a mais de cinco anos, ou seja, taxas de juro de empréstimos bancários a entidades não financeiras na área do euro, e tomou-se em conta a inexistência de garantias específicas previstas no contrato de suprimentos e a alegada situação deficitária do devedor, assumindo a necessidade de providenciar algum tipo de auxílio à participada, não havendo majoração com *spread* que reflectisse esse maior risco e não ultrapassando a taxa de juro média, 4,25%, que a Requerente suporta com os financiamentos obtidos em 2011, resultando tudo num ajustamento positivo ao lucro tributável, de €49.251,59, aplicando o art.º 63.º (e não o n.º 1 do art.º 23.º) do Código do IRC.
- Quanto à correcção simétrica na esfera jurídica da sociedade B... S.A., a AT só está obrigada a proceder a esse ajustamento correlativo, com efeitos na determinação do lucro tributável desse 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 em julgado da decisão, quer administrativa quer judicial, das correcções positivas efectuadas ao lucro tributável do outro sujeito passivo (art.º 63.º, n.º 11, do CIRC e o n.º 1 do artigos 17.º, n.º1, e 20.º, n.º1, da Portaria n.º 1446-C/2001).

Dos Gastos relativos a bens do activo tangível

- Nos termos descritos no RIT (Ponto III.2.4) pela consulta e a análise do descritivo das facturas, no total de 141.347,93, verifica-se que não se trata de “reparações, de despesas de manutenção, alterações e substituições mas sim de aquisição de serviços associados a bens do activo fixo tangível, essencialmente edifícios e equipamentos ...”, pelo que deveriam ter sido objecto de capitalização e inscritas nas respectivas contas do activo.
- Relativamente a obras em edifícios e áreas envolventes (€103.691,09) verifica-se que pelo seu conteúdo efectivo, ultrapassam a mera conservação e manutenção, respeitando a benfeitorias que melhoraram e valorizaram o imóvel e as partes envolventes. Quanto às despesas que recaíram sobre os equipamentos (€37.656,84) não configuram reparações, mas sim “requalificações”, despesas de investimento, com melhoria da

tecnologia existente e capacidade produtiva da empresa, aumentando o valor e a vida útil dos bens envolvidos.

- Apesar de dificuldade na aplicação dos critérios previstos no Decreto Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de Setembro (alínea a) do n.º 5 do art.º 5.º), a Requerente não logrou demonstrar que muitas das obras em causa esgotem a sua capacidade funcional num único exercício, tudo levando a crer que as mesmas irão proporcionar benefícios económicos futuros que, em condições normais de funcionamento, se projectarão em vários exercícios.
- As obras realizadas nas vinhas e edifícios apresentam durabilidade prolongada: em imóveis e equipamentos, divergem das efectuadas em 2010; enquadram-se num processo de modernização e requalificação das diversas instalações onde é exercida a actividade e dos equipamentos afectos à mesma, correspondendo à última fase dessa requalificação (Relatório do CA de 2011).
- Deverão ter-se em conta as normas do SNC quanto a activo, a NCFR n.º 7, quanto a activos fixos tangíveis e o artigo 23º do CIRC, segundo o qual compete ao Sujeito passivo demonstrar a dedutibilidade fiscal dos encargos contabilizados.
- Verifica-se que as benfeitorias/construções e reparações efectuadas nas novas instalações/máquinas deverão ser objecto de capitalização, reconhecidos como activo fixo tangível, tendo originado o cálculo das depreciações relativas a 2011, utilizando o método das quotas constantes, nos termos do n.º 1 do art.º 5.º do Decreto Regulamentar n.º 25/2009, e as taxas correspondentes aos bens a que respeitam de acordo com o artigo 29º do CIRC.
- No cálculo das amortizações, tendo em conta o disposto no n.º 1 do art.º 30º e n.º 1 e n.º 5 do art.º 31 do CIRC e art.º 5º do Dec. Regulamentar n.º 25/2009, foi utilizado, para efeitos de cálculo das depreciações, o método das quotas constantes e taxa de depreciação (tabelas do Dec. Regulamentar n.º 25/2009 de 14/09) resultando a correcção positiva ao lucro tributável dos gastos não aceites, nos termos da alínea a) do n.º 1 do art.º 23.º do Código do IRC, no montante de € 141.347,93, e a dedução, por força da alínea g) do n.º 1 do mesmo artigo, das depreciações anuais das despesas capitalizáveis (grandes reparações e beneficiações), no montante de €14.288,06.

- Pelo que a correcção controvertida é legal, devendo manter-se na ordem jurídica, assim como os juros compensatórios nos termos do art. 35º da LGT pelo atraso da Requerente na liquidação e na entrega ao Estado do imposto devido.

10. Resposta à excepção, produção de prova testemunhal e alegações

10.1. Resposta à excepção

A Requerente, indignando-se com o que considera serem deturpações realizadas pela AT acerca do objecto da liquidação já que terão sido emitidas três liquidações mas por erro evidente da AT e o objecto do Pedido é indubitavelmente a terceira liquidação no valor de € 30.166,10 que deu origem a um processo executivo, e considerando tais confusões intencionais e censuráveis, pede a condenação da requerida numa indemnização de 8 mil euros por litigância de má-fé.

Opõe que, sendo o acto recorrível a terceira liquidação referida, o respectivo prazo de pagamento era até 1 de Fevereiro de 2016, pelo que o Pedido de pronúncia arbitral poderia ser apresentado no prazo de 90 dias a contar do termo do prazo para pagamento voluntário das prestações legalmente notificadas ao contribuinte. Conclui que o presente Pedido de pronúncia (em 1 de Abril de 2016) foi apresentado no dia 59 do prazo de 90 dias pelo que é tempestivo.

10.2. Prova testemunhal

Da inquirição das quatro testemunhas apresentadas pela Requerente – o Revisor Oficial de Contas e a Técnica Oficial de Contas que prestam serviços à A... e dois funcionários com funções de direcção, um na área administrativa e o outro na área da produção - resultou informação sobre a evolução e reorganização empresarial e de grupo da Requerente, assim como sobre o funcionamento “no terreno” (afecção de áreas, problemas de instalações e equipamentos, etc.), que o tribunal toma em conta na apreciação do presente caso.

10.3. Alegações

Nas alegações, Requerente e Requerida repetiram, *grosso modo*, os argumentos expostos nas peças iniciais no que se refere a aplicabilidade das normas sobre preços de

transferência e imputação de juros em suprimentos assim como à qualificação fiscal de certas despesas.

Ainda quanto à questão prévia, a AT referiu em alegações que a notificação da liquidação de IRC n.º 2015..., no montante de € 31.166,10, não foi acompanhada de nenhum documento de cobrança, constando expressamente da notificação da liquidação e da demonstração de acerto de contas n.º 2015... (i) indicação dos meios de defesa, (ii) que não havia lugar a pagamento ou reembolso e (iii) que se mantinha em dívida o valor remanescente proveniente de liquidações anteriores.

Assim, diz, o prazo para apresentação do pedido arbitral conta-se a partir da notificação do acto de liquidação e não, como considerou a Requerente, a partir do termo do prazo de pagamento voluntário, atendendo a que o acto notificado não determinou o pagamento de qualquer prestação tributária.

E considera que a circunstância de existir um montante em dívida que deu origem à instauração de processo de execução fiscal não é revelante para determinar o início da contagem do prazo de impugnação, porquanto o legislador distinguiu expressamente factos susceptíveis de determinar o momento *a quo* para o exercício desse direito, designadamente, e para o que aqui interessa, a notificação com indicação de prazo para pagamento de uma prestação tributária ou a notificação de liquidação sem documento de cobrança.

11. Questões a decidir

Como questão prévia há que decidir sobre a excepção de intempestividade do Pedido de pronúncia arbitral.

A ser esta improcedente, as questões fundamentais a apreciar são:

- Adequação da aplicação na situação de suprimentos que a Requerente detém sobre a B..., sua participada, das normas sobre preços de transferência e, no caso de tal ser aceite, legalidade do método utilizado nas correcções efectuadas à matéria colectável.

- Qualificação das despesas com obras realizadas pela Requerente em edifícios, vinhas e equipamentos, decidindo se se trata de gastos de um único exercício ou a amortizar ao longo de vários exercícios e, no segundo caso, se são devidos juros compensatórios.

12. Saneamento

O Tribunal singular é materialmente competente e encontra-se regularmente constituído, nos termos dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º, n.º 2, e 6.º, n.º 1, do RJAT.

As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão legalmente representadas, nos termos dos artigos 4.º e 10.º, n.º 2, do RJAT e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março.

O processo não enferma de vícios que o invalidem.

A excepção suscitada será apreciada depois da fixação dos factos.

II. FUNDAMENTAÇÃO

13. Factos provados

- a) A Requerente, A..., SA, (A..., também conhecida por A... ou A...), é uma sociedade anónima, inscrita na actividade de "Produção de Vinhos Espumantes e Espumosos" (CAE 011022), comércio a retalho de bebidas (CAE 47250) e viticultura (CAE 01210), que produz e comercializa a marca de espumantes "...", exercendo ainda a actividade de gestão de participações sociais em diversas sociedades, designadamente C..., SA. e B... (RIT, Doc. nº 2 junto com o Pedido e PA, fls. 4 a 49, ponto II, 3.1.).
- b) A A... desenvolve a actividade produtiva e comercial na zona da ..., ..., onde tem as vinhas, armazéns e escritórios. Dispõe ainda de um armazém arrendado para guarda e distribuição de produto acabado em ...(RIT, II.3.3.).
- c) A A... foi sujeita a uma acção de inspecção de âmbito geral ao exercício de 2011, ao abrigo da Ordem de Serviço n.º OI2014..., originada pelo PNA/T Controlo de benefícios fiscais (à interioridade, redução de taxas de IRC e majoração das amortizações) (RIT, II.2.).

- d) A acção inspectiva teve início em 2 de Março de 2015 e terminou em 9 de Novembro de 2015, tendo sido, “dada a complexidade e valores das operações” objecto de ampliação de prazo por três meses (artigos 36º, 3, d) e 15º do RCPIT), (RIT, II, 1 e 2).
- e) O projecto de Relatório final da inspecção tributária, datado de 12 de Novembro de 2015, e despachado a 13 de Novembro, foi enviado à Requerente por ofício nº 2015..., de 16 de Novembro de 2015, para audição prévia (RIT, IX).
- f) A Requerente, que procedeu a correcções de irregularidades detectadas em sede de IVA, não exerceu o direito de audição, tendo o Projecto de RIT, sido, com correcção de erro entretanto detectado, convertido em Relatório final (RIT, IX) com data de 2 de Dezembro e despachado nessa data (RIT, IX, p. 45 e 46).
- g) Em 2011, a maioria das acções da A... era detida por três accionistas, G..., H... e I..., sendo as restantes detidas pela própria sociedade, na sequência de operações de aquisição em 2010 e fusão ocorrida em 2011 (RIT, II, 3.1.).
- h) Antes do processo de reestruturação referido no número anterior, em 2009, o capital social da A... era detido na percentagem de 24,75% pela sociedade D..., SGPS, SA, e o restante pelos sócios G..., H..., I... e J... (RIT, III. 2.1., p. 9).
- i) A D..., que integrava o Grupo K..., detinha ainda 80%, do capital social da Sociedade C..., SA (C...) e 80%, do capital social da B..., SA, sendo que a A... detinha o restante capital na primeira e também, conjuntamente com os sócios G..., H..., o restante capital da C..., sendo que os referidos sócios eram também administradores nas três sociedades (na A... também I...), verificando-se assim uma situação de relações especiais nos termos do art. 63º do CIRC entre a A... e as duas sociedades C... e B... (RIT, III.2.1.).
- j) Em 21 de Dezembro de 2009, G..., H..., I... e J... e L... constituíram a “E..., SA”, sociedade que não desenvolveu qualquer actividade nos exercícios de 2009 e 2010 (RIT, III.2.1.pp. 8 e 9).
- k) Na sequência de um plano de reestruturação do grupo K..., foi finalizada em 23 de Setembro de 2010 a operação de compra e venda pelo qual a D... alienou: à A..., 80% do capital social detido nas C... por €7.000.000,00, e à E..., as acções que detinha na A... (€ 2.200.000,00) e na B... (€ 1.120.000,00), assim como os suprimentos, no valor de €1.280.000,00, detidos sobre esta última (RIT, III.2.1. p. 10 e 11).

- l) A E..., para realizar a aquisição referida no número anterior obteve um financiamento de € 4.800,000.00, na F..., tendo dado como garantia, o penhor das acções da A... e da B... adquiridas à D..., assim como garantias pessoais do sócio G... e mulher, e constando como condição da operação a realização, no prazo de 24 meses, de fusão entre a E... e a A..., por incorporação da primeira na segunda (RIT, III.2.1. p. 10 a 15).
- m) Tendo em conta uma repartição do financiamento referido no ponto anterior em função das diferentes aplicações também aí referidas, e tendo ainda em conta o remanescente para fundo de tesouraria, resulta uma afectação a aquisição de suprimentos de uma percentagem de 27% (RIT, III.2.2.2. p. 15).
- n) A fusão acordada foi efectuada ao abrigo do regime especial previsto nos artigos 73º a 78º do CIRC, tendo o registo definitivo da fusão sido efectuada em 23 de Dezembro de 2011, com efeitos retroactivos a 1 de Janeiro de 2011 (RIT, III.2.1. p. 18).
- o) Com a fusão, a A... passou a ser titular dos activos adquiridos pela E... à D...(participação e suprimentos na B...) e 20% de acções próprias, e também do passivo relativo ao empréstimo, no montante de €4.800.000,00, feito pela F..., passando a suportar os respectivos juros (RIT, III.2.1, pp. 11 a 13).
- p) Em 2011, a Requerente suportou juros, à taxa média de 4,25%, com o financiamento bancário de 4,8M€, no valor de € 204.153,02, que qualificou como um custo contabilístico e fiscal, sem debitar quaisquer juros à B... (RIT, III.2.2, p. 32.).
- q) Os suprimentos de €1.280.000,00 aparecem no Balanço da B... de 2010 e 2011 como um passivo, passivo não corrente, financiamentos obtidos (RIT, III, 2.3.4., p. 26).
- r) Verificando a existência de suprimentos não remunerados e as relações existentes entre as sociedades, assim como a coincidência de membros dos respectivos conselhos de administração e a intervenção dos mesmos na preparação do processo de fusão, incluindo a obtenção de financiamento, foi considerado que se estava em face de operações vinculadas, mas que não constavam do “dossier fiscal de preços de transferência (DFPT)” existente na A... relativamente a 2011, que apenas descreve e quantifica operações comerciais, nada referindo quanto a operações financeiras, concretamente em relação á aquisição de um suprimento não remunerado (RIT, III.2.3.4.p. 23 a 25).

- s) No Relatório final da Inspeção, concluiu-se que, tendo em conta as relações especiais, do tipo definido na alínea b) e d) do nº 4 do artigo 63º do CIRC, existentes entre A..., B... e E..., face à estrutura accionista e composição do conselho de administração das sociedades, e a aquisição de um suprimento sem remuneração, quando essa aquisição implicou um gasto, havia que determinar um preço de acordo com o princípio da concorrência, um valor que seria praticado entre entidades independentes (RIT. III.2.3.5., pp. 27 a 34).
- t) A análise efectuada levou a efectuar uma correcção no resultado tributável do exercício de 2011, no montante de €49.251,59, por “Utilização do método de preço comparável de mercado (MPCM) por via de comparáveis externos, utilizando-se a taxa média ponderada dos empréstimos (prazo superior a 5 anos) concedidos por instituições financeiras monetárias a sociedades não financeiras residentes na área do euro (dados disponíveis no Banco de Portugal-anexo nº 9), aplicação das taxas de juros indicadas no número anterior ao montante do suprimento” (RIT, III.2.3.5., pp. 35 e 36).
- u) Esta correcção produziu um ajustamento em termos de IRC, concluindo-se que “a não cobrança de juros proporcionou uma economia global de imposto global para a A... no montante de € 12.312,90 (RIT, III.2.3.5., p. 36).
- v) Da análise documental das perdas e gastos reconhecidos no exercício de 2011 (no total de 141.347,93, a inspeção tributária suscitou dúvidas sobre 14 facturas que a Requerente justificou como dizendo respeito a *despesas de manutenção, reparação, alterações e substituições dos equipamentos/instalações* (contas SNC 622621– Fornecimento e serviços externos–serviços especializados – Conservação e reparação Edifícios; 622631 – FSE – Serviços especializados – Conservação e Reparação Equipamento básico; 6211–Trabalhos Especializados), vindo a concluir-se no RIT que se tratava antes de “aquisição de serviços associados a bens do activo fixo tangível, essencialmente edifícios e equipamentos, podendo ser repartidos em dois grupos” (RIT.III.2.4.).
- w) Nas obras referidas no número anterior, o RIT identificou, distinguindo, os gastos relativos a edifícios e áreas envolventes, num total de €103.691,09: (i) Reparação e levantamento de muros, movimento de terras e reparação e manutenção do sistema de águas; (ii) fornecimento e instalação de dois termoventiladores nas instalações do

restaurante, sala conferências e balneários; (iii) móveis para vivenda; (iv) Fornecimento e aplicação de granitos; e (v) material eléctrico; e as despesas que recaíram sobre os equipamentos, num total de €37.656,84: (i) Alteração na instalação actual de produção de água gelada; (ii) Transferência da torre de refrigeração e do sistema de condensação; (iii) Instalação da torre de refrigeração; e (iv) 30% do Orçamento relativo à alteração na instalação da produção de água gelada.” (RIT.III.2.4.3., p. 38).

- x) O RIT veio a considerar, quanto aos gastos com edifícios e áreas envolventes que «estas obras ultrapassam, pelo seu conteúdo, a mera conservação e manutenção, respeitando a benfeitorias que melhoraram e valorizaram o imóvel e as partes envolventes» e, quanto aos equipamentos: «Os serviços contratados não configuram reparações são "requalificações" que constituíram despesas de investimento, destinaram-se a melhorar tecnologia existente e a capacidade produtiva da empresa e aumentaram o valor e a vida útil dos bens envolvidos. Estamos na presença de intervenções de grande dimensão que alteraram a capacidade e a vida útil dos equipamentos. Ou seja, atendendo ao descritivo e valores constantes dos documentos, verifica-se que: Face à natureza dos trabalhos e bens facturados os mesmos não se esgotam nem se consomem num exercício apenas. A sua utilização na actividade do s.p. vai perdurar nos exercícios seguintes pois os muros, ventiladores, móveis e o material eléctrico aplicado, assim como as operações realizadas sobre o equipamento, não terminam a sua utilização no final de 2011. São serviços diversos mas pelas suas características e valor facturado verificamos que a utilização dos mesmos não se limita nem se esgota no ano em análise, sendo provável que a sua utilização se prolongue por vários exercícios, gerando benefícios económicos futuros. Aliás, alguns destes gastos inserem-se na política de requalificação do património imobiliário antigo da entidade com vista à modernização das zonas de cave e dotar a empresa de espaços para aproveitamento turístico (cf. indicação no Relatório do Conselho de Administração ano de 2011. Atentemos aos critérios para a definição e reconhecimento de um gasto já anteriormente expostos no ponto III.5.1 definidos, respectivamente, nos parágrafos 76 a 78 e 92 a 96 da estrutura conceptual (EC). De acordo com estes critérios verificamos que as facturas em questão não respeitam a gastos que devam ser imediatamente

reconhecidos no exercício em que são suportados. Os benefícios económicos futuros associados a estas operações encontram-se associados ao activo fixo tangível que lhe está associado, ou seja, fluirão para a entidade para além do período contabilístico corrente, não se limitando nem se esgotando no exercício de 2011. Em sede de IRC e de acordo com o artº18º e artº23º os gastos também não reúnem os requisitos para concorrerem, na integra, para a formação do resultado tributável de 2011. Assim, vai ser proposta a correcção fiscal dos gastos contabilizados na conta 622631 que ascende ao valor global de 141.347,93€.» (RIT, III.2.4., pp. 38 e 39).

- y) Na proposta de correcção, o RIT, tendo em conta que «(...) nos termos do artº 23º, compete ao SP demonstrar a dedutibilidade fiscal dos encargos contabilizados. Conforme já referido o mesmo apenas apresentou as facturas de aquisição», conclui: «Tendo em atenção o preconizado na estrutura conceptual das normas, nomeadamente o conceito subjacente à definição de activo assim como o disposto na NCRF 7, verificamos que os trabalhos de construção civil/reparação maquinas se enquadram na definição de activo fixo tangível e cumprem com os critérios de reconhecimento de acordo com a norma e a definição activo prevista na estrutura conceptual. - As obras e reparações foram efectuadas em bens utilizados pelo s.p. na sua actividade operacional e implicaram um retorno de rendimentos pelo aumento da eficácia na sua utilização por parte da entidade (ex: remodelação telhado, restauro pavimentos, canalizações, reforço de muros, drenagens de águas; - As reparações nas máquinas aumentaram a sua eficiência (capacidade); -A vida útil das benfeitorias/construções e reparações era expectável na data em que foram realizadas - 2011, que a sua utilização seja superior a um ano (facto confirmado na presente data – maio 2015 - em que os activos em causa não foram desde 2011 objecto de novas reparações); - O custo destes itens é mensurado fiavelmente pelo retorno monetário despendido (valor das facturas). Face ao exposto, podemos referir que as benfeitorias/construções e reparações, efectuadas nas novas instalações/máquinas, reúnem os critérios referidos na estrutura conceptual NCRF 7, e na medida em que originam benefícios económicos futuros e são fiavelmente mensuráveis, pelo que deverão ser objecto de capitalização, ou seja, reconhecidos como activo fixo tangível.» (RIT, III.2.4., pp. 40 e 41).

- z) No procedimento inspectivo, a AT entendeu ainda que as obras efectuadas não deviam ser tratadas como um custo total do exercício, mas como despesas de investimento amortizáveis [às taxas anuais de 5% (muros) 12,50% (mobiliário e equipamentos) e 10% (muros, instalações de electricidade e de refrigeração) sendo essas percentagens dedutíveis ao IRC de 2011, nos termos da tabela anexa ao Dec. Regulamentar 25/2009, de 14/09, pelo que concluiu que, nos termos da alínea g) do n.º 1 do art. 23.º do CIRC, resultava um valor da amortização a ser considerada no resultado fiscal de 2011 no valor total de 14.288,06€ (9.633,79€ relativamente a imóveis e 4.654,27€ relativamente a equipamentos). (RIT, III.2.4., pp. 41 e 42).
- aa) Assim, o Relatório de Inspeção Tributária propôs correcções à matéria tributável em IRC no valor de € 176.311,46 (quadro p.44 do RIT).
- bb) Em ..., zona onde se situam as vinhas e onde se situam a Adega e armazéns, verifica-se a ocorrência de altas temperaturas no Verão e muito baixas no Inverno, com fortes intempéries (depoimentos das testemunhas).
- cc) Na ..., há anualmente necessidade de trabalhos de manutenção, quer nos caminhos do terreno das vinhas e acessos (cobertura de terreno, muros), quer nos telhados, interior e mobiliário dos edifícios (adegas, balneários, refeitório, sala de conferências e “vivenda”, sendo esta uma casa onde são alojados estagiários e enólogos na altura das vindimas), quer nos equipamentos (como sistemas de refrigeração, instalações eléctricas, termo-ventiladores).(depoimentos das testemunhas).
- dd) Os equipamentos necessários à produção de vinho e espumante incluem um sistema de frio, cubas e prensas, que têm de ser anualmente limpos e/ou reparados antes das vindimas, única altura em que funcionam (depoimentos das testemunhas).
- ee) As instalações são visitadas anualmente por milhares de pessoas (*referidas 25 mil*) e o refeitório serve refeições, almoços e jantares, a clientes. (depoimentos das testemunhas).
- ff) No exercício de 2010, a inspeção tributária procedera a correcções à matéria colectável no montante total de € 245.054,90 (Doc. n.º 3 junto aos autos com o Pedido).
- gg) Na sequência da notificação do RIT relativo ao exercício de 2011 foi elaborado o respectivo DC (...), com identificação 2015-... -... e emitida a liquidação de IRC n.º 2013..., datada de 3 de Dezembro de 2015, referindo data de compensação 04-12-

- 2015, com imposto a pagar no montante total de € 148.809,43¹ e dizendo “Fica V. Ex^a notificado da liquidação de IRC relativa ao período a que respeitam os rendimentos, conforma nota demonstrativas junta e fundamentação já remetida. Pode reclamar ou impugnar nos termos e prazos estabelecidos nos artigos 137º do CIRC e 102º do CPPT, contados continuamente após a data da presente notificação, a qual se considera efectuada no momento em que o destinatário aceda à caixa postal electrónica, ou na ausência de acesso à mesma, no 25º dia posterior ao do seu envio”. (doc 1 junto com o Pedido, fls. 1 e 4, doc. nº 1 junto com a Resposta e doc. nº 4 junto em 4/Nov pela AT).
- hh) Da demonstração de acerto de contas, referindo a data de compensação 4 de Dezembro de 2015, resultava um saldo a pagar de € 147.809,43, e nas referências para pagamento, indicava-se como data limite de pagamento 1 de Fevereiro de 2016 (p. 4 do doc. nº 1 junto com o Pedido).
- ii) Tendo-se verificado existência de um lapso na elaboração do DC, foi emitido outro DC (...) com identificação 2015-... -... onde foi corrigido o valor inscrito no campo 371, no anterior DC... (Doc. nº 5 junto em 4/nov 2016 e requerimento da Requerente de 14/09/2016).
- jj) Seguiu-se a notificação da liquidação nº 2015 ... e, depois ainda, de uma terceira liquidação 2015..., que procede à substituição da liquidação nº 2015... e à regularização da nota de cobrança nº 2015..., no montante de € 31.166,10², datada de 10 de Dezembro de 2015 (Doc. nº 3 junto em 4/Nov2016).
- kk) A demonstração da liquidação de IRC nº 2015 ... e a demonstração de acerto de contas nº 2015... foram notificadas à Requerente, via electrónica, através dos documentos identificados pelo código 2015... e pelo código 2015..., entregues na caixa postal electrónica Via CTT no dia 10-12-2015 e a liquidação 2015..., foi notificada na caixa postal electrónica da Via CTT no dia 15-12-2015 (Sistema de Gestão de Comunicações (SECIN) (artigos 6º, 8º, 10º e 16º da Resposta).
- ll) Na demonstração de contas nº 2015... consta como “data limite do pagamento 2016-02-01” (doc. nº 1 junto com o Pedido)

¹ Correspondente a €130.617,83 de imposto, €18.182,00 de juros compensatórios e 9,60€ de juros mora (informação da Divisão de Cobrança, Doc. nº 3 junto pela AT em 4/Nov de 2016).

² Correspondente a € 27.446,72 de imposto, €3.709,78 de juros compensatórios e €9,60 de juros de mora, segundo Doc. 3 junto pela AT a 4/Nov 2016 (Inf Div de Cobrança).

- mm) Dizia a “demonstração de liquidação” nº 2015...: «Fica V. Ex^a notificado da liquidação de IRC relativa ao período a que respeitam os rendimentos, conforma nota demonstrativas junta e fundamentação já remetida. Pode reclamar ou impugnar nos termos e prazos estabelecidos nos artigos 137º do CIRC e 102º do CPPT, contados continuamente após a data da presente notificação, a qual se considera efectuada no momento em que o destinatário aceda à caixa postal electrónica, ou na ausência de acesso à mesma, no 25º dia posterior ao do seu envio» (Doc. nº 1, junto com Pedido, p. 5).
- nn) Essa liquidação de imposto, porque não paga atempadamente, deu origem a notificação das finanças para pagamento, citação em processo executivo (nº ...2016...) suspenso na sequência de prestação de garantia (Requerimento junto pela Requerente e doc. junto com informação do Serviço de Finanças de ...).
- oo) A certidão para execução, emitida em 21-02-2016, refere-se a dívida de IRC do período de 2011, no montante de € 30.166,10, para cobrança coerciva a contar de 02-02-2016. O documento refere ainda importância de juros de mora (252,00) e custas (€ 650,02) (Doc. nº 3 anexo à informação do SF de ..., referida no ponto anterior).
- pp) O presente pedido de pronúncia arbitral foi apresentado pelo Requerente no dia 1 de Abril de 2016 (cfr. plataforma CAAD).

14. Factos não provados

Não se considera provado que as obras realizadas constituam obras de requalificação/alteração de instalações.

15. Fundamentação da prova

A fixação da factualidade fez-se com base nos factos alegados pelas partes e não contestados, assim como nos documentos juntos aos autos e prova testemunhal produzida.

16. Aplicação do direito

16.1. A questão da intempestividade do Pedido

Como visto supra, a Requerida, tendo em conta que a liquidação de IRC nº 2015..., objecto da presente acção arbitral, foi notificada à Requerente, via caixa postal electrónica

Via CTT, no dia 15 de Dezembro de 2015, e aplicando os artigos 39º e 102.º, n.ºs 1 e 2 do CPPT, considera que o prazo de 90 dias para apresentação de pedido de pronúncia arbitral, terminou em 14 de Março de 2016, pelo que o Pedido, apresentado em 1 de Abril de 2016 é intempestivo.

A Requerente opõe que esta posição constitui litigância de má-fé, defendendo que sendo o dia 1 de Fevereiro de 2016 o termo do prazo de pagamento das (sucessivas) liquidações de que foi notificada, o pedido de pronúncia arbitral apresentado 59 dias depois, no dia 1 de Abril de 2016, é tempestivo.

Para além das divergências sobre a documentação a considerar relevante ou não, verifica-se que:

- A Requerente foi notificada de uma primeira liquidação nº 2013 ... do exercício de 2011, datada de 3 de Dezembro de 2015, com montante a pagar de € 147.809,43 e após correcções, a liquidação a ter em conta no processo é a liquidação nº 2015..., datada de 10 de Dezembro de 2015, indicando como montante € 31.166,10;
- Em vários documentos juntos aos autos, designadamente na primeira liquidação, consta a data limite de pagamento de 1 de Fevereiro de 2016;
- As liquidações referidas foram notificadas electronicamente em 10-12-2015 e 15-12-2015, respectivamente, e em ambas se comunicava: “Fica V. Exª notificado da liquidação de IRC relativa ao período a que respeitam os rendimentos, conforme nota demonstrativas junta e fundamentação já remetida. Pode reclamar ou impugnar nos termos e prazos estabelecidos nos artigos 137º do CIRC e 102º do CPPT, contados continuamente após a data da presente notificação, a qual se considera efectuada no momento em que o destinatário aceda à caixa postal electrónica, ou na ausência de acesso à mesma, no 25º dia posterior ao do seu envio”.

A Requerida defende (com maior clareza nas alegações) que a Requerida não pode invocar a contagem de prazo de acordo com a alínea a) do nº 1 do art. 102º do CPPT porque a

liquidação nº 2015 ... não prevê nenhuma prestação tributária a pagar, aplicando-se portanto a alínea b) do nº 1 do artigo 102º, contando-se o prazo de impugnação a partir da notificação. A Requerente responde que havia prestação tributária a realizar, tanto que não a tendo efectuado, seguiu-se processo de execução fiscal que se encontra pendente (juntando informação que tudo indica referir-se à liquidação aqui em discussão). A Requerida não juntou elementos sobre o processo de execução, mas parecendo admitir a sua existência defende, de forma equívoca, que “a circunstância de existir um montante em dívida que deu origem à instauração de processo de execução fiscal não é revelante para determinar o início da contagem do prazo de impugnação, porquanto o legislador distinguiu expressamente factos susceptíveis de determinar o momento *a quo* para o exercício desse direito, designadamente e para o que aqui interessa, a notificação com indicação de prazo para pagamento de uma prestação tributária ou a notificação de liquidação sem documento de cobrança.”

Por outro lado, regista-se que a AT, ao comunicar à Requerente, em qualquer das liquidações, que poderia “reclamar ou impugnar nos termos e prazos estabelecidos nos artigos 137º do CIRC e 102º do CPPT, contados continuamente após a data da presente notificação, a qual se considera efectuada no momento em que o destinatário aceda à caixa postal electrónica, ou na ausência de acesso à mesma, no 25º dia posterior ao do seu envio”, parece adoptar o entendimento de que sempre que haja notificação electrónica não se aplica a alínea a) do nº 1 do art. 102º, interpretação que não nos parece curial, por derogatória da disposição em causa.

Tudo visto, considera-se que, constando claramente da liquidação decorrente das correcções efectuadas pela Inspeção tributária um prazo para pagamento e não tendo sido provado que da segunda liquidação não decorreu a obrigação de pagamento de qualquer prestação tributária, é de aplicar o disposto na alínea a) do nº 1 do artigo 102º do CPPT – se o prazo da liquidação inicial se contava dessa forma não deve ser diminuído na sequência de erros cometidos posteriormente e a que a Requerente foi alheia. De resto, o documento referente ao processo de execução menciona a data de 02-02-2016 como sendo a da contagem de prazos para efeitos da execução.

Pelo que se decide pela tempestividade do Pedido.

No que concerne ao pedido de condenação da Autoridade Tributária e Aduaneira como litigante de má-fé, é julgado improcedente. Com efeito, apesar de ter realçado a falta de clareza quando aos dados sobre a execução pendente, e por outro lado, o teor das notificações de liquidações que não distinguem quanto à contagem do prazo para reacção contra o acto tributário, as situações das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 102.º do CPPT, o tribunal considera que a questão levantada pela AT deriva da interpretação que fez da situação, procedendo à respectiva fundamentação factual e jurídica, não se tratando de um mero expediente utilizado de má-fé.

16.2. Tratamento dos suprimentos da A... sobre a B...

Da matéria de facto fixada e interpretada à luz dos depoimentos testemunhais recolhidos, conclui-se que a Requerente (A...) é uma empresa que cresceu bastante desde finais da década de 80 com base num bom conhecimento na área de vinhos, em especial espumantes. Associada na década de 90 à D...(empresa com mesmos sócios que o M..., segundo uma das testemunhas), a A... pretendeu em finais da primeira década de 2000, realizar “nova reviravolta”, readquirindo o domínio, entretanto ocorrido, da D... sobre as três empresas –A..., B... e C... . Essa estratégia foi levada a cabo pelos sócios individuais comuns às três referidas sociedades, decidindo-se criar uma empresa veículo, a E... . Esta empresa – que nunca chegou a ter actividade própria – adquiriu à D..., com financiamento obtido na F..., acções da A... e da B... assim como os suprimentos sobre esta última. As acções da C... foram adquiridas pela A... directamente à D... .

A reestruturação do grupo foi completada com uma fusão, por incorporação da E... na A...

Os suprimentos inicialmente concedidos pela sociedade D...(através do M...) na B... e pelos quais não eram, segundo depoimento das testemunhas responsáveis pelas contas da empresa, cobrados juros, continuaram a não implicar quaisquer custos para a cessionária dos mesmos. Mas a empresa credora dos suprimentos – a A...– paga juros pelo financiamento obtido e que continua a suportar para a respectiva aquisição.

A AT considerou a situação abrangida pelo artigo 63.º do CIRC e pela Portaria n.º 1446-C/2001, com a fundamentação de que:

- Existem relações especiais entre a Requerente e a B..., S.A. quer devido à detenção de capital de uma na outra (art. 63º, nº 4, a) quer devido à estrutura accionista e composição do conselho de administração das sociedades (alíneas b) e d) do nº 4 do art. 63º);
- A operação financeira existente entre as duas sociedades deve observar o princípio de plena concorrência (n.º 1 do art.º 63.º do Código do IRC), não sendo oponível a impossibilidade de se convencionar juros por não terem sido convencionados inicialmente com a D... – o que conta para efeitos fiscais é o disposto no art.º 63.º, nº 1, do Código do IRC;
- Uma entidade independente que recorre a financiamento bancário para adquirir determinados activos, incluindo créditos, ficando a suportar encargos financeiros, não abdicaria de obter uma remuneração do investimento realizado, nomeadamente dos empréstimos concedidos no caso concreto.
- A opção efectuada no caso presente deve-se ao facto de existirem relações especiais entre credora e devedora, ficando a situação sujeita a correcções de acordo com o disposto no artigo 63º do CIRC e na Portaria n.º 1446- C/2001.

Contra isto a Requerente defende que a AT não podia fixar um juro pelos suprimentos porque a posição que adquiriu, como credora dos mesmos, deriva da fusão com a E..., empresa que, por sua vez, adquirira essa posição à D..., conjuntamente com a participação social na empresa devedora dos suprimentos, a B... . Assim, a Requerente estaria, enquanto cessionária, impossibilitada de convencionar juros pelos suprimentos já que não haviam sido convencionados originariamente, quando concedidos pela D..., sendo sim gratuitos, conforme permitido pelo CSC (artigo 243.º e ss), não podendo as condições ser posteriormente alteradas sem autorização do devedor (artigo 577.º e ss. do CC). E assim se encontraria vinculado qualquer terceiro independente. Defende que a ficção de juros viola os artigos 63.º do CIRC e 77º, n.º 3.º da LGT e alega que a posição de qualquer outro terceiro que pretendesse fazer o mesmo negócio teria sido idêntica a esta, porque a D..., ao decidir desinvestir totalmente no sector dos vinhos, só acederia a vender a sua participação como um todo, que foi o que a E... foi obrigada a aceitar, tendo para isso sido obrigada a financiar-se.

Conclui que a aplicação de preços de transferência sofre de erro de fundamentação quando pressupõe um comportamento diferente por terceiro independente já que este teria agido da mesma forma se quisesse o negócio. Diz ainda que, a haver correcção fiscal, deveria fundar-se no art. 23.º do CIRC por falta de indispensabilidade do custo (juros) relativamente à compra dos suprimentos e nunca na ficção de um juro, via instituto dos preços de transferência. Acresce que na aplicação destes não foi efectuada, como manda a lei (art. 63.º, n.º 11, do CIRC), uma correcção simétrica e concomitante nas contas fiscais da B... .

Quanto à invocação de aplicação alternativa do artigo 23.º do CIRC, a AT realça que o fundamento da correcção não foi a recusa por dispensabilidade de custos, já que a situação até foi considerada justificada dada a situação da participada. Quanto à falta de correcção simétrica na esfera jurídica da B..., S.A., a AT reafirma que o ajustamento correlativo na esfera do sujeito passivo que figura como contraparte na operação vinculada só é efectuado nos termos do disposto no n.º 11 do art.º 63.º do Código do IRC, do n.º 1 do art.º 17.º e do n.º 1 do art.º 20.º, ambos da Portaria n.º 1446-C/2001.

Apreciando e decidindo:

Trata-se de saber se a situação *sub judice* se encontra abrangida pelo disposto no artigo 63.º do CIRC (cujo n.º 1 dispunha “Nas operações comerciais, incluindo, designadamente, operações ou séries de operações sobre bens, direitos ou serviços, bem como nas operações financeiras, efectuadas entre um sujeito passivo e qualquer outra entidade, sujeita ou não a IRC, com a qual esteja em situação de relações especiais, devem ser contratados, aceites e praticados termos ou condições substancialmente idênticos aos que normalmente seriam contratados, aceites e praticados entre entidades independentes em operações comparáveis”) e se as correcções efectuadas em sede de procedimento inspectivo se encontram fundamentadas.

Tendo em conta o disposto no n.º 4 do mesmo artigo, que considera existirem relações especiais entre duas entidades nas situações em que uma tem o poder de exercer, directa ou indirectamente, uma influência significativa nas decisões de gestão da outra, enunciando, exemplificativamente diferentes situações - alíneas a) a h) – foi considerado pela

Requerida que é esse o caso da Requerente na sua relação com a sociedade B..., tratando-se de entidades relacionadas, por verificação dos critérios constantes das alíneas a), b) e d) do n.º 4 do artigo 63.º do CIRC, dada a percentagem de participação detida pela primeira da segunda, e pela identidade dos administradores de ambas as sociedades.

A Requerente não contesta a existência de relações especiais. Defende é que:

- Não podia aplicar juros aos suprimentos de que é credora porque se trata de um empréstimo pelo qual a devedora nunca suportou juros - prática permitida pelo Código das Sociedades Comerciais – não podendo as condições iniciais do contrato serem alteradas até porque a devedora não interveio na cessão de crédito.
- Porque qualquer terceiro estava vinculado a estas mesmas condições e porque não poderia ter adquirido, através da E..., as participações da B..., sem os suprimentos, face às imposições negociais da D..., tem que se concluir que a compra de todos os activos foram efectuados pelo preço justo e com condições de financiamento que seriam praticadas com terceiros.

Quanto ao contrato de suprimentos (de que não existe qualquer exemplar escrito, trata-se de situação mantida durante anos, com a D..., ligada ao M... a facultar o montante em causa à participada B..., sem cobrar juros) ainda que se adopte a análise jurídica sobre a insusceptibilidade de alteração de condições para efeitos civis e comerciais, sempre haverá que ter em conta o tratamento especificamente para efeitos fiscais, e é esse que se encontra em causa nas correcções efectuadas pela administração tributária.

Por outro lado, a invocação de inaplicabilidade da imposição do nº 2 do artigo 63º do CIRC³, afigura-se falaciosa. Ainda que não se desconheça que surgem problema na concretização da comparação prevista no artigo 63º, este tribunal não considera curial a

³ “O sujeito passivo deve adoptar, para a determinação dos termos e condições que seriam normalmente acordados, aceites ou praticados entre entidades independentes, o método ou métodos susceptíveis de assegurar o mais elevado grau de comparabilidade entre as operações ou séries de operações que efectua e outras substancialmente idênticas, em situações normais de mercado ou de ausência de relações especiais, tendo em conta, designadamente, as características dos bens, direitos ou serviços, a posição de mercado, a situação económica e financeira, a estratégia de negócio, e demais características relevantes dos sujeitos passivos envolvidos, as funções por eles desempenhadas, os activos utilizados e a repartição do risco”.

tese da Requerente baseada na argumentação de que um terceiro colocado na mesma posição da Requerente, ou seja interessado na reestruturação do grupo, teria tomado as mesmas opções negociais sem poder recusar as condições impostas pela vendedora.

Independentemente da averiguação das condições concretas de equilíbrio negocial entre as partes envolvidas (e aí, nem foi comprovada a alegada força negocial da vendedora D..., tão estreitamente ligada ao M..., ao vender participação numa empresa, esta, aliás, alegadamente em dificuldades financeiras), uma argumentação que negue a aplicabilidade do disposto no artigo 63º baseada na demasiado forte ligação entre as empresas envolvidas constitui uma clara fuga à aplicação dos objectivos precisamente visados pela lei em questão.

Ou seja, quando se alega que não é possível encontrar a posição de um terceiro independente porque a questão só se coloca por existir, no caso concreto, uma grande dependência, e se defende que um terceiro igualmente dependente agiria da mesma forma, está-se precisamente a evitar aplicar a lei que visa obviar aos desvios derivados da dependência em causa.

Assim, a estatuição contida no artigo 63º de que, no caso de ocorrência de relações especiais entre entidades, devem estas adoptar termos e condições que seriam normalmente acordados, aceites ou praticados entre entidades independentes, não pode ser iludida invocando que, dado o grau de vinculação existente, não há termo de comparação.... Seria o mesmo que dizer que não há perigo porque a situação é demasiado perigosa...

O que a lei pretende impedir é precisamente que a faculdade de uma empresa dispor de uma influência significativa sobre outra leve à distorção de resultados fiscais⁴ que existiriam sem essa relação, e por isso exige que para efeitos fiscais, as entidades relacionadas adoptem uma actuação idêntica ou similar à que seria adoptada por entidades

⁴ (...) «Como reflexo de um “abraço” intencional, fruto de uma vontade comum susceptível de levar a que “os valores das transacções transfiram parte da matéria colectável entre os vários pólos fiscais de um mesmo centro de interesses económicos convergentes, afastando-se dos que seriam praticados por *entidades independentes*”» Ac. TC 252/2005, incluindo citação de Fernando Rocha Andrade, *Preços de transferência e tributação de multinacionais: As evoluções recentes e o novo enquadramento jurídico português*, op. cit., pp. 333.

independentes em operações comparáveis (ou seja se a relação de dependência não existisse).

Como analisado pelo Tribunal Constitucional, no Acórdão n.º 252/2005, de 10 de Maio de 2005, «Nesta medida, a norma sindicanda traça um quadro de actuação que opera perante a possibilidade de uma relação entre entidades poder ditar uma construção artificiosa do rendimento tributável, admitindo uma correcção do *quantum* tributário em face da expressão que aquele assume, na ausência de tal vínculo relacional, entre sujeitos independentes. E, nesse quadro de actuação, a norma é idónea para dar a conhecer ao(s) seu(s) destinatário(s) qual a expressão quantitativa do facto tributário que é relevada. O que determina igualmente a circunstância de esse lucro ser totalmente apreensível pelo sujeito passivo, na medida em que, quer a modelação concreta dos factos tributários, quer a sua expressão contabilística tem como razão de ser a não evidenciação do lucro real que emergiria em circunstâncias semelhantes perante relações entre pessoas independentes.»

Assim, e voltando a encarar os factos comprovados, concluímos que a Requerida não violou a legalidade ao entender que:

- Entre a Requerente e a sociedade B..., S.A. existem relações especiais, nos termos do disposto nas alíneas a), b) e d) do n.º 4 do artigo 63.º do CIRC;
- É aceitável considerar como custos da Requerente custos com o financiamento obtido para reforçar a posição numa já sua participada, a actuar na mesma área de produção e que se encontra em situação financeira, com dificuldade de aceder a empréstimos no mercado;
- No financiamento cedido à participada em causa, a Requerente é obrigada a imputar custos pelo financiamento facultado, no caso sob forma de suprimentos.

Por isso, a Requerida considerou *que podia efectuar as correcções ao lucro tributável necessárias para que o respectivo montante corresponda ao que teria sido obtido se a operação se tivesse processado numa situação normal de mercado.* (n.º 2 do art.º 3.º da Portaria n.º 1446- C/2001, escolhendo o método de determinação do preço de transferência (s n.ºs 1 e 2 do art.º 4.º da Portaria n.º 1446-C/2001) (método esse que, em si, a Requerente

não contesta) tendo até em conta a situação de fragilidade da participada.

Quanto, ainda, à invocação de ilegalidade por falta de correcção simétrica na esfera jurídica da sociedade B..., terá que se ter em conta a regulamentação do n.º 11 do art.º 63.º do Código do IRC, levada a cabo, de acordo com o n.º 13 do mesmo artigo 63.º, pelos artigos 17.º e 20.º da Portaria n.º 1446-C/2001.

Ora, segundo o n.º 1 do artigo 20.º desta Portaria “a Direcção-Geral dos Impostos 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 correcções positivas efectuadas 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”, pelo que reconhece-se razão à argumentação da Requerida no sentido de que apenas depois de se tornar definitivo o ajustamento primário é que a AT é obrigada a promover o ajustamento correlativo na esfera do sujeito passivo que figura como contraparte na operação vinculada.

Ou seja, no presente caso, em que a Requerente não aceitou as correcções efectuadas, os ajustamentos correlativos nos exercícios seguintes apenas teriam lugar – no caso de reconhecimento de razão da impugnante - após o trânsito em julgado da decisão que pusesse fim ao litígio.

Assim, conclui-se que a correcção ao lucro tributável efectuada relativamente aos juros imputados aos suprimentos não padece de qualquer ilegalidade, não afectando nessa parte a liquidação.

16.3. Custos com obras realizadas pela Requerente

A A... tem em ..., perto do ..., instalações de escritórios e armazém para venda, encontrando-se a área da produção, transformação e armazenamento situada na Esta zona, onde se situam as vinhas, a Adega e Armazéns, é caracterizada por altas

temperaturas no Verão e muito baixas no Inverno, com chuvas copiosas e fortes intempéries.

Os testemunhos produzidos foram no sentido de que, na ..., todos os anos há necessidade de trabalhos de manutenção, quer nos caminhos do terreno das vinhas e acessos (cobertura de terreno, muros), quer nos telhados, interior e mobiliário dos edifícios (adegas, balneários, refeitório, sala de conferências e “vivenda”, sendo esta uma casa onde são alojados estagiários e enólogos na altura das vindimas), quer nos equipamentos (como sistemas de refrigeração, instalações eléctricas, termo ventiladores). As instalações são visitadas anualmente por milhares de pessoas e o refeitório serve refeições diariamente. O sistema de refrigeração e produção de água gelada são bens em estado de uso, com utilização intensa num período curto de tempo e elevado desgaste que se verifica neste tipo de sector de actividade de produção.

Relativamente às despesas efectuadas pela A... em 2011, surgiram na acção de inspecção tributária efectuada à sociedade em 2014, discrepâncias sobre a qualificação e regime fiscal de despesas no montante total de € 141.347,93.

Enquanto a Requerente entende que estas despesas são de mera conservação e reparação, qualificadas como um gasto total do exercício; ao invés, a AT advoga que devem ser qualificadas como activos tangíveis (aquisição de serviços associada a bens do activo fixo tangível, por remodelação e ampliação de edifícios) cuja dedução fiscal deve ser feita, via amortizações, por vários exercícios.

Com base apenas nos documentos é difícil comprovar a dimensão das obras e significado do ponto de vista de qualificação como obra de conservação ou de remodelação. Tratando-se de várias instalações e de um espaço territorial de grande dimensão, ocupado por aquelas e pelas vinhas, com caminhos e muros que necessitam de manutenção anual, recebendo trabalhadores, clientes e visitantes, a demonstração de que tipo de obras se trata exigiria uma fundamentação muito mais exigente da que foi efectuada pela AT.

Que os trabalhos efectuados podem suscitar dúvidas foi reconhecido pelo ROC que explicou que se torna difícil aplicar critérios na classificação “obra nova” ou “manutenção”, mas que se tem optado *não pela teoria antiga de diluir resultados mas assumir de imediato os gastos sempre que não se trata de aumentar a vida útil de bens mas apenas de repor a respectiva vida útil*. Ainda que possam ser consideradas discutíveis algumas das justificações dadas pela Requerente para a qualificação atribuída nos casos controvertidos, verifica-se que a fundamentação da Requerida não se apresenta inteiramente convincente nem suficiente.

Assim, a Requerida não provou a verificação dos pressupostos, aumento do valor real do bem ou da sua duração provável, justificando a aplicação do artigo 31º, nº 5 do CIRC e nº 5 do artigo 5º do Decreto Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de Setembro. Nem se encontra adequadamente fundamentada a diferente aplicação de taxas de amortização. Aliás, ainda que algumas classificações do tipo de obras possam ser casuisticamente duvidosas, verifica-se que o montante de gastos anualmente realizado é muito semelhante, podendo caucionar a tese de que, globalmente, se trata de despesas de manutenção. De resto, tal nível médio de gastos anuais produz um efeito semelhante ao da diluição de todos os gastos por vários exercícios.

Decidindo sobre a questão de gastos com obras, conclui-se que em grande parte as facturas que suscitaram dúvidas não configuram, à partida, despesas inseridas em “grandes reparações ou beneficiações”. Quer nesses casos, quer noutros que podem suscitar mais dúvidas, a Administração teria que, para sustentar o contrário da respectiva contabilização pela Requerente – como gastos do exercício, enquanto trabalhos anuais de manutenção - de ter recolhido prova substancialmente diferente e mais aprofundada da dimensão e contexto das obras em causa, como é exigido pelo dever de fundamentação dos actos tributários (artigo 77.º, n.º 1, da LGT).

Em conclusão, quanto a esta segunda questão, o tribunal decide pela procedência do Pedido na medida em que as correcções referentes a classificação de um conjunto de obras

como gastos relativos a activo tangíveis não se encontram devidamente justificadas, inquinando na respectiva medida a legalidade da liquidação⁵.

17. Valor e objecto do pedido

A Requerente identifica como objecto do pedido de pronúncia arbitral a liquidação de € 30.166,10 e respectivos juros compensatórios e de mora, no valor de respectivamente, de € 3.709,78 e € 9,60, apontando um valor total de € 33.885,48. Remete para o doc. nº 1 junto com o Pedido. Esse documento, fl. 1, contém uma nota (data 14-12-2015) referindo um acerto de contas (04-12-2015), e os seguintes valores: emitido €147.809,43, anulado €117.643,33, em dívida €30.166,10. O acerto inclui anulação de juros de mora de €9,60. A fls. 5, contém a liquidação nº 2015..., no valor de 31.166,10, valor que parece explicado a fls. 3 (demonstração de acerto de contas) com os seguintes valores: “por acerto liquidação de 2011 – 27.416,72; juros de mora 9,60, juros compensatórios 3.708,78”. Este valor coincide com o indicado pela Divisão de Cobrança no doc. 3 junto pela AT em 4/Nov/2016.

Já o SF de ... refere uma liquidação de € 30.116,10 e é esse valor que foi objecto de execução fiscal no processo nº ...2016...⁶, não sendo evidente a clarificação das discrepâncias.

Nem parece confirmado o valor de € 33.885,48 objecto do Pedido (porque no acerto de contas onde se refere as importâncias de juros compensatórios e de mora, estas contribuem para a soma de €31.166,10).

⁵ Neste caso nada obsta a tal declaração parcial e ilegalidade [cf., por todos, Acórdão do STA de 13 de Novembro de 2013, proc. nº 285/2013 (...)] «quando um acto de liquidação se baseia em determinada matéria colectável e se vem a apurar que parte dela foi calculada ilegalmente, por não dever ser considerada, não há qualquer obstáculo a que o acto de liquidação seja anulado relativamente à parte que corresponda à matéria colectável cuja consideração era ilegal, mantendo-se a liquidação na parte que corresponde a matéria colectável que não é afectada por qualquer ilegalidade (Cf., também neste sentido Código de Procedimento e Processo Tributário anotado de Jorge Lopes de Sousa, 6ª edição, vol. II, p. 342.). » Também Acórdão do Pleno do STA de 10 de Abril de 2013.].

⁶ Aí são mencionados também valor de custas e de juros de mora, despesas do processo de execução fiscal cuja reparação não são objecto dos processos de impugnação por não se tratar de acto consequente do acto tributário (cf. Acórdão do STA de 1 de Julho de 2009, proc. 0374/09)

Tudo visto, atendendo aos elementos disponíveis e analisados, decide-se ter em conta como valor da causa o montante de €31.166,10, valor coincidente com o reconhecido nas peças da Requerida, quer na sua Resposta quer nas alegações.

III. DECISÃO

18. Em face do exposto, o presente Tribunal Arbitral decide:

- a) Julgar parcialmente procedente o pedido de pronúncia arbitral e anular a liquidação de IRC nº 2015..., no montante de € 31.166,10, relativa ao exercício de 2011, na parte respeitante ao IRC e juros compensatórios derivados da correcção efectuada relativamente às despesas com obras, correcção essa que influenciou num montante de € 127.059,87 a liquidação;
- b) Julgar improcedente o pedido de pronúncia arbitral no respeitante às correcções efectuadas relativamente aos juros imputados ao suprimento da Requerente sobre a sua participada B..., ou seja no montante de €49.251,59, absolvendo a Autoridade Tributária e Aduaneira do pedido nessa parte.
- c) Condenar as Partes a suportar as custas do presente processo na proporção do respectivo decaimento, de 27,93 %, a Requerente e 72,07%, a Requerida.

19. Valor do processo e custas

Fixa-se o valor do processo em € trinta e um mil seiscentos e quarenta e quatro euros e setenta e cinco cêntimos) nos termos do artigo 97º- A, nº 1, do CPPT, aplicável por força do artigo 29º, nº 1, a) do RJAT e do artigo 3º, nº 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (RCPAT).

Fixa-se o montante das custas em € 1.836,00 (mil oitocentos e trinta e seis euros), calculadas de acordo com a Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, tudo nos termos dos artigos 12º, nº 2, e 22º, nº 4, do RJAT e artigo 4º do RCPAT, a cargo da Requerente e Requerida nos termos do número anterior, ou seja, de € 512,79 (quinhentos e doze euros e setenta e nove cêntimos) e € 1.323,21 (mil trezentos e vinte e três e vinte e um cêntimos), respectivamente.

Lisboa, 20 de Abril de 2017.

A Árbitro

Maria Manuela Roseiro